

mgr Krzysztof Woźniak
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Gdański

**GRANICE STOSOWANIA
GENERALNEJ KLAUZULI ANTYABUZYWNEJ
W POLSCE**

Praca napisana pod kierunkiem
dra hab. Roberta Gwiazdowskiego
profesora Uczelni Łazarskiego
w Warszawie

Gdańsk 2023

po owocach poznacie ich
(Mt 7:20)

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	10
Wstęp	11
Rozdział I - Unikanie opodatkowania – istota zjawiska	19
1. Uwagi wprowadzające	19
2. Typologia form obniżania ciężaru podatkowego	21
2.1. Optymalizacja podatkowa	21
2.2. Planowanie podatkowe	22
2.3. Unikanie opodatkowania	24
2.4. Uchylenie się od opodatkowania	27
2.5. Oszczędzanie podatkowe	28
3. Ekonomiczna analiza unikania opodatkowania	29
3.1. Podatek jako fakt ekonomiczny	29
3.2. Homo oeconomicus	29
3.3. Efektywność prawa	30
3.4. Sprawiedliwość	31
3.5. Wybór racjonalny a unikanie opodatkowania	32
4. Status etyczny unikania opodatkowania	35
4.1. Unikanie opodatkowania a dobro wspólne	35
4.2. Unikanie opodatkowania a sprawiedliwość podatkowa	36
4.3. Jakość ustawodawstwa a system podatkowy	38
4.4. Lojalność w stosunkach podatnik-państwo	41
5. Podsumowanie	42
Rozdział II - Legalność a unikanie opodatkowania	44
1. Uwagi wprowadzające	43
2. Złożony charakter legalności działań skutkujących obniżeniem opodatkowania	45
2.1. Legalność - zgodność z prawem	45
2.2. Legalność – obowiązek moralny	46
2.3. Legalność – pewność prawa	47
2.4. Legalność – sprawiedliwość	48
2.5. Legalność – wolność	49

2.6. Legalność – skuteczność prawa	49
3. Legalizm jako warunek konieczny działań administracji podatkowej	51
3.1. Treść zasady legalizmu	51
3.2. Legalizm a praworządność	52
3.3. Stosowanie prawa w postępowaniu podatkowym	53
3.4. Legalizm jako zasada konstytucyjna	54
4. Podsumowanie	56
Rozdział III - Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce	57
1. Uwagi wprowadzające	57
2. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce – w dwóch odsłonach	58
2.1. Klauzula generalna w polskiej doktrynie i orzecznictwie	58
2.1.1. Potrzeba, czy konieczność wprowadzenia klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania?	58
2.1.2. Polityka prawodawcza realizowana przez klauzule generalne	60
2.1.3. Klauzula generalna - poglądy Trybunału Konstytucyjnego	61
2.2. Ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego	63
2.2.1. Normatywna treść ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego	63
2.2.2. Treść ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego a Konstytucja RP	64
2.2.3. „Doktryna Westminster” Trybunału Konstytucyjnego	66
2.3. Unijna motywacja w drodze do polskiej GAAR	68
2.3.1. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie agresywnej optymalizacji	68
2.3.2. Zalecenia Komisji Europejskiej w sprawie agresywnej optymalizacji	68
2.3.3. Ogólnoeuropejski problem uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania	69
2.4. Powrót ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego	71
2.4.1. Projekt rządowy	71
2.4.2. Druga klauzula	72
2.4.3. Klauzula po nowelizacji	74

2.4.4. Elementy hipotezy normy przeciwko unikaniu opodatkowania	76
2.4.4.1. Sztuczny sposób działania	76
2.4.4.2. Cel – osiągnięcie korzyści podatkowej	78
2.4.4.3. Przedmiot lub cel ustawy podatkowej lub jej przepisu	79
2.4.5. Konsekwencje zrealizowania hipotezy normy ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (czynność odpowiednia).....	83
3. Przepisy szczególne zapobiegające unikaniu opodatkowania	85
3.1. Typologia norm szczególnych zapobiegających unikaniu opodatkowania	85
3.2. Transakcje między podmiotami powiązаныmi w oparciu o kryterium ceny rynkowej i klauzula <i>non recognition</i>	87
3.3. CFC - Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych	88
3.4. Niedostateczna kapitalizacja	91
3.5. Fundusze inwestycyjne	92
3.6. Klauzula uzasadnienia ekonomicznego	95
3.7. Art. 199a o.p. - „mała klauzula antyabuzyjna” czy relikw normatywny?	98
4. Środki ograniczające umowne korzyści - stosowanie procedury klauzulowej w stanach faktycznych z elementem międzynarodowym	101
4.1. Jurysdykcja podatkowa a międzynarodowe prawo podatkowe	101
4.2. Normatywne przedsięwzięcia międzynarodowe przeciwko unikaniu opodatkowania	103
4.3. Wewnętrzne unormowania przeciwko unikaniu opodatkowania	106
4.4. Międzynarodowe (agresywne) unikanie opodatkowania	107
4.5. Środki ograniczające umowne korzyści.....	109
4.6. Miejsce regulacji dotyczącej środków ograniczających umowne korzyści w prawie podatkowym	109
5. Podsumowanie	110
Rozdział IV - Stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce	113
1. Uwagi wprowadzające	113
2. Organy postępowania w sprawach przeciwko unikaniu opodatkowania	114
2.1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej i postępowanie przed organem.....	114

2.2.	Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania	116
3.	Źródła informacji o unikaniu opodatkowania	117
3.1.	Faza przedjurysdykcyjna	117
3.2.	Wymiana informacji podatkowych	120
3.2.1.	Zakres wymiany informacji podatkowych na wniosek i z urzędu	122
3.2.2.	Zakres automatycznej wymiany informacji podatkowych	125
3.2.3.	FACTA	128
3.3.	Raportowanie schematów podatkowych (MDR)	129
3.3.1.	Schemat podatkowy	130
3.3.2.	Obowiązek raportowania schematów podatkowych	133
4.	Instrumenty prawne w interpretacji prawa podatkowego w postępowaniu przeciwko unikaniu opodatkowania	136
4.1.	Interpretacja indywidualna a opinia zabezpieczająca	136
4.2.	Interpretacje indywidualne	138
4.3.	Opinia zabezpieczająca	140
4.4.	Utrwalona praktyka interpretacyjna oraz interpretacja ogólna i objaśnienia podatkowe	142
5.	Model stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	146
5.1.	Analogia legis - klucz do polskiej generalnej klauzuli antyabuzywnej	146
5.2.	Koncepcja norm sprzężonych w konstrukcji polskiej generalnej klauzuli antyabuzywnej	147
5.3.	Materialny model stosowania polskiej generalnej klauzuli antyabuzywnej	148
5.4.	Obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego	151
5.5.	Opodatkowanie adekwatne	152
5.6.	„Jedna i jedyna” kwota podatku	154
5.7.	Wykładnia operatywna	155
5.8.	Wykładnia gospodarcza	157
5.9.	Funktor celu	160
5.10.	Strategia interpretacyjna generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	161
5.11.	Sofizmat twierdzenia o legalności unikania opodatkowania	166
5.12.	Unikanie opodatkowania a formalizm w stosowaniu prawa	168

5.13. Polska GAAR i <i>ratio decidendi</i>	170
6. Podsumowanie	177
Rozdział V - Opinia zabezpieczająca w praktyce Szefa Krajowej Administracji Skarbowej	178
1. Uwagi wprowadzające	178
2. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie operacji połączenia spółek - czynności nabycia akcji X przez strategicznego inwestora z 12.04.2017 r. w sprawie znak: 145058/K	177
3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej dot. wydzielenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową z 23.01.2020 r. w sprawie znak: 186358/K.....	182
4. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie program umotywacyjnego dla członków zarządu z 19.12.2017 r. w sprawie znak: 147798/K	187
5. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie zbycia udziałów w spółce kapitałowej poprzedzonego bezpośrednio wymianą udziałów z 26.08.2019 r. w sprawie znak: 181058/K	192
6. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie czynności połączenia spółek kapitałowych poprzedzonej czynnością przekształcenia spółki osobowej w spółkę kapitałową i czynnością zbycia udziałów w spółce kapitałowej powstałej z ww. Przekształcenia z 27.02.2020 r. w sprawie znak: 188478/K	195
7. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie czynności restrukturyzacji majątku rodzinnego z 9.06. 2020 r. w sprawie znak: 190058/K	200
8. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej dot. sprzedaży akcji spółki kapitałowej do podmiotu powiązanego z 28.05.2020 r. w sprawie znak: 190158/K	203
9. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie planowanego połączenia odwrotnego z 2.06.2020 r. w sprawie znak: 190718/K	207
10. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej w zakresie modelu biznesowego polegającego na wydzieleniu spółek w celu prowadzenia	

za ich pomocą sprzedaży detalicznej z 5.10.2020 r. w sprawie znak: 193238/K	210
11. Podsumowanie	213
Rozdział VI - Czy za unikanie opodatkowania czeka kara?	214
1. Uwagi wprowadzające	214
2. Finansowe konsekwencje unikania opodatkowania	214
2.1. Dolegliwości wynikające ze stwierdzonego unikania opodatkowania	214
2.2. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania	215
2.3. Wysokość stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego	216
2.4. Sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego a sfera motywacyjna podatnika	217
3. Cofnięcie skutków unikania opodatkowania	218
3.1. Wnioskowy tryb wydania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania	218
3.2. Elementy postępowania (w toku) w przedmiocie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania	221
3.3. Czynności kontrolne organu podatkowego a cofnięcie unikania opodatkowania	223
4. Karnoskarbowe konsekwencje unikania opodatkowania	224
4.1. Zasada <i>ne bis in idem</i> w przypadku unikania opodatkowania	224
4.2. Czynność odpowiednia jako podstawa faktyczna rozstrzygnięcia	225
4.3. Zamiar jako przesłanka karalności w przypadku unikania opodatkowania	227
4.4. Samoobliczenie a zastosowanie normy materialnego prawa podatkowego	229
4.5. „Oszustwo podatkowe”	231
4.6. Unikanie opodatkowania – „Odyseja” podatnika	235
5. Unikanie opodatkowania – redukcja skutków karnoskarbowych	236
5.1. Unikanie opodatkowania – przestępstwo	236
5.2. Czynny żal w przypadku unikania opodatkowania	236
5.3. Unikanie opodatkowania a korekta deklaracji	238

5.4. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności a unikanie opodatkowania	241
6. Podsumowanie	242
Wnioski i uwagi końcowe	245
Źródła	256

Wykaz skrótów

Akty prawne

k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2022.859 t.j. z dnia 2022.04.21)
k.s.h.	ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U.2022.1467 t.j. z dnia 2022.07.12)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23)
p.c.c.	ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U.2022.111 t.j. z dnia 2022.01.18)
p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2021.1128 t.j. z dnia 2021.06.24)
p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2021.1800 t.j. z dnia 2021.10.04)
u.f.i.	ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U.2022.1523 t.j. z dnia 2022.07.20)
u.w.i.p.	ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U.2021.626 t.j. z dnia 2021.04.06)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

Dz. U.	Dziennik Ustaw
Dz. U. UE	Dziennik Ustaw Unii Europejskiej
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK ZU	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy
OSNP	Orzecznictwo Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
CBOSA	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.gov.pl

Inne

TK	Trybunał Konstytucyjny
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SN	Sąd Najwyższy
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
UE	Unia Europejska
LEX	System Informacji Prawnej LEX

WSTĘP

I. Uzasadnienie wyboru tematu.

Prawo podatkowe stanowi fragment obowiązującego porządku prawnego, rozumianego najczęściej jako pewien stan wyznaczony przez normy systemu prawa – uporządkowanego zbioru norm prawnych¹. System prawa powinien być spójny i zupełny, to jest wolny od niezgodności (system spójny) oraz wolny od luk (system zupełny). Przez system zupełny rozumie się także taki system, w którym na podstawie norm należących do niego można orzec o każdym dowolnym zachowaniu, że jest przez te normy zakazane, nakazane, albo też – ze względu na normy tego systemu - indyferentne². Unikanie opodatkowania jako obniżanie albo eliminacja ciężaru podatkowego poprzez legalne operacje gospodarcze podatników przez długi czas korzystało w większości współczesnych systemów podatkowych z dozwolenia bądź mocnego – uważano, że podatnik ma prawo tak układać bieg swoich interesów, by płacić jak najmniejszy podatek, bądź słabego – jako zachowanie prawnie indyferentne. Neutralność unikania opodatkowania wywodzona była właśnie z owej legalności działań. Podejście do fenomenu jednak ewoluowało wraz z nasileniem erozji bazy podatkowej wywołanej przez tę formę optymalizacji podatkowej, tak dalece, że unikanie opodatkowania zostało uznane za optymalizację niedopuszczalną. Instrumentem walki z unikaniem opodatkowania jest - wprowadzona również do polskiego systemu podatkowego - generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. O ile w pierwszych latach gospodarki rynkowej w Polsce zadawano pytanie o „granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym”³, to tak postawione pytanie badawcze jest pozbawione sensu, bowiem legalność w przypadku unikania opodatkowania jest immanentną cechą działania, ale nie przekłada się na legalność rezultatu (nie można stawiać znaku równości między procesem, a jego skutkiem), przy czym „rozmycie” logiczne jest charakterystyczne dla większości opracowań tematu. Jakkolwiek czynności, które składają się na fenomen są legalne, to „rezultatowi” państwo przeciwdziała ze wszelkich sił, w tym m.in. poprzez generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Obniżanie ciężaru podatkowego cechuje

¹ S. Wronkowska [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 180 i n.

² *Ibidem*, s. 183.

³ Zob. opracowanie M. Kalinowskiego o takim tytule, Toruń 2001.

się swoistą labilnością definicji jego form od zachowania legalnego do naruszającego nie tylko interes fiskalny państwa, ale zwyczajnie nielegalnego i zagrożonego karą. Granice stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to granice, wewnątrz których rozgrywa się walka o powszechność i sprawiedliwość opodatkowania. Granice stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyznaczone są przez problemy z definicją unikania opodatkowania i przez to nieuchwytność jej substratu, przez prawo państwowe i międzynarodowe, przez wykładnię doktrynalną i operatywną, w końcu przez praktykę organów państwowych i podmiotów gospodarczych. Podstawową kwestią pozostaje identyfikacja unikania opodatkowania, która „staje się” w procesie stosowania prawa i wyznacza granice stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wyznaczanie granic to podstawowa funkcja ludzkiego umysłu, pozwalająca osiągnąć integralność osobowości, a przez to zdefiniowanie i obronę siebie jako jednostki, co przekłada się w przypadku państwa, na spójność i zupełność systemu prawa państwowego, a przede wszystkim skuteczne działanie w granicach prawa. Wyznaczanie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej ma nie tylko aspekt ekonomiczny, ale i moralny, a to, co poza tymi granicami, to „jądro ciemności” – odmowa współdziałania dla dobra wspólnego, zaprzeczenie idei solidarności, której materialnym przejawem jest właśnie państwowość. Tak duże emocje związane z unikaniem opodatkowania, wynikają z jego nieuchwytności, poprzez które walka ze zjawiskiem, mimo jego szkodliwości, jest bardzo trudna, korzyści podatkowe zasilają potężne międzynarodowe koncerny, dysponujące często majątkami, przewyższającymi dochody państw – majątkami, z których finansowane jest zaplecze księgowo-konsultingowe i strukturalne, ale również inne działania o globalnej skali, często wykraczające poza aspekty ekonomiczne.

II. Przedmiot i cel rozprawy

Przedmiotem badań niniejszej pracy jest problem epistemologiczny – poznanie granic stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Obszar badań jest ograniczony do czynności (zespołu czynności) podatnika stanowiących unikanie opodatkowania, których wystąpienie realizuje konieczność zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Granice, w których zamyka się zjawisko unikania opodatkowania są granicami stosowania klauzuli. Podstawowym pytaniem stawianym, w związku z unikaniem opodatkowania jest pytanie, co ma być przedmiotem opodatkowania – czy forma dokonania czynności, czy jej treść gospodarcza. Pytanie to

jest stawiane w poszukiwaniu odpowiedzi: co jest prawdą (materialną)? - istotną dla ustalenia zobowiązania podatkowego. Teoria poznania w starożytności dokonywała rozróżnienia na *episteme* i *doxa*, a więc wiedzę i opinię. Opinia dotycząca tego, co dozwolone w prawie podatkowym (tutaj: dopuszczalnej optymalizacji) ma często charakter obiegowy (potoczny) i niekoherentny z tym, co wynika z wiedzy, opartej na spostrzeżeniach, dotyczących - części tych czynności - nieakceptowanych przez państwo konsekwencji podatkowych, skutkiem czego, nie są to już (w uproszczeniu) czynności dozwolone (tutaj: unikanie opodatkowania). To rozróżnienie - z uwagi na konsekwencje podatkowe - różnicuje wytwór czynności podatnika na dopuszczalne i niedopuszczalne, a w dalszej kolejności dotknięte konsekwencjami finansowymi, a nawet karnoskarbowymi.

Celem rozważań przedstawionych w pracy jest wyznaczenie granic stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie podatkowym, poprzez ich „okazanie” w istniejących unormowaniach, praktyce i teorii prawa. Dyskutując tę kwestię, określono, jakie warunki powinny być spełnione, aby delimitacja funkcjonowania instytucji mogła być dokonana w maksymalnie precyzyjny sposób.

III. Główna teza pracy

Podstawową tezą pracy jest twierdzenie, że stosowanie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie podatkowym ma granice i są one aktualizowane przez zmieniające się normy prawne, doktrynę i praktykę. Analiza przestrzeni badawczej wyznaczonej powyższą tezą pozwoliła na identyfikację, weryfikowanych w pracy, kilku powiązanych ze sobą hipotez szczegółowych:

- czy w polskim systemie prawnym można zidentyfikować unikanie opodatkowania jako pojęcie o jasno sprecyzowanym jądrze znaczeniowym?
- czy granice stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są wyznaczane wyłącznie przez regulacje prawne?
- jaka jest rola wykładni operatywnej w ustaleniu granic stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania?
- czy istniejące unormowania pozwalają na efektywne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania?

- czy unikanie opodatkowania, a w konsekwencji przypadki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, powinno rodzić oprócz dolegliwości finansowych, konsekwencje karnoskarbowe?

IV. Metody badawcze

Przygotowując dysertację, skorzystano z kilku metod badawczych. Podstawową była metoda formalno-dogmatyczna, związana z analizą krajowych oraz międzynarodowych (w tym unijnych) aktów prawnych odnoszących się do badanej problematyki. Zakres przepisów poddanych analizie objął normy krajowe (konstytucyjne oraz ustawowe) oraz regulacje prawnomiędzynarodowe, które funkcjonują w krajowym porządku prawnym. Przedmiotem analizy jest zarówno sama treść prawa, jak również jego interpretacje, odnajdywane tak w orzecznictwie jaki i literaturze. Najważniejszymi celami stosowanej metody badawczej było poszukiwanie odpowiedzi na pytanie jakie normy obowiązują w systemie prawa, ich interpretacja, refleksja nad praktyką stosowania norm, ich systematyzacja, próba kształtowania pojęć oraz sformułowania wniosków *de lege ferenda*. F. Longchamps krótko ujął zadanie dogmatyki w następujący sposób: „działalność myślowa, która przez wykładnię tekstów ustawowych, konceptualizację, porządkowanie, usuwanie sprzeczności i zapełnianie tak zwanych luk w prawie – szuka odpowiedzi na pytanie *quid iuris?* jak jest według prawa, co mówi prawo, jaka jest treść porządku prawnego w swych ogólnych zasadach i szczegółowych rozwiązaniach”⁴. Tak też należy rozumieć pierwsze zadanie tej pracy – ustalenie treści generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jej zakresu i warunków stosowania, wartości które realizuje, pojęć którymi się posługuje, celów którym służy.

Zagadnienie ustalenia treści norm prawnych, podstawowych pojęć, ich systematyzacji oraz ocena praktyki funkcjonowania prawa należy do wymiaru analitycznego i empirycznego dogmatyki prawa. Zdaniem R. Alexego, dopiero wymiar trzeci, czyli normatywny, stanowi dla praktyki prawa kluczową kwestię. Chodzi bowiem o udzielenie odpowiedzi na pytanie, „co przy założeniu pozytywnie obowiązującego prawa w konkretnym przypadku jest prawidłową decyzją”⁵. Ta zaś zależy od podmiotu, który ją formułuje, zwłaszcza, jak jest w przypadku klauzuli, jeśli odpowiedź uzależniona jest od treści przepisów pozostawiających luz interpretacyjny podmiotowi je stosującemu. Dogmatyka prawa zatem, w tym przypadku, jest próbą dania racjonalnej

⁴ F. Longchamps, *Z problemów poznania prawa*, Wrocław 1968, s. 8.

⁵ R. Alexy, *Teoria Praw Podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska i J. Zajadło, Warszawa 2010, s. 36.

odpowiedzi na pytania wartościujące – zadaniem jest nie tylko ukazanie prawa obowiązującego, lecz kierunek jego interpretacji związany z celami, które ma ono realizować.

Metoda formalno-dogmatyczna została uzupełniona metodą historycznoprawną oraz prawno-porównawczą. W efekcie możliwe stało się nie tylko zidentyfikowanie i analiza obowiązujących norm prawnych statuujących generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, ale również ocena ich skuteczności w odniesieniu do realizacji celu klauzuli i tło jej funkcjonowania. Ponadto podejście takie pozwoliło na przedstawienie ewolucji badanych rozwiązań prawnych nie tylko na płaszczyźnie krajowej, ale również międzynarodowej. Komparatystykę prawniczą wykorzystano dla zobrazowania relacji fundamentów stosowania klauzuli w Polsce i na przeciwnej flance – w *common law*. Uzupełniającym, ale o charakterze podstawowym elementem pracy była także analiza orzecznictwa (w tym obcych) organów sądowych.

Założenia filozoficzno-metodologiczne, na których opiera się refleksja nad poruszonymi problemami, nie pozwalają jednak na ograniczenie się jedynie do wyżej wymienionych metod, które dla realizacji programu badań, mimo swojego spektrum, są niewystarczające. Metodą, która pozwala uwzględnić specyficzny kontekst użycia pojęcia unikanie opodatkowania i wyznaczanie jego zakresu znaczeniowego jest analiza pojęciowa (lingwistyczna) w ujęciu H.L.A. Harta⁶. W przypadku pojęcia "unikanie opodatkowania" w znaczeniu określonym w art. 199a ustawy Ordynacja podatkowa⁷ z dnia 29 sierpnia 1997 r. (dalej: „o.p.” lub „Ordynacja”), które ma charakter ogólny i generalny, uwidocznia się wyraźnie tzw. otwarta tekstowość prawa (*the open texture of law*)⁸. Mimo definicji legalnej unikania opodatkowania – zawarcie w niej pojęć nieostrych, sprawia, że używając terminologii H.L.A. Harta, unikanie opodatkowania ma "nieredukowalną otwartość"⁹. Celem jest próba wyznaczenia ("oświetlenia", jakby

⁶ Na temat analizy lingwistycznej w ujęciu H.L.A. Harta zob. J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2004, s. 110-135; na temat własnej koncepcji zob. H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford 1986; *idem*, *Essays in Jurisprudence and Philosophy*, Oxford 1983; *idem*, *Punishment and Responsibility. Essays in Philosophy of Law*, Oxford 1968; J. Woleński, *Obowiązywanie prawne w ujęciu H.L.A. Harta*, „Zeszyty Naukowe UJ. Prace Prawnicze” 1971, z. 51, s. 279; *idem*, *Linguistic Philosophy and Contemporary Analytical Jurisprudence*, „Archivum Iuridicum Cracoviense” 1971, vol. V; *idem*, *Wstęp. Harta Pojęcie prawa* [w:] H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa*, tłum. J. Woleński, Warszawa 1998; T. Gizbert-Studnicki, *Hart on Ascription and Responsibility*, „Archivum Iuridicum Cracoviense” 1976, vol. IX; M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Kraków 2000, s. 182-196. Krytyka Harta zob. R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998, w szczególności s. 30-128.

⁷ Tekst jedn. - Dz.U. z 2021 poz.1540.

⁸ Zob. H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford 1986, s. 121-132.

⁹ Podobnie jak inne ogólne pojęcia języka prawnego, takie jak analizowane przez H.L.A. Harta pojęcia "prawa", "uprawnienia", "państwa", "obowiązku", zob. H.L.A. Hart, *Definition and Theory*

powiedział H.L.A. Hart) granic, w jakich jest stosowana generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania poprzez analizę znaczenia pojęcia "unikanie opodatkowania" w zakresie ustalonego jądra znaczeniowego oraz cienia semantycznego, a także zbadanie sposobu jego funkcjonowania w klauzuli. Podążając za myślą H.L.A. Harta¹⁰, wyrażam przekonanie, że z uwagi na dziedziczoną z języka potocznego nieostrość języka prawnego oraz otwartość ogólnych pojęć prawnych, zamknięcie „klamrą formalizmu” tego zadania jest niemożliwe do realizacji. Wyróżnić można bowiem zarówno dość duży zakres czynności (zespół czynności), które w sposób oczywisty stanowią unikanie opodatkowania, wyznaczając jądro znaczeniowe tego pojęcia, jak i czynności stanowiące przypadki graniczne (*borderline cases*), które tworzą pasmo niezdeterminowania (cień semantyczny), co do których niepewność, czy wchodzi w unikania opodatkowania, a przez to czy znajdzie do nich zastosowanie klauzula, rozwiązywana jest dopiero w drodze orzecznictwa organów skarbowych i sądowych. W odniesieniu do podejmowanych zagadnień w pełni sprawdza się stanowisko H.L.A. Harta, iż poznanie prawa nie polega na słownikowym, semantycznym podejściu do normy prawnej, lecz na (wspólnym) ustaleniu jej znaczenia w trakcie dyskursu prawnego.

V. Konstrukcja pracy

Rozprawę podzielono na sześć rozdziałów o różnym charakterze - poczynając od rozważań teoretycznych, poprzez przedstawienie uregulowań prawnych dotyczących unikania opodatkowania, które jest osią generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, do praktyki stosowania prawa.

W rozdziale pierwszym wyjaśniono podstawowe terminy związane z obniżaniem ciężaru podatkowego i poprzez wyodrębnienie podstawowych form zjawiska podjęto próbę umiejscowienia w jego zakresie unikania opodatkowania. Podjęta w rozdziale ekonomiczna analiza unikania opodatkowania opiera się na ekonomicznej teorii prawa, co za tym idzie na ocenie unikania opodatkowania jako faktu ekonomicznego - zgodnie z zasadą rachunku użyteczności; jako celu *homo oeconomicus*; jako przejawu nieefektywności systemu podatkowego; i relacji pomiędzy państwem a podatnikiem na gruncie tego zjawiska. Wielokierunkowa analiza unikania opodatkowania z punktu

In Jurisprudence. An Inaugural Lecture delivered before the University of Oxford on 30 May 1953, Oxford 1953, s. 4.

¹⁰ Zdaniem Harta wszelkie próby definiowania ogólnych pojęć prawnych deformują je i uniemożliwiają adekwatną analizę prawa. Zob. H.L.A. Hart, *op.cit.*, s. 47; J. Woleński, *op.cit.*, s. 279.

widzenia problemów definicyjnych i teorii ekonomicznej prawa musi być uzupełniona o jego status etyczny – w rozdziale przedstawiono relacje unikania opodatkowania do takich wartości jak dobro wspólne, sprawiedliwość podatkowa, pewność prawa i lojalność w stosunkach podatnik-państwo.

Rozdział drugi zawiera rozważania, dla których punktem odniesienia jest legalność jako element definicyjny unikania opodatkowania i legalizm jako warunek konieczny działań administracji podatkowej w związku z unikaniem opodatkowania.

W kolejnym – trzecim rozdziale, po rozstrzygnięciu zagadnień wstępnych, praca wkracza w tematykę ściśle związaną z jej przedmiotem (normatywnymi granicami klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania). Rys historyczny poprzedzony jest przedstawieniem tła tj. polskiej doktryny i orzecznictwa, w których kształtowała się instytucja. Nie do pominięcia jest unijna motywacja w drodze do wprowadzenia do polskiego porządku prawnego generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a w dalszej kolejności polskie unormowania. Generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest jedyną regulacją w polskim systemie podatkowym, która przeciwdziała erozji podatkowej. Normy szczególne uzupełniają system sprzyjając jego uszczelnianiu, a są w przeciwieństwie do klauzuli generalnej regulacjami *ad hoc* – na potrzeby określonych przypadków unikania opodatkowania. Trudno pominąć te elementy systemu, bowiem klauzuli generalnej nie stosuje się tam, gdzie zastosowanie przepisów prawa podatkowego, innych niż art. 119a o.p., pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania - tym samym granice stosowania tych przepisów są granicami stosowania klauzuli. Istotnym elementem systemu polskiego prawa podatkowego, mającym przeciwdziałać unikaniu opodatkowania, są również opisane w rozdziale środki ograniczające umowne korzyści - procedura klauzulowa w stanach faktycznych z elementem międzynarodowym.

W rozdziale czwartym zajęto się stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce – kompetencjami organów, źródłami informacji o unikaniu opodatkowania, instrumentami prawnymi w interpretacji prawa podatkowego w postępowaniu przeciwko unikaniu opodatkowania i w końcu modelem stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Rozdział piąty jest opracowaniem odmów w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej. Przedstawienie orzeczeń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest prostym, bezpośrednim i koniecznym wskazaniem, co jest unikaniem opodatkowania,

a przez to, co pozostaje poza zakresem stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zadaniem rozdziału szóstego jest analiza konsekwencji finansowych i możliwych konsekwencji karno-skarbowych unikania opodatkowania – zasadniczo dolegliwości jakie mogą ze stwierdzonym unikaniem się wiązać.

Rozprawę kończą wnioski i uwagi końcowe, które stanowią podsumowanie, choć nie wyznaczają ostatecznie przebiegu granic stosowania generalnej klauzuli antyabyzywnej w Polsce - odpowiedź na to pytanie udzielana jest na kartach pracy i czytelnik poznaje je w trakcie lektury. Zakończenie pełni jednak swoją rolę, wskazując propozycje rozwiązania problemu unikania opodatkowania – nie następczo, a uprzednio – poprzez koncepcje: radykalnego uproszczenia prawa podatkowego - P. Kirchhofa, programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*) i wreszcie demokratyzacji podatków - P. Sloterdijka. Rewolucja, ewolucja, czy zmiana myślenia o podatkach? - jakkolwiek będzie „nowy wspaniały świat” relacji państwo -podatnik na gruncie unikania opodatkowania, są to kierunki zmian, które należy brać pod uwagę.

Rozdział I

UNIKANIE OPODATKOWANIA – ISTOTA ZJAWISKA

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Współcześnie wyróżnia się wśród form obniżenia ciężaru podatkowego: oszczędzanie podatkowe, planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania¹¹. Unikanie opodatkowania jest pojęciem szeroko ujmowanym w literaturze przedmiotu. Znalazło na stałe miejsce w naukach prawnych, ekonomicznych, a także innych dziedzinach nauk społecznych. Wynikiem tak szerokiego zainteresowania pojęciem unikania opodatkowania są też różne jego ujęcia terminologiczne, a także różne nazewnictwo dotyczące zjawiska, na które składają się czynności związane z unikaniem opodatkowania.

Dla analizy przyczyn unikania opodatkowania istotne jest zrozumienia postawy przedsiębiorcy - w kontekście obowiązku podatkowego - oraz zbadanie dynamicznego procesu kształtowania się tych postaw w odniesieniu do obiektu, jakim jest obowiązek podatkowy. Na postawę tę składają się trzy elementy: intelektualny, emocjonalny i behawioralny¹². Postawa podatnika względem obiektu, jakim jest wypełnienie zobowiązania podatkowego, kształtuje się również w interakcji podatnika z organami podatkowymi.

Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyznacza cezurę w rozumieniu terminu „unikanie opodatkowania” i brak uwzględnienia tego faktu normatywnego w siatce pojęciowej nauki prawa podatkowego skutkuje błędem rozumowania - wielokrotnie w literaturze polskiej miesza się pojęcia planowania, optymalizacji podatkowej, unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, mimo że występują między nimi relacje wyłączenia, zawierania się lub nadrzędności. Zjawisko unikania opodatkowania jest pojęciowo (oraz definicyjnie) trudno uchwytnie, mimo że istnieją niekontrowersyjne pragmatyczne (wzorcowe) jego przypadki¹³. Nie jest jasne, jak umiejscowić unikanie opodatkowania wśród innych sposobów redukcji obciążenia podatkowego; pozostaje

¹¹ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 13, B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9.

¹² R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009; s. 27-52.

¹³ B. Brzeziński, *op.cit.*, *passim*.

kłopotliwe¹⁴ odróżnienie go od planowania podatkowego - z jednej, uchylania się od opodatkowania - z drugiej strony, a przy tym w jakim stosunku - do tych trzech – pozostaje optymalizacja podatkowa¹⁵. Wyjaśnieniu tych wątpliwości nie sprzyja różnorodność definicji przyjmowanych w prawie i praktyce międzynarodowej, na poziomie Unii Europejskiej oraz w porządkach krajowych – jednocześnie bez uzgodnienia podstawy terminologicznej trudno prowadzić jakikolwiek dyskurs.

Zdarza się, że terminy: planowanie podatkowe, optymalizacja podatkowa i unikanie opodatkowania stosowane są zamiennie, a ponadto rozszerza się pojęcie „unikanie opodatkowania” poprzez uzupełnienie go o przymiotnik „nielegalne” i włącza w jego zakres uchylanie się od opodatkowania. Występuje również konstrukcja słowna w postaci karkołomnego pojęcia – „legalnego” unikania opodatkowania, a należy podkreślić, że powszechnie przyjmuje się, iż czynności przedsiębrane w procesie unikania opodatkowania są zawsze legalne (przynajmniej na gruncie prawa prywatnego) i jest to jedno z kryteriów dystynkcji unikania opodatkowania od uchylania się od opodatkowania (penalizowanego na gruncie kodeksu karnego skarbowego) - tym samym jest to tautologia, a przytoczone - w zdaniu poprzednim – zestawienie, to oksymoron.

Nierozstrzygnięte i nieobjęte konsensem jest zagadnienie prawnego i etycznego (aksjologicznego) statusu unikania opodatkowania¹⁶. Dla ewaluacji fenomenu przydatne są instrumenty ekonomicznej analizy prawa, ale jako element stosunków społecznych unikanie opodatkowania musi podlegać również ocenie moralnej. W świetle ustaleń współczesnej psychologii i ekonomii behawioralnej - zwłaszcza po wyróżnieniu Nagrodą Nobla z ekonomii psychologów Daniela Kahnemana w 2002 roku i Richarda Thaler'a w 2017 roku - nie sposób uznać doniosłości rozważań o unikaniu opodatkowania bez badań postaw podatników, a przynajmniej jakiejś próby analizy tych postaw i ich przyczyn.

¹⁴ M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, T. CV, A. Werner, *Pojęcie planowania i optymalizacji podatkowej*, Warszawa: Studia i prace Kolegium Zarządzania i Finansów, „Zeszyt Naukowy” 2013 (126).

¹⁵ J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, *passim*.

¹⁶ H. Filipczyk, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, Przegląd Podatkowy 2017 nr 11.

2. TYPOLOGIA FORM OBNIŻANIA CIĘŻARU PODATKOWEGO

2.1. Optymalizacja podatkowa

Optymalizacją podatkową potocznie nazywa się działania przedsiębiorców polegające na wykorzystywaniu konstrukcji przewidzianych w obowiązujących przepisach w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych. Pojęcie to jest używane w większości przypadków w sposób intuicyjny, bez pogłębionej analizy jego istotnych elementów podmiotowo-przedmiotowych¹⁷. Optymalizację podatkową stanowią wszelkie czynności zgodne z obowiązującym prawem, które czynią zadość prawu cywilnemu i mają związek z prowadzoną działalnością, a których wypadkową są korzyści podatkowe¹⁸. W optymalizacji podatkowej podatnik korzysta z wszelkich możliwości i uprawnień, jakie dają mu przepisy prawa, aby obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego do maksymalnie najniższego poziomu, jednocześnie nie wychodząc poza przepisy prawa¹⁹. Istotą optymalizacji podatkowej jest dążenie do nieziszczenia się stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Podatnik wyeliminowuje bowiem ciężar opodatkowania lub znacząco ogranicza w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji rozpatrywanej z ekonomicznego a nie formalnoprawnego punktu widzenia²⁰.

Termin „optymalizacja podatkowa” ma najszerszy zakres znaczeniowy spośród form ograniczenia ciężaru podatkowego, bowiem obejmuje wszelkie działania (jedynym warunkiem jest legalność ich dokonania) „prowadzące do minimalizacji obciążeń podatkowych przez taki wybór czynności prawnych oraz taki dobór instrumentów polityki podatkowej, który zapewnia obniżenie łącznych obciążeń podatkowych, a tym samym maksymalizację zysku netto”²¹. Optymalizacja podatkowa to przede wszystkim wybór zgodnego z prawem sposobu osiągnięcia określonego rezultatu ekonomicznego, przy założeniu minimalizacji towarzyszących temu obciążeń podatkowych²². Optymalizację obciążeń podatkowych można zdefiniować jako: koncepcję i zespół

¹⁷ K. Gruzziel, *Istota i założenia optymalizacji podatkowej – wybrane aspekty*, „Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomia i Org. Gosp. Żywnościowej” 2009 nr 77, s. 182–183.

¹⁸ A. Melezini, *Optymalizacja podatkowa jako skuteczna forma remedium na kryzys finansowy* [w:] (red.) E. Ruśkowski, I. Zawerucha, *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego*, Białystok 2010, s. 445.

¹⁹ A. Lodziński, P. Mardas, T. Nowak, M. Tkaczyk, *Granice swobodnego kształtowania przez podatników wysokości ich zobowiązań podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2008 nr 12, s. 17.

²⁰ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

²¹ M. Dymek, *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2006, s. 11.

²² S. Kudert, M. Jamroży, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 24.

określonych, zgodnych z wymogami prawa podatkowego, spójnych i stałych działań podmiotu, uwzględniających ryzyko wynikające z takich działań, zmierzających do realizacji obowiązków podatkowych podmiotu w prawidłowej wysokości, opartych na działaniach optymalizujących ciężar podatkowy lub zmniejszających koszty finansowe związane z realizacją zobowiązań podatkowych, przy wykorzystaniu wiedzy osób te strategie konstruujących, podejmowanych w celu zwiększenia zysków podmiotu, lecz również w celu poprawy pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa, poprzez zmniejszanie obciążeń podatkowych wpływających na cenę lub koszt wytwarzanego produktu²³.

Na tak rozumianą optymalizację podatkową składają się dwa pojęcia: planowanie podatkowe i unikanie opodatkowania. Dla planowania podatkowego i unikania opodatkowania wspólny jest cel – redukcja obciążenia podatkowego w drodze podejmowanych przez podmioty gospodarcze legalnych działań.

2.2. Planowanie podatkowe

Planowanie podatkowe doczekało się wielu definicji. Zgodnie z definicją przyjętą w terminologii z zakresu podatków międzynarodowych, planowanie podatkowe oznacza zaplanowanie działalności gospodarczej lub prywatnych spraw, tak aby zapłacić jak najmniejszy podatek²⁴. Pojęcie to powszechnie rozumiane jest jako programowanie swojej działalności biznesowej w taki sposób, by w świetle obowiązujących przepisów prawa wypełnić wszystkie swoje obowiązki podatkowe, bez względu na fakt, na jakim obszarze prawnym powstają, osiągając jednocześnie minimalny wymiar zobowiązań podatkowych²⁵.

Planowanie podatkowe oznacza podejmowanie działalności ukierunkowanej na maksymalne wykorzystanie zwolnień i ulg podatkowych przewidzianych w ustawodawstwie podatkowym, a także procedur mających na celu osiągnięcie stanów aprobowanych przez organy podatkowe. Planowanie podatkowe to prowadzenie interesów majątkowych w sposób umożliwiający wykorzystanie dozwolonych prawnie możliwości minimalizacji obciążenia podatkowego²⁶. Jest to stosowanie

²³ W. Wyrzykowski, *Optymalizacja podatkowa przedsiębiorców – granice prawa a granice bezpieczeństwa*, „Journal of Management and Finance” Vol. 13, no. 3/2/2015, s. 37.

²⁴ <https://kancelaria-skarbiec.pl/optimalizacja-podatkowa/> [dostęp: 12.12.2019 r.]

²⁵ J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, s. 5.

²⁶ B. Brzeziński, *op.cit.*, s. 10.

najkorzystniejszych – z punktu widzenia opodatkowania – przepisów prawa podatkowego, w celu minimalizowania obciążenia podatkowego²⁷. Podatnik w ramach planowania podatkowego ma prawo do „aktywnego” podejścia do norm prawa podatkowego i kierowania się nimi przy układaniu swoich stosunków cywilnoprawnych²⁸. Celem planowania podatkowego jest stworzenie optymalnych podatkowo struktur i rozstrzygnięć odnoszących się do konkretnych działań gospodarczych (operacyjnych lub inwestycyjnych) podatników²⁹. Podatnik dokonuje analizy dostępnych wariantów realizacji określonego przedsięwzięcia i decyduje się na ten, który wiąże się z jak najmniejszym poziomem obciążeń podatkowych³⁰. Planowanie podatkowe to także wykorzystanie wątpliwości interpretacyjnych ostatecznie rozstrzyganych na korzyść podatnika³¹. Przez planowanie podatkowe należy rozumieć stosowanie najkorzystniejszych – z punktu widzenia opodatkowania – przepisów prawa podatkowego, w celu minimalizowania obciążenia podatkowego. Przykładowo planowanie podatkowe obejmuje wybór najkorzystniejszej podatkowo formy prawnej prowadzenia przedsiębiorstwa czy też aktywne wykorzystywanie podatkowych ulg i zwolnień³². Planowanie podatkowe należy również określić jako zespół działań podatnika prowadzących do zredukowania obciążeń podatkowych w granicach obowiązującego prawa³³.

W przypadku planowania podatkowego podatnik wykorzystuje możliwości uzyskania oszczędności podatkowych wynikające bezpośrednio i wprost z przepisów prawa³⁴. Planowanie podatkowe to prawo wyboru, które ustawodawca pozostawia podatnikom, które nie budzi kontrowersji³⁵ i nie rodzi reakcji organów podatkowych. Planowanie podatkowe to optymalizacja podatkowa, jako kategoria ekonomiczna, mająca na celu stworzenie optymalnych pod względem obciążeń podatkowych

²⁷ D. Koreń, *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, „Monitor Podatkowy” 2014 nr 8, s. 14.

²⁸ K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005 nr 9, s. 19.

²⁹ J. Wyciśłok, *op.cit.*, s. 29–40.

³⁰ J. Jakubowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2019, s. 15.

³¹ A. Klonowska, *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, Warszawa 2017, s. 23

³² D. Koreń, *op.cit.*, s. 15.

³³ J. Wyciśłok, *op.cit.*, s. 5.

³⁴ J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2019, s. 17.

³⁵ *Ibidem*, s. 19.

i okołopodatkowych struktur i rozwiązań odnoszących się do podejmowanych przez podatników konkretnych działań gospodarczych, np. operacyjnych czy inwestycyjnych³⁶.

Mimo ustalonego – jak powyżej – pojęcia „planowanie podatkowe”, używane jest również zestawienie terminu „planowanie” z innym – „agresywne”, przy czym agresywne planowanie podatkowe to „wykorzystywanie aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”³⁷.

2.3. Unikanie opodatkowania

Unikanie opodatkowania to kształtowanie stosunków cywilnoprawnych, których zasadniczym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej, a nie realizacja określonego celu gospodarczego³⁸. W doktrynie mówi się często o „pozornej legalności” unikania opodatkowania, ponieważ jest to postępowanie formalnie zgodne z treścią przepisów prawa podatkowego oraz wiążące się z ujawnieniem przez podatnika okoliczności relewantnych dla określenia wysokości zobowiązania podatkowego³⁹. Podkreśla się, że jest to działanie *praeter legem*, niepozostające w sprzeczności z obowiązującym prawem, ale też przezeń nieprzewidziane⁴⁰. Takie działanie podatnika jest negatywnie oceniane przez ustawodawcę ze względu na niezgodność formy prawnej i gospodarczej treści stosunku, prowadzącą do korzystniejszego opodatkowania wobec pozostałych podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji prawno-ekonomicznej⁴¹. Unikanie opodatkowania jest aktywną formą oporu podatkowego wyrażającą sprzeciw wobec ciężaru podatkowego⁴². Innymi słowy, unikanie opodatkowania polega na aktywnej (agresywnej) kontestacji władztwa podatkowego. W ten sposób następuje manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez ustawodawcę⁴³. Podatnik na skutek odpowiedniego ukształtowania

³⁶ J. Wyciślok, *op.cit.*, s. 38.

³⁷ Zalecenie 2012/772/UE w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz.U.UE.L.2012.338.41 z dnia 2012.12.12)

³⁸ J. Jakubowski, *op.cit.*, s. 8.

³⁹ A. Zalański, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007 nr 1, s. 44.

⁴⁰ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 115.

⁴¹ H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999 nr 9, s. 5.

⁴² T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 64.

⁴³ K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010 nr 6, s. 10.

stanu faktycznego nie płaci podatku, mimo osiągnięcia skutków gospodarczych, jakie osiągnęłyby w sytuacji opodatkowanej⁴⁴. Zjawisko unikania opodatkowania polega z reguły na stosowaniu przez podatnika znanych i aprobowanych form prawnych operacji gospodarczych. Operacji tych ani ich rezultatów podatnik nie ukrywa przed administracją podatkową. Żąda, aby to, co jawnie czyni, stało się podstawą ustalenia jego zobowiązań podatkowych⁴⁵.

W art. 119a o.p. statuującym klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania, której hipoteza określa zdarzenia uznane przez ustawodawcę za unikanie opodatkowania, jest ono zdefiniowane ustawowo. Z paragrafu 1 art. 119a wynika że unikaniem opodatkowania jest „czynność, która skutkuje osiągnięciem 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 zdefiniowane normatywnie jest stawiane na równi z agresywną optymalizacją podatkową⁴⁶. Termin „agresywna optymalizacja podatkowa” jest jednak przydatny również dla klasyfikowania innych zachowań, prowadzących do niedopuszczalnego obniżenia obciążeń podatkowych, niż te, do których może znaleźć zastosowanie generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Wobec wyczerpania zakresu znaczeniowego pojęcia „unikanie opodatkowania” w definicji legalnej, uprawnione jest posługiwanie się nim wyłącznie, gdy zachowanie spełnia wymienione wyżej kryteria i może być objęte dyspozycją generalnej klauzuli antyabuzywnej.

Z wystąpieniem unikania opodatkowania związana jest reakcja organów skarbowych – recharakteryzacja lub neutralizacja czynności, skutkującej uzyskaniem nieuprawnionej korzyści podatkowej. Można postawić tezę, że unikanie opodatkowania jest zachowaniem, którego konsekwencje są definiowane przez skutek w postaci nieuprawnionej korzyści, bowiem na etapie podejmowania działań zmierzających do jej uzyskania, nie istnieje zakaz dokonywania przedmiotowych czynności. Dopiero wystąpienie korzyści podatkowej wbrew przedmiotowi lub celowi ustawy podatkowej lub jej przepisu, gdy jest ona głównym lub jednym z głównych celów i sztucznym sposobie przyjętego działania, realizuje uregulowania klauzulowe. Unikanie opodatkowania to proces, w którym mogą być realizowane różne czynności

⁴⁴ S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1938, s. 167 i n.

⁴⁵ Wyrok NSA z 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97, niepubl.

⁴⁶ www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/010/LBY/ [dostęp: 20.03.2020]

– jakiegokolwiek tylko przyjdą do głowy podatnikowi - o ile są ważne na gruncie prawa prywatnego, a klauzula zostanie zastosowana na finale tych działań, gdy obciążony daniną będzie próbował zrealizować korzyść podatkową poprzez niezgodny z ich treścią gospodarczą - samowymiar. Unikanie opodatkowania jako proces, na który składają się dozwolone przez prawo zachowania, nie przekłada się na legalność rezultatu.

Przeglądając publikacje poruszające kwestie związane z ucieczką przed podatkiem, trzeba przytoczyć wyimek jednej z nich: „Często zdarza się, że w praktyce granice pomiędzy optymalizacją podatkową a unikaniem opodatkowania nie są wyraźne, a tym samym trudne do jednoznacznego klasyfikowania”⁴⁷ i – mając na uwadze wartość logiczną tej wypowiedzi (jest to zdanie fałszywe) - należy stanąć na stanowisku, że pojęcie unikania opodatkowania zawiera się w pojęciu optymalizacji podatkowej, a zatem trudno o wyznaczenie (w tym sensie) jakichkolwiek „granic”.

Termin, którym posługuje się pragmatyka: „agresywna optymalizacja podatkowa”, tożsamy zakresowo⁴⁸, ze zdefiniowanym w art. 119a o.p. unikaniem opodatkowania nie obejmuje nic ponadto - a więc inne działania ograniczające ciężar podatkowy, na które reakcja państwa polega m.in. na regulacjach szczególnych, powinny podpadać wraz z unikaniem opodatkowania pod użycie terminu: „niedopuszczalna optymalizacja podatkowa”, którym posługuje się m.in. projekt ustawy nowelizującej Ordynację⁴⁹, i powinien obejmować swoim zakresem (*a contrario*) wszelkie działania optymalizacyjne - poza planowaniem podatkowym.

Podsumowując - rozróżnienie między planowaniem podatkowym a unikaniem opodatkowania (agresywną optymalizacją podatkową) w ramach szeroko rozumianej optymalizacji podatkowej zawiera się w kolokwialnym stwierdzeniu, że: „O planowaniu podatkowym można powiedzieć największym wrogom, a oni nie są w stanie zaszkodzić. Natomiast omijanie podatków (niedopuszczalna optymalizacja podatkowa – uzupełn. autora) skuteczne jest pod warunkiem całkowitej dyskrecji wszystkich stron i doczekaniem się przedawnienia.⁵⁰”.

⁴⁷ <http://taxfin.pl/podatki-sa-koszt-dzialalnosci-gospodarczej-ponoszonym-przez-przedsiębiorcw-ktry-moze-byc-przez-nich-optymalizowany-dazenie-do-zredukowania/> [dostęp: 1.02.2022]

⁴⁸ Informacja o wynikach kontroli z 30 grudnia 2019 r.: Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT. **KBF.430.015.2019. Nr ewid.191/2019/P/18/010/KBF**

⁴⁹ Terminologia Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw - VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

⁵⁰ M. Walecka-Agria, *Planowanie podatkowe: Legalny sposób na niższe podatki*, www.bankier.pl [dostęp: 28.11.2021].

2.4. Uchylenie się od opodatkowania

Uchylenie się od opodatkowania to ograniczanie lub eliminacja obciążenia podatkowego z naruszeniem obowiązującego prawa⁵¹. Działanie to polega na niepłaceniu należnych podatków poprzez ukrywanie przed administracją podatkową stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu⁵². Uchylenie się od podatku jest „bezpośrednim” złamaniem ustawy podatkowej stanowiącym działanie *contra legem*⁵³. Uchylenie się od opodatkowania polega na zaniechaniu działania tam, gdzie prawo nakłada taki obowiązek. Jest to zachowanie zmierzające do całkowitej eliminacji ciężaru podatkowego poprzez nieujawnienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże obowiązek podatkowy⁵⁴. Uchylenie się od opodatkowania stanowi ucieczkę od podatku, który już powstał z mocy prawa i nie został zapłacony⁵⁵. Uchylenie się od podatków polega na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, prowadzących do częściowej lub całkowitej eliminacji ciężarów podatkowych⁵⁶, poprzez nieujawnienie lub podanie nieprawdziwego stanu faktycznego lub prawnego - gdy powstało zobowiązanie podatkowe, a podatnik ukrył ten fakt przed organem podatkowym. Działania kwalifikowane jako uchylenie się od opodatkowania, co do zasady, prowadzą do naruszenia zarówno norm prawa karnego, jak i podatkowego. Prawo karne skarbowe penalizuje m.in. uchylenie się od opodatkowania przez nieujawnianie podmiotu lub przedmiotu opodatkowania (w polskim systemie prawnym art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy [Dz.U.2022.859 t.j. z dnia 2022.04.21] - dalej: k.k.s.), nierzetelne prowadzenie ksiąg (art. 61 k.k.s.), niewystawianie faktur i rachunków, jak i wystawianie ich w sposób nierzetelny oraz posługiwanie się takim dokumentem (art. 76 k.k.s.)⁵⁷.

Konsekwencją występującego natężenia ryzyka podatkowego jest stwierdzenie, że formy obniżania wysokości obciążania podatkowego mają (pod tym względem) charakter

⁵¹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 91

⁵² *Ibidem*.

⁵³ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 48.

⁵⁴ Por. A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008; R. Sowiński, *Przyczyny uchylania się od opodatkowania* [w:] (red.) P. Wiliński, O. Krajniak, B. Guzik, *Prawo wobec wyzwań współczesności*, t. 3, materiały sesji naukowej (Poznań, 28.04.2005 r.), Poznań 2006, s. 129 i n.

⁵⁵ P. Pietrasz, *op.cit.*, s. 48.

⁵⁶ S. Kudert, M. Jamroży, *Optymalizacja opodatkowana dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 21.

⁵⁷ P. Chróścicki, D. Gwóźdź, A. Kiereś, W. Knap, Ł. Mazur ((red. nauk.), A. Sakowska, K. Wojtowicz-Janicka, *Optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012, s. 20.

przechodni wraz z jego wzrostem - od planowania podatkowego, poprzez unikanie opodatkowania, aż do uchylania się od opodatkowania⁵⁸.

2.5. Oszczędzanie podatkowe

Najprostszym sposobem ucieczki przed podatkiem jest powstrzymanie się od dokonania opodatkowanej czynności lub od posiadania opodatkowanych przedmiotów. Oszczędzanie podatkowe polega na obniżeniu podatku poprzez powstrzymanie się od dokonywania określonych działań, z którymi łączy się powstanie obowiązku podatkowego⁵⁹. W takiej sytuacji działanie podatnika pozostaje poza hipotezą normy podatkowej, co powoduje brak urzeczywistnienia się podatkowego stanu faktycznego⁶⁰. Podatnik dokonuje redukcji poziomu obciążeń fiskalnych dzięki swojej pasywności, a nie aktywności, i coraz to nowym ograniczeniom⁶¹. Oszczędzanie podatkowe, podobnie jak planowanie podatkowe, stanowi dopuszczalną formę obniżania podatków, jednakże w przeciwieństwie do planowania podatkowego nie jest to aktywna forma działania podatnika⁶². Niektórzy przedstawiciele doktryny uznają termin „oszczędzanie podatkowe” za niewłaściwy, ponieważ na skutek takich zachowań nie powstaje obowiązek podatkowy, a co za tym idzie, nie można mówić o oszczędnościach podatkowych⁶³. Wskazują, iż takie zachowania podatników należy uznać za przykład abstynencji podatkowej⁶⁴, natomiast oszczędzanie podatkowe to działanie podatnika za pomocą legalnych środków mających na celu zmniejszenie opodatkowania⁶⁵. Powyższa klasyfikacja była poprawna w latach 90. XX wieku, gdy jedyną reprezentatywną był podział zjawiska obniżania ciężaru podatkowego na dwie podstawowe kategorie w postaci unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania⁶⁶.

⁵⁸ Por. G. E. Zeitlin, *United States of America* [w:] *Tax Avoidance, Tax Evasion*, London 1982, s. 91.

⁵⁹ M. Gaudernet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 585.

⁶⁰ D. Gajewski, *Istota optymalizacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2014 nr 11, s. 10.

⁶¹ A. Klonowska, *Ekonomiczne skutki ucieczki przed podatkiem*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2008, Nr 778, s. 213.

⁶² *Ibidem*, s. 213.

⁶³ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 87.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 87.

⁶⁵ R. Zelwianiński, *Obejście prawa podatkowego. Komentarz do wyroku TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03*, „Przegląd Podatkowy” 2004 nr 9, s. 38.

⁶⁶ M. Rudnicki, Ł. Blak, *Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, „Monitor Podatkowy” 2007 nr 8, s. 21.

3. EKONOMICZNA ANALIZA UNIKANIA OPODATKOWANIA

3.1. Podatek jako fakt ekonomiczny

Podatek jest elementem zewnętrznym wobec mechanizmu rynkowego - silnie oddziałuje na koniunkturę gospodarczą. Ekonomiczne funkcjonowanie podatku w gospodarce wymaga oceny efektywności wprowadzającej go regulacji prawnej, która powinna być dostosowana do zachodzących procesów ekonomicznych. Regulacja podatku jako kategorii ekonomiczno-prawnej wymaga przyjęcia oprócz metod poznania prawniczego inne metody standardowe. Specyfika przedmiotu regulacji daje podstawy do zastosowania metody badawczej zwanej ekonomiczną analizą prawa. Metoda ta polega na podporządkowaniu skutków norm prawnych zasadom rachunku użyteczności⁶⁷. Traktując prawo jako fakt ekonomiczny (w szczególności prawo podatkowe) można sformułować twierdzenia systematyzujące to założenie. Jerzy Stelmach wskazuje, że: a) prawo to realnie istniejące fakty, które mają albo wprost, albo poprzez wykładnię charakter ekonomiczny (*to co stanowi o istocie prawa daje się zredukować do faktów o charakterze ekonomicznym*); b) w warunkach optymalnej alokacji zasobów ma miejsce maksymalizacja dobrobytu społecznego (*prawo powinno być w sensie ekonomicznym efektywne*); c) podmiot, kierując się egoizmem, dąży do maksymalizacji funkcji użyteczności (*twórcą i podmiotem prawa jest homo oeconomicus*); d) narzędziem zaspokojenia interesu własnego jest zaspokojenie interesu cudzego w warunkach wspólnych działań, które reguluje prawo (*obowiązywanie prawa można uzasadnić przy użyciu narzędzi analizy ekonomicznej*); e) wymiana korzyści ekonomicznych jest wyrazem teorii sprawiedliwości (*przy pomocy narzędzi ekonomicznych daje się zbudować spójną teorię sprawiedliwości*); f) pierwszeństwo analizy ekonomicznej prawa przed innymi metodami badawczymi (*analiza ekonomiczna jest uprzywilejowanym typem metody prawniczej*)⁶⁸.

3.2. *Homo oeconomicus*

Celem działania człowieka jest skutek działania, zaś chęć osiągnięcia skutku jest motywem podjęcia działania⁶⁹. Klasyczna wersja utylitaryzmu wywodzi się od J. Benthama (z rozwinięciem w myśl J. S. Milla) i opiera się na zasadzie użyteczności. Zasada ta głosi, że celem działania człowieka we wszystkich sferach powinno być

⁶⁷ J. Stelmach, *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych*, Warszawa 2007, s. 13.

⁶⁸ *Ibidem*, s. 13-16

⁶⁹ M. N. Rothbard, *Ekonomia Wolnego Rynku*, Warszawa 2007, s. 111

największe szczęście największej liczby ludzi. Postępowanie jest akceptowane albo potępiane wedle tego, czy zwiększa czy zmniejsza szczęście osób zainteresowanych. W myśli tych klasycznych utilitarystów człowiek dąży do szczęścia przez maksymalizację przyjemności i minimalizację przykrości, antagonizm przyjemności -dobra i przykrości-zła jest jedyną wskazówką moralną. W koncepcji J. S. Mill'a, człowieka postrzega się jako *homo economicus*, działającego w przewidywalny i powtarzalny sposób, dzięki czemu możliwe jest określenie pojęć użyteczności, dobrobytu społecznego oraz przewidywania skutków społecznych określonych rozwiązań prawnych. *Homo economicus* jest po pierwsze racjonalny w swoich działaniach, a po drugie kieruje się egoistyczną motywacją – jest to jednostka posiadająca bogactwa, która jest zdolna oceniać skuteczność konkurencyjnych środków dla realizacji celu. Punktem wyjścia dla kryterium racjonalności jest dążenie do maksymalizacji - *homo economicus* w każdym działaniu rozważa korzyści i straty, po czym wybiera te rozwiązania, które w możliwie największym stopniu realizują jego cele i minimalizują koszty.

3.3. Efektywność prawa

W ekonomicznej analizie prawa przyjmuje się, że podstawowym celem prawa powinna być jego efektywność. Tradycyjnie w teorii prawa efektywność rozumie się jako instrumentalną skuteczność, czyli takie działanie, które realizuje cele wyznaczone przez działającego. Oddziaływanie prawa i jego elementów na postawy i postępowanie jednostek oraz na kształtowanie stosunków społecznych (zgodnie z treścią normy prawnej) jest kwalifikowanym rodzajem działania prawa, określanym jako skuteczność faktyczna. Drugim rodzajem skuteczności jest skuteczność prawna, która polega na tym, że „określone stanowi rzeczy zachowuje się normatywnie następstwa prawne (np. skuteczność prawna czynności prawnej, wyroku sądowego)”⁷⁰.

Dążąc do poprawy egzekwowania należności podatkowych polski ustawodawca stosuje w ostatnim czasie technikę równoległej legislacji - nowelizacji ustaw podatkowych. Jest to tzw. pakiet ustaw, który obejmuje zmiany w trzech obszarach: a) ogólnego prawa podatkowego, tj. nowelizacja ordynacji podatkowej, b) szczegółowego prawa podatkowego, tj. nowelizacja ustawy podatkowej regulującej konstrukcję prawną konkretnego podatku, c) części szczególnej kodeksu karnego lub kodeksu karnego

⁷⁰ Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 62.

skarbowego. Celem tego rozwiązania jest oddziaływanie synergiczne na „błędy rynku”. Sprawność systemu podatkowego – z ekonomicznego i prawnego punktu widzenia – podlega ocenie według dwóch kryteriów, które powinny wystąpić łącznie – efektywności ekonomicznej konstrukcji systemu podatkowego oraz efektywności fiskalnej administracji podatkowej. Wskazane składowe systemu modelowego są od siebie zależne na zasadzie wzajemności. Warunkiem efektywności ekonomicznej konstrukcji systemu podatkowego jest występowanie efektywności fiskalnej administracji podatkowej – i na odwrót. Przez efektywność fiskalną administracji podatkowej⁷¹ należy rozumieć stopień sprawności administracji danin publicznych w skutecznym zabezpieczeniu wpływów podatkowych, skutkującym zmniejszeniem rozmiarów luki podatkowej i takiej redystrybucji dochodów, która przyczynia się do zrównoważonego rozwoju kraju w długim okresie⁷². Luka podatkowa w podatkach jest determinowana nie tylko ich nieefektywną ekonomicznie konstrukcją, ale o jej rozmiarach będzie decydować także nieskuteczny system kontroli i poboru danin publicznych przez administrację skarbową. „Szczelny” system podatkowy wymaga efektywności fiskalnej administracji skarbowej, gwarantującej możliwie dużą ściągalność podatków.

3.4. Sprawiedliwość

Fundamentalnym założeniem (w wymiarze normatywnym) ekonomicznej analizy prawa jest teza, iż prawo powinno być ekonomicznie efektywne (w wersji mocniejszej – że prawo jest ekonomicznie efektywne), zaś efektywność ekonomiczna jest jedynym celem prawa⁷³. Jedną z podstawowych funkcji, jaką prawo powinno realizować jest – w sytuacjach spornych bądź trudnych – doprowadzanie do sprawiedliwych rozstrzygnięć. Te założenia prowadzą zwolenników ekonomicznej analizy do konkluzji, że efektywność jest ekonomiczną eksplikacją sprawiedliwości⁷⁴. Najczęściej wskazuje się na efektywność rozumianą w sensie Pareto, która daje się sprowadzić do stwierdzenia, iż efektywna jest taka sytuacja, w której na skutek ulepszenia poprawie ulega położenie co najmniej jednej osoby, jednocześnie zaś pogorszeniu nie ulega pozycja nikogo

⁷¹ Przez pojęcie administracji podatkowej należy rozumieć zarówno administrację skarbową, jak i administrację samorządową.

⁷² K. Raczkowski, *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Lublin 2016, s. 71.

⁷³ J. Stelmach, B. Brożek, W. Załuski, *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*, Warszawa 2007, s. 25.

⁷⁴ J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2004, s. 137.

innego⁷⁵. Zarzut o niesprawiedliwości podejścia prezentowanego przez ekonomiczną analizę prawa odpieryany jest w dwojaki sposób: efektywność ekonomiczna jest tożsama z pojęciem sprawiedliwości, ale też przez argumentację, iż efektywność ekonomiczna jest lepszym kryterium oceny norm prawnych - jest elementem obiektywnym, dużo łatwiejszym w ocenie, w niektórych przypadkach zwiększającym dobrobyt społeczeństwa⁷⁶.

Prawo podatkowe to prawo bezwzględnie obowiązujące, przez co należy rozumieć, iż normy prawne powinny być stosowane tak, jak na to wskazuje ich treść oraz zasady wykładni – żadna ze stron stosunku prawnego nie może modyfikować treści normy⁷⁷. Specyfika stosowania norm prawa podatkowego (w uproszczeniu) sprowadza się do „automatycznego” podstawiania stanu faktycznego do hipotezy normy prawnej i następnie realizacji jej dyspozycji (naturą normy podatkowoprawnej jest urzeczywistnianie dyspozycji normy prawnej w momencie, gdy zaistniały warunki opisane w hipotezie normy)⁷⁸. Normy podatkowoprawne mogą więc zostać zastosowane (czyli dojdzie do zrealizowania dyspozycji normy prawnej w warunkach opisanych w jej hipotezie), bądź też fakt ten nie nastąpi - jest to w gruncie rzeczy optyka zero-jedynkowa.

3.5. Wybór racjonalny a unikanie opodatkowania

Unikanie opodatkowania jest fenomenem, którego zapobieganiu ma służyć wprowadzona do Ordynacji klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania. Relacje pomiędzy państwem a podatnikiem na gruncie tego zjawiska sprowadzają się do gry o sumie zerowej, w której zysk jednego gracza oznacza stratę drugiego. Arytmetyka zysku-straty dotyczy tylko zachowań gospodarczych, których cel jest ukierunkowany na osiągnięcie nieuprawnionej „korzyści podatkowej” – to ona jest przedmiotem, o który toczy się gra. W przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pogorszenie sytuacji podatnika w przypadku stwierdzenia naruszenia ma charakter relatywny, ponieważ zostaje on obciążony podatkiem „adekwatnym”, jednocześnie państwo, a tym samym społeczeństwo zyskuje przez to, że nie traci wpływów związanych

⁷⁵ V. Pareto, *Manual of Political Economy. A critical and variorum edition*, (eds.) A. Montesano, A. Zanni, L. Bruni, J. Chipman, M. McLure, (Oxford 2014, s. 261.

⁷⁶ J. Stelmach, B. Brożek, W. Załuski, *Dziesięć wykładów...*, s. 39 i n.

⁷⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2012, s. 39–40.

⁷⁸ Por. *Postępowanie administracyjne*, T. Woś (red.), H. Knysiak-Molczyk, A. Gołęba, M. Kamiński, T. Kielkowski, Warszawa 2015, s. 34.

z sytuacją gospodarczą, w związku z którą podatnik usiłował uzyskać nienależną korzyść podatkową. Dobrobyt społeczeństwa zyskuje na ograniczeniu erozji podatkowej ze względu na zapewnienie wpływów z działalności podatnika, która do tego zjawiska prowadziła, a poprzez przesunięcie z jego majątku do majątku *fiscusa*, wzmocniona zostaje finansowo infrastruktura gospodarcza, w której wszystkie podmioty gospodarcze i obywatele funkcjonują.

Decyzja podatnika o stosowaniu optymalizacji podatkowej, która pozwala zmniejszyć opodatkowanie działalności w ramach dozwolonych przez państwo granic, czy podjęcie ryzyka zanegowania przez nie sposobu prowadzenia działań gospodarczych, gdy przybierają charakter zachowań „sztucznych” i zmierzających do uzyskania nienależnej korzyści podatkowej, powinien być oceniany poprzez pryzmat zachowania „racjonalnego”. W modelowaniu ekonomicznym przyjmuje się standardowo założenie o racjonalności podejmowanych przez ludzi wyborów. Przyjmuje się nawet, że człowiek dokonuje najbardziej racjonalnego wyboru spośród różnych możliwości. Człowiek podejmuje decyzje, nie chaotycznie, a w sposób przemyślany, starając się w jak najlepszy sposób realizować swoje cele (preferencje). Założenie racjonalności przyjmowane jest w ekonomii za dość oczywiste (jak ujął to Herber Simon: „Każdy się zgodzi, że ludzie mają swoje powody, żeby robić to, co robią”⁷⁹). Racjonalność jest wpisana w definicję zachowania podatnika jako podmiotu maksymalizującego korzyści, jednak ta użyteczność działania jest wyłączona przez klauzulę, gdy głównym lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie „korzyści podatkowej” przez działanie w sposób „sztuczny”. Działanie rozsądne (racjonalne) – wraz z zastrzeżeniem „zgodnych z prawem celów innych” niż „korzyść podatkowa” - jest kwantyfikatorem, od którego uzależniona jest skuteczność, na gruncie prawa podatkowego, podjętych przez podatnika działań.

Ekonomiczna analiza unikania opodatkowania oprócz stwierdzenia jego ekonomicznej „użyteczności” dla podatnika musi również dotknąć konsekwencji, które wystąpią w przypadku wykrycia przez państwo tego procederu. Jak była mowa wyżej, stwierdzenie unikania opodatkowania skutkuje konsekwencjami finansowymi, a być może powinno - również konsekwencjami karno-skarbowymi. Badając ten wycinek prawa podatkowego należy uwzględnić odstrasżające i zapobiegawcze efekty obu kar. Badając efekty ekonomicznych i karnych konsekwencji unikania opodatkowania na kształtowanie się jego występowania, należy przyjąć, że sprawcy nie są przede

⁷⁹ H. A. Simon, *Rationality in Psychology and Economics* [w:] *Rational Choice. The Contrast between Economics and Psychology*, (eds.) R. M. Hogart, M. W. Andrew, Chicago 1987, s. 25.

wszystkimi jednostkami atypowymi, lecz normalnymi ludźmi, którzy realizują unikanie opodatkowania w efekcie dokonanego przez siebie racjonalnego wyboru⁸⁰. Model optymalnego wyboru sankcji przedstawił S. Shavell⁸¹ poprzez porównanie sankcji pieniężnych i niepieniężnych, ze szczególnym naciskiem na karę pozbawienia wolności⁸². Wyszedł z założenia, że stosowanie kar niepieniężnych, zwłaszcza pozbawienia wolności, jest bardziej kosztowne dla społeczeństwa niż stosowanie kar pieniężnych.

Przyjęty w Ordynacji system rewanżowania państwu możliwych strat we wpływach z podatku, ma za zadanie przede wszystkim przywrócić stan przed podjętymi przez podatnika działaniami – taki jaki zaistnieje, gdy dokona się „czynności odpowiedniej”, albo pominie czynność, której efektem jest „korzyść podatkowa”. Dalszymi konsekwencjami w przypadku unikania opodatkowania jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe i ewentualna odpowiedzialność karno-skarbowa.

Ważenie przez podatnika korzyści i kosztów finansowych unikania opodatkowania, ryzyka poniesienia sankcji finansowej, a w końcu i karno-skarbowej, ma szczególne znaczenie dla efektywności klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Niezbędne jest przyjęcie, że większość potencjalnych „sprawców” unikania opodatkowania można odstraszyć od tego działania, tj. że większość z nich jest wystarczająco racjonalna, aby dokonać rachunku zysków i strat. Sankcja optymalna to taka sankcja, która odstraszy, potencjalnie mogących zaangażować się w unikanie opodatkowania, od podejmowania tych działań. Celem ustawodawcy jest zatrzymanie erozji podatkowej i zastosowanie mieszanego modelu sankcji wydaje się jak najbardziej uzasadnione. Sankcje finansowe mają za zadanie przede wszystkim przywrócić stan sprzed naruszenia prawa podatkowego, z jednoczesnym aspektem prewencyjnym - ogólnym i jednostkowym. Dla określenia przypadków, w których powinny być stosowane sankcje karno-skarbowe (w tym niepieniężne) znaczenie ma wielkość majątku posiadanego przez sprawcę – w przypadkach ekstremalnych niemożliwe jest odstraszenie potencjalnego sprawcy w sytuacji, gdy posiada on na tyle duży majątek, że

⁸⁰ E. Eide, *Economics of Criminal Behavior: Survey and Bibliography*, (eds.) B. Bouckaert. G. De Geest, *Encyclopedia of Law & Economics*, E. Elgar, Cheltenham, 1997, No. 8100.

⁸¹ S. Shavell, *Criminal Law and the optimal use of nonmonetary sanctions as a deterrent*, „Columbia Law Review” 1985 Vol. 85 No. 6, s. 1232.

⁸² Teoretyczne rozważania ekonomicznej teorii prawa karnego wydają się być uzasadnione w stosowaniu do analizy ekonomicznej unikania opodatkowania, z uwagi na relację czyn zabroniony-konsekwencje, jakkolwiek w przypadku unikania opodatkowania sankcje nie są tego samego rodzaju - nie mają charakteru wyłącznie karnego – jest to dolegliwość finansowa i ewentualnie karno-skarbowa.

w perspektywie powodzenia, podejmowanego przez niego wielokrotnie unikania opodatkowania, kara finansowa za jednostkowo stwierdzone jego wystąpienie, nie jest wystarczająco dolegliwa. Niskie prawdopodobieństwo wykrycia unikania opodatkowania, pociąga za sobą konieczność zwiększenia sankcji, aby miała ona dostateczną „siłę odstrasżającą”. Sięgnięcie do sankcji karno-skarbowych jest potrzebne, aby wyeliminować z działań gospodarczych jednostki dokonujące naruszeń - całkowicie lub na określony przepisami karnymi okres. Wprowadzone nowelizacją z 2018 r. zmiany w Ordynacji (dodatkowe zobowiązanie podatkowe) jest istotnym krokiem w realizacji funkcji odstrasżającej regulacji, ponieważ przed tą datą, korzyści z unikania opodatkowania w zasadzie przekraczały najwyższą przewidywaną „sankcję”, przy uwzględnieniu prawdopodobieństwa ukarania. Sankcja musi być przede wszystkim efektywna.

Na gruncie prawa karnego R. Posner stwierdza: „Sądzę, że podstawowym pojęciem prawa karnego (również prawa podatkowego – uzup. autor) może być nadane znaczenie ekonomiczne i mogą być one ukazane jako promujące efektywność”⁸³. „Ekonomia operuje cenami, prawo operuje sankcjami” – jednak na gruncie prawa podatkowego jest to przede wszystkim „cena”, sankcja karno-skarbowa powinna być stosowana jako środek ostateczny.

4. STATUS ETYCZNY UNIKANIA OPODATKOWANIA *

4.1. Unikanie opodatkowania a dobro wspólne

Podatnik niezależnie od przyznanych mu materialnych i formalnych gwarancji prawnych, jest zawsze słabszy od władzy publicznej, zatem podatki muszą być kształtowane tak, aby realizacja funkcji fiskalnej respektowała położenie ekonomiczne, społeczne i socjalne podatnika. Podatnik jest równouprawnionym wobec państwa podmiotem, i to z jego mandatu jest sprawowana władza ustawodawcza. W treści obowiązków podatkowych musi uzewnętrzniać się podstawowa idea ładu społecznego, a mianowicie, że państwo należy traktować jako dobro wszystkich obywateli⁸⁴. Przekonanie o wartości etycznej obowiązków podatkowych decyduje o postawie podatnika przy ich realizacji. Posłuszeństwo wobec obowiązków podatkowych wiąże się

⁸³ R. Posner, *An Economic Theory of the Criminal Law*, „Columbia Law Review” 1985, Vol. 85, No. 6, s. 1194-1195.

* Tezy przywołane w podrozdziale zostały pierwotnie postawione (w części) w artykule: *Tax avoidance and the ethical status of state's actions in the fight against it*, „Financial Law Review” 2018, Issue 11 (3).

⁸⁴ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, przypis 199, s. 84.

z oceną prawa, której dokonuje podatnik⁸⁵. Negatywny odbiór obowiązku podatkowego “usprawiedliwia” traktowanie unikania podatku jako celu samego w sobie⁸⁶.

Prawo podatkowe stwarza wiele możliwości świadomej i celowej ingerencji w stosunki społeczne i ekonomiczne. Ta ingerencja musi podlegać ocenie etycznej, albowiem realizacja obowiązków podatkowych wpływa bezpośrednio na los jednostki⁸⁷. Finansowanie zadań publicznych leży w interesie ogółu społeczeństwa, jednocześnie stanowi uzasadnienie dla powinności jednostki, będącej członkiem społeczeństwa, w ponoszeniu ofiary i jest uzasadnieniem dla poboru podatku. Rzetelność w spełnianiu obowiązku podatkowego ma dwa wymiary. Pierwszy formalny – to zapłata, a drugi to zapłata zgodnie “z wagą szkła”, tj. bez oszukiwania⁸⁸. W rzetelnym spełnianiu obowiązków podatkowych przejawia się także aspekt solidarności; państwo jest dobrem wspólnym, a to oznacza, że zapłata podatku “stanowi wyraz solidarności z drugim człowiekiem”⁸⁹. Wymaga tutaj przywołania znana z książki Stanisława Grzesiuka “Pięć lat kacetu” metoda oszczędzania sił podczas pchania wózka z urobkiem w obozie śmierci. Jeden z pchających jedynie markował wysiłek, a drugi natężał się za dwóch. Nie można postawić zarzutów takiemu postępowaniu, bo oszczędzanie sił oznaczało dłuższe życie, a to jest wartością dla każdego największą, jednak dokonywane było przecież kosztem drugiego człowieka. Wspólne dobro oznacza wspólny wysiłek, a podany przykład może znaleźć zrozumienie jedynie w sytuacji krańcowego zagrożenia egzystencji.

4.2. Unikanie opodatkowania a sprawiedliwość podatkowa

Idealny stan do jakiego powinno dążyć państwo, uszczelniając system podatkowy, został zdefiniowany m.in. przez Bogumiła Brzezińskiego, który używa pojęcia - “adekwatne obciążenie podatkowe”. Podążając, za proponowaną definicją opisową pojęcia, obciążenie podatkowe jest adekwatne w sytuacji, w której podatnik płaci podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulg i zwolnień. Opodatkowanie adekwatne nie musi być opodatkowaniem sprawiedliwym ani też opartym na równym traktowaniu podatników; jeżeli przepisy prawa różnicują bezzasadnie sytuację dwóch kategorii podatników, to obie kategorie są z punktu widzenia kryterium adekwatności

⁸⁵ *Ibidem*, s. 85.

⁸⁶ *Ibidem*, s. 44.

⁸⁷ *Ibidem*, s. 80.

⁸⁸ *Ibidem*, s. 22.

⁸⁹ A. Filipowicz, *Chrześcijanin wobec podatków*, „Przegląd Powszechny” 1997 nr 3, s. 293.

– opodatkowane adekwatnie⁹⁰. Może się takie podejście wydawać pozbawione “sprawiedliwości”, ale trzeba to spuentować słowami gospodarza z “Przypowieści o robotnikach w winnicy”: “Przyjacielu nie czynię ci krzywdy; czy nie o denara umówiłeś się ze mną? Weź, co twoje i odejdź! Chcę i temu ostatniemu dać samo jak tobie. Czy nie wolno mi uczynić ze swoim, co chcę?”⁹¹. Przewrotnie można powiedzieć, że w prawie podatkowym również powinno się dążyć “do królestwa niebieskiego”, ale ideały jedynie wyznaczają cele, ich realizacja w realiach potrzeb budżetowych jest realizowana przez “cełników”, a już Święty Jan Chrzciciel, udzielając szczególnych wskazań celnikom, którzy przyszli, by przyjąć chrzest, i zapytali: “Nauczycielu, co mamy czynić?”, odpowiedział: “Nie pobierajcie nic więcej ponad to, co wam wyznaczono”⁹².

Najbardziej radykalną ideą sprawiedliwości (jednak nie racjonalną) jest idea doskonałej równości⁹³. Równe traktowanie powinno oznaczać, że podatnicy mają ponosić równe obciążenia. Aspekt formalny tejże sprawiedliwości poziomej polega na tym, że równi powinni być traktowani równo. Tym samym sprawiedliwość pozioma obejmuje powszechność i równomierność opodatkowania. Powszechność oznacza, że wszyscy, bez różnicy, mają być zobowiązani do spełnienia obowiązku podatkowego, o ile zaistnieje jedna z ustanowionych przez prawo podstaw do nałożenia obowiązku podatkowego. Równomierność polega na tym, że podatnicy znajdujący się w takich samych, istotnych pod względem podatkowym warunkach, traktowani są, jeśli chodzi o kwestie podatkowe tak samo⁹⁴. Dylemat odnoszący się do respektowania idei sprawiedliwości podatkowej, w aspekcie treści obowiązku podatkowego, odnosi się – zakładając pewne uproszczenie – do problemu granic opodatkowania⁹⁵. Idea sprawiedliwości podatkowej, gdy jest przez prawodawcę respektowana, prowadzi do legitymizowania władzy podatkowej państwa i sprzyja kształtowaniu pożądanых postaw wobec idei obowiązku podatkowego⁹⁶. Idea sprawiedliwości podatkowej ma znaczenie przy kształtowaniu treści obowiązku podatkowego, albowiem wskazuje nie tylko, jak rozwiązywać konflikty powstające w dziedzinie opodatkowania między interesem publicznym a interesem jednostki, lecz także uzasadnia konieczność

⁹⁰ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 90.

⁹¹ Mt 20, 1-16 (tł. J. Wujek).

⁹² Łk 3, 12-13 (tł. J. Wujek).

⁹³ Z. Ziemiński, *Związki między sprawiedliwością a równością*, „Etyka” 1981 nr 19; *idem*, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992.

⁹⁴ A. Gomułowicz, *op. cit.*, przypis 139, s. 55.

⁹⁵ Zob. J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936, s. 35.

⁹⁶ A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 38.

rozwiązywania tych konfliktów po to, by znaleźć klucz do rozłożenia obciążeń podatkowych⁹⁷.

4.3. Jakość ustawodawstwa a system podatkowy

Poziom obciążeń podatkowych z reguły inaczej pojmują prawodawca znajdujący się pod presją finansowania zadań publicznych, a inaczej podatnik, który patrzy na podatki i ocenia je przede wszystkim przez pryzmat utraconych korzyści⁹⁸. Istotną przyczyną unikania opodatkowania jest przekroczenie granic ekonomicznych opodatkowania i samo zaostrenie przepisów prawnych mających zapobiegać temu zjawisku nie może być skuteczne⁹⁹. Badania prowadzone wśród przedsiębiorców zarejestrowanych pokazują, że najczęstszą ich reakcją na opodatkowanie jest próba przerzucenia podatku poprzez zwiększenia własnych marż. „Bezpośrednim odruchem opodatkowanego jest zamiar podniesienia ceny towaru lub usług, które sprzedaje, co najmniej o wysokość straty wywołanej podatkiem” – pisał na początku XX wieku Adam Krzyżanowski. Zaobserwował on zdumiewające z dzisiejszej perspektywy zjawisko zawyżania przez niektórych przedsiębiorców własnego dochodu i płacenia w konsekwencji wyższego podatku, dla zwiększenia własnej wiarygodności kredytowej poprzez przedstawienie w korzystniejszym świetle swojej sytuacji majątkowej. Było to jednak możliwe wówczas, gdy stawki podatkowe były stosunkowo umiarkowane. Zabieg taki przestaje się bowiem opłacać przy podatku przewyższającym ewentualne korzyści marketingowe. Świadczy to jednak dobitnie, że podatek traktowany jest jako koszt prowadzenia przedsiębiorstwa, którego poniesienie czasami się opłaca, a czasami nie. Dopiero gdy z uwagi na sytuację rynkową jest to niemożliwe przedsiębiorcy podejmują próbę uniknięcia opodatkowania. Stosowanie bardziej lub mniej adekwatnych do treści ekonomicznej zjawisk gospodarczych form obrotu nie stanowi przedmiotu zainteresowania ani ustawodawcy, ani też administracji podatkowej dopóty, dopóki nie prowadzi do obniżenia obciążenia podatkowego poniżej poziomu uważanego za adekwatny. Możliwość minimalizacji bądź nawet eliminacji opodatkowania, poprzez działania podatnika, które ze względu na wskazany wyżej skutek prawodawca chce „neutralizować”, tworzy on szczególne

⁹⁷ Por. J. Głuchowski, *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce*, „Głosa” 1997 nr 1, s. 5 i n.; *idem*, *Sprawiedliwość opodatkowania – założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*. (red.) Jan Mujżel, Warszawa 1999; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Głosa” 1997 nr 5, s. 1 i n.

⁹⁸ A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 40.

⁹⁹ J. Libicki, *op.cit, passim*.

unormowania podatkowe. Osiągany jest w ten sposób cel podatkowy, a mianowicie, niezależnie od tego jaką formę prawną dla aktów obrotu gospodarczego zastosuje podatnik, opodatkowanie pozostaje adekwatne. Walka z unikaniem opodatkowania w przedstawiony wyżej sposób - "na piechotę" - to najprostsza i najbardziej czytelna dla użytkowników prawa strategia, ale przy tym o stosunkowo wysokiej zawodności.

Prawo, aby mogło należycie spełniać swoje funkcje, musi posiadać określony, względnie wysoki poziom komunikatywności. Osiągnąć to można przez adekwatne do zamiarów ustawodawcy formułowanie przepisów prawnych (kodowanie) oraz odczytywanie tekstu prawnego (dekodowanie) w celu rekonstrukcji zawartych w nim norm prawnych¹⁰⁰. System prawa podatkowego powinien być systemem zamkniętym, a obowiązki podatkowe ciężące na podatniku powinny jednoznacznie wynikać zarówno co do ich zakresu jak i treści z przepisów prawa podatkowego. Tymczasem poziom regulacji podatkowych jest tak niski, że w doktrynie mówi się o istnieniu swoistego "konglomeratu" podatkowego, a nie systemu realizującego założone idee, koncepcję spójnego modelu podatkowego¹⁰¹. Przesłanką jakości prawodawstwa podatkowego jest również wiedza; wiedza z obszaru problematyki społecznej, gospodarczej tych spraw, które objęte są procesem legislacyjnym¹⁰², a której często brak. Z zasady określoności przepisów wywodzi się obowiązek, by każdy przepis był skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego. Wymóg jasności odnosi się do nakazu tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla adresatów¹⁰³. Na podatniku ciąży obowiązek przeczytania i zrozumienia tekstu prawnego, po to by mógł się do niego stosować. Można zatem zasadnie przyjąć, że na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia dostatecznie jasnego prawa. Przyjmuje się założenie idealizujące, że prawodawca jest racjonalnym użytkownikiem języka,

¹⁰⁰ B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 6.

¹⁰¹ A. Drywa, *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego* [w:] *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, (red.) J. Tarno, T. Bąkowski, Warszawa 2015, s. 46; zob. R. Mastalski, *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, (red.) A. Kostecki, Kraków 2000, s. 41.

¹⁰² W. Modzelewski, *Patologie transformacji prawa podatkowego – refleksje dotyczące stanowienia prawa* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe. Realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, (red.) L. Etel i M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 482.

¹⁰³ W. Gronowski, *Język prawny i język prawniczy w polskim prawie podatkowym* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 93 i n.; B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 251-259; *idem: Przyczynek do analizy formalizmu prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009 nr 9, s. 96-106.

co oznacza, że formułując przepisy prawne, przekazuje adresatom normy określone, w miarę jednoznaczne, reguły postępowania. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Owa określoność nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej¹⁰⁴.

Formułowanie przepisów podatkowych w sposób precyzyjny i jasny oznacza stanowienie ich w sposób logiczny, a także z zachowaniem należytych standardów aksjologicznych. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie prezentowany jest pogląd, że z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. „Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. (...) jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie mają zastąpić prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może przez niejasne sformułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą, Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi

¹⁰⁴ Zob. wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, Lex nr 56067; 13 lutego 2001 r., K 19/99, Lex nr 46368.

na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”¹⁰⁵.

4.4. Lojalność w stosunkach podatnik-państwo

Natura prawa podatkowego łączy się z ideą lojalności wobec tego prawa, a zatem i ideą posłuszeństwa podatnika. Skoro prawo podatkowe domaga się autorytetu, to ten autorytet musi wynikać z treści prawa. To skłania do zwrócenia uwagi na zagadnienie autorytetu normatywnego, a przede wszystkim na formę i sposób korzystania z władzy ustawodawczej. Autorytet prawodawczy musi odwoływać się do zasad. To uzasadnia pytanie o katalog tych zasad i ich treść. Istotna jest przy tym procedura stanowienia prawa¹⁰⁶.

Jedną z zasad jest zasada lojalności. Zasada lojalności jest określana często jako zasada zaufania podatnika do państwa i stanowionego prawa. Treść tej zasady opiera się na pewności prawa. Jest to taki zespół cech przysługujący prawu, które ma zapewnić podatnikowi bezpieczeństwo prawne¹⁰⁷. Lojalność to respektowanie przez prawodawcę warunków, które umożliwiają przewidywalność działań organów państwa związanych z zachowaniami podatnika¹⁰⁸. Lojalność prawodawcy powinna przejawiać się także i w tym, że podatnik musi mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji prawnych poszczególnych zachowań i zdarzeń, na gruncie obowiązującego w danej chwili (momencie) prawa, jak i oczekiwać, że ustawodawca nie zmieni tego prawa w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne, jeśli jest respektowane przez ustawodawcę, umożliwia podatnikowi przewidywalność działań organów państwa i związane z tą przewidywalnością prognozowanie własnych działań gospodarczych, majątkowych, finansowych¹⁰⁹. Ucieczka od obowiązku zapłaty podatku oznacza naruszenie zasady lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji)¹¹⁰. Powinna to być lojalność obustronna. Lojalność jest naruszona przez prawodawcę, gdy stanowi on

¹⁰⁵ Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, Lex nr 56067.

¹⁰⁶ A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 65 i literatura tam powołana.

¹⁰⁷ A. Błaś, *Zasada zaufania obywatela do państwa* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 201-204: „Zasada ta (...) jest kluczem konstytucyjnej aksjologii, wzorcem, z którego Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie rekonstruuje szczegółowe zasady państwa prawa, jest wartością, którą należy uwzględnić w procesie wykładni prawa, a także naczelną regułą sposobu działania wszystkich organów administracji publicznej”.

¹⁰⁸ C. Żuławska, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 14 grudnia 1990 r.* (K 12/90), „Państwo i Prawo” 1991 nr 4, s. 105: „Zaufanie obywateli do państwa stanowi wartość bezcenną, której nie wolno poświęcać dla rozwiązywania doraźnych problemów”.

¹⁰⁹ A. Błaś, *op. cit.*, s. 210.

¹¹⁰ A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, RPEiS 2005, z. 3.

prawo w taki sposób, że daje to organom podatkowym zbyt dużą swobodę, która prowadzi do dowolności rozstrzygnięć. Zatem konstytucyjnej ochronie, w ramach zasady lojalności, podlegać musi także sposób interpretacji prawa, przyjmowany podczas stosowania przepisów przez organy podatkowe¹¹¹.

Święty Paweł mówił do chrześcijan: „A chcesz nie bać się władzy? Czyn dobrze, a otrzymasz od niej pochwałę”¹¹². Płacenie podatku jest obowiązkiem, a za wykonanie obowiązku nie otrzyma się nagrody. Obowiązek podatkowy jest przymusem – ogranicza wolności i prawa ekonomiczne podatnika. Wymaga zatem usprawiedliwienia, które powinno kształtować akceptację podatnika do ponoszenia ciężarów podatkowych, poprzez uświadomienie, że są one naturalnym następstwem przynależności do państwa. Państwo nie jest rządzone przez tyrana, ale tyranem pozostaje w zakresie egzekwowania obowiązku podatkowego. Używając barwnego porównania podatnicy znajdują się w jaskini cyklopa, i jak nietrudno podejrzewać znajdzie się zawsze ktoś gotowy go oszukać. Podatnik–Odyszeusz, po to by wydostać się na wolność (tutaj: zrzucenie z barków ciężaru podatkowego) przygotowuje się do zamachu na ustalony porządek i pod brzuchem barana wydostaje się z kontrolowanego obszaru, korzystając ze ślepoty cyklopa–państwa, którego oslepił, gdy ten nie czuwał.

5. PODSUMOWANIE

Uporządkowanie pojęć związanych z zachowaniami podejmowanymi w celu obniżenia ciężaru podatkowego, przy założeniu, że optymalizacja podatkowa to podstawowe pojęcie, w drodze uproszczenia pozwala przyporządkować występujące w związku z zagadnieniem zjawiska do dwóch grup: dopuszczalnej i niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Definiowanie przez konsekwencje, pozwala na bezpieczne poruszanie się w obszarze fenomenu. Jakkolwiek próba stworzenia siatki pojęciowej nie jest beznadziejnym przedsięwzięciem, to gdy uwikłanie w terminologię staje się męczące, pozostaje zawsze wskazane wyżej „przecięcie gordyjskiego węzła”. Ustalenie terminologii ma charakter podstawowy dla jakiegokolwiek dyskursu, tym samym, ważnym postulatem jest ujednolicenie języka nauki i prawa w wymiarze krajowym - w zgodzie z praktyką międzynarodową.

¹¹¹ Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, RPEiS 2005 nr 3, s. 5-17; *idem: Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005 nr 2, s. 33-38; *idem: Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

¹¹² Rz 13, 3 (tł. J. Wujek).

Ekonomiczna analiza prawa opiera się na założeniu racjonalnego ekonomicznie *homo oeconomicus*. Metoda ta w przypadku niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej, w szczególności w przypadku stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, jest szczególnie przydatna, przede wszystkim ze względu na przyjmowane założenia „racjonalnego” zachowania podmiotów obrotu gospodarczego, które to racjonalne zachowanie jest elementem konstrukcyjnym stosowania klauzuli.

Charakter unikania opodatkowania – jego skutek, polegający na opodatkowaniu nieadekwatnym tj. takim, w którym podatnik płaci podatek w wysokości niższej niż odpowiadająca ogólnym założeniom konstrukcji podatku, a przez to, różnicowanie sytuacji podatników w tej samej sytuacji faktycznej, skutkuje odesłaniem do wartości etycznych. Unikanie opodatkowania, mimo iż jest działaniem wykorzystującym legalne instrumentarium, w kategoriach moralnych należy ocenić ujemnie, a negatywna ocena moralna jest wzmocniona konsekwencjami instytucjonalnymi – państwo jest „przeciwko” unikaniu opodatkowania. Ta ocena unikania opodatkowania, wynika z charakteru działań podatnika tj. celowego zmniejszania wkładu finansowego w dobro wspólne, jakim jest państwo, poprzez zmniejszanie obciążenia podatkowego, ciężącego na podmiocie w nim funkcjonującym - jako odmowa współdziałania i wystąpienie przeciw solidarności społecznej.

Rozdział II

LEGALNOŚĆ A UNIKANIE OPODATKOWANIA

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Prawo w europejskim kręgu kulturowym pojmuje się przez pryzmat aktów legislatywy, które, będąc generalne i abstrakcyjne, przewidują potencjalne wzory zachowania. Niezależnie od sporów filozoficznych i metodologicznych, za podstawową cechę prawa uważa się jego normatywny charakter, łącząc go z normami postępowania (regułami, zasadami i dyrektywami), które zostały uznane za obowiązujące¹¹³.

Państwo praworządne to takie, w którym działalność państwowa jest organizowana i wykonywana we wzajemnych stosunkach organów państwowych do obywateli na zasadzie przepisów prawa¹¹⁴. Prawy obywatel to obywatel nie tylko poprawny w kwestii zgodności swoich zachowań z prawem, ale też o wysokich walorach moralnych. Prawy obywatel w praworządnym państwie to idylla, której wypełnienia można sobie jedynie życzyć, bo przeczy temu doświadczenie. Idealistyczne założenia są niezbędne by mogły funkcjonować niedoskonałe stosunki społeczne.

Dla przywrócenia stanu „pierwotnego” (przed naruszeniem prawa) potrzeba korekty zachowań obu stron poprzez realizowanie zasady praworządności, legalizmu, ich legalności. Taką korektę wprowadza klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która pozwala organowi podatkowemu pominąć - korzystne dla podatnika - konsekwencje podatkowe podjętych przez niego czynności, a skutki zaistniałego stanu rzeczy określić na użytek sfery podatkowej nie na podstawie tych zdarzeń prawnych, które były suponowane przez wymienionego, lecz na podstawie stanu rzeczy, który - zdaniem podmiotu uprawnionego do dokonania takiej oceny - jest bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej zaistniałych zdarzeń.

Uważa się, że legalność jest elementem definicyjnym unikania opodatkowania - pozostawanie czynności (zespołu czynności) w granicach zachowania dozwolonego przez prawo prywatne ma legitymizować czynności stanowiące unikanie opodatkowania na gruncie prawa podatkowego. Znaczące dla tej ścieżki myślenia jest powołanie (w jednej ze starszych prac dotyczących unikania opodatkowania) sformułowania,

¹¹³ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2014, s. 19.

¹¹⁴ Zob. K. Opałek, W. Zakrzewski, *Z zagadnień praworządności socjalistycznej*, Warszawa 1958, s. 39, 46.

które zakłada, że może istnieć legalne oraz nielegalne unikanie opodatkowania - bo jak inaczej rozumieć tytuł pracy Marka Kalinowskiego z 2001 r.: „Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym”? Jeśli granice legalności mają mieć znaczenie dla zdefiniowania, kiedy czynność lub zespół czynności stanowi dopuszczalną optymalizację podatkową, to jest to wniosek oczywisty, jednak w przypadku, gdy mowa o „unikaniu opodatkowania”, należy przeanalizować pojęcie legalności, w innym aspekcie, głównie z uwagi na konsekwencje dla funkcjonowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w polskim systemie podatkowym, w którym klauzula najprawdopodobniej już na stałe znalazła swoje miejsce.

2. ZŁOŻONY CHARAKTER LEGALNOŚCI DZIAŁAŃ SKUTKUJĄCYCH OBNIŻENIEM OPODATKOWANIA

2.1. Legalność - zgodność z prawem.

Legalność jest określana jako „zgodność z prawem” (*conformity to the legal norm, conformitâ alla lege* itp.) takie postępowanie może być zarówno przymiotem działań organów państwowych jak i innych podmiotów. Zasadę legalności można sprowadzić do formuły: „Nakazuje się postępować tak, jak jest nakazane w poszczególnych normach, zakazuje się postępować tak, jak jest w tych normach zakazane, dozwala się postępować tak, jak jest to w tych normach dozwolone”¹¹⁵. Wydaje się, że w przypadku organów państwowych właściwszym pojęciem jest „legalizm”, czyli działanie w oparciu o prawo – jeśli ma być ono legalne, to musi być ono zgodne z prawem. W odniesieniu do działań innych podmiotów klasyczne rozróżnienie między legalnością a moralnością implikuje konieczność zastosowania kantowskiego rozróżnienia między „zewnętrznością” prawa i „wewnętrznością” moralności - żeby zachowanie było legalne musi mu być przypisana ocena moralna. W pracach Immanuela Kanta termin „prawo moralne” ma przynajmniej dwa rozumienia¹¹⁶. Pierwsze – szersze – obejmuje wszystkie zachowania zgodne z prawem, również te którym przypisywana jest wartość moralna. Drugie rozumienie - węższe - obejmuje tylko te postępowania zgodne z prawem, których motywem

¹¹⁵ Zob. K. Opalek, *Jeszcze raz o praworządności* [w:] *Konstytucja w społeczeństwie obywatelskim*, (red.) K. Działocha, M. Grzybowski, E. Zwierzchowski, Kraków 1989, s. 147.

¹¹⁶ Zob. I. Kant, *Metaphysik der Sitten*, Leipzig 1907, s. 15.

nie był szacunek do prawa. Oba służą celowi jakim jest zagwarantowanie zewnętrznej wolności człowieka – do czego wystarcza postępowanie legalne¹¹⁷.

2.2. Legalność – obowiązek moralny.

Ogólnie - dla kryteriów oceny legalności niezbędne jest ustalenie relacji zgodności między jakimś postępowaniem a pewnymi regułami lub normami prawnymi – jest to warunek wystarczający; czym innym jest uzasadnienie postępowania. W literaturze podkreśla się, że „dodatnią wartość moralną przypisuje się zachowaniu zgodnemu z prawem niezależnie od intencji lub motywów, jakimi kierował się adresat, niezależnie od wielkości wysiłku włożonego przez adresata w spełnienie normy oraz niezależnie od globalnej oceny skutków zachowania zgodnego z prawem”¹¹⁸. W ideologii legalności można spotkać się z ocenami o charakterze moralnym – zakładane jest istnienie pewnej ogólnej normy moralnej nakazującej działanie zgodne z prawem¹¹⁹. Obowiązek działania zgodnego z prawem uważa się za obowiązek moralny¹²⁰. Ten obowiązek moralny uzasadniany jest w różny sposób. Dla jednych - wynika z bezwzględnego obowiązku moralnego, jakim jest dotrzywanie przyrzeczeń¹²¹, w nawiązaniu do teorii umowy społecznej i koncepcji domniemanej zgody rządzonych. Inni opierają obowiązek moralny działania zgodnego z prawem na zasadzie wzajemnej uczciwości i związanej z nią koncepcją uczciwej gry (*fair play*)¹²². Jeszcze inni uważają, że obowiązek posłuszeństwa wobec prawa, tylko *prima facie* ma charakter bezwzględny¹²³, bowiem analogicznie do innych obowiązków moralnych, możliwe jest pozostawanie z nim w konflikcie, a w pewnych sytuacjach działanie nielegalne może być moralnie usprawiedliwione¹²⁴.

Założenie o indyferentności moralnej unikania opodatkowania, jako zachowania zgodnego z literą prawa podatkowego – nie jest poprawne. Legalność lub nielegalność

¹¹⁷ *Ibidem*, s. 29.

¹¹⁸ W. Lang, *Teoretyczna charakterystyka pojęcia przestrzegania prawa*, Państwo i Prawo 1981, z. 11, s. 279.

¹¹⁹ Zob. J. Nowacki, *Problem moralnej indyferentności przepisów prawa pozytywnego*, ZNUŁ „Nauki Humanistyczno-Społeczne”, Seria I. Z. 47, Łódź 1966, s. 20 i n.

¹²⁰ I. Kant, *Metaphysik...*, s. 35.

¹²¹ Zob. H. Prichard, *Moral Obligation*, Oxford 1949, s. 169-179; L. Searle, *Speech Acts*, Cambridge 1969, s. 57-62.

¹²² Zob. J. Rawls, *Legal Obligation and the Duty of Fair Play* [w:] *Law and Philosophy*, red. S. Hook, New York 1964, s. 3 i n.; E. Nagel, *Fair Play and Civil Disobedience* [w:] *Law and Philosophy*, s. 72 i n.

¹²³ Zob. R. A. Wasserstrom, *The Obligation to Obey the Law* [w:] *Essays in Legal Philosophy*, (red.) R. Summers, California 1971, s. 278-279.

¹²⁴ L. Morawski, *The Universalizability Principle, Justice and Law-Some Remarks*, Arhivum Iridicum Cracoviense 1989, Vol. XXII, s. 69 i n.

zachowania podatnika musi być również uzależniona od oceny jego zachowania w aspekcie moralnym. Jest to dodatkowy element, który powinien być uwzględniony przy kwalifikacji zachowań podatnika jako unikanie opodatkowania. Unikanie opodatkowania - zachowanie, które jest zgodne z brzmieniem przepisu prawa podatkowego, ale realizuje cel niezgodny z celem ustawy podatkowej lub jej przepisu – jest niezgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Podmiot dokonujący unikania opodatkowania uzyskuje korzyść podatkową, która zgodnie z prawem podatkowym mu się nie należy, stawiając go w sytuacji uprzywilejowanej wobec podatników, którzy nie dokonują podatkowych machinacji - tym samym naruszona zostaje równość i powszechność opodatkowania – podejście to jest wyrażane w anglosaskim pojęciu *fair share* – sprawiedliwego udziału w ponoszeniu publicznych ciężarów, który przypada na każdego podatnika, a którego niektórzy z nich unikają.

2.3. Legalność – pewność prawa.

Wartość wiązana z legalnością to również pewność prawa. Przyjmuje się, że pewność legitymuje legalność. Należy rozróżnić pewność, bezpieczeństwo, które mogą być wynikiem przestrzegania prawa od pewności samego prawa. Porządek, który stanowi warunek życia społecznego jest podstawową wartością związaną z prawem¹²⁵. Pokój społeczny i eliminacja przemocy w stosunkach między władzą a jej poddanymi tworzą warunek wstępny realizacji dalszych wartości takich jak ochrona zaufania, stabilność stosunków społecznych, gwarancja ochrony prawnej. Pewność prawa oznacza, że rozstrzygnięcia są dokonywane na podstawie zewnętrznych kryteriów – umożliwia to przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Urzeczywistniony jest w ten sposób pewien element godności człowieka, szacunek porządku prawnego dla jednostki jako autonomicznej, racjonalnej istoty¹²⁶. Te wszystkie wartości nie są realizowane przez sam fakt ustanowienia porządku prawnego, ale przez działanie na podstawie prawa, czyli legalność¹²⁷.

Kiedy mowa o pewności prawa, dla zapewnienia tej wartości muszą być zrealizowane postulaty: 1) stabilności, w rozumieniu niezmienności, trwałości, kontynuacji; 2) określoności, tzn. by można w każdej sytuacji, rozstrzygnąć

¹²⁵ P. Stein, J. Shand, *Legal Values in Western Society*, Edinburgh 1974, s. 29.

¹²⁶ J. Raz, *The Rule of Law and its Virtue* [w:] *idem, The Authority of Law*, Oxford 1979, s. 222.

¹²⁷ Zob. Z. Tabor, *Ideologia legalności* [w:] *Teoria prawa. Filozofia prawa, Współczesne prawo i prawoznawstwo*, Toruń 1998, s. 339.

bez wątpliwości, czy coś jest zgodne lub nie jest zgodne z prawem; 3) pewności procesu stosowania prawa¹²⁸.

2.4. Legalność – sprawiedliwość.

Sprawiedliwość formalna w przypadku instytucji prawnych jest przejawem legalności¹²⁹ – w prawie podatkowym wyraża się w równości oraz powszechności opodatkowania i skutkuje sprowadzeniem sprawiedliwości do zgodności z prawem. Sprawiedliwość jest wiązana ze sposobem stosowania reguł prawnych, a nie ich treścią, stosowaniem prawidłowym, czyli „stosowaniem prawa zgodnie z prawem”¹³⁰. Sprawiedliwość formalna rozumiana jako „stosowanie prawa zgodnie z prawem” jest przeciwstawiana arbitralności decyzji – wraz z pewnością prawa są wartościami z tego samego poziomu. Istnieje ścisły związek między pewnością prawa a wymogiem równego traktowania, zaliczanego do treści pojęcia sprawiedliwości¹³¹. Relacje między pewnością a sprawiedliwością można odpowiednio przenieść na relacje między legalnością a sprawiedliwością. Jak stwierdza Philip Selznick: „Legalność jest częścią sprawiedliwości, ale tylko częścią¹³²” – zgodność z prawem może nie być wystarczająca, by rozstrzygnięcie oceniono jako sprawiedliwe, ponieważ sprawiedliwość jest również związana z treścią reguł. W tym przypadku sprawiedliwość będzie stanowiła dodatkowy argument na rzecz postępowania zgodnego z prawem, gdy postępowanie to będzie środkiem realizacji sprawiedliwych (pod względem treści) reguł porządku prawnego.

W V wieku przed Chrystusem pojawił się termin „sprawiedliwość” jako cecha człowieka który jest prawy etycznie, czyli moralnie doskonały. Doktryna platońska również charakteryzuje sprawiedliwość jako dzielność etyczną w ogóle¹³³. Tak rozumiana sprawiedliwość może więc być utożsamiana z prawością moralną. Rodzi się pytanie, czy można to pojęcie uznać za użyteczne na gruncie prawa podatkowego, w szczególności, gdy mowa o postępowaniu podatnika. Wobec postawienia wobec faktu w postaci unikania opodatkowania, trzeba stwierdzić, że jest ono anachronizmem. Postulat *fair-play* w relacjach państwo-podatnik jest w dużej mierze utopijny

¹²⁸ Zob. J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1973, s. 94-128.

¹²⁹ J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, Warszawa 1994, s. 84.

¹³⁰ Zob. H. Kelsen, *General Theory of Law and State*, Cambridge Massachusetts 1946, s. 14; *idem*, *Metamorphoses of the Idea of Justice* [w:] *Interpretations of Modern Legal Philosophies. Essays in honour of R. Pound*, New York 1947, s. 398.

¹³¹ G. Vlastos, *Justice and Equality* [w:] *Social Justice*, red. R. B. Brand, Eaglewood Cliffs 1962, s. 32 i n.

¹³² P. Selznick, *Law, Society and Industrial Justice*, New York 1969, s. 11.

¹³³ Zob. W. Jaeger, *Paidea*, Warszawa 1962, t. 1, s. 132 i n.

- nie wszyscy podatnicy wchodzą na niepewny grunt „kreatywnej księgowości”, jednak również co do pozostałej części prawo musi być z pełną konsekwencją stosowane w drodze tworzenia norm indywidualnych i konkretnych, porządkujących następstwa podatkowe zdarzeń gospodarczych. Państwo musi być bardziej praktyczne niż „lilie polne”, „ptaki niebieskie” - „lepszą pełną sakiewka, niż liczenie na gościnność”. W granicach wyznaczonych przez normę należy oczekiwać od obu stron zachowania etycznego i przewidywalnego w sensie nadawanym prawu przez uniwersalne wartości, ale na zbyt wiele nie można liczyć.

2.5. Legalność – wolność.

Manifestacją decyzji podejmowanych na podstawie prawa jest wolność¹³⁴. Charakteryzując sytuację człowieka w świecie można powiedzieć, że „wolność zależy ma właśnie od tych okoliczności, które raz mogą go czynić wolnym, kiedy indziej zniewolonym, w zależności od tego, w jakim stopniu pozwalają mu realizować jego dążenia”¹³⁵. Według Arystotelesa wolność „stanowi możliwość urządzenia sobie życia, jak kto chce”¹³⁶. Paradoksalnie można mówić o wolności na gruncie prawa podatkowego, mimo iż wydaje się że jest to dziedzina, w której uregulowane są konsekwencje większości zdarzeń gospodarczych - pozostaje jednak podatnikowi w granicach prawa możliwość wyboru, które z tych zdarzeń chce realizować. Jednostka dlatego ma sferę prywatności, chronioną przed ingerencją ze strony organów państwowych, dlatego jest wolna, iż z góry może się spodziewać, jakie reakcje ze strony państwa wywołają jej działania¹³⁷. Pewność, którą zabezpiecza legalność, stanowi podstawę do realizacji wolności.

2.6. Legalność – skuteczność prawa.

Działanie legalne – wypełniające nakaz postawiony przez normę – jest również jednym z elementów pojęcia „skuteczności prawa”¹³⁸. „Skutecznym nazwiemy takie działanie, które prowadzi do skutku zamierzonego jako cel”¹³⁹. Jest to szczególnie istotna

¹³⁴ Ch. Bay, *The Structure of Freedom*, Stanford 1958, s. 65 i n.; F.A. Hayek, *The Constitution of Liberty*, Chicago 1960, s. 197 in.; B. Leoni, *Freedom and the Law*, Princeton-Toronto-London-New York 1961, s. 77 i n.

¹³⁵ S. Adamski, *Nauka a porządek świata*, Warszawa 1983, s. 171.

¹³⁶ Arystoteles, *Polityka*, Wrocław 1953, s. 210-211.

¹³⁷ Zob. F. A. Hayek, *The Constitution of Liberty*, Chicago 1960, s. 144.

¹³⁸ J. Nowacki, *O rozumieniach skuteczności prawa*, „Studia Prawnicze” 1986, z. 1-2, s. 213 i n.

¹³⁹ T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Warszawa 1982, s. 104.

(postulowana) cecha każdego prawa (zespołu norm), w tym prawa podatkowego, którego podstawa istnienia sprowadza się do efektywności w zapewnieniu wpływów budżetowych. Unikanie opodatkowania to nic innego niż zamach na ową skuteczność, dlatego zwalczanie przez państwo tego zjawiska, jest walką o zapewnienie prawu podatkowemu tejże skuteczności. Cel jest kryterium, ze względu na które w kategoriach skuteczności kwalifikowane są poszczególne środki. Środkami – gdy chodzi o skuteczność prawa są poszczególne przepisy prawa. Osiągnięcie celu w postaci adekwatnego opodatkowania zależy od dwóch czynników-środków – od samych postanowień przepisów prawa oraz od zachowań adresatów tego przepisu¹⁴⁰. Zachowanie zgodne z prawem jest warunkiem realizacji celów zamierzonych przez prawodawcę. Ukierunkowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na skuteczność i efektywność w zapewnieniu wpływów budżetowych, obok sprawiedliwości opodatkowania, jest celem, który funkcjonuje dla całego systemu podatkowego, nie tylko tej instytucji. W przypadku zachowań skutkujących unikaniem opodatkowania, zagrożone są cele założone przez normodawcę – postępowanie zgodne z prawem w tym przypadku nie polega na „prostym” stosowaniu przepisu prawa materialnego – wymaga się by podatnik nie „udawał naiwności”, ale stosował w swojej działalności metody, które bezpośrednio prowadzą do osiągnięcia celu gospodarczego, bez zasłaniania się twierdzeniem, że postępuje zgodnie z przepisem, jeśli byłyby to konstrukcje sztuczne. Legalność (postępowanie zgodne z prawem) to dla państwa możliwość sterowania procesami społecznymi, dla obywateli to pewność i przewidywalność¹⁴¹. Ryzyko zastosowania klauzuli wynika zawsze z postępowania podatnika, który zbacza z bezpiecznej ścieżki dopuszczalnej optymalizacji podatkowej i sam generuje to zagrożenie, zmierzając w kierunku osiągnięcia korzyści podatkowych nie akceptowanych przez państwo. Zachowanie podatnika, który usiłuje „wyprzedzić na ciągłej linii” w nadziei, że organy podatkowe nie dostrzegą naruszenia, musi skutkować konsekwencjami w razie jego ujawnienia. Kontrola państwa obejmuje całe spektrum zachowań, a po wykroczeniu przez podatnika poza dozwolone granice, „nadzór ruchu drogowego” musi wymierzyć „mandat”.

¹⁴⁰ J. Nowacki, *op. cit.*, s. 213.

¹⁴¹ P. Pennock, *The Obligation to Obey the Law and the Ends of the State* [w:] *Law and Philosophy*, s. 79-80.

3. LEGALIZM JAKO WARUNEK KONIECZNY DZIAŁAŃ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

3.1. Treść zasady legalizmu.

Podstawowe założenie państwa prawa¹⁴² stanowi, że organy podatkowe realizują prawo zgodnie z zasadą legalizmu - zasady prawnej, zgodnie z którą organy władzy mogą działać jedynie na podstawie i w ramach norm prawnych. Treść i zakres zasady legalizmu wyznacza art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴³, który stanowi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Normy zakodowane w tym przepisie pozwalają treść zasady legalizmu ująć następująco:

1) nakaz działania zgodnie z prawem, co oznacza, że czynności podejmowane przez organy władzy publicznej muszą opierać się na przyznanej im kompetencji;

2) organy władzy publicznej mogą podejmować działania tylko na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego - ingerencja w sferę prawną jednostki oparta musi być na podstawie prawnej, która znajduje zastosowanie w konkretnym stanie faktycznym;

3) organ władzy publicznej musi działać w granicach prawa - rzetelnie (decyzje pozbawione są arbitralności);

4) procedura działania organu władzy publicznej, zakres, właściwość form działania musi wynikać z przepisów prawa powszechnie obowiązującego;

5) wartością samą w sobie jest respektowanie obowiązujących przepisów prawa (zakodowanych w nich norm postępowania); legalizm wymaga zatem od organów władzy publicznej ścisłego przestrzegania „litery prawa” (*dura lex, sed lex*), natomiast „duch prawa” nie ma tu znaczenia;

6) termin „prawo”, który użyty jest w treści zasady legalizmu, odnosi się do art. 87 Konstytucji, określającego źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce;

7) zasada legalizmu adresowana jest do organów władzy publicznej¹⁴⁴.

¹⁴² W polskiej literaturze podstawowym pojęciem charakteryzującym państwo z perspektywy porządku prawnego RP była praworządność, a termin „państwo prawa” pojawił się stosunkowo niedawno. Badanie relacji między pojęciami państwa praworządnego a państwa prawnego zostało przeprowadzone przez J. Nowackiego, który przekonująco uzasadnił, że mimo różnojęzycznej genezy pojęcia te są zdeterminowane przez te same znaczenia aksjologiczne i obejmują wiele identycznych postulatów.

¹⁴³ Dz.U. z 16 lipca 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁴⁴ A. Gomułowicz, *Zasada legalizmu a zasada praworządności w sądowym wymiarze sprawiedliwości*, „Rzeczpospolita” 17.02.2018 r.

3.2. Legalizm a praworządność.

Punkt ciężkości w zasadzie legalizmu spoczywa na formalnej zgodności działań organów władzy publicznej z prawem powszechnie obowiązującym, co oznacza, że nie zawsze określenie „decyzja zgodna z zasadą legalizmu” ma cechę decyzji praworządnej. Legalność działań organów władzy publicznej ocenia się w horyzoncie zgodności z obowiązującym prawem, natomiast nie ocenia się treści prawa (jego wartości) ani jego zasadności (słuszności). Legalizm to manifestacja pozytywizmu prawniczego w zastosowaniu praktycznym, jako podstawa podejmowania decyzji przez organy państwa.

Uważa się czasem termin „legalność” za równoznaczny z terminem „praworządność”. Orzecznik „praworządny” służy do kwalifikowania działań podmiotów prawa i poszczególnych państw jako określonej całości. Przypisanie waloru praworządności całemu państwu jest uzależnione od odpowiedniej kwalifikacji określonych podmiotów prawa, które w danym państwie działają¹⁴⁵. W literaturze spotyka się szerokie rozumienie praworządności jako przestrzeganie prawa przez organy państwowe i pozostałych adresatów przepisów prawa¹⁴⁶, jednak jest ono nieoperatywne, gdy stawia się między tymi terminami znak równości. Trafnie - praworządność musi być rozumiana wężej jako przestrzeganie prawa przez organy państwowe¹⁴⁷ - jest to legalizm (zgodność z „literą prawa”) wzbogacony o „ducha systemu prawnego” (słuszność, sprawiedliwość, zasady ogólne prawa, które są nośnikiem uniwersalnych wartości humanistycznych, a nawiązują do wartości osadzonych w tradycji kultury prawnej – godność, wolność, równość, dobro jednostki, dobro publiczne). Zasada praworządności to zasada legalizmu wyposażona w wartości.

Ani treść prawa, ani proces jego stosowania nie są neutralne aksjologicznie¹⁴⁸. Aktów stosowania prawa nie traktuje się jako rezultatów prostych czynności logicznych, ponieważ podmiot stosujący prawo zawsze wnosi do tych aktów pewien element twórczy: swój system wartości¹⁴⁹. W konwencji Johna Austina prawo to zewnętrzny rozkaz suwerena, jednak uwzględniając sformułowane przez Herberta Lionela Adolphusa Harta „wewnętrzne aspekty reguły”, legalizm bez praworządności (stanowiąc jej składową) nie ma samodzielnej racji bytu - prawo jest tworzone i stosowane przez

¹⁴⁵ Zob. J. Nowacki, *Praworządność. Wybrane problemy teoretyczne*, Warszawa 1977, s. 7.

¹⁴⁶ *Ibidem*, s. 27 i n.

¹⁴⁷ K. Opalek, W. Zakrzewski, *Z zagadnień praworządności socjalistycznej*, Warszawa 1958, s. 286.

¹⁴⁸ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp...*, s. 10–11.

¹⁴⁹ Zob. S. Wronkowska w: S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 57.

faktycznie działające instytucje (a właściwie ludzi w nich działających), które urzeczywistniają rozmaite wartości i ideały oraz kierują się pewną polityką motywowaną przez wzgląd na te ideały i wartości. Zasada praworządności działania organu administrującego ma charakter pierwotny i oddaje ideę stosowania prawa przez organy administrujące¹⁵⁰.

3.3. Stosowanie prawa w postępowaniu podatkowym.

Zgodnie z art. 120 o.p.: „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”. Konkretyzując tę wypowiedź ustrojodawcy: działanie organów podatkowych to stosowanie prawa w postępowaniu podatkowym na podstawie przepisów Ordynacji. Przepisy prawa to przepisy kierowane do wszystkich podmiotów prawa.

Z przepisami prawa wiąże się kwestia źródeł prawa. Termin „źródła prawa” oznacza zarówno same fakty prawotwórcze danego systemu – formalne źródła prawa, jak i czynniki wpływające na treść tego systemu – materialne źródła prawa¹⁵¹. Treść prawa jest w znacznej mierze zdeterminowana charakterem stosunków społecznych przez nie regulowanych - ważne jest w jakiej mierze treść tych stosunków powinna być unormowana w ustawie. W myśl art. 87 Konstytucji RP za źródła prawa podatkowego (oprócz Konstytucji) należy uważać ustawy, rozporządzenia i uchwały rad gmin (miast) oraz akty o charakterze prawa międzynarodowego. Ustawodawca w art. 217 Konstytucji RP podkreślił znaczenie ustaw jako źródeł prawa podatkowego, bowiem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podatników, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w drodze ustawy¹⁵².

Postępowanie podatkowe opiera się na zasadach ogólnych tego postępowania. Zasady te nie mają tylko i wyłącznie cech wskazówek czy zaleceń, lecz są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim samym skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa materialnego. Zasady ogólne postępowania podatkowego dotyczą przede wszystkim samego postępowania, którego celem jest rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy w drodze decyzji administracyjnej.

¹⁵⁰ Zob. J. Borkowski w: *Postępowanie administracyjne ogólne a procedury szczególne* [w:] *Zbiór studiów z zakresu nauk administracyjnych*, (red.) Z. Rybicki, M. Gromadzka-Grzegorzewska, M. Wyrzykowski, Ossolineum 1978, s. 35.

¹⁵¹ Zob. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 245.

¹⁵² Analizę problematyki elementów konstrukcyjnych podatku w świetle art. 217 Konstytucji RP przeprowadził m.in. H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999 nr 6, s. 1–6.

Zasady ogólne to najważniejsze reguły, które z jednej strony przesądzają o modelu postępowania, z drugiej zaś – stanowią wytyczne działania dla organów podatkowych. Nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji, lecz są normami, które mają być realizowane przez istniejące instytucje. Wszystkie instytucje zawarte w Ordynacji mogą być traktowane jako konkretyzacja zasad ogólnych¹⁵³. Art. 120 o.p. zawiera zasadę ogólną legalizmu i praworządności. Mimo jego ograniczonego wskazania do „działania na podstawie przepisów prawa”, obejmuje również zasadę praworządności - w kolejnych przepisach Ordynacji. zawarte zostały kolejne zasady ogólne:

- postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1),
- udzielania informacji (art. 121 § 2),
- prawdy obiektywnej (art. 122),
- czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1),
- przekonywania (art. 124),
- wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125),
- pisemności oraz w formie dokumentu elektronicznego (art. 126),
- dwuinstancyjności postępowania (art. 127),
- trwałości ostatecznych decyzji (art. 128),
- jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

3.4. Legalizm jako zasada konstytucyjna.

Wymienione zasady nie stanowią pełnego katalogu zasad ogólnych postępowania podatkowego – z innych unormowań Ordynacji, zwłaszcza jej działu IV, wynikają kolejne, a przed problemem ich rekonstrukcji staje zwłaszcza sądowa praktyka orzecznicza¹⁵⁴. Komentowany przepis wyraża regułę, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną (art. 7 Konstytucji RP) – działanie organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa - to właśnie „stanie na straży praworządności”.

Próbę wyjaśnienia istoty zasady legalizmu podjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 27.05.2002 r. Trybunał zauważył, że wyrażający zasadę legalizmu art. 7 Konstytucji RP z reguły nie jest, z uwagi na swój poziom abstrakcji, adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ustaw, przynajmniej jeśli chodzi o badanie ich treści. Organy państwowe z uwagi na jego treść mają przede wszystkim obowiązek działania zgodnie z obowiązującymi przepisami kompetencyjnymi. Nie wypływają z tego przepisu inne

¹⁵³ Wyrok NSA w Warszawie z 16.11.2006 r., II FSK 1419/05, LEX nr 263875.

¹⁵⁴ Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 39 i n.

uprawnienia poza już wynikającymi z innych norm prawnych. „Samoistne” znaczenie art. 7 Konstytucji RP sprowadzić można do interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone – w odniesieniu do organów władzy publicznej¹⁵⁵. Podobnie zasadę tę interpretuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego np. w wyroku z 26.02.2001 r. Sąd przypomniał, iż art. 120 o.p. stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, co oznacza, że w postępowaniu podatkowym nie ma zastosowania zasada, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest zakazane przez prawo¹⁵⁶. Natomiast w orzeczeniu z 22.03.2018 r. NSA zauważył, że „zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jest jedną z podstawowych zasad prowadzenia postępowania podatkowego. Oznacza ona zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez ustawodawcę lub przez organy podatkowe. Zasady zaufania do organów podatkowych nie można odczytywać w oderwaniu od zawartej w art. 120 o.p. zasady legalizmu i praworządności, które nakazują organom podatkowym działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania stać na straży praworządności”¹⁵⁷. Organy podatkowe, podejmując rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej, powinny mieć na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego, jak też regulacje procesowe. W takich sytuacjach stosowanie przepisu prawa materialnego musi być oceniane na chwilę zdarzenia dającego podstawę do określania praw czy obowiązków danego podmiotu. Natomiast sama podstawa proceduralna powinna obowiązywać na dzień wydawania decyzji podatkowej¹⁵⁸.

Naruszenie przez organy podatkowe zasady legalizmu i praworządności musi powodować obowiązek wyeliminowania z obrotu prawnego podejmowanego przez nie rozstrzygnięcia. W trybie zwyczajnym postępowania odwoławczego (odwołanie, zażalenie) organy drugiej instancji powinny uchylić zaskarżone rozstrzygnięcie i orzec w sprawie albo co do istoty bądź umorzyć postępowanie (art. 233 o.p.). W przypadku uruchomienia tzw. trybów nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności, zastosowanie art. 253, 254 czy 258 o.p.), rozstrzygnięcie organów podatkowych drugiej instancji wynika z unormowań dla danego rodzaju trybu

¹⁵⁵ Wyrok TK z 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34.

¹⁵⁶ Wyrok NSA w Warszawie z 26 lutego 2001 r., III SA 167/00, LEX nr 47930.

¹⁵⁷ Wyrok NSA z 22 marca 2018 r., II FSK 663/16, LEX nr 2497760.

¹⁵⁸ Wyrok NSA z 13 października 2014 r., II FPS 7/14, LEX nr 1536815.

rozstrzygnięcia (np. przy wznowieniu postępowania jest to uchylene decyzji i orzeczenie co do istoty, przy stwierdzeniu nieważności – unieważnienie decyzji itd.). Legalizm to warunek konieczny (ale nie wystarczający) praworządności i wypełniony wartościami stanowi fundament państwa prawa.

4. PODSUMOWANIE

Wymogi legalizmu z wymogami podejmowania racjonalnych instrumentalnie decyzji ma pogodzić klauzula generalna, pojęcia niedookreślone i inne przepisy, przyznające swobodę w podejmowaniu decyzji przez organy podatkowe w przypadku unikania opodatkowania¹⁵⁹. Wolność, pewność prawa, bezpieczeństwo prawne - pozostają wartościami, których rangi nie można kwestionować, jako podstawy ideologii legalności, mimo że nie mają charakteru zasad absolutnych. Legalność jest wymogiem, stawianym zachowaniom podatnika w każdej sytuacji podatkowej, który w razie konieczności musi zostać wymuszony. Zgodnie z zasadą legalizmu na organy władzy publicznej nałożony został obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa - działania Szefa KAS w zastosowaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają podstawę prawną w regulacjach Ordynacji, jednak nie można pomijać faktu, że klauzula jest wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego normatywnej analogii *legis*¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Zob. L. Morawski, *Instrumentalizacja praw. Zarys problemu*, „Państwo i Prawo” 1993, z. 2, s. 20.

¹⁶⁰ Zob. Rozdział IV ppkt. 5.1.

Rozdział III

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W POLSCE

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Klauzule generalne są jedną z trzech podstawowych metod legislacyjnych zmierzających do zapobiegania erozji dochodów podatkowych państwa¹⁶¹. Przede wszystkim jednak, wśród metod zwalczania tejże erozji, wyróżnić można metodę kazuistycznego uregulowania przepisów niepozostawiające wątpliwości i luk interpretacyjnych. Po wtóre, ustawodawca może wykorzystać instytucję tzw. szczególnych klauzul obejścia prawa¹⁶² tj. zawrzeć w przepisach postanowienia mające na celu zapobieganie erozji opodatkowania w konkretnym rodzaju podatku - klauzule te stosunkowo ściśle określają stany faktyczne, będące przedmiotem regulacji, i konsekwencje związane z wypełnieniem hipotezy danej normy, a nazywane są także specjalnymi (SAARs - *Specific Anti-Avoidance Rules*¹⁶³). W odróżnieniu od klauzul generalnych, klauzule specjalne stanowią najczęstszą odpowiedź ustawodawcy na już zlokalizowane zjawiska unikania opodatkowania, jednakże z tego względu na wskazane wyżej cechy - nie są w pełni skuteczne i efektywne¹⁶⁴, przy czym komplikują kazuistyką uregulowań system podatkowy. Ustawodawca może stanowić, jak wspomniano na wstępie, regulacje będące klauzulami generalnymi (GAAR — *General Anti-Abuse Rule, General Anti-Avoidance Rule*), których funkcją jest ocena wszelkich zachowań podatników zmierzających do obniżenia ciężaru podatkowego oraz do określenia konsekwencji ich wystąpienia.

Przywrócenie 15.07.2016 r. do polskiego systemu prawnego generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) jest podjęciem przez krajowego ustawodawcę próby określenia podstawy opodatkowania z pominięciem tych działań

¹⁶¹ B. Brzeziński: *Anglosaskie...*, s. 20-22.

¹⁶² W porządkach prawnych większości krajów wyróżnić można: przepisy o cenach transferowych (ang. *transfer pricing*), przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji (ang. *thin capitalization rules*), przepisy dotyczące kontrolowanej spółki zagranicznej (ang. *Controlled Foreign Company — CFC rules*).

¹⁶³ Zob. C. Silvani, *IFA Research Paper: GAARs in Developing Countries*, IBFD, October 23rd, 2013, s. 7; A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016 nr 6, s. 22–29.

¹⁶⁴ M. Rudnicki, Ł. Błak: *Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania — zarys problemu*, „Monitor Podatkowy” 2007 nr 8.

podatnika, które prowadzą do jej kwantytatywnego ograniczenia lub całkowitego wyeliminowania.

Polskie SAARs są stosowane, jeśli są wystarczającym środkiem reakcji na agresywną optymalizację podatkową¹⁶⁵; relację do GAAR zasadniczo wyraża reguła kolizyjna *lex specialis derogat legi generali* - tym samym klauzula generalna reguluje obszar „nie zawłaszczony” przez klauzule specjalne, które w ten sposób negatywnie determinują jej stosowanie.

Środki ograniczające umowne korzyści (podatkowe) są osiowym pojęciem w walce z niedopuszczalną międzynarodową optymalizacją podatkową (agresywnym planowaniem podatkowym) – są zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umowach międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej; są punktem wyjścia dla ustalenia krajowego zobowiązania podatkowego. Do środków ograniczających umowne korzyści stosuje się przepisy klauzulowe - odpowiednio art. 119a § 7 oraz przepisy działu IIIa – Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, rozdziału 2 – Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania.

Wskazane instytucje prawne i regulacje wyznaczają normatywne granice funkcjonowania polskiej generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w państwowym systemie podatkowym – przesłanki i konsekwencje stosowania klauzuli oraz warunkują jej funkcjonowanie i skuteczność, zarówno w wymiarze instytucjonalnym, jak i organizacyjnym.

2. KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

W POLSCE – W DWÓCH ODSŁONACH

2.1. Klauzula generalna w polskiej doktrynie i orzecznictwie

2.1.1. Potrzeba, czy konieczność wprowadzenia klauzuli generalnej?

Gdy wystąpi konieczność otwarcia systemu prawnego na zastosowanie kryteriów pozaprawnych¹⁶⁶, pojawia się potrzeba zastosowania klauzul generalnych. Kryterium

¹⁶⁵ Tak wprost stanowił art. 119b § 1 pkt 5 o.p. po wprowadzeniu klauzuli ustawą z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846), a przed nowelizacją 23.10.2018 r. ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193).

¹⁶⁶ L. Leszczyński podkreśla, iż w konstrukcji takiego wyrażenia pojawia się odesłanie do kryteriów i ocen pozaprawnych, *Tworzenie generalnych klauzul odsyłających*, Lublin 2000, s. 23., A. Malinowski, *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Warszawa 2012, s. 49.

konieczności wynika z uzasadnienia elastyczności - dążenia do ograniczenia nadmiaru regulacji prawa podatkowego, a jednocześnie zapewnienia właściwej relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Zastosowanie klauzul generalnych ma szersze konsekwencje niż tylko uelastycznienie tekstu¹⁶⁷. Otwieranie systemu norm prawa podatkowego, na kryteria pozaprawne pozwala je uwzględniać w ramach obowiązującego porządku prawnego. Tym samym nabierają one wymiaru normatywnego¹⁶⁸. Nie ulega wątpliwości, iż podstawowe znaczenie mają fiskalne cele opodatkowania, natomiast cele gospodarcze i społeczne pozostają z nimi w stosunku kompromisu¹⁶⁹. Można posłużyć się przyjętym w teorii prawa rozumieniem celu jako pewnej wartości, która legła u podstaw konstruowania określonej kategorii przepisów prawnych¹⁷⁰, tj. w tym przypadku przepisów prawa podatkowego. Należy przypomnieć, że sformułowana w art. 217 Konstytucji zasada wyłączności ustawowej wskazuje, jaka materia dotycząca prawa podatkowego powinna znaleźć się w przepisach rangi ustawy¹⁷¹. Zasada ta stanowi zabezpieczenie przed zbyt dowolną ingerencją normodawcy¹⁷², tak gdy idzie o formę prawną ingerencji, jak i jej treść¹⁷³. Na poziomie ustawowym powinny bowiem zostać uregulowane elementy konstrukcyjne daniny, tj. w tym przypadku podatku, oraz podstawowe elementy tzw. stosunku prawnopodatkowego¹⁷⁴.

¹⁶⁷ A. Malinowski, *op.cit.*, s. 49.

¹⁶⁸ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 44.

¹⁶⁹ Na kompromis ten wskazuje R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 35. We wcześniejszej literaturze akcentowano pozafiskalne cele podatku, wskazując na cele specjalne – S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy. Rozważania o pozafiskalnych celach opodatkowania i niektórych ich gospodarczych skutkach*, Warszawa 1939, s. 21.

¹⁷⁰ O. Bogucki: *Odtwarzanie celów i innych wartości z tekstu prawnego w: W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 196.

¹⁷¹ W kwestii sposobu rozumienia przepisu art. 217 Konstytucji por. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 73. Zob. także rozważania w kwestii zakresu regulacji ustawowej podatku – M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 53–54.

¹⁷² W literaturze podkreśla się, iż zasada ta stanowi gwarancje nie tylko prawa podatników, ale także interesu publicznego, R. Zelwianiński, *Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej w: Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 334, również Z. Ofiarski, *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy w: System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, (red.) L. Etel, Warszawa 2010, s. 397.

¹⁷³ W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, iż przepis art. 217 ustala treść ustaw podatkowych, R. Mastalski, *Konstytucyjność przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym kształtujących zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług w: Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza*, (red.) R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 309

¹⁷⁴ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe w: System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, (red.) L. Etel, Warszawa 2010, s. 109 (wraz z orzecznictwem tam cytowanym), a także E. Fojcik-Mastalska R. Mastalski, *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Juridica” 1992/54. T. Dębowska-Romanowska wskazuje, iż regulacja art. 217 Konstytucji RP odnosi się również

W obszarze prawa podatkowego należy wyostrzyć kryterium potrzeb, jako podstawowy warunek zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, wynikający z rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹⁷⁵, posługując się odniesieniem do konieczności.

2.1.2. Polityka prawodawcza realizowana przez klauzule generalne

Klauzula generalna wiąże się z odesłaniem podmiotu stosującego prawo do kryteriów nazwanych, lecz nie recypowanych do systemu prawa¹⁷⁶. Wypełnienie treścią klauzuli generalnej odbywa się w procesie stosowania prawa na tle konkretnego stanu faktycznego. Sięgnięcie do kryteriów pozaprawnych jest konieczne, aby zrekonstruować „pełną” normę prawną, z której czerpane są informacje na temat praw i obowiązków lub która stanowi podstawę ustalenia konsekwencji prawnych. Tym samym tworzy to możliwość prowadzenia procesów wykładni i stosowania prawa w sposób dynamiczny, pozwalający na dostosowanie treści decyzji prawnych (w tym decyzji stosowania prawa) do aktualnych potrzeb i uwarunkowań w zmieniającym się otoczeniu społeczno-gospodarczym. Daje to szansę uwzględnienia w indywidualnych sytuacjach tego, co „nieuchwytnie” dla prawodawcy.

Elastyczność prawa i jego stosowania, w związku z występowaniem generalnych klauzul odsyłających, pozwala nie tylko na dostosowanie treści podejmowanych decyzji do indywidualnego stanu faktycznego sprawy, ale także niejednokrotnie może w ogóle pozwolić na podjęcie jakiegokolwiek decyzji, przełamując ewentualny impas związany z niedostosowaniem obowiązujących regulacji prawnych do otoczenia, w jakim są one stosowane. Hipotetyczny całkowity brak klauzul generalnych w systemie prawa mógłby bowiem prowadzić do niemocy decyzyjnej - prawodawca, nie mogąc posługiwać się tą konstrukcją, tworzyłby coraz bardziej kazuistyczne regulacje prawne, próbując unormować jak największą liczbę przyszłych, potencjalnych sytuacji. Typowe odesłania mają charakter celowy, stąd też ich niedookreśloność musi wynikać z przyjętej polityki prawodawczej, a nie tylko z właściwości języka prawnego¹⁷⁷.

do powinności spełnienia świadczenia podatkowego wynikającej z ustawy podatkowej – T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, (red.) W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 122.

¹⁷⁵ Tekst jedn. - Dz.U. 2016 r. poz. 283.

¹⁷⁶ Zob. L. Leszczyński, *Podstawa...*, s. 117-118.

¹⁷⁷ Leszczyński, *Tworzenie generalnych klauzul odsyłających*, Lublin 2000, s. 18.

Organy państwowe niezależnie od swojego miejsca w strukturze ustrojowej lub procesowej dokonują każdorazowego ustalenia treści klauzuli¹⁷⁸. Dokonując ustalenia treści odesłania, organ kwalifikuje określone elementy konkretnego stanu faktycznego z jego uwzględnieniem w procesie formułowania decyzji finalnej, przez co treść decyzji powinna być w większym stopniu dopasowana do danego przypadku, wzmacniając poczucie pewności prawa i jego stosowania - pewności, iż rozstrzygnięcie w pełni odpowiada indywidualnym cechom danej sprawy.

Jeden wyraz, który słownikowo ma kilka różnych znaczeń, może być jednocześnie zarówno zwrotem nieostrym, jak i ostrym – w zależności od tego, które z jego znaczeń jest aktualnie brane pod uwagę. Podstawowa rola, jaką przypisuje się zwrotom niedookreślonym istniejącym w tekście prawnym, jest zmniejszenie kazuistyki normowania. Elastyczność prawa, która pozostaje głównym celem wprowadzania do tekstu prawnego zwrotów niedookreślonych, pozwala dostosować decyzję organu stanowiącego prawo do indywidualnych cech konkretnych sytuacji. Aby prawo posiadało odpowiedni stopień elastyczności, konieczny z punktu widzenia zmieniających się warunków społecznego jego otoczenia, zwiększa się udział czynników pozaprawnych w obrocie prawnym. Wyróżnia się dwie podstawowe tendencje mające realizować te założenia.¹⁷⁹ Pierwsza tendencja, charakterystyczna dla kontynentalnej kultury prawnej, zakłada włączanie do tekstu prawnego zwrotów nieostrych. Polega ona na „świadomym wprowadzaniu do tekstu obowiązujących aktów prawnych, terminów lub pojęć, lub całych zwrotów, które mają charakter niedookreślony znaczeniowo, przez co, pozostawiając podmiotom podejmującym decyzje stosowania prawa swobodę, upoważniają je do uwzględniania kryteriów niewyrażonych w samych przepisach.”¹⁸⁰. Druga z nich opiera się na instytucjach czy też organach, które podejmują decyzje bezpośrednio na podstawie kryteriów pozaprawnych (instytucja pretora w prawie rzymskim czy amerykańskie sądy kanclerskie).

2.1.3. Klauzula generalna - poglądy Trybunału Konstytucyjnego

Nie ma wątpliwości, że posługiwanie się zwrotami niedookreślonymi w tekstach normatywnych jest niezbędne do prawidłowego funkcjonowania systemu prawnego.

¹⁷⁸ Szerzej między innymi: M. Wyrzykowski, *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 127.

¹⁷⁹ L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 46.

¹⁸⁰ L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 47.

Istotną funkcją zwrotów niedookreślonych jest rozszerzenie luzu decyzyjnego w procesie stosowania prawa. Poglądy te potwierdza następujące zdanie Trybunału Konstytucyjnego: „zwroty te przesuwają obowiązek konkretyzacji normy na etap stosowania prawa i w związku z tym dają sądom (czy organom administracji) pewną swobodę decyzyjną”¹⁸¹. Korzystanie ze zwrotów niedookreślonych zarówno w procesie tworzenia, jak i stosowania prawa może budzić pewne ryzyko między innymi z tego względu, iż niesie ze sobą możliwość pojawienia się wątpliwości interpretacyjnych. Ponadto fakt, iż konkretyzacja normy następuje w procesie stosowania prawa napotyka trudności związane z ryzykiem arbitralności rozstrzygnięć organu stosującego prawo. Pozostawienie luzu decyzyjnego organowi stosującemu prawo nie zapewnia mu jednak nieograniczonej swobody. Jej granicami są bowiem „pasy nieostrości” – zakres nazwy nieostrej, w obrębie którego nie da się jednoznacznie wskazać, czy dane przedmioty należą do nieostrej nazwy, czy też nie. Organ musi bowiem poruszać się w obrębie tych granic¹⁸². Aby zwroty niedookreślone nie kolidowały z art. 2 Konstytucji, muszą być zdaniem Trybunału doprecyzowane przez organy stosujące prawo¹⁸³. W orzeczeniu z 12 września 2005 r.¹⁸⁴ Trybunał Konstytucyjny wskazuje na niebezpieczeństwo, jakie wiąże się ze stosowaniem zwrotów niedookreślonych. Z jednej strony jest to fakt, iż „praktyka stosowania tych przepisów stosunkowo łatwo może ulegać wypaczeniu, na skutek powoływania się na takie zwroty, bez próby wypełnienia ich konkretną treścią wynikającą z okoliczności danej sprawy i bez rzetelnego uzasadnienia komunikowanego adresatom rozstrzygnięcia”. Trybunał w uzasadnieniu orzeczenia wskazuje wyraźnie, że wymienione problemy nie są błędem prawodawcy, ale organu stosującego prawo. Legislator ma bowiem prawo posłużyć się w tekście normatywnym zwrotami tego typu, o ile będą one dawały organom stosującym prawo możliwość wypełnienia ich treścią. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego: „zakaz formułowania przepisów niejasnych, nieprecyzyjnych nie jest tożsamy z zakazem posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi”¹⁸⁵. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego tworzenie pojęć nieostrych jest naturalną dla kontynentalnej kultury prawnej techniką prawodawczą, która nie budzi zastrzeżeń z punktu widzenia dookreśloności przepisów zawierających zwroty nieostre, jeżeli tylko zachowane będą

¹⁸¹ Orzeczenie TK z 9 października 2007 r., SK 70/06, LEX nr 322147

¹⁸² M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady - reguły - wskazówki*, Warszawa 2017, s. 171.

¹⁸³ Orzeczenie TK z 30 maja 2007 r. (SK 68/06), LEX nr 272775.

¹⁸⁴ Orzeczenie TK z 12 września 2005 r. (SK 13/05), LEX nr 165330.

¹⁸⁵ Orzeczenie TK z 2 października 2006 r. (SK 34/06), LEX nr 210785.

odpowiednie gwarancje proceduralne dotyczące wypełniania tych zwrotów realną treścią. Decyzje stosowania prawa spełniają te wymagania, o ile podjęte są w ramach prawidłowo prowadzonego postępowania oraz są prawidłowo uzasadnione. Jednym z elementów składających się na spełnienie przesłanki dotyczącej procedury jest to, aby organ stosujący prawo miał odpowiedni status ustrojowy. Podmiot stosujący prawo powinien dokładnie wyjaśnić rozumienie danego zwrotu w konkretnej sprawie. Stąd też przede wszystkim na podmiotach stosujących prawo ciąży odpowiedzialność za prawidłowe posługiwanie się pojęciami nieostrymi. Z jednej strony konstrukcje takie są konieczne z punktu widzenia elastyczności prawa, z drugiej strony rodzą pewne niebezpieczeństwa, jednak zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego nie można utożsamiać wynikającego z zasady określoności zakazu formułowania przepisów nieprecyzyjnych i niejasnych z zakazem posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi.

2.2. Ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego¹⁸⁶

2.2.1. Normatywna treść ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego

Po raz pierwszy klauzulę o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania wprowadzono do przepisów Ordynacji 1.01.2003 r.¹⁸⁷ Kształt ówczesnych przepisów był o wiele bardziej lakoniczny niż obecnie i sprowadzał się w zasadzie do art. 24b § 1 o.p., który stanowił, że „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”. Przepis ten wyraża szczególną normę kompetencyjną, dającą organom podatkowym podstawę prawną do dokonywania oceny okoliczności faktycznych z punktu widzenia konsekwencji prawnopodatkowych. W wyroku z 24 listopada 2003 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie powiększonym (sygn. akt FSA 3/03), jednoznacznie stwierdził, iż dokonana przez ustawodawcę nowelizacja Ordynacji, potwierdza, że przed datą jej wejścia w życie praktyka „pomijania” podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie

¹⁸⁶ Dla odróżnienia, od klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania wprowadzonej 15.07.2016 r., w pracy będziemy posługiwać się dla niniejszej nazwą: ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego.

¹⁸⁷ Art. 24b dodany przez art. 1 pkt 18 ustawy z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1387).

dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym była pozbawiona podstaw normatywnych.

Zgodnie z § 2, jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której była mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych. Przepisy § 1 i § 2 art. 24b ustawy opisują dwie oddzielne sytuacje, konstruuje - tym samym - dwie niezależne względem siebie i możliwe do samoistnego zastosowania normy prawne. Pierwsza z nich, wyrażona w § 1, dotyczy przypadku, w którym podatnik dokonuje czynności prawnej, w efekcie której nie można dopatrzeć się istotnych efektów gospodarczych, innych niż związane z korzyścią podatkową. Druga z kolei, opisana w § 2, dotyczy sytuacji kwalifikowanej, gdy podatnik dokonuje czynności prawnej, takiej jak unormowana w § 1, ale w ocenie organu podatkowego nieodpowiedniej dla osiągniętego rezultatu gospodarczego, do którego odpowiednia jest inna czynność prawna. Norma wyrażona w § 1 adresowana jest bezpośrednio do organów rozstrzygających sprawy podatkowe. Nakłada na te organy obowiązek pominięcia skutków niektórych czynności prawnych. Norma wyrażona w § 2 adresowana jest nie tylko do organów podatkowych, ale i do samych podatników (jeżeli dokonują samoobliczenia podatku). Istotne jest to, że norma ta jest fragmentarycznym wyrazem zasady ogólnej, według której o powstaniu obowiązku podatkowego decyduje obiektywny stan rzeczy - zrealizowanie opisanego w normie podatkowej stanu faktycznego (którym nie zawsze jest czynność prawna w rozumieniu prawa cywilnego), a nie subiektywne zamiary i intencje podatnika.

2.2.2. Treść ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego a Konstytucja RP

Treść klauzuli, co do zgodności z postanowieniami Konstytucji RP, zbadał Trybunał Konstytucyjny, który wyrokiem z 11.05.2004 r.¹⁸⁸ uznał przepis art. 24b § 1 o.p. za niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 ustawy zasadniczej. Trybunał stwierdził, że art. 24b § 1 o.p. „narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP, a także zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych, tj. art. 22 Konstytucji RP”. Trybunał Konstytucyjny wskazał również, że regulacja art. 24b o.p. nie spełniała podstawowych konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji,

¹⁸⁸ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, Legalis 62947.

przez co narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, wbrew dyspozycji art. 2 Konstytucji. Według Trybunału klauzula niosła zagrożenie przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć organów podatkowych i w konsekwencji powinna spełniać pewne standardy¹⁸⁹:

- 1) zostać jednoznacznie określona w przepisach Ordynacji;
- 2) być logiczna, jasna, poprawnie i precyzyjnie sformułowana z językowego punktu widzenia, aby obywatel mógł przewidzieć konsekwencje swych zachowań;
- 3) umożliwiać osiągnięcie maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli;
- 4) pozwalać mimo zastosowania zwrotów nieostrych na to, by interpretacja orzecznicza była rzeczywiście jednolita i ścisła oraz by z ich brzmienia nie można było wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących prawo;
- 5) wskazywać, czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny, określając skutki decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli;
- 6) nie pozwalać na nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej.

Ustawodawca pozostawił organowi orzekającemu na podstawie kwestionowanego przepisu właściwie pełną swobodę przy określaniu treści decyzji wydawanej na podstawie klauzuli obejścia prawa podatkowego. Konsekwencje prawopodatkowe, na jakie narażał się podatnik dokonujący czynności zakwestionowanej na podstawie art. 24b § 1 o.p. nie zostały określone. Trybunał stwierdził również, że ochrona, jaką tworzą unormowania proceduralne, nie jest w stanie w wystarczającym stopniu sanować mankamentów materialnoprawnych, a prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają

¹⁸⁹ Zob. również *Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, (red.) A. Mariański, Legalis, oraz B. Kubista, *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania?*, [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, (red.) J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2016, s. 97.

wyłącznie w granicach i na podstawie prawa. Wątpliwości Trybunału nie budził pogląd, że elementem konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa jest norma zakazująca sankcjonowania (tu: przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są działaniami zgodnymi z prawem. Adresat dokonując czynności zgodnych z prawem, których cel nie jest przez prawo zakazany, nie może być narażony na kwalifikowanie tych czynności w taki sposób, że osiągnięty cel (także podatkowy) jest traktowany na równi z celami zakazanymi¹⁹⁰. Jak podniósł Trybunał „brak bowiem *de lege lata* normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. (...) Wykładnia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków określonych w ustawie nie może prowadzić do stwierdzenia, iż w jego zakresie mieści się norma prawna nakazująca podatnikowi uiszczanie podatku w maksymalnej - określonej w ustawie - wysokości. (...) Nie ma żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa.” Norma art. 24b § 1 o.p., poprzez istotne braki w treści swojej dyspozycji, skutkowałą zagrożeniem uznaniowości i nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jej podstawie. Warto wspomnieć, że wskutek uchylecia wymienionej regulacji w dniu 1 września 2005 r. ustawodawca wprowadził do porządku prawnego art. 199a o.p., który zastąpił uznany za niekonstytucyjny art. 24b op.¹⁹¹.

2.2.3. „Doktryna Westminster” Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny mimo, że widział potrzebę wypełnienia przestrzeni, w której występuje unikanie opodatkowania, przez reakcję ustawodawcy, jednocześnie powtarza stwierdzenie Lorda Tomlina w sporze *IRC v. Duke of Westminster* z 1935 r., a mianowicie, „że każdy człowiek jest uprawniony do układania biegu swoich interesów w taki sposób, aby ciężar podatkowy, wynikający z obowiązujących ustaw, był niższy niż w sytuacji, gdyby interesy te układane były w inny sposób”¹⁹². Jak widać, przekonanie członka ówczesnej Izby Lordów, pokonało Kanał La Manche i dotarło po 69 latach

¹⁹⁰ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03. Legalis 62947.

¹⁹¹ D. Gajewski (red.), J. Glumińska-Pawlic, M. Golecki, A. Werner, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018.

¹⁹² B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 50.

do naszego kraju. Wskazanie standardów, które musi spełniać klauzula, odsunęło wprowadzenie jej do polskiego systemu podatkowego o kolejne 12 lat, w czasie których obowiązywała zasada prymatu formy nad treścią czynności prawnych, a zamiast „narodowej doktryny obejścia prawa”¹⁹³ niepodzielnie sprawowała rządy polska „doktryna Westminster”.

Teza TK w uzasadnieniu wyroku, że 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”, zaprzecza innej tam powołanej, a postawionej w wyroku NSA z 29 maja 2002 r., (sygn. akt III SA 2602/00)¹⁹⁴, zgodnie z którą "przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa" - w przypadku jej przyjęcia, redukując powyższe do absurdu, należałoby uznać, że również uchylanie opodatkowania nie jest możliwe – skoro żadne zachowanie nie jest nakazane lub zakazane na gruncie prawa podatkowego, a prawo podatkowe określa jedynie jego konsekwencje, tymczasem uchylanie się od opodatkowania jest stypizowane w Kodeksie karnym skarbowym – konsekwencje takiego zachowania wykraczają poza podatkowe prawo materialne, a granice legalności zachowania wyznaczają przepisy karne.

Dla oceny komentowanej klauzuli szczególnie istotne jest zdanie odrębne złożone przez sędzię TK prof. Teresę Dębowską-Romanowską do postanowienia Trybunału z dnia 14 lipca 2004 r. w sprawie o sygn. akt SK 16/02¹⁹⁵. Zgodnie ze stanowiskiem wówczas wyrażonym, 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. Rygoryzm polskiej regulacji konstytucyjnej w zakresie zasad tworzenia i stosowania prawa podatkowego, obejmuje zarówno kształtowanie obowiązków obywateli, jak i na odwrót — obowiązków polskiego ustawodawcy. Klauzula generalna ma odgrywać rolę pomocniczą w procesie oceny faktów znaczących dla istnienia i wysokości podatku. Wreszcie, klauzule takie mogą mieć jedynie minimalną

¹⁹³ Sformułowanie zaczerpnięte z artykułu B. Brzezińskiego, *Narodziny i upadek orzecznicze doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004 nr 1.

¹⁹⁴ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003 nr 1, poz. 3.

¹⁹⁵ OTK-A 2004/7/77, LEX nr 121592.

treść normatywną i to bardzo szczególnego rodzaju. Mają one bowiem pomagać w ocenie i kwalifikowaniu prawnopodatkowym faktów w procesie stosowania prawa. Myśl ta realizuje się w ogólnej klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania wprowadzonej 15.07.2016 r.

2.3. Unijna motywacja w drodze do polskiej GAAR

2.3.1. Europejski Trybunał Sprawiedliwości¹⁹⁶ w sprawie agresywnej optymalizacji

W 2006 r. Europejski Trybunał Sprawiedliwości określił prawne ramy pojęcia obejścia prawa podatkowego i zakreślił niejako ramy dopuszczalnej optymalizacji podatkowej (zwłaszcza w ujęciu transgranicznym) poprzez orzeczenie¹⁹⁷, w którym stwierdził, że „środek krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może (...) być usprawiedliwiony motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, jeżeli dotyczy on (...) czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego, a w szczególności uniknięcie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym”. Wyrok ten stworzył podwaliny pod koncepcję klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania jako ukierunkowanej na zwalczanie struktur podatkowych o czysto teoretycznym i sztucznym charakterze, które nie znajdują innego uzasadnienia gospodarczego jak umniejszenie obciążeń podatkowych.

2.3.2. Zalecenia Komisji Europejskiej w sprawie agresywnej optymalizacji

W zaleceniach z 6.12.2012 r. Komisji Europejskiej (dalej: KE) w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE)¹⁹⁸ podkreślono, że struktury planowania podatkowego, mimo że jest traktowane jako dozwolona praktyka, z czasem, obejmując różne jurysdykcje, powodują przesunięcie dochodów podlegających opodatkowaniu do państw mających korzystne systemy podatkowe. Kluczową cechą tych działań jest to, że ograniczają one zobowiązania podatkowe poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa. Komisja zaleciła wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które

¹⁹⁶ Aktualnie: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

¹⁹⁷ Zob. wyrok C-196/04, Cadbury Schweppes.

¹⁹⁸ Dz.U.UE.L.2012.338.41, s. 41.

przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej". Sztuczne to takie, które nie posiadają treści ekonomicznej. Do stwierdzenia, czy uzgodnienie jest sztuczne - w ocenie KE – organy krajowe powinny zbadać, czy:

- 1) charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się uzgodnienie, jest niespójna z istotą prawną tego uzgodnienia jako całości;
- 2) uzgodnienie lub szereg uzgodnień są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną;
- 3) uzgodnienie lub szereg uzgodnień zawierają elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów;
- 4) zawarte transakcje mają charakter okrężny;
- 5) uzgodnienie lub szereg uzgodnień prowadzą do znaczącej korzyści podatkowej, która jednak nie ma odzwierciedlenia w ryzyku gospodarczym podejmowanym przez podatnika ani w jego przepływach pieniężnych;
- 6) oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwanej korzyści podatkowej.

Państwa członkowskie, zostały zobowiązane do poinformowania KE w terminie 3 lat o środkach podjętych w celu realizacji tego zalecenia. Także rezolucje Parlamentu Europejskiego z 2.02.2012 r. (2011/2271(INI)) oraz z 17.04.2012 r. (2012/2599(RSP)), jak również liczne raporty OECD dotyczyły problematyki unikania opodatkowania. Konkluzje z posiedzenia 14.05.2013 r. Rady do Spraw Gospodarczych i Finansowych Unii Europejskiej (ECOFIN)¹⁹⁹ wskazują na konieczność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

2.3.3. Ogólnoeuropejski problem uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania

W listopadzie 2014 r. ujawnione zostały przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych poufne dokumenty dotyczących ponad 500 potajemnych uzgodnień podatkowych zawartych w latach 2002–2010 między luksemburską

¹⁹⁹ Rada ECOFIN jest jedną z 3 najstarszych formacji Rady UE. Członkami Rady ECOFIN są przedstawiciele państw członkowskich UE w randze ministrów konstytucyjnych do spraw finansowych lub gospodarczych. W Polsce udziału i prezentowania wiążącego stanowiska na posiedzeniach tej formacji Rady obecnie właściwy jest Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju.

administracją podatkową a ponad 300 korporacjami wielonarodowymi. Afera znana powszechnie jako LuxLeaks stała się katalizatorem działań ustawodawczych zmierzających do uszczelnienia systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej - zadecydowała o tym, skala czynności umniejszających zobowiązania podatkowe. Przyjęta 25.11.2015 r. rezolucja Parlamentu Europejskiego wezwała państwa członkowskie - zwłaszcza te otrzymujące pomoc finansową - do przeprowadzenia reform strukturalnych, zwalczania oszustw podatkowych i wdrożenia działań przeciwko agresywnemu planowaniu podatkowemu²⁰⁰. Dochodzenie przeprowadzone przez parlamentarną komisję specjalną wykazało, że stosowanie środków podatkowych celem zmniejszenia niektórych ogólnych zobowiązań podatkowych dużych przedsiębiorstw, przez co, w sztuczny sposób podnoszono krajową bazę podatkową ze szkodą dla innych państw było szeroko rozpowszechnioną praktyką zarówno w Europie, jak i poza nią - nie był to odosobniony przypadek. Negatywny wpływ tych praktyk na ogół społeczeństwa skutkowało w ocenie Parlamentu Europejskiego koniecznością poddania ich nadzorowi publicznemu - demokratycznej kontroli.

Zgodnie z postanowieniami Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej opodatkowanie bezpośrednie wchodzi w zakres kompetencji państw członkowskich, stąd na szczeblu UE nie podjęto żadnych istotnych decyzji w dziedzinie opodatkowania osób prawnych, jednak Parlament Europejski przyjął dokument w formie rezolucji, w związku ze zmianami związanymi z integracją UE w kontekście rynku wewnętrznego i innych obszarów objętych traktatami UE, takich jak międzynarodowe porozumienia handlowe, wspólna waluta, zarządzanie gospodarką i budżetem, a także zasady i przepisy dotyczące przeciwdziałania praniu pieniędzy. Parlament Europejski uznał, że nie można utrzymywać istniejącego *status quo* i należy podjąć zdecydowane działania na rzecz sprostania ogólnoeuropejskiemu problemowi uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. Szkodliwa konkurencja podatkowa pomiędzy państwami członkowskimi ogranicza bowiem potencjał jednolitego rynku, a jej istnienie narusza zasadę lojalnej współpracy między państwami członkowskimi UE, zapisaną w art. 4 TFUE. W ocenie Parlamentu Europejskiego wszelkie planowanie podatkowe powinno odbywać się w granicach prawa i obowiązujących traktatów, a najlepszą odpowiedzią na agresywne planowanie podatkowe powinno być dobre ustawodawstwo i międzynarodowa koordynacja co do pożądaných skutków. Parlament Europejski wezwał państwa

²⁰⁰ Zob. rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)), poz. 97.

członkowskie i instytucje Unii Europejskiej do wyeliminowania szkodliwej konkurencji podatkowej i pełnej współpracy w celu zlikwidowania rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi, a przede wszystkim usunięcia szkodliwych środków podatkowych, które tworzą warunki umożliwiające masowe unikanie opodatkowania przez korporacje wielonarodowe oraz skutkują erozją bazy podatkowej na rynku wewnętrznym. W rezolucji podkreślono, że Komisja Europejska nie wywiązała się ze swojej roli „strażniczki traktatów”, ponieważ nie zagwarantowała, że państwa członkowskie wywiążą się ze swoich zobowiązań, w szczególności określonych w dyrektywach Rady 77/799/EWG²⁰¹ i 2011/16/UE²⁰², pomimo uzyskanych dowodów na uchybienia oraz nie dopełniła obowiązków wynikających z art. 108 TFUE, dotyczącego funkcjonowania rynku wewnętrznego, ponieważ nie wszczęła w przeszłości właściwych dochodzeń. Parlament Europejski zaapelował do państw członkowskich, by bezzwłocznie wprowadziły do swoich systemów podatkowych klauzule zapobiegające nadużyciom. W oficjalnych dokumentach podkreślano, że standardem powinno być wprowadzenie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe.

2.4. Powrót ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego

2.4.1. Projekt rządowy

Prace nad nową klauzulą o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, która miała być wolna od słabości uchylonego art. 24b o.p., podjęto w 2015 r. Podjęte prace doprowadziły do przedłożenia rządowego projektu ustawy nowelizującej Ordynację podatkową²⁰³. W uzasadnieniu do projektu wskazano, że samoistną wartość konstytucyjną stanowi równowaga budżetowa, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań, a upowszechnienie unikania i uchylania się od opodatkowania, skutkujące spadkiem dochodów budżetowych, może być dla niej zagrożeniem. Klauzula powinna wyznaczyć granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, a jej wprowadzenie powinno wypełnić lukę w systemie podatkowym, która

²⁰¹ Dyrektywa Rady z 19.12.1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (77/799/EWG) (Dz.Urz. WE L 336, s. 15).

²⁰² Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U.UE.L.2011.64.1, s. 1).

²⁰³ Projekt ustawy, VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

powoduje, że wartości konstytucyjne – równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane. Wprowadzona klauzula powinna także mieć charakter prewencyjny - zniechęcać podatników do stosowania praktyk unikania opodatkowania.

Celem wprowadzenia klauzuli miała być w szczególności potrzeba zapewnienia równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, lecz także stosowania prawa²⁰⁴. Nie do zaakceptowania jest bowiem sytuacja, w której o istnieniu i wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie treść realnego zdarzenia gospodarczego, i zgoda na to, by podatnik unikający opodatkowania znajdował się w korzystniejszej sytuacji finansowej niż ten, który także podejmuje aktywność w sferze gospodarczej czy finansowej, lecz nie obniża w sztuczny sposób poziomu swoich obciążeń podatkowych.

Przy projektowaniu regulacji polski ustawodawca zmuszony był uwzględnić wymagania modelowe, które musiała spełniać klauzula, sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny w powołanym już wyroku z 2004 r. Konstruując ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, wzięto pod uwagę normy ogólne znajdujące się w systemach prawnych wielu krajów, w tym takich, które mają systemy prawne zbliżone do polskiego, podkreślając, że istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę - w tekstach prawnych norma tego typu występuje pod nazwą *general anti-avoidance rule* lub *general anti-abuse rule* (GAAR).

2.4.2. Druga klauzula

W dniu 15.07.2016 r. do Ordynacji podatkowej²⁰⁵ wprowadzony został dział IIIa, inkorporujący w polskim systemie prawa podatkowego kolejną odsłonę klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, której istotą i sednem stał się art. 119a, zgodnie z którym „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 podatnika był sztuczny”. Zasadniczą cechą polskiej klauzuli jest to, że czynności zakwestionowane na gruncie prawa podatkowego pozostają ważne

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ Klauzula wprowadzona została ustawą z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846).

i skuteczne w sferze prawa cywilnego, lecz ich skutki podatkowe zostają określone inaczej, niż wynikałoby to z treści stosunku prawnego, który został oceniony przez organy podatkowe jako sztuczny.

Na gruncie tych przepisów czynność można było uznać za unikanie opodatkowania, jeżeli:

- 1) została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
- 2) osiągnięta korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej;
- 3) sposób dokonania czynności jest sztuczny²⁰⁶.

„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” (art. 119d o.p.). „Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” (art. 119c § 1 o.p.).

W celu umożliwienia podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie mogła znaleźć klauzula, zaproponowano wprowadzenie opinii zabezpieczających. Opinie miały zawierać ocenę konstrukcji prawnej planowanej lub realizowanej przez podatnika, w aspekcie nadużycia swobody kształtowania stosunków prawnych, uzasadniającą zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Weryfikację przypadków stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach powinien wzmocnić niezależny opiniodawczy zespół ekspercki – Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Tym samym polski system zwalczania unikania opodatkowania powinien zapewniać podatnikom wysokie standardy bezpieczeństwa prawnego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania miała zastosowanie, jeśli korzyść podatkowa będąca rezultatem agresywnej optymalizacji podatkowej przekraczała kwotę 100 000 zł. Przy wprowadzeniu regulacji powoływano się na potrzebę wyważenia interesów państwa i obywateli oraz uczestników obrotu gospodarczego, a przejawem

²⁰⁶ M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016 nr 11, s. 22-23.

tej równowagi było wprowadzenie limitu, od którego art. 119a § 1 o.p. miałby zastosowanie²⁰⁷.

2.4.3. Klauzula po nowelizacji

Ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁰⁸ wprowadziła liczne zmiany w zakresie przepisów dotyczących powyższej ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dla spojrzenia w szerszym horyzoncie na przyjętą konstrukcję należy przedstawić zestawienie wersji pierwotnej i poprawionej.

Za najdalej idące zmiany w stosunku do pierwotnej wersji należy uznać te dotyczące kryteriów definicyjnych unikania opodatkowania (art. 119a § 1 i art. 119c o.p.) oraz zmianę w treści art. 119b § 1 o.p. i powiązaną z nią zmianę wprowadzającą przepisy o cofnięciu skutków unikania opodatkowania (art. 119zfa i n. o.p.). Kolejne to - zmiana zakresu pojęciowego czynności odpowiedniej poprzez uznanie, że czynnością odpowiednią może być również zaniechanie działania (art. 119a § 3 o.p.) oraz poszerzenie katalogu metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez dodanie, iż skutek podatkowy może być określony „na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy nie miał zastosowania” (art. 119a § 6 o.p.). Zakres pojęcia unikania opodatkowania uległ zmianie, po pierwsze, poprzez nowe sformułowanie dwóch kryteriów definicyjnych, tj. działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i sprzeczności korzyści podatkowej z prawem, po drugie, na innym rozumieniu trzeciego z kryteriów, tj. sztucznego sposobu działania.

Brzmienie art. 119a o.p. przed nowelizacją, zakładało, że za unikanie opodatkowania może być uznana „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” lub gdy „osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonanej czynności” tj. wyłącznie, gdy osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem działania podatnika lub było co najmniej celem dominującym²⁰⁹. Aktualnie za unikanie opodatkowania może być uznane również działanie, gdy korzyść podatkowa jest jedynie jednym z jego głównych celów tj. również w przypadkach, gdy istnieją inne równorzędne

²⁰⁷ A. Justyńska, *Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym a ochrona praw podatników*, „Monitor Podatkowy” 2019 nr 3, s. 23.

²⁰⁸ Dz.U. 2018 poz. 2193.

²⁰⁹ Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. 2860, s. 56.

do korzyści podatkowej cele działania²¹⁰. Ocenie z punktu widzenia zastosowania ogólnej klauzuli nie podlega sam fakt działania, ale określony sposób działania, z punktu widzenia adekwatności do realizowanego w drodze tej czynności skutku ekonomicznego.

Cel czynności podatnika w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej został przeciwstawiony - po koniunkcji: „przedmiot i cel przepisu ustawy podatkowej” - alternatywie łącznej: „przedmiot lub cel ustawy podatkowej lub jej przepisu”.

Zmiana zakresu pojęcia sztucznego sposobu dokonania czynności polega na objaśnieniu przez zaprzeczenie: „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.” (art. 119c § 1 o.p.).

Wprowadzono również zmiany w zakresie art. 119b o.p. polegające na tym, że dotychczasowe wprowadzenie do wyliczenia w brzmieniu: „Przepisu art. 119a nie stosuje się:” zostało zastąpione słowami „decyzji nie wydaje się”, gdy:

- 1) podmiot uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii;
- 2) postępowanie dotyczy podatku od towarów i usług oraz opłat i niepodatkowych należności budżetowych;

rezygnując w wyliczeniu poprzez uchylenie wyłączeń:

- 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, 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;

²¹⁰ Postanowienia dyrektywy Rady z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U.UE.L.2016.193.1, s. 1 ze zm.) w zakresie przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania są dość szcążkowe w porównaniu z regulacjami, jakie obowiązują na gruncie O.p., jednak mają znaczenie jako element motywujący ustawodawcę do zmian regulacji klauzulowych, dotyczących „celu działania” i kryterium określonego w niej jako sprzeczność „z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego”.

- 3) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

2.4.4. Elementy hipotezy normy przeciwko unikaniu opodatkowania

Aktualnie dla zastosowania klauzuli konieczne jest kumulatywne spełnienie następujących przesłanek²¹¹:

- 1) sposób dokonania czynności jest sztuczny;
- 2) zamiar podatnika - głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności jest osiągnięcie korzyści podatkowej²¹²;
- 3) korzyść podatkowa jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

2.4.4.1. Sztuczny sposób działania

Brzmienie art. 119c przed nowelizacją definiowało sztuczny sposób działania poprzez wskazanie, „że nie zostałby (on) zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej”. Zmiana dotyczy przekrewienia definicji pozytywnej na negatywną, poprzez wskazanie, że „sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z przyczyn ekonomicznych”. Do przyczyn ekonomicznych, o których mowa, „(...) nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”. Tak, więc racjonalność działania podatnika, obejmuje takie, które nie są motywowane osiągnięciem korzyści podatkowej, choć z punktu widzenia *stricte* ekonomicznego są one uzasadnione (przewrotnie: nieracjonalne jest sztuczne działanie, zmierzające do uzyskania korzyści podatkowej, które naraża na konsekwencje wynikające z zastosowania klauzuli).

Art. 119 c § 2 o.p. stanowi, że na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji, lub

²¹¹ G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2017, s. 116.

²¹² Unikaniem opodatkowania zgodnie z dyspozycją art.119a § 1 o.p. są czynności, dokonane w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a zatem dla zastosowania klauzuli podatnikiem musi wystąpić zamiar osiągnięcia takiej korzyści.

- 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
- 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
- 6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- 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.

Przesłanka sztuczności doprecyzowuje zakres stosowania klauzuli, bez niej zakres unikania opodatkowania – tak jak definiuje go Ordynacja podatkowa – byłby „zdecydowanie za szeroki”²¹³. Trudno zgodzić się z poglądem wyrażonym w wyroku NSA z 31.01.2019 r.²¹⁴, zgodnie z którym „sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej musi być rozpatrywana w powiązaniu ze sztucznością sposobu działania podatnika”. Przesłanka sztuczności ma charakter samoistny obok przesłanki sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej/jej przepisu, jakkolwiek zbiory przypadków, w których spełniają się obie przesłanki mogą się z sobą przecinać. Nie są to zbiory koniecznie pokrywające się ani takie, między którymi musi zachodzić stosunek zawierania²¹⁵. W konkretnym przypadku

²¹³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, (red.) B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 632.

²¹⁴ II FSK 3242/18, LEX nr 2645863.

²¹⁵ H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020 nr 3, s. 35.

może dochodzić do zbiegu przesłanek, polegającego na tym, że brak treści ekonomicznej działania powoduje niezgodność osiągniętej w jego wyniku korzyści podatkowej z celem ustawy²¹⁶.

2.4.4.2. Cel - osiągnięcie korzyści podatkowej

Zgodnie z art. 119d o.p. przy ustalaniu, czy głównym celem lub jednym z głównych celów czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

Art. 3 pkt 18 o.p. definiuje pojęcie korzyści podatkowej – przez którą rozumie się:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- 2) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- 3) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- 4) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

Czynność oznacza zarówno czynność jednorazową, jak też zespół powiązanych ze sobą czynności dokonanych przez te same bądź różne podmioty. Pojęcie celu ekonomicznego²¹⁷ należy postrzegać jako odnoszący się do ekonomii, dotyczący gospodarki, gospodarczy, a w przypadku konkretnego podatnika jako odnoszący się do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Zwrot normatywny „było głównym lub jednym z głównych” oznacza najważniejszy, podstawowy, zasadniczy lub jeden z najważniejszych, jeden z podstawowych lub jeden z zasadniczych²¹⁸. Cel nie może być przypadkowy, niezamierzony, niezależny od podatnika – dotyczy to w szczególności osiągnięcia korzyści podatkowej, ale jest to istotne również w odniesieniu do celów ekonomicznych, przy czym te muszą być realne, prawdziwe, sprawdzalne i opierać się na kryteriach obiektywnych, bowiem jedynie wtedy, mogą stanowić podstawę ustaleń organu podatkowego. Zgodnie z językowym znaczeniem „cel” jest tym, do czego się dąży, co się chce osiągnąć, a więc niekoniecznie to, co zostało osiągnięte. Wykazanie istnienia określonego celu ekonomicznego (gospodarczego) i jego uzasadnienie obciąża podatnika. Natomiast obowiązkiem organu podatkowego jest

²¹⁶ *Ibidem*, s. 36.

²¹⁷ <https://sjp.pl/ekonomiczny> [dostęp: 24.03.2020]

²¹⁸ <https://sjp.pwn.pl/sjp/glowny;2462029.html> [dostęp: 24.03.2020]

wykazanie, że osiągnięcie korzyści podatkowej w relacji do celu ekonomicznego było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności²¹⁹.

2.4.4.3. Przedmiot lub cel ustawy podatkowej lub jej przepisu

Podstawowym dla zastosowania klauzuli jest sprzeczność czynności podatnika z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu – jako punkt wyjścia dla oceny abuzywności zachowania. Dla ustalenia celu (*ratio legis*) i przedmiotu ustawy podatkowej (jej przepisu) można się odwoływać do uzasadnienia projektu przepisów²²⁰, które po zakończeniu procesu legislacyjnego stały się obowiązującym prawem. Jeśli prawo to komunikat, to ważnym jest by wiedzieć jakie były reguły jego kodowania. Nie ma lepszego źródła informacji o owym sposobie kodowania, niż materiały legislacyjne²²¹. Jednak, aby zrekonstruować cel i przedmiot ustawy, dostępna jest również oprócz owych *travaux preparatoires* metoda logiczna, która pozwala poprzez redukcję elementów nieistotnych i wnioskowanie indukcyjne dotrzeć do sedna problemu i (mam nadzieję) udzielić odpowiedzi na stawiane pytania.

Przedmiotem ustawy jest zakres jej regulacji prawnej. Ustawa podatkowa reguluje stosunek prawnopodatkowy i związane z nim instytucje prawne. Pojęcie ustawy podatkowej definiuje się w art. 3 pkt 1 o.p. - ustawami podatkowymi są ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Zgodnie z art. 6 o.p. podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Stosunek prawnopodatkowy jest stosunkiem prawnym – to więź lub zespół więzi prawnych łączących strony (uczestników) stosunku prawnego. Powstawanie tych więzi powodują okoliczności - zdarzenia (fakty) prawne. Jeżeli zdarzenie prawne spowoduje powstanie wzajemnych praw i obowiązków podmiotów prawa, mówi się wówczas,

²¹⁹ B. Dauter, *Art. 119(d) [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, LEX/el. 2021* [dostęp: 24.03.20].

²²⁰ Por. M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016 nr 11, s. 24.

²²¹ A. Bielska-Brodziak, *Materiały legislacyjne w dyskursie interpretacyjnym z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej, francuskiej, szwedzkiej i polskiej* [w:] (red.) O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, Warszawa 2012, s. 153.

że łączy je stosunek prawny²²². Każdy stosunek prawny rodzi jakieś następstwa prawne – ich brak pozbawia dany stosunek cech stosunku prawnego²²³. Następstwem stosunku prawnopodatkowego może być m.in. korzyść podatkowa.

Elementami stosunku prawnego zobowiązania podatkowego jest: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, ulga, zwolnienie²²⁴. Ulgi i zwolnienia podatkowe są dodatkowymi elementami konstrukcyjnymi podatku i mogą, lecz nie muszą, w danym podatku występować. Zakres podmiotowy danego podatku określa się przez wskazanie różnych kategorii podatników. Przedmiotem opodatkowania w danym podatku (przedmiotem podatku) jest sytuacja faktyczna lub prawna, z którą prawo wiąże obowiązek podatkowy. Podstawa opodatkowania to wielkość wyrażona w jednostkach pieniężnych lub naturalnych jednostkach miary. Stawka podatkowa wyraża stosunek pomiędzy wysokością obciążenia podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania.

Podmiot i przedmiot opodatkowania tworzą tzw. pole obowiązku podatkowego²²⁵ – hipotezę normy prawnopodatkowej tj. podmiot i zachowanie się podmiotu, a ponadto obiekt tego zachowania²²⁶. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia podatku (na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy w wysokości, terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego).

Osiągnięcie korzyści podatkowej jest następstwem świadomego działania podatnika, a - spośród podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku - ma on wpływ jedynie na przedmiot opodatkowania. To przedmiot opodatkowania - sytuacja faktyczna lub prawna musi być ukształtowana w sztuczny sposób, jako czynność generująca korzyść podatkową – aby została wypełniona hipoteza klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Podstawa opodatkowania jako pewna wielkość jest kształtowana zawsze w sposób wtórny – w dalszej kolejności. Unikający opodatkowania nie ma wpływu na zakres podmiotowy podatku i stawki podatkowe, a w zakresie w jakim są ustanowione - również ulgi i zwolnienia podatkowe (jakkolwiek może nimi manipulować poprzez celowe kształtowanie stanu faktycznego), bowiem są one

²²² J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1999, s. 214.

²²³ *Ibidem*, s. 213.

²²⁴ P. Borszowski, *Rozdział IV Element treści stosunku prawnego zobowiązania podatkowego* [w:] *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego* [online]. Kantor Wydawniczy Zakamycze [dostęp: 2020-01-23].

²²⁵ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, s. 144-148.

²²⁶ M. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 54.

określone ustawowo. Wydaje się więc, że można sprowadzić „przedmiot” ustawy/jej przepisu” do przedmiotu opodatkowania – sytuacji faktycznej lub prawnej (jako elementu kształtującego prawnopodatkowy stan faktyczny). Sprzeczność jako stosunek negacji występuje jedynie między sytuacjami tożsamymi rodzajowo – w ramach tej samej kategorii „rzeczy”. „Czynność sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jest lokowana poprzez wskazanie chwili i sytuacji współistniejącej („okoliczności”), natomiast alternatywa łączna „przedmiotu” lub „celu” jest niezbędna do wskazania zakresu naruszenia. „Sprzeczność” oznacza wystąpienie konfliktu pomiędzy przedmiotem czynności a przedmiotem ustawy podatkowej lub przepisu. „Sprzeczność”²²⁷ to konfrontacja przeciwieństw, które nie mają prawa równoczesnej egzystencji.

Sprzeczność czynności z przedmiotem ustawy/jej przepisu, powołana w generalnej klauzuli antyabuzywnej jako warunek jej zastosowania, jest kolizją oczekiwań ustawodawcy, co do właściwej dla danego celu ekonomicznego formy czynności (wchodzącej w zakres przedmiotu danej daniny), i realiów – sztucznego sposobu działania podatnika (pozwalającego na działanie poza tym zakresem). To zatem brak zgodności przedmiotu opodatkowania ukształtowanego przez podatnika z przedmiotem opodatkowania „odpowiednim”. Przedmiot opodatkowania „odpowiedni” to właściwie (słusznie – w sensie rzymskiego *aequitas*) ukształtowana sytuacja faktyczna lub prawna, mieszcząca się w granicach przedmiotu ustawy podatkowej lub jej przepisu. Tożsamość „przedmiotu ustawy/jej przepisu” z „przedmiotem opodatkowania” jest skrótem myślowym, polegającym na pozostawieniu w polu zakresu znaczeniowego tych pierwszych „przedmiotu opodatkowania”, jako pierwszorzędnie relewantnego dla wystąpienia unikania opodatkowania. Z powyżej przedstawionego punktu widzenia zabieg ten wydaje się uzasadniony. Zastrzeżenie zgodności z „przedmiotem ustawy/jej przepisu” czynności podatnika jest realizowane w sytuacji, w której podatnik płaci podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulgi i zwolnień (obciążenie podatkowe adekwatne). W postępowaniu przeciwko unikaniu opodatkowania, gdy wypełni się hipoteza klauzuli, organ stosujący prawo dąży do ustalenia przedmiotu opodatkowania umożliwiającego - takie właśnie - adekwatne opodatkowanie i przez to realizuje zasadę

²²⁷ <https://sjp.pwn.pl/sjp/sprzeczność;2523472.html>: log. „stosunek między dwoma zdaniem lub nazwami, z których jedno jest negacją drugiego” [dostęp: 24.03.2020].

powszechności i równości opodatkowania, które są aksjologicznym uzasadnieniem klauzuli.

Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy/jej przepisu należy analizować w kontekście okoliczności danej sprawy²²⁸. Jednocześnie to nie przedmiot lub cel powinny być ustalane w postępowaniu, bowiem w danym momencie historycznym są one stałe, ale to czy korzyść podatkowa jest z nimi sprzeczna z uwagi na nieuzasadnione ekonomicznie cele realizowane przez podatnika. Uwzględnienie „okoliczności danej sprawy” w akcie stosowania prawa, indywidualizuje rozstrzygnięcie o zastosowaniu klauzuli w konkretnym stanie faktycznym, stając się wyrazem stosowania zasady sprawiedliwości w jednostkowej sprawie.

Cel ustawy jest sprzężony z jej zasadami konstrukcyjnymi. Cel ustawy to osiągnięcie takiego stanu rzeczy, by były zrealizowane zasady (założenia) konstrukcyjne ustawy: by opodatkowane było to, co opodatkowane być miało²²⁹. Ostatecznie - w przypadku wystąpienia unikania opodatkowania - cel ustawy podatkowej lub jej przepisu, kanalizowany celem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to jedynie cel fiskalny (jedyny relewantny), bowiem klauzula antyabuzywna ma za zadanie przywrócić równość opodatkowania, a inne cele - często wymieniane jako cele polityki podatkowej - są realizowane jedynie w przypadku, gdy alokacja obciążenia podatkowego jest prawidłowa tj. zgodna z założeniami ustawodawcy. Cele społeczne realizowane przez fiskusa poprzez opodatkowanie mają charakter pozytywny – jest to dążenie do osiągnięcia określonego stanu w stosunkach społecznych. Cel negatywny – powstrzymanie erozji podatkowej dochodów budżetowych (jako skutek unikania opodatkowania) realizuje się przez odebranie korzyści podatkowej, gdy ta już wystąpi – jest to akt wymierzenia sprawiedliwości (podatkowej). W chwili, gdy dojdzie do naruszenia zasad opodatkowania przez uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej, jedynym celem jest przywrócenie prawidłowego, adekwatnego opodatkowania. Zrealizowanie celu negatywnego przyczyni się do zrealizowania celów pozytywnych.

Przy tym wszystkim - to na czym polega sprzeczność „z przedmiotem lub celem (...) przepisu” ustawy podatkowej, wykłada również art. 119a § 6 o.p.: „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,

²²⁸ G. Kujawski, *op.cit.*, s. 120.

²²⁹ H. Filipczyk, *op.cit.*, s. 31.

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.” – konsekwencją jest wyłączenie stosowania przepisu z podstawy ustalenia skutków podatkowych czynności. Wskazanie przypadków, w których „przepis ustawy podatkowej” nie ma zastosowania tj. przy sztucznym sposobie dokonania czynności i sprzeczności z celem lub przedmiotem przepisu („przedmiot przepisu” wskazany jest wprost w komentowanej jednostce redakcyjnej) - skutkuje koniecznością potraktowania wyliczenia jako zupełnego. Jednocześnie wobec uzyskania nienależnej korzyści podatkowej we wskazanych zakresach - w następstwie dokonania czynności w sztuczny sposób - cel przestaje być relewantny, bowiem przy spełnieniu pierwszej przesłanki (mimo alternatywy łącznej) tj. sprzeczności z przedmiotem przepisu - pozostaje oczywiste, że również drugi element - cel przepisu - nie pozostanie zrealizowany. Poza zakresem zastosowania hipotezy normy pozostają przepisy, które pełnią inną od wskazanych funkcje – zastosowanie znajduje regulacja ogólna.

2.4.5. Konsekwencje zrealizowania hipotezy normy ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (czynność odpowiednia)

Charakter prawny ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zakodowany w dyspozycji normy art. 119a o.p. stanowi, że skutki podatkowe czynności określa się na podstawie „stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej” (§ 2) albo „na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano” (§ 5).

Definicja „czynności odpowiedniej” zawiera następujące cechy:

- 1) możliwość dokonania tej czynności w danych okolicznościach;
- 2) działanie charakteryzujące się tym, iż jest „rozsądne”;
- 3) kierowanie się celami (zgodnymi z prawem) innymi niż uzyskanie korzyści podatkowej.

Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania (§ 3).

Dokonanie czynności „nieodpowiedniej” jest to działanie zmierzające do osiągnięcia skutku podatkowego, którego ustrojodawca nie chce i na który się nie godzi. Unikanie opodatkowania nie jest stypizowane jako przestępstwo, bo samo w sobie nie jest zabronione, ale ma konsekwencje określone w Ordynacji, polegające na reklasyfikacji - „skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej”, albo neutralizacji – „skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano”. Warto zwrócić uwagę na to, że podatnik (§ 4) ma prawo wskazać „czynność odpowiednią”. Wówczas organ określa skutki podatkowe na podstawie wskazanej przez podatnika czynności. Za „czynność odpowiednią” może też być uznane zaniechanie działania (§ 3).

Unikanie opodatkowania jest to proces złożony z legalnych, zgodnych z prawem działań, a to czy działania zostaną zakwestionowane²³⁰, zależy to od tego, co zadeklaruje podatnik, bo aż do chwili samoobliczenia, nikt nie zabroni mu dokonywać operacji gospodarczych, jakie tylko mu zaświtają w głowie - musi jednak się liczyć z tym, że nastąpi "biblijne" rozliczenie („po owocach go poznać”). Jednocześnie efekt tych działań (obniżenie ciężaru podatkowego) wstecznie definiuje proces, jako że właśnie zakładany skutek jest istotny jako ich cel. Unikanie opodatkowania nie pozostaje więc zachowaniem ciągłym, prowadzonym w nieskończoność²³¹ - mimo formy niedokonanej tego terminu, kres powinno położyć mu zastosowanie klauzuli.

Istotą klauzuli jest określenie skutków podatkowych w stosunku do istniejącego stanu faktycznego, ale według zasad właściwych dla stanu prawnopodatkowego, który nie zaistniał i który w określonych okolicznościach należy uznać za adekwatny w zakresie ustalenia skutków podatkowych²³². Uchylenie i zastąpienie czynnością odpowiednią albo anulowanie czynności ze stanu faktycznego jest stanowczą reakcją, która pociąga również za sobą konsekwencje finansowe dla podatnika²³³. Sankcja finansowa jest dotkliwą dolegliwością dla podmiotu gospodarczego, gdy o jego istnieniu i sukcesie stanowi właśnie pieniądz.

²³⁰ Patrz: Rozdział VI.

²³¹ Jak w paradoksie Zenona z Elei: strzała nigdy nie osiągnie celu, bo zawsze ma do pokonania połowę drogi do niego, mimo że znajduje się z upływem każdej kolejnej chwili coraz bliżej tarczy. Jednak wiadomo, że to nie lot strzały jest istotny, ale to czy trafi w punkt, a w przypadku, gdy organy skarbowe będą bardziej skuteczne niż podatnik, nie powinno mieć to miejsca.

²³² Zdanie to jest prawdziwe, jeśli przyjmuje się stanowisko, że na stan faktyczny składa się stosunek prawny lub prawo, określone w normach prawa prywatnego.

²³³ Patrz: Rozdział VI.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że „przepisy ustanawiające klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w takim samym, bezpośrednim, stopniu kształtują treść normy prawnej, co właściwe przepisy ustawy podatkowej”²³⁴. „Czynność odpowiednia” to czynność, która podlega opodatkowaniu w przeciwieństwie do zastępowanej - „sztucznej”, przy czym przy odczytaniu rzeczywistej, gospodarczej treści czynności, trzeba wykroczyć poza fasadę czynności sztucznej - konsekwencje podatkowe są określone przez ustawę podatkową (normę prawa materialnego właściwą dla czynności odpowiedniej). Tym samym opodatkowanie czynności odpowiedniej pozostaje w zgodności z zasadą określoności ustawowej podatku. Taki właśnie trop myślowy jest konsekwencją, powołanego wyżej²³⁵, zdania odrębnego złożonego przez sędzię Trybunału Konstytucyjnego prof. Teresę Dębowską-Romanowską do postanowienia Trybunału z dnia 14 lipca 2004 r. w sprawie o sygn. akt SK 16/02.

3. PRZEPISY SZCZEGÓLNE ZAPOBIEGAJĄCE UNIKANIU OPODATKOWANIA

3.1. Typologia norm szczególnych zapobiegających unikaniu opodatkowania

W polskim systemie prawnym występują szczególne normy prawa, które regulują unikanie opodatkowania obok generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, stanowiąc podstawę do modyfikacji zobowiązania podatkowego w związku ze zmianą struktury zdarzeń gospodarczych zachodzących między podmiotami. Tego rodzaju regulacje są określane w literaturze mianem szczególnych klauzul zapobiegających unikaniu opodatkowania lub szczególnych klauzul antyabuzyjnych, dla odróżnienia od klauzuli uregulowanej w art. 119a i n. o.p., będącej ogólną klauzulą antyabuzywną²³⁶. Przepisy tego rodzaju, określane czasem jako normy *ad hoc*, skierowane są przeciwko ściśle określonym typom zachowań podatników nakierowanym na unikanie opodatkowania, a zidentyfikowanym w praktyce organów podatkowych, i normują wąsko określone prawopodatkowe stany faktyczne²³⁷.

²³⁴ A. Ładzinski, *op.cit.*, s. 26.

²³⁵ Patrz: niniejszy podrozdział, pkt 2.1.3.

²³⁶ Mianem „przepisów antyabuzyjnych” lub SAAR określa się w literaturze wszystkie szczególne uregulowania, których celem jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (np. H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016 nr 7, R. Krever [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), IBFD 2016, pkt 1.7. GAARs and SAARs.

²³⁷ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 156 [za:] V. Uckmar, *General Report, Studies on international fiscal law*, vol. LXIIIa, Tax avoidance/Tax evasion, International Fiscal Association, Kluwer, Rotterdam 1983, s. 32

Normy szczególne mają różny charakter – mogą być podobne do normy ogólnej, ale zakres ich stosowania ogranicza się do jednej lub kilku konkretnych czynności bądź też podatkowe stany faktyczne, których dotyczą, są zobiektywizowane przez kwantytatywne kryteria²³⁸. W przypadku wielu norm szczególnych udowodnienie unikania opodatkowania, fundamentalne dla zastosowania normy ogólnej, nie występuje, a ich normatywna treść często nie wskazuje wprost na antyabuzywny charakter²³⁹.

Przepisy szczególne zapobiegające unikaniu opodatkowania można pogrupować²⁴⁰:

- a) przepisy, których hipotezy opierają się na możliwych do ścisłego i obiektywnego ustalenia przesłankach;
- b) przepisy odwołujące się ogólnie, a przy tym bezpośrednio, do przesłanki braku uzasadnienia ekonomicznego działań podatnika.

Do przepisów szczególnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania zalicza się obok szczególnych klauzul antyabuzywnych przepisy przewidujące inne metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ponieważ z takim właśnie uzasadnieniem były wprowadzane do systemu prawnego) tj. regulacje, dla których zastosowania nie jest wymagana przesłanka braku uzasadnienia ekonomicznego czynności i główny cel, zmierzający do uniknięcia opodatkowania. Można spotkać się z poglądem, że zastosowanie normy ogólnej do jakiegoś stanu faktycznego często powoduje pojawienie się normy szczególnej nakierowanej właśnie na ten stan faktyczny²⁴¹. Typowe, rozpoznane już schematy unikania opodatkowania, stosowane przez podatników, najczęściej są zwalczane przy pomocy norm szczególnych²⁴². Normy szczególne są łatwiejsze w stosowaniu przez organy podatkowe, przede wszystkim przez precyzyjnie zdefiniowane granice normowania, ale także ze względu na kwestie związane z ciężarem dowodu, a przy tym - w odniesieniu do podatników - lepiej spełniają wymóg przewidywalności zastosowania²⁴³. Odrębnym zagadnieniem jest regulacja art. 199a o.p., która zostanie omówiona poniżej.

²³⁸ M. O'Brien, *Canadian law of tax avoidance and abuse of right w: GAARs – A Key Element...*, s. 150; P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016 nr 12, s. 12–20.

²³⁹ V. Wöhrer, *GAARs and tax treaties* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 73; H. Filipczyk, A. Olesińska, *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 487; P. Karwat, *op.cit.*, s. 14.

²⁴⁰ P. Karwat, *op.cit.*, s. 17.

²⁴¹ V. Wöhrer, *GAARs and EU law requirements* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 74.

²⁴² L.E. Schoueri, M.C. Barbosa, *The misuse of the sham doctrine as a facade for the business purpose approach* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 117.

²⁴³ N.M. Kapadia, *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 322; G. Doyle, E. Hunt, *Requirements* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 351.

3.2. Transakcje między podmiotami powiązаныmi w oparciu o kryterium ceny rynkowej i klauzula *non recognition*

Zasada ceny rynkowej jest uregulowana w przepisach o cenach transferowych (Rozdział 1a Oddział 2) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁴⁴ – dalej jako u.p.d.o.p. Pozwala ona na opodatkowanie tzw. potencjalnych dochodów w sytuacji, gdy warunki ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi są różne od warunków ustalonych pomiędzy podmiotami niezależnymi. Jedną z koniecznych przesłanek stosowania zasady ceny rynkowej (*arm's length*) jest korzyść podatkowa (w wyniku stosowania cen transferowych podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje niższe), a drugą – swoiste nawiązanie do kwestii uzasadnienia ekonomicznego (warunki transakcji różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty). Jednocześnie zgodnie z art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p., jeżeli organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji (transakcja kontrolowana) lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności (transakcja właściwa), to wówczas organ ten określa dochód (stratę) podatnika:

- bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej bądź
- na podstawie transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

Przedmiotowy przepis przyznaje administracji skarbowej prawo do dokonania tzw. korekty strukturalnej polegającej na zignorowaniu kontestowanej transakcji lub reklasyfikacji na inną transakcję (klauzula *non recognition*)²⁴⁵. Wprowadzenie klauzuli *non recognition*, argumentowano względami na przypadki, w których pomiędzy podmiotami powiązаныmi istnieją sytuacje, kiedy brak jest możliwości zakwestionowania warunków transakcji na bazie GAAR, SAAR czy też przepisów Ordynacji o „pozorności” transakcji (art. 199a § 2 u.p.d.o.p.)²⁴⁶. Klauzula *non recognition* stanowi specyficzne połączenie przepisów o cenach transferowych (SAAR) oraz generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Artykuł 11c ust. 4 u.p.d.o.p. referuje do kryterium racjonalności ekonomicznej, która jest

²⁴⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.- Dz.U. z 2021 r., poz.1800)

²⁴⁵ F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?*, „Przegląd Podatkowy” 2018 nr 7, s. 36.

²⁴⁶ Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 20.08.2018 r. na uwagi Rządowego Centrum Legislacji, nr DCT2.8200.1.2018, źródło: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12313855/12522177/12522181/dokument354247.pdf> [dostęp: 27.11.2019]

charakterystycznym elementem GAAR (kryterium kwalitatywne), ponadto klauzula *non recognition* posługuje się kryterium sztuczności transakcji (kryterium porównywalności)²⁴⁷, choć w znacznie bardziej okrojonej formie niż w przypadku klauzuli ogólnej. W ramach hipotezy art. 11c ust. 2 i 4 u.p.d.o.p. zawarte jest również (choć nie wprost) kryterium korzyści podatkowej poprzez odwołanie się do przesłanki zniżenia dochodu podatkowego lub zawyżenia straty podatkowej. Podobnie jak w przypadku GAAR, skutkiem zastosowania klauzuli *non recognition* jest podważenie skutków podatkowych czynności cywilnoprawnej i opodatkowanie na podstawie kryterium czynności odpowiedniej²⁴⁸ - organ podatkowy pomija skutki podatkowe transakcji kontrolowanej i uznaje ją za niedokonaną na gruncie podatkowym lub zastępuje skutki podatkowe transakcji kontrolowanej na podstawie transakcji właściwej.

3.3. CFC - Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych

Przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych (*controlled foreign companies, CFC*) zatrzymują w państwie stosującym te przepisy podatek obliczany od dochodu z transakcji, które zostały niejako „zablokowane” w zagranicznej jednostce albo, inaczej - neutralizują sztuczną alokację źródeł przychodów do zagranicznej spółki²⁴⁹. Jest to jednostronny instrument prawopodatkowy stosowany powszechnie przez rozwinięte i rozwijające się państwa jako remedium na unikanie opodatkowania poprzez wykorzystanie zagranicznych jednostek położonych w państwach o niskim poziomie opodatkowania²⁵⁰ - sprowadza się do obowiązku uwzględniania w podstawie opodatkowania rezydenta krajowego (osoby fizycznej lub podatnika podatku

²⁴⁷ „Przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie wykonują podmioty w porównywanych transakcjach, biorąc pod uwagę zaangażowane przez nie aktywa, kapitał ludzki oraz ponoszone rodzaje ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka” (§ 1 pkt 2 rozporządzenia wykonawczego do art. 11c u.p.d.o.p. - rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491).

²⁴⁸ J. Jankowski, *Quasi-antyabuzywne klauzule z zakresu cen transferowych a konstytucyjne standardy w zakresie wewnątrz krajowych środków antyabuzyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2019 nr 4, s. 27.

²⁴⁹ Zob. F. Majdowski, *Czy stosowanie regulacji CFC stoi w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach?*, „Monitor Podatkowy” 2018 nr 6, s. 11; B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012 nr 2, s. 33–66.

²⁵⁰ Zob. B. Kuźniacki, *Controlled Foreign Companies and Tax Avoidance: International and Comparative Perspectives with Specific Reference to Polish Tax and Constitutional Law, EU Law and Tax Treaties*, rozprawa doktorska, Uniwersytet w Oslo, 2017, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3107382 [dostęp: 26.11.2019 r.], także B.J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Companies: An International Comparison*, Canadian Tax Paper no. 78, Toronto: Canadian Tax Foundation 1986.

dochodowego od osób prawnych) dochodów tych kontrolowanych podmiotów zagranicznych. Polskie regulacje CFC, chociaż relatywnie „młode”, bo obowiązujące od początku 2015 r., były przedmiotem praktycznie corocznej nowelizacji. Ostatnia modyfikacja tych przepisów z 2022 r. wprowadziła również zmiany²⁵¹.

Regulacje CFC²⁵² nakazują po spełnieniu zobiektywizowanych materialnie przesłanek – m.in. co do charakteru zagranicznej jednostki, kontroli względem niej sprawowanej przez własnych rezydentów podatkowych oraz kategorii dochodów (przychodów) przez tę jednostkę uzyskiwanych, z uwzględnieniem poziomu ich opodatkowania – przypisać przypadającą na takiego podatnika część przedmiotowego dochodu i opodatkować go „w jego rękach” pomimo braku rzeczywistego otrzymania, przykładowo w formie dywidendy²⁵³. Zapobieganie erozji podstawy opodatkowania w przypadku regulacji typu CFC odbywa się bowiem przez poddanie opodatkowaniu w danym państwie jako dochodu przypisywanego do podmiotu krajowego, dochodu ustalanego w odniesieniu do zysków, jakie osiągnął jego podmiot zależny będący rezydentem podatkowym innego państwa (tzw. jednostka CFC).

Systematyka polskich ustaw podatkowych nakazuje wyróżnić zagraniczne jednostki kontrolowane z rajów podatkowych (spółki CFC typu I-go), zagraniczne jednostki kontrolowane z państw bezumownych innych niż raje podatkowe (spółki CFC typu II-go) oraz zagraniczne jednostki kontrolowane z państw umownych, w tym z innych państw członkowskich UE (spółki CFC typu III-go). Polski ustawodawca postanowił uzależnić i zróżnicować konsekwencje prawnopodatkowe od miejsca położenia zagranicznej jednostki.

Konsekwencją wymogu zgodności przepisów krajowych z prawem Unii Europejskiej, a przez to obowiązującej wykładni traktatów, jest obowiązek odwołania się w przepisach dotyczących CFC do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub też sztucznych struktur ukierunkowanych na unikanie opodatkowania. Dyrektywa ATA²⁵⁴ (*Anti Tax Avoidance Directive*, dalej również: *ATAD*), na podstawie art. 7 ust. 2 pozwala na posłużenie się nieodrzucałym domniemaniem względem spółek

²⁵¹ Ustawą z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).

²⁵² Zob. art. 30f u.p.d.o.f. oraz art. 24a u.p.d.o.p.

²⁵³ F. Majdowski, *Konflikt pomiędzy klauzulą tax sparing, a regulacjami CFC na przykładzie Nowej Zelandii*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018 nr 11, s. 15

²⁵⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U.UE.L.2016.193.1, s. 1, ze zm.

CFC położonych w państwach spoza UE/EOG - brak możliwości wykazania przez podatników, że prowadzą poprzez położone tam spółki rzeczywistą działalność gospodarczą. Nie jest dopuszczalne stosowanie opodatkowania, jeżeli na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie okaże się, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej jednostka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim UE i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą. Domniemania prawne mające zastosowanie względem podatników kontrolujących spółki CFC typu I-go oraz typu II-go – dotyczące wielkości i okresu sprawowanej kontroli – są uzasadnione. Oceniając różnego rodzaju powiązania faktyczne i konsensualne, niezależnie od formy ich komunikacji i realizacji, należy położyć nacisk na ustalenie wyraźnego lub dorozumianego konsensusu wobec tego, kto faktycznie posiada kontrolę nad zagraniczną jednostką²⁵⁵. Ustawodawca niejako z góry uznał za przejaw unikania opodatkowania wszystkie struktury spełniające kryteria z tych przepisów i zastosował wobec nich adekwatne skutki podatkowe. Uprawnione wydaje się rozumowanie *a contrario*: skoro przepisy o CFC odnoszą się do w zasadzie wszystkich zagranicznych jednostek organizacyjnych, w których polski rezydent ma jakikolwiek udział w kapitale, prawo do głosu w organach kontrolnych lub stanowiących albo udział w zysku, a negatywne skutki w postaci opodatkowania dochodów tych jednostek w Polsce odnoszą się tylko do niektórych, spełniających ściśle określone kwantytatywne kryteria, to oznacza, że wolą ustawodawcy było, aby wszystkie inne podmioty zagraniczne, niespełniające tych kryteriów, nie były uznawane za element struktur stanowiących unikanie opodatkowania, przynajmniej w zakresie ich bieżących dochodów²⁵⁶.

Przepisy o CFC uszczelniono ostatnią nowelizacją poprzez dodanie wewnętrznej klauzuli antyabuzywnej do art. 30f ust. 22 u.p.d.o.f. oraz do art. 24a ust. 20 u.p.d.o.p. Pozwala ona w sposób holistyczny zapobiegać unikaniu opodatkowania, tzn. w każdym przypadku, gdy podatnik manipuluje strukturą właścicielską nad zagraniczną jednostką, tak by nie została spełniona jedna z przesłanek zastosowania przepisów o CFC, tj. ukonstytuowania się zagranicznej jednostki lub zagranicznej jednostki kontrolowanej²⁵⁷. Wewnętrzna klauzula antyabuzywna umożliwia organom podatkowym

²⁵⁵ Zob. uzasadnienie do projektu Ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193), s. 237.

²⁵⁶ P. Karwat, *op.cit.*, s. 19.

²⁵⁷ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 242.

pominięcie „relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich”.

3.4. Niedostateczna kapitalizacja

Niedostateczna kapitalizacja lub „cienka” kapitalizacja (*thin capitalization*) to sytuacja, w której wspólnicy wyposażają swoją spółkę w kapitał zakładowy w minimalnym stopniu, natomiast jej działalność w znacznej części finansują poprzez udzielanie spółce pożyczek (kredytów) tj. kapitałem zwrotnym²⁵⁸. Niedostateczna kapitalizacja koncentruje się na finansowaniu spółki za pomocą kapitału zwrotnego (długu) zamiast na podwyższeniu kapitału zakładowego. Od 1.01.2018 r. ustawodawca zmodyfikował zasady ograniczające koszty uzyskania przychodów z tytułu odsetek od finansowania z tytułu pożyczek od podmiotów powiązanych kapitałowo, rezygnując z obowiązujących dotychczas przepisów ograniczających koszty odsetek w ramach niedostatecznej kapitalizacji - wprowadzono zasady ograniczające koszty uzyskania przychodów z tytułu szeroko rozumianych kosztów finansowania dłużnego, obejmujące szerszy zakres niż tylko odsetki, mające zastosowanie do finansowania uzyskanego od wszelkich podmiotów, niezależnie od stopnia ich powiązania z podmiotem finansowanym. Regulacja ta odnosi się do wszystkich podatników podatku dochodowego od osób prawnych posiadających polską rezydencję podatkową, a nie tylko spółek czy spółdzielni, po drugie, przepis odnosi się do kosztów (zwłaszcza odsetek) ponoszonych względem podmiotów zarówno powiązanych jak i niepowiązanych, po trzecie, ograniczenie odnosi się do wszelkich kosztów finansowania dłużnego. Z uwagi na specyfikę alternatywy finansowania długiem do zasilenia podatnika w kapitał udziałowy, stosowne regulacje przewidziano tylko dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Polski ustawodawca, implementując przepisy Dyrektywy 2016/1164²⁵⁹, nakazuje wyłączyć z kosztów podatkowych nie tylko określoną część kwoty odsetek, ale również ujmuje w katalog kosztów finansowania dłużnego²⁶⁰ wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów nie powiązanych, środków finansowych, jak również koszty związane

²⁵⁸ Zob. <https://www.money.pl/podatki/ip/cit/cienka-kapitalizacja-a-koszty-uzyskania-przychodow/> [dostęp: 10.01.2022]

²⁵⁹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164.

²⁶⁰ Art. 2 pkt 1 Dyrektywy posługuje się pojęciem kosztów finansowania zewnętrznego (ang. „*borrowing costs*”).

z korzystaniem z tych środków. Zgodnie z art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p. przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkie koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki (w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej), opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione. Przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji zawarte w art. 15c u.p.d.o.p. ograniczają możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, w przypadku gdy koszty te przekroczą limity wskazane w wyliczeniu w tej jednostce redakcyjnej²⁶¹. Koszty finansowania dłużnego do wysokości równowartości przychodów nieprzekraczającej nadwyżki finansowania dłużnego stanowią koszt uzyskania przychodów bez ograniczeń – z definicji będą stanowiły koszt uzyskania przychodów na zasadach ogólnych. Istnieje możliwość przeniesienia niewykorzystanej w danym roku podatkowym części kosztów finansowania dłużnego, na lata przyszłe, w ciągu najbliższych 5 lat podatkowych. Mając na uwadze cel wskazywany przez ustawodawcę polskiego jako uzasadniający nowelizację art. 15c u.p.d.o.p., przepis ten powinien mieć zasadniczo charakter specyficznej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania²⁶², implementując art. 4 dyrektywy ATA, jednak regulacje mogą zostać potencjalnie uznane za niezgodne z zasadą proporcjonalności w prawie europejskim, ponieważ realizują głównie cel fiskalny w postaci zwiększenia poziomu opodatkowania, a nie przypisany im cel zwalczania praktyk związanych z erozją podstawy opodatkowania²⁶³.

3.5. Fundusze inwestycyjne

W myśl art. 3 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi²⁶⁴, fundusz inwestycyjny jest osobą prawną, której wyłącznym przedmiotem działalności jest lokowanie środków

²⁶¹ E. M. Abascal: *Finance for Managers*, Maidenhead 2012, s. 5.

²⁶² M. Jarosławska-Gurgacz, *Ograniczenie kosztów finansowania dłużnego – analiza praktyki rynkowej oraz orzecznictwa po roku stosowania znowelizowanych przepisów o niedostatecznej kapitalizacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019 nr 4, s. 43.

²⁶³ Por. P. van Os, *Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality*, „EC Tax Review” 2016 no. 4, s. 184–198.

²⁶⁴ Tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 605–dalej: u.f.i.

pieniężnych zebranych w drodze publicznego, a w przypadkach określonych w ustawie również niepublicznego, proponowania nabycia jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych w określone w ustawie papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe. Fundusz inwestycyjny może być utworzony jako fundusz inwestycyjny otwarty, alternatywny fundusz inwestycyjny: specjalistyczny fundusz inwestycyjny otwarty albo fundusz inwestycyjny zamknięty.

Zgodnie z ustawą z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁶⁵ począwszy od 1 stycznia 2017 roku zwolnieniem podmiotowym z podatku dochodowego od osób prawnych objęte są wyłącznie fundusze inwestycyjne otwarte oraz specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, utworzone na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, z wyłączeniem specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych. Od tej daty dochody funduszy inwestycyjnych zamkniętych nie korzystają ze zwolnienia podmiotowego. Jednocześnie nowelizacją wprowadzono nowe zwolnienie przedmiotowe²⁶⁶, zgodnie z którym wolne są od podatku: dochody (przychody) funduszy inwestycyjnych zamkniętych lub specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych, utworzonych na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, z wyłączeniem:

- a) dochodów (przychodów) z udziału w spółkach niemających osobowości prawnej lub jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy lub prawa podatkowego państwa, w którym te spółki lub jednostki organizacyjne mają siedzibę lub zarząd, podmioty te nie są traktowane jak osoby prawne i nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- b) dochodów (przychodów) z odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych podmiotom, o których mowa w lit. a, oraz odsetek od innych zobowiązań tych podmiotów wobec funduszu, z wyjątkiem odsetek od wierzytelności z tytułu

²⁶⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 1926.

²⁶⁶ Art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p.

pożyczek (kredytów) nabytych przez fundusz od podmiotów, których działalność podlega nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowym, uprawnionych do udzielania pożyczek (kredytów) na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, jeżeli pożyczki (kredyty) te zostały udzielone przez te podmioty,

- c) dochodów (przychodów) z odsetek od udziału kapitałowego w podmiotach, o których mowa w lit. a,
- d) darowizn bądź innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń dokonywanych przez podmioty, o których mowa w lit. a,
- e) dochodów (przychodów) z tytułu odsetek (dyskonta) od papierów wartościowych emitowanych przez podmioty, o których mowa w lit. a,
- f) dochodów (przychodów) z tytułu zbycia papierów wartościowych wyemitowanych przez podmioty, o których mowa w lit. a, lub udziałów w tych podmiotach,
- g) dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w lit. a.

Wprowadzone zwolnienie przedmiotowe jest w istocie zwolnieniem podmiotowo – przedmiotowym, bowiem generalnie dochody funduszy inwestycyjnych zamkniętych oraz specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych, z wyłączeniem dotyczącym dochodów enumeratywnie wymienionych wyżej, są to dochody tych podmiotów pochodzące ze jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz spółek osobowych, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie, które nie są traktowane, jako osoby prawne i jednocześnie nie są podatnikami podatku dochodowego.

Celem nowelizacji jest opodatkowanie dochodów funduszy osiągniętych za pośrednictwem spółek osobowych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, kwalifikowanych jako podmioty neutralne podatkowo (niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym). Zwolnienie przedmiotowe wprowadzone w art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. skutkuje, iż dochody osiągnięte przez fundusze inwestycyjne zamknięte oraz specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, stosujące zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych, są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, poza dochodami wymienionymi enumeratywnie w tym przepisie, osiąganymi poprzez spółki osobowe,

jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które nie są opodatkowane podatkiem dochodowym. Nowelizacja wyeliminowała mechanizm optymalizacyjny, polegający na tym, że dochód z udziału w polskiej spółce osobowej, wypłacany zamkniętemu funduszowi inwestycyjnemu albo stosującemu zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych specjalistycznemu funduszowi inwestycyjnemu otwartemu, który nabył papiery wartościowe emitowane przez spółki osobowe zagranicznych jurysdykcji - najczęściej prawa luksemburskiego – *Société en Commandite Speciale* (SCSp), będące współnikiem polskiej spółki, nie podlegał opodatkowaniu²⁶⁷. Przyjęte rozwiązanie legislacyjne nie uwarunkuje zastosowania wyłączenia zaistnieniem przesłanki unikania opodatkowania, ani przesłanki braku uzasadnienia ekonomicznego, jednocześnie w sposób oczywisty kwalifikuje się jako środek walki z niedopuszczalną optymalizacją podatkową²⁶⁸.

3.6. Klauzula uzasadnienia ekonomicznego

Ustawą z 9.10.2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁶⁹ do przepisów u.p.d.o.p. 31.12.2015 r. został wprowadzony art. 22c. Przepis jest wdrożeniem unijnych zasad opodatkowania dochodów firm powiązanych kapitałowo z siedzibami w różnych państwach członkowskich²⁷⁰. Po nowelizacji z 29.10.2021 r.²⁷¹ informuje, że przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 4 art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

- 1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;
- 2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Artykuł 20 u.p.d.o.p. reguluje zasady rozliczenia dochodów uzyskiwanych przez polskich rezydentów za granicą. Zgodnie z regułą opisaną w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.

²⁶⁷ *Ibidem*, s. 118.

²⁶⁸ P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2016 nr 12, s. 17.

²⁶⁹ Dz.U. z 2015 r., poz. 1932.

²⁷⁰ P. Małecki, M. Mazurkiewicz [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2021, art. 22(c).

²⁷¹ Ustawa 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 ustaw (Dz.U. 2018, poz. 2193).

podatnicy mający siedzibę lub zarząd na terytorium RP podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Zatem dochody uzyskane za granicą będą opodatkowane w Polsce, chyba że umowa międzynarodowa o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi inaczej. Artykuł 20 u.p.d.o.p. wprowadza ponadto możliwość dodatkowego odliczenia podatku dochodowego od osób prawnych przypadającego na uzyskiwany za granicą dochód, a rozliczany w Polsce. Dotyczy to wyłącznie dochodów uzyskiwanych poza terytorium Unii. Natomiast dochody uzyskiwane na terytorium UE mogą być warunkowo zwolnione z opodatkowania w Polsce – i to niezależnie od brzmienia umowy międzynarodowej w tym zakresie.

Artykuł 21 u.p.d.o.p. dotyczy opodatkowanych ryczałtowo dochodów uzyskiwanych w Polsce przez podmioty niebędące polskimi rezydentami. Podatnicy niemający w Polsce siedziby ani zarządu podlegają opodatkowaniu tylko od dochodów uzyskiwanych w Polsce. Podatek dochodowy opłacany od dochodów, o których mowa w niniejszym przepisie, jest podatkiem ryczałtowym, pobieranym i wpłacanym przez polskich płatników wypłacających wynagrodzenie za świadczenia otrzymane od kontrahenta zagranicznego. Podatek ten pobiera się od przychodu, bez naliczania kosztów uzyskania.

Artykuł 22 u.p.d.o.p. reguluje zasady opodatkowania dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych opisanych obecnie w art. 7b ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Dochodów tych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według zasad ogólnych opisanych w art. 19 u.p.d.o.p.

Art. 24n u.p.d.o.p. reguluje zwolnienie od podatku przychodów z dywidend uzyskanych przez spółkę holdingową, a art. 24o u.p.d.o.p. reguluje zwolnienie od podatku dochodowego dochodów z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki zależnej.

Artykuł 22c obejmuje wszystkie przysporzenia zaliczane do przychodów z udziału w zyskach osób prawnych (zob. art. 7b ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.). Od 1.01.2019 r. obejmuje również zwolnienie z podatku u źródła opisane w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. W wyniku wejścia w życie ustawy nowelizującej z 27.10.2017 r.²⁷² wprowadzono rozwiązanie polegające na wyodrębnieniu w u.p.d.o.p. źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika. Kategorie źródeł przychodów do tej pory rozpoznawano jedynie

²⁷² Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o ryczałtowym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2017 poz. 2175).

na gruncie u.p.d.o.f. Dochód uzyskany z jednego źródła podlega opodatkowaniu, bez pomniejszania go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów. Katalog przychodów zaliczanych do źródła zyski kapitałowe jest określony dodanym m.in. 7b u.p.d.o.p. Katalog ten obejmuje m.in. przychody stanowiące dochód z udziału w zysku osoby prawnej lub spółki, której mowa w art. 1 ust 3 u.p.d.o.p. W katalogu tym mieszczą się przede wszystkim dywidendy oraz pozostałe przychody zawarte do 31.12.2017 r. w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.p., w tym przychody z działań restrukturyzacyjnych dotyczących osób prawnych, jak również spółek nieposiadających osobowości prawnej (przekształcenie, łączenie, podział).

Sposób działania podatnika 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 ekonomicznych²⁷³. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych czynności nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 art. 22 ust. 4, art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1 sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów. Na sztuczność konstrukcji prawnej może wskazywać m.in. nadmierna zawichość lub brak treści ekonomicznej, co może sygnalizować, że nie zastosowałby takiej konstrukcji rozsądnie działający podmiot, kierujący się w swoich działaniach celami gospodarczymi. Również wykorzystywanie struktur pośredniczących może wskazywać na brak uzasadnionych przyczyn ekonomicznych transakcji, ponadto występowanie w konstrukcji prawnej czynności elementów wzajemnie się kompensujących, ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, a także zbędność lub nieadekwatność przyjętej konstrukcji prawnej dla realizacji zdarzenia. Czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie została ona dokonana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, tj. w szczególności przyczyn dających się uzasadnić prowadzeniem działalności gospodarczej. Termin „uzasadnione przyczyny ekonomiczne” jest nazwą szacunkową – drugą obok klauzuli generalnej postacią odesłania pozasystemowego. Składa się z określenia abstrakcyjnie ujętych faktów i wskazuje rodzaj wypowiedzi oceniającej, która pozwala podmiotowi stosującemu prawo na dokonanie oceny

²⁷³ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *op. cit.*

porównawczej stopnia wystąpienia tych faktów²⁷⁴. Interpretacja nazwy szacunkowej składa się z ustalenia treści przedmiotowej faktu, a następnie jego oszacowaniu²⁷⁵. Organ, ustalając treść hipotezy tego przepisu antyabuzynnego, jest obowiązany określić czynniki ekonomiczne, jako przyczyny czynności zmierzającej do uzyskania korzyści podatkowej. Drugim etapem jest wyrażenie oceny porównawczej. „Uzasadnione przyczyny ekonomiczne” jest kryterium pozaprawnym, które pozwala na wartościowanie czynności prawnych w oparciu o kryterium ekonomiczne²⁷⁶. W skali działania konkretnych podmiotów kryteria ekonomiczne są mierzalne, obiektywne i pewne – w pełni wymierne, a oznaczają racjonalność i opłacalność, które wyznaczają ekonomikę gospodarowania²⁷⁷. Jednocześnie dopiero wykładnia celowościowa i funkcjonalna pozwala na zakreslenie granic interpretacji nazwy „uzasadnione przyczyny ekonomiczne”²⁷⁸.

Porównanie hipotez klauzuli ogólnej i klauzuli uzasadnienia ekonomicznego skutkuje stwierdzeniem, że zachodzi między nimi relacja *lex generalis – lex specialis*²⁷⁹. Konsekwencją braku uzasadnienia ekonomicznego czynności jest odebranie podatnikowi dość jasno określonej korzyści podatkowej, na jaką mógłby liczyć, gdyby nie klauzula, natomiast dyspozycja klauzuli ogólnej pozwala na dokonanie wymiaru podatku z uwzględnieniem fikcji prawnej, w myśl której rzeczywisty stan faktyczny, wywołany czynnościami uznanymi za sztuczny sposób działania, zostaje zastąpiony hipotetycznym stanem faktycznym, który zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej²⁸⁰.

2.7. Art. 199a o.p. - „mała klauzula antyabuzynna”, czy relikw normatywny?²⁸¹

Prawo badania rzeczywistych skutków czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego wynika z treści art. 199a § 1 o.p. Regulacja ta powierza organom

²⁷⁴ Zob. L. Leszczyński, *Interpretacyjna rola kryteriów otwartych i innych decyzji stosowania prawa* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, (red.) R. Hausner, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, t. 4, L. Leszczyński, M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015, s. 360.

²⁷⁵ L. Leszczyński, *Interpretacyjna...*, s. 361-362.

²⁷⁶ *Ibidem*, s. 361.

²⁷⁷ L. Leszczyński, *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Kraków 2001, s. 72-76.

²⁷⁸ K. Cień, *Pozaprawne kryterium „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych w klauzulach antyabuzynnych ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w: Zasada pewności w prawie podatkowym*,

(red.) A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 309.

²⁷⁹ Szerzej na temat relacji *lex generalis – lex specialis* w prawie podatkowym – zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

²⁸⁰ P. Karwat, *op.cit.*, s. 15.

²⁸¹ Szerzej na temat miejsca art. 199a o.p. w polskim systemie podatkowym zob. K. Woźniak, *Article 199a of the Tax Ordinance Act in Polish Legal Regime*, “Financial Law Review” 2021, no. 21 (1).

podatkowym prawo dokonywania ocen czynności prawa cywilnego. Stosownie do treści art. 199a § 2 o.p., jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

W doktrynie brytyjskiej nie uznaje się skuteczności na gruncie prawa podatkowego czynności pozornych (*shame*), przyjmując, że pozorność oznacza dokonywanie aktów prawnych bądź sporządzanie dokumentów przez strony w celu stworzenia wobec osób trzecich, bądź wobec sądów wrażenia istnienia pomiędzy stronami stosunków prawnych o innym kształcie niż te, które w rzeczywistości zamierzali stworzyć. Warunkiem *sine qua non* uznania czynności za pozorną jest to, aby strony, które jej dokonują, miały intencję i świadomość, że nie kreuje ona praw i obowiązków takich, jakie - pozornie - wyrażają²⁸². Na gruncie polskiego kodeksu cywilnego pozorność czynności prawnej ma miejsce, po pierwsze, gdy dane oświadczenie woli zostało złożone dla pozoru, po drugie, oświadczenie zostało złożone drugiej stronie, po trzecie, oświadczenie zostało złożone drugiej stronie, która wyraziła na to zgodę. Można wyróżnić sytuacje: gdy strony dokonują czynności prawnej bez zamiaru wywołania skutków prawnych bądź pod pozorem dokonywanej (symulowanej) czynności prawnej zamierzają dokonać innej czynności (dysymulowanej). Przedmiotem regulacji art. 199a § 2 o.p. jest ten drugi przypadek tj. gdy pod pozorem dokonania czynności jawnej podatnik zamierza dokonać czynności ukrytej, przy czym cel dokonania czynności nie jest istotny podatkowo, nawet jeśli miałyby nim być uniknięcie opodatkowania. Czynność pozorna jest bezwzględnie nieważna, skutki prawne wywodzi się z czynności ukrytej, również jeśli chodzi o konsekwencje prawnopodatkowe.

W przypadku dokonania czynności pozornej opodatkowaniu podlega czynność dysymulowana, natomiast w przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania negowana czynność pozostaje ważna na gruncie prawa cywilnego, ale skutki podatkowe ustalane są dla czynności odpowiedniej (art. 119a § 1-4 o.p.) – zgodnie z rzeczywistą treścią gospodarczą czynności prawnej. Równoważna pod względem skutków podatkowych dla nieważności cywilnoprawnej czynności pozornej jest neutralizacja sztucznego działania przewidziana w klauzuli (art. 119a § 5 o.p.), z tym, że w przypadku pierwszej - na miejsce czynności pozornej wchodzi czynność ukryta, a w przypadku drugiej, skutki podatkowe ustala się jakby czynność ta nie została dokonana. Konstytutywną cechą czynności pozornej jest brak woli osiągnięcia przez jej

²⁸² J. Tittley, *Anti-Avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part I*, „British Tax Review” 1987 no. 5, s. 195-196, za: B. Brzeziński, *Anglosaskie ...*, s. 30.

strony skutków prawnych, do jakich czynność ta z reguły prowadzi, tymczasem w przypadku niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej wszystkie działania podatnika podejmowane w celu uniknięcia opodatkowania, co do zasady powinny być ważne, aby schemat optymalizacyjny mógł zostać zrealizowany.

Można zastanowić się, czy mimo ugruntowanych poglądów doktryny i bogatego orzecznictwa, nie należałoby przebudować rozumienia § 1 art. 199a o.p. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania poprzez uregulowanie konsekwencji podatkowych zdarzeń gospodarczych bez względu na ich formę cywilnoprawną jest koronnym argumentem za uznaniem samodzielności (autonomii) prawa podatkowego jako gałęzi prawa, a przez to - „badanie treści czynności prawnej” nie musi być już rozumiane wyłącznie jako działanie podejmowane w celu ustalenia tejże treści na gruncie prawa cywilnego, ale przede wszystkim jako badanie treści gospodarczej. Jednocześnie regulacje klauzulowe mają skutki idące dalej niż badanie cywilnoprawnej treści czynności prawnej – pomijają w rzeczywistości dokonywanie tych ustaleń jako zbędnych dla wywiedzenia ze zdarzenia gospodarczego konsekwencji prawopodatkowych. Ustalanie w ramach postępowania podatkowego treści cywilnoprawnej zdarzenia gospodarczego jest „sztuką dla sztuki”, ponieważ nie forma tego zdarzenia, nie jego nazwa, ale sens i treść gospodarcza skutkują konkretnymi konsekwencjami podatkowymi – o tyle, o ile mogą prowadzić do uzyskania nieuprawnionej korzyści podatkowej (celu niedopuszczalnych działań optymalizacyjnych). Poza zakresem aktywnego reagowania organów podatkowych pozostają sytuacje, gdy podatnik podejmuje działania nie budzące uzasadnionych podejrzeń co do ich zgodności z materialnym prawem podatkowym – takie w których nie ma potrzeby stosowania „super-regulacji” (ogólnej klauzuli antyabuzywnej). W konsekwencji § 1 art. 199a o.p. stanowi wtórnie *superfluum* ustawowe do klauzuli w zakresie w jakim przyznaje organom podatkowym badanie treści czynności prawnej, § 2 jest zbędny z uwagi na wystarczające regulacje cywilnoprawne, a uprawnienie organu podatkowego do wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa przewidziane w § 3 art. 199a o.p., wobec uregulowań ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, służy stwierdzeniu faktów nierelevantnych podatkowo.

4. ŚRODKI OGRANICZAJĄCE UMOWNE KORZYŚCI - STOSOWANIE PROCEDURY KLAUZULOWEJ W STANACH FAKTYCZNYCH Z ELEMENTEM MIĘDZYNARODOWYM*

4.1. Jurysdykcja podatkowa a międzynarodowe prawo podatkowe

Jurysdykcja podatkowa wykracza poza granice państwowe. Granice jurysdykcji podatkowej nie pokrywają się z granicami terytorium państwa²⁸³. Międzynarodowe prawo podatkowe stanowi autonomiczny system prawny, którego źródłem zasadniczo są umowy międzynarodowe zawierające bezpośrednio efektywne normy prawne. W państwach członkowskich Unii Europejskiej (w tym w Polsce) normy prawne wynikające z międzynarodowych umów podatkowych stanowią element wewnętrznego porządku prawnego. Tak więc istotną konstrukcją, która ma podstawowe znaczenie dla opodatkowania dochodów podmiotów gospodarczych działających transgranicznie, jest system umów przeciwdziałających podwójnemu opodatkowaniu. Opodatkowanie dochodów podmiotów gospodarczych działających transgranicznie jest uregulowane w krajowym prawie podatkowym, ale również w dużej mierze w unijnym i międzynarodowym prawie podatkowym.

Normy międzynarodowego prawa podatkowego są bezpośrednio skuteczne, co oznacza, że przepisy międzynarodowych umów podatkowych mogą być podstawą rozstrzygnięcia dokonanego przez organy administracji podatkowej i sądy. Normy te są również źródłem uprawnień, na które mogą powoływać się podatnicy w sprawach podatkowych²⁸⁴. Jednocześnie, mimo powyższego, nie są przepisami prawa materialnego, kształtującymi treść zobowiązania podatkowego. W tym sensie nie mają charakteru norm samo-wykonalnych²⁸⁵ – określają, które z państw jest uprawnione do pobierania podatku, ale żeby przypisać ciężar podatkowy konkretnemu podmiotowi konieczny jest przepis krajowego prawa materialnego. Instytucje materialnego prawa podatkowego są warunkiem koniecznym, ale niewystarczającym dla eliminowania unikania opodatkowania na płaszczyźnie międzynarodowej. Integracja gospodarek

* Podrozdział stanowi wersję rozdziału: *Środki ograniczające umowne korzyści a polska GAAR* [w:] *Instytucje i prawo. Wyzwania ekonomiczne XXI wieku*, (red.) K. Gubiter, K. Szewczyk, A. Borchuch, Kielce 2019.

²⁸³ A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa* [w:] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 124 i n.

²⁸⁴ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 36.

²⁸⁵ J. Fiszer, *Polish GAAR to Enter into Force on July 15, 2016*, <http://gessel.pl/publikacje/tematy/polish-gaar-to-enter-to-force-on-july-15--2016> [15.11.2016 r.]. Zob. także F. Vanistendael, *Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?*, "Bulletin for International Taxation" 2016 no.3, s. 168-169.

i rynków krajowych w ostatnich latach wzrosła w znacznym stopniu. Słabości krajowych systemów podatkowych tworzą możliwość przerzucenia zysków i są często wykorzystywane do agresywnego planowania podatkowego przez korporacje wielonarodowe. Globalizacja całkowitego lub częściowego unikania opodatkowania zysku w kraju prowadzenia faktycznej działalności wymusza na rządach państw zwalczanie tego zjawiska. Wymaga to zdecydowanych działań w celu przywrócenia zaufania do systemów podatkowych poszczególnych państw. Międzynarodowe organizacje takie jak Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) czy Unia Europejska, wskazują na potrzebę podjęcia nowych działań i wprowadzenia instrumentów potrzebnych do rozwiązania problemu na poziomie krajowym jak i międzynarodowym. Różnice opodatkowania jako następstwo szkodliwej konkurencji podatkowej²⁸⁶ powodują niepożądane efekty zewnętrzne, w tym nieuzasadnione przyrosty dobrobytu w jednych jurysdykcjach kosztem innych. Przy tym, problemem jest definiowanie konkurencji podatkowej jako „szkodliwej”, bowiem jako że każde państwo ma prawo dowolnie kształtować swój system podatkowy (z wyjątkiem podatków zharmonizowanych w przypadku Unii Europejskiej), a nie istnieją międzynarodowe regulacje podatkowe, które by ujednoliciły bezpośrednie podatki dochodowe, trudno jest mówić o sprzeczności z prawem regulacji podatkowych wprowadzanych w różnych jurysdykcjach.

Analiza ekonomiczna pokazuje, że konkurencja podatkowa - również ta uważana za szkodliwą - w dłuższej perspektywie czasu, bynajmniej nie szkodzi, lecz pomaga. Nie ulega dziś żadnym wątpliwości, że to nadmierny fiskalizm rządów w latach 70. XX wieku doprowadził do zastoju ekonomicznego największych gospodarek świata. Gdyby nie pojawiła się konkurencja podatkowa takich państw jak Irlandia, ten szkodliwy fiskalizm mógłby trwać w najlepsze. Konkurencja Irlandii, którą można byłoby uznać za szkodliwą dla Wielkiej Brytanii, czy nawet Niemiec, zaowocowała zmianami podatkowymi w tych krajach, które okazały się dla nich bynajmniej nie szkodliwe, gdyż wymusiły korzystne zmiany podatkowe. W Stanach Zjednoczonych za prezydentury Ronalda Reagana obniżono stawki podatkowe z 70 do 28%. W Wielkiej Brytanii z 83% w roku 1979 do 40% w roku 1989, we Włoszech odpowiednio od 72 do 50%, w Japonii z 75 do 50%, w Kanadzie z 43 do 29% i nawet w słynących z rozbudowanych programów

²⁸⁶ A. Nowak-Far, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa. Efekty jakościowe i remedia* [w:] D. Gajewski, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 251.

socjalnych Niemczech podatki obniżono, choć już tylko o 3% (z 56 do 53). Obniżono je także w rządzonej przez socjalistyczne rządy Francji także o 3% (z 60 do 57). Mimo tych obniżek wpływy podatkowe między rokiem 1983 a 1989 wzrosły w USA o 28%. Jack Kemp, jeden z głównych architektów obniżenia stawek podatkowych w obozie Reagana, stwierdził wówczas, że są dwie stawki podatkowe, które przynoszą takie same wpływy podatkowe: wysoka stawka przy niskiej produkcji i niska stawka przy wysokiej produkcji.²⁸⁷ Obniżenie stawek podatkowych w USA spowodowało zwiększenie podaży pracy o 2%,²⁸⁸ a co ważniejsze, spowodowało przyspieszenie procesów inwestycyjnych w latach 1982-84 aż o 20%²⁸⁹, czego rezultaty gospodarka amerykańska zaczęła odczuwać w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych. Nie bez przyczyny najlepsza sytuacja gospodarcza powstała w krajach, gdzie redukcje podatkowe były najwyższe - w UK i w USA. Jak pisze Wojciech Bieńkowski, „niższe podatki nie muszą więc w długim okresie wywoływać deficytu budżetowego, gdyż działają motywacyjnie na zwiększenie podaży czynników produkcji i chęć ich wykorzystania, zwiększając tym samym ogólną podstawę opodatkowania i w konsekwencji również dochody budżetu”.²⁹⁰ W handlu obowiązuje bowiem zasada: mały zysk jednostkowy – duży obrót – duży zysk całkowity. Przekładając ją na język finansów publicznych można powiedzieć: niskie podatki – większy wzrost gospodarczy – większe wpływy do budżetu. Podatki bowiem to przecież nic innego jak cena za usługi państwa.

4.2. Normatywne przedsięwzięcia międzynarodowe przeciwko unikaniu opodatkowania

Podatnik może wykorzystać kilka krajowych systemów podatkowych, a dokładnie ich brak spójności, aby – wykorzystując dodatkowo łączące kraje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej jako: u.p.o.) – uniknąć opodatkowania. Konsekwencją naruszenia węzła prawnego, który wiąże podmioty opodatkowane z jurysdykcją krajową, jest nieadekwatne opodatkowanie, które prowadzi do korzyści lub kosztów zewnętrznych, które nie będą odpowiednio wynagrodzone lub pokryte. To zaś jest sprzeczne z fundamentalną dla państw ideą jaką jest rozkład ciężaru ich funkcjonowania

²⁸⁷ J. Kemp, *An American renaissance: A Strategy for the 1980s*, New York 1979.

²⁸⁸ B. Bosworth, *Tax Incentives and Economic Growth*, Washington 1984.

²⁸⁹ F. Brayton, P.B. Clark, *The Macroeconomic and Sectoral Effect of the ERTA*, Board of Governors of FRS, Staff Study 148, December 1985.

²⁹⁰ W. Bieńkowski, *Reaganomika i jej wpływ na konkurencyjność gospodarki amerykańskiej*, Warszawa 1995, s. 120.

jako formuły świadczącej dobra i usługi publiczne pomiędzy te podmioty, które odnoszą korzyści z jego świadczeń – i to proporcjonalnie do tych właśnie korzyści. Reguła ta jest fundamentalna dla określenia incydencji podatkowej, tj. wskazania, w którym państwie i w jakim zakresie dany podmiot powinien być opodatkowany²⁹¹.

Na płaszczyźnie międzynarodowej podejmowane są przedsięwzięcia mające na celu eliminowanie szkodliwej dla poszczególnych jurysdykcji zjawiska erozji bazy podatkowej²⁹². Najistotniejszą w ostatnim czasie jest inicjatywa OECD i krajów będących członkami G20 znana pod nazwą BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Instrumenty te w świetle prawa międzynarodowego publicznego, nie posiadają mocy wiążącej (jest to tzw. *soft law*²⁹³). W praktyce istnienie „miękkiego zobowiązania” do respektowania jego treści przez strony umowy cechuje się tym, że państwo członkowskie powinno brać pod uwagę jego treść dopóty, dopóki państwo to nie wyrazi swoich zastrzeżeń w danym zakresie. Termin „BEPS” odnosi się do strategii planowania podatkowego, które wykorzystują luki i rozbieżności w przepisach podatkowych dla ukrycia zysków lub ich transferowania do miejsc, w których podatnik wykazuje małą aktywność lub w ogóle jej brak, ale gdzie podatki są niskie, co skutkuje niewysokim opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania podatkiem dochodowym. Globalny projekt zmian w zakresie prawa podatkowego, realizowany pod egidą OECD/G20 – przy aktywnym wsparciu Komisji Europejskiej prowadzącej równoległe działania w obszarze ograniczania unikania opodatkowania – znacznie modyfikuje podwaliny dotychczas obowiązującej rzeczywistości podatkowej. W konkluzjach Rady UE z 8 grudnia 2015 r. stwierdzono m.in., że dyrektywy UE powinny być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wyników prac OECD dotyczących BEPS. Forma prawna dyrektywy pozwala bowiem na wdrażanie przez państwa członkowskie UE wniosków BEPS w jednolity i skoordynowany sposób, co ma znaczenie dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Takim instrumentem jest dyrektywa 2016/1164/UE z 12 lipca 2016 r. (ATAD) ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego i która stanowi wyraz politycznego dążenia do zapewnienia, aby podatki były płacone w jurysdykcji, w której generowane

²⁹¹ A. Nowak-Far, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa. Efekty jakościowe i remedia* [w:] D. Gajewski, *Międzynarodowe...*, s. 249-250, 264-265.

²⁹² http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2015/08/GrantThornton_BEPS_marzec2017.pdf

²⁹³ Szerzej o *soft law* zob. R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2005, s. 113–114.

są zyski podatników i wytwarzana jest wartość ekonomiczna. Dyrektywa stanowi emanację prac OECD w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Realizuje ona część zaleceń OECD, sformułowanych w raportach końcowych BEPS, wpisując je w kontekst prawny funkcjonujący w państwach członkowskich. Celem dyrektywy ATAD jest zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji bazy podatkowej na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza jego obszar.

Jak zauważono w preambule do ATAD, w przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zmaksymalizować pozytywne efekty inicjatywy przeciwdziałającej erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. W zakresie zmian dostosowawczych do przepisów prawa UE, zmiany w Ordynacji stanowią odzwierciedlenie woli ustawodawcy unijnego, wskazującego w preambule do ATAD na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych, w kontekście umożliwienia państwom członkowskim utrzymania suwerenności podatkowej. W tym celu, dyrektywa ustanawia minimalny poziom ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych, w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w UE. Cel ten ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE najbardziej podstawowych rozwiązań (instytucji) prawnych, obliczonych na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej.

Rekomendacje OECD są wdrażane przede wszystkim za pomocą instrumentu wielostronnego BEPS - Rzeczpospolita Polska podpisała i ratyfikowała Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzoną w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisaną w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r. (*Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting – MLI*). Konwencja ta zakłada wprowadzenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul ograniczających możliwość korzystania z przywilejów danej umowy w sytuacji, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia danej struktury było uzyskanie takich korzyści, a ich uzyskanie byłoby sprzeczne z przedmiotem lub celem odpowiednich postanowień umownych (art. 7 ust. 1 Konwencji). Obecnie zakładane jest, że taka regulacja zostanie

wprowadzona do ponad pięćdziesięciu zawartych przez Polskę umów (a docelowo nawet do 78 umów).

4.3. Wewnętrzne unormowania przeciwko unikaniu opodatkowania

Większość państw zdaje sobie sprawę z negatywnych konsekwencji, jakie niesie ze sobą nadużywanie przepisów u.p.o., wobec czego stosują szereg rozwiązań mających zapobiegać temu zjawisku, a tym samym ograniczać negatywne konsekwencje ucieczki przed opodatkowaniem²⁹⁴. Zakłada się stosowanie wewnętrznych środków antyabuzywnych do sytuacji nadużywania u.p.o. w oparciu o przepis art. 27 Wiedeńskiej konwencji w sprawie traktatów. Z zasad wykładni umów międzynarodowych, w szczególności z obowiązku stosowania umowy w dobrej wierze wyprowadzana jest ogólna reguła przewagi treści nad formą czynności prawnych, która uniemożliwiać ma nadużywanie postanowień umów podatkowych. Jednocześnie OECD wypracowało podejście, które kładzie nacisk na integralność wewnętrznych przepisów podatkowych oraz przepisów u.p.o. Zgodnie z tym podejściem wewnętrzne środki antyabuzywne mogą być wykorzystywane do dokonania reklasyfikacji dochodu, jeżeli nadużycie u.p.o. będzie jednocześnie stanowić nadużycie wewnętrznych przepisów prawa podatkowego, na podstawie których ma być nałożony podatek, a głównym celem zawarcia międzynarodowej transakcji było skorzystanie z opodatkowania na dogodniejszych zasadach. W takich sytuacjach, jeżeli przy zastosowaniu wewnętrznych środków antyabuzywnych dojdzie do reklasyfikacji transakcji oraz wskazania „prawdziwego” podmiotu, który osiąga dochód z tej transakcji, przepisy u.p.o. powinny mieć zastosowanie do treści zreklasyfikowanej transakcji²⁹⁵. Obowiązek stosowania przez organy podatkowe środków antyabuzywnych wynika wyłącznie z krajowych przepisów podatkowych.

Przywrócenie 15.07.2016 r. do polskiego systemu prawnego generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) jest podjęciem przez krajowego ustawodawcę próby określenia podstawy opodatkowania z pominięciem tych działań podatnika, które prowadzą do jej ograniczenia lub całkowitego wyeliminowania²⁹⁶.

²⁹⁴ S. Bryndziak, *Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016 nr 5 (83), cz. 1.

²⁹⁵ M. Zdyb, *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko treaty shopping*, „Przegląd Podatkowy” 2007 nr 8, s. 35.

²⁹⁶ D. Mączyński, *Krajowe sposoby zapobiegania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania* [w:] D. Gajewski, *Międzynarodowe ...*, s. 216.

Ogólna klauzula wpisuje się w całość działań w ramach prac w obrębie BEPS, w tym dyrektywy ATAD, i może wspierać podobną klauzulę w u.p.o. - zwłaszcza w przypadku obchodzenia prawa krajowego z wykorzystaniem uprawnień traktatowych²⁹⁷. Konieczne są lokalne regulacje przeciwko nadużyciom, aby uniemożliwić wykorzystywanie u.p.o. w celu uchylania się od przestrzegania przepisów krajowych. Wspólną intencją stron wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest między innymi eliminowanie możliwości uchylania się oraz unikania opodatkowania w sytuacjach, które stwarzają możliwość podwójnego nieopodatkowania²⁹⁸.

4.4. Międzynarodowe (agresywne) unikanie opodatkowania

Pojęcie agresywnego planowania podatkowego zdefiniowane zostało bezpośrednio w Zaleceniu Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego jako „wykorzystanie aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma lub ich większą liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”. Analizując wskazaną definicję zauważyć należy, iż agresywne planowanie podatkowe ma charakter transgraniczny i przy strukturach takiego planowania wyraźna jest zwiększona mobilność kapitału i osób oraz wykorzystanie regulacji minimum dwóch systemów podatkowych. Międzynarodowy charakter owego procesu wyraźnie podkreśla Gajewski, który pojęcie agresywnego planowania podatkowego zastępuje sformułowaniem międzynarodowe unikanie opodatkowania²⁹⁹.

Międzynarodowe unikanie opodatkowania może polegać na:

- a) nabywaniu korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione (*treaty shopping*),
- b) aranżowaniu porozumień lub transakcji, których głównym lub jednym z głównych motywów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem bilateralnej umowy podatkowej (agresywne planowanie podatkowe),
- c) korzystanie z przywilejów podatkowych oferowanych przez jurysdykcje podatkowe stosujące szkodliwą konkurencję podatkową,

²⁹⁷ A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016 nr 6, s. 28.

²⁹⁸ *Ibidem*.

²⁹⁹ D. Gajewski, *Przyczyny międzynarodowego unikania opodatkowania – zarys problemu* [w:] D. Gajewski, *Międzynarodowe...*, s. 37.

d) wykorzystaniu zarówno uregulowań wewnętrznego prawa podatkowego umawiających się stron jak i norm rozdzielających roszczenia podatkowe w zawartej przez te państwa bilateralnej umowy podatkowej po to, by w efekcie dany dochód (majątek) nie podlegały opodatkowaniu ani w państwie rezydencji ani w państwie źródła (położenia)³⁰⁰.

Nadużywanie przepisów u.p.o. (*treaty abuse*) oraz nabywanie korzyści umownych (*treaty shopping*) polega na osiąganiu korzyści, jakie nie powinny stać się udziałem danego podmiotu, gdyż jest to działanie wbrew woli państw-stron umowy³⁰¹. OECD rekomenduje trzystopniową strategię zwalczania *treaty shopping* i nadużyć:

- a) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny jednoznacznie wskazywać, że ich celem nie jest stwarzanie możliwości podwójnego nieopodatkowania lub obniżania podatków poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (w tym poprzez *treaty shopping*),
- b) schemat ograniczenia korzyści (*Limitation on Benefit – LoB*) powinien mieć zastosowanie w celu ograniczania dostępności do korzyści płynących z umów tak, aby korzystały z nich wyłącznie podmioty spełniające ściśle określone warunki, gwarantując silny związek pomiędzy podmiotem a państwem rezydencji,
- c) należy wdrożyć bardziej ogólną zasadę zwalczania nadużyć, bazującą na zasadniczych celach transakcji lub porozumień, lub wdrożenie testu podstawowego celu (*Principal Purpose Test – PPT*).

Test celu zasadniczego (PPT) służy za generalną klauzulę antyabuzywną w ramach rekomendacji OECD; dotyczy ona szeroko rozumianych innych nadużyć, nieobjętych klauzulą o LoB. Oznacza to, że korzyści z u.p.o. nie będą przyznawane (nawet, jeśli podatnik kwalifikuje się do nich w kontekście przepisów o LoB) w przypadku, gdy osiągnięcie korzyści było zasadniczym celem danego porozumienia lub transakcji, chyba że udzielenie korzyści pozostaje mimo to zgodne z przedmiotem i celem określonej umowy. Zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych polega na modyfikacji u.p.o. poprzez włączenie do nich reguł antyabuzywnych (LoB, PPT), ale konieczne jest również wsparcie odpowiednimi regułami na poziomie krajowym.

³⁰⁰ Z. Kukulski, *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania* [w:] D. Gajewski, *Międzynarodowe...*, s. 140-141.

³⁰¹ A. Brooks, J. Head, *Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice* [w:] G.S. Cooper, *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam 1997, s. 53–91.

4.5. Środki ograniczające umowne korzyści

Ustawą z 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 ustaw³⁰² w art. 3 dodaje się pkt 19, zgodnie z którym przez środki ograniczające umowne korzyści – rozumie się postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów. Przez środki ograniczające umowne korzyści należy szeroko rozumieć postanowienia (przepisy) umów podatkowych. „Umowne korzyści” to korzyści podatkowe, wynikające ze stosowania tych umów, które nie powinny stać się udziałem danego podmiotu, gdyż miałyby to miejsce wbrew woli umawiających się państw - korzyści traktatowe w sytuacjach, gdy korzyści te nie powinny być przyznane³⁰³. Zgodnie z § 8 art. 119g o.p., jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, stosuje się odpowiednio art. 119a § 7 oraz przepisy działu IIIa – Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, rozdziału 2 – Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania. Celem regulacji jest to, aby stosowanie art. 119a, zawierającego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, oraz środków ograniczających umowne korzyści odbywało się w zbliżonej procedurze, gdyż są to regulacje o podobnym charakterze i celu działania³⁰⁴.

4.6. Miejsce regulacji dotyczącej środków ograniczających umowne korzyści w prawie podatkowym

Umiejscowienie regulacji dotyczących środków ograniczających umowne korzyści w *continuum* postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania jest znaczące w tym sensie, że wskazuje na koherencję celów tych instytucji. Dla właściwego stosowania przepisów Ordynacji w przypadku wystąpienia elementu międzynarodowego, konieczne jest rozstrzygnięcie wzajemnych zależności źródeł prawa międzynarodowego. W zakresie, w którym Unia Europejska nie posiada kompetencji

³⁰² Dz.U. 2018 poz. 2193.

³⁰³ http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2015/08/GrantThornton_BEPS_marzec2017.pdf

³⁰⁴ Uzasadnienie projektu ustawy - o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 25 września 2018 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 28.

(tak jest w przypadku podatków bezpośrednich), a państwa członkowskie posiadają swobodę w zawieraniu umów międzynarodowych, w tym u.p.o., umowy te muszą być zgodne z prawem pierwotnym, z uwagi na swobody traktatowe. Uznać należy, że przynależność prawa unijnego i międzynarodowe prawo podatkowe do dwóch różnych reżimów prawnych nie zmienia faktu, że uzasadnione jest zastosowanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła prawa w odniesieniu do interpretowania przepisów u.p.o. Nawet, jeśli cel Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (prawa unijnego) i u.p.o. wzorowanych na Modelowej Konwencji OECD (międzynarodowego prawa podatkowego) nie jest identyczny lub tożsamy, to jest na tyle zbieżny i zmierza do tego samego rezultatu - wspieranie międzynarodowego handlu, że nie można twierdzić, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości nie powinno stanowić źródła prawa podczas interpretacji przepisów u.p.o. przez stronę takiej umowy będącej państwem członkowskim. Jakkolwiek by nie patrzeć na następujące zmiany, będące wynikiem działań ograniczających erozję bazy podatkowej w wyniku międzynarodowego unikania opodatkowania, niezbędnym dla ich efektywności narzędziem, w które wyposażono polski system podatkowy jest właśnie generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

5. PODSUMOWANIE

Wprowadzenie 15.07.2016 r. do polskiego porządku prawnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest, mimo wielu wątpliwości z nią związanych, krokiem ku nowemu modelowi systemu podatkowego, drogą ku niwelowania kazuistyki poprzez zastosowanie konstrukcji „ogólnej”. Moment, w którym rozpoczęto prace nad klauzulą, zbiegł się z osiągnięciem przez agresywną optymalizację „masy krytycznej” - erozja bazy podatkowej RP osiągnęła rozmiary, w których nie można było nie dostrzegać luki podatkowej.

Istniejące, wprowadzane i nowelizowane uregulowania szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania mają za zadanie w sposób jeszcze bardziej pełny uszczelnić system podatkowy. Ich istnienie równoległe z funkcjonowaniem klauzuli ogólnej jest dążeniem – poprzez synergę tych instytucji – do spacyfikowania oporu podatkowego i w konsekwencji „zaprzęgnięcia w kierat” tych, którzy unikając opodatkowania, uchylają się od odpowiedzialności za dobro wspólne, jakim jest państwo. Wprowadzenie generalnej klauzuli antyabuzywnej jest również pozyskaniem przez państwo instrumentu, który znajduje zastosowanie w przeciwdziałaniu międzynarodowemu unikaniu

opodatkowania przez odpowiednie stosowanie procedury klauzulowej do środków ograniczających umowne korzyści.

Zastosowanie klauzuli generalnej i w konsekwencji pojęć nieostrych oraz regulacje szczególne - w sposób wcześniej nieznanymi polskiemu prawu podatkowemu - są próbą przeniesienia nieuchwytnych (a raczej dotąd wymykających się) konstrukcji gospodarczych wraz z przypisaniem im konsekwencji podatkowych ze sfery „ducha” do sfery faktu. Trudno wyznaczyć granice, w których można by zamknąć unikanie opodatkowania, bo na kształt wszystkich „organizmów żywych” zjawisko to ewoluuje i przybiera nowe postacie, ale po zidentyfikowaniu form podstawowych, jego mutacje powinny być rozpoznawane, a przy udziale śledzącego rozwój tego „wirusa” uważnego ustawodawcy, a przede wszystkim aparatu skarbowego i sądownictwa powinno się likwidować jego nowe ogniska i obejmować „kwarantanną” te rejony życia gospodarczego, w których jego wystąpienia można się spodziewać. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania daje bazę do tych działań.

Nie każdy przejaw unikania opodatkowania jest szkodliwy - przykładem „unikania opodatkowania”, które bynajmniej nie jest celem podatnika a konsekwencją decyzji wywołanych innymi przyczynami jest instytucja powiernictwa. Instytucje powiernicze wykorzystywane są coraz częściej w planowaniu rodzinnym i spadkowym, służąc budowie wielopokoleniowych firm rodzinnych, które niekoniecznie muszą być zainteresowane unikaniem opodatkowania podatkiem dochodowym. Najdłużej działająca firma świata – Kongo Gumi – powstała w Japonii w 578 roku i była prowadzona przez jedną rodzinę przez 1428 lat. Historia korporacyjna głosiła, że przodek rodziny Kongo został sprowadzony do Japonii z Korei przez księcia Shotoku, aby wybudować, Świątynię Shitennoji. W XX wieku Kongo Gumi wkroczyła na rynek budownictwa mieszkalnego i przemysłowego, na którym pokonała ją bańska spekulacyjna rynku kredytów hipotecznych. Liderem rankingu najstarszych firm świata została Houshi Onsen z Komatsu, która od 718 roku prowadzi lokalną działalność na północny-wschód od Tokio na terenie dzisiejszego parku narodowego Joshinetsu. Według przekazów, pewien mnich natknął się w wędrowce po okolicy na ciepłe źródła z leczniczymi wodami i polecił swojemu uczniowi założyć tam uzdrowisko. To SPA działa do dziś zarządzane przez 46 potomka ucznia owego mnicha.

Wskazane wyżej elementy systemu podatkowego, łączone wspólnym celem, zwiększają szansę na stosowanie prawa w sposób zupełny i koherentny, a są to

podstawowe założenia, które ten system powinien realizować – system, w którym należy pozwolić funkcjonować działalności gospodarczej i podejmującym ją podatnikom.

Rozdział IV

STOSOWANIE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W POLSCE

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Każde postępowanie prowadzone przez organ realizuje się od pozyskania pierwszej informacji o przedmiocie możliwego postępowania – jeśli są wystarczające do jego wszczęcia. Informacja to najcenniejsze dobro. Wymiana informacji w sprawach podatkowych wkroczyła w wymiar międzynarodowy jako następnik coraz bardziej komplikujących się schematów agresywnej optymalizacji podatkowej. Jakkolwiek termin „schemat” kojarzy się z powszechnie znanymi („ogranymi”) mechanizmami działania, to w przypadku unikania opodatkowania jest to „know-how”, do którego przekazania państwa chcą zmusić podmioty zaangażowane w niedopuszczalną optymalizację podatkową.

W polskim systemie dominuje dwuetapowy model stosowania prawa. W pierwszym etapie następuje samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podatników oraz obliczanie podatków przez płatników. Drugi etap stosowania prawa podatkowego następuje wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość samoobliczania podatkowego lub obliczenia podatku dokonanego przez płatnika, dokonuje wymiaru kontrolnego. Stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma taki właśnie zdecydowanie kontrolny charakter. Stosowanie prawa określa się jako wiążące ustalanie następstw prawnych faktów na podstawie norm obowiązujących albo też rodzaj rozumowania, w którym z przesłanek normatywnych (podstawa normatywna decyzji) i faktycznych (podstawa faktyczna decyzji) wyprowadza się rozstrzygnięcie, które winno być decyzją uzasadnioną (czy co najmniej - uzasadnialną)³⁰⁵. To w wykładni operatywnej wyjaśnieniu podlega znaczenie przepisu prawnego, z którego można odkodować normę prawną i sprowadza się to, w najszerszym ujęciu, do określenia, do jakich sytuacji, podmiotów czy obiektów dana norma lub jej fragment się odnosi. Realizacja prawa wymaga znajomości podstawowych zasad wykładni i stosowania prawa oraz odpowiedniego ich adaptowania na potrzeby prawa podatkowego. Proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy (w przypadku unikania

³⁰⁵ J. Wróblewski, *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie* [w:] *Metody badania prawa*, Wrocław 1973, s. 48 i 52.

opodatkowania – Szefa KAS), prowadzi do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym)³⁰⁶.

2. ORGANY POSTĘPOWANIA W SPRAWACH PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

2.1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej i postępowanie przed organem

Pojęcie wszczęcia postępowania podatkowego może być wiązane wyłącznie z podjęciem pierwszych, służących realizacji norm prawa materialnego (w przekonaniu podmiotów dokonujących tych czynności) czynności o charakterze konwencjonalnym, dla których reguły sensu wyznaczone zostały w przepisach prawa, a także czynności, których dokonanie stanowi warunek przyczynowo konieczny dla zrealizowania czynności nakazanej (nakaz instrumentalny)³⁰⁷. Korzystanie z upoważnienia, o którym mowa wyżej, stanowi istotę pojęcia „stosowanie prawa”³⁰⁸. Sytuacja prawna podatnika zobowiązanego do samowymiaru zobowiązania podatkowego poprzez deklarację podatkową jest w swej istocie tożsama z sytuacją organu podatkowego, na którym ciąży obowiązek wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze wydania decyzji podatkowej³⁰⁹. Mamy jednocześnie do czynienia z pewną koegzystencją postępowania samowymiarowego, kończącego się złożeniem deklaracji podatkowej, oraz działania organów podatkowych - weryfikacji wymiaru dokonywanej obligatoryjnie w ramach czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Z punktu widzenia analizowanej tutaj instytucji prawnej „wymiaru” istotne jest rozróżnienie postępowania wymiarowego na postępowanie o charakterze pierwotnym oraz wtórnym. Wymiar pierwotny zobowiązania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania obejmuje przypadki, gdzie obowiązek dokonania wymiaru zobowiązań podatkowych pierwotnie spoczywa na podatniku, jednak, jako że podatnik wykonuje obowiązek samowymiaru w sposób nieprawidłowy, po stronie organów podatkowych aktualizuje się obowiązek dokonania wtórnego wymiaru zobowiązania podatkowego³¹⁰ - Szef KAS wszczyna lub przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, jeżeli w sprawie może być wydana

³⁰⁶ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 415, L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa*, Kraków 2004, s. 15.

³⁰⁷ S. Wronkowska [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Z teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 144.

³⁰⁸ Z. Ziemiński [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *op.cit.*, s. 250.

³⁰⁹ Na temat tej kategorii zob. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Toruń 1995, s. 7.

³¹⁰ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 245.

decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. Do dalszego prowadzenia może być przejęta także kontrola podatkowa albo kontrola celno-skarbowa – w tych przypadkach Szef KAS z urzędu zawiesza ją i wszczyna postępowanie podatkowe. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a o.p. przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (art. 119gb §1 o.p.). Natomiast w przypadku podatków pozostających we właściwości samorządowych organów podatkowych wszczęcie lub przejęcie przez Szefa KAS postępowania podatkowego wymaga wniosku właściwego organu. Przejęcie toczącego się postępowania następuje w drodze niezaskarżalnego postanowienia doręczanego stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu lub organowi kontroli celno-skarbowej. W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostaje wyznaczony zakres, w jakim Szef KAS będzie prowadził to postępowanie.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma być stosowana przez wydanie decyzji w sprawie ustalenia lub określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy albo w innej sprawie „wymiarowej”. Kompetencja Szefa KAS obejmuje wymiar zobowiązań podatkowych (ustalenie/określenie) lub wydanie innej decyzji dotyczącej rozliczenia podatnika za oznaczony okres rozliczeniowy, jeżeli w tej decyzji zostanie zastosowana klauzula. Jeżeli Szef Krajowej Administracji Skarbowej w toku postępowania (na podstawie analizy materiału dowodowego lub w związku ze złożoną korektą) stwierdzi brak przesłanek zastosowania klauzuli, wówczas umorzy postępowanie w sprawie stosowania klauzuli albo przekaze sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. W takim przypadku wymiar zobowiązania podatkowego (jednak bez stosowania klauzuli) będzie mógł zostać orzeczony w decyzji właściwego organu podatkowego lub organu kontroli celno-skarbowej na zasadach ogólnych. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje przejętą kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu. Przekazanie sprawy lub przejętej kontroli celno-skarbowej właściwemu organowi podatkowemu następuje na podstawie postanowienia, które doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie

są przekazywane. W toku postępowania Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 119a o.p.

2.2. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

W polskim systemie zwalczania unikania opodatkowania wykorzystano standardy zapewniające podatnikom wysoki stopień bezpieczeństwa prawnego wypracowane w innych krajach (formuła opinii zabezpieczających oraz panelu eksperckiego występuje jedynie we Francji, Kanadzie i Australii). Opierając się na rozwiązaniach francuskich (*Comité de l'Abus de Droit Fiscal*), australijskich (*General Anti-Avoidance Rule Panel*), kanadyjskich (*General Anti-Avoidance Rule Committee*) oraz na najnowszych rozwiązaniach brytyjskich, zaproponowano w ustawie powołanie Rady jako eksperckiego organu opiniodawczego, którego podstawowym zadaniem ma być wydawanie niezależnych opinii co do zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych.

Funkcjonowanie Rady ma przyczynić się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowania klauzuli i powinno zapewnić społeczny nadzór nad stosowaniem klauzuli. W ocenie projektodawców zachodziła potrzeba utworzenia i działania takiego podmiotu w związku z obawami co do sposobu stosowania klauzuli przez administrację podatkową, które wcześniej były uzewnętrznione w uzasadnieniu powołanego już wyroku TK, jak również w dyskusjach społecznych³¹¹.

Opinia Rady może być wydana na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego lub postępowania odwoławczego. Na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego uprawnionym do złożenia wniosku jest wyłącznie Szef KAS, jeśli dostrzeżenie przesłanki do zastosowania klauzuli. Rada może zwrócić się do strony oraz do Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której zwrócił się on do Rady o wydanie opinii (art. 119i o.p.). Ponadto strona oraz Szef KAS z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie, a strona może także dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty - ma to charakter fakultatywny.

Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie zastosowania klauzuli Szef Krajowej Administracji Skarbowej ma obowiązek zasięgnąć opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Mimo braku wniosku podatnika

^{311 311} J. Glumińska-Pawlic, *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, (red.) D. Gajewski, Warszawa 2018.

aż do zakończenia postępowania organ prowadzący postępowanie może wystąpić do Rady z wnioskiem o wydanie opinii. Na zaproszenie przewodniczącego - w posiedzeniu Rady lub w jego części, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a o.p., może uczestniczyć przedstawiciel Szefa KAS oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa KAS do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a o.p. w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a o.p. wraz z uzasadnieniem bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Niewydanie opinii w terminie jest równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania w sprawie klauzuli - zasada ta nie ma zastosowania w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony.

3. ŹRÓDŁA INFORMACJI O UNIKANIU OPODATKOWANIA

3.1. Faza przedjurysdykcyjna

Zasada oficjalności działania organu podatkowego w sprawach, w których może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. współzystuje z prawem do wystąpienia podatnika z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej, który dotyczy czynności rozpoczętej lub dokonanej. Co prawda podatnik może wystąpić również z wnioskiem, który dotyczy czynności planowanej, ale w takim przypadku postępowanie zakończy się na etapie wydania bądź odmowy wydania opinii zabezpieczającej - bez konsekwencji podatkowych - do chwili dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu. Organ najpierw dokona sprawdzenia, czy ma do czynienia ze sprawą, w której może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. (etap przygotowawczy), a dopiero po uzyskaniu pozytywnej odpowiedzi na to pytanie przejdzie do merytorycznego jej rozstrzygnięcia (etap zasadniczy). Jednocześnie jak stwierdza P. Pietrasz „Wszczęcie postępowania podatkowego nigdy nie następuje «przeciwko komuś». Podstawowym celem postępowania podatkowego jest bowiem rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, wynikającej z faktu istnienia uprawnień i obowiązków podatkowych, w drodze czynności faktycznych i prawnych uprawnionego organu podatkowego. Z uwagi na cele postępowania podatkowego co najwyżej można

powiedzieć, że postępowanie podatkowe wszczyna się «w stosunku do kogoś»³¹². W przedstawionym wyżej podziale - postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania wszczyna się „w stosunku do kogoś” zawsze z urzędu, ale ów „ktoś” może swoim wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej znacznie się do tego przyczynić - stwierdzenie unikania opodatkowania nie tylko upoważnia organ do wszczęcia postępowania, lecz także zobowiązuje go do tego. Przebieg procesu stosowania prawa w tym przypadku oraz zakres swobody, jaką dysponuje organ w zakresie jego rozpoczęcia i kontynuowania w celu merytorycznego zakończenia, jest identyczny jak w sądowym typie stosowania prawa.

Postępowanie podatkowe przeciwko unikaniu opodatkowania organ inicjuje w związku ze znajdującymi się w jego dyspozycji informacjami. Informacje te mogą mieć różne źródła – np. mogą być uzyskane w wyniku kontroli, podczas analizy akt postępowania w innej sprawie, a w przypadku wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej od samego podatnika lub też mogą pochodzić od innego organu. Instrumentami służącymi bezpośrednio zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego są: wymiana informacji podatkowych i raportowanie schematów podatkowych.

Pojęcie jurysdykcji skarbowej w ujęciu dynamicznym odnosi się przede wszystkim do materialnych aspektów procesu stosowania prawa i nie można go utożsamiać z postępowaniem podatkowym zdeterminowanym normami proceduralnymi. Prawo podatkowe jest najbardziej zbliżone do prawa administracyjnego, o czym przesądza podobna metoda regulacji stosunków prawnych stanowiących przedmiot unormowania³¹³. Jak pisze J. Zimmermann w odniesieniu do jurysdykcji administracyjnej, „cechy jurysdykcji należy najpierw szukać w normach materialnych, a dopiero potem w regułach proceduralnych”³¹⁴. Dostrzeżenie tej zależności uzasadnia potrzebę wyodrębnienia jeszcze jednej fazy procesu decyzyjnego - fazę

³¹² P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 735.

³¹³ M. Ofiarska, *Związki prawa finansowego i nauki prawa finansowego z innymi gałęziami prawa i dyscyplinami finansowymi* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999*, (red.) A. Kostecki, Kraków 2000, s. 372.

³¹⁴ J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 5. Autor zwraca uwagę, że słowo „jurysdykcja” posiada dwa znaczenia – jedno stosowane na oznaczenie władzy sądowniczej (jako synonim tej władzy lub jako pojęcie wyznaczające obszar, na jaki rozciągają się kompetencje danego organu, zwłaszcza sądowego) oraz drugie (odwołując się do M. Waligórskiego) na oznaczenie, na gruncie prawa procesowego, jednego z celów procesu, jakim jest dążenie do uzyskania konkretnej normy regulującej stosunek prawny.

przedjurysdykcyjną (przeddecyzyjną)³¹⁵, w ramach której organ dokonuje ustaleń w celu odpowiedzi na pytanie o konieczność (zobiektywizowaną lub subiektywnie postrzeganą) zainicjowania procesu stosowania prawa. Faza ta rozpocznie się w momencie zaistnienia sytuacji decyzyjnej, a zakończy w momencie podjęcia decyzji o rozpoczęciu procesu stosowania prawa lub decyzji stwierdzającej brak takiej konieczności. Pierwsza z tych decyzji ma charakter konstytutywny, a jej podjęcie przesądza o bycie procesu decyzyjnego, w tym sensie, że stwierdzenie braku podstaw do jego zainicjowania kończy rozważania organu w tym zakresie, a uznanie, iż zachodzi taka konieczność, rozpoczyna cały ciąg rozumowań zmierzający do sformułowania decyzji jednostkowej. Jednocześnie decyzja o rozpoczęciu procesu stosowania prawa podjęta w fazie przedjurysdykcyjnej jest pierwszą decyzją cząstkową całego procesu, w wyniku podjęcia której organ przejdzie do jego zasadniczej części – fazy jurysdykcyjnej (decyzyjnej), obejmującej wszystkie rozumowania wskazane w modelu stosowania prawa. Chronologicznie patrząc, faza ta poprzedza więc zasadniczy proces decyzyjny. Jednocześnie znaczenie ustaleń w niej dokonanych dla tego procesu uzasadnia potrzebę postrzegania jej jako jego immanentnej części. Proces stosowania prawa w typie podatkowym (referowanym: stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania), jak i administracyjnym składa się więc z dwóch głównych faz, tj. fazy przedjurysdykcyjnej (przeddecyzyjnej), która przesądza o bycie sprawy, oraz fazy jurysdykcyjnej (decyzyjnej) stanowiącej o treści decyzji finalnej³¹⁶. W ujęciu materialnym proces stosowania prawa składa się z szeregu decyzji cząstkowych, które ostatecznie doprowadzą do wydania decyzji finalnej. Decyzja rozumiana jest jako nielosowy wybór w działaniu³¹⁷.

Zobiektywizowana konieczność rozpoczęcia procesu stosowania prawa w ramach fazy przedjurysdykcyjnej przez organ będzie miała miejsce w sprawach, w których wystąpienie w rzeczywistości określonego faktu skutkuje, w kontekście posiadanych kompetencji, obowiązkiem zajęcia się daną sprawą. Organ podatkowy jest pozbawiony swobody decyzyjnej na etapie rozpoczęcia procesu stosowania prawa. Stwierdzenie wystąpienia określonego faktu – przesłanek zastosowania art. 119a o.p. - wywołuje obowiązek rozpoczęcia procesu stosowania prawa i jednocześnie formalnego

³¹⁵ Terminem tym, rozumiejąc go inaczej, posługuje się również m.in. L. Leszczyński., B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, [w:] *System prawa administracyjnego*, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 4, Warszawa 2015, s. 39–40, który utożsamia go z fazą, w trakcie której decydent przeprowadza rozumowania dotyczące ustalenia stanu faktycznego i prawnego sprawy.

³¹⁶ A. Szot, *Swoboda decyzyjna w stosowaniu prawa przez administrację publiczną*, Lublin 2016, s. 65.

³¹⁷ L. Habuda, *Transformacyjne decyzje i decyzyjne procesy*, Wrocław 2005, s. 26.

postępowania zmierzającego do wydania decyzji. Organ będzie musiał dokonać wstępnego ustalenia i kwalifikacji faktów, w celu odpowiedzi na pytanie, czy zasadne jest prowadzenie postępowania z zastosowaniem przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania i wydanie decyzji z zastosowaniem klauzuli – to moment stwierdzenia przez podmiot decyzyjny zaistnienia faktu, który w świetle obowiązującej normy kompetencyjnej powoduje konieczność weryfikacji skutków jego wystąpienia.

3.2. Wymiana informacji podatkowych

Art. 297(a) o.p., w brzmieniu obowiązującym od 4.04.2017 r., reguluje zasady udostępniania informacji podatkowych, a także akt zawierających takie informacje, które uzyskane zostały od innych państw, w tym od państw członkowskich Unii Europejskiej. Informacje podatkowe, o których mowa w ustawie z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami³¹⁸ – dalej u.w.i.p. (informacje wymieniane z innymi państwami, które mogą być istotne dla celów stosowania i wykonywania przepisów prawa podatkowego państw dokonujących wymiany tych informacji). Za pomocą powyższych unormowań ustawodawca implementuje do polskiego porządku prawnego szereg międzynarodowych aktów normatywnych, w szczególności: a) dyrektywy unijne³¹⁹; b) procedury Wspólnego Standardu Raportowania (*Common Reporting Standard*) ustalone przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)³²⁰; oraz c) działanie OECD nr 13 w ramach projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) – czyli tzw. wymóg sprawozdawczości państw (*Country-by-Country Reporting*) w zakresie cen transferowych³²¹. W przypadku informacji podatkowych uzyskanych od państw niebędących państwami członkowskimi Unii Europejskiej należy dodatkowo uwzględnić postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także innych

³¹⁸ Tekst jedn. - Dz.U. 2021 poz. 626.

³¹⁹ Zob. dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U.UE.L.2011.64.1, s. 1 ze zm.) – dalej dyrektywa 2011/16/UE; dyrektywa Rady (UE) 2015/2060 z 10.11.2015 r. uchylająca dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U.UE.L.2015.301.1, s. 1); dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE.L.2016.139.1, s. 8); dyrektywa Rady (UE) 2014/107/UE z 9.12.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE.L.2014.359.1, s. 1).

³²⁰ Zob. OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Paryż: OECD, 21 lipca 2014 r., <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm> [dostęp: 6.04.2017].

³²¹ Zob. OECD, *Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*, Paryż: OECD, 5 października 2015r., <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf> [dostęp: 1.01.2022].

ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub Unia Europejska (art. 297a § 2 o.p.). W każdym innym przypadku udostępnienie tych informacji wymaga zgody państwa, od którego te informacje uzyskano (art. 297a § 3 o.p.)³²².

W rezultacie implementacji ustawy w polskim porządku prawnym zaczął obowiązywać jednolity, globalny standard wymiany informacji podatkowych, w tym automatycznej wymiany informacji w zakresie rachunków finansowych, interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych³²³, który ma służyć „globalnej wymianie informacji w dziedzinie opodatkowania, a w konsekwencji na osiągnięcie głównego celu, jakim jest zwalczanie wciąż narastających wyzwań w obszarze oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, w tym agresywnego planowania podatkowego”³²⁴. Informacje podatkowe, będące przedmiotem wymiany z innymi państwami na podstawie ustawy, dotyczą informacji, które mogą być istotne dla celów stosowania i wykonywania przepisów prawa podatkowego państw dokonujących wymiany³²⁵.

Konsekwencje wynikające z obowiązywania u.w.i.p. dotyczą zastosowania ustawy do polskich rezydentów posiadających aktywa za granicą oraz zagranicznych rezydentów posiadających aktywa w Polsce i mają zredukować brak możliwości efektywnego stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym, występujący w przypadku braku wymiany informacji podatkowych z innymi państwami. Wymiana informacji skutkuje możliwościami realnego zwalczania unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania w sytuacjach transgranicznych w sposób efektywny i dotyczący znacznych kwot. Wprowadzenie w życie i stosowanie procedur wymiany informacji podatkowych z innymi państwami zgodnie z ustawą było obowiązkiem Polski, który wynika z jej przynależności do międzynarodowych organizacji (UE/OECD/G20).

Z zebranych przez Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Gospodarki oraz Narodowy Bank Polski danych ekonomicznych wynika, że wartość większości polskich bezpośrednich inwestycji zagranicznych w ostatnich latach przed wprowadzeniem

³²² W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, (red.) L. Etel, LEX/el. 2021, art. 297(a).

³²³ B. Kuźniacki, *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami - nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 5, s. 14-23.

³²⁴ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych, s. 5,

<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/6F8AADC7DA-7526B6C125807C00514C4F/%24File/1091.pdf>.

³²⁵ Zob. art. 2 pkt 2 u.w.i.p.

do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, mierzona wolumenem zainwestowanych środków finansowych, była realizowana z wykorzystaniem zagranicznych spółek holdingowych, założonych w jurysdykcjach o niskim opodatkowaniu, bez jakiegokolwiek zaangażowania tych spółek w aktywną działalność gospodarczą prowadzoną w tych jurysdykcjach³²⁶.

3.2.1. Zakres wymiany informacji podatkowych na wniosek i z urzędu

W zakresie informacji podatkowych, podlegających wymianie na wniosek i z urzędu (implementacja dyrektywy 2011/16/UE), znajdują się informacje podatkowe, które mogą być istotne dla celów stosowania i egzekwowania przepisów prawa podatkowego państw dokonujących wymiany tych informacji, z wyłączeniem tych, które:

- 1) są objęte przepisami UE dotyczącymi współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi w zakresie podatku od towarów i usług, ceł oraz podatku akcyzowego;
- 2) dotyczą składek na ubezpieczenie społeczne;
- 3) dotyczą opłaty skarbowej; oraz
- 4) dotyczą należności o charakterze umownym, w szczególności wynagrodzeń za usługi użyteczności publicznej³²⁷.

Informacje podatkowe gromadzą i przekazują Szefowi KAS bezpośrednio organy Krajowej Administracji Skarbowej, a także za pośrednictwem dyrektora izby administracji skarbowej – wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz samorządowe kolegium odwoławcze³²⁸.

Postępowanie dotyczące udzielenia informacji podatkowej na wniosek powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie sześciu miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Żądane informacje podatkowe, w przypadku, gdy Szef KAS już je posiada, są przekazywane w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania wniosku³²⁹.

³²⁶ Zob. projekt z 12.02.2013 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (projekt przepisów o CFC), <http://www.radapodatkowa.pl/pl/a/Nowelizacja-CITPIT-projekt-2013>, s. 81–85. Por. Departament Analiz i Prognoz Ministerstwa Gospodarki, *Polskie Inwestycje Bezpośrednie w 2011 roku*, Warszawa 2013, s. 16, oraz Departament Strategii i Analiz Ministerstwa Gospodarki, *Polskie Inwestycje Bezpośrednie w 2013 roku*, Warszawa 2015.

³²⁷ Zob. art. 8 u.w.i.p.

³²⁸ Zob. art. 9 u.w.i.p.

³²⁹ Zob. art. 11 ust. 3 u.w.i.p.

Szef KAS przynajmniej raz w roku w terminie sześciu miesięcy od zakończenia roku podatkowego udziela z urzędu właściwemu organowi państwa członkowskiego informacji podatkowych o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, będących rezydentami podatkowymi danego państwa członkowskiego, jeżeli ich dochody zostały wykazane w deklaracjach podatkowych składanych przez płatników tego podatku. Dotyczy to dochodów z tytułu: stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy, pracy nakładczej, zasiłków pieniężnych wypłaconych przez zakład pracy, działalności wykonywanej osobiście przez osoby fizyczne należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych oraz emerytur lub rent oraz innych świadczeń krajowych o podobnym charakterze (tj. rent strukturalnych, rent socjalnych, świadczeń przedemerytalnych, zasiłków przedemerytalnych i nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych)³³⁰.

Ponadto Szef KAS obligatoryjnie udziela z urzędu informacji podatkowych niezwłocznie, nie później niż w ciągu miesiąca od uzyskania dostępu do informacji podatkowych, gdy:

- 1) jest uprawdopodobnione uszczuplenie należności podatkowych lub obejście przepisów prawa podatkowego państwa członkowskiego; albo
- 2) korzystanie przez podatnika z ulg podatkowych może być podstawą powstania obowiązku podatkowego lub zwiększenia zobowiązania podatkowego w państwie członkowskim; albo
- 3) ustalenia postępowania podatkowego lub kontrolnego dokonane na podstawie informacji podatkowych uzyskanych od właściwego organu państwa członkowskiego mogą być użyteczne do prawidłowego określania podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego.

Szef KAS może również udzielić z urzędu właściwemu organowi państwa członkowskiego informacji podatkowych, które mogą być przydatne temu organowi³³¹. Taka wymiana spontaniczna oznacza nieregularne przekazywanie informacji innemu państwu członkowskiemu, w dowolnym momencie i bez uprzedniego wniosku. Państwo winno przekazać te informacje, jeżeli:

- 1) właściwy organ jednego państwa członkowskiego ma podstawy, aby przypuszczać, że może dojść do strat podatkowych w innym państwie członkowskim;

³³⁰ Zob. art. 15 u.w.i.p.

³³¹ Zob. art. 16 u.w.i.p.

- 2) osoba podlegająca obowiązkowi podatkowemu uzyskuje obniżkę podatku lub zwolnienie z podatku w jednym państwie członkowskim, co byłoby podstawą do podwyższenia podatku lub powstania obowiązku podatkowego w innym państwie członkowskim;
- 3) kontakty gospodarcze między osobą podlegającą obowiązkowi podatkowemu w jednym państwie członkowskim a osobą podlegającą obowiązkowi podatkowemu w innym państwie członkowskim są prowadzone w co najmniej jednym kraju w taki sposób, że może to doprowadzić do oszczędności podatkowych w jednym z tych państw członkowskich lub w drugim lub w obydwu z nich;
- 4) właściwy organ państwa członkowskiego ma podstawy, aby przypuszczać, że oszczędność podatkowa może wynikać z fikcyjnych transferów zysków wewnątrz grupy przedsiębiorstw;
- 5) informacje przekazane jednemu państwu członkowskiemu przez właściwy organ innego państwa członkowskiego umożliwiły uzyskanie informacji, które mogą być istotne do określenia obowiązku podatkowego w tym drugim państwie członkowskim³³².

W praktyce wymiana informacji z urzędu może obejmować wszelkie informacje podatkowe, będące w posiadaniu Szefa KAS i jest wyrazem dużej uznaniowości Szefa KAS w zakresie ich udzielania.

Warto zauważyć, że wymiana informacji podatkowych na wniosek lub z urzędu, otrzymanych od właściwego organu państwa członkowskiego można nastąpić na rzecz innego właściwego organu państwa członkowskiego po uprzednim zawiadomieniu właściwego organu państwa członkowskiego, od którego pochodzą te informacje, o zamiarze ich przekazania i niewniesieniu przez ten organ sprzeciwu w terminie 10 dni roboczych od dnia zawiadomienia³³³. „Pośrednia” wymiana informacji podatkowych na wniosek lub z urzędu między państwami członkowskimi z pewnością usprawnia funkcjonalność mechanizmu wymiany takich informacji.

³³² B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, *Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji* [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, LEX/el. 2018 [dostęp: 02.01.2022]

³³³ Zob. art. 20 u.w.i.p.

3.2.2. Zakres automatycznej wymiany informacji podatkowych

Przez pojęcie automatycznej wymiany informacji rozumieć należy zasadniczo systematyczne przekazywanie określonych z góry informacji innemu państwu członkowskiemu, bez uprzedniego wniosku, w ustalonych z góry, regularnych odstępach czasu. Wymiana automatyczna dotyczy kilku kategorii danych. Zakres automatycznej wymiany informacji podatkowych to: automatyczna wymiana informacji dotycząca rachunków raportowanych i nieudokumentowanych (implementacja dyrektywy Rady 2014/107/UE³³⁴ oraz CRS OECD³³⁵, kwestie wymiany informacji podatkowych ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki reguluje FATCA³³⁶); automatyczna wymiana informacji o interpretacjach podatkowych i decyzjach w sprawach cen transferowych (implementacja dyrektywy Rady UE 2015/2376³³⁷); informacje o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (implementacja dyrektywy Rady UE 2016/881³³⁸ i CbR). W efekcie takiej wymiany organy podatkowe uzyskują informacje na bieżąco, jeszcze zanim podejmą wiadomość bądź przypuszczenie o uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania przez podatników. Na podstawie tych informacji mogą rozpoznać działania podatników, które zawierają się (bądź nie) w zakresie uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Z punktu widzenia tematyki niniejszej pracy i konieczności skupienia się na zagadnieniach związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania najistotniejsza jest automatyczna wymiana informacji o wydanych indywidualnych interpretacjach podatkowych (z wyłączeniem interpretacji dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej), opiniach zabezpieczających (stosowanie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania) oraz decyzjach w sprawach cen transakcyjnych. Automatyczna wymiana informacji w powyższym zakresie jest realizowana, jeżeli:

³³⁴ Dyrektywa Rady 2014/107/UE z 9.12.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE.L.2014.359.1, s. 1).

³³⁵ Wspólny Standard Raportowania (*Common Reporting Standard*) ustalony przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

³³⁶ Zob. ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. poz. 1712 ze zm.).

³³⁷ Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE.L.2015.332.1, s. 1) – dalej dyrektywa 2015/2376.

³³⁸ Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE.L.2016.139.1, s. 8).

- a) transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia mają skutki transgraniczne; lub
- b) nie wszystkie z uczestniczących w nich osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub osób fizycznych mają siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski; lub
- c) strona transakcji lub zespołu transakcji prowadzi działalność gospodarczą na terytorium innego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu; lub
- d) którakolwiek ze stron transakcji lub zespołu transakcji ma jednocześnie siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego; lub
- e) w przypadku decyzji w sprawach cen transakcyjnych, transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia zachodzą między podmiotem krajowym a podmiotem zagranicznym³³⁹.

Informacje będące przedmiotem automatycznej wymiany obejmują:

- a) dane identyfikacyjne osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, a w przypadku, gdy podmiot należy do podatkowej grupy kapitałowej – również dane identyfikacyjne tej grupy;
- b) datę wydania interpretacji podatkowej lub decyzji w sprawie cen transakcyjnych;
- c) datę rozpoczęcia okresu obowiązywania decyzji w sprawie cen transakcyjnych;
- d) datę zakończenia okresu obowiązywania decyzji w sprawie cen transakcyjnych;
- e) rodzaj interpretacji podatkowej lub decyzji w sprawie cen transakcyjnych;
- f) wartość transakcji lub zespołu transakcji, wskazaną w decyzji w sprawie cen transakcyjnych, a w przypadku interpretacji podatkowej – wartość transakcji lub zespołu transakcji, jeżeli wartość ta została wskazana;
- g) wskazanie innych państw członkowskich, których może dotyczyć interpretacja podatkowa albo decyzja w sprawie cen transakcyjnych;
- h) wskazanie osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innych niż Rzeczpospolita Polska państwach członkowskich, wraz ze wskazaniem tych państw, na których obowiązki podatkowe mogą mieć wpływ transakcje, zespół transakcji lub inne zdarzenia objęte interpretacją podatkową lub decyzją w sprawie cen transakcyjnych, jeżeli takie osoby

³³⁹ Zob. art. 77 ust. 1 u.w.i.p.

prawne lub jednostki organizacyjne mogą być zidentyfikowane na podstawie posiadanych przez organ informacji;

- i) streszczenie interpretacji podatkowej, w tym opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego albo opis czynności planowanej lub rozpoczętej, lub streszczenie decyzji w sprawie cen transakcyjnych, w szczególności wskazanie rodzaju i przedmiotu transakcji bądź zespołu transakcji albo innych zdarzeń objętych decyzją;
- j) streszczenie opisu kryteriów wyboru metody ustalania cen transakcyjnych – w przypadku decyzji w sprawie cen transakcyjnych;
- k) wskazanie wybranej metody i algorytmu kalkulacji ceny transakcyjnej – w przypadku decyzji w sprawie cen transakcyjnych; oraz
- l) wskazanie, czy źródłem przekazywanych informacji jest decyzja w sprawie cen transakcyjnych, czy wniosek wszczynający postępowanie w sprawie cen transakcyjnych³⁴⁰.

Wyżej wymienione informacje Szef KAS przekazuje automatycznie właściwemu organowi państwa członkowskiego³⁴¹. Ponadto Szef KAS przekazuje również informacje wskazane wyżej w lit. b–g, k i l do Komisji Europejskiej (Komisja Europejska dla celów automatycznej wymiany ustanowi ogólnoeuropejską bazę danych)³⁴². Ustawę o wymianie informacji podatkowych w świetle powyższego:

- a) stosuje się do wymiany informacji istotnych dla celów stosowania prawa podatkowego (z wyjątkiem informacji objętych zakresem FATCA);
- b) Szef KAS wykonuje i nadzoruje wykonywanie tej ustawy, w szczególności organ ten udziela informacji innym państwom, jak i otrzymuje od nich informacje;
- c) stosuje się do wymiany informacji na wniosek i z urzędu między państwami członkowskimi UE;
- d) stosuje się do automatycznej wymiany informacji o tzw. rachunkach raportowanych, interpretacjach podatkowych oraz decyzjach w sprawach cen transferowych, mających charakter transgraniczny, a także o jednostkach z grupy podmiotów.

Państwa członkowskie UE oraz OECD, a także pozostałe państwa, które zobowiązały się i zobowiążą się w przyszłości do wymiany informacji podatkowych w ramach

³⁴⁰ Zob. art. 77 ust. 3 u.w.i.p.

³⁴¹ Zob. art. 73 u.w.i.p.

³⁴² Zob. art. 78 u.w.i.p.

współpracy z OECD, wprowadziły bądź wprowadzą w życie przepisy o wymianie informacji podatkowych w dużej mierze zbliżone do tych obowiązujących w Polsce³⁴³.

3.2.3. FACTA

W kontekście zmian następujących w ostatnim czasie w zakresie wymiany informacji podatkowych wspomnieć należy także o umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA³⁴⁴ oraz związanej z tą umową ustawie z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA³⁴⁵. Oba te akty prawne stwarzają podstawę do automatycznej wymiany informacji podatkowych w określonym w nich zakresie³⁴⁶. Celem ustawodawstwa FATCA jest zapobieganie unikaniu opodatkowania przez amerykańskich rezydentów dla celów podatkowych lokujących środki finansowe w zagranicznych bankach lub innych instytucjach finansowych. Istotą umów zawieranych w związku z obowiązywaniem tej ustawy jest efektywne opodatkowanie całości dochodów rezydentów podatkowych, bez względu na miejsce ich uzyskania i inwestowania, przy jednoczesnym założeniu, że efektywność nie może być zapewniona przy wykorzystaniu tradycyjnych instrumentów prawnych wymiany informacji podatkowe³⁴⁷.

Umowa i wykonująca ją ustawa niewątpliwie czynią szczególną pozycję Stanów Zjednoczonych Ameryki w dostępie do informacji, których zakres i sposób udostępniania

³⁴³ B. Kuźniacki, *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami - nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 5, s. 14-23.

³⁴⁴ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie 7.10.2014 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1647 ze zm.).

³⁴⁵ Ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. z 2017 r. poz. 1858 ze zm.).

³⁴⁶ Szerzej F. Majdowski, M. Wilczkiewicz, *Polska podpisała umowę w sprawie FATCA*, „Przegląd Podatkowy” 2015 nr 5, s. 19–25; W. Missala, *FATCA, czyli amerykański podatek obciążający polskie podmioty*, „Przegląd Podatkowy” 2012 nr 5, s. 9–14.

³⁴⁷ Szerzej D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 169–173.

wykraczają poza standardowe relacje międzynarodowe, do których stosowania zobowiązała się Polska z innymi państwami.

3.3. RAPORTOWANIE SCHEMATÓW PODATKOWYCH (MDR)

Walka z międzynarodowym unikaniem opodatkowania w zakresie podatków dochodowych stała się w ostatnich latach jednym z kluczowych elementów polityki podatkowej współczesnych państw. Zarówno na poziomie OECD, grupy G-20, jak i Unii Europejskiej podjęto liczne prace zmierzające do redukcji tego zjawiska. Ujawnione międzynarodowe schematy unikania opodatkowania uświadomiły przy tym międzynarodowej społeczności, że konieczne jest sformułowanie i wdrożenie reguł, które usprawniłyby wymianę informacji pomiędzy państwami w zakresie wykorzystywanych w praktyce schematów unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe³⁴⁸. W wyniku prac OECD nad tzw. Planem BEPS³⁴⁹ w 2015 r. opublikowano ostateczny raport dotyczący ujawniania agresywnych schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report OECD*³⁵⁰). Zgodnie z rekomendacjami OECD wyrażonymi w cytowanym raporcie obowiązkowe ujawniania informacji (raportowanie schematów podatkowych) powinno mieć na celu wykrycie schematów planowania podatkowego, które wykorzystują słabość systemu podatkowego, a mogą stanowić o agresywnym planowaniu podatkowym. Działania te znalazły odzwierciedlenie w pracach podjętych na forum Unii Europejskiej, czego wyrazem stała się przyjęta 25.05.2018 r. dyrektywa Rady 2018/822 zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych³⁵¹ (dalej: dyrektywa 2018/822).

Raportowanie schematów podatkowych na podstawie przepisów MDR (*Mandatory Disclosure Rules*) polega na przekazaniu informacji o określonych uzgodnieniach (tj. czynnościach lub zespole powiązanych czynności) do szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Obowiązki informacyjne dot. schematach podatkowych zostały

³⁴⁸ J. Voje, *EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements*, „European Taxation” 2017 no. 5, s. 192.

³⁴⁹ szerzej: A. Wieśniak-Wisniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przeгляд Podatkowy” 2016 nr 6, s. 22 i n.

³⁵⁰ <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

³⁵¹ Dz.U.U.E.L.2018.139.1, s. 1.

wprowadzone ustawą z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 2193) i znalazły swoje miejsce w Rozdziale 11a o.p.. Celem przepisów MDR jest dostarczenie administracji skarbowej informacji, która będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego.

3.3.1. Schemat podatkowy

Raportowanie dotyczy schematów podatkowych – zarówno krajowych jak i transgranicznych, które spełniają kryteria (tzw. cechy rozpoznawcze) które wskazuje Ordynacja podatkowa w przypadku, gdy dany schemat ma lub może mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w Polsce lub jedna ze stron uzgodnienia³⁵² jest podatnikiem. Należy jednak podkreślić, że regulacje dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych to tylko jedno z działań zmierzających do ograniczenia nieuczciwych praktyk podatkowych i uszczelnienia polskiego systemu podatkowego. Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy w rozumieniu przepisów MDR nie jest jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji. Przepisy MDR mają bowiem szerszy zakres zastosowania niż przepisy nakierowane na zwalczanie unikania opodatkowania. Jednocześnie oznacza to, że uzgodnienia dokonywane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (a więc niespełniające kryterium „sztucznego sposobu działania” w rozumieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) nie są wyłączone z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Kluczowe cele MDR to szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych, a także zniechęcenie podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych³⁵³. MDR-y w innych krajach, co do zasady, stanowią wprost

³⁵² Przez uzgodnienie rozumie się czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (art. 86a § 1 pkt 16 o.p.).

³⁵³ <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1345107,raportowanie-schematow-podatkowych-od-2019-roku.html> [dostęp: 10.01.2022]

implementację dyrektywy 2018/822. Dyrektywa MDR nakłada obowiązek ujawniania informacji o transgranicznych schematach podatkowych. Dyrektywa przewiduje 15 cech, na podstawie których powstać może obowiązek raportowania, ponadto zgodnie z nią raportowaniu podlegają jedynie schematy transgraniczne (w których uczestniczą co najmniej 2 państwa) i nie obejmuje VAT. Polski prawodawca był jednak zdania, że agresywne planowanie podatkowe dotyka uzgodnień nie tylko międzynarodowych, lecz również tych o charakterze krajowym. W konsekwencji zdecydował, że mechanizm raportowy obejmie także schematy niemające w sobie elementu transgranicznego, o ile będą dotyczyć tych podatników, których działania mogą prowadzić do istotnych skutków w dochodach budżetu Państwa. W przypadku obowiązku raportowania schematów podatkowych dla uzgodnień krajowych ustawodawca zastosował kryterium kwalifikowanego korzystającego³⁵⁴.

Wprowadzone do polskiego systemu podatkowego przepisy MDR dotyczą w szczególności:

- 1) określenia organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje o schematach podatkowych,
- 2) określenia definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania,
- 3) wskazania kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji,
- 4) sposobu i terminu raportowania,
- 5) zakresu raportowanych informacji,
- 6) konsekwencji karnych skarbowych niewypełnienia tego obowiązku przez podmioty zobowiązane.

Przepisy MDR rozróżniają trzy rodzaje schematów, które podlegają obowiązkowi przekazywania informacji:

- schemat podatkowy,
- schemat podatkowy standaryzowany,
- schemat podatkowy transgraniczny.

Wprowadzenie obowiązku ujawniania tego rodzaju schematów podatkowych w założeniu ma także działać odstrasżająco na podatników i podmioty projektujące, wdrażające schematy i administrujące takimi uzgodnieniami³⁵⁵. Schemat podatkowy oraz schemat podatkowy transgraniczny mogą być jednocześnie schematem podatkowym

³⁵⁴ Art. 86a § 4 o.p.

³⁵⁵ M. Wilk, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019 nr 2, s. 16-22.

standaryzowanym. O standaryzacji schematu świadczy okoliczność, że można go wdrożyć lub udostępnić u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności dokonywania zmiany jego istotnych założeń.

Zakres zdarzeń podlegających raportowaniu dotyczy okresu po 25 czerwca 2018 r. w odniesieniu do schematów transgranicznych oraz po 1 listopada 2018 r. w odniesieniu do schematów innych niż transgraniczne. 1 lipca 2020 r. weszła w życie nowelizacja³⁵⁶ dotycząca przepisów odnoszących się do raportowania schematów podatkowych. Jednym z najważniejszych założeń nowelizacji jest nałożenie obowiązku na promotorów, korzystających i wspomagających ponownego zaraportowania wszystkich schematów transgranicznych, jeśli pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu dokonano w okresie od 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r. Z dniem 1 lipca 2020 r. numery NSP nadane przed tym dniem schematom podatkowym transgranicznym stały się nieważne.

Według definicji zawartej w art. 86a § 1 pkt 10 o.p., schemat podatkowy MDR to uzgodnienie, które:

- spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub
- posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Kryterium głównej korzyści uzgodnień na gruncie art. 86a § 2 o.p. uważa się za spełnione, jeżeli „na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia”.

Przepisy wskazują trzy kategorie podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych i są to:

- promotorzy – czyli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającego

³⁵⁶ Ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2020, poz. 1106).

klientom, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia;

- korzystający – osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;
- wspomagający - osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

3.3.2. Obowiązek raportowania schematów podatkowych

Szeroka definicja schematu podatkowego powoduje liczne wątpliwości interpretacyjne co do zakresu działań podlegających raportowaniu, co skłania podmioty do raportowania wszelkich uzgodnień podejmowanych w ramach działalności gospodarczej, a generujących korzyści podatkowe. Przykładowo możemy wskazać takie działania jak: działania restrukturyzacyjne – podział, wydzielenie, połączenie, likwidacja; wymiany udziałów; przeniesienie składników majątkowych (aporty) ze szczególnym uwzględnieniem wkładów niepieniężnych; zmiana rezydencji podatkowej; utworzenie zakładu zagranicznego; przekształcenie formy prawnej, zwłaszcza osoby fizycznej w spółkę kapitałową/spółki osobowej w kapitałową; aport i sprzedaż przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które może powodować ujawnienie wartości firmy tzw. *goodwill*; rozliczenie straty podatkowej; wykorzystanie własności intelektualnej; ulga na działalność badawczo-rozwojową; skorzystanie z ulgi *Innovation box*; skorzystanie ze zwolnienia strefowego; zastosowanie preferencyjnej 9-procentowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych; tworzenie podatkowych grup kapitałowych; moment rozliczenia kosztu – wykorzystanie rozliczeń międzyokresowych

kosztów itd. Jest to także wynikiem wynikającego z ustawy zagrożenia ukaraniem grzywną w olbrzymich rozmiarach.

NSA w wyroku ogłoszonym 28 stycznia 2021 r. o sygn. I FSK 1703/20³⁵⁷ uznał, że przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych stanowią przedmiot postępowania interpretacyjnego. Przykładami pozytywnych dla podatników orzeczeń jest również m.in. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 lutego 2021 r. (sygn. I SA/Po 807/20): „Przepisy rozdziału 11a Działu III o.p. regulujące obowiązki w zakresie informacji o schematach podatkowych, stanowią przepisy prawa podatkowego podlegające urzędowej wykładni w drodze interpretacji indywidualnej.” jak również wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 marca 2021 r. (sygn. I SA/Gd 1165/20): „Przepisy rozdziału 11a Działu III o.p. mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej.” Oznacza to, że podatnicy, którzy mają wątpliwości m.in. w zakresie ustalenia, czy prawidłowo zidentyfikowali schemat podatkowy na podstawie poszczególnych cech rozpoznawczych oraz czy prawidłowo określili swoją rolę przy danej transakcji (z czego wynikają wprost obowiązki sprawozdawcze), mogą złożyć wniosek i uzyskać w tym zakresie interpretację indywidualną. Dzięki takiej interpretacji nie narażają się na sankcje za ewentualne niezareportowanie schematu³⁵⁸.

Uchwalenie dyrektywy 2018/822, służy realizacji nadrzędnego celu tj. poprawy funkcjonowania rynków wewnętrznych poprzez zniechęcenie do korzystania z transgranicznych uzgodnień z zakresu agresywnego planowania podatkowego poprzez struktury bazujące na uzgodnieniach, które obejmują różne jurysdykcje i powodują, że państwa członkowskie mają istotne problemy z ochroną swoich krajowych baz podatkowych przed erozją³⁵⁹. Celem regulacji ma być wykrycie schematów planowania podatkowego, które wykorzystują słabość systemu podatkowego, aby umożliwić administracji podatkowej wczesną reakcję (np. wydanie ostrzeżeń, działania edukacyjne, podjęcie kontroli) na pojawiające się schematy agresywnego planowania podatkowego bądź luki interpretacyjne przepisów podatkowych, zanim zostaną rozpowszechnione jako szkodliwa praktyka rynkowa. Podkreślono, że obowiązek raportowania schematów podatkowych musi cechować się jasnością i pewnością stosowania przez podmioty obowiązane, uwzględniać poziom ich wiedzy podatkowej lub zakresu dostępnych im

³⁵⁷ ONSAiWSA 2021/3/51, LEX nr 3115421.

³⁵⁸ <https://grantthornton.pl/publikacja/nowa-nadzieja-dla-przedsiębiorcow-w-zakresie-mdr/> [dostęp:17.07.2021]

³⁵⁹ Motyw 2 preambuły dyrektywy MDR.

informacji o danym schemacie podatkowym lub sposobie jego wdrożenia. Narzędzie to nie ma zastępować innych instytucji zapobiegających unikaniu opodatkowania, lecz powinno grać rolę subsydiarną względem istniejących narzędzi prawnych i faktycznych pozostających w dyspozycji administracji skarbowej, w tym zwłaszcza: klauzul antyabuzywnych, ogólnych i szczególnych klauzul przeciwdziałających unikaniu podwójnego opodatkowania, analiz interpretacji prawa podatkowego, czynności sprawdzających, postępowań kontrolnych i podatkowych³⁶⁰.

Jak podnoszono w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej, na mocy której wprowadzono obowiązek raportowania:

- 1) wprowadzenie tego obowiązku wypełni lukę w systemie podatkowym, która powoduje, że wartości konstytucyjne – równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane;
- 2) wprowadzenie zasad raportowania powinno zniechęcić podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania przy użyciu schematów podatkowych;
- 3) polska administracja skarbowa potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

Kiedy deklaracje podatkowe okazują się niewystarczającym źródłem informacji, a kontrole podatkowe zawodzą, rządzący szukają nowych rozwiązań w walce z oszustami podatkowymi. Raportowane informacje są niezbędne w celu zidentyfikowania zagrożeń w obrębie prawa podatkowego, jakie stwarzają schematy podatkowe i podjęcia stosownych działań - jednak obowiązek złożenia przez promotora zawiadomienia może być widziany jako denuncjacja klienta³⁶¹. W obliczu możliwości natychmiastowego dostępu organów podatkowych do rozliczeń podatkowych promotora (choćby za pośrednictwem jednolitego pliku kontrolnego) złożenie zawiadomienia o poinformowaniu klienta promotora o obowiązku ujawnienia schematu - z podaniem konkretnej daty - w wielu przypadkach będzie pozwalać na łatwą identyfikację korzystających, którzy nie ujawnili schematu Szeferowi KAS. Dostęp do informacji na etapie opracowania schematów pozwala na poprawę szybkości reagowania

³⁶⁰ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawnokonstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020 nr 8, s. 30-39.

³⁶¹ M. Wilk, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019 nr 2, s. 16-22.

i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych, w tym na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego i lepsze wykorzystanie przez administrację skarbową zasobów w celu ochrony dochodów budżetu państwa z podatków, jednocześnie budzi opór przed pełną akceptacją wobec ryzyka naruszania innych - poza równością i powszechnością opodatkowania - wartości, jak choćby konstytucyjnej zasady proporcjonalności.

4. INSTRUMENTY PRAWNE W INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

4.1. Interpretacja indywidualna a opinia zabezpieczająca

Instrumenty interpretacyjne występują w prawie podatkowym większości systemów prawnych na świecie. Interpretacje w założeniu mają być instrumentem ochrony uzasadnionych oczekiwań podatnika jako czynnik stabilizujący jego pozycję prawną, jednak bywają wykorzystywane do zapewnienia bezpieczeństwa agresywnej optymalizacji podatkowej; bywają również wykorzystywane jako narzędzie szkodliwej konkurencji podatkowej poprzez kreowanie reżimów podatkowych korzystnych dla inwestorów. Analiza wprowadzonych do Ordynacji przepisów dotyczących opinii zabezpieczających pozwala stwierdzić, że nawiązują one do rozwiązań funkcjonujących w ramach instytucji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, ale także w ramach instytucji porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych. Istota opinii zabezpieczających wykazuje istotny związek z indywidualnymi interpretacjami prawa podatkowego - służy ona bowiem ocenie możliwości dokonania subsumpcji wskazywanego przez zainteresowanego zachowania (czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej) pod hipotezę normy prawnej wyinterpretowanej z przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania³⁶², tymczasem celem interpretacji indywidualnej jest uzyskanie

³⁶² Wynika to także z uzasadnienia projektu ustawy, którą wprowadzono do o.p. instytucję opinii zabezpieczających (Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 367). Stwierdzono w nim: „W celu zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”. W dalszej części uzasadnienia stwierdzono ponadto: „Nowa procedura wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach nie będzie ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego, ale będzie szeroko ujmowała możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści

przez zainteresowanego stanowiska organu podatkowego co do oceny prawnej określonego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Różnica sprowadza się zatem głównie do tego, których przepisów dotyczy ocena prawna oraz w jakim zakresie organ podatkowy dokonuje interpretacji i oceny okoliczności faktycznych³⁶³. Przy takim ujęciu opinie zabezpieczające stanowiłyby szczególnie przypadek urzędowych interpretacji prawa podatkowego, wykazujący pewne podobieństwo do interpretacji indywidualnych³⁶⁴.

Interpretacje indywidualne stanowią realne narzędzie usuwania skutków niejasności prawa i stabilizują sytuację prawną podatnika. Interpretacje indywidualne potwierdzają zgodność z prawem korzystnego dla podatnika ukształtowania stanu podatkowo-prawnego, co w przypadku bardziej skomplikowanych operacji - przy występowaniu o interpretacje dotyczące odrębnych działań prawnych lub faktycznych (wydawałoby się) pozwala na zabezpieczenie przed zastosowaniem instrumentów przeciwko unikaniu opodatkowania, skoro suma dozwolonych działań, w efekcie miałyby składać się na dozwolony skutek. Z punktu widzenia GAAR ocena fragmentu operacji gospodarczej jest jednak pozbawiona sensu, gdyż unikanie opodatkowania polega najczęściej właśnie na łączeniu szeregu działań, które same pojedynczo nie budzą podejrzeń o wolę unikania opodatkowania. Podatnik może przy tym wykorzystywać kilka krajowych systemów podatkowych, a dokładnie brak ich spójności, i zabezpieczać transgraniczną niedopuszczalną optymalizację podatkową, korzystając z łączących te kraje umów o unikaniu opodatkowania. Elementy krajowe, nawet gdy w danym kraju obowiązuje regulacja antyabuzywna, mogą nie stanowić unikania opodatkowania dopóty, dopóki nie jest oceniana całość operacji.

ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych”. Por. jednak J. Olesiak, Ł. Pajor, uwagi do art. 119w [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, Legalis, pkt 1.

³⁶³ Ten ostatni element jest wyraźnie obecny w odniesieniu do opinii zabezpieczających. Por. art. 119x § 1 pkt 4 i 5, art. 189 § 3 oraz art. 197 § 1 i 3 w zw. z art. 119zf o.p.

³⁶⁴ Warto dodać, że w piśmiennictwie dotyczącym urzędowych interpretacji prawa podatkowego wskazuje się, iż w wielu państwach współczesne systemy wydawania tych interpretacji kształtowały się początkowo jako instytucje służące rozstrzygnięciu wątpliwości co do dopuszczalności zastosowania w danym przypadku regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Zob. np. M.J. Ellis, General Report [w:] *Cahiers de droit fiscal international. Vol. LXXXIVb. Advance rulings*, The Hague–London–Boston 1999, s. 25 i 31; C. Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam 2002, s. 225 i 236. Co ciekawe, w polskim systemie prawa podatkowego rozwój ten przebiegł w inny sposób. Nie podważa to jednak oczywiście tezy o wzajemnym związku interpretacji indywidualnych i opinii zabezpieczających, a nawet dodatkowo tezę tę wzmacnia.

4.2. Interpretacje indywidualne

Ustawa z 13.05.2016 r., wprowadzając instytucję opinii zabezpieczających, dokonała m.in. zmiany przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych, poprzez wprowadzenie art. 14b § 5b o.p., który stanowi, że „[n]ie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a (...)”. W polskich realiach w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej wniosek - w zakresie przedstawionego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) - zazwyczaj nie odnosi się do sensu gospodarczego działania podatnika, co jest fundamentalną kwestią w przypadku stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w tym, wydania opinii zabezpieczającej. Istota regulacji - art. 14b § 5b o.p. - polega na wyeliminowaniu możliwości wydania interpretacji indywidualnej, gdy interpretacja ta dotyczyłaby zagadnienia, które powinno być objęte oceną w ramach wydawania opinii zabezpieczającej. Celem regulacji jest uniemożliwienie wykorzystywania interpretacji indywidualnych do przeciwdziałania zastosowaniu GAAR. Jednocześnie artykuł 14b § 5c tego aktu stanowi: „Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b”.

Na podstawie art. 165a o.p. w zw. z art. 14h o.p. organ podatkowy powinien odmówić wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, w przypadku stwierdzenia przez organ uzasadnionego przypuszczenia, że działanie podatnika może podlegać art. 119a o.p. Nie może tego uczynić jednak zupełnie samodzielnie – musi zasięgnąć opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W aktualnym brzmieniu organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej nie zwraca się do Szefa KAS z powyższym wnioskiem, jeżeli „stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej”. Przesłanką odmowy wydania interpretacji nie jest to, że do zdarzenia będzie miała zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, a tylko „uzasadnione przypuszczenie” wystąpienia tych okoliczności - kształt procedury wydawania interpretacji indywidualnych w Polsce w pełni takie stanowisko uzasadnia.

W świetle przeprowadzanych rozważań interesujące wydaje się rozpoznanie znaczenia prawnego art. 14na o.p. Przepis ten wyłącza gwarancje prawne związane z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności

będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a. Regulacja ta nie jest prostym uzupełnieniem rozwiązań odnoszącym się do przypadku, w którym organ wydający interpretację indywidualną błędnie nie zastosuje się do art. 14b § 5b i § 5c o.p. Z brzmienia art. 14na o.p. wynika, że jego znaczenie jest inne. O ile art. 14b § 5b o.p. odnosi się do sytuacji, w której można dokonać odpowiedniej kwalifikacji elementu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zawartego we wniosku o interpretację indywidualną, o tyle w art. 14na o.p. chodzi o sytuację, w której (przedstawiony we wniosku) stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe na to nie pozwalają. Jeśli zatem organ właściwy do wydania interpretacji indywidualnej błędnie nie zastosuje art. 14b § 5b i § 5c o.p. i wyda interpretację indywidualną, nie będzie to automatycznie oznaczać, że zastosowanie się do tej interpretacji pozbawia gwarancji przewidzianych w art. 14k–14n o.p. Stanie się tak jedynie wówczas, gdy organ nie mógł zastosować art. 14b § 5b i § 5c o.p., ponieważ opisany we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) nie dostarczał wystarczających informacji co do jego prawidłowej kwalifikacji prawnej - stanowił jedynie element szerszej czynności stanowiącej unikanie opodatkowania³⁶⁵. Wydaje się to oczywiste, jeśli chodzi o element czynności stanowiącej unikanie opodatkowania i jest to swoista *aporia*, która nie wyłącza stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Refleksji wymaga kwestia dopuszczalności wniosków wielowariantowych o wydanie interpretacji indywidualnej, gdy podatnik prezentuje różne możliwości kontynuowania operacji gospodarczej. Żaden przepis Ordynacji nie zakazuje składania wniosków wielowariantowych, o ile nie są one na tyle niejasne, że ich rozpoznanie będzie niemożliwe³⁶⁶, mimo że zasadniczo sądy administracyjne uznają za niedopuszczalne wnioski, w których podatnik prezentuje różne możliwości rozwoju sytuacji i pyta o skutki tak wielowariantowej sytuacji³⁶⁷. Obecnie organ interpretacyjny, zanim wyda interpretację indywidualną, musi ocenić, czy działanie podatnika nie będzie stanowiło unikania opodatkowania. Czynność w wypadku ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu

³⁶⁵ M. Ślifierczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018 nr 1, s. 75-76.

³⁶⁶ W. Morawski, *Wnioski wielowariantowe o wydanie urzędowej interpretacji prawa podatkowego - zakazane czy konieczne?*, „Krytyka Prawa: niezależne studia nad prawem” 2017 T. 9 nr 1, s. 87-98.

³⁶⁷ Np. wyrok NSA z 27.11.2015 r., II FSK 2614/13, LEX nr 1990365; z kolei w wyroku NSA z 3.02.2016 r., II FSK 2744/13, LEX nr 2025652, sąd uznał, że „odrębne stany faktyczne albo odrębne zdarzenia przyszłe powinny stanowić odrębne wnioski o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej; w ten sam sposób należy traktować odniesienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego do kilku regulacji prawnych, tzn. przyjmować, że zwielokrotnia to liczbę stanów faktycznych bądź zdarzeń przyszłych, co upoważnia do wydania większej ilości interpretacji indywidualnych”.

opodatkowania to „także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty” (art. 119f § 1 o.p.), a zatem dla oceny z punktu widzenia zastosowania art. 119a należy wręcz skłaniać wnioskodawców do formułowania wniosków wielowariantowych i wieloetapowych, obejmujących całość planowanej operacji gospodarczej, a nie wniosków, co prawda łatwych do rozpatrzenia przez organ interpretacyjny, ale możliwe, że „ukrywających” prawdziwą naturę operacji³⁶⁸.

4.3. Opinia zabezpieczająca

Wydana na podstawie art. 119w § 1 o.p. opinia zabezpieczająca w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa, ale ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem opinii nie jest ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli. Opinię taką na wniosek zainteresowanego wydaje Szef KAS w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności, przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a o.p. Procedura wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach nie jest ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego, ale szeroko ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych³⁶⁹.

Negatywne stanowisko dla zainteresowanego polega na odmowie wydania opinii zabezpieczającej (art. 119y § 2 o.p.). Ma to miejsce, gdy przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a o.p. W sytuacji negatywnej (odmownej) opinii szczególnego znaczenia nabiera jej uzasadnienie, które

³⁶⁸ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, *Wprowadzenie GAAR a potrzeba zmiany podejścia do tzw. wniosków wielowariantowych* [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 204.

³⁶⁹ Por. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw - VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlatego w jego sprawie określone przepisy znajdują (bądź nie) zastosowanie, a także dlatego wyrażony przez niego pogląd odmienny nie zasługuje na uwzględnienie. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej obliuguje zwłaszcza do wskazania okoliczności świadczących o tym, że do czynności ma zastosowanie art. 119a o.p.

Pominięcie elementów stanu faktycznego istotnych z punktu widzenia ich oceny prawnej albo wskazanie elementów tego stanu, które nie pojawiają się w rzeczywistości zaistniałym stanie faktycznym, ma wpływ na kwestię możliwości skorzystania z ochrony prawnej z tytułu wydanej opinii zabezpieczającej. W art. 119x § 1 pkt 4 o.p. w zakresie szczególnych wymogów wniosku odwołano się do szeroko rozumianych celów, których realizacji czynność ma służyć. Chodzi o cele, które mają wpływ na ocenę czynności pod kątem unikania opodatkowania, np. cel podatkowy, cel działania z duchem ustawy podatkowej, cel ekonomiczny lub gospodarczy, czy też określony cel o charakterze osobistym. Elementów uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego należy poszukiwać przez pryzmat treści art. 119c § 2 o.p. i art. 119d o.p., które dotyczą elementów jednej z zasadniczych przesłanek unikania opodatkowania. Dalsze wymogi dotyczą określenia skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem (art. 119x § 1 pkt 6 o.p.) oraz przedstawienia przez zainteresowanego własnego stanowiska w sprawie (art. 119x § 1 pkt 7 o.p.). W interesie wnioskodawcy leży przedstawienie dokumentacji, która wskazywany stan faktyczny czyni bardziej wiarygodnym zwłaszcza w aspekcie celowości określonych działań. Zgodnie z przedstawionymi zasadami opinia zabezpieczająca wskazuje na brak przesłanek zastosowania klauzuli.

Stosownie do art. 119y § 1 o.p. Szef KAS wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności nie ma zastosowania art. 119a o.p. Opinia zabezpieczająca zgodnie z art. 119b § 1 pkt 2 o.p. skutkuje tym, że do podmiotu, który ją otrzymał nie stosuje się art. 119a o.p. w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej.

W art. 119za o.p. uregulowane zostały elementy opinii. Opinia zabezpieczająca zawiera wyczerpujący opis przedstawionej we wniosku czynności, a także ocenę, że przedstawiona we wniosku czynność nie stanowi unikania opodatkowania, a zatem nie występują przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli natomiast te przesłanki istnieją, wówczas istnieją podstawy prawne do odmowy wydania opinii zabezpieczającej (art. 119y § 2 o.p.), która wymagać będzie uzasadnienia

stanowiska spełniającego wymogi tożsame dla opinii. Każdy sposób załatwienia wniosku o wydanie opinii wiąże się z prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, o czym organ ma obowiązek pouczyć wnioskodawcę. Skarga na odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego, a sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołanej podstawy prawnej.

Przy ocenie zgodności z prawem odmowy wydania opinii zabezpieczającej istotnego znaczenia nabiera ocena zasadności zastosowania do opisanej przez podatnika we wniosku czynności, jeśli została dokonana albo zaplanowana - stosownie do art. 119a § 1 o.p. - przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, przez co nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

4.4. Utrwalona praktyka interpretacyjna oraz interpretacja ogólna i objaśnienia podatkowe.

Ustawą z 16.12.2016 r.³⁷⁰ wprowadzono do Ordynacji dwa nowe instrumenty prawne służące ochronie praw podatnika: tzw. objaśnienia podatkowe oraz mechanizm utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Nowy instrument zarządzania ryzykiem podatkowym – utrwalona praktyka interpretacyjna, funkcjonuje w polskim systemie prawa podatkowego od 1.01.2017 r. Zgodnie z art. 14n § 5 o.p.: „Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego”. Stany faktyczne czy zdarzenia przyszłe, opisywane przez zainteresowanych we wnioskach o wydanie interpretacji, będą z reguły różnić się od siebie, nawet jeśli dotyczą tego samego (rodzajowo) problemu prawnego. Istotne jest, czy te różnice mają znaczenie prawne dla oceny prawidłowości stanowiska wnioskodawcy, jeśli tak, o tyle, o ile różnice te mogłyby prowadzić do odmiennej oceny

³⁷⁰ Ustawa z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. 2016 poz. 2255 ze zm.).

stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przez organ podatkowy (który miałby wiedzę o tych innych okolicznościach), wówczas należy uznać, że analizowane interpretacje nie zostały wydane w takim samym stanie faktycznym. Nie ulega przy tym wątpliwości, że przede wszystkim należy ustalić, czy przepisy mające znaczenie prawne dla prawidłowości stanowiska wnioskodawcy, nie uległy zmianie.

Zgodnie z art. 14n § 6 o.p. w przypadku, gdy „do okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz okresu 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego zastosowanie mają wydane w odniesieniu do takiego samego zagadnienia interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe, wydane w takim samym stanie prawnym przed rozpoczęciem lub w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, począwszy od dnia opublikowania takiej interpretacji ogólnej lub zamieszczenia takich objaśnień podatkowych przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, należy rozumieć odpowiednio wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikające z interpretacji ogólnej lub wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów, zawarte w objaśnieniach podatkowych”.

W § 5 i 6 przepisu 14n o.p. przyjęto dwojakie rozumienie i zasady ustalania „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” Ministra Finansów. W pierwszym wariantcie utrwaloną praktyką interpretacyjną są wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego dominujące w wydawanych – w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym – interpretacjach indywidualnych³⁷¹. W drugim wariantcie utrwalona praktyka interpretacyjna jest ustalana na podstawie interpretacji ogólnej albo objaśnień podatkowych.

Art. 14a § 1 o.p. stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacja ogólna) lub wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe), przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

³⁷¹ Konstrukcja utrwalonej praktyki interpretacyjnej w pierwszym wariantcie może jednak stanowić pułapkę dla podatników, którzy mogą mieć trudność – z uwagi na olbrzymią ilość wydawanych interpretacji indywidualnych – z ustaleniem, które wyjaśnienia są dominujące.

Interpretacja ogólna jest pismem Ministra Finansów zawierającym wykładnię przepisów prawa podatkowego na tle zaistniałych rozbieżności powstałych wskutek stosowania tych przepisów przez podległe mu organy podatkowe. Interpretacje ogólne mogą jedynie pośrednio wpływać na stosowanie prawa podatkowego i z formalnego punktu widzenia nie wiążą organu podatkowego - ich zasadniczym celem jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. Jest to prawna forma działania Ministra Finansów podejmowana w ramach wykładni przepisów prawa podatkowego. Interpretacja ogólna zawiera elementy wykładni doktrynalnej, a nawet legalnej, ale jedynie przy zestawieniu jej z wykładnią operatywną³⁷². Nie jest to wykładnia realizowana w procesie stosowania prawa podatkowego, jednak niewątpliwie zmierza do ujednoczenia jego stosowania przez podległe organy. Interpretacje ogólne nie są źródłem prawa wewnętrznego, które mogłyby służyć organom podatkowym jako podstawy rozstrzygnięcia indywidualnych spraw podatkowych. Podatnik, przyjmując urzędową wykładnię zaprezentowaną w interpretacji ogólnej Ministra Finansów, postępuje zgodnie z zasadą zaufania do organów państwa, wyprowadzoną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z zasady państwa prawnego³⁷³.

Objaśnienia podatkowe to kolejna obok interpretacji ogólnych forma zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Interpretacje ogólne dotyczą urzędowej wykładni przepisów, natomiast istotą objaśnień podatkowych jest powiązanie treści przepisu z jego praktycznym zastosowaniem w odniesieniu do przykładowych sytuacji.

Przepis art. 14n § 4 pkt 1 w zakresie zastosowania się do objaśnień podatkowych odsyła do odpowiedniego stosowania „art. 14k–14m”. Przepis art. 14n § 4 pkt 2 w zakresie zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej Ministra Finansów odsyła do odpowiedniego stosowania „art. 14k i 14m”. Nie została więc przyznana w tych przypadkach tożsama ochrona prawna. W razie zastosowania się bowiem do objaśnienia podatkowego w danym okresie rozliczeniowym, jeżeli skutki prawne wystąpią przed opublikowaniem objaśnienia podatkowego w BIP, ochrona prawna

³⁷² R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, [Cz. 1], „Jurysdykcja Podatkowa” 2007 nr 1, s. 8.

³⁷³ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 136.

nie będzie przysługiwała. Stosuje się tu odpowiednio art. 14l o.p., który nie ma zastosowania do utrwalonej praktyki interpretacyjnej.

Ministerstwo Finansów wydaje również ostrzeżenia, w których charakteryzuje znane mu stany faktyczne, następnie przedstawia mechanizm lub schemat agresywnej optymalizacji, jego skutki i wreszcie konsekwencje, jakie mogą wynikać dla podatnika, doradców prawnych, finansowych czy podatkowych, z zastosowanych rozwiązań. Ostrzeżenia są komunikatami, z treści których wynika, że wykorzystanie przez firmę określonych schematów agresywnej optymalizacji podatkowej może prowadzić do zastosowania klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania i pozbawić przedsiębiorstwo nienależnej korzyści podatkowej. Korzystanie przez podatników z objaśnień podatkowych ma zapewnić rozwiązania dotyczące ochrony prawnej takiej jak w przypadku zastosowania się do interpretacji ogólnej czy indywidualnej.

Zasadniczym powodem wydawania ostrzeżeń i objaśnień jest analiza przez Szefa KAS m.in. wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przekazywanych przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Dotyczy to zwłaszcza wniosków, w których elementy opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego uzasadniają przypuszczenie, że mogłyby stanowić formę niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Innym źródłem informacji jest prowadzony przez pracowników Ministerstwa monitoring informacji zawartych w Internecie, w szczególności na popularnych platformach aukcyjnych, gdzie stwierdza się rozpowszechnione praktyki stosowania procedur zmierzających do agresywnej optymalizacji podatkowej. Dodatkowym źródłem są informacje udostępnione przez służby skarbowe, które potwierdzają przypadki wykorzystywania transakcji do agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Zamieszczając ostrzeżenia, Ministerstwo Finansów wskazuje, że opisane w nich transakcje mogą podlegać ocenie z punktu widzenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.).

Analiza podstawowych funkcji interpretacji podatkowych i unormowań, których celem jest ich realizacja, pozwala na potwierdzenie tezy, że instrumenty prawne interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej, utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej oraz objaśnień podatkowych stanowią element ogólnego systemu

interpretacji podatkowych - należy przyjąć, że funkcje, jak i podstawowe wartości stojące za tymi instytucjami są zbieżne³⁷⁴.

5. MODEL STOSOWANIA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

5.1. Analogia legis - klucz do polskiej generalnej klauzuli antyabuzywnej

Konsekwencje prawne w stanie faktycznym, do którego ma zastosowanie 119a o.p. są ustalane nie dla stanu suponowanego, ale dla przyjętego jako następstwo niedopuszczalnej optymalizacji. Generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzona do polskiego systemu podatkowego ma charakter normatywnej analogii *legis*. Generalna klauzula antyabuzywna, przełamuje zakaz analogii obciążającej w prawie podatkowym (a więc analogii na niekorzyść podatnika). Również w niektórych innych krajach (np. Austrii) analogia na niekorzyść jest uważana za dopuszczalną, o ile *ratio legis* oraz inne elementy interpretacyjne wskazują jednoznacznie, że nieuregulowany stan faktyczny jest tak podobny do uregulowanego stanu faktycznego, iż pozostawienie go poza opodatkowaniem byłoby ciężkim wykroczeniem przeciw równości opodatkowania. Zakres stosowania analogii na niekorzyść podatnika, uzasadniającej powstanie obowiązku podatkowego lub rozszerzającej zakres opodatkowania jest ograniczony przez zasadę zamkniętej i kompletnej, ustawowej regulacji stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu – tym samym interpretator jest związany brzmieniem ustawy, zgodnie z konstytucyjną zasadą legalizmu³⁷⁵. Roszczenie podatkowe powstaje tylko wówczas, gdy ustawowy podatkowy stan faktyczny zostanie zrealizowany, a więc *a contrario* – do powstania roszczenia podatkowego nie dochodzi w przypadku braku urzeczywistnienia ustawowego podatkowego stanu faktycznego³⁷⁶.

Analogia może być traktowana jako wnioskowanie z podobieństwa w ramach wykładni logiczno-systematycznej (systemowej)³⁷⁷. Reguła systemowa wnioskowania *per analogiam* opiera się na zasadzie „fakty podobne do siebie pod istotnym względem

³⁷⁴ M. Wilk, *Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 10, s. 18-22.

³⁷⁵ I. Mirek, *Kwestia gospodarczego sposobu rozpatrywania prawa podatkowego i nadużycia możliwości kształtowania skutków prawnych w prawie podatkowym Austrii, Szwajcarii i Niemiec*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004 nr 4, s. 94.

³⁷⁶ A. Kostecki, *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. s. 263

³⁷⁷ I. Mirek, *op. cit.*, s. 93.

powinny pociągać za sobą te same (względnie podobne) konsekwencje". Zasada ta może być traktowana jako jedna z wersji zasady „sprawiedliwości formalnej”³⁷⁸. W przypadku unikania opodatkowania znaczenie ma nie jedynie podobieństwo zdarzeń gospodarczych, z których jedno jest objęte dyspozycją normy, a drugie pozostaje poza jej zakresem, ale podobieństwo tak daleko idące, że można mówić o ich tożsamości, z uwagi na osiągnięty dla tych dwu - rezultat gospodarczy; klauzula znajduje zastosowanie z uwagi na nieakceptowalne dla *fiscusa* konsekwencje jednego z nich.

Referując w uproszczeniu mechanizm ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to: jeśli zdarzenie A ma konsekwencje gospodarcze X i podatkowe Q, a zdarzenie B ma konsekwencje gospodarcze X i podatkowe Y, to jeśli konsekwencje podatkowe Q są zgodne z zasadą adekwatnego opodatkowania, a konsekwencje podatkowe zdarzenia B (Y) pozwalają na osiągnięcie nienależnej korzyści podatkowej, to zdarzenie B będzie miało w przypadku zastosowania klauzuli konsekwencje nie Y, a Q. Skutki podatkowe czynności stanowiących unikanie opodatkowania nie są ustalane dla fikcji formalnoprawnej - rezultat gospodarczy jest realny i nienależna korzyść podatkowa również.

Nie zakaz, lecz rozwijanie prawa w trwałą, logiczny i wolny od sprzeczności sposób oraz wypełniania istniejących w nim luk - właśnie poprzez stosowanie analogii - zgodnie z ograniczeniami wpisanymi w instytucję polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, może przyczynić się do efektywnego zapewnienia trwałości prawa i realizacji jego zasad³⁷⁹. Jeśli „podobne” sprawy będą konsekwentnie traktowane w taki sam sposób, normatywna analogia *legis* (mechanizm stanowiący sedno generalnej klauzuli antyabuzywnej) nie tylko nie będzie zagrażała pewności prawa, ale może stać się gwarantem jego przewidywalności i systemowej spójności.

5.2. Koncepcja norm sprzężonych w konstrukcji polskiej generalnej klauzuli antyabuzywnej

Koncepcja norm sprzężonych wydaje się najbardziej odpowiednią konstrukcją na ujęcie funkcjonowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Normy konstrukcyjne prawa podatkowego posiadające strukturę dwuelementową funkcjonują

³⁷⁸ Por. Ch. Perelman, *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959, rozdz. II; *idem*, *Justice, Law, and Argument Essays on Moral and Legal Reasoning*, Springer 1980, rozdz. 1; *idem*, *Logika. Prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984, par. 68.

³⁷⁹ A. Kostecki, *Klauzule generalne...*, s. 265.

w specyficznych relacjach z generalną klauzulą antyabuzywną. W tym układzie, normy konstrukcyjne prawa podatkowego są normami sankcjonowanymi, zaś generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą sankcjonującą. Oba rodzaje norm składają się z hipotezy i dyspozycji normy. Normy konstrukcyjne prawa podatkowego we właściwej strukturze nie mają sankcji. Nie nakazują ani nie zabraniają żadnego zachowania, przewidują jedynie konsekwencje wejścia w pole obowiązku podatkowego. W przypadku unikania przez podatnika opodatkowania konsekwencje jego czynności stypizowane w normie konstrukcyjnej prawa podatkowego wyznacza klauzula, a jej dyspozycja pełni w stosunku do czynności, skutkujących nieuprawnioną korzyścią podatkową, które są równoważne ze stypizowanymi (standardowymi) czynnościami, funkcję sankcji.

5.3. Materialny model stosowania polskiej generalnej klauzuli antyabuzywnej

O stosowaniu prawa powinno się mówić wtedy, gdy subsumując fakt uznany za udowodniony pod „normę generalną”, której znaczenie jest dostatecznie precyzyjnie ustalone dla danego przypadku, ustala się konsekwencje prawne tego faktu w decyzji („norma indywidualna”)³⁸⁰. Materialny model stosowania prawa traktuje decyzję finalną w postępowaniu podatkowym jako zastosowanie określonych przepisów prawa materialnego. Przydatny dla prowadzonej argumentacji jest materialny model stosowania prawa sądowego (ogólnie: stosowania prawa przez organy państwowe) sformułowany przez J. Wróblewskiego³⁸¹, który w przypadku stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej należy uzupełnić o algorytm postępowania związany z charakterem klauzuli determinującym tę instytucję jako normatywną analogię *legis* tj.:

- 1) ustalenie obowiązywania i stosowalności określonego przepisu prawa materialnego,
- 2) ustalenie znaczenia tego przepisu w stopniu dostatecznie precyzyjnym dla potrzeb rozstrzygnięcia,
- 3) uznanie za udowodnione faktów sprawy i ujęcie ich w języku stosowanego przepisu prawa materialnego,
- 4) subsumpcja faktów sprawy „pod” stosowany przepis prawa materialnego:
 - a) stwierdza się istnienie dwóch kategorii sytuacji faktycznych (przyjmijmy A i B),

³⁸⁰ Por. J. Wróblewski, *O tak zwanym sylogizmie prawniczym* [w:] *Zagadnienia prawa karnego i teorii prawa*, Warszawa 1959, s. 229—233.

³⁸¹ *Idem*, *Sądowe...*, s. 43 i n.

- b) stwierdza się, iż jedna z tych kategorii sytuacji (A) podlega reglamentacji prawnej, druga natomiast (B) jest prawnie indyferentna,
 - c) ocenia się, że sytuacje należące do kategorii A oraz kategorii B charakteryzują się istotnym podobieństwem,
 - d) ocenia się, że istnieje potrzeba uregulowania sytuacji należących do kategorii B,
 - e) przyjmuje się istnienie obowiązku zastosowania normy regulującej sytuację A do sytuacji B.
- 5) ustalenie konsekwencji prawnych udowodnionych faktów sprawy na podstawie stosowanego przepisu prawa materialnego,
- 6) wydanie finalnej decyzji stosowania prawa.

W przypadku stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej modyfikacja ogólnego modelu stosowania prawa następuje przez modyfikację etapu subsumpcji tj. zastosowanie rozumowania *per analogiam*.

W procesie wykładni ustala się zakres obowiązywania normy, w postępowaniu dowodowym stan faktyczny. Materialny model instytucjonalnego stosowania prawa traktuje decyzję finalną jako zastosowanie określonych przepisów prawa materialnego. Decyzja ta ustala w sposób wiążący dla określonych podmiotów konsekwencje prawne faktów uznanych za udowodnione, przy czym zakres możliwych konsekwencji wyznacza prawo obowiązujące. Subsumpcja w ujęciu podanym w modelu nie jest decyzją, lecz operacją logiczną, gdyż udowodniony fakt sprawy jest już określony w języku stosowanego przepisu. To właśnie przesądza o subsumpcji i przesuwają problem do decyzji dowodowej w postaci kwalifikacji faktu sprawy³⁸². Decyzja finalna jest uzasadniona przez poprzedzające ją decyzje częściowe. Z tego punktu widzenia formuła jej uzasadnienia jest połączeniem uzasadnionych decyzji częściowych. Uzasadnienie decyzji jest jedynym sposobem wykazania, że jest to decyzja racjonalna, a jednocześnie podstawą kontroli tej racjonalności, prowadzącej do uznania trafności czy też błędności podjętej decyzji. Racjonalność analizowana poprzez uzasadnienia decyzji opiera się na istnieniu reguł rozumowania uzasadniającego, które określają jej paradygmat oraz poprawność przejścia od przesłanek decyzji do samej decyzji³⁸³.

„Uznanie faktu za udowodniony” to termin, którego znaczenie musi być zrelatywizowane do konkretnych procedur oraz praktyk i założeń ideologicznych stosowania prawa. Właściwe ustalanie tych faktów, które ogólnie można nazwać

³⁸² *Ibidem*, s. 44-45.

³⁸³ *Ibidem*, s. 237.

„faktami sprawy”, jest jednym z warunków trafności decyzji. Kluczowymi elementami dla zapewnienia pewności stosowania prawa jest ustalenie obowiązującej normy w określonym znaczeniu, uznanie faktu za udowodniony, ustalenie konsekwencji prawnych w decyzji i (najistotniejszy z punktu widzenia stosowania klauzuli) problem powiązania faktów i normy prowadzących do wydania decyzji. Z punktu widzenia pewności stosowania prawa środkami, które mogą zredukować niepewność są:

- a) technika prawodawcza minimalizująca potrzebę wykładni prawa w procesie jego stosowania;
- b) dążenie do przyjęcia wśród organów stosujących prawo możliwie jednolitej normatywnej teorii wykładni;
- c) posługiwanie się przez interpretatora dyrektywami wykładni w sposób umożliwiający kontrolę ich stosowania;
- d) wytwarzanie wśród organów stosujących prawo wspólnych postaw oceniających.

Zebrany materiał dowodowy jest oceniany z punktu widzenia jego wiarygodności i powiązany z dowodzonym faktem w sposób, który pozwala na sformułowanie przez organ zwrotu „materiał M udowodnił istnienie faktu F”. Organ stosujący prawo musi dojść do stwierdzenia, że ów niewątpliwy dowodowo fakt jest „objęty” przepisem właściwym dla czynności odpowiedniej. W przypadkach, w których konieczne jest zastosowanie klauzuli, stan faktyczny jest zasadniczo ustalany dla pierwszego etapu stosowania prawa (związanego z samoobliczeniem), dowodzi się natomiast, że głównym lub jednym z głównych celów czynności było osiągnięcie nieuprawnionej korzyści podatkowej poprzez sztuczny sposób działania sprzeczny w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Klauzula jest uruchamiana, gdy stan faktyczny nie budzi wątpliwości.

Subsumpcję czynności stanowiącej unikanie opodatkowania (faktu uznanego za udowodniony) „pod” stosowany przepis prawny schematycznie można przedstawić następująco: stosowany przepis prawny wyrazimy formułą „jeżeli A jest równoznaczna pod względem treści gospodarczej z B, i jeżeli A to powinno nastąpić K, to jeżeli B to również powinno nastąpić K” gdzie przez zmienną A rozumiemy określenie faktów (składających się na czynność odpowiednią), z zaistnieniem których przepis wiąże powinność wystąpienia konsekwencji (zmienna K), a przez B czynność, dla której realizuje się konieczność powołania do egzystencji - w występującym podatkowo-prawnym stanie faktycznym – czynności odpowiedniej. Subsumpcja jest więc dokonana wraz z ujęciem faktu w języku stosowanego dla czynności odpowiedniej przepisu prawa.

Stosowany przepis materialny wyznacza konsekwencje normy prawnej, które w prawie podatkowym z punktu widzenia sposobu ich wyznaczenia mają charakter jednoznaczny – wyznaczają tylko jedną, nieulegającą stopniowaniu konsekwencję, która jest jednoznacznym rezultatem zastosowania danej normy.

„Faktem” jest - z widzianej przez pryzmat opinii zabezpieczającej perspektywy - czynność planowana, rozpoczęta lub dokonana, która jest unikaniem opodatkowania. W przypadku wystąpienia zainteresowanego o wydanie opinii zabezpieczającej czynność prognozowana, w toku lub zaprzeszła - aktualizuje (w dwóch ostatnich sytuacjach) zastosowanie klauzuli i jest formą samodenuncjacji, której wystąpienie nie łagodzi konsekwencji stosowanych procedur.

5.4. Obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego

Można zadać pytanie, co jest sankcjonowane, skoro norma podatkowego prawa materialnego nie zawiera nakazów ani zakazów³⁸⁴. Odpowiedź na to pytanie wymaga odwołania się do Konstytucji RP, a mianowicie art. 84, który nakłada powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Autor ma świadomość, że zagadnienia związane z konstytucyjną normą dotyczącą ciężaru opodatkowania zostały wielokrotnie przeanalizowane w literaturze naukowej³⁸⁵, wykładni sądowej i autentycznej, jednak ma nadzieję wnieść kolejny element do dyskursu naukowego na tym gruncie.

Jak wynika z Konstytucji RP „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków”, przez co wyrażona jest zasada powszechności opodatkowania, immanentnie związana z zasadą sprawiedliwości podatkowej, powiązaną również z zasadą równości opodatkowania. Pojęciu „każdy” odpowiadają kolejno wszystkie indywidualne podmioty, składające się na grupę podatników, podlegających polskim ustawom podatkowym. Generalność i abstrakcyjność norm ustaw podatkowych również można sprowadzić do dyrektywy powszechności. Cecha „powszechności” ciężaru podatkowego (konstytucyjna), jako obowiązku nałożonego na „każdego” (podatnika) - adresata abstrakcyjnej (ogólnej,

³⁸⁴ Wyrok SN z 20.12.2001 r., III RN 163/00, OSNP 2002, nr 9, poz. 199.

³⁸⁵ Przykładowo M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP*, Tom I, art. 1–86, Warszawa 2016; A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Monitor Podatkowy” 2017 nr 7, s. 24; M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005 nr 5, s. 20 i n.

powszechnie obowiązującej) normy prawa materialnego podatkowego - wyznacza standard, która według Słownika Języka Polskiego PWN zawiera się w rozumieniu pojęcia „powszechny” jako „częsty, ogólnie znany i stosowany”, „dotyczący wszystkich rzeczy, osób, spraw itp.”. „Każdy” podatnik powinien znać „powszechnie” obowiązujące prawo podatkowe – nie znając prawa nie ma żadnych szans na wywiązywanie się z ciężących na nim obowiązków. Norma podatkowa operuje abstrakcyjnym opisem sytuacji, której wystąpienie w rzeczywistości, w konkretnym miejscu i czasie powoduje uruchomienie mechanizmu opodatkowania (powstanie obowiązku podatkowego i następnie zobowiązania podatkowego)³⁸⁶.

Nie zagłębiając się w teoretyczne rozważania nad zasadą sprawiedliwości podatkowej, z zapisu tego wynika obowiązek ponoszenia takich samych ciężarów przez podmioty znajdujące się w takich samych sytuacjach/stanach prawnopodatkowych. Powszechność obowiązku oznacza, że nikt nie może się zwolnić, ani ograniczyć tych ciężarów - „każdy” jest do ich ponoszenia obowiązany. Obowiązek jest nienegocjowalny - albo jest wykonany, albo nie. „Cena” czynności podlegających reżimowi systemu podatkowego (podatek) ma charakter „ceny regulowanej” – nie jest ustalana przez mechanizmy „wolnego rynku”. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej wbrew nadal promowanej tezie nie „jest wolnym wyborem każdego podatnika” i nie jest prawdą, że „nie może podlegać kontroli organów podatkowych”³⁸⁷. Ograniczenia powyższemu nakłada m.in. generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która przeczy beztrąsko podtrzymywanemu twierdzeniu, że „wszelkie czynności prawne, które czynią zadość prawu cywilnemu i służą realizacji prowadzonej działalności, a których wypadkową jest wybranie korzystniejszej formy, wysokości czy też momentu powstania obowiązku podatkowego, są zgodne z prawem”³⁸⁸. Także Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się, że „podatnik może zmniejszać swoje zobowiązania podatkowe i układać swoje stosunki gospodarcze na podstawie zasady swobody umów pod warunkiem, że działa on zgodnie z prawem”³⁸⁹, a jednak obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych (podatku) jest ten sam dla wszystkich i taki sam, w tych samych sytuacjach. Z obowiązku

³⁸⁶ B. Brzeziński, *Zagadnienia konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Wolters Kluwer Polska 2012, s. 682.

³⁸⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 lipca 1996 r., SA/Ka 1244/95, Lex nr 29369.

³⁸⁸ J. Niedojadło, *„Nullum tributum sine lege – dopuszczalność wyboru drogi najmniej opodatkowanej”*, *Studia Prawnicze i Administracyjne* 2014 nr 1, s. 55.

³⁸⁹ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, (Dz.U. Nr 122, poz.1288), <http://www.trybunal.gov.pl> [dostęp 14.06.2021].

zapłaty podatku, jak podkreślam - nienegocjowalnego, wynika jedna i jedyna kwota podatku³⁹⁰. Być może jest to poszukiwanie idealnego podatnika na wzór dworkinowskiego Herkulesa, który dokona jedynego właściwego wyboru formy prawnej realizowanych działań gospodarczych i dokona samoobliczenia - zgodnie z *ius*, a nie *lex*, nie uciekając się do znanej z mitologii historii kradzieży jabłek z ogrodu Hesperyd, a udzieli pomocy Tytanowi-państwu, by ten mógł odpocząć na chwilę (w niepokoju o nienaruszalność bazy podatkowej), wiedząc, że podatek-Herkules kieruje się właściwymi - w sensie moralnym - pobudkami. Przy założeniu bowiem, że formuła Radbrucha: *lex iniustissima non est lex* (prawo w najwyższym stopniu niesprawiedliwe nie jest prawem) nie ma racji bytu w demokratycznym państwie prawnym, jakim jest Rzeczpospolita Polska, to w oparciu o obowiązujący porządek prawny legitymowane są rozstrzygnięcia „właściwe” – zgodne z pochodzącym z prawa rzymskiego pojęciem *aequitas* (słuszności). Na takie rozumienia klauzuli może również wskazywać stosowana w regulacji klauzulowej siatka pojęciowa tj. użycie sformułowania „czynność odpowiednia” (nie tyle „analogiczna”, co „właściwa”, „słuszna”).

5.5. Opodatkowanie adekwatne

Do pojęcia *aequitas* wydaje się nawiązywać również koncepcja opodatkowania adekwatnego. Obciążenie podatkowe jest adekwatne w sytuacji, w której podatek płaci podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulg i zwolnień³⁹¹. Korzystanie z przewidzianych prawem ulg, zwolnień, czy też innych udogodnień podatkowych nie mieści się w pojęciu unikania opodatkowania – są one elementami konstrukcji podatku, a korzystanie z nich oraz ich skutki finansowe dla budżetu, są konsekwencją określonej polityki podatkowej³⁹². W tym miejscu występuje punkt, w którym powinni się spotykać podatek-Herkules i Tytan-państwo – tak by ich interesy zostały wzajemnie wyważone, a realizacji zasady zaufania odpowiadała realizacja zasady lojalności. Celem prawa podatkowego jest stypizowanie w normie podatkowo-prawnej pod postacią przedmiotu podatku zjawisk życia codziennego świadczących o zdolności do świadczenia

³⁹⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.

³⁹¹ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 148-149.

³⁹² B. Brzeziński, *Zagadnienia konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Wolters Kluwer Polska 2012, s. 680.

podatkowego, w szczególności zjawisk o charakterze ekonomicznym, a tym samym obciążenie ich podatkiem, bez względu na to jaka kwalifikacja prawna nadawana jest im przez inne gałęzie prawa³⁹³. Normodawca „stara się dostosować treść przepisów do sytuacji standardowych, prowadzących do adekwatnego obciążenia podatkowego i wyeliminować możliwość aranżowania przez podatnika sytuacji niestandardowych, których zaistnienie – w świetle przepisów nakierowanych na standard – pozwoliłoby, nie mieszcząc się w hipotezach norm wynikających z tych przepisów, na uniknięcie opodatkowania”³⁹⁴. Toteż linia demarkacyjna pomiędzy dopuszczalną i niedopuszczalną optymalizacją podatkową, nie powinna być wyznaczana przez to, co „wydaje się” dozwolone, ale przez to, co zabronione (zgodnie z zasadą *nullum tributum sine lege*: nie ma (i nie może być) podatku, gdy nie nałożono go i nie uregulowano przepisem prawa) i dlatego tak istotne są granice, wyznaczone przez generalną klauzulę antyabuzywną, poza którymi dopiero korzyść podatkowa staje się korzyścią uprawnioną. To co jest „zabronione” definiuje sferę wolności – pewność negatywna wyznacza granice pewności pozytywnej. Dążenie do obniżenia obciążenia podatkowego, jeżeli jest zgodne z oczekiwaniami ustawodawcy, można traktować jako wyraz efektywności systemu bodźców finansowych, ustanowionych przez prawo. Pojęcie adekwatnego obciążenia podatkowego jest operatywną koncepcją doktrynalną, niezbędną przy analizie pojęcia wykładni gospodarczej prawa podatkowego.

5.6 „Jedna i jedyna” kwota podatku

Zgodnie z art. 4 o.p. obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Z obowiązku podatkowego wynika zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 o.p. - zobowiązanie podatkowe). Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 o.p.). Art. 6 o.p. określa jedynie elementy definicyjne podatku, którego cechą jest wskazana wyżej przymusowość - obowiązek jego poniesienia. Granice abstrakcyjnego obowiązku podatkowego,

³⁹³ M. Kalinowski, *op.cit.*, s. 130.

³⁹⁴ B. Brzeziński, *op.cit.*, s. 683.

wyznaczają granice zobowiązania podatkowego, a te podatku. Kwota podatku dla określonego stanu faktycznego jest „jedna i jedyna”. Kwota podatku – z natury jedna – powinna być zarazem kwotą jedyną (tzn. zgodną ze stanem faktycznym i prawnym) – niezależnie od tego czy obliczenia dokonuje sam podatnik, płatnik, czy organ podatkowy I-szej, czy II-giej instancji. Problematyka równości i pewności prawa podatkowego, weryfikowana w procesie stosowania prawa, to taki ciężar takiej samej kwoty podatku, w związku z zaistnieniem takich samych okoliczności faktycznych, identycznie zakwalifikowanych prawnie, na każdym podmiocie zobowiązania podatkowego (znajdującego się w danej kategorii podmiotów). Obliczenie podatku jest instytucją ogólną niezbędną dla powstania zobowiązań podatkowych, niezależnie od tego w jaki sposób powstają, będąc jednocześnie instytucją stosowania prawa (subsumpcji podatkowego stanu faktycznego) i jakkolwiek ma charakter czynności materialnej o charakterze rachunkowym, to jest czynnością najdonioślejszą w sensie uwidocznienia efektu stosowania prawa i wieńczącą ten proces. Weryfikacja stanu faktycznego z punktu widzenia prawdy materialnej, jak i weryfikacja subsumpcji tegoż stanu faktycznego – łącznie składają się na prawidłowe odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego. Samoobliczenie polega na tym, że na podatniku ciąży obowiązek odtworzenia rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego³⁹⁵. Ryzyko efektów nierzetelnego samoobliczenia jest zwiększone wobec wprowadzenia regulacji klauzulowych, które odwołują się wprost do faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych lub innych zdarzeń z punktu widzenia zaistnienia obowiązku czy ustalania wysokości podstawy opodatkowania.

5.7. Wykładnia operatywna

Wyjaśnienie znaczenia przepisu prawnego, z którego odkodowuje się normę, sprowadza się do określenia sytuacji, podmiotów czy obiektów do których norma lub jej fragment się odnosi³⁹⁶. Podmioty niebędące organami publicznymi (państwowymi lub samorządowymi), dokonują, stosując prawo podatkowe, kwalifikacji występującego stanu faktycznego z punktu widzenia kryteriów normatywnych (ustawowego stanu faktycznego) oraz wyznaczają konsekwencje tej kwalifikacji³⁹⁷. Podmiot stosujący prawo

³⁹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi ...*, s. 39

³⁹⁶ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 15.

³⁹⁷ Por. L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, s. 21.

ustala jaka norma (o jakiej treści), właściwa jest do rozstrzygnięcia sprawy³⁹⁸. Zgodnie z materialnym modelem decyzyjnym organ stosuje przepis prawa materialnego, który według prawnego modelu normatywnego stanowi podstawę decyzji finalnej instytucjonalnego stosowania prawa. Dla wydania i uzasadniania decyzji finalnej przepis winien posiadać dostatecznie określone znaczenie. Jeżeli w konkretnej sytuacji organ ma wątpliwości co do tego znaczenia, to wówczas ustala je dokonując tzw. wykładni operatywnej. Może być ona nazwana też wykładnią decyzyjną, co akcentuje istotny kontekst jej prowadzenia, polegający na ustaleniu treści wzoru zachowania po to, aby wydać na jego podstawie decyzję stosowania prawa. Składowe procesu dochodzenia do decyzji stosowania prawa - rozumianych jako nałożenie na daną sytuację faktyczną ustalonych kryteriów normatywnych po to, aby ją odpowiednio zakwalifikować z punktu widzenia zawartego w nich zakazu, nakazu czy uprawnienia i następnie określić konsekwencje tej kwalifikacji - skutkuje, że wykładnia operatywna oparta jest na cesze "decyzyjności"³⁹⁹; jej immanentną cechą jest nakaz dojścia do takiego rezultatu, który wystarcza do podjęcia, a następnie uzasadnienia decyzji.

Pełna rekonstrukcja normy prawnej jest możliwa w toku wykładni doktrynalnej, jeśli jej zadaniem i przedmiotem stanie się np. treść danej instytucji prawnej. Jednak i wykładnia doktrynalna zwykle ogranicza się do jakiegoś aspektu czy kontekstu prezentacji treści normatywnych. Sytuacyjność aktów wykładni operatywnej, wynika z konieczności podjęcia decyzji stosowania prawa w ograniczonej skali uniwersalności rekonstrukcji i jest związana głównie z ustalaniem równoległe w procesie decyzyjnym stanem faktycznym, co oznacza zawężenie przedmiotowe rekonstruowanego wzoru zachowania do tych elementów, które będą niezbędne do kwalifikacji ustalonych w procesie składników stanu faktycznego. Rezultat wykładni operatywnej, należy więc traktować nie jako zrekonstruowaną „pełną” normę prawną, ale jako normę stosowaną – normatywną podstawę decyzji⁴⁰⁰. Ponieważ decyzja stosowania prawa obejmuje w istocie dwie decyzje szczegółowe - kwalifikację faktów oraz ustalanie konsekwencji tej kwalifikacji - to rekonstrukcji podlega, mówiąc w uproszczeniu, zarówno norma sankcjonowana, jak i norma sankcjonująca⁴⁰¹. Redukcja ustalonych w drodze rekonstrukcji normatywnych podstaw decyzji do konkretnych treści decyzji

³⁹⁸ Z. Radwański, *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego* [w:] *Zagadnienia metodologiczne prawnoznawstwa*, Ossolineum 1982, s. 100-101.

³⁹⁹ L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna (podstawowe właściwości)*, „Państwo i Prawo” 2009 nr 6.

⁴⁰⁰ Por. L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, s. 64-65, 119-120 i in.

⁴⁰¹ L. Leszczyński, *Wykładnia...*

kwalifikacyjnej i konsekwencyjnej wiąże się z nałożeniem ogólnej podstawy normatywnej na ustalony stan faktyczny i oznacza wyprowadzenie z tej ogólnej podstawy zindywidualizowanego wzoru zachowania dla adresata decyzji. Stanowi to emanację cechy decyzyjności i sytuacyjności wykładni operatywnej.

„Prawo operatywne” to prawo składające się z decyzji rozstrzygających sprawy. Przyjmuje się, że to „prawo w działaniu” (*law in action*) jest rzeczywistym prawem, przeciwstawiając mu prawo stanowione przez prawodawcę (*law in books*); prawem jest to, co jest stosowane jako prawo.⁴⁰² Proces ustalania znaczenia przepisu prawa nazywany jest właśnie „wykładnią”, której wynikiem jest decyzja interpretacyjna. Podejście do wykładni operatywnej z oceniająco-postulatywnego punktu widzenia polega na udzieleniu odpowiedzi na pytanie, jak powinno się ustalać znaczenie budzącego wątpliwość przepisu prawnego. Odpowiedzią na to pytanie jest wyznaczenie wartości, które wykładania powinna realizować, i/lub sformułowanie dyrektyw interpretacyjnych, na podstawie których ocenia się trafność wykładni prawa⁴⁰³.

5.8. Wykładnia gospodarcza

Proces wykładni prawa podatkowego rozpoczyna się z reguły od jego interpretacji przez podmioty niebędące organami publicznymi, a kolejne etapy stosowania prawa sprowadzają się do kontroli interpretacji w poprzednim etapie – od podatnika i płatnika, poprzez organ podatkowy pierwszej instancji, organ drugiej instancji, wojewódzki sąd administracyjny do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wykładnia prawa podatkowego dokonywana w poszczególnych etapach jego stosowania stanowi swego rodzaju dyskurs prawniczy będący jednym z rodzajów dyskursu argumentacyjnego⁴⁰⁴. Nie ma dyskursu argumentacyjnego, gdy nie powstają niejasności, co oznacza, że kończy się on, jeżeli podmiot oceniający wykładnię prawa podatkowego dokonana we wcześniejszym etapie jego stosowania uzna za prawidłową⁴⁰⁵.

Wykładnia celowościowa jest uważana za rodzaj wykładni funkcjonalnej. Wykładnia funkcjonalna to wykładnia dokonywana ze względu na tzw. kontekst

⁴⁰² Por. R. Pound, *Law in Books and Law in Action*, American LR 12, 1910; *idem*, *Jurisprudence*, St. Paul 1959, t. IV, s. 14-17; z nowszych koncepcji np. H. Lasswell, *A Pre-View of Policy Sciences*, New York 1971, s. 99 i n.; koncepcja „Law-as-Action” J. Hall, *Foundations of Jurisprudence*, Indianapolis-Kansas City-New York 1973, s. 154 - 157; R. S. Summers, *Instrumentalism and American Legal Theory*, Ithaca - London 1982, s. 112 - 115, 143 - 277 i cyt. lit.

⁴⁰³ J. Wróblewski, *Sądowe...*, s. 116.

⁴⁰⁴ J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003, s. 26.

⁴⁰⁵ *Ibidem*, s. 37.

funkcjonalny tj. okoliczności takie jak ustrój państwa, kultura polityczna i prawna, a także cele prawa, tekstu prawnego, bądź instytucji prawnej⁴⁰⁶. W doktrynie stawiana jest teza, że wykładnia celowościowa zakłada ujęcie prawa jako narzędzia realizacji pewnych celów społecznych; jedynie przy tym założeniu wykładnia celowościowa posiada legitymację⁴⁰⁷. Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 20 czerwca 1995 r. (III ARN 22/95)⁴⁰⁸ doszedł do wniosku, że priorytet wykładni językowej można akceptować jedynie w warunkach dużej spójności systemu prawa i dyscypliny legislacyjnej ustawodawcy. Niespełnianie tych warunków przez polski system prawa skutkuje niepewnością wyników wykładni językowej, która w związku z tym musi być wspierana wykładnią systemową i funkcjonalną. O znaczeniu wykładni celowościowej w prawie podatkowym kilkakrotnie wypowiadał się również Trybunał Konstytucyjny, m.in. stwierdzając w uchwale z 26 marca 1996 r. (W.13/95)⁴⁰⁹, że wykładnia celowościowa powinna być stosowana w ścisłym związku z wykładnią językową i systemową. W literaturze wskazuje się, że wykładnia ekonomiczna, czy też gospodarcza, prawa podatkowego, stanowi swoisty rodzaj wykładni celowościowej⁴¹⁰.

U podstaw koncepcji wykładni gospodarczej leżą dwa założenia: po pierwsze, że podatek powinien zachowywać się gospodarczo racjonalnie (kierować się przy wyborze form obrotu gospodarczego ich efektywnością), z drugiej strony zaś – podatkowo neutralnie (uwarunkowania podatkowo-prawne nie powinny być ważące dla tych wyborów); po drugie wszyscy podatnicy powinni podlegać adekwatnemu obciążeniu podatkowemu.

Dyrektywa wykładni gospodarczej może być dyrektywą interpretacyjną drugiego stopnia (dyrektywą wyboru). Gdy wykładnia językowa nie daje dostatecznie jasnych rezultatów wykładnia gospodarcza prowadzi do wyboru alternatywy, która: nie wywoła, na skutek zastosowanego opodatkowania, perturbacji w działalności gospodarczej przedsiębiorcy-podatnika i/lub pozwoli na zachowanie adekwatności obciążenia podatkowego do rezultatów gospodarczych tej działalności i jego możliwości płatniczych⁴¹¹. Takie „progospodarcze” rozumienie wykładni gospodarczej nie jest jedynym, bowiem dyrektywa kolizyjna, będąca werbalizacją idei tej wykładni, mogłaby

⁴⁰⁶ K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni* [w:] *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, (red.) M. Zirk-Sadowski, Łódź 1997, s. 70.

⁴⁰⁷ T. Gizbert, *Wykładnia celowościowa*, „*Studia Prawnicze*” 1985 z. 3-4, s. 53.

⁴⁰⁸ OSNP 1995, nr 24, poz. 297, LEX nr 135.

⁴⁰⁹ OTK 1996, tom I, poz. 14.

⁴¹⁰ R. Mastalski, *Prawo Podatkowe. Część ogólna*, Warszawa 1998, s. 99.

⁴¹¹ B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 91.

mieć postać: „Przy ustalaniu znaczenia przepisów prawa podatkowego należy preferować takie ich rozumienie, które nie prowadzi do nieadekwatnego dla danej sytuacji gospodarczej obciążenia podatkowego”⁴¹², co wyznacza jej cel - jako dążenie do pewnego rodzaju homeostazy interesów podatnika i fiskusa – „złotego środka”. Rewers idei wykładni gospodarczej to opodatkowanie adekwatne nie jako korzyść, ale ciężar. Wartości te są równoznaczne ilościowo bez względu na progospodarcze, czy profiskalne rozumienie wykładni gospodarczej - to jest właśnie przywoływana wyżej „*aequitas*” (w wymiarze podatkowym).

Jakkolwiek w przypadku uzyskania nieuprawnionej korzyści podatkowej (unikania opodatkowania) dyrektywa wykładni gospodarczej jako dyrektywy wyboru nie ma charakteru samoistnego, wobec funkcjonowania w polskim systemie podatkowym instytucji generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to pozwala ustalić pomocniczo zakres hipotezy normy prawa materialnego, który został w zakazanym celu wykorzystany. Wykładnia gospodarcza – w znaczeniu doktryny orzeczniczej – w prawie anglosaskim ma przede wszystkim postać zasady zwanej „*substance over form*” tj. przewagi treści ekonomicznej operacji gospodarczej nad jej formą⁴¹³, co zasadniczo oddaje sens założeń generalnej klauzuli antyabuzywnej (w ramach innego mechanizmu, jeśli chodzi o podstawy wydania decyzji w postępowaniu).

Aktualnie w postaci generalnej klauzuli antyabuzywnej w polskim systemie podatkowym istnieje norma, która pozwala organom podatkowym na ustalanie wysokości podatku w oparciu o „rzeczywistość ekonomiczną” - wszystkie argumenty przeciwko stosowaniu wykładni gospodarczej⁴¹⁴ zostały przez ten fakt prawny wytrącone z ręki adwersarzy jej stosowania. Generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera nie wyrażone wprost dyrektywy wykładni, zgodnie z którymi w przypadku postępowania z jej użyciem powinna znaleźć zastosowanie wykładnia celowościowa. Wskazują na powyższe sformułowania, stanowiące składowe tej instytucji tj. odwołanie się do racjonalności działań podatnika, celu ustawy, celu przepisu, czy celów dokonania czynności.

⁴¹² *Ibidem*, s. 91.

⁴¹³ Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Anglosaskie..., passim*.

⁴¹⁴ Por. M. Kalinowski, *op.cit., passim*.

5.9. Funktor celu

Jeśli mówi się w związku z unikaniem opodatkowania o łamaniu „ducha” prawa, to za tym stwierdzeniem kryje się wykraczanie przeciwko celowi czy też intencji ustawodawcy, bądź też celowi aktu prawnego lub jego poszczególnych postanowień. Celowe działanie można przypisać tylko podmiotowi wyposażonemu w świadomość i wolę⁴¹⁵. Zabieg przypisania tych atrybutów ciału zbiorowemu jakim jest ustawodawca jest problematyczny, jednak intencja ustawodawcy powinna być pojmowana nie jako fenomen ze sfery psychologii, ale jako wektor działania organu władzy publicznej⁴¹⁶, a więc nie jako wspólny mianownik intencji parlamentarzystów, bowiem każde racjonalne działanie jest motywowane określonymi przesłankami, nawet jeśli jest to działanie parlamentu (co można dodać [ironicznie] wobec powszechnych zarzutów, co do jakości ustawodawstwa). Intencje ustawodawcy w sensie subiektywnym są praktycznie nie do ustalenia, jednak możliwe jest zrekonstruowanie z dostępnych źródeł informacji jego intencje w znaczeniu obiektywnym⁴¹⁷.

Informacje o celach ujawnionych przez uczestników procesu legislacyjnego mogą być istotne w procesie interpretacji przepisów, jeśli przepis charakteryzuje się wieloznacznością bądź jest niezrozumiały, a jego wykładnia prowadzi do absurdalnych rezultatów; materiały wyjaśniające znaczenie przepisów powinny być zgodne z treścią uzasadnienia rządowego oraz innymi materiałami z procesu legislacyjnego; treść uzasadnienia, w części, która wiąże się z dyskusyjną kwestią, powinna być jednoznaczna – powyższe zostało sformułowane, co prawda przez brytyjską Izbę Lordów w sprawie *Pepper v. Hart*⁴¹⁸, lecz wydaje się mieć doniosłość w każdym systemie prawnym.

Innym punktem odniesienia wykładni celowościowej jest kwestia celu aktu prawnego lub jego przepisu. Teorie statyczne, niechętne dopuszczaniu celu w ogóle, jeżeli już dopuszczają rozważania teleologiczne, to pod warunkiem, że chodzi o cele historycznego normodawcy. Teorie dynamiczne natomiast zainteresowane są „celami samej normy” czy też „celami normodawcy aktualnego”. Dlatego też jedyna dyrektywa wykładni do przyjęcia, niezależnie od wyboru między teoriami statycznymi i dynamicznymi, głosi w nawiązaniu do jednolitości systemu prawa: „Jeżeli w procesie

⁴¹⁵ Por. J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 354.

⁴¹⁶ Por. M. S. Moore, *A Natural Law Theory of Interpretation*, “Southern California Law Review” 1985, vol. 58, s. 352 oraz S. Vonegauer, *What is the Proper Role of Legislative Intention in Judicial Interpretation?*, “Statute Law Review” vol.18, No. 3, s. 238.

⁴¹⁷ Tak S. Vonegauer, *op.cit.*, s. 238.

⁴¹⁸ *Pepper v. Hart* [1993] AC 593.

wykładni uwzględnia się cele prawa, to posługując się celem przepisu należy go ustalić w ten sposób, by był zgodny co najmniej z celami instytucji, do jakiej interpretowany przepis należy”⁴¹⁹. Właściwe ujęciem dynamicznym jest przeciwstawienie wykładni „gramatycznej”, czy też „werbalnej” wykładni uwzględniające cele instytucji.

Cel ten może być deklarowany wprost w tekście aktu prawnego, jednak zdecydowanie częściej, wobec braku jego wyartykułowania, jest to cel przypisywany aktowi prawnemu lub jego instytucji przez interpretatora. Znajomość celu regulacji prawnej umożliwia stosowanie przepisów w sposób adekwatny do ich społecznego i ekonomicznego sensu⁴²⁰. Poszukiwanie i ustalanie celu ustawy bądź jej przepisu jest zajęciem bardziej racjonalnym niż poszukiwanie celu ustawodawcy, który jest celem *ex ante* – stanem istniejącym w jednym momencie w przeszłości. Wykładnia celowościowa ma charakter wykładni dynamicznej, a nie statycznej, dlatego cel ustawy bądź jej przepisu ustalony *ex post* lepiej realizuje założenie ustawodawcy racjonalnego – pozwala zrekonstruować stany pożądane czy aprobowane, których osiągnięciu prawo ma służyć. Cel ustawy lub jej przepisu może być różnie postrzegany w różnym czasie – zmiana kontekstu funkcjonalnego (społecznego lub gospodarczego) umożliwia ich czytanie w sposób adekwatny do nowego kontekstu, co uelastycznia prawo i podwyższa stopień jego trwałości⁴²¹. Współcześnie przeważa pogląd, że cele aktu prawnego powinny być rekonstruowane z jego przepisów w kontekście aktualnym, a nie historycznym⁴²².

4.10. Strategia interpretacyjna generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Podmiot stosujący prawo, aby dojść do „właściwej” decyzji interpretacyjnej, powinien przyjąć strategię interpretacyjną, polegającą na przyjęciu wstępnych założeń interpretacji, prowadzenia procesu myślowego przez stosowanie dostępnych metod i środków interpretacji, waloryzacji rezultatów tego procesu oraz wybór jednej z alternatywnych (jeśli jest ich więcej niż jedna) możliwości interpretacyjnych⁴²³. Proces ustalania stanu prawnego sprawy składa się z dwóch rodzajów rozumowań,

⁴¹⁹ J. Wróblewski, *Sądowe...*, s. 143

⁴²⁰ Por. J. Evans, *Statutory interpretation. Problems of Communication*, Auckland 1988, s. 60 i n.

⁴²¹ Por. B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 54.

⁴²² Por. Mastalski, *Prawo podatkowe. Część ogólna*, Warszawa 1998, s. 97.

⁴²³ Por. B. Brzeziński, *Ewolucja strategii interpretacji ustaw w orzecznictwie Sądu Najwyższego Kanady*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego*, Toruń 2002, s. 268.

tj. poszukiwania źródła normatywnej podstawy decyzji (rozumowania walidacyjne) oraz towarzyszącego mu procesu ustalania treści normy zawartej w tym źródle (rozumowania derywacyjne). Walidacyjno-derywacyjna koncepcja wykładni prawa⁴²⁴, która najpełniej ukazuje specyfikę wykładni operatywnej i pozwala dostrzec dynamizm prowadzonych rozumowań, zakłada z jednej strony konieczność poszukiwania źródła (faktu normotwórczego), z którego podmiot stosujący prawo będzie rekonstruował normę do zastosowania oraz z drugiej strony samą rekonstrukcją tej normy obejmującą również rozumowania redukcjonistyczne. Paralelność i przenikanie się procesów ustalania stanu faktycznego i prawnego wymagają jednoczesnego dokonywania stałej „konfrontacji” tych dwóch elementów w procesie stosowania prawa (kwalifikacja cząstkowa). W ten sposób organ – poszerzając swoją wiedzę na temat stanu faktycznego – będzie dokonywał redukcji potencjalnego katalogu norm prawnych do tych, które z uwagi na stan faktyczny sprawy mogą mieć w nim zastosowanie⁴²⁵; redukcja staje się częścią szerszego procesu – procesu rekonstrukcji normatywnej podstawy decyzji.

Ustalenia normatywnej podstawy decyzji przy stosowaniu normy sprzężonej tj. normy konstrukcyjnej prawa podatkowego i generalnej klauzuli antyabuzywnej, wymaga dwufazowości działań interpretacyjnych dla ustalenia zakresu hipotez obu norm. Wskazane rodzaje norm wspólnie stanowią kompleks normatywny będący podstawą wydania decyzji stosowania prawa w konkretnym przypadku, stając się elementem normatywnej podstawy decyzji. Najpierw należy ustalić jaki jest ustawowy stan faktyczny objęty hipotezą normy konstrukcyjnej, według „zwykłych” zasad – równorzędną rolę powinna odgrywać metoda wykładni językowej oraz inne metody wykładni, w tym przede wszystkim wykładnia celowościowa⁴²⁶, natomiast stan faktyczny objęty hipotezą klauzuli (czynność kwestionowana) - dla zweryfikowania tożsamości obu - powinien być wyprowadzony (w dążeniu do zrekonstruowania czynności odpowiedniej) w drodze wykładni gospodarczej (zgodnie z preferencjami wynikającymi z treści klauzuli). W przypadku zaktualizowania się potrzeby zastosowania klauzuli treść gospodarcza obu czynności (ustawowej i kwestionowanej) jest taka sama, ale nie ta sama (pozostają, bowiem ich składowymi elementy, stanowiące „formę” czynności). Treści

⁴²⁴ Szerz. na temat walidacyjno-derywacyjnej koncepcji wykładni prawa zob. L. Leszczyński, *Zagadnienia..., passim*, oraz na tle innych M. Zirk-Sadowski, *Pojęcie, koncepcje i przebieg wykładni prawa administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 4: *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015, s. 159–171.

⁴²⁵ M. Zirk-Sadowski, *op.cit.*, s. 163.

⁴²⁶ Por. B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 58.

należy dać pierwszeństwo przed formą operacji gospodarczej – jednakże tylko w takich granicach, jakie określa znaczenie tekstu ustawy oraz jej cel.

Wyodrębnienie powyższych rozumowań w decyzyjnym modelu stosowania prawa nie oznacza fazowości ustaleń dokonywanych przez decydenta. W tym sensie rozpoczęcie kolejnych rozumowań nie jest zależne od całkowitego zakończenia wcześniejszych, a tym bardziej nie skutkuje brakiem możliwości powrócenia do nich⁴²⁷. W procesie stosowania prawa może mieć miejsce sytuacja, w której występuje pełna odpowiedniość między normą w jej bezpośrednim rozumieniu przez organ państwa, a sytuacją wymagającą rozstrzygnięcia. Idealizujące założenie, że taka sytuacja („sytuacja izomorfii”) występuje w procesie stosowania klauzuli na pierwszym etapie jest uzasadniona, ponieważ ustawowy stan faktyczny normy sankcjonowanej determinujący sytuację rozstrzygnięcia, przyjmowany jest jako stan wyjściowy, nie wymagający już – po dokonanych ustaleniach - weryfikacji. Rozumienie normy (ogólne i abstrakcyjne) jest związane z jej dotychczasową egzystencją w systemie prawnym, ukształtowanym przez doktrynę i orzecznictwo. Na tym etapie związek rozumienia normy z konkretną sytuacją rozstrzygnięcia jest pre-rozumieniem, poprzedzającym rozumienie normy dla potrzeb konkretnego przypadku, ponieważ „konkretny przypadek” zrealizuje się dopiero jako efekt zastosowania do rzeczywistego stanu faktycznego tejże normy poprzez generalną klauzulę antyabuzywną.

Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale także określa jej granice⁴²⁸. Zakres hipotezy przepisu prawa materialnego (normy konstrukcyjnej) ustalony powinien być generalnie w drodze ścisłej, językowej wykładni, wyznaczając ustawowe granice opodatkowania. Możliwy sens słów i zwrotów jest nieprzekraczalną barierą procesów wykładni – jej naruszenie prowadzi do rozstrzygnięcia interpretacyjnego *contra legem*. Zdaniem L. Leszczyńskiego stwierdzenie ogólnej stosowalności i możliwości zastosowania przepisu prawnego jako podstawy decyzji łączy w sobie uzasadnienie tetyczne z uzasadnieniem aksjologicznym oraz praktycznym (faktualnym, funkcjonalnym) w sensie określenia sposobu, w jakim obowiązujące tetycznie przepisy prawne mogą być wykorzystywane jako podstawa decyzji stosowania

⁴²⁷ Zob. L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, s. 19.

⁴²⁸ Por. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 94.

prawa⁴²⁹. Warto podkreślić, iż działanie na podstawie prawa i w jego granicach odnosi się do każdego etapu procesu stosowania prawa, począwszy od momentu podjęcia decyzji o jego rozpoczęciu, przez ustalenia związane ze stanem faktycznym i prawnym oraz ich kwalifikacją, kończąc na wydaniu decyzji finalnej i jej uzasadnieniu. Punktem wyjścia będzie zawsze rekonstrukcja potencjalnej normy prawnej z tekstu prawnego przy użyciu wykładni językowej⁴³⁰. Stosowanie prawa jest bowiem przyporządkowaniem rozwiązań podanych w ustawie do konkretnych stanów faktycznych.

Przy konkretyzacji normy prawnej uwzględnić należy wartości prawa podatkowego. Stan faktyczny należy zatem ocenić na podstawie przepisów podatkowych wartościująco. Wartościująca ocena stanu faktycznego powinna mieć w prawie podatkowym miejsce zawsze na podstawie odpowiednich przepisów ustawy. W literaturze trafnie wskazuje się, że procesy wykładni prawa podatkowego mają charakter złożony, a stosowanie poszczególnych metod wykładni przebiega paralelnie – wątki rozumowań na różnych płaszczyznach interpretacji splatają się ze sobą, umożliwiając weryfikację dokonywanych ustaleń. Jest to odejście od koncepcji procesu wykładni, który miałby składać się z etapu ustalenia normy oraz etapu sprecyzowania znaczenia poszczególnych słów i zwrotów w celu definitywnego ustalenia jej zakresu⁴³¹. Dla stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej wartościowe wydaje się widzenie wykładni zaproponowane przez przedstawicieli tzw. logiki prawniczej, gdzie wskazuje się na znaczenie procesów wykładni, jako swoistego usprawiedliwienia przyjętego rozstrzygnięcia, opartego w pierwszym rzędzie na wartościach czy też słuszności. Wykładnia ma dostarczyć uzasadnienie dla słusznego rozstrzygnięcia; reguły wykładni stanowią jednocześnie granice słusznego rozstrzygnięcia⁴³².

Autor podziela pogląd, że w ramach prawnej oceny stanu faktycznego podmiot stosujący ustawę podejmuje interpretację w ramach koła hermeneutycznego – wędruje między stanem faktycznym a ustawą tam i z powrotem – interpretując ustawę pod kątem stanu faktycznego, i ocenia ten stan, co do jego prawnej relewantności z punktu widzenia ustawy. Stosowanie ustawy to zatem stopniowe przystosowywanie (upodobnianie) stanu

⁴²⁹ L. Leszczyński, *Podstawa decyzji stosowania prawa administracyjnego...*, s. 67) wskazuje, że „modelowo można stosować jedynie przepisy obowiązujące tetycznie, natomiast fakt obowiązywania tetycznego nie powoduje, że w każdym przypadku przepis taki będzie zastosowany”.

⁴³⁰ B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 27.

⁴³¹ Tak Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 286. Por. też R. Mastalski, *Interpretacja...*, s. 95.

⁴³² Por. Ch. Perelman, *Logika...*, zwłaszcza s. 145 i n.

faktycznego i normy prawnej⁴³³. To, czy ustawowy stan faktyczny uzasadniający stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania obejmuje dany - rzeczywisty i konkretny stan faktyczny, stwierdza się w przypadku zrównania rzeczywistego stanu faktycznego ze stanem faktycznym określonym w ustawie – gdy ocena prawna pozwoli do podciągnięcia (subsumpcji) rzeczywistego stanu faktycznego pod ustawowy. W przypadku stosowania klauzuli mamy do czynienia ze stosowaniem prawa, w którym organ rozpatruje fakty przez pryzmat norm, które potencjalnie mogą być zastosowane - ustala konsekwencje prawne, jakie „chciałby” w danym przypadku orzec, a potem „dopasowuje” do nich ustalenia faktyczne oraz dobiera normę w uzasadniającym te konsekwencje znaczeniu. Wykładnię operatywną podmiot stosujący prawo prowadzi w powiązaniu ze stanem faktycznym sprawy i w tym kontekście dokonuje wyboru źródła rekonstrukcji, a następnie ustalenia treści normy w nim zawartej. Relacja między stanem faktycznym a ustalaną normą prawną ma charakter sprzężenia zwrotnego, bowiem zredukowana norma prawna będzie determinowała dalsze ustalenia faktów sprawy – będzie wskazywała podmiotowi stosującemu prawo, do ustalenia jakich faktów powinien dążyć, aby móc wydać decyzję⁴³⁴. Organ – zmierzając do wydania decyzji – będzie dokonywał ustalenia treści poszczególnych norm, a jednocześnie w miarę poznawania kolejnych faktów będzie stopniowo zawężał pole normatywnych poszukiwań. Gospodarczy sposób pojmowania stanów faktycznych powinien być stosowany w przypadku klauzuli, bowiem taki sposób rozpatrywania prawa (wykładnię gospodarczą) rzeczywiście i wyraźnie wskazuje ustawa, przedkładając rzeczywistą gospodarczą treść stanu faktycznego nad jego zewnętrzną formę.

Rola teleologicznych elementów wykładni zorientowanych na badanie gospodarczego sensu poszczególnych sekwencji przepisów w świetle generalnej klauzuli antyabuzywnej jest szczególnie istotna dla odpowiedniej oceny stanu faktycznego, przy czym stosowanie wykładni gospodarczej nie może zmieniać sensu wykładanej normy podstawowej. Przyjęcie założenia realności i autonomii prawa podatkowego pozwala uznać cywilnoprawne ukształtowanie form i stosunków prawnych jako zasadniczo irrelevantne z punktu widzenia prawa podatkowego – opodatkowaniu powinny podlegać „gospodarcze stany faktyczne”. Nawiązanie przez prawo podatkowe do rzeczywistości gospodarczej akcentuje potrzebę takiej interpretacji norm, która uwzględni ekonomiczny sens i cel przepisów podatkowych. W myśl teorii wykładni celowościowej

⁴³³ I. Mirek, *op.cit.*, s. 96.

⁴³⁴ A. Szot, *Swoboda decyzyjna w stosowaniu prawa przez administrację publiczną*, Lublin 2016, s. 166.

obowiązkiem stosującego prawo w każdym przypadku jest ustalenie celu przypisanego konkretnemu przepisowi i dążenie do realizacji tego celu w konkretnym, rozpatrywanym przypadku – przez przyjęcie normy prawnej o odpowiedniej treści⁴³⁵.

5.11. Sofizmat twierdzenia o legalności unikania opodatkowania

Zastanawiający jest brak konsekwencji przeciwników - funkcjonującej w początkowej fazie zmagania się z zagadnieniem unikania opodatkowania w Polsce – orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego. Jeden z najważniejszych współcześnie przedstawicieli polskiej doktryny podatkowej – Bogumił Brzeziński rozprawił się w swojej publikacji „Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego” z założeniami tejże orzeczniczej doktryny⁴³⁶. Przytaczając – *relata refero* – w dużym skrócie jego wywód: obejście prawa ma miejsce w sytuacji, w której podejmowana jest czynność prawna, która nie jest wprost zabroniona przepisami prawa, lecz prowadzi do skutku zakazanego przez normy o charakterze *ius cogens*; normy prawa podatkowego nie regulują dokonywania określonych czynności, lecz jedynie wiążą konsekwencje w postaci kreacji obowiązku zapłaty podatku z dokonaniem określonej czynności; skoro nie istnieje w materialnym prawie podatkowym norma bezwzględnie obowiązująca, której ma obowiązek podporządkować się jej adresat, to nie można mówić o obejściu prawa podatkowego; skoro koncepcja obejścia prawa współczesnej doktryny prawa cywilnego uznaje, że obejście prawa to czynność, która nie jest objęta normatywnym zakazem, lecz jest podjęta w celu osiągnięcia skutku zakazanego przez prawo, to nie może być w prawie podatkowym stosowana. Pada również w ciągu logicznym wypowiedzi tegoż autora ważne stwierdzenie, że „w ramach koncepcji orzeczniczej tzw. obejścia prawa, w sposób bardzo nieszczęśliwy, ale za to uporczywie mieszano problematykę prawa podatkowego i prawa cywilnego”. Nie jest to przypadłość jedynie koncepcji obejścia prawa podatkowego, ale przede wszystkim przypadłość koncepcji „legalności unikania opodatkowania”. Jeśli iść powołanym tropem myślowym, skoro koncepcja obejścia prawa podatkowego nie może czerpać uzasadnienia w konstrukcjach prawa cywilnego do stwierdzenia nielegalności czynności stanowiących unikanie opodatkowania, to *a contrario* konstrukcje prawa cywilnego nie mogą uzasadniać również „legalności” unikania opodatkowania. Obowiązująca generalna

⁴³⁵ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego i orzekanie w sprawach podatkowych w państwach anglosaskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004 nr 4, s. 31.

⁴³⁶ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004 nr 1.

klauzula antyabuzyczna to zespół przepisów, pozwalających na ocenę *ex post* legalnego zachowania podatnika (zachowania regulowanego normami prawa prywatnego) w celu neutralizacji niekorzystnych dla państwa skutków podatkowych i pozostawia wskazany wyżej problem koncepcji orzeczniczej doktryny „obejścia prawa podatkowego” nieaktualnym. Hipoteza tej normy umożliwia wskazanie jakie działania podatnika nie są akceptowane, a dyspozycja, jaki jest skutek tej dezakceptacji⁴³⁷.

Państwo w przypadku niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej nie respektuje własnej obietnicy opodatkowania według literalnie rozumianych reguł, gdy reguły te są łamane. W takich przypadkach skutki prawne czynności, prowadzącej do osiągnięcia korzyści podatkowej nie są brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości kwoty podatku (anihilacja), albo uznaje się, że zamiast czynności prawnej, która miała miejsce, przy obliczaniu podatku przyjmuje się, że miała miejsce inna czynność prawna (recharakteryzacja). Zastąpienie czynności dokonanej, czynnością „odpowiednią”, ponieważ ta ma typową formę, wynika z faktu, że czynność dokonana powinna podlegać opodatkowaniu w kontekście ogólnych założeń podatku - forma operacji gospodarczych nie może eliminować opodatkowania - manipulacja stanami prawnopodatkowymi nie uprawnia do obniżenia obciążenia podatkowego, jedynie ze względu na możliwość „podpięcia się” pod ustalony w drodze wykładni językowej „wygodny” zakres norm, stanowiących przedmiotowy i podmiotowy zakres opodatkowania. Ocena generalnej klauzuli antyabuzyjnej w kontekście zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP) w związku zasadą zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji RP) przyjęta przez Trybunał Konstytucyjny, zgodnie z którą nie można sankcjonować zachowań podatników zgodnych z prawem (nakazanych lub przynajmniej dozwolonych)⁴³⁸ świadczy o tym, że Trybunał pozwolił się uwieść pozornej poprawności logicznej twierdzenia o „legalności” unikania opodatkowania. Z prawdziwych przesłanek zostały wyprowadzone błędne wnioski. Legalne zachowanie podatnika w takim przypadku, nie jest (jak Trybunał tego oczekuje) sankcjonowane (nie przypisuje się im negatywnych konsekwencji, ani nie odmawia respektowania konsekwencji pozytywnych), jednak jest to jedynie legalność na gruncie prawa prywatnego; na gruncie prawa publicznego konsekwencje unikania opodatkowania nie są zgodne z prawem – skutki podatkowe takich zachowań nie są akceptowane.

⁴³⁷ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna...*, s. 289.

⁴³⁸ Zob. R. Zelwański, *Obejście prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2004 nr 9.

Pokutujące nadal uwikłanie w prezentowany przez Trybunał tok myślenia rodzi pozorne problemy na gruncie powołanej zasady legalizmu, bowiem konsekwencje czynności, tworzących podatkowoprawy stan faktyczny, mają odrębne ścieżki na gruncie prawa prywatnego i publicznego i nie składają się na jedną „legalność” zachowania podatnika i „legalność” konsekwencji tego zachowania - na pewno nie jest to legalność unikania opodatkowania. *Sit venia verbo*: powinno się zdemaskować w końcu ten sofizmat. Nie da się wyprowadzić z legalności czynności prywatnoprawnej (stanu faktycznego) legalności skutków podatkowych tej czynności, a w konsekwencji legalności unikania opodatkowania, bowiem w tym wymiarze te cechy wzajemnie się nie warunkują.

5.12. Unikanie opodatkowania a formalizm w stosowaniu prawa

Unikanie opodatkowania polega na eksplorowaniu formalizmu prawa podatkowego. Formalizm najogólniej rzecz ujmując, polega na stosowaniu prawa ściśle według zapisów tekstu prawnego, nawet wtedy, gdy osiągnięte rozstrzygnięcie jest niesprawiedliwe lub sprzeczne ze zdrowym rozsądkiem. Jedną z najtrafniejszych definicji formalizmu sformułował F. Schauer, według którego formalizm oznacza zaprzeczanie, iż istnieje inna, uzasadniona prawnie możliwość rozstrzygnięcia danego zagadnienia prawnego niż rozstrzygnięcie wynikające wprost z lektury przepisu prawnego⁴³⁹. Częstym uzasadnieniem formalizmu jest powoływanie się na jego rzekomą kompatybilność z pozytywizmem prawniczym i ideą rządów prawa, w szczególności z takimi wartościami, jak supremacja legislatury nad sądownictwem, konieczność ograniczenia dyskrecjonalności sędziów w procesie stosowania prawa czy przewidywalność rozstrzygnięć sądowych. Twierdzenie, że rolą sędziego nie jest realizacja sprawiedliwości, ale danie wyrazu prawu, bez jego poprawiania, nawet jeśli prowadzi to do gorszych rozstrzygnięć niż te, które nakazuje zdrowy rozsądek, jest jednym z głównych filarów formalizmu, jednak jak stwierdził Ciceron: *Summum ius, summa iniuria*⁴⁴⁰ (najwyższe prawo może być najwyższą niesprawiedliwością). Należy zastanowić się, czy stanowisko formalizmu nie jest błędne, przede wszystkim nie z tego powodu, iż rozstrzygnięcia formalistyczne są niesprawiedliwe, ale dlatego, że podejście formalistyczne nie da się pogodzić z samą ideą prawa w jego pozytywistycznym ujęciu. Prawo pozytywne musi być stosowane w sposób nieformalistyczny, ponieważ tego

⁴³⁹ F. Schauer, *Formalism*, „Yale L.J.” 1988, 97, 509, s. 511.

⁴⁴⁰ Ciceron, *De officiis I*, 10, 33.

wymaga język, w jakim prawo to jest formułowane. Ze względu na strukturę komunikacji społecznej przez prawo – sędziowie (organ stosujący prawo) powinni wykładać prawo w sposób dynamiczny, powinni uwzględniać cel i funkcję prawa, historię legislacyjną oraz bezpośrednio stosować do rozpatrywanego przypadku zasady ogólne (konstytucyjne, ponadnarodowe i międzynarodowe). Twierdzenie, że oparta na pełnym kanonie wykładni, nieformalistyczna i dynamiczna interpretacja prawa znajduje swoje uzasadnienie w podstawowych założeniach pozytywizmu prawniczego, ma rację bytu ponieważ prawo pozytywne musi być stosowane w sposób nieformalistyczny - tego wymaga język, w jakim prawo to jest formułowane⁴⁴¹. W poglądach przedstawicieli doktryny i praktyki nadal egzystuje przekonanie, że formalizm zapewnia przewidywalność decyzji interpretacyjnej oraz pozwala ograniczać dyskrecjonalność prawników, podczas gdy sięganie do wartości innych niż tekst prawny czy oryginalna intencja prawodawcy jest równoznaczne z brakiem kontroli nad sędziowską władzą dyskrecjonalną (dyskrecjonalną władzą organu). Nie istnieje konieczny związek pomiędzy uznaniem doniosłej roli formy i formalności w prawie (a więc także doniosłej roli języka prawnego) a formalizmem w stosowaniu prawa – z tego twierdzenia wynika stwierdzenie o niekompatybilności formalizmu z pozytywizmem prawniczym i ideą rządów prawa⁴⁴².

Generalność reguł, w przeciwieństwie do kazuistyki, z jednej strony zapewnia ich długotrwałe funkcjonowanie jako narzędzi wpływania na zachowanie obywateli oraz gwarantuje realizację takich wartości, jak równość wobec prawa. Z drugiej strony jednak prowadzi do zbyt dużej czy też zbyt małej pojemności reguł (*over- and underinclusiveness*), a więc sytuacji, w której z punktu widzenia celu reguły dotyczy ona zbyt szerokiej albo zbyt wąskiej grupy adresatów i okoliczności⁴⁴³. Generalność reguły prowadzi do „rozbieżności” (*gap*)⁴⁴⁴ – sytuacji, w której zastosowanie językowego brzmienia reguły do danego przypadku prowadzi do stanu rzeczy niezgodnego z celem, dla którego ta reguła została ustanowiona. Stwierdzenie takich sytuacji, których wystąpienie skutkuje inicjatywą wykorzystania ich do unikania opodatkowania, jest przyczyną użycia formuły użytej w klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

⁴⁴¹ M. Matczak, *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007, s. 9-11

⁴⁴² R. Summers, *Form and Function in a Legal System. A General Study*, Cambridge University Press, 2006, s. 5 i n.

⁴⁴³ F. Schauer, *Playing by the Rules. A Philosophical Examination of Rule-Based Decision Making in Law and in Life*, Clarendon Press, Oxford 1991, s. 31 i n.

⁴⁴⁴ L. Alexander, *The Gap*, „Harv. J. L. & Pub. Pol.” 1991, 14, s. 695–696.

tj. wskazania, jako jednego z warunków jej zastosowania, sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (reguły).

Reguły konstruujące czynności prawne są podatne na ich instrumentalizowanie⁴⁴⁵. Domniemanie ważności czynności prawnej, które zapewnia jej skuteczne funkcjonowanie jest wykorzystywane również, kiedy dokonuje się danej czynności w innym celu niż dla niej przewidziany albo też z intencją wywołania innych skutków niż zazwyczaj z nią wiązane. Recharakteryzacja, czy też neutralizacja czynności prawnej poprawnej formalnie, ale stanowiącej element unikania opodatkowania (niespełniającej wyznaczonych przez klauzulę materialnych warunków poprawności tj. właściwej intencji, czy też nie-sztucznego sposobu działania), jest wyrazem stanowiska, które, uznając formalność prawa, nie postuluje jednocześnie formalizmu w jego stosowaniu.

5.13. Polska GAAR i *ratio decidendi*

Wielokrotne odwoływanie się - w uzasadnieniu projektu z 22 marca 2016 r. o zmianie Ordynacji oraz uzasadnieniu projektu z 25 września 2018 r. nowelizującego już wprowadzone uregulowania - do rozwiązań przyjętych w generalnych klauzulach antyabuzyjnych innych państw, zarówno z kręgu kultury *civil law* jak i *common law*, ze szczególnym wskazaniem na klauzulę funkcjonującą w Wielkiej Brytanii, i analiza tych odwołań oraz komparatystyczne zestawienie tychże instytucji, funkcjonujących w Wielkiej Brytanii i Polsce, nie pozwala na pozostawienie wzajemnych relacji normatywów, występujących w obu państwach, bez komentarza.

Fakt, że systemy prawa państw anglosaskich należą do rodziny *common law* nie ma bezpośredniego związku z wykładnią prawa podatkowego, które jest prawem ustawowym. Problemy wykładni prawa podatkowego w państwach anglosaskiej kultury prawnej nie charakteryzują się zasadniczymi, istotnymi odmiennościami od problemów, które występują w systemach innych państw. Są to przede wszystkim kwestie wzajemnego stosunku wykładni językowej i pozajęzykowych metod wykładni prawa oraz zasad ich wykorzystania w procesie stosowania prawa⁴⁴⁶.

⁴⁴⁵ Na temat instrumentalizmu i instrumentalności prawa zob. m.in. L. Morawski, *Legal Instrumentalism*, w: A. Aarnio. R. Alexy, G. Bergholz (red.), *Justice, Morality and Society*, Juristförlaget, Lund 1997, *passim*; idem, *Instrumentalizacja prawa (zarys problemu)*, „Państwo i Prawo” 1993, 6, *passim*; W. Lang, *Instrumentalne pojmowanie prawa a państwo prawa*, „Państwo i Prawo” 1991, 12; W. Gromski, *Autonomia i instrumentalny charakter prawa*, „Kolonja”, Wrocław 2000, *passim*; idem, *Zagadnienie granic instrumentalizacji prawa*, [w:] A. Kozak (red.), *Instrumentalizacja prawa (seria: Z zagadnień teorii i filozofii prawa)*, „Kolonja”, Wrocław 2000, s. 74 i n.

⁴⁴⁶ B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 2.

Generalna klauzula antyabuzywna w Wielkiej Brytanii została wprowadzona w 2013 r. Jakkolwiek skierowana jest przeciwko unikaniu opodatkowania (*tax avoidance*), to poprzez swoją nazwę: *General Anti-Abuse Rule*, kładzie nacisk na przeciwdziałanie „nadużyciu” (*abuse*) prawa podatkowego, bowiem zdaniem autorów regulacji powszechnie używane określenie *tax avoidance* jest praktycznie niedefiniowalne i nieprzydatne operatywnie⁴⁴⁷. Zarówno na określenie brytyjskiej klauzuli jak i polskiej używa się skrótu „GAAR”, choć nazwa polskiej klauzuli nie wyraża aż takiego dążenia do precyzji pojęciowej i zawiera w sobie termin powszechnie używany w mediach i politycznych dyskusjach: unikanie opodatkowania, choć - jak wyżej podniesiono - pozbawiony jest on precyzji. GAAR w brzmieniu przyjętym również w innych jurysdykcjach, w których wprowadzono klauzulę, to *General Anti-Avoidance Rule*.

Przez większość XX w. w Wielkiej Brytanii hołdowano punktowi widzenia przyjętemu w doniosłej dla stosowania prawa podatkowego sprawie *Duke of Westminster*⁴⁴⁸ pogładowi Lorda Tomlina, że każdy człowiek jest uprawniony do układania biegu swoich interesów w taki sposób, aby ciężar podatków, wynikający z obowiązujących ustaw, był niższy niż w sytuacji, gdyby interesy te były układane w inny sposób⁴⁴⁹, a wykładnia przepisów w sprawach podatkowych powinna być literalna. W latach 80-tych to literalne podejście stawało się wobec przybierającej na sile agresywnej optymalizacji podatkowej mniej restrykcyjnie traktowane i w końcu zaowocowało stworzeniem doktryn orzeczniczych dotyczących unikania opodatkowania⁴⁵⁰, początek stosowania których w Wielkiej Brytanii wiąże się ze sprawą *Ramsay*⁴⁵¹, a które to zjawisko zwane jest również „nowym podejściem” (*The New*

⁴⁴⁷ J. Freedman, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR*, SSRN Electronic Journal, January 2016.

⁴⁴⁸ *IRC v. Duke of Westminster* [1936] A.C. 1; 19 TC 490.

⁴⁴⁹ “It is said that in revenue cases there is a doctrine that the Court may ignore the legal position and regard what is called “the substance of the matter” ...The sooner the supposed doctrine [is] given its quietus, the better it will be for all concerned for the doctrine seems to involve substituting “the uncertain and crooked cord of discretion” for “the golden and streight metwand [sic] of the law”. Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however, unappreciative the IRC or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.”

⁴⁵⁰ W Stanach Zjednoczonych podobnie jak i w Wielkiej Brytanii w sprawach podatkowych początkowo niedopuszczalna była inna wykładnia niż ściśle literalna. Zmiana nastawienia sądów do kwestii interpretacji prawa podatkowego nastąpiła w latach 30-tych XX w. i podobnie jak w Anglii przyczyną rozwoju doktryn orzeczniczych kierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania była reakcja na agresywną optymalizację podatkową i rozpowszechnienie się schematów postępowania mającego na celu unikanie opodatkowania.

⁴⁵¹ *W.T. Ramsay Ltd v. IRC* [1982] AC 300.

Approach). Sprawa *Ramsey* dotyczyła sporu o opodatkowanie transakcji o charakterze cyrkularnym; Izba Lordów stwierdziła, że transakcje zawierane były wyłącznie w celu uniknięcia opodatkowania oraz pozbawione innych ekonomicznych bądź gospodarczych celów i jako takie nie mogą wywierać skutków na płaszczyźnie prawa podatkowego. Wskazano również na intencje podatnika, który nie zamierzał osiągnąć realnego zysku, ani też realnie ponieść straty⁴⁵². Uznano, że podatnik w pełni kontrolował przebieg transakcji, chociaż nie ciążył na nim prawny obowiązek realizacji tych kolejnych transakcji, które składały się na pełny schemat jego działań⁴⁵³. Jakkolwiek sądowe doktryny orzecznicze w dużej mierze wygasły do końca lat 80 dobrze egzystujący wcześniej „przemysł unikania opodatkowania”⁴⁵⁴, takie stosowanie prawa zależało jednak od stopnia sympatyzowania sądów ze wskazanymi metodami i tylko generalna klauzula antyabuzywna mogła zapewnić okiełznanie agresywnych schematów unikania opodatkowania – poprzez inkorporowanie doktryn orzeczniczych do treści przepisów prawa podatkowego⁴⁵⁵.

Kwestia sądowych doktryn orzeczniczych, służących zwalczeniu unikania opodatkowania, łączona jest zazwyczaj z wykładnią prawa, ale – ściśle rzecz biorąc – nie mieści się w jej ramach. Jest to na pewno problematyka stosowania prawa, bowiem owe doktryny orzecznicze oparte są bądź to na stosowaniu fikcji w zakresie oceny stanu faktycznego, bądź to na tworzeniu przez sądy normy indywidualnej dla konkretnego przypadku, a nie na interpretacji tekstu prawnego czy stosowania innych technik wykładni. Stosowanie przez sądy wspomnianych doktryn orzeczniczych polega na pomijaniu - wbrew faktom – określonych czynności prawnych dokonanych przez podatnika bądź też uznawaniu, że miały miejsce czynności inne niż te, których skutecznie w kategoriach prawa prywatnego dokonał podatnik⁴⁵⁶.

Recypowana na grunt polskiego prawa podatkowego instytucja generalnej klauzuli antyabuzywnej - w formule bliskiej brytyjskiej GAAR, podobnie jak wzorzec, nie może abstrahować od dorobku orzeczniczego „czasów” doktryn orzeczniczych służących

⁴⁵² Por. K. B. Brown, *Applying Circular Reasoning to Linear Transactions: Substance Over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law*, „Hastings International Comparative Law Review” 1992, vol. 15, no. 2, s. 188.

⁴⁵³ *Ibidem*, s. 202.

⁴⁵⁴ G. R. Bretten, F. Stockton, *The Ramsay Doctrine: An Interim Review*, „British Tax Review” 1987, no. 8, s. 290.

⁴⁵⁵ https://www.researchgate.net/publication/317998301_General_Anti-Avoidance_Rules_GAARs_A_Key_Element_of_Tax_Systems_in_the_Post-BEPS_Tax_World_The_UK_GAAR [dostęp: 29.09.2021]

⁴⁵⁶ W polskim piśmiennictwie problematykę doktryn orzeczniczych służących zwalczaniu unikaniu opodatkowania przedstawił m.in.: B. Brzeziński, *Anglosaskie...*

zwalczeniu unikania opodatkowania. Zidentyfikowane i rozpracowane schematy agresywnej optymalizacji podatkowej mogą służyć jako baza dla podniesienia świadomości orzeczniczej organów podatkowych i sądów w postępowaniach w przypadku unikania opodatkowania. Polska ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest hybrydą osiągnięć polskiej legislacji i wzorców zaczerpniętych m.in. z prawodawstwa Wielkiej Brytanii, tym samym należy postawić tezę, że dorobek - leżących u podstaw brytyjskiej GAAR - doktryn orzeczniczych, zwalczających unikanie opodatkowania, również powinien być wykorzystywany, a przynajmniej brany pod uwagę w polskim orzecznictwie podatkowym.

Ratio decidendi orzeczeń zapadłych na kanwie doktryn orzeczniczych zwalczających unikanie opodatkowania można odnaleźć w elementach polskiej ogólnej klauzuli antyabuzywnej, która jest ukonstytuowaniem normatywnej analogii *iuris* - dlatego dla lepszego zrozumienia, co stanowi o właściwym stosowaniu klauzuli, istotne jest porównanie mechanizmów stosowania prawa, występujących w *common law* i polskim prawie podatkowym.

Analogia i *ratio decidendi* mogą być sprowadzone do tego samego mechanizmu działania⁴⁵⁷. Technika pojęciowa używana w systemach *common law* polega na stosowaniu analogii co do faktów, w systemie tym bowiem zawsze chodzi o ustalenie analogii między faktami – charakteryzuje ono wszelkie wnioski na gruncie tego prawa⁴⁵⁸. W obu systemach istnieje ta sama podstawowa wiara (*creencia basica*), że prawo jest zbiorem „norm generalnych”, a sędziowie stosują te normy w przypadkach sporu⁴⁵⁹. Różnica tkwi w tym, iż te normy generalne w *civil law* są określone przez „legislacyjne treści normatywne”, natomiast w *common law* płyną one z „prawidłowości znaczenia zachowania się w łonie społeczeństwa, przekazywanych z pokolenia w pokolenie od niepamiętnych czasów”⁴⁶⁰. J. Gottheil podkreśla odmienności „techniki pojęciowej” w obu systemach, przez którą rozumie sposób, w jaki „normy indywidualne” włączają się w system prawa. Mianowicie w *common law* ta technika polegać ma na zastosowaniu analogii co do faktów, bądź w stosunku do przeszłości, tj. na gruncie precedensów, bądź też w stosunku do przyszłości, tj. jako precedens w kolejnych

⁴⁵⁷ J. Wróblewski, *Precedens i jednolitość sądowego stosowania prawa* [w:] Pisma Wybrane, Warszawa 2015, s. 396.

⁴⁵⁸ J. Gottheil, *Common Law y Civil Law*, Buenos Aires 1960, s. 87 [za:] J. Nowacki, *Analogia legis*, Warszawa 1966, s. 63.

⁴⁵⁹ *Ibidem*, s. 24.

⁴⁶⁰ *Ibidem*, s. 39.

sprawach. W *civil law* stosujący prawo opiera się na analogii między stanem faktycznym danej sprawy a stanem faktycznym odpowiedniej „normy generalnej”.

Argument z precedensu i argument z analogii są charakterystyczne dla rozumowań prawniczych. Fakt, że podmiot podjął określoną decyzję w przeszłości pozwala przypuszczać, że powinien zadecydować w ten sam sposób w przyszłości. Oczywiście, decyzje jednostki zależne są od wielu okoliczności, których brak albo wystąpienie może skutkować podjęciem takiej samej albo zmianą treści kolejnej decyzji w tej samej kwestii. Decyzje organów publicznych nie są tak subiektywne, jak decyzje jednostek i ich przewidywalność jest (albo powinna być) większa – określa się to zjawisko mianem jednolitości orzekania lub - szerzej - pewności prawa. Precedens jest decyzją sądu (albo innego właściwego organu), który ma szczególne prawne znaczenie. Przekonanie, że poprzednia decyzja była prawidłowa, skutkuje założeniem, że kolejna taka sama decyzja (w takich samych albo zbliżonych okolicznościach) będzie właściwa. W polskim systemie prawnym wcześniejsze decyzje są oficjalnie cytowane przez sąd (organ), ale jedynie jako wzmocnienie przyjętej argumentacji, bez mocy wiążącej – dogmatyka określa ten stan mianem precedensu faktycznego (*de facto*). W systemach, gdzie precedens ma moc wiążącą z mocy ogólnie przyjętych zasad prawa, uznawany jest za element prawa – upraszczając - prawem jest to, co sąd (organ) stwierdził i jest podstawą jego kolejnych decyzji (precedens *de iure*). Jak długo precedens nie został celowo (uzasadnialnie) pominięty bądź uchylony ma moc wiążącą. Ten mechanizm nazywany jest doktryną precedensu bądź zasadą *stare decisis*. Najpoważniejszym ograniczeniem stosowania precedensu jest fakt, że wcześniejsza decyzja ma moc wiążącą w późniejszych sprawach, o ile podstawa faktyczna w sprawie jest taka sama jak we wcześniejszej. To, że sprawy „są takie same” nie oznacza, że muszą być identyczne. Wiadomym jest, że nie ma dwóch spraw tożsamyh w każdym aspekcie – najmniej może być to różnica czasu, bądź miejsca. Jeśli sprawy różnią się nieistotnymi elementami, wówczas można stwierdzić, że są „takie same” i powołać jako podstawę rozstrzygnięcia wcześniejszą decyzję. Prawo precedensowe jest pokrewne stanowionemu w tym, że sformułowana w precedensie reguła (*ratio decidendi*) jest stosowana do późniejszych spraw tak, jak norma abstrakcyjna wyinterpretowana z przepisów. *Stare decisis* jest podstawową zasadą *common law*, zgodnie z którą zakłada się, że rozstrzygnięcia we wcześniejszych sprawach, są prawidłowe.

Sprawiedliwość formalna wymaga, aby „takie same” (w relewantnych kwestiach) sprawy były traktowane w ten sam sposób. Sprawiedliwość formalna jest wartością, którą

starają się realizować zarówno system *common* jaki i *civil law*. Odmienna decyzja w późniejszej sprawie uchybia równemu traktowaniu strony. Założenie legitymacji moralnej prawa wymaga, aby strona postępowania nie była traktowana gorzej lub lepiej niż inna - w sytuacjach, które są wobec prawa równoważne. Wydanie odmiennego orzeczenia w późniejszej sprawie jest uzasadnione jedynie w przypadku zmiany prawa. Treść decyzji rozstrzygająca w jakiegokolwiek sprawie w przeszłości, rodzi oczekiwanie, że „taka sama” sprawa zostanie rozstrzygnięta w ten sam sposób w przyszłości – to oczekiwanie pozwala stronie planować i mieć poczucie kontroli nad konsekwencjami swoich działań. Jednocześnie, samo wydanie decyzji o określonej treści, nie zawiera w sobie immanentnego obowiązku jej powtarzania. Realizacja oczekiwań strony jest o tyle uzasadniona, o ile znajduje uzasadnienie (poza wcześniej wydaną decyzją) w realizacji innych wartości niż formalizm w tej postaci. Powtarzalność rozstrzygnięć w oparciu o precedens *de facto* sprzyja pewności prawa, które jest o wiele bardziej przewidywalne niż w sytuacji, gdyby cały proces argumentacyjny przebiegał za każdym razem *de novo*. Pewność prawa w systemach *common law* jest realizowana poprzez doktrynę precedensu (*de iure*). Postulat równości wobec prawa wymaga, aby w stosowaniu prawa nie powielano błędnych rozstrzygnięć.

Argument z analogii różni się swoich przejawach siłą przekonywania, zawsze jednak podejmowana decyzja ma uzasadnienie także w innych wartościach niż podobieństwo elementów sprawy⁴⁶¹, przy czym nigdy (w przeciwieństwie do precedensu *de iure*) nie ma charakteru wiążącego w przyszłych sprawach. O ile analogia wynika ze specyficznych elementów stanów faktycznych, tym jej stosowanie jest bardziej uzasadnione (jest silniejsza aksjologicznie); im bardziej podobieństwo ma charakter abstrakcyjny, tym argument z analogii jest słabszy⁴⁶². U podłoża stosowania analogii zawsze powinny leżeć dworkinowska zasada bądź zespół koherentnych zasad i dopiero konieczność rozstrzygnięcia sprawy w określony sposób - wynikająca ze standardów, uzasadnia jej stosowanie⁴⁶³. Najsilniejszym uzasadnieniem stosowania analogii w rozumowaniach prawniczych jest wartość powtarzalności rozstrzygnięć

⁴⁶¹ Nóż może być uznany za broń, ale też za element obiadowej zastawy, podobny w swojej funkcji do łyżeczki do herbaty.

⁴⁶² G. Lamond, *Precedent and Analogy in Legal Reasoning*, The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Spring 2016 Edition), E. N. Zalta (ed.), URL = <https://plato.stanford.edu/archives/spr2016/entries/legal-reas-prec/> [dostęp: 10.12.2021].

⁴⁶³ *Ibidem*.

w podobnych sprawach, określana również jako wewnętrzna spójność prawa⁴⁶⁴. Jedną z przeszkód w osiągnięciu spójności prawa jest pluralizm podmiotów stosujących prawo: (a) każdy z orzekających jest indywidualany w podejmowanych decyzjach, nawet gdy podstawa faktyczna spraw jest zbliżona, i (b) orzekający nie podzielają przecież w pełni tych samych wartości, mimo funkcjonowania nawet w jednej kulturze prawnej.

Węzłowym problemem stosowania polskiej klauzuli antyabuzywnej jest poszukiwanie „czynności odpowiedniej” dla czynności stanowiącej unikanie opodatkowania. Jeśli treść ustawowego stanu faktycznego normy prawa materialnego, do którego „uziemia się” rzeczywisty stan faktyczny przez zastosowanie generalnej klauzuli antyabuzywnej, pozwala uznać, że treść gospodarcza obu czynności jest tożsama, można stwierdzić, że stosowany jest mechanizm rozumowania precedensowego, zgodnie z którym w tożsamym stanie faktycznym powinno podejmować się takie samo rozstrzygnięcie i „*ratio decidendi*” zawarte jest we wszystkich decyzjach wydanych w oparciu o przepisy, dotyczące ustawowego stanu faktycznego (pozostałe elementy obu stanów faktycznych są nerelewantne - podlegają eliminacji w oparciu o uregulowania klauzulowe, co pozwala uznać oba stany faktyczne za „takie same”, ze szczególnego gospodarczego punktu widzenia). Norma wyekstrahowana z przepisów prawa materialnego stanowi wiążącą regułę i w tym sensie jest to *ratio decidendi* dla sprawy, w której stosuje się ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednocześnie poszukując sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu nie można poprzestać wyłącznie na analizie konstrukcji danej normy prawnej i bez zbadania okoliczności zastosowania tejże normy przyjąć, że uzyskana w ten sposób korzyść podatkowa – w każdych okolicznościach – stanowi dopuszczalny element redukcji opodatkowania, bądź też – niezależnie od wszelkich innych okoliczności – stanowi przejaw unikania opodatkowania. Tym samym wyrażenie „w danych okolicznościach”, wymienione w art. 119a o.p., wskazuje, że zamysł ustawodawcy należy zawsze interpretować indywidualnie dla każdego przypadku. A zatem, nie można ustalać znaczenia normy prawa w oderwaniu od okoliczności i tym samym, wydaje się, że wcześniejsza decyzja ma moc wiążącą w późniejszych sprawach, o ile podstawa faktyczna w sprawie

⁴⁶⁴ D. N. MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, Oxford: University Press 1978, s. 153, 187-8;
C. Sunstein, *On Analogical Reasoning*, “Harvard Law Review” 1993, vol. 106, no. 3, s. 778-9.

późniejszej jest taka sama jak w tej wcześniejszej (reguła *stare decisis* - mimo braku systemowego umocowania – zostanie zachowana).

6. PODSUMOWANIE

Granice, w których klauzula ma zastosowanie, z jednej strony wyznacza podstawa normatywna – przepisy prawa materialnego i regulacje klauzulowe, z drugiej strony - podstawa faktyczna decyzji, ustalona w procesie poszukiwania prawdy materialnej. Nie bez znaczenia pozostaje otoczenie instytucjonalne - warunki funkcjonowania organów skarbowych i sądów, orzekających w tych sprawach; efektywność unormowania zależy wprost od efektywności organów publicznych. Efektywność działania organów publicznych zapewnia wiedza, która pozwala to działanie skutecznie realizować.

W granicach swoich kompetencji Szef KAS może realizować cele postawione przed klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowaniu - jako instytucją prawa podatkowego. Zadanie to jest ułatwione w orzekaniu w sprawach przeciwko unikaniu opodatkowania w przypadkach, w których podatnik występuje o wydanie opinii zabezpieczającej. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku o wydanie opinii jest traktowany jako niewątpliwy, bo tylko przy spełnieniu tego warunku wydana na jego podstawie opinia zabezpieczająca chroni podatnika.

Efektywność działania wymaga znajomości celu, który w wyniku tego działania chce się osiągnąć. Nie tylko świadomość celu, ale i wiedza o sposobach jego osiągnięcia - dla tej efektywności - jest istotna. Podwaliną próby skonstruowania modelu stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są wskazane wyżej wymogi efektywności. Nie są to rozważania czysto teoretyczne, bowiem znajdują oparcie w kształtującej się praktyce stosowania klauzuli. Przy tym, element teoretyczny ma znaczenie dla standaryzacji postępowania w sprawach przeciwko unikaniu opodatkowania, bowiem jakkolwiek jest ono stosowane w przypadkach zasadniczo niestandardowych, to normatywna kanwa instytucji i dogmatyka prawa podatkowego powinny pozwolić na ochronę w postępowaniu zasady przewidywalności, a przez to pewności prawa.

Rozdział V

OPINIA ZABEZPIECZAJĄCA W PRAKTYCE SZEFA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Jednym z elementów obrony państwa przed unikaniem opodatkowania jest instytucja, dekonspirująca uczestników szarej strefy podatkowej i demaskująca czynności sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, których głównym lub jednym z głównych celów dokonania była nienależna korzyść podatkowa, a sposób działania był sztuczny. Podatnicy dokonujący wątpliwych w świetle art. 119a o.p. czynności stają na „sąd boży”, występując do Szefa KAS o wydanie opinii zabezpieczającej. Opinia zabezpieczająca potwierdza, że czynność dokonana przez podatnika nie stanowi unikania opodatkowania. Jakkolwiek przypadki wydania opinii zabezpieczającej są interesujące w jakimś stopniu, to jednak potwierdzają jedynie, że czynność jest planowaniem podatkowym. Znane są powszechnie zastrzeżenia do terminu „unikanie opodatkowania”, określanego jako nieprecyzyjny i nieprzydatny operatywnie, a przez to zarzuty i do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania - jak bowiem stosować klauzulę przeciwko czemuś, czego nie potrafimy zlokalizować pojęciowo (nazwy bez uchwytneho desygnatu)?.

Tematem pracy są granice stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce, a więc poznanie „*terra nova*”, z wkroczeniem na którą, łączy się uruchomienie mechanizmów związanych z instytucją i reakcja organów skarbowych. Przypadki, w których nie stwierdza się unikania opodatkowania, to przypadki, w których nie stosuje się klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowaniu. Z tego powodu „interesujące w jakimś stopniu” jest to, co dozwolone (czyli planowanie podatkowe), jednak - jak powiedziano - nie jest to przedmiotem niniejszej pracy i z tego powodu w niniejszym rozdziale omówię jedynie sytuacje odmowy wydania opinii zabezpieczającej, czyli sytuacje stwierdzenia unikania opodatkowania.

2. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE OPERACJI POŁĄCZENIA SPÓŁEK - CZYNNOŚCI NABYCIA AKCJI X PRZEZ STRATEGICZNEGO INWESTORA z 12 kwietnia 2017 r. w sprawie znak: 145058/K⁴⁶⁵

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej dotyczył czynności nabycia akcji X przez strategicznego inwestora - rozpoczętej, lecz nie zakończonej na dzień złożenia wniosku. Czynność, składała się z następujących etapów, z których część była zrealizowana w momencie złożenia wniosku:

- podjęcie decyzji o pozyskaniu strategicznego inwestora dla X (czynność zrealizowana przed złożeniem wniosku);
- nabycie akcji X z wykorzystaniem polskiej spółki akwizycyjnej (czynność zrealizowana przed złożeniem wniosku);
- wyłączenie spółki celowej ze struktury grupy poprzez przejęcie jej X w drodze tzw. odwrotnego przejęcia (czynność w trakcie realizacji w dacie złożenia wniosku);
- sprzedaż akcji własnych otrzymanych przez X w procesie połączenia na rzecz inwestora (czynność planowana do zrealizowania w przyszłości).

Wskazany przez X skutkiem realizacji ww. czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych w postaci straty wynikającej z przeprowadzenia transakcji sprzedaży akcji własnych w wyniku dokonania tzw. połączenia odwrotnego - w prognozowanej wysokości [...]. Strata ta powstałaby w wyniku sprzedaży akcji własnych X nabytych przez spółkę celową i przejętych przez X w drodze przejęcia spółki celowej poprzez tzw. odwrotne połączenie (*inverse merger*). Strata ta mogłaby zostać rozliczona z dochodami X z działalności operacyjnej.

We wniosku wskazano, że istotnym czynnikiem decydującym o wyborze takiego sposobu nabycia akcji w ofercie publicznej X (tj. z wykorzystaniem spółki celowej), była chęć zminimalizowania kosztów z tytułu ustanowienia zabezpieczenia wymaganego w celu ogłoszenia wezwania na sprzedaż akcji.

Skutkiem przeprowadzenia operacji z wykorzystaniem struktury opartej na spółce akwizycyjnej było:

- wygenerowanie po stronie X straty na transakcji w wysokości ponad [...],

⁴⁶⁵ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-145058&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

- umożliwienie obniżenia zobowiązania podatkowego X w związku z odliczeniami od dochodu z tytułu straty podatkowej w kolejnych 5 latach podatkowych w szacunkowej kwocie [...] (a maksymalnie [...]).

Ważne jest również, że X był spółką, która osiągała dochody i płaciła podatek dochodowy od osób prawnych. Natomiast w wyniku realizacji czynności i osiągnięcia straty X nie uiszczyłby zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przez kolejnych 6 lat (rok [...] oraz kolejne 5 lat podatkowych, kiedy możliwe byłoby odliczenie straty). Nie można uznać, że chęć uniknięcia zapłaty wynagrodzenia podmiotowi zewnętrznemu za udzielenie gwarancji, stanowiła główną przyczynę przeprowadzenia transakcji zakupu akcji za pośrednictwem wehikułu akwizycyjnego oraz, że – w przedstawionych okolicznościach – był to optymalny wariant realizacji tych czynności, który zostałby wybrany bez względu na możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej.

Chociaż na ocenianą czynność składa się operacja połączenia spółek, której uzasadnienie ekonomiczne budzi wątpliwości, nie wyklucza to jednak możliwości oceny całego cyklu działań pod kątem zastosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (pomimo tzw. małej klauzuli z art. 10 ust. 4 u.p.d.o.p.).

Wymiernym efektem połączenia było nabycie akcji własnych przez X oraz umożliwienie ich sprzedaży na rzecz Z oraz rozpoznania historycznych kosztów ich nabycia, co skutkowało osiągnięciem korzyści podatkowej.

W analizowanym przypadku połączenie zostało przeprowadzone z zastosowaniem pełnej procedury, tj. z podwyższeniem kapitału zakładowego w drodze emisji nowych akcji wydanych Z – jako jedynemu wspólnikowi spółki przejmowanej. W efekcie X nabył akcje własne, zakupione przez Y. Nie negując prawidłowości takiej pełnej procedury połączenia z punktu widzenia przepisów k.s.h. (wobec jego zarejestrowania w KRS oraz rozbieżnych poglądów doktryny), należy jednak wskazać, że warunki połączenia w zakresie parytetu wymiany udziałów Y na akcje X oraz następująca później sprzedaż akcji własnych, były już tylko i wyłącznie przejawem swoistego wykorzystywania obowiązujących regulacji podatkowo-prawnych, a nie - jak to wskazuje X - koniecznością przestrzegania bezwzględnie obowiązujących przepisów.

W sytuacji opisanej we wniosku, operacja sprzedaży akcji własnych poniżej ich wartości nabycia nie będzie miała wpływu na wynik finansowy bieżącego roku obrotowego. Zatem strata wygenerowana na transakcji miała aspekt tylko podatkowy.

Przebieg zdarzeń został tak zaplanowany, żeby finalnie X mógł zaliczyć do kosztów podatkowych wydatki odpowiadające całej wartości rynkowej jego prawie wszystkich akcji, poniesione wcześniej przez spółkę akwizycyjną. warunki połączenia zostały ustalone w taki sposób, że proces połączenia skutkowało bezpośrednio zmniejszeniem wartości rynkowej akcji, zakupionych uprzednio przez Y. W efekcie połączenia i emisji nowych akcji doszło do "rozwodnienia" wartości jednostkowej akcji X. W wyniku połączenia Y i X nastąpiła nowa emisja akcji X po cenie nominalnej takiej samej jak przed połączeniem. Nowa emisja została objęta przez Z po takiej samej cenie emisyjnej jak dotychczasowa cena nominalna [...]. W wyniku połączenia Y i X wartość nominalna kapitału zakładowego wzrosła, lecz rynkowa wartość jednostkowa akcji X spadła. Strata wykreowana na sprzedaży akcji własnych jest więc tylko podatkowa, a nie ekonomiczna i ma sztuczny charakter. Nie było także żadnych innych ekonomicznych ani biznesowych powodów, dla których rozsądnie działający podmiot, kierujący się zgodnymi z prawem celami podjąłby decyzję o realizacji nabycia akcji spółki poprzez tzw. wehikuł akwizycyjny.

Nie można stwierdzić, że chęć uniknięcia obowiązku ustanowienia zabezpieczenia pełniącego rzeczywiście funkcję gwarancyjną (a nie tylko pozornie wypełniającego ten warunek – jak to miało miejsce w analizowanym przypadku), stanowi zgodny z prawem cel którym kierowałby się racjonalnie działający podmiot przy wyborze kierunku działania w rozumieniu art. 119c §1 o.p..

W toku realizacji czynności wystąpiły także przykładowe elementy warunkujące sztuczność działania wskazane w § 2 art. 199c o.p., ponieważ:

- a) przyjęty sposób działania cechowało nieuzasadnione dzielenie operacji,
- b) zaangażowany został podmiot pośredniczący pomimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego.

Należy stwierdzić, że czynność opisana we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania, ponieważ:

- 1) jej bezpośrednim efektem było wygenerowanie straty na transakcji akcji własnych w kwocie ponad [...], co skutkowało będzie powstaniem straty w rozliczeniu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za [...] rok oraz możliwością obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego za kolejnych 5 lat podatkowych (w łącznej kwocie ponad [...]),
- 2) wskazane przez X biznesowe i ekonomiczne cele dokonanie czynności w takiej formie (tj. z wykorzystaniem wehikułu akwizycyjnego, połączenia przez

przejęcie tej spółki celowej i sprzedaży akcji własnych) miały marginalne znaczenie w porównaniu z osiągniętą korzyścią podatkową;

- 3) efekt dokonania czynności w postaci możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych historycznych wydatków poniesionych na nabycie akcji X (ponad [...]), był wynikiem zastosowania konstrukcji stworzonej przez strony dokonujące czynności, w szczególności poprzez wybór określonego kierunku działań (zakup akcji za pośrednictwem spółki celowej) oraz sposobu jego realizacji (połączenie przez przejęcie, sprzedaż akcji własnych);
- 4) warunki przeprowadzenia całej czynności zostały arbitralnie ukształtowane przez podmioty jej dokonujące w taki sposób, by stan faktyczny mieścił się w hipotezie norm przepisów materialnego prawa podatkowego (zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów), lecz podważał ich ducha i istotę;
- 5) przyjęty sposób działania cechowała nadmierna zawilość prawna podejmowanych czynności, wieloetapowość działań, ich wykonywanie za pośrednictwem zbędnych podmiotów (wehikuł akwizycyjny) – w sytuacji kiedy możliwy był wybór prostego sposobu realizacji zamierzonego celu.

Przedstawione okoliczności wskazują zatem, że do czynności ma zastosowanie art. 119a o.p.

3. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ DOT. WYDZIELENIA ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA ORAZ PRZEKSZTAŁCENIA SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ W SPÓŁKĘ KOMANDYTOWĄ z 23 stycznia 2020 r. w sprawie znak: 186358/K⁴⁶⁶ po ponownym rozpatrzeniu wniosku z 30 września 2016 r. wobec uchylenia wydanej 29 marca 2017 r. w sprawie znak: 145398/K odmowy wydania opinii zabezpieczającej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 8 czerwca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17.

W treści wniosku wskazano, że wspólnicy NN Sp. z o.o. planują w 2017 r. jej przekształcenie w spółkę komandytową. Wspólnikami tego podmiotu są A.A., B.B. oraz C.C. oraz N Sp. z o.o. W przekształconym podmiocie osoby fizyczne będą pełnić funkcję komandytariuszy, zaś N Sp. z o.o., której wspólnikami są także A.A., B.B. oraz C.C., będzie pełnić funkcję komplementariusza. Czynność planowana, objęta wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej, jest elementem działań

⁴⁶⁶ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-186358&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

restrukturyzacyjnych Grupy N, które zostały rozpoczęte w 2015 r. i stanowi ich dokończenie. W ich ramach, z PN Sp. z o.o., której współnikami są A.A., B.B. i C.C., wydzielono do nowopowstałych spółek z o.o. dwie zorganizowane części przedsiębiorstwa, tj.:

- Dział Eksportu do I Sp. z o.o.,
- Dział Zarządzania Majątkiem do NN Sp. z o.o.

W stanowisku z dnia 22 października 2019 r. Wnioskodawcy podnieśli, że czynność przekształcenia NN Sp. z o.o. w spółkę komandytową nie została dotychczas dokonana i pozostaje czynnością planowaną.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej ocenił, że przedstawiona do oceny czynność stanowi w istocie element zespołu czynności, zdefiniowany w art. 119f § 1 o.p. Analizując treść wniosku oraz przedstawiane w toku prowadzonego postępowania stwierdzono, że Wnioskodawcy przedstawili następujące cele i przyczyny realizacji zespołu czynności lub jego poszczególnych elementów:

- 1) dywersyfikacja ryzyk w prowadzeniu działalności gospodarczej;
- 2) chęć "odchudzenia" majątku PN Sp. z o.o. celem skupienia się przez tą spółkę na podstawowej działalności;
- 3) utworzenie zaplecza finansowego i uniezależnienie się od kredytowania zewnętrznego;
- 4) wyjątkowa funkcja spółki majątkowej jako quasi-funduszu, w której skład osobowy gwarantuje stabilność, a także akumulację i właściwe przeznaczenie majątku, a koszty jej funkcjonowania są istotnie niższe niż zamkniętych lub otwartych funduszy inwestycyjnych;
- 5) aktywność współników stanowiąca podstawę działalności spółki (brak konieczności zatrudniania dodatkowych pracowników, poza przejętą z PN Sp. z o.o. sekretarką, w porównaniu z potrzebną zatrudniania pracowników w spółkach budowlanych);
- 6) brak możliwości zmiany składu właścicielskiego bez konsensusu współników;
- 7) dążenie współników do zmiany obecnej szytywnej formy wnoszenia wkładów do spółki kapitałowej i zniesienie ograniczeń w tym zakresie;
- 8) chęć odformalizowania istniejącego w spółkach kapitałowych procesu wypłaty zysków, gdyż długoletnia współpraca współników i wzajemne zaufanie sprawiają, że elastyczne formy wypłaty zysku umożliwiłyby efektywniejsze

rozporządzenie lub inwestowanie zysku wypracowanego w ramach wspólnego przedsięwzięcia;

- 9) preferowany przez wspólników model sukcesji pokoleniowej, w którym spadkobiercy wchodzi na miejsce komandytariuszy;
- 10) zalety sukcesji podatkowej oraz cywilnoprawnej i związany z tym model (sposób) podziału majątku pomiędzy dwie spółki (I Sp. z o.o. oraz NN Sp. z o.o.);
- 11) przyjęty "model" restrukturyzacji Grupy N.

Korzyść podatkowa osiągnięta dzięki wskazanej czynności, tj. przekształcenie NN Sp. z o.o. w spółkę komandytową, polega na braku opodatkowania wartości kapitału zakładowego i zapasowego powstałego w wyniku przeniesienia na NN Sp. z o.o. zorganizowanej części przedsiębiorstwa PN Sp. z o.o.

W wyniku już dokonanych oraz dopiero planowanych działań Wnioskodawcy osiągną korzyść podatkową polegającą na braku opodatkowania wartości kapitału zapasowego, pochodzącego z niepodzielonych zysków PN Sp. z o.o., który:

- 1) posłużył do sfinansowania wydzielenia Działu Zarządzania Majątkiem do NN Sp. z o.o., oraz
- 2) znajdzie się w przyszłości w spółce niebędącą osobą prawną.

Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia. Już wydzielenie Działu Zarządzania Majątkiem z PN Sp. z o.o. spowodowało, że wydzielona wartość kapitału zapasowego zgromadzona dotychczas w tym podmiocie przestała spełniać definicję niepodzielonych zysków lub wartości zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej, zawartą w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 u.p.d.o.f.. Po przeniesieniu tej wartości do NN Sp. z o.o. w ramach podziału przez wydzielenie wskazane przepisy prawa materialnego ustaw o podatkach dochodowych nie mogą być już wobec niej zastosowane, chyba że będzie to możliwe w ramach wywodzenia skutków czynności odpowiedniej na podstawie art. 119a § 2 o.p..

Zestawiając korzyść podatkową polegającą na niepowstaniu zobowiązania podatkowego w wysokości ok. 5 mln zł, co stanowi m.in. prawie 10% kapitałów własnych P.B. w momencie dokonania podziału oraz kilkuletni zysk tego podmiotu, oraz potencjalne cele ekonomiczne zespołu czynności oraz poszczególnych jego kroków, Szef

KAS uznał, że (co najmniej) głównym celem przeprowadzania niezakończonego dotychczas zespołu czynności jest osiągnięcie korzyści podatkowej. Ocenione bowiem powody i cele przeprowadzania poszczególnych kroków zespołu czynności należało uznać łącznie za co najwyżej niezbyt istotne w porównaniu do możliwości osiągnięcia przedmiotowej korzyści podatkowej. Biorąc pod uwagę nieuzasadnione przez Wnioskodawców przyczyny ekonomiczne towarzyszące dokonaniu zespołu czynności, wątpliwe jest, czy Wnioskodawcy w ogóle zdecydowaliby się na jego dokonanie, gdyby nie możliwość osiągnięcia wspomnianej korzyści podatkowej.

W ocenie Szefa KAS w zarysowanym stanie faktycznym można było wyróżnić zespół czynności w rozumieniu art. 119f § 1 o.p. prowadzący do nieopodatkowania wartości ekonomicznej (niepodzielonych zysków) zgromadzonej przez PN Sp. z o.o. przez ponad 20 lat działalności gospodarczej. Z informacji przedstawionych przez Wnioskodawców wynikało bowiem, że zysk osiągany przez PN Sp. z o.o. w latach 1991-2015 nie był wypłacany w całości wspólnikom tego podmiotu w drodze dywidendy, lecz był co do zasady przekazywany na kapitał zapasowy. Taki sposób rozdysponowywania przez wspólników PN Sp. z o.o. dochodu spółki nie wykluczał dokonania w przyszłości innych operacji, których skutkiem byłby transfer tych wartości do udziałowców. W szczególności mogło to nastąpić poprzez przekazanie całości lub części utworzonego w omawiany sposób kapitału zapasowego na kapitał zakładowy (zwiększenie wartości nominalnej udziałów), przekształcenie przedsiębiorstwa w spółkę osobową lub jego likwidację, wskutek której następuje przekazanie udziałowcom majątku likwidowanego podmiotu. Każda z ww. wymienionych formuł transferu wartości wynikających z zatrzymanych w PN Sp. z o.o. zysków lat ubiegłych traktowana byłaby na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu po stronie wspólnika (udziałowca), uzyskującego określony ustawą dochód (por. art. 10 ust. 1 pkt 3, 4 i 8 u.p.d.o.p. lub art. 24 ust. 5 pkt 3, 4 i 8 u.p.d.o.f.). System podatku dochodowego od osób prawnych jest zatem kompletny, jeżeli chodzi o opodatkowanie transferu do udziałowców dochodu wypracowanego w spółce kapitałowej. Działanie, skutkiem którego normy te nie znajdują zastosowania, mimo efektywnego przeniesienia na udziałowców spółkę komandytową ekonomicznej wartości wynikającej z zatrzymanych w PN Sp. z o.o., spełniałoby kryterium osiągnięcia korzyści sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy, bowiem celem ustaw o podatkach dochodowych jest wprowadzenie systemowego opodatkowania transferu wartości zgromadzonych w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością do jej udziałowców.

Za sprzeczne z ww. przepisami należało uznać czynności (zespół czynności) prowadzące do nieopodatkowanego transferu do innego podmiotu niepodzielonych zysków oraz wartości zysku przekazanych na kapitały inne niż zakładowy, które w związku z tym transferem tracą przymiot niepodzielonych zysków lub wartości zysku przekazanych na kapitały inne niż zakładowy, a następnie otrzymujący ten transfer podmiot jest przekształcany w spółkę niebędącą osobą prawną, co powoduje efektywne wyłączenie zastosowania art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 u.p.d.o.f..

Organ podatkowy zauważył także, że przesłanka sprzeczności korzyści - w opinii Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 18 grudnia 2019 r., nr 3/2019 - jest przesłanką "samospelniającą się" w przypadku, gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, co Rada wywiodła z zapadłego w niniejszej sprawie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17. Jeśli zatem zostanie wykazane, jak w niniejszej sprawie, że głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, zaś sposób działania był sztuczny, to korzyść ta powinna zostać uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Na ocenę, że do przedstawionej korzyści podatkowej wynikającej z zespołu czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1 o.p. złożyło się zdaniem Szefa KAS kilka argumentów. Przede wszystkim organ podatkowy stwierdził zaistnienie wszystkich przesłanek koniecznych do zastosowania wskazanego przepisu, tj.:

- 1) w wyniku przeprowadzenia zespołu czynności zaistnieje korzyść podatkowa;
- 2) co najmniej głównym celem dokonania zespołu czynności oraz poszczególnych jego kroków będzie uzyskanie korzyści podatkowej;
- 3) sposób działania Wnioskodawców należało uznać za sztuczny, a ponadto zostało spełnionych 5 z 8 symptomów sztucznego działania wymienionych w art. 119c § 2 o.p.;
- 4) osiągnięta korzyść podatkowa będzie sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, w szczególności zaś z celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, odnoszącym się do dwukrotnego opodatkowania wartości ekonomicznej wytworzonej przez spółkę kapitałową.

Na zasadność zastosowania art. 119y § 2 o.p. wskazała także zdaniem organu podatkowego treść wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej uzupełniana stanowiskami Wnioskodawców. Biorąc pod uwagę jak wiele przedstawionych przez

Wnioskodawców celów ekonomicznych przeprowadzenia zespołu czynności i poszczególnych jego kroków zostało ocenione przez organ podatkowy jako wątpliwe, nieuzasadnione, chybione lub nawet sprzeczne z przedstawioną do wniosku dokumentacją, należy przyjąć, że zasadniczym celem omawianych działań jest realizacja schematu agresywnej optymalizacji podatkowej i osiągnięcie korzyści podatkowej.

4. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE PROGRAMU MOTYWACYJNEGO DLA CZŁONKÓW ZARZĄDU z 19 grudnia 2017 r. w sprawie znak: 147798/K⁴⁶⁷

Przedmiotem Wniosku jest dokonanie przez Szefa Krajowej KAS oceny wdrożenia przez Spółkę "Programu Motywacyjnego" ("Program Motywacyjny"), pod kątem ewentualnego zastosowania w kwalifikacji prawno-podatkowej tej czynności art. 119a o.p., tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Program Motywacyjny ma na celu zapewnienie najwyższego poziomu zarządzania oraz zachowania stabilności składu osobowego Zarządu Spółki oraz stworzenie instrumentów mających zachęcić osoby uprawnione do wzięcia udziału w Programie Motywacyjnym (dalej: "Uprawnieni"). W ramach Programu Motywacyjnego Z. oferuje każdemu z Uprawnionych nabycie kontraktu terminowego (dalej: "Kontrakt") za określoną cenę, płatną przez Uprawnionego w dacie nabycia Kontraktu.

Wskazując cele, których realizacji mają służyć czynności Wnioskodawcy podnieśli, że stała część wynagrodzenia menedżerskiego odzwierciedla charakter wykonywanych obowiązków i nie jest bezpośrednio związana z efektami pracy zarządzającego, a jej funkcja polega na zapewnieniu stabilnych warunków pracy i podkreśleniu prestiżu zajmowanego stanowiska. Natomiast wynagrodzenie zmienne ma zapewnić właściwy dynamizm działania menedżera i presję na poprawę wyników jednostki, a więc stanowi składnik wynagrodzenia o charakterze przede wszystkim motywacyjnym. Branża produkcji i dystrybucji (...), w której działa Spółka - czy też, szerzej, branża (...) - jest oparta na wiedzy i kreacji.

Jednym z podstawowych założeń leżących u podstaw opracowania Programu Motywacyjnego będącego przedmiotem niniejszego Wniosku było to, aby jego konstrukcja przewidywała nie tylko uczestnictwo biorących w nim udział Członków Zarządu w korzyściach ekonomicznych w przypadku osiągnięcia przez Spółkę

⁴⁶⁷ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-147798&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

(czy też szerzej - Grupę) dodatniego wyniku finansowego, ale również partycypację Członków Zarządu w ewentualnych stratach. Kontrakty zawierane w ramach Programu Motywacyjnego pełnią zatem funkcję typową dla instrumentów pochodnych, przenoszą bowiem na Członka Zarządu część partycypacji w – odpowiednio - zysku bądź stracie Spółki.

W ocenie Wnioskodawców, w momencie wypłaty przez Spółkę na rzecz Członka Zarządu świadczenia w ramach Rozliczenia Pieniężnego w wyniku realizacji prawa z Kontraktu, po stronie Członka Zarządu powstaje przychód, który należy zakwalifikować do źródła przychodów, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f.. Zgodnie z tym przepisem za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się m.in. przychody z realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych. Sposób opodatkowania dochodów z tego źródła został uregulowany w art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którym od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia m.in. pochodnych instrumentów finansowych, w tym z realizacji praw wynikających z tych instrumentów, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu. W ocenie Wnioskodawców, w związku z realizacją Programu Motywacyjnego hipotetyczna korzyść podatkowa w rozumieniu art. 119e O.p. polegałaby na obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu dochodu osiągniętego przez Członka Zarządu w związku z uzyskaniem od Spółki świadczenia w ramach Rozliczenia Pieniężnego Kontraktu w porównaniu do sytuacji, w której Członek Zarządu otrzymałby świadczenie pieniężne w analogicznej wysokości w oparciu o tytuł prawny, na podstawie którego otrzymuje od Spółki wynagrodzenie stałe, tj. z tytułu łączącego go stosunku powołania do pełnienia funkcji członka Zarządu Spółki.

W ocenie Wnioskodawców, wystąpienie ewentualnej korzyści podatkowej w przypadku Programu Motywacyjnego powinno być oceniane z uwzględnieniem zasad opodatkowania innego typu zmiennych składników wynagrodzenia o charakterze motywacyjnym, tj. programów motywacyjnych opartych o akcje spółki, w przypadku których - z uwagi na zasadę wyrażoną w art. 24 ust. 11 u.p.d.o.f. - co do zasady dochodzi do opodatkowania korzyści osiągniętych przez uczestników programu według stawki 19%.

Szef KAS wskazuje, że zgodnie z Wnioskiem Osoby Uprawnione pełnią swoje funkcje w Zarządzie Spółki oraz otrzymują z tego tytułu wynagrodzenie na podstawie powołania - tego rodzaju przychody stanowią przychody z działalności wykonywanej osobiście. Wprowadzenie Programu Motywacyjnego dla Zarządu spowodowało zakwalifikowanie części otrzymywanego przez jego uczestników wynagrodzenia, nie

jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, lecz jako przychody z kapitałów pieniężnych (art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), które są opodatkowane w formie ryczałtowej w wysokości 19% (art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f.). Wobec powyższego, skutkiem wprowadzenia Programu Motywacyjnego dla Zarządu, jest obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych do 19%, dla tej części wynagrodzenia, która w zeznaniu rocznym mogłaby 189odlegać opodatkowaniu wg. Zasad progresywności 32% stawką podatku, zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.. Uzyskiwany przez Uprawnionych przychód ma źródło w pełnionej funkcji Członka Zarządu, nie jest zaś uzyskiwany jedynie przy okazji pełnionej funkcji. Przychody te, choć w przedmiotowym Wniosku zostały powiązane z realizacją programów motywacyjnych, stanowią dodatkowe wynagrodzenie i jako wypłata dokonana na rzecz Członka Zarządu podlega zaliczenia do źródła wskazanego w art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f..

Zdaniem Szefa KAS po stronie Członka Zarządu –jednocześnie Inwestora w Kontrakcie terminowym i uczestnika Programu Motywacyjnego – czynność będąca przedmiotem Wniosku zawiera elementy wskazujące na jej sztuczny charakter, poprzez stwierdzenie w istniejących okolicznościach sprawy (tj. po analizie zapisów Regulaminu Programu oraz treści Kontraktu terminowego i Oferty Zbycia Kontraktu) cech wyłączających zastosowanie opiniowanej czynności przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, bowiem jak wskazano we Wniosku "partycypacja w stracie" ma charakter asymetryczny, ze względu na nierównowagę ekonomiczną pomiędzy Spółką a poszczególnymi Członkami Zarządu. Ową asymetrię należy z punktu widzenia Spółki ocenić de facto jako akceptację faktu, iż wdrożenie Programu Motywacyjnego, podyktowanego przesłanką nałożenia na Członków Zarządu elementu współfinansowania straty, ma charakter symboliczny i służy wyłącznie wprowadzeniu quasi-rozliczenia pieniężnego, uzasadniającego kwalifikowanie Kontraktu, jako instrumentu finansowego. Brak minimalnego progu kwotowego dla zysku przy jednoczesnym jego określeniu dla straty prowadzi do wniosku, że rozwiązanie takie nie miało na celu wprowadzenia partycypacji Uczestników Programu Motywacyjnego w ewentualnej stracie Spółki, lecz stworzenie swoistego "bufora" minimalizującego odpowiedzialność Członków Zarządu na wypadek powstania tej straty. Z analizy poszczególnych Uchwał, zawieranych z Uprawnionymi Kontraktów oraz Rozliczeń Pieniężnych wynika w sposób jednoznaczny, że ich treść została zredagowana w taki sposób, żeby po stronie osób Uprawnionych nie ziściła się przesłanka do zapłaty świadczenia pieniężnego na rzecz Spółki. To z kolei prowadzi

do wniosku, że wypłata należności z tytułu Programu Motywacyjnego cechuje sztuczność, o której mowa w art. 119c o.p..

Z uwagi na stwierdzoną przez Szefa KAS:

- niemożność przypisania modelowi Kontraktu zawieranego w ramach Programu Motywacyjnego cech służących osiągnięciu zakładanych przez Wnioskodawców elementów motywowania oraz spełniania oczekiwań Spółki i pozostałych akcjonariuszy co do realnego udziału Członków Zarządu w ewentualnych stratach Spółki,
- funkcjonowanie w Programu Motywacyjnym rozwiązań typowych dla premiowania pracowników, a także
- nieadekwatność i wewnętrzna sprzeczność szczegółowych warunków przyjętych w poszczególnych Kontraktach w kontekście realizacji celów jakie zostały określone dla Programu Motywacyjnego,

uznać należy, że na podstawie opisanych we Wniosku okoliczności działający rozsądnie podmiot, kierujący się zgodnymi z prawem celami, innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie zastosowałby sposobu działania opisanego we Wniosku.

Z przedstawionego przez Wnioskodawców opisu czynności wynika, że przedmiotowe świadczenia mają charakter dodatkowego wynagrodzenia. Konstatacji tej w żaden sposób nie zmienia, a wręcz potwierdza, fakt, że Wnioskodawcy kwalifikują tę część dodatkowego wynagrodzenia jako element zmienny, uzależniony od osiągnięcia wyników finansowych. Do uznania konkretnego przychodu jako przychodu z działalności wykonywanej osobiście i określonego w art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f., konieczne jest, po pierwsze stwierdzenie, że ma on swoje źródło w pełnieniu określonej funkcji wskazanej w tym przepisie. Po drugie zaś, przychód ten musi pochodzić od podmiotu, w którym dana osoba pełni określoną funkcję. Brak zasadności kwalifikowania wypłaty środków z tytułu uczestnictwa w Programie Motywacyjnym do innych niż działalność wykonywana osobiście źródeł przychodów, a wskazać również należy na sprzeczność podejmowanych w tym przedmiocie działań z celem i przedmiotem art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f., bowiem będące przedmiotem Wniosku działania prowadzą, do reklasyfikacji skutków podatkowych środków pieniężnych otrzymywanych przez Członków Zarządu, ze źródła przychody z działalności wykonywanej osobiście, na kapitały pieniężne (art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), które są opodatkowane w formie ryczałtowej w wysokości 19% (art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f.).

Formuła Programu Motywacyjnego, w tym szczegółowe jego warunki dookreślane cyklicznie wydawanymi przez Radę Nadzorczą uchwałami uzasadniają wniosek, że wybór formy premiowania pracy Członków Zarządu poprzez model Programu Motywacyjnego nie był nakierowany, jak wskazują Wnioskodawcy, na efektywną partycypację jego Uczestników w ewentualnych stratach w wybranej działalności, lecz na wypłatę dodatkowego wynagrodzenia na rzecz Członków Zarządu, o charakterze premii - pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności należy uznać za mało istotne.

Przedstawione przez Wnioskodawców okoliczności prowadzą do stwierdzenia, że gdyby wypłata przez Spółkę części wynagrodzenia na rzecz beneficjentów (Uczestników) w ramach Programu Motywacyjnego funkcjonującego w oparciu o pochodny instrument finansowy, była opodatkowana w taki sam sposób jak dochody uzyskiwane z działalności wykonywanej osobiście to istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że nie zastosowano by opisanej we Wniosku konstrukcji. W związku z tym można wnioskować, że kwestia możliwości zastosowania niższej stawki podatku do wypłaty części wynagrodzenia na rzecz Uczestników stanowi przesłankę w głównej mierze decydującą o zastosowaniu Programu Motywacyjnego.

Korzyścią podatkową z tytułu opisanego we Wniosku Programu Motywacyjnego będzie obniżenie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu wykonywanej osobiście przez poszczególnych Uczestników działalności na podstawie powołania do składów organów zarządczych osoby prawnej.

W sferze zarządzania gospodarczego Spółka ma prawo stosować zasadę swobody umów cywilnoprawnych, działać we własnym interesie oraz dobierać środki do realizacji celu, gdzie celem jest motywowanie Zarządu, a środkiem Program Motywacyjny, to podjęta czynność, będąca przedmiotem Wniosku wciąż musi czynić zadość wymogom art. 119a O.p., tym samym w niniejszej sprawie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajdzie zastosowanie.

5. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE ZBYCIA UDZIAŁÓW W SPÓŁCE KAPITAŁOWEJ POPRZEDZONEGO BEZPOŚREDNIO WYMIANĄ UDZIAŁÓW z 26 sierpnia 2019 r. w sprawie znak: 181058/K⁴⁶⁸

Przedmiotem postępowania zainicjowanego wnioskiem jest sprzedaż udziałów posiadanych przez Wnioskodawców (Podatnik 1 i Podatnik 2) w Spółce holdingowej (dalej: również Spółka).

Przed rozpoczęciem negocjacji z Nabywcą Podatnik 1 i Podatnik 2:

- byli udziałowcami (każdy posiadał po 50% udziałów i praw głosu) spółek A, B i C;
- byli uprawnieni do 30% udziału w zysku w spółce cywilnej, udział w zysku posiadali także rodzice Wnioskodawców;
- kapitał zakładowy Spółki wynosił 5000 PLN i został objęty za wkład pieniężny w wysokości 5000 PLN (każdy z Wnioskodawców posiadał 50% udziałów w Spółce - po 50 udziałów o wartości nominalnej 2500 PLN).

Spółka holdingowa posiadała następujące udziały w Spółkach powiązanych:

- 100 udziałów o łącznej wartości nominalnej 5000,00 PLN w Spółce A;
- 100 udziałów o łącznej wartości nominalnej 5000,00 PLN w Spółce B;
- 20 udziałów o łącznej wartości nominalnej 200 RON w Spółce C.

Restrukturyzacja - która zgodnie z wnioskiem stanowiła wymóg Nabywcy - polegała na stworzeniu struktury holdingowej, w której Spółka holdingowa miała posiadać 100% udziałów we wszystkich pozostałych spółkach z Grupy (A, B, C) - stanowiła warunek *sine qua non* zawarcia umowy zakupu udziałów. W ramach restrukturyzacji wymagane było także przekształcenie podmiotów nie mających formy spółki kapitałowej na podmioty mające formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W zamiarze Nabywcy, utworzenie spółki holdingowej miało stanowić ułatwienie uzyskania kontroli nad Grupą poprzez jedną czynność zakupu udziałów od wybranych osób.

W związku z planowanymi działaniami kontrolę nad spółkami Grupy miała uzyskać grupa Nabywcy, natomiast Wnioskodawca 1 oraz Wnioskodawca 2 mieli uzyskać stosowne stanowiska korporacyjne w Spółce holdingowej lub w innej spółce. Do spółki holdingowej miały zostać wniesione w przyszłości inne spółki celowe grupy Nabywcy, w związku z czym spółka ta miała pełnić rolę centrum zarządzania dla Regionu.

⁴⁶⁸ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-149398&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

Od listopada 2017 do września 2018 przeprowadzono następujące działania restrukturyzacyjne:

- w lutym 2018 r. w Spółce B przeniesiono - na podstawie Umowy sprzedaży udziału
- jeden udział przez Wnioskodawcę 2 na Wnioskodawcę 1, w wyniku czego Wnioskodawca 1 posiadał bezwzględną większość praw głosu i związanych z nimi udziałów w Spółce B.

Cena za jaką nastąpiła sprzedaż udziału była ceną rynkową;

- w marcu 2018 r. wspólnicy spółki cywilnej podjęli uchwałę o przekształceniu spółki cywilnej w spółkę B. W ramach przekształcenia na podstawie Umowy darowizny udziałów z maja 2018 r. udziały Rodziców w Spółce A zostały przeniesione na Wnioskodawców w ten sposób, że Wnioskodawca 1 uzyskał bezwzględną większość praw głosu i związanych z nimi udziałów, a pozostałe udziały i prawa głosu posiadał Wnioskodawca 2;
- w maju 2018 r. Spółka dokonała zakupu wszystkich udziałów w spółce D;
- w czerwcu 2018 r. przeprowadzono wniesienie udziałów przez Wnioskodawcę 1 do Spółki holdingowej, tj. wszystkich udziałów posiadanych w Spółce A (51), Spółce B (51) oraz Spółce C (11), w zamian za udziały Spółki holdingowej;
- po zarejestrowaniu w lipcu 2018 r. podwyższenia kapitału zakładowego w Spółce i zmian udziałowca w Spółkach A, B i C wniesione zostały do Spółki wszystkie udziały posiadane przez Wnioskodawcę 2 w Spółce A (49), w Spółce B (49) oraz w Spółce C (9), w zamian za udziały Spółki holdingowej.

W związku z przeprowadzeniem przedmiotowych transakcji nie dokonywano żadnych dopłat w gotówce. Jak wynika z wniosku, działania Wnioskodawców motywowane były możliwością uzyskania ceny zakupu udziałów oraz za świadczenie usług zarządczych jakie mogą uzyskać po zbyciu udziałów. Restrukturyzacja Grupy poprzez utworzenie Spółki holdingowej była, zgodnie ze stanowiskiem Wnioskodawców, warunkiem *sine qua non* zakupu Udziałów i jednym z podstawowych wymogów stawianych Wnioskodawcom przez Nabywcę.

Wnioskodawcy prezentują stanowisko, zgodnie z którym uzasadnienie ekonomiczne transakcji stworzenia struktury holdingowej poprzedzającej zbycie udziałów, podyktowane było wymogami inwestora. Obiektywnie zakładając, realizacja strategii własnej bądź narzuconej warunkami innego podmiotu, może sama w sobie zawierać cel w postaci określonej korzyści podatkowej. Stąd istotne jest, aby strategia była

uzasadniona rzeczywistymi, obiektywnie racjonalnymi przesłankami, a nie tylko celem podatkowym.

Restrukturyzacja mająca na celu utworzenie struktury holdingowej była inicjowana przez Wnioskodawców przed planowaną sprzedażą, stąd wprowadzanie jednocześnie zbycia udziałów i alternatywnej formy wymiany udziałów nie miało uzasadnienia inwestycyjnego, gdyż Wnioskodawcy, jak i nabywca wyraźnie zaakcentowali cel prowadzonych negocjacji, tj. uzyskanie ceny za nabycie udziałów i nabycie udziałów przez kupującego.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej stwierdza, że transakcja wymiany udziałów, poprzedzająca zbycie udziałów, stanowi w przedmiotowej sprawie o nieuzasadnionym dzieleniu operacji stosownie do art. 119c § 2 pkt 1 O.p.. Wskazywane przez Strony korzyści w postaci sprawniejszego zarządzania, czy poprawy wyników finansowych, nie zostały w żaden sposób uszczegółowione. Przy czym ewentualne korzyści z reorganizacji dla Wnioskodawców należałoby odnosić do etapu przed sprzedażą udziałów na rzecz Nabywcy. Mając jednak na uwadze, że utworzenie struktury holdingowej poprzedzało bezpośrednio sprzedaż udziałów, jakiegokolwiek znaczące korzyści nie mogły zostać zrealizowane. Pomimo zamiaru utworzenia spółki holdingowej w 2018 r., w ramach perspektyw działalności Spółki wskazano jedynie, że w 2018 r. celem priorytetowym będzie pokrycie straty powstałej na koniec roku obrotowego oraz rozwój. Stąd należy uznać, że Wnioskodawcy nie realizowali istotnych celów ekonomicznych poprzez utworzenie struktury holdingowej przed zbyciem udziałów.

Reasumując, należy stwierdzić, że czynność opisana we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania, ponieważ:

- 1) jej bezpośrednim efektem było sztuczne zawyżenie kalkulacji kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do przeprowadzonej wymiany udziałów, co skutkowało osiągnięciem korzyści podatkowej;
- 2) wskazane przez Wnioskodawców biznesowe i ekonomiczne cele dokonanie czynności w takiej formie (tj. z wykorzystaniem transakcji wymiany udziałów) nie były istotne w kontekście skutku podatkowego;
- 3) efekt dokonania czynności w postaci możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków poniesionych na nabycie udziałów Spółki, był wynikiem zastosowania konstrukcji stworzonej przez strony dokonujące czynności, w szczególności poprzez wybór określonego kierunku działań, tj. utworzenia struktury holdingowej;

- 4) warunki przeprowadzenia całej czynności zostały arbitralnie ukształtowane przez podmioty jej dokonujące w taki sposób, by stan faktyczny mieścił się w hipotezie norm przepisów materialnego prawa podatkowego (zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów), lecz podważał ich cel.

6. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE CZYNNOŚCI POŁĄCZENIA SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH POPRZEDZONEJ CZYNNOŚCIĄ PRZEKSZTAŁCENIA SPÓŁKI OSOBOWEJ W SPÓŁKĘ KAPITAŁOWĄ I CZYNNOŚCIĄ ZBYCIA UDZIAŁÓW W SPÓŁCE KAPITAŁOWEJ POWSTAŁEJ Z WW. PRZEKSZTAŁCENIA z 27 lutego 2020 r. w sprawie znak: 188478/K⁴⁶⁹

Wnioskodawca przedstawił do oceny „czynność” (zespół powiązanych ze sobą czynności), która obejmowała:

- przekształcenie Spółki Osobowej w Spółkę Kapitałową X;

Na skutek zmiany formy prawnej, dotychczasowi wspólnicy Spółki Osobowej mieli stać się współnikami Spółki Kapitałowej X w proporcji, w jakiej posiadali udział kapitałowy w Spółce Osobowej, tj. Wnioskodawca miał posiadać ok. 99% udziałów, a drugi wspólnik (będący spółką kapitałową Y) ok. 1% udziałów w kapitale zakładowym Spółki Kapitałowej X.

- zbycie udziałów w kapitale zakładowym Spółki Kapitałowej X (powstałej po ww. przekształceniu), posiadanych przez dotychczasowego drugiego wspólnika (będącego spółką kapitałową Y) na rzecz Wnioskodawcy;

W efekcie Wnioskodawca miał stać się 100% udziałowcem w kapitale Spółki Kapitałowej X i drugiego wspólnika (będącego spółką kapitałową Y).

- połączenie poprzez przejęcie Spółki Kapitałowej X oraz spółki kapitałowej Y przez Wnioskodawcę (Wnioskodawca jako spółka przejmująca);

Ze względu na fakt, że Wnioskodawca miał przejąć majątek 100% zależnych od siebie podmiotów – spółek kapitałowych, połączenie mogło nastąpić w trybie uproszczonym bez obowiązku podwyższania kapitału zakładowego i wydawania własnych udziałów przez Spółkę (tożsamość spółki przejmującej i wspólnika spółek przejmowanych).

Skutkiem planowanych działań miała być m.in. neutralność podatkowa transakcji połączenia (przejęcia spółek zależnych przez Wnioskodawcę) – na gruncie ustawy

⁴⁶⁹ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-188478&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm. dalej u.p.d.o.p.) i to przy założeniu, że połączenie to nastąpi z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, jak i na gruncie ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1519 ze zm. - dalej u.p.c.c.)

Na dzień połączenia wszystkie udziały w spółkach przejmowanych ma posiadać Wnioskodawca. Z powyższego wynika więc, że do planowanych działań Wnioskodawcy zastosowanie znajdzie art. 12 ust. 4 pkt 3f u.p.d.o.p., zgodnie z którym przy połączeniu, dla spółki przejmującej, nie stanowi przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określone na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%

Kluczową czynnością, bezpośrednio generującą korzyść podatkową w poddanym analizie zdarzeniu przyszłym – według Wnioskodawcy – ma być restrukturyzacja spółek z Grupy Kapitałowej. Finalny efekt restrukturyzacji polegać będzie na przejęciu przez Wnioskodawcę zależnej Spółki Kapitałowej X powstałej z przekształcenia Spółki Osobowej oraz przejęciu drugiego dotychczasowego współnika tejże Spółki Osobowej, tj. Spółki Kapitałowej Y, zamierzone połączenie może nastąpić w trybie uproszczonym, o którym mowa w art. 516 k.s.h. i – w myśl art. 515 § 1 k.s.h. – nastąpi bez podwyższenia kapitału zakładowego Wnioskodawcy jak i bez nabywania własnych udziałów, gdyż na dzień połączenia Wnioskodawca (spółka przejmująca) będzie w posiadaniu całości udziałów w spółkach przejmowanych ("spółka matka" przejmie "spółki córki").

W opinii Szefa KAS, w analizowanej sprawie planowane połączenie spółek jest tylko sposobem nabycia majątku Spółki Osobowej, który Wnioskodawca już kiedyś wniósł do innej spółki z Grupy Kapitałowej w celu osiągnięcia korzystnej pozycji podatkowej. Dzięki transakcjom polegającym na przenoszeniu składników majątkowych obecnie ulokowanych w Spółce Osobowej, Wnioskodawca jednocześnie zawierając ze spółkami zależnymi umowy na użytkowanie tego majątku, uzyskał możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków, które ponosił z tytułu użytkowania przekazanego majątku. Z kolei spółki zależne, w tym Spółka Osobowa, powiązane z Wnioskodawcą, amortyzowały otrzymany majątek, w związku z czym, Wnioskodawca, jako współnik Spółki Osobowej, rozliczał w kosztach uzyskania przychodu odpisy

amortyzacyjne od wytransferowanego majątku. Z przygotowanego przez Wnioskodawcę zestawienia dotyczącego wysokości dokonanych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej majątku Spółki Osobowej rozliczanych w kosztach uzyskania przychodu wspólników tej spółki, tj. Wnioskodawcy (99%) i Spółki Kapitałowej Y (1%) wynikało, że łączna kwota rozpoznanych kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej tego majątku przekroczyła wartość odtworzeniową majątku, co pozwoliło na całkowite zamortyzowanie tego majątku. Wykorzystanie neutralności podatkowej połączenia spółek można więc uznać za dążenie Wnioskodawcy do motywowanego podatkowo powrotu przejęcia tego majątku.

Zasada neutralności podatkowej procesu łączenia spółek wynika wprost ze standardów unijnych, musi to być jednak rzeczywista restrukturyzacja, za którą stoi cel gospodarczy, a nie pozorna struktura motywowana wyłącznie względami podatkowymi. Tymczasem restrukturyzacja, której zamierza dokonać Wnioskodawca nie zawiera istotnych elementów rzeczywistej restrukturyzacji, a ogranicza się wyłącznie do obecnego majątku Spółki Osobowej i dotyczy właściwie tylko tych spółek, dla których ów majątek posiada istotne znaczenie ze względów podatkowych. Przepisy dotyczące neutralności podatkowej połączenia spółek – w przedstawionym do zaopiniowania planowanym zespole czynności – zostaną wykorzystane wyłącznie w celu zapewnienia neutralności podatkowej finalnej transakcji na obecnym majątku Spółki Osobowej, czyli powrotu tego majątku do jego pierwotnego właściciela, ale po uprzednim "skonsumowaniu" korzyści podatkowych w postaci zamortyzowania jego wartości początkowej w obrębie Grupy Kapitałowej w tym m.in. przez Spółkę Osobową. Co istotne w rozpatrywanej sprawie, wyzbycie się majątku przez spółkę przejmowaną jest zbieżne z zakończeniem okresu amortyzacji tego majątku.

W opinii Szefa KAS, reasumując ocenione powody i cele przeprowadzania poszczególnych kroków zespołu czynności należało uznać je łącznie za co najwyżej niezbyt istotne w porównaniu do możliwości osiągnięcia przedmiotowej korzyści podatkowej. Cel ekonomiczny przeprowadzenia zespołu powiązanych ze sobą czynności przedstawiony przez Wnioskodawcę można obiektywnie ocenić jako nieadekwatny w kontekście przeprowadzenia planowanego zespołu czynności. Wręcz przeciwnie – w kontekście sprawy – celom tym należało przypisać jedynie cechę formalnego uzasadnienia do treści przedmiotowego wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

Nie sposób więc nie zauważyć, że tak jak celem poprzednich restrukturyzacji, których przedmiotem był zawsze ten sam majątek, obecnie należący do Spółki Osobowej,

było uzyskanie prawa do amortyzacji tego majątku, tak celem planowanej restrukturyzacji – w obliczu działań podjętych przez polskie ustawodawstwo podatkowe ostatnich lat zmierzające do ograniczenia lub wręcz wyeliminowania pewnych schematów optymalizacyjnych z udziałem dedykowanych spółek celowych – jest wykreowanie mechanizmu będącego najkorzystniejszą podatkowo metodą powrotu wcześniej wytransferowanego majątku do jego pierwotnego właściciela.

Zestawiając wartość ewentualnej korzyści podatkowej polegającą na niepowstaniu zobowiązania podatkowego oraz potencjalne cele ekonomiczne zespołu planowanych powiązanych ze sobą czynności oraz poszczególnych jego kroków, Szef Krajowej Administracji Skarbowej uznał, że głównym celem przeprowadzania zespołu czynności będzie osiągnięcie korzyści podatkowej.

Nieuzasadnioną ekonomicznie i gospodarczo – z punktu widzenia racjonalnego obserwatora – wydaje się być okoliczność powołania i zaangażowania spółek (także w przeszłości), do których Wnioskodawca wnosił majątek obecnie znajdujący się w Spółce Osobowej (i stanowiący jedyny majątek Spółki Osobowej), po to, by w późniejszym okresie dążyć do połączenia z tymi spółkami, tym bardziej, że finalnym efektem działań Wnioskodawcy ma być przywrócenie pierwotnego, historycznego stanu posiadania.

W aspekcie nieuzasadnionego dzielenia operacji, należy podnieść okoliczność drugiego etapu planowanego zespołu powiązanych ze sobą czynności, w wyniku którego powstanie nowa spółka kapitałowa tylko po to, by w kolejnym etapie, przeprowadzonym w dość krótkim odstępie czasu, zostać wyeliminowaną z obrotu gospodarczego. W wyniku planowanego przekształcenia Spółki Osobowej w Spółkę Kapitałową X powstanie podmiot, który nie będzie prowadzić rzeczywistej działalności gospodarczej i jednocześnie nie będzie pełnić istotnej funkcji ekonomicznej. Powołanie Spółki Kapitałowej X jest więc zdarzeniem nieoczekiwanym przez Wnioskodawcę, a więc także nieuzasadnionym ekonomicznie i gospodarczo. W planowanej czynności pojawiają się więc elementy wzajemnie się znoszące, o których mowa w art. 119c § 2 pkt 4 o.p. Opisany sposób działania charakteryzuje kilkietapowość działań, natomiast końcowy efekt w postaci powrotu do Wnioskodawcy majątku w uaktualnionej wartości, który obecnie znajduje się w Spółce Osobowej, uwarunkowany jest neutralnością podatkową lub niskim opodatkowaniem dokonanych transakcji.

Już samo uproszczenie struktury Grupy a więc odejście od wcześniejszego modelu zarządzania wyodrębnionym majątkiem przez osobną wyspecjalizowaną, dedykowaną

do tego celu Spółkę Osobową jest działaniem zmierzającym do przywrócenia historycznego stanu sprzed pierwotnej restrukturyzacji Grupy Kapitałowej, a dokonanej kilka lat wcześniej, przed obecnie planowaną restrukturyzacją. Gdyby nie perspektywa osiągnięcia potencjalnej korzyści podatkowej, na podstawie istniejących okoliczności, nie sposób przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

W ocenie Szefa KAS, przedstawiony przez Wnioskodawcę zespół planowanych powiązanych ze sobą czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania, ponieważ:

- w wyniku przeprowadzenia planowanego zespołu powiązanych ze sobą czynności zaistnieje korzyść podatkowa;
- osiągnięta w ten sposób korzyść podatkowa będzie sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, w szczególności z celem przepisu art. 12 ust. 4 pkt 3f u.p.d.o.p., przedmiotem przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w części dotyczącej implementacji dyrektywy 2009/133, a także z celem przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w części dotyczącej implementacji dyrektywy ATAD,
- głównym celem lub jednym z głównych celów dokonania zespołu powiązanych ze sobą czynności jak i poszczególnych jej sekwencji będzie osiągnięcie korzyści podatkowej,
- sposób działania Wnioskodawcy należy uznać za sztuczny.

Organ podatkowy uznał, że do korzyści podatkowej wynikającej z przedstawionego we wniosku zespołu powiązanych ze sobą czynności ma zastosowania art. 119a § 1 o.p., co wykluczyło możliwość wydania wnioskowanej opinii zabezpieczającej.

7. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE CZYNNOŚCI RESTRUKTURYZACJI MAJĄTKU RODZINNEGO z 9 czerwca 2020 r. w sprawie znak: 190058/K⁴⁷⁰

Przedmiotem postępowania zainicjowanego wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej (dalej również jako: Wniosek) była analiza, czy restrukturyzacja majątku rodzinnego Wnioskodawców odpowiada ustawowym kryteriom unikania opodatkowania wskazanym w art. 119a § 1 o.p.

Początkową fazą restrukturyzacji było zniesienie współwłasności majątku objętego spadkobranie po zmarłej D.D. W konsekwencji przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości B.B. w udziale wynoszącym 4/6 części (w tym 1/6 po zmarłej żonie) oraz A.A i C.C. w udziałach wynoszących po 1/6 części nabyli prawo własności nieruchomości stanowiącej zabudowaną działkę gruntu. Następnie w wyniku dokonania umownego nieodpłatnego zniesienia współwłasności, własność nieruchomości stanowiącej zabudowaną działkę gruntu nabył A.A, w celu prowadzenia na tej działce i z wykorzystaniem posadowionych na niej budynków indywidualnej działalności gospodarczej. Zniesienie współwłasności nastąpiło bez obowiązku dokonywania dopłat lub spłat. Kolejnym etapem restrukturyzacji była zmiana statusu właściciela nieruchomości poprzez oddzielenie ich własności od majątku osoby fizycznej. W tym celu, zawiązano nowy podmiot – C. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa.

W wykonaniu zobowiązania wynikającego z uchwały wspólników C. Sp. z o.o. sp.k. A.A. wniósł do Spółki wkład pieniężny oraz wkład niepieniężny (aport) w postaci przedsiębiorstwa N.W., tj. zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej, które obejmuje m.in.: prawo własności nieruchomości i obowiązki wynikające z umów najmu lokali użytkowych znajdujących się w ramach ww. nieruchomości.

Wnioskodawcy wskazali, iż celem działania było dokonanie restrukturyzacji sukcesywnej majątku rodzinnego, podzielenie funkcji w rodzinie pomiędzy jej członków oraz zabezpieczenie przed skutkami nagłej śmierci. Działanie to miało na celu uporządkowanie stanu posiadania poszczególnych wspólników, co wykluczałoby w najdalej idącym przypadku zagrożenie polegające na powstaniu, na którymś etapie restrukturyzacji wspólnika zbiorowego.

⁴⁷⁰ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-190058&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

Korzyścią podatkową podlegającą ocenie, którą wskazali we Wniosku Wnioskodawcy była możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych określonej w ewidencji przedsiębiorstwa N.W., bez ograniczenia wynikającego odpowiednio - z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. a u.p.d.o.p.

A.A ustalił wartość początkową nieruchomości w części nabytej w drodze zniesienia współwłasności majątku członków rodziny w wysokości wartości rynkowej z dnia nabycia.

Z uwagi na fakt, iż wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej jest formą odpłatnego zbycia rzeczy lub prawa, to w przypadku aportu przedsiębiorstwa do spółki osobowej zastosowania nie znajdują przepisy dotyczące wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości początkowej środków trwałych nabytych nieodpłatnie. Wskutek czynności polegającej na wniesieniu do spółki komandytowej przedsiębiorstwa N.W., w skład którego wchodzi m.in. nieruchomość nabyta przez A.A. odpowiednio w drodze spadku w udziale 1/6 i w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności w udziale 5/6, wspólnicy spółki komandytowej, w tym Strona uzyskali zatem możliwość ujmowania w kosztach uzyskania przychodu - proporcjonalnie do posiadanych udziałów w zysku tej spółki - pełną wartość odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytej Nieruchomości, której wartość początkowa w części 5/6 została ustalona na dzień zniesienia współwłasności. Poprzez zwiększenie kosztów uzyskania przychodów Wnioskodawcy uzyskali korzyść podatkową polegającą na zmniejszeniu wysokości zobowiązania podatkowego, gdyż doprowadzili do wyłączenia zastosowania ograniczeń wynikających z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f.

Sposób przeprowadzenia ocenianej czynności, w opinii Szefa KAS, jednoznacznie wskazuje, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jednym z głównych, o ile nie głównym celem jej dokonania, a pozostałe cele wskazane przez Wnioskodawców miały charakter drugorzędny. Jak zauważył Szef KAS w wyniku dokonanych przekształceń powstał spółnik zbiorowy (komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością), czego zgodnie Wnioskodawcy chcieli uniknąć. W związku z tym ten cel zniesienia współwłasności należy uznać za niespełniony w wyniku dokonania czynności, co może wskazywać, że był on mało istotny, o ile nie iluzoryczny. Zdaniem Szefa KAS nie budzi także wątpliwości, że dla nieruchomości w części objętej nieodpłatnym zniesieniem współwłasności została przeszacowana jej wartość

początkowa dla celów podatku dochodowego. Zestawiając więc czynność dokonaną z hipotetycznym stanem, w którym nie doszłoby do wniesienia przedsiębiorstwa N.W. do spółki komandytowej, należy zauważyć, że po stronie Wnioskodawców powstanie korzyść podatkowa w postaci obniżenia zobowiązania z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej z udziału w spółce komandytowej poprzez podwyższenie kosztów uzyskania przychodu – proporcjonalnie do posiadanych udziałów w zysku spółki komandytowej – o odpisy amortyzacyjne ustalone od wartości początkowej nieruchomości. Zasada kontynuacji, której celem wprowadzenia do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych była chęć zapobieżenia nadużyciom oraz uszczelnienie systemu podatkowego, wyklucza możliwość przeszacowania wartości początkowej środków trwałych wykorzystywanych wcześniej w działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika wnoszącego wkład do spółki osobowej.

Kluczowe znaczenie pod kątem racjonalności podjęcia czynności ma przesłanka ekonomiczna, którą kierował się Wnioskodawca. Rozsądnie działający podatnicy, nie kierujący się w swoim działaniu celem osiągnięcia korzyści podatkowej, wnieśli by przedmiotową nieruchomość do spółki komandytowej przed zniesieniem współwłasności. W ten sposób nieruchomość stałaby się własnością wyłącznie spółki komandytowej, która na podstawie art. 8 § 1 k.s.h. w związku z art. 103 k.s.h. może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. W ten sposób poprzez nabycie całości nieruchomości przez nowy podmiot niejako automatycznie zniesiona zostałaby współwłasność nieruchomości. Zatem poprzez wcześniejsze zniesienie współwłasności wyczerpana została przesłanka, wskazana w art. 119c § 2 pkt 1 o.p. tj. nieuzasadnione dzielenie operacji, tym bardziej, że pomimo iż nieruchomość wnosił do spółki wyłącznie A.A., to współnikami spółki byli wszyscy dotychczasowi współwłaściciele nieruchomości.

Mając powyższe na uwadze, zdaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej angażowanie przedsiębiorcy N.W. w proces restrukturyzacji, stanowi w przedmiotowej sprawie o angażowaniu podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, o którym mowa w art. 119c § 2 pkt 2 o.p.. Stwierdzić również należy, że spełniona jest także przesłanka określona w art. 119c § 2 pkt 3 ww. ustawy. Udziałowcami spółki komandytowej, do której została wniesiona aportem nieruchomość są Wnioskodawcy, którzy byli współwłaścicielami przedmiotowej

nieruchomości. W wyniku dokonanego przekształcenia uzyskano zatem stan zbliżony do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, tj. współwłaściciele nieruchomości stali się udziałowcami spółki osobowej, która jest właścicielem nieruchomości.

Korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f., gdyż w wyniku podjętych czynności Wnioskodawcy (będący członkami najbliższej rodziny) uzyskują możliwość ujęcia w kosztach odpisów amortyzacyjnych od przeszacowanej wartości nieruchomości, podczas gdy z przeszacowaniem tym nie wiązał się obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn.

Podsumowując, należy stwierdzić, że czynność opisana we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania, ponieważ:

- skutkowałą osiągnięciem korzyści podatkowej,
- jednym z głównych celów jej dokonania, o ile nie głównym, było osiągnięcie takiej korzyści,
- w przedstawionych okolicznościach korzyść, będąca jej rezultatem jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustaw podatkowych - głównie art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f - sposób dokonania tej czynności był sztuczny.

8. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ DOT. SPRZEDAŻY AKCJI SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ DO PODMIOTU POWIĄZANEGO z 28 maja 2020 r. w sprawie znak: 190158/K⁴⁷¹

Przedmiotem wniosku była czynność dokonana przez Wnioskodawcę w 2017 r. polegająca na odpłatnym zbyciu większościowego pakietu akcji w E. - spółki kapitałowej posiadającej siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Nabywcą pakietu akcji była U. - spółka kapitałowa powiązana z Wnioskodawcą w ten sposób, że właścicielem kontrolnego pakietu akcji zarówno Wnioskodawcy, jak i U. był ten sam podmiot (spółka-matka). Czynność została przeprowadzona w ramach restrukturyzacji działu grupy kapitałowej, a plan restrukturyzacji ustaliła spółka-matka

W treści wniosku wskazano następujące cele, którym miała służyć dokonana czynność:

- 1) zapewnienie klarownego rozdzielenia funkcji pomiędzy spółkami z grupy kapitałowej;

⁴⁷¹ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-190158&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

- 2) istotne zmniejszenie ryzyka gospodarczego Wnioskodawcy poprzez przeniesienie z Wnioskodawcy na nabywcę pakietu akcji udzielonych gwarancji związanych z działalnością E,;
- 3) dywersyfikacja poziomu i profilu ryzyka umożliwiająca efektywne zarządzanie ryzykiem operacyjnym i inwestycyjnym;
- 4) oddzielenie funkcji zarządzania holdingowego i zarządzania operacyjnego;
- 5) zwiększenie możliwości finansowania zewnętrznego nowych projektów, zwiększenie potencjału oraz zmniejszenie ograniczeń w stosowaniu zabezpieczeń finansowych;
- 6) uzyskanie środków pieniężnych pozwalających regulowanie bieżących zobowiązań.

Wnioskodawca opisał w treści wniosku wieloletnie zaangażowanie finansowe w E., która realizowała inwestycję poza granicami kraju. W ramach tego zaangażowania Wnioskodawca kilkakrotnie m.in. obejmował akcje E. w wyniku podnoszenia kapitału zakładowego. Wspomniana inwestycja okazała się jednak nietrafiona. Wskutek tego, wartość rynkowa pakietu akcji E., poparta zewnętrznym raportem, stanowiła w momencie ich sprzedaży na rzecz U. jedynie ok. 8% wartości, za jaką Wnioskodawca je nabył.

W wyniku odpłatnego zbycia pakietu akcji E. Wnioskodawca poniósł wielomilionową "stratę" na tej transakcji, co spowodowało powstanie korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e o.p. polegającej na niepowstaniu zobowiązania podatkowego za 2017 r. w podatku dochodowym od osób prawnych oraz powstaniu wielomilionowej straty podatkowej w tym samym roku. W momencie odpłatnego zbycia pakietu akcji E. Wnioskodawca zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych mógł zaliczyć do przychodów uzyskaną cenę sprzedaży, zaś do kosztów uzyskania przychodów wartość emisyjną akcji w przypadku podniesienia kapitału zakładowego oraz wartość wydatków poniesionych na nabycie akcji w przypadku ich kupna.

Przedmiotowa korzyść podatkowa została objęta wnioskiem złożonym do Szefa KAS. Organ podatkowy ocenił wszystkie cele ekonomiczne czynności wskazane przez Wnioskodawcę. Z celów gospodarczo relewantnych dla dokonania czynności odpłatnego zbycia pakietu akcji E. organ podatkowy wyłączył realizację planu działania ustalonego przez spółkę-matkę, gdyż ten cel – sam w sobie – nie jest celem gospodarczym. Ponadto organ podatkowy zakwestionował jako cel chęć uzyskania środków pieniężnych

na realizację bieżących zobowiązań. Z akt postępowania wynikało bowiem, że U. uzyskała 100% środków finansowych wymaganych na nabycie pakietu akcji E. od spółki matki. W ten sam zatem sposób spółka matka mogła dokapitalizować Wnioskodawcę w celu umożliwienia mu regulowania bieżących zobowiązań. Pozostałe cele ekonomiczne i gospodarcze zostały przez organ podatkowy uznane za co najwyżej mało istotne w rozumieniu art. 119d O.p.. Realizacja żadnego z tych celów nie wiązała się z natychmiastowym zyskiem przedsiębiorstwa. Ich realizacja mogła, choć nie musiała w ogóle, w długiej perspektywie, przynieść pozytywne efekty dla przedsiębiorstwa w odróżnieniu od korzyści podatkowej, która była pewna i została osiągnięta natychmiast.

W zakresie sztuczności działania organ podatkowy zauważył, że Wnioskodawca nie tylko posiadał pakiet akcji E., ale pełnił wobec tego i kilku innych podmiotów, których akcje zostały zbyte równocześnie, funkcje zarządzające.

Wnioskodawca zbył zatem na rzecz U. zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 4 ust. 4a u.p.d.o.p.. Jednak aby to działanie było korzystne z podatkowego punktu widzenia, czynność ta została podzielona na kilka innych czynności, np. zbycie akcji E., choć mogła zostać przeprowadzona w znacznie prostszy sposób, tj. poprzez przeprowadzenie podziału Wnioskodawcy przez wydzielenie na podstawie art. 529 § 1 pkt 4 ksh.

W ocenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej sprzeczne z przedmiotem i celem wskazanego przepisu jest możliwość uzyskania przez Wnioskodawcę korzyści podatkowej polegającej na możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na nabycie akcji E., w tym w ramach podwyższenia kapitału zakładowego E. i objęcia wyemitowanych z tego powodu akcji. Choć literalnie rzecz ujmując akcje E. zostały przez Wnioskodawcę odpłatnie zbyte, to na gruncie oceny omawianej przesłanki należy dostrzec, że Wnioskodawca jest jednym z podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej, zaś zarówno Wnioskodawca, jak też E. wchodzi w skład tego samego *sensu largo* przedsiębiorstwa grupy kapitałowej. Po dokonaniu zbycia akcji E. nadal jest podmiotem:

- wchodzącym w skład tej grupy kapitałowej;
- pośrednio zależnym od spółki-matki;
- wchodzącym w skład tego samego przedsiębiorstwa.

W ten sposób w grupie kapitałowej jest wygenerowana tarcza podatkowa, która pozwala na obniżenie zobowiązań podatkowych płaconych przez spółki wchodzące

w jej skład bez utraty aktywów posiadanych przez grupę (są one jedynie przenoszone "z kieszeni do kieszeni" – zbywane do innego podmiotu).

Skoro E. nie opuściła w wyniku zbycia udziałów grupy kapitałowej, to – w tych okolicznościach – potrącenie kosztów uzyskania przychodów na tym etapie jest zdaniem organu sprzeczne z celem i przedmiotem przepisu art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.. W sprawie zbycia to nastąpiło pomiędzy spółkami zależnymi od spółki-matki, w ramach dominium spółki-matki, na jej zlecenie i w celu – jak można przeczytać we wniosku – realizacji jej planu w zakresie tego samego *sensu largo* przedsiębiorstwa. Można dodatkowo dostrzec, że grupa kapitałowa mogłaby przy przeciwnej i korzystnej dla siebie interpretacji omawianej przesłanki zastosowania klauzuli generalnej korzystać z uprawnienia, którego nie posiadają inne, co do zasady mniejsze przedsiębiorstwa działające w ramach jednego podmiotu. Możliwość "żonglowania" aktywami w ramach wielu posiadanych spółek i "aktywacji" możliwości potrącenia kosztów uzyskania przychodów nie świadczy o korzystaniu przez Wnioskodawcę z uprawnienia wynikającego art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. w sposób zgodny z celem i przedmiotem tego przepisu. W tych "*danych okolicznościach*", o których stanowi art. 119a § 1 o.p., przedmiotowa korzyść podatkowa jest zatem sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

W ramach działalności grupy kapitałowej doszło do podjęcia nietrafionego przedsięwzięcia gospodarczego – jak można ocenić inwestycję Wnioskodawcy w działalność E. wobec wskazywanej przez samego Wnioskodawcę rozmiaru straty ekonomicznej przenoszonej na wycenę zbywanego udziału Wnioskodawcy w E. – to jednak nie w każdym przypadku krajowe przepisy podatkowe umożliwią przełożenie straty ekonomicznej na stratę podatkową. Pierwsza jest bowiem immanentnym elementem ryzyka działalności gospodarczej obciążającego Wnioskodawcę. Druga – strata podatkowa – jest natomiast kwantyfikowaną przez ustawodawcę i weryfikowaną przez organ podatkowy możliwością przełożenia negatywnego skutku podjęcia przez Wnioskodawcę ryzyka gospodarczego na jego rozliczenie podatkowe.

Zdaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, okoliczności sprawy umożliwiają podjęcie oceny, iż chęć "podzielenia" się przez Wnioskodawcę z fiskusem efektem poniesionej porażki przedsięwzięcia inwestycyjnego była obciążona cechą unikania opodatkowania, pozwalającym na zanegowanie takiego rozliczenia na podstawie art. 119a o.p..

**9. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE
PLANOWANEGO POŁĄCZENIA ODWROTNEGO z 2 czerwca 2020 r.
w sprawie znak: 190718/K⁴⁷²**

Planowana czynność polega na transakcji przejęcia – w drodze tzw. przejęcia odwrotnego – przez zależną spółkę akcyjną (dalej: Spółka A) dominującej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Spółka B), w ramach której zostanie dokonane podwyższenie kapitału zakładowego Spółki A i wydanie Nowych Akcji w podwyższonym kapitale zakładowym wspólnikom Spółki B (Połączenie Odwrotne). Jedynymi akcjonariuszami Spółki A – poza Spółką B – są trzy osoby fizyczne, będące jednocześnie jedynymi wspólnikami Spółki B (dalej: Wspólnicy Spółki B).

Z uwagi na fakt, iż Wnioskodawcy zamierzają w ramach Połączenia Odwrotnego ustalić wartość emisyjną Nowych Akcji przydzielonych Wspólnikom Spółki B na poziomie równym wartości przejmowanego przez Spółkę A majątku Spółki B, transakcja ta nie będzie skutkować powstaniem zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych dla Spółki A.

Wnioskodawcy wskazali, iż zasadniczym celem przeprowadzenia planowanej czynności jest restrukturyzacja Grupy Spółek. W skład Grupy Spółek wchodzi podmioty powiązane tworzące Grupę Kapitałową ze Spółką A jako podmiotem dominującym oraz inne podmioty powiązane (spoza Grupy Kapitałowej) w tym m.in. Spółka B.

W początkowym okresie w skład Grupy Spółek – obok Spółki A – wchodziły spółki kapitałowe (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) specjalnego przeznaczenia, w których 100% udziałów posiadała Spółka A. Spółki te tworzone dla pozyskania finansowania zewnętrznego na rozwój działalności handlowej prowadzonej przez Spółkę A – pozyskane środki spółki inwestowały w budowę kolejnych obiektów handlowych wynajmowanych następnie Spółce A. Uzyskiwane z działalności operacyjnej przez spółki specjalnego przeznaczenia nadwyżki finansowe oraz niewykorzystane w ramach realizowanych inwestycji kwoty z pozyskanych kredytów bankowych spółki te przekazywały Spółce A w formie pożyczek. Przed 2009 r. powstało Zadłużenie Spółki A będące wynikiem pozyskania pożyczek od trzech spośród spółek specjalnego przeznaczenia (Spółki Projektowe). W celu spłaty Zadłużenia Spółki A (Spółka A nie posiadała środków pieniężnych na spłatę pożyczek) dokonano Restrukturyzacji

⁴⁷² <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-190718&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

Zadłużenia Spółki A. Spłaty tej dokonano za pośrednictwem powstałej w tym celu Spółki B w następujących krokach:

- Spółka A spłaciła pożyczki uzyskane od Spółek Projektowych wystawiając i przekazując tym spółkom weksle opiewające na równowartość kwot pożyczek;
- Spółka B wyemitowała obligacje;
- wyemitowane przez Spółkę B obligacje zostały objęte przez Spółki Projektowe i opłacone weksłami wystawionymi przez Spółkę A;
- Spółka A wyemitowała nowe akcje, które zostały objęte przez Spółkę B. Spółka A jako wierzyciel Spółki B z tytułu zapłaty za wyemitowane akcje oraz Spółka B jako wierzyciel;
- Spółki A z tytułu posiadanych weksli zawarły porozumienie, na mocy którego dokonały potrącenia wzajemnych wierzytelności.

W 2019 roku dokonano Przejęcia Spółek Projektowych poprzez przeniesienie całości majątku Spółek Projektowych na Spółkę A. W jego wyniku Spółka A wraz z majątkiem Spółek Projektowych przejęła wyemitowane przez Spółkę B obligacje. W związku ze zbliżającym się terminem wykupu obligacji i brakiem środków pieniężnych na wykup tychże przez Spółkę B, planowane jest dokonanie czynności będącej przedmiotem Wniosku (Połączenie Odwrotne). Zdaniem Wnioskodawców, Połączenie Odwrotne pozwoli na wyeliminowanie podmiotu, który nie pełni swoich funkcji oraz nie może efektywnie spłacić ciążących na nim zobowiązań. Rzeczywistym zaś celem ekonomiczno-gospodarczym opisywanych działań było uwolnienie Spółki A od ciążących na niej zobowiązań pożyczkowych wobec Spółek Projektowych w sposób prowadzący do uniknięcia wystąpienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Przejęcie Spółki B, a więc spółki nie prowadzącej żadnej działalności operacyjnej, nie może być oceniane racjonalnie jako zdarzenie skutkujące efektem synergii, nie pozwoli korzystać z możliwości jakie daje ekonomia skali, nie pozwoli pozyskać grupy nowych klientów czy też poszerzyć asortymentu handlowego, nie doprowadzi do przejęcia jakiegokolwiek know-how lub innych wartości niematerialnych, nie umożliwi ekspansji na inne rynki itd. Utworzenie Spółki B, emisja przez tę spółkę obligacji i ich objęcie przez Spółki Projektowe w zamian za weksle wystawione przez Spółkę A, a następnie potrącenie wierzytelności Spółki A wobec Spółki B z tytułu zapłaty za nowo wyemitowane akcje z wierzytelnością Spółki B wobec Spółki A z tytułu posiadanych weksli – miało na celu pozwolić na wytransferowanie długu Spółki A

do Spółki B bez konsekwencji podatkowych. Planowane przez Wnioskodawców Połączenie Odwrotne jest ostatnim krokiem realizacji planu neutralnego podatkowo wyzbycia się przez Spółkę A zobowiązań pożyczkowych wobec Spółek Projektowych, a deklarowane przez Wnioskodawców powody przeprowadzenia Połączenia Odwrotnego są jedynie następstwem realizacji owego planu, samo zaś Połączenie Odwrotne nie może być uznane za uzasadnione ekonomicznie z punktu widzenia Spółki A.

Szef KAS stwierdził, że okoliczności planowanej czynności wskazują, że została ona dokonana w realiach sztuczności działania, zdefiniowanej w art. 119c §1 o.p. i uszczegółowionej w art. 119c §2 pkt 2, pkt 3, pkt 4 oraz pkt 5 ww. ustawy. Trudno przypuszczać, aby rozsądnie działający podmiot zastosował w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych sposób działania, który pozbawia go możliwości zaspokojenia opiewającej na znaczną wysokość wierzytelności w zamian za majątek, nie tylko nie rekompensujący utraconej wierzytelności, ale wiążący się z realnym ryzykiem poniesienia ekonomicznej straty; sposób działania, który nie realizuje żadnych typowych dlań i występujących charakterystycznie w zwykłym obrocie gospodarczym celów; wreszcie sposób działania, który wiąże się z poniesieniem znacznych nakładów finansowych związanych z samym procesem połączenia spółek. Restrukturyzacja, której zamierzają dokonać Wnioskodawcy w drodze przeprowadzenia Połączenia Odwrotnego nie zawiera istotnych elementów rzeczywistej restrukturyzacji, albowiem Wnioskodawcy nie wskazali ekonomicznego celu uzasadniającego realizację właśnie takiego działania. W rzeczywistości planowana restrukturyzacja jest tylko i wyłącznie efektem wcześniejszych działań Wnioskodawców świadomych od samego początku, że ta spółka nie będzie w stanie spłacić swoich zobowiązań

Wnioskodawcy dzięki utworzeniu Spółki B i wytransferowaniu do tej spółki zobowiązań pożyczkowych Spółki A z jednoczesnym ich przekonwertowaniem na zobowiązania Spółki B z tytułu wykupu obligacji uniknęli konieczności dokonania przez Spółki Projektowe umorzenia zobowiązań pożyczkowych Spółki A, a w konsekwencji rozpoznania przez Spółkę A przychodu z tego tytułu. W ten sposób Wnioskodawcy uniknęli konieczności zastosowania art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p., zgodnie z którym przychodem, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, jest w szczególności wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy.

Reasumując, przeprowadzenie przez Wnioskodawców planowanej czynności stanowiłoby z jednej strony wykorzystanie w sposób sprzeczny z intencją ustawodawcy przepisów podatkowych oraz ich zastosowanie w sytuacji innej niż ta, dla której projektował je ustawodawca, z drugiej zaś pozwoliłoby Wnioskodawcom uniknąć stosowania przepisów, które zgodnie z intencją ustawodawcy powinny znaleźć zastosowanie – na skutek sztucznej czynności doszłoby więc do nadużycia hipotezy norm prawnopodatkowych.

W ocenie Szefa KAS, przedstawione okoliczności wskazują, że do wskazanej korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1 o.p., co wykluczyło możliwość wydania wnioskowanej opinii zabezpieczającej.

10. ODMOWA WYDANIA OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ W ZAKRESIE MODELU BIZNESOWEGO POLEGAJĄCEGO NA WYDZIELENIU SPÓŁEK W CELU PROWADZENIA ZA ICH POMOCĄ SPRZEDAŻY DETALICZNEJ z 5 października 2020 r. w sprawie znak: 193238/K⁴⁷³

Przedmiotem postępowania zainicjowanego wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej (dalej również jako: Wniosek) była odpowiedź na pytanie, czy zmiana struktury organizacyjnej prowadzonej działalności gospodarczej na model oparty o uczestnictwo kilkunastu spółek celowych, prowadzący do podziału przychodów uzyskiwanych przez całą grupę kapitałową, odpowiada ustawowym kryteriom unikania opodatkowania wskazanym w art. 119a § 1 o.p.

W treści wniosku wskazano następujące cele, którym miała służyć dokonana czynność:

- 1) poprawa efektywności zarządzania siecią sprzedaży poprzez zmianę systemu zarządzania podstawowymi procesami gospodarczymi;
- 2) przeniesienie odpowiedzialności w zakresie sprzedaży detalicznej na spółki celowe, pełniące funkcje dystrybutorów;
- 3) partycypacja menedżerów w rozwoju spółek celowych poprzez udział posiadany w kapitale zakładowym;
- 4) efektywne zarządzanie lokalną strukturą sklepów poprzez menedżerów znających specyfikę rynku;
- 5) skupienie większości ryzyka gospodarczego na Wnioskodawcy.

⁴⁷³ <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-193238&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

Zgodnie z art. 4 i art. 5 ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (t.j. Dz. U. z 2019r. poz. 1433), dalej jako ustawa o podatku od sprzedaży detalicznej, podatnikami podatku są sprzedawcy detaliczni, a przedmiotem opodatkowania jest przychód ze sprzedaży detalicznej. W świetle art. 6 ust. 1 tej ustawy podstawę opodatkowania podatkiem stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 000 000 zł. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą osiągnięcia w danym miesiącu przychodu przekraczającego 17 000 000 zł i dotyczy przychodu powyżej tej kwoty osiągniętego od tej chwili do końca miesiąca (art. 8 ww. ustawy). Natomiast zgodnie art. 9 pkt. 1 i 2 ww. ustawy stawki podatku wynoszą: 0,8% podstawy opodatkowania - w części, w jakiej podstawa opodatkowania nie przekracza kwoty 170 000 000 zł; 1,4% nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę 170 000 000 zł - w części, w jakiej podstawa opodatkowania przekracza kwotę 170 000 000 zł.

W modelu docelowym Wnioskodawca nie będzie podatnikiem podatku od sprzedaży detalicznej. Podatnikami podatku od sprzedaży detalicznej będą spółki celowe. Przychody każdej ze spółek będą korzystały z kwoty wolnej od podatku (17 000 000 zł). W przypadku, gdy przychody którejsz ze spółek celowych przekroczyłyby 17 000 000 zł miesięcznie, będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od sprzedaży detalicznej w wysokości 0,8% (do wysokości 170 000 000 zł) oraz 1,4% (powyżej 170 000 000 zł).

Zdaniem Szefa KAS analiza treści przedłożonych w toku postępowania dokumentów uzupełniających, prowadziła do konkluzji, że głównym celem czynności polegającej na wydzieleniu spółek celowych w ramach modelu biznesowego będzie zmniejszenie wysokości bądź niepowstanie w ogóle zobowiązania podatkowego w podatku od sprzedaży detalicznej. Zdaniem Szefa KAS w tym celu Wnioskodawca stworzył korespondujące uzasadnienie biznesowe, które nie zmieniało jednak w ocenie organu głównie podatkowej motywacji przeprowadzonej restrukturyzacji.

Szef KAS ocenił, że pomimo formalnego celu w postaci zdecentralizowania modelu zarządzania w oparciu o spółki celowe w opisanym we wniosku modelu biznesowym, Wnioskodawca będzie ponosił w rzeczywistości właściwie całość ryzyka gospodarczego oraz podejmował najważniejsze decyzje w kwestii np. marketingu i logistyki.

Nie ulega wątpliwości, że w wyniku decentralizacji działalności, Wnioskodawca nie będzie podatnikiem podatku od sprzedaży detalicznej. Podatnikami podatku od sprzedaży detalicznej będą natomiast spółki celowe. Wymiernym efektem wprowadzonych działań byłyby możliwość skorzystania przez nowoutworzone spółki

celowe – jako podatników podatku od sprzedaży detalicznej - z kwoty wolnej od opodatkowania tym podatkiem. Zdaniem Szefa KAS pozostałym wskazanym przez Wnioskodawcę powodom realizacji czynności – w zestawieniu z korzyścią podatkową - należy przypisać znaczenie marginalne, które nie może w okolicznościach sprawy zostać przeskalowane do bycia chociażby "jednym z głównych celów" jej dokonania w rozumieniu art. 119a o.p.

Szef KAS analizując przedstawioną we wniosku oraz wyjaśnieniach zainteresowanego strukturę stwierdził, że w danych okolicznościach czynność została dokonana w realiach sztuczności działania, zdefiniowanej w art. 119c § 1 o.p., ponadto Szef KAS zauważa że do opisanej we wniosku czynności mają zastosowanie przesłanki z art. 119c § 2 pkt 1 - 4 ww. ustawy. tj.:

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

W efekcie wprowadzonych zmian, nastąpiło sztuczne wydzielenie nowych spółek celowych, które będą miały odrębny status podatników podatku od sprzedaży detalicznej. Spółki celowe będą mogły korzystać z kwoty wolnej od podatku, podczas kiedy faktycznie dokonywana sprzedaż detaliczna będzie dokonywana z wykorzystaniem zasobów, którymi wcześniej dysponował Wnioskodawca, który także będzie miał faktyczny wpływ na kluczowe warunki prowadzonej sprzedaży, jak również będzie ponosił kluczowe ryzyka z tym związane.

Wprowadzenie modelu biznesowego opartego o uczestnictwo spółek celowych w rzeczywistości nie wiązało się z istotną zmianą w zakresie sposobu zarządzania, a rola tych spółek sprowadzała się do podmiotów pośredniczących wykorzystywanych właśnie w celu skorzystania z kwoty wolnej od podatku i niższej stawki podatku od sprzedaży detalicznej poprzez podział przychodów ze sprzedaży na spółki celowe w grupie powiązanych podmiotów zamiast jednego podatnika tj. Wnioskodawcy - w związku ze *stricte* fiskalnym celem wprowadzenia podatku uznać należy za sprzeczne z przedmiotem ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej.

Powyższe skutkowało koniecznością wydania rozstrzygnięcia w oparciu o art. 119y § 2 zdanie pierwsze o.p. i odmową wydania opinii zabezpieczającej.

11. PODSUMOWANIE

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej, w przypadku czynności w toku lub zakończonej, skutkuje zastosowaniem przepisów podatkowego postępowania jurysdykcyjnego. W przypadku czynności planowanej, stwierdzenie unikania opodatkowania w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej, jest skutecznym rodzajem perswazji, aby podatnik dokonania owej czynności zaniechał. Jakkolwiek w polskim systemie zwalczania unikania opodatkowania występuje obok Szefa KAS ekspercki organ opiniodawczy – Rada ds. Przeciwdziałaniu Unikaniu Opodatkowania, to jej opinie, mimo iż pełnią istotną rolę w ocenie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych, nie mają jednak mocy wiążącej. Decyzja Szefa KAS w przedmiocie wydania bądź odmowy wydania opinii zabezpieczającej wieńczy to postępowanie - skutkując zastosowaniem klauzuli, umorzeniem postępowania podatkowego bądź przekazaniem sprawy właściwemu organowi skarbowemu. Konsekwencje podatkowe w przypadku zastosowania klauzuli realizują się w przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania – może mieć to miejsce w postępowaniu wszczętym albo przejętym do dalszego prowadzenia przez Szefa KAS, w tym, w przypadku odmowy wydania opinii zabezpieczającej dotyczącej czynność realizowanej lub dokonanej.

Warto zastanowić się nad precedensowym charakterem wydanych w indywidualnych sprawach opinii zabezpieczających i odmów wydania opinii zabezpieczającej. Decydujące dla oceny decyzji (w tym aspekcie) w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej jest wyrażenie wymienione w art. 119a o.p.: „w danych okolicznościach” stanowiące element konstrukcyjny klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, które wskazuje, że zamysł ustawodawcy należy zawsze interpretować indywidualnie dla każdego przypadku. W efekcie, poszukując sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu nie można poprzestać wyłącznie na analizie konstrukcji danej normy prawnej i bez zbadania okoliczności zastosowania tejże normy przyjąć, że uzyskana w ten sposób korzyść podatkowa (w każdych okolicznościach) stanowi dopuszczalny element redukcji opodatkowania, bądź też (niezależnie od wszelkich innych okoliczności) stanowi przejaw unikania opodatkowania. Położony na ten właśnie element: okoliczności sprawy, akcent, skłania do przyjęcia poglądu, że jest to przypadek orzeczeń o charakterze precedensu *de iure*, bowiem opinia bądź odmowa wydania opinii będzie miała charakter wiążący przy ocenie sytuacji, w których będzie występował taki sam stan faktyczny.

Rozdział V

CZY ZA UNIKANIE OPODATKOWANIA CZEKA KARA?

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Model reakcji na unikanie opodatkowania w polskim prawie podatkowym od chwili wprowadzenia ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania 15.07.2016 r. uległ ewolucji od perswazyjnego do opresyjnego. O ile w pierwotnych zapisach Ordynacji z zachowaniami stanowiącymi unikanie opodatkowania wiązały się możliwości zastosowania quasi-czynnego żalu, czy korekty deklaracji, aktualnie tj. od 1.01.2018 r. ustawodawca stosuje sankcję finansową w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, a wprowadzona instytucja cofnięcia skutków unikania opodatkowania nie jest tak atrakcyjna (jako motywator „poprawy”) dla podatników, jak poprzednie rozwiązania.

Status unikania opodatkowania na tle uregulowań karno-skarbowych nie jest jasny. Jakkolwiek samo unikanie opodatkowania nie jest stypizowane w Kodeksie karnym skarbowym jako przestępstwo, wydaje się, że w aktualnym stanie prawnym można znaleźć podstawy do przeprowadzenia postępowania karno-skarbowego przeciwko podmiotom, dokonującym agresywnej optymalizacji podatkowej.

Odpowiedź, jaki kształt powinny mieć sankcje za unikanie opodatkowania, jest nierozzerwalnie związana z rachunkiem ekonomicznym przedsiębiorców w związku z konsekwencjami swoich działań, prewencją ogólną i szczególną w stosunku do nich, ale przede wszystkim decyzją prawodawcy, jaki ma być holistyczny efekt regulacji.

2. FINANSOWE KONSEKWENCJE UNIKANIA OPODATKOWANIA

2.1. Dolegliwości wynikające ze stwierdzonego unikania opodatkowania.

Oprócz oczywistych we współczesnym państwie konsekwencji zdarzeń gospodarczych w postaci podatku, z umiejscowienia zachowania w zakresie hipotezy podatkowego prawa materialnego wynikają czasem kolejne następstwa: odsetki od zaległych należności podatkowych, dodatkowe zobowiązanie podatkowe i sankcje karnoskarbowe.

O ile podatek jest „naturalną” konsekwencją realizacji przez zdarzenie znamion podatkowo-prawnego stanu faktycznego, o tyle odsetki od zaległych należności podatkowych, dodatkowe zobowiązanie podatkowe i sankcje karnoskarbowe, mają

za zadanie doprowadzić poprzez narastającą lub grożącą dolegliwość do zrealizowania zobowiązania podatkowego. Odsetki od zaległych należności podatkowych stanowią najpowszechniejszy sposób sankcji finansowej niewywiązywania się z obowiązku podatkowego. Dalej idącym i nie tak powszechnym, bo o ograniczonym zakresie przedmiotowym, jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, znajdującym m.in. zastosowanie w przypadku unikania opodatkowania (art. 119a § 1 lub 7 o.p.) i stosowania środków ograniczających umowne korzyści (art. 3 pkt 19 o.p.). Zasady wymiaru dodatkowego (sankcyjnego) zobowiązania podatkowego zostały wprowadzone 1.01.2019 r. do Działu III o.p. Rozdziału 6a i stanowią o szczególnej karze za wymienione zachowania, będąc swoistym „domiarem” podatku, bowiem w ocenie ustawodawcy efekt prewencyjny samej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie był wystarczający; podatnik, decydując się na ten sposób działania, ryzykował jedynie zapłatę odsetek za zwłokę od zaległości związanej z określeniem przez organ podatkowy zobowiązania w prawidłowej wysokości.

2.2. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Zgodnie z art. 58a § 1 o.p. organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem art. 119a § 1 lub 7 o.p. (pkt 1), czy środków ograniczających umowne korzyści (pkt 2) ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Aby nałożyć na podatnika dodatkowe zobowiązania podatkowe, korzyść podatkowa musi być uzyskana po 1.01.2019 r. (art. 33 noweli z 23.10.2018 r.), a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – do korzyści podatkowych uzyskanych w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie ustawy, tj. noweli z 23.10.2018 r. Zobowiązanie nie powstanie, dopóki organ podatkowy nie doręczy konstytutywnej decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe (nie powstanie także wtedy, gdy decyzja zostanie doręczona po upływie terminów wskazanych w art. 68 § 3a o.p.). Przepisy art. 58a § 1 pkt 1–5 o.p. wprowadzają zamknięty katalog przypadków, w których możliwe jest ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Art. 58a § 3 o.p. przewiduje możliwość (w przypadkach określonych w art. 58a § 1 pkt 1–3 o.p.) odstąpienia przez organ podatkowy od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Warunkiem tego odstąpienia jest ustalenie w postępowaniu okoliczności oraz faktów wskazujących na to, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu

o zgodności uzyskanej w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara). Zatem określenie „dobra wiara” powinno dotyczyć aktów staranności podatnika⁴⁷⁴.

2.3. Wysokość stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego

Wysokość podstawowych stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego jest uzależniona od rodzaju podatku. Przewidziane są dwie podstawowe stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego: a) 10% sumy składników wynikających z decyzji i b) 40% kwoty korzyści podatkowej. Pierwsza znajduje zastosowanie w przypadku decyzji dotyczących podatków dochodowych (z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania). Podstawą opodatkowania jest tu suma składników wynikających z decyzji tj. nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania. W przypadku odpowiedzialności płatnika sankcja wynosi 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku. Druga stawka (40%) ma zastosowanie do kwot korzyści podatkowych uzyskanych w pozostałych podatkach, przy czym pojęcie korzyści podatkowej jest zdefiniowane w art. 3 pkt 18 o.p. wprowadzonym nowelą z 23.10.2018 r. W przypadkach określonych w art. 58b § 1 i 2 o.p. (§ 1 odnosi się do podatków dochodowych, a § 2 do innych podatków), z uwagi na to, że wcześniej podstawy wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego nie da się ustalić, organ podatkowy oblicza tę podstawę, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie⁴⁷⁵.

Niektóre zachowania podatników mogą stanowić szczególne zagrożenie dla budżetu, skutkujące zaostrożoną penalizacją, polegającą na podwojeniu dolegliwości przewidzianych w art. 58a o.p. poprzez zastosowanie odpowiednio - stawki 20% albo 80%. W art. 58c § 1 o.p. enumeratywnie wskazano przesłanki zastosowania podwyższonej stawki:

- 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania przekracza 15.000.000 zł, przy czym podwójna stawka ma zastosowanie tylko do nadwyżki ponad tę kwotę, albo

⁴⁷⁴ G. Liszewski, Art. 58(a) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

⁴⁷⁵ S. Babiarsz, Art. 58(b) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, LEX/el. 2019.

- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3, albo
- 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu wymaganej dokumentacji cen transferowych.

2.4. Sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego a sfera motywacyjna podatnika

Jak wyjaśniono w uzasadnieniu projektu zmian Ordynacji, „regulacja ta (art. 58c § 1 pkt 2 o.p. – uzupełn. autora) ma dodatkowo skłonić podatników do odstąpienia od przeprowadzania agresywnych optymalizacji podatkowych, jeżeli ich działania zostały już wcześniej zakwestionowane przez organ podatkowy. W szczególności jednak ta przesłanka skierowana jest do podatników, którzy stosują schematy optymalizacyjne dające korzyści podatkowe uzyskiwane przez wiele lat. Regulacja ta ma skłonić podatników, którzy otrzymali już ostateczną decyzję kwestionującą działania optymalizacyjne, do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowych uzyskiwanych w ten sam sposób w kolejnych okresach rozliczeniowych – już bez przeprowadzania postępowania podatkowego na podstawie i bez określenia dodatkowego zobowiązania podatkowego”⁴⁷⁶. Jakkolwiek druga przesłanka, dotycząca podmiotów działających w warunkach swoistej „recydywy”, ma uzasadnienie o funkcji prewencyjnej, to raczej nierealne we wskazanych zakresach, bowiem podatnik, który stosuje schemat, nie stosowałby go w kolejnych okresach rozliczeniowych (działając racjonalnie) wobec prawdopodobieństwa graniczącego z pewnością, że zostanie wydana, co do niego, tożsama decyzja – wraz ze wszystkimi jej konsekwencjami. Przepis ma uzasadnienie w przypadku, gdy wymierza się zdublowaną sankcję finansową, wobec podatnika winnego każdego naruszenia, w związku z którym wydano decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3 o.p., we wskazanym dziesięcioletnim okresie. § 2 art. 58c o.p. wprowadza stawkę potrójną dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji wystąpienia łącznie przesłanek wymienionych w § 1 pkt 1 i 3 tego przepisu, co wobec zakresu analizy prowadzonej w tej pracy jest wskazane jedynie jako ciekawostka, bo warunek ten nie spełnia się w przypadku unikania opodatkowania (art. 119a § 1 lub 7 o.p.) i stosowania

⁴⁷⁶ Sejm VIII kadencji, druk sejm. nr 2860, s. 47.

środków ograniczających umowne korzyści (art. 3 pkt. 19 o.p.) z tego powodu, że pkt 3 obejmuje swoją hipotezą nieprzedłożenie organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach Oddziału 3 Rozdziału 4b u.p.d.o.f. lub Oddziału 3 Rozdziału 1a u.p.d.o.p..

Art. 58d o.p. przewiduje obligatoryjnie obniżone o połowę stawek (wskazanych w art. 58b i art. 58c o.p.) dodatkowego zobowiązania podatkowego. Warunkiem zastosowania obniżonych stawek jest:

- 1) wydanie decyzji na podstawie art. 119a § 7 o.p. w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego,
- 2) związanie podstawy opodatkowania z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a.

Prawo do obniżenia stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego przysługuje przed wydaniem decyzji na podstawie art. 119a o.p., jeśli w terminie 14 dni strona wypowie się w sprawie zebranego materiału dowodowego, po przedstawieniu przez Szefa KAS oceny prawnej sprawy wraz z pouczeniem o prawie skorygowania w tymże terminie deklaracji. Jeżeli strona w całości uwzględni ocenę prawną Szefa KAS i dobrowolnie skoryguje deklarację, to omawiana sankcja podatkowa ulega obniżeniu o połowę w zakresie korzyści podatkowych będących przedmiotem korekty. Prawo podatnika i płatnika do skorygowania deklaracji oraz prawo do cofnięcia skutków unikania opodatkowania reguluje przepis art. 81b § 1a o.p. Prawo to przysługuje jednokrotnie w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g o.p., przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji.

Zarówno dodatkowe zobowiązanie podatkowe, jak i zaległość podatkowa z tytułu tego zobowiązania podlegać będą przejęciu przez następców prawnych spadkodawcy (art. 97 § 1 i art. 98 § 1 i 2 o.p.)⁴⁷⁷.

3. COFNIECIE SKUTKÓW UNIKANIA OPODATKOWANIA

3.1. Wnioskowy tryb wydania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania daje możliwość korygowania rozliczeń podatkowych w przypadku prognozy wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i ograniczenie negatywnych skutków unikania

⁴⁷⁷ S. Babiaryz, Art. 58(e) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI. LEX/el. 2019.

opodatkowania dla podatnika⁴⁷⁸. Przepisy zawarte w Dziale IIIa Rozdziale 5 o.p. stosuje się odpowiednio do cofnięcia skutków unikania opodatkowania wynikających ze środków ograniczających umowne korzyści. Decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania może wydać wyłącznie Szef KAS, tak jak w sprawie unikania opodatkowania. Decyzja ta może być wydana wyłącznie na wniosek zainteresowanego. Wniosek może dotyczyć uzyskanej korzyści podatkowej, a w przypadku podatków charakteryzujących się okresowym trybem rozliczeń, korzyści podatkowej, która została uzyskana w zakończonym okresie rozliczeniowym (art. 119zfa o.p.).

Przed złożeniem wniosku zainteresowane podmioty mają prawo do wystąpienia do Szefa KAS z zapytaniem o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydania decyzji, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania (art. 119zfc § 1 o.p.). Wniosek powinien być sporządzony i podpisany przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym.

Zgodnie z przepisem art. 119zfd § 1 o.p. wniosek powinien zawierać co najmniej:

- 1) opis stanu faktycznego składający się z: wyczerpującego opisu dokonanej przez podmiot czynności, która doprowadziła do uniknięcia opodatkowania; wskazania podmiotów biorących udział w przedmiotowej czynności wraz z opisaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań wynikającymi z przepisów⁴⁷⁹; określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności, w tym również korzyści podatkowej, określonej w przepisie art. 119a § 1 o.p., wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków (art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c);
- 2) w zależności od okoliczności: wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3 o.p.; oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania; wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6 o.p., który nie powinien mieć zastosowania;
- 3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania wynikającego z pkt 2;

⁴⁷⁸ B. Dauter, Art. 119(zfa) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI. LEX/el. 2019.

⁴⁷⁹ Np. z przepisu art. 11a ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.

- 4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia: dokonania przyjętej czynności odpowiedniej; stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana; stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

Wnioskodawca jest zobligowany do wniosku załączyć dokumentację: dotyczącą czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, zawierającą także opis zamiarów i celów podmiotów w niej uczestniczących; wskazującą na zasadność stanowiska dotyczącego przyjętej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania.

Wnioskodawca jest zobowiązany do złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana decyzja nie wywołuje skutków prawnych⁴⁸⁰.

Szef KAS jest uprawniony do odmowy wszczęcia postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania, gdy:

- 1) korzyści podatkowe, w dniu złożenia przez zainteresowane podmioty wniosku mogły 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;
- 2) zawarte we wniosku stanowisko wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 o.p. tj. gdy czynność nie skutkowała, wbrew stanowisku zainteresowanego osiągnięciem korzyści podatkowej lub gdy zastosowanie innych niż art. 119a o.p. przepisów pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Zgodnie z art. 119zff § 1 o.p. od składanego wniosku należy wnieść opłatę – stanowiącą dochód budżetu państwa – w wysokości:

⁴⁸⁰ W. Maruchin, *Analiza postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2019 nr 2, s. 18.

- 1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej określonej w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c) - odnosi się to do korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- 2) 1% kwoty korzyści podatkowej określonej w przepisie art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c), co odnosi się do pozostałych przypadków niż wynikające z poprzedniego punktu.

Równocześnie ustawodawca postanowił, iż wymierzana opłata musi mieścić się w przedziale od 1000 zł do 15 000 zł..

3.2. Elementy postępowania (w toku) w przedmiocie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania

Na podstawie art. 119zfh § 1 o.p. - w razie gdyby uznano w toku postępowania, że zainteresowany niepoprawnie przedstawił wskazane powyżej elementy wniosku (określone w art. 119zfd § 1 pkt 2–4 o.p.) Szef KAS postanowieniem, zawierającym uzasadnienie faktyczne i prawne, zawiadamia o tym zainteresowanego. W terminie 14 dni od doręczenia postanowienia, zainteresowany jest uprawniony do złożenia dodatkowych wyjaśnień i dokumentów. Zainteresowany może także złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, co do kwestii uwzględnionych w treści postanowienia, przedstawiając równocześnie własne stanowisko w tej sprawie. Jeżeli przedstawione przez zainteresowanego dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty okazały się niewystarczające Szef KAS występuje o opinię Rady, przedstawiając własne stanowisko w sprawie. Rada przedstawia własną opinię w zakresie ocenianych kwestii, jeżeli w jej ocenie żadne z przedstawionych jej stanowisk nie jest zasadne.

Etapy procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania to:

- 1) uzgodnienie wysokości uzyskanej w wyniku unikania opodatkowania korzyści podatkowej, uzgodnienie czynności odpowiedniej oraz skutków przyjętej czynności odpowiedniej lub skutków stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby uzgodniony przepis prawa nie miał zastosowania;
- 2) złożenie korekty deklaracji na podstawie treści decyzji, która kończy pierwszy etap.

W toku postępowania o wydanie decyzji Szef KAS stosuje domniemanie (art. 119zfe § 2 o.p.), że:

- 1) wskazana we wniosku czynność prowadząca do unikania opodatkowania została dokonana w sposób sztuczny;

- 2) co najmniej jednym z głównych celów dokonania tej czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej;
- 3) korzyść ta jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisem.

Działając na podstawie przepisu art. 119zfg o.p., Szef KAS może zwrócić się do wnioskodawcy o wyjaśnienie jego stanowiska, powstałych wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub nawet doprowadzić do zorganizowania z jego udziałem spotkania uzgodnieniowego.

Decyzja, określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zgodnie z art. 119zfg o.p. powinna zawierać:

- 1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem uczestniczących w jej realizacji podmiotów;
- 2) określenie skutków podatkowych czynności prowadzącej do unikania opodatkowania oraz wysokość korzyści podatkowej będącej jej rezultatem;
- 3) ocenę 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;
- 4) wskazanie 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;
- 5) określenie w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania.

Na podstawie art. 119zfm § 1 o.p. zainteresowany niebędący podmiotem, który unikał opodatkowania, jest uprawniony do skorygowania deklaracji w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia decyzji. Może on w tym terminie wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku na podstawie otrzymanej decyzji, której treść została przez niego uwzględniona. Jest to możliwe, jeśli zainteresowany, który unikał opodatkowania:

- 1) cofnął skutki unikania opodatkowania;

- 2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej⁴⁸¹ wraz z odsetkami za zwłokę.

3.3. Czynności kontrolne organu podatkowego a cofnięcie unikania opodatkowania

Złożenie wniosku oraz wydanie decyzji nie stanowią przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej (art. 119zfe § 1 o.p.), przy czym dokumenty i informacje uzyskane przez Szefa KAS w ramach czynności, mających za zadanie wyjaśnienie wątpliwości przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania (art. 119zfc § 1 o.p.), 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 (art. 119zfc § 2 o.p.). Zgodnie z art. 119zfl § 1 o.p. organ podatkowy uwzględnia w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego decyzję dotyczącą odmowy określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub cofnięcia skutków unikania opodatkowania dokonanych zgodnie z treścią decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Organ podatkowy ma prawo do pominięcia przedmiotowej decyzji, gdy zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania. Możliwość wszczęcia lub przejęcia postępowania podatkowego w zakresie ocenianej czynności na podstawie art. 119g § 1 o.p., jest wykluczone, gdy w wyniku wydania decyzji zostanie skorygowana deklaracja, a w konsekwencji - jako następstwo wykluczenia właściwej (i jedynej) procedury dla zastosowania art. 119a o.p. - wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania⁴⁸². W postępowaniu prowadzonym na podstawie wniosku uregulowanego w art. 119zfa o.p. organ podatkowy nie ma obowiązku udowodnienia, że doszło do unikania opodatkowania⁴⁸³, a ewentualne - równoległe do jego procedowania – postępowania kontrolne prowadzone przez organ podatkowy są niezbędne dla zweryfikowania poprawności korekty.

⁴⁸¹ Jeżeli złożenie deklaracji lub korekty deklaracji jest niezgodne z odrębnymi przepisami - np. w razie zmiany formy prawnej podmiotu, co miałyby wpływ na sposób jego opodatkowania.

⁴⁸² B. Dauter, Art. 119(zfe) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, LEX/el. 2019.

⁴⁸³ G. Liszewski, Art. 119(zfe) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., 2020.

4. KARNOSKARBOWE KONSEKWENCJE UNIKANIA OPODATKOWANIA

4.1. Zasada *ne bis in idem* w przypadku unikania opodatkowania

Art. 42 ust. 1 zdanie 1 Konstytucji: „Odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.” - pełni funkcję gwarancyjną i na państwie ciąży obowiązek umożliwienia obywatelom znajomości prawa, tak by obywatel mógł wiedzieć, co jest przestępstwem.

Przepis art. 58e o.p., zamykający Rozdział 6a o.p. – Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, stanowi, że dodatkowego zobowiązania podatkowego, nie stosuje się względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe. W wyroku z 29.04.1998 r.⁴⁸⁴ Trybunał Konstytucyjny, nawiązując do zasady *ne bis in idem*, uznał, że niezgodne z art. 2 Konstytucji RP są przepisy, które dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej (dodatkowego zobowiązania podatkowego) i odpowiedzialność za przestępstwo albo wykroczenie skarbowe.

A *contrario* z brzmienia normy zawartej w art. 58e o.p. można wnioskować, że w pozostałych przypadkach (poza sytuacjami, gdy sankcja administracyjna jest wymierzona osobie fizycznej tj. przy tożsamości osoby odpowiedzialnej administracyjnie i osoby zagrożonej odpowiedzialnością karnoskarbową) podmioty nie będące osobami fizycznymi, a będące podatnikami, mogą odpowiadać na zasadach Rozdziału 6a o.p., i wówczas to osoby fizyczne odpowiedzialne za działalność tych podmiotów, będą podlegały odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe (zgodnie z zasadami Kodeksu karego skarbowego). Sankcje administracyjna i karnoskarbowa będą, tym samym, realizowane dwutorowo, wobec dwóch grup podmiotów – jest to szczególnie istotne z punktu widzenia prewencji indywidualnej i adekwatności zastosowanych środków do właściwości danego podmiotu, mając jednocześnie charakter dolegliwości, która przekracza ich „próg bólu” i będzie skutkowałą perspektywą ograniczenia, a być może nawet wyeliminowania sankcjonowanych zachowań.

⁴⁸⁴ K 17/97, OTK 1998/3, poz. 30.

4.2. Czynność odpowiednia jako podstawa faktyczna rozstrzygnięcia

Należy w tym miejscu, dla zachowania ciągłości i jasności argumentacji, kilka sformułowanych wcześniej twierdzeń powtórzyć. Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 119a § 1 i 2 o.p. (materialna treść klauzuli) czynność nie skutkuje osiągnięciem 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) i w powyższej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. W piśmiennictwie podnosi się, że „nowo wprowadzone przepisy działu IIIa o.p. posługują się (...) pojęciem unikania opodatkowania; odnoszą się (...) do legalnych, choć niepożądanych, czynności podatników”⁴⁸⁵. Owa legalność ma charakter prywatnoprawny, dotyczący form obrotu gospodarczego, których wynikiem jest unikanie opodatkowania, a nie samego unikania opodatkowania, którego skutkiem jest wskazana wyżej korzyść podatkowa. Nieuprawniona korzyść podatkowa, wynikająca ze sztucznego sposobu działania, w okolicznościach sprzecznych z celem i „duchem” przepisu ustawy podatkowej lub jej przepisu pozostaje korzyścią majątkową osiągniętą kosztem podmiotu publicznoprawnego, a to jest jak najbardziej zakazane, a także sankcjonowane jako szeroko rozumiane oszustwo podatkowe. Nie trzeba chyba być Ciceronem, by twierdzić, że unikanie opodatkowania może wynikać jedynie z ważnych czynności prawnych oraz z rzeczywistych, a nie pozornych, oświadczeń woli⁴⁸⁶; jednocześnie jest ono „niepełną prawdą”, dlatego że podatkowy stan faktyczny tworzą zasadniczo czynności ważne i legalne na gruncie prawa cywilnego. „Unikanie opodatkowania ze swej istoty zgodne jest z literą poszczególnych przepisów podatkowych; wywodzi skutki podatkowe z ich dyspozycji”⁴⁸⁷, dlatego też szczególnie sprzyjające warunki stwarza dla występowania tego zjawiska, bezrefleksyjne stosowanie wykładni językowej, przynajmniej w wydaniu orzekającego w sprawie, bo podatek unikający opodatkowania niewątpliwie poddał się refleksji nad brzmieniem przepisów, aby wywieść z nich dla siebie skutek korzystny podatkowo. Teza Trybunału Konstytucyjnego, że „wykładnia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków określonych w ustawie nie może prowadzić do stwierdzenia, iż w jego zakresie mieści

⁴⁸⁵ G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w o.p.*, LEX/el. 2016.

⁴⁸⁶ G. Kujawski, *op.cit.*

⁴⁸⁷ *Ibidem.*

się norma prawna nakazująca podatnikowi uiszczenie podatku w maksymalnej – określonej w ustawie – wysokości⁴⁸⁸, jest słuszna, jednak bez względu na to w jaki sposób podatnik układa swoje interesy, powinien on zapłacić podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulg i zwolnień. Posługując się używanym przez Bogumiła Brzezińskiego pojęciem - opodatkowanie powinno być „adekwatne”⁴⁸⁹.

Można spotkać się z poglądem, że w przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania skutki podatkowe przypisane są zachowaniu, które nie miało miejsca, lecz które – zdaniem fiskusa – powinno było wystąpić. Art. 217 Konstytucji RP stanowi m. in., że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy. Można postawić zarzut, konstrukcji dokonywaną przez Szeffa KAS „podstawienia” - za czynność dokonaną przez podatnika - „czynności odpowiedniej”, dla której są określone konsekwencje podatkowe, że narusza zakaz analogii na niekorzyść podatnika. W ramach tego działania jednak podatkowo-prawny stan faktyczny jest ustalany poprzez zdemaskowanie rzeczywistej treści „sztucznej czynności” i w tym zakresie odpowiada prawdzie materialnej. Przepisy podatkowe stosuje się do ustalonego stanu faktycznego w postaci „czynności odpowiedniej”, nie do stanu deklarowanego – zgodnie z rzeczywistym charakterem dokonanych przez podatnika czynności, a nie prezentowanej przez niego „fasady”, której dokonanie było uzasadnione głównie osiągnięciem zaplanowanej korzyści podatkowej. Podstawę wszelkich rozstrzygnięć w postępowaniu podatkowym muszą stanowić ustalenia faktyczne odpowiadające rzeczywistości, a zatem prawdziwe⁴⁹⁰. Dokonanie takich ustaleń powoduje, że możliwe staje się stworzenie obrazu będącego odbiciem interesującej organ obiektywnej rzeczywistości⁴⁹¹. Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia, będąca odbiciem stanu faktycznego, może dzięki temu zostać porównana z podatkowoprawnym stanem faktycznym ujętym w przepisach prawa podatkowego⁴⁹².

⁴⁸⁸ Wyrok z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5, poz. 41, Legalis 62947.

⁴⁸⁹ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s.90.

⁴⁹⁰ A. Hanusz, *Wstęp [w:] Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Lex nr 46247.

⁴⁹¹ Zob. E. Iserzon (w:) E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze* Warszawa 1970, s. 153.

⁴⁹² A. Hanusz, *Rozdział I [w:] op. cit.*

Skutki podatkowe czynności stanowiących unikanie opodatkowania nie są ustalane dla fikcji formalnoprawnej⁴⁹³ (dla stanu rzeczy, który nie miał miejsca), bowiem chodzi tutaj o rzeczywistą treść zdarzeń tworzących przedmiot opodatkowania, a nie formalnoprawne cechy (w tym nazwę) czynności podlegającej opodatkowaniu; raczej rzeczywistość niż formę dokonanej czynności. Część wypowiedziących się w kwestiach unikania opodatkowania autorów twierdzi, że wydając decyzję w sprawie organ w istocie nie odtwarza wzorca postępowania z normy generalnej i abstrakcyjnej, lecz – posługując się normą kompetencyjną – tworzy (konstruuje) ów wzorzec postępowania⁴⁹⁴. Zdaniem Autora, rola Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, polega na dotarciu do rzeczywistości, a nie tworzeniu wzorców postępowania, bowiem prawo podatkowe nie tworzy żadnych nakazów, czy zakazów – określa jedynie konsekwencje dokonanych czynności⁴⁹⁵ (w szczególności takie jest też zadanie polskiej klauzuli antyabuzywnej).

4.3. Zamiar jako przesłanka karalności w przypadku unikania opodatkowania

Jedynym aktem prawnym, w którym mogą być statuowane konsekwencje popełnienia czynów skarbowych i ponoszenia odpowiedzialności za nie, jest Kodeks karny skarbowy. Cechą czynów karnych skarbowych jest wymóg odznaczenia się społeczną szkodliwością czynu w stopniu wyższym niż znikomy. Odpowiedzialność karna skarbową jest oparta na indywidualnej winie, która łączy się z koniecznością postawienia sprawcy czynu zabronionego zarzutu z powodu jego popełnienia. Tenże stosunek sprawcy do czynu może się wyrażać w zamiarze popełnienia czynu zabronionego lub w lekceważeniu obowiązku ostrożności⁴⁹⁶. Winą można określić zarzuczalny z punktu widzenia obowiązującego prawa stosunek sprawcy do realizowanego czynu zabronionego⁴⁹⁷. Ogólnie regulacja art. 4 § 1 k.k.s. wskazuje, że czyny stygizowane i zabronione w kodeksie – co do zasady – mogą być popełnione jedynie umyślnie, zaś nieumyślnie wyłącznie wtedy, gdy ustawa tak stanowi. Art. 4 § 2 k.k.s. zawiera charakterystykę umyślnej strony podmiotowej, której cechą jest zamiar popełnienia czynu zabronionego w dwóch podstawowych formach umyślności:

⁴⁹³ Zob. H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, Monitor Podatkowy 2016 nr 7.

⁴⁹⁴ Zob. A. Bartosiewicz, „*Agresywna optymalizacja podatkowa*” a odpowiedzialność karna skarbową, Lex nr 324284.

⁴⁹⁵ B. Brzeziński, *Narodziny i upadek...*

⁴⁹⁶ Zob. I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Lex nr 126449.

⁴⁹⁷ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, wyd. II, Warszawa 2013, s. 60.

zamiar bezpośredni, gdy sprawca chce popełnić czyn zabroniony, i zamiar ewentualny, gdy sprawca nie ma wprost takiej intencji, ale przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i na tę możliwość się godzi. Obie formy umyślności bazują na świadomości możliwości popełnienia czynu zabronionego, przy czym zamiarowi ewentualnemu towarzyszy zawsze jakiś zamiar bezpośredni, nawet irrelevantny prawnokarnie – nigdy nie występuje on samodzielnie.⁴⁹⁸

Umyślność i jej postać musi być udowodniona, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu materiału dowodowego.⁴⁹⁹ Okolicznością wyłączającą lub umniejszającą winę jest m.in. błąd sprawcy czynu zabronionego. O pozostawaniu sprawcy w błędzie można mówić wtedy, gdy w sposób nieadekwatny odbiera on rzeczywistość lub jakiś jej istotny element.⁵⁰⁰ Z punktu widzenia odpowiedzialności za skutki czynów stanowiących unikanie opodatkowania istotny jest błąd co do znamienia ustawowego i błąd co do prawa. Pierwszy z błędów to błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego. Pozostawanie sprawcy w istotnym błędzie faktycznym będzie stanowiło przeszkodę do postawienia mu zarzutu i pociągnięcia do odpowiedzialności karnej – czyn musi mieć charakter świadomy i zamierzony, by można było postawić związany z nim zarzut naganego umyślnego działania. Drugi z wymienionych błędów został określony jako nieświadomość karalności czynu, jakiego dopuścił się sprawca (sprawca nie wie, że to co robi, stanowi bezprawie penalizowane jako przestępstwo skarbowe). Brak świadomości sprawcy czynu co do karalności podjętego zachowania, skutkuje niemożnością uznania czynu za wypełniający znamiona określone przez k.k.s., a więc i pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Nieświadomość karalności czynu (usprawiedliwiona) występuje, gdy nie można sprawcy zarzucić braku należytej staranności w ustaleniu obowiązującego prawa. Na podatniku ciąży szczególny obowiązek śledzenia zmian w przepisach, w szczególności ze względu na prowadzenie działalności gospodarczej, wykonywany zawód lub pełnienie określonej funkcji – te okoliczności obligują do zapoznania się z systemem obowiązującego prawa⁵⁰¹. Nie można powołać się skutecznie na niezawinioną nieświadomość stanu prawa, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się w sposób należyty

⁴⁹⁸ Zob. wyrok SA w Krakowie z 29 maja 2014 r., II AKa 26/14, KZS 2014/7–8, poz. 63.

⁴⁹⁹ Zob. np. postanowienie SN z 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002/9–10, poz. 81.

⁵⁰⁰ V. Konarska-Wrzosek, *Komentarz do art. 10 Kodeksu Karnego skarbowego*, Lex /el. 2018.

⁵⁰¹ Por. M. Bojarski [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2004, s. 183–184.

zapoznać z obowiązującymi uregulowaniami, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale z tej możliwości zrezygnował⁵⁰², a taką rolę pełni w szczególności instytucja opinii zabezpieczającej⁵⁰³. Nieusprawiedliwiony błąd, przy realizacji ustawowych znamion czynu zabronionego przez k.k.s., nie uchyla winy i czyn sprawcy będzie stanowił przestępstwo skarbowe. Oceniając stopień winy sprawcy, sąd musi wziąć pod uwagę zarówno przesłanki zarzucalności w postaci zdolności sprawcy do zawinienia, rozpoznania bezprawności czynu, sytuacji motywacyjnej, jak i stosunek sprawcy do popełnianego czynu w postaci zamiaru i jego rodzaju, sposobu działania, motywów, świadomości co do obowiązku zachowania ostrożności, gdy to jest wymagane. Ustawodawca wprowadził możliwość zabezpieczenia się strony lub stron transakcji przed zastosowaniem klauzuli generalnej poprzez uzyskanie, omawianej wyżej, opinii zabezpieczającej, do której wydania jest uprawniony Szef KAS⁵⁰⁴.

Warunkiem odstąpienia od nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego jest ustalenie w postępowaniu okoliczności oraz faktów wskazujących na to, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara). Zatem w określeniu „dobra wiara” mieści się zarówno usprawiedliwiony błąd co do znamienia ustawowego przepisu, jak i usprawiedliwiony błąd co do prawa, przy czym podjęte akty staranności podatnika skutkują brakiem możliwości przypisania zamiaru w postaci umyślności. Tak, więc odstąpienie od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, rodzi skutek dalej idący – brak podstaw do wszczęcia postępowania karno-skarbowego, wobec braku zawinienia.

4.4. Samoobliczenie a zastosowanie normy materialnego prawa podatkowego

Obecnie w Polsce funkcjonuje w podatkach dochodowych system samoobliczenia podatku przez podatnika. Ma to prowadzić do ustalenia prawidłowej kwoty podatku. Ustawodawca przerzucił obowiązki prawidłowego rozliczenia na podatnika. Organ podatkowy musi zatem stwierdzić nieprawidłowość zadeklarowanej kwoty zobowiązania podatkowego. W prawie podatkowym ustalenie stanu faktycznego ma służyć zastosowaniu normy materialnego prawa podatkowego. Konsekwencją tego, że to organ

⁵⁰² Wyrok SN z 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997/5–6, poz. 46.

⁵⁰³ Art. 119b § 1 pkt. 2 o.p.

⁵⁰⁴ Art. 119y § 2 o.p.

stosuje normę jest stwierdzenie, że to on powinien ustalić stan faktyczny. „Podatnik dokonujący samoobliczenia podatku po pierwsze musi złożyć deklarację zawierającą oświadczenie co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Po drugie musi samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować jako podlegające odliczeniu. Z jednej zatem strony od podatnika wymaga się rzetelności co do faktów znaczących prawnie z punktu widzenia potencjalnego obowiązku podatkowego. (..) Deklaracja podatkowa w tym zakresie jest oświadczeniem wiedzy. Jednakże z drugiej strony ustawodawca wymaga od podatnika dokonującego samoobliczenia podatku - umiejętności poprawnego jurydycznie zakwalifikowania podanych faktów (wydatków). (..) problemem jest więc nie brak prawdziwości faktów podanych w deklaracji podatkowej, lecz nieprawidłowość ich kwalifikacji z punktu widzenia oceny niezbędnej w celu prawidłowego wymiaru podatku. Oba elementy obowiązku ciążącego na podatniku (co do podania faktów i co do poprawności ich kwalifikacji prawnej) składają się na pojęcie prawidłowego (rzetelnego wymiaru podatku)”⁵⁰⁵.

Wykazanie, że podatnik nie wywiązał się z obowiązku samoobliczenia (prawidłowego) spoczywa zgodnie z art. 21 § 3 o.p. na organie podatkowym. Na organie podatkowym spoczywa obowiązek dowiedzenia zasadności przedstawionego przez niego zarzutu, a co za tym idzie - obalenia domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej. Postępowanie podatkowe charakteryzuje się zasadą inkwizycyjności, co oznacza, że ustalenie faktu ma zadecydować, czy można w ogóle zastosować normę prawa materialnego. W polskich przepisach normujących postępowanie podatkowe nie istnieje norma prawna nakazująca przyjęcie domniemania, iż prawda obiektywna odpowiada stanowi faktycznemu ustalonemu przez organ podatkowy, a podatnik ma prawo to domniemanie obalić przeciwdowodem. Co więcej, istnieje domniemanie prawdziwości zeznania podatkowego podatnika, a tym samym to organ podatkowy musi obalić to domniemanie poprzez zgromadzenie materiału dowodowego⁵⁰⁶. Ponieważ to organ podatkowy stosuje normę materialnego prawa podatkowego, to on weryfikuje stan faktyczny, bowiem z ustalonych faktów wywodzi skutki prawne w postaci możliwości określenia innej kwoty zobowiązania niż określona w deklaracji podatkowej (art. 21 § 2 i 3 o.p.)

⁵⁰⁵ Wyrok TK z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005/8, poz. 91 LEX nr 165330.

⁵⁰⁶ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Lex nr 99449.

4.5. „Oszustwo podatkowe”

Pojęcie oszustwa w prawie karnym skarbowym ma suwerenny kształt w stosunku do pojęcia funkcjonującego w powszechnym prawie karnym, co jest wynikiem odmienności aksjologicznej, systemowej oraz funkcjonalnej norm prawa karnego skarbowego. Za oszustwa uważa się oprócz czynu spenalizowanego w art. 56 k.k.s. (dla doprecyzowania można je określać oszustwem w deklaracji podatkowej), również czyny penalizowane w art. 76, 76a, 87, 92 k.k.s. Zgodnie z art. 56 k.k.s. przedmiotowe przestępstwo popełnia podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Z uwagi na wagę czynu i wartość korzyści podatkowej sprawcy unikania opodatkowania wypełniają znamiona - typu podstawowego bądź uprzywilejowanego - oszustwa w deklaracji podatkowej. Ta uwaga dotyczy również oszustwa z art. 76 k.k.s. – wyłudzenia zwrotu podatku, które polega na podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy i wprowadzeniu w błąd właściwego organu, narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Oba czyny są zagrożone karą grzywny do 720 stawek dziennych albo karą pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Typ uprzywilejowany (§ 2 obu przepisów) ma miejsce, gdy wartość zagrożonej uszczupleniem lub uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekracza w czasie czynu dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia. Przyjętą karą w tych przypadkach jest kara grzywny.

W art. 56 k.k.s., regulującym „oszustwo podatkowe”, podatnik składa deklarację lub oświadczenie, w których podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie danych, zatem pojawiają się znamiona czasownikowe z art. 286 k.k., ale nie dochodzi do rozporządzenia mieniem, gdyż podatnik po prostu nie płaci podatku lub płaci go w mniejszym stopniu. Rozporządzenie mieniem - zwrot nadpłaty przez Skarb Państwa - może się pojawić dopiero przy przestępstwie z art. 76 k.k.s.⁵⁰⁷. Dla bytu przestępstw z art. 56 i art. 76 k.k.s. nie jest wymagane wystąpienie skutku w postaci nienależnej korzyści podatkowej – wystarczające jest narażenie podmiotu publicznoprawnego na wystąpienie rzeczzonego skutku. Przyczyną powstania możliwości bezpodstawnego zwrotu należności jest błędna

⁵⁰⁷ Wyrok SA w Szczecinie z 21 czerwca 2013 r., II AKa 74/13, Prok. i Pr. 2014/11–12, poz. 25.

ocena uprawnień podatnika przez właściwy organ. Wynika on zawsze z niepełnej lub nieprawidłowej oceny stanu rzeczywistego, co w konsekwencji jest przyczyną podjęcia wadliwej decyzji. W przypadku oszustwa z przepisu art. 76 k.k.s. czynności wykonawcze sprawcy polegają wyłącznie na wprowadzeniu w błąd, a więc na działaniu. Błąd ten musi dotyczyć okoliczności faktycznych związanych z powstaniem po stronie podatnika prawa do żądania zwrotu nadwyżki tego podatku lub stwierdzeniem nadpłaty podatku. Podanie w deklaracji podatkowej danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie w niej istotnych dla tego podatku okoliczności jest zachowaniem wystarczającym dla realizacji znamion określających czynności wykonawcze⁵⁰⁸. Sprawca musi wiedzieć o całkowitym braku podstaw prawnych i faktycznych do wypłaty określonych należności podatkowych. Wyłączną intencją jego działania jest bowiem chęć wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa⁵⁰⁹. Niewątpliwie unikanie opodatkowania, w razie stwierdzenia wystąpienie tegoż, świadczy w sposób bezpośredni o zatajeniu prawdy, czyli rzeczywistej treści gospodarczej, składających się na podatkowo-prawny stan faktyczny czynności podatnika.

W rozumieniu art. 3 pkt 18 o.p. korzyścią podatkową odniesioną z unikania opodatkowania jest niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, ale również powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku. Jeśli przyjrzeć się bliżej elementom przedmiotowym przestępstw - oszustwa w deklaracji podatkowej i wyłudzenia zwrotu podatku, znamiona obu są analogiczne do zawartych w art. 3 pkt 18 o.p. elementów definicji korzyści podatkowej odniesionej z czynności będących unikaniem opodatkowania.

Delikty penalizowane w art. 56 k.k.s. w praktyce popełnia się na ogół przez złożenie deklaracji lub oświadczeń zawierających treści niezgodne z rzeczywistością, które mają wpływ na uszczuplenie podatku, np. zaniżenie przychodu, zawyżenie kosztów uzyskania przychodu, dokonanie nieprawdziwych odliczeń podatkowych, ukrycie źródeł uzyskanego przychodu itp.⁵¹⁰. Znamieniem strony przedmiotowej zachowania typizowanego w art. 56 k.k.s. jest wprowadzenie organu podatkowego w błąd poprzez

⁵⁰⁸ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Lex nr 10554.

⁵⁰⁹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op.cit.*, s. 238, odmiennie, za przyjęciem obu form zamiaru przy umyślności: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 340–341.

⁵¹⁰ L. Wilk, *Komentarz do art. 56 k.k.s.*, Legalis /el. 2014.

niezgodne z rzeczywistością przedstawienie bądź zatajenie okoliczności mających wpływ na wysokość podatku. Odpowiedzialności podlega podatnik, który składając deklarację, podaje nieprawdę lub zataja prawdę, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Podmiot dopuszczający się oszustwa podatkowego zachowuje się więc od strony formalnej poprawnie - bierze udział w postępowaniu podatkowym. Konsekwencją jego zachowania od strony materialnej jest jednakże co najmniej narażenie podatku na uszczuplenie⁵¹¹. Co prawda przedmiotem czynności wykonawczej będzie tu za każdym razem deklaracja bądź oświadczenie składane przez podatnika organowi podatkowemu, jednak wydaje się to jedynie powierzchownie negować kryminalizację unikania opodatkowania, w którym w deklaracji ujawniony jest stan zgodny z przeprowadzonymi operacjami gospodarczymi. Faktycznie jest to zafałszowanie rzeczywistości na innym poziomie, a w przypadku prawomocnej reklasyfikacji przez Szefa KAS czynności unikającego opodatkowania, cel działania nieuczciwego podatnika i skutek jego działania, mieści się w zakresie przedmiotowym oszustwa.

Zawarta w art. 56 § 1 k.k.s. norma sankcjonowana obejmuje swoim zakresem czynny polegające nie tylko na narażeniu na uszczuplenie należności podatkowej, ale również, wnioskując a *minori ad maius*, na spowodowaniu takiego uszczuplenia. Przez podanie nieprawdy rozumieć należy podanie przez podatnika informacji niezgodnych ze stanem faktycznym, w tym także wysnuć konsekwencji podatkowych na podstawie zdarzeń, które miały co prawda miejsce w rzeczywistości, ale nie mogły stanowić ku temu podstawy⁵¹². Trybunał Konstytucyjny uznał, że prawda w rozumieniu art. 56 k.k.s. jest pojęciem normatywnym, choć nie każda nierzetelność podatkowa stanowić będzie umyślne oszustwo podatkowe⁵¹³. Istotne jest to, aby zamiarem podatnika było faktyczne poinformowanie organu o treściach zawartych w dokumentach i na tej podstawie uzyskanie określonych konsekwencji podatkowych. Podanie "nieprawdy" – zafałszowanie rzeczywistego charakteru podjętych zachowań relewantnych podatkowo, polega w szczególności na podaniu "nieprawdziwych danych" mających wpływ na wielkość zobowiązania podatkowego, jeśli naraża to Skarb Państwa na uszczuplenie podatku. Prawa i obowiązki podatnika związane z uiszczeniem przez niego należnego podatku oraz postępowanie podatkowe zostały uregulowane w aktach rangi ustawowej. Zwrot "podaje nieprawdę" jest znaczeniowo bliski zwrotom: "zeznaje

⁵¹¹ I. Zgoliński, *Komentarz do art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.

⁵¹² *Ibidem*.

⁵¹³ Wyrok TK z 12 września .2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005/8, poz. 91, LEX 165330.

nieprawdę" (art. 233 § 1 k.k.) lub "poświadcza nieprawdę" (art. 271 § 1 k.k.), a przytoczone przepisy kodeksu karnego nie nastroczają wątpliwości interpretacyjnych w omawianym zakresie. Art. 56 § 2 k.k.s. penalizuje nierzetelne wykonywanie przez podatnika ciężących na nim obowiązków w postępowaniu podatkowym. Przepis ten mówi tylko o podaniu nieprawdy, a więc danych nieprawdziwych w znaczeniu ich zgodności z rzeczywistością. Pojęcie "podania nieprawdy" obejmuje niezgodność w zakresie takiej informacji o danych wpływających na wymiar podatku, która wynika z prawnej kwalifikacji tych danych przez prawo podatkowe. Powyższe rozważania w pełni dotyczą oszustwa z art. 76 k.k.s. – wyłudzenia zwrotu podatku.

"Oszustwa podatkowego" dopuszcza się ten, kto wbrew ustawie podatkowej, z winy umyślnej, nierzetelnie wywiązuje się z ciężącego na nim obowiązku podania danych w sposób umożliwiający prawidłowy samowymiar podatku. Ustawodawca, nakazując podatnikom samowymiar zobowiązań podatkowych i zastrzegając dla organów podatkowych jedynie funkcje kontrolne, musiał w skuteczny sposób zabezpieczyć prawidłowość i rzetelność procesu stosowania prawa podatkowego. Normy karne zawarte w art. 56 i 76 k.k.s. wskazują w sposób jednoznaczny zarówno osobę, do której skierowany jest zakaz, znamiona czynu zabronionego, jak i rodzaj sankcji grożącej za popełnienie takiego czynu. Skoro wszystkie te elementy znajdują się w przepisie karnym, mamy do czynienia z tzw. pełnym przepisem karnym. Dla popełnienia „oszustwa podatkowego” konieczna jest intencjonalnie nierzetelna kwalifikacja wydatków podlegających odliczeniu. Pojęcie prawdy użyte w art. 56 i art. 76 k.k.s. odnosi się nie do danych ujawnianych przez podatnika lub płatnika w deklaracji podatkowej, lecz ich kwalifikacji prawnopodatkowej. Odesłanie do ustaw podatkowych, które opisują zachowania relewantne skarbowo, a tym samym pozwalają ustalić, co jest informacją prawdziwą, pozwala na zdekodowanie znamion "oszustwa podatkowego" w sposób nieodbiegający od standardu, który może zostać uznany za możliwy do zaakceptowania. Z zasadą określoności czynu zabronionego sprzeczne pozostaje tworzenie przez ustawodawcę przepisów karnych niedookreślonych, tj. posługujących się określeniami albo w ogóle niemożliwymi do jednoznacznego ich zdefiniowania, albo też bardzo trudnymi dla ich należytego zrozumienia. Zarzutu tego nie można postawić ustawodawcy w przypadku użycia zwrotów niedookreślonych w klauzuli generalnej i przyjętej konstrukcji unikania opodatkowania, ponieważ służą one „odfalszowaniu” prezentowanego przez podatnika stanu prawnopodatkowego i ustaleniu prawdy materialnej, a naruszona norma karna zawarta w art. 56 i 76 k.k.s. wskazuje w sposób

jednoznaczny zarówno osobę, do której skierowany jest zakaz, znamiona czynu zabronionego, jak i rodzaj sankcji grożącej za popełnienie takiego czynu .

4.6. Unikanie opodatkowania – „Odyseja” podatnika

W polskim prawie obowiązuje zasada niezależności odpowiedzialności karnej skarbowej od odpowiedzialności za zobowiązania finansowe, jakie obciążają sprawcę w związku z uzyskiwaniem dochodu podlegającego opodatkowaniu lub prowadzeniem określonej działalności gospodarczej, albo wykazywaniem innego typu aktywności, z którą wiążą się określone świadczenia o charakterze daniowym. To, że sprawca za swój czyn karny skarbowy, związany z niewypełnieniem lub nienależytym wypełnieniem określonych obowiązków, wynikających z szeroko rozumianego prawa finansowego poniósł odpowiedzialność karną skarbową, nie zwalnia go od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, jeśli jej dotąd nie zapłacił (art. 15 § 1 k.k.s.). Przyjęcie tej zasady jest logiczne i niezbędne, gdyż zapewnia rzeczywistą ochronę dochodów budżetowych przez obowiązek należnych wpłat na rzecz pokrzywdzonych podmiotów publicznoprawnych, a jednocześnie sprawia, że popełnianie czynów karnych skarbowych się nie opłaca i nie może opłacać⁵¹⁴. Analizowana wyżej sankcja administracyjna - w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego - potwierdza wymienioną zasadę, bowiem czym innym jest kara, a czym innym odpowiedzialność finansowa za istniejące zobowiązania podatkowe; jak wskazano, obowiązuje przy tym reguła *ne bis in idem*, zakazująca karania za ten sam czyn wielokrotnie - realizowanego nawet w różnych reżimach.

Wymierzenie sankcji za oszustwo podatkowe, w tym polegające na unikaniu opodatkowania, wymaga w polskim systemie prawnym winy, i to winy umyślnej. Musi być ona ustalona w toku stosowania przepisów k.k.s. przez sąd, który powinien brać w takim wypadku pod uwagę okoliczności konkretnego oszustwa i świadomość jego popełnienia przez podatnika. Nie można się zgodzić z twierdzeniem, że przed wydaniem decyzji opartej o klauzulę przeciwdziałania opodatkowaniu (w momencie podejmowania zachowania potencjalnie stanowiącego unikanie opodatkowania) podatnik nie może mieć wiedzy (ani świadomości) o pełnym zespole znamion czynu, który miałby stanowić przestępstwo podatkowe, bowiem zbytnią „życzliwością” byłoby uznanie, że osiągnął on znaczącą korzyść podatkową (a wskazuje na to art. 119a o.p., mówiący że jest ona

⁵¹⁴ V. Konarska-Wrzošek, *Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex 2018.

„głównym lub jednym z głównych celów” podjętych działań podatnika), w sposób przypadkowy i nieświadomy. Unikanie opodatkowania, a w każdym razie uzyskana „optymalizacja” opodatkowania jest dokonywana w zamiarze bezpośrednim osiągnięcia korzyści podatkowej ze świadomością, że dzieje się to kosztem podmiotu publicznoprawnego – jest to zachowanie na granicy ryzyka zanegowania poprawności dokonanego samoobliczenia podatku przez uprawniony organ, a ryzyko „podróży” podatnika (celowo uatrakcyjniającego sobie tę swoistą „Odyseję podatkową”), powinien ponosić ten właśnie podatnik, który, jeśli nie jest sprytny jak Odyseusz, musi liczyć się z grożącą karą.

5. UNIKANIE OPODATKOWANIA – REDUKCJA SKUTKÓW KARNO-SKARBOWYCH

5.1. Unikanie opodatkowania - przestępstwo

Przestępstwem jest oszustwo podatkowe, polegające na dopuszczeniu się wbrew ustawie podatkowej, z winy umyślnej, nierzetelnego wypełnienia obowiązku podania danych przez co ma miejsce nieprawidłowy samowymiar podatku. Niewątpliwie unikanie opodatkowania, w razie stwierdzenia przesłanek do wydania decyzji, stwierdzającej wystąpienie tegoż, świadczy w sposób bezpośredni o zatajeniu prawdy - rzeczywistej treści gospodarczej, składających się na podatkowo-prawny stan faktyczny czynności podatnika. Nawet jeśli wątpliwości budzi sposób skwalifikowania jakiegoś zachowania podatnika jako unikanie opodatkowania, to - gdy zostanie stwierdzone unikanie opodatkowania - konsekwencją tego powinno być postawienie zarzutu popełnienia przestępstwa oszustwa podatkowego podmiotowi, który podejmował to zabronione zachowanie⁵¹⁵. W każdej sprawie karnej skarbowej wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a więc nie wystarczy stwierdzenie jedynie faktu naruszenia przez sprawcę przepisu prawa finansowego. Bez karnoprawnego elementu winy samo niewykonanie zobowiązania finansowego (jako deliktu finansowego) nie stanowi przestępstwa skarbowego.

5.2. Czynny żal w przypadku unikania opodatkowania

Art. 16 k.k.s. statuuje klauzulę niekaralności, opartą na czynnym żalu sprawcy. Zasadnicze znaczenie ma dobrowolność ujawnienia przestępstwa skarbowego

⁵¹⁵ Zob. przeciwnie A. Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, Lex nr 324284.

lub wykroczenia skarbowego przed organem powołanym do ścigania. Istotny jest tu fakt rezygnacji sprawcy z obranej ścieżki przestępnej oraz z owoców popełnionego czynu. Należy zauważyć, że ustawa nie wymaga, aby zawiadomienie sprawcy zostało złożone dobrowolnie. Przesłanki, którymi kierował się sprawca, są prawnie irrelewantne. Jeśli dosłownie rozumieć, regulację przepisu, takim czynnym żalem, byłby wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej, ponieważ w przypadku czynności dokonanej, planowanej, rozpoczętej – składający wniosek powinien zawrzeć w nim dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności. Następnie stwierdzenie przez Szefa KAS unikania opodatkowania w wyniku analizy przedstawionego stanu faktycznego, można traktować jedynie jako potwierdzenie, że „samodenuncjacja” była uzasadniona, chociaż na etapie składania wniosku podmiot wnioskujący chciał uzyskać jedynie potwierdzenie swojej „bezkarności”. Paradoksalnie należy chyba dopuścić taką interpretację instytucji czynnego żalu, tzn. iż podmiot dopuszczający się unikania opodatkowania - faktycznie, przez wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej - powiadomił właściwy organ o popełnionym czynie. Ujawnienie to nic innego jak przekazanie organowi ścigania wiadomości dotychczas mu nieznanych⁵¹⁶. Chodzi tu o przedstawienie wszystkich newralgicznych elementów związanych z czynem, przede wszystkim dotyczących czasu i miejsca jego popełnienia oraz znamion. Omawiana instytucja znajdzie zastosowanie z uwagi na charakter powiadomionego organu – Szefa KAS (prowadzącego postępowanie podatkowe w przypadku jego przejęcia), który jest jednocześnie organem powołanym do ścigania w zakresie swojej właściwości⁵¹⁷. Dojdzie więc w tym przypadku do sytuacji, w której „optymalizujący” podatkowo zyska przez złożenie wniosku zniesienie odpowiedzialności karnej skarbowej i tym samym znajdzie się w sytuacji, w której zarówno wniosek potraktowany jako czynny żal, jak i pozytywna opinia zabezpieczająca, chronić go będą przed odpowiedzialnością karną. Postępowanie podatkowe w przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania będzie toczyć się dalej. Jednocześnie zgodnie z § 4 art. 119a o.p. w toku postępowania strona może wskazać czynność odpowiednią i wówczas skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności, jeżeli organ uzna wskazanie za trafne, a publicznoprawne zobowiązania finansowe zostanie uregulowane.

W ramy instytucji czynnego żalu wpisują się również analizowane wyżej przepisy dotyczące cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Przy podjęciu przez podatnika

⁵¹⁶ Por. wyrok SN z 27.05.2002 r., V KKN 188/00, OSNKW 2002/11–12, poz. 113.

⁵¹⁷ Art. 133 § 1 k.k.s.

decyzji o złożeniu wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, znaczenie motywacyjne ma nie tylko ograniczenie odpowiedzialności finansowej poprzez będące jej skutkiem zmniejszenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, ale i co istotne, „zmazanie” samego unikania opodatkowania poprzez korektę deklaracji - zgodnie z decyzją Szefa KAS, co do sposobu, w jaki zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania. Postępowanie podatkowe nie zostanie przeniesione na grunt postępowania karno-skarbowego, jeśli warunki określone w ww. decyzji zostaną spełnione, bowiem unikanie opodatkowania zostanie zneutralizowane i uznane za niebyłe, jeśli tylko zainteresowany, który unikał opodatkowania cofnie skutki unikania opodatkowania i wpłaci na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę. Jakkolwiek unikanie opodatkowania zostanie uznane „za niebyłe”, to trzeba podkreślić, że fiskus przestanie - w przypadku cofnięcia skutków opodatkowania – na konsekwencjach finansowych: opłaty od wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zwrot nienależnej korzyści podatkowej, odsetek za zwłokę i zmniejszonego o połowę dodatkowego zobowiązania podatkowego. Natomiast wobec zagrożenia odpowiedzialnością karno-skarbową w przypadku wystąpienia unikania opodatkowania, trzeba stwierdzić - w świetle powyższego - że podatnik nie zostanie ukarany, a jedynie dotkliwie „skarcony”, z uwagi na przedsięwzięte przez niego kroki, które świadczą o żalu (czynnym).

5.3. Unikanie opodatkowania a korekta deklaracji

Kolejną instytucją jest depenalizacja czynów tych sprawców, którzy złożyli prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej i uiszcili uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznoprawną. Również ta konstrukcja nie pozostaje bez związku z uregulowaniami klauzulowymi - dotyczy ona podatnika w toku postępowania, ale i podmiotu innego niż strona postępowania zakończonego decyzją w sprawie unikania opodatkowania, co jest przewidziane w art. 119j o.p. Instytucja szczególnego rodzaju czynnego żalu z art. 16a k.k.s. adresowana jest do wąskiej grupy sprawców, popełniających czyny będące oszustwami podatkowymi. Czyny te wiążą się bowiem ze złożeniem deklaracji zawierających nieprawdę lub zatajenie prawdy. *De lege lata* sprawcy oszustw skarbowych mogą skorzystać, bez ograniczeń z art. 16 k.k.s., ze znacznie uproszczonej instytucji czynnego żalu przewidzianej w art. 16a k.k.s. Trudno

odgadnąć, z jakich przyczyn sprawcy czynów, polegających na zeznaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy (oszustw) zostali w ten sposób uprzywilejowani, być może wartością wyższą niż karanie, jest jak najszybsze uzyskanie wpływów finansowych przez Skarb Państwa, jednocześnie nie jest to chęć zaniechania karania za zwykłe błędy i pomyłki w deklaracjach podatkowych, te bowiem z uwagi na treść art. 10 k.k.s. nie skutkują odpowiedzialnością na płaszczyźnie prawa karnego skarbowego. Warunkiem umożliwiającym skorzystanie z instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. jest złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej. Jak wskazano, w przypadku unikania opodatkowania korekta deklaracji może być skutecznie złożona, jedynie w trybie określonym przez przepisy dotyczące cofnięcia skutków unikania opodatkowania. W judykaturze zostało wyrażone stanowisko, opowiadające się za możliwością złożenia przez sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 16a k.k.s., również po ujawnieniu popełnienia takiego czynu i wszczęciu wobec sprawcy postępowania karnego skarbowego. Takie zachowanie sprawcy winno niewątpliwie również wywoływać skutek określony w art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Ewentualna bezkarność sprawcy będzie jednak tu uzależniona od spełnienia przez niego szeregu warunków i dotyczyć tylko tych czynów, z którymi wiązało się złożenie deklaracji podatkowej.⁵¹⁸

Uprawnienie do skorygowania deklaracji w podstawowej regulacji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Korekta złożona w tym okresie nie wywołuje skutków prawnych. Korekta przysługuje zaś nadal po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 o.p.). Korekta deklaracji może być prawnie skuteczna również w rozumieniu ustawy o kontroli skarbowej. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje w dalszym ciągu po zakończeniu postępowania kontrolnego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Inaczej jest w przypadku unikania opodatkowania, bowiem prawo do skorygowania deklaracji przysługuje na podstawie art. 81b § 1a o.p. także w toku postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania, przed wydaniem decyzji

⁵¹⁸ I. Zgoliński, Komentarz do art. 16(a) Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2018.

w pierwszej instancji, w toku postępowania, o którym mowa w art. 119g o.p., w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu przez Szefa KAS terminu do wypowiedzenia się strony w sprawie zebranego materiału dowodowego. Prawo do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługuje podatnikowi lub płatnikowi jednokrotnie, z zastrzeżeniem art. 200 § 4 o.p., zgodnie z którym jeżeli po doręczeniu ww. zawiadomienia, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 81b § 1a w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie, uwzględniając zmienioną ocenę prawną. Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Złożona korekta nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa wyżej, lub nie uwzględnia tej oceny w ogóle.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania nie przysługuje (art. 81b § 1c o.p.), jeżeli:

- 1) postępowanie podatkowe prowadzone jest w wyniku uchylecia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję wydaną z zastosowaniem przepisu art. 119a § 1 lub 7 o.p. albo środków ograniczających umowne korzyści.

Zagadnienia skutków czynnego żalu i skutków korekty deklaracji w prawie karno-skarbowym wzajemnie się przeplatają, a w przypadku unikania opodatkowania tworzą węzeł wynikający z instytucji cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Pamiętać jednak trzeba, że na komentowanej płaszczyźnie chodzi o oszustwa podatkowe, a więc czyny popełnione umyślnie, a nie błędy w deklaracjach. Prawo karne skarbowe jest o tyle specyficzne – z uwagi na nastawienie na ochronę interesu finansowego państwa – że w szerszym zakresie dopuszcza możliwości „premiowania” w taki sposób sprawcy. Jak się wskazuje przy braku jakiegokolwiek ograniczenia możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej przez przepis art. 16a k.k.s., nie istnieje również możliwość ograniczenia tego uprawnienia z punktu widzenia konsekwencji przewidzianych

w art. 16a k.k.s. Drugim warunkiem dla skorzystania z klauzuli niepodlegania karze jest niezwłoczne (lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ) uiszczenie w pełnej wysokości należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie; jest to rozwiązanie przyjęte również we wskazanej wyżej konstrukcji cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Przepis w obecnym stanie prawnym jest jedynym w k.k.s., który nakazuje wyrównanie także należności jedynie narażonej na uszczuplenie, a więc również i w tych sytuacjach, gdy Skarb Państwa faktycznie szkody nie poniósł⁵¹⁹.

5.4. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności a unikanie opodatkowania

Kodeks karny skarbowy przewiduje jeszcze jedną instytucję pozwalającą na zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa - dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, które opiera się na głębokim uproszczeniu zasad procedowania karnego i jako konsensualny sposób zakończenia postępowania zawiera w sobie elementy ograniczenia legalizmu⁵²⁰.

Zgodnie z art. 42 ust. 3 Konstytucji każdą osobę uważa się za niewinną, dopóki jej wina nie zostanie stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu. Wina jest niezbędnym, konstytutywnym składnikiem zarówno każdego przestępstwa, jak i wykroczenia (*nullum crimen nulla contravention sine culpa*). Brak wątpliwości co do winy sprawcy oznacza po pierwsze, obowiązek ustalenia, że dana osoba popełniła dany czyn, oraz tego, że można jej zarzucić, iż zachowała się w sposób sprzeczny z prawem, choć mogła postąpić prawidłowo⁵²¹. Z treści art. 142 § 5 k.k.s. wynika, że do sprawcy, zamierzającego skorzystać z instytucji dobrowolnego poddania się karze stosuje się, *mutatis mutandis*, przepisy o podejrzanym. Wnosić zatem należy, że osoba ubiegająca się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, z racji swych negocjacji z organem dochodzenia, ma specyficzną, odrębną pozycję w toku postępowania. Brak wątpliwości co do okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego to drugi z warunków progowych umożliwiających ubieganie się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Złożenie wniosku jest procesowym wyrazem korzystania z uprawnień osoby podejrzanej o popełnienie czynu zabronionego. Brak przyznania się sprawcy do popełnienia zarzucanego czynu powoduje jednak po stronie organu konieczność szczególnie wnikliwej oceny materiału

⁵¹⁹ *Ibidem*.

⁵²⁰ T. Razowski, *Komentarz do art. 17 Kodeksu karnego skarbowego*, LEX/el./el. 2017.

⁵²¹ I. Zgoliński, *Komentarz do art. 17 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex /el. 2018.

dowodowego. Gdy z czynem karnym skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, przepis obliguje sprawcę do wpłaty uszczuplenia należności publicznoprawnej w pełnej wysokości po to, by móc przystąpić do negocjacji, których efekt finalny wciąż pozostaje nieznany⁵²². Wymóg ten zabezpiecza zatem interes publiczny. Termin „należność publicznoprawna” jest przedmiotem wykładni legalnej w art. 53 § 26 i 26a k.k.s. Termin „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym” został z kolei zdefiniowany w art. 53 § 27 k.k.s. Odsetki za zwłokę nie mieszczą się w pojęciu należności publicznoprawnej, zatem nie jest konieczne ich uiszczenie dla skorzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.⁵²³ Co do zasady instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności stosowana jest do czynów o mniejszym stopniu społecznej szkodliwości. W sytuacji gdy sankcja przewidziana za popełnienie czynu sformułowana została w sposób alternatywno-kumulatywny, czyli przewiduje możliwość wyboru pomiędzy karą grzywny a karą innego rodzaju (karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności) lub wymierzenie łączne tych kar, nie jest możliwe wdrożenie ścieżki zmierzającej do uzyskania zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Możliwość skorzystania z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności sprawcom czynów karnych skarbowych jest możliwa jedynie, gdy ich popełnienie sankcjonowane jest wyłącznie karą grzywny. W przedmiotowym zagadnieniu odpowiedzialności za przestępstwa oszustwa podatkowego, polegające na unikaniu opodatkowania, powyższe oznacza, że z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności mogą skorzystać jedynie sprawcy czynów z art. 56 § 2 k.k.s. i 76 § 2 k.k.s. to jest typów uprzywilejowanych - gdy wartość zagrożonej uszczupleniem lub uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekracza w czasie czynu dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia.

6. PODSUMOWANIE

Podkreślane w uzasadnieniu nowelizacji działanie prewencyjne klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, po uwzględnieniu konsekwencji karno-skarbowych ma zdecydowanie silniejszy charakter⁵²⁴. Szczególnie w przypadku prewencji

⁵²² *Ibidem*.

⁵²³ T. Razowski, *op.cit.*

⁵²⁴ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

indywidualnej, ale też pozytywnej prewencji generalnej – kształtowaniu świadomości prawnej społeczeństwa. Wychowanie sprawcy to najskuteczniejszy sposób zapobiegania recydywie⁵²⁵. Doprowadzenie sprawcy do wewnętrznej akceptacji obowiązujących norm prawnych, zmiana osobowości i postaw życiowych poprzez wychowywanie sprawcy to postulat prewencyjny o bardzo optymistycznym charakterze. Jednak wydaje się, że państwo (w uproszczeniu podmiotowym), będzie „zadowolone”, gdy „krzywdy” zostaną naprawione, a sprawca ukarany na tyle dotkliwie, że zniechęci go to kolejnych działań zagrożonych finansowymi i karnymi reperkusjami. Specyficzne naruszenia prawa, z jakimi mamy do czynienia w obszarze prawa karnego skarbowego, zdaniem cytowanej Violetty Konarskiej-Wrzosek, są popełniane przez sprawców na ogół nie należących do osób bardzo zdemoralizowanych. Powyższe twierdzenie jest trafne w zakresie stosunków społecznych, a niestety nie na gruncie zachowań o korzystnych dla sprawcy skutkach finansowych – trzeba stwierdzić, że są oni zepsuci przez pieniądź (*pecunia*), który bez względu na swoje pochodzenie, ich zdaniem, „nie śmierdzi” (*non olet*). Ukierunkowanie wymiaru kary i innych środków prawnokarnych na osiągnięcie celów w zakresie pozytywnej prewencji ogólnej powinno zmierzać do wyrobienia bądź umocnienia w społeczeństwie przekonania o nieuchronności kary, a w związku z tym o nieopłacalności naruszeń prawa, o sprawiedliwości wydawanych orzeczeń i tym samym do wytworzenia aprobaty dla kształtu obowiązującego prawa, a w konsekwencji do wyrobienia postaw polegających na szacunku dla prawa i powinności przestrzegania jego norm⁵²⁶.

Minimum reakcji karnej, przy adekwatnej do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie dochodów publicznoprawnych reakcji organów skarbowych, jest założeniem, które odpowiada dolnej granicy społecznej tolerancji, a przy tym nie stanowi zachęty do łamania prawa. Przewidziane w regulacjach klauzulowych możliwości cofnięcia skutków unikania opodatkowania i złożenia korekty deklaracji, świadczy, o tym że ustawodawca przede wszystkim chciałby wpłynąć, na dokonującego unikania opodatkowania, perswazją, a dopiero w ostateczności przymusem, przy jednoczesnym zwolnieniu z odpowiedzialności karnej przy instytucji czynnego żalu i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Wskazane wyżej instytucje karno-skarbowe w sposób jednoznaczny lokują odpowiedzialność za czyny stanowiące unikanie opodatkowania

⁵²⁵ V. Konarska-Wrzosek, *Komentarz do art. 12 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.

⁵²⁶ Z. Sienkiewicz:] M. Kalitowski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. 2, Gdańsk 1999, s. 92.

w sferze, którą można określić ze względu na charakter uregulowań, jako perswazyjny model egzekwowania należności publicznoprawnych, a grożący przymus państwowy jak się zdaje powinien zostać skierowany jedynie przeciwko niewielkiej liczbie podmiotów, ponieważ zasadniczo mają one możliwość ekskulpowania się od odpowiedzialności na kolejnych etapach postępowania w przypadku unikania opodatkowania. „Damoklesowy miecz” odpowiedzialności karno-skarbowej jest potrzebny, by podatnik zdał sobie sprawę z kruchości uzyskanych w wyniku unikania opodatkowania korzyści - bez konieczności wywiedzenia konsekwencji ostatecznych.

WNIOSKI I UWAGI KOŃCOWE

Dynamiczny rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej prowadzi do konieczności przygotowywania i wdrażania regulacji prawnych, które są odpowiedzią na zmiany, szczególnie w obszarze prawa podatkowego. Prawo to z uwagi na swój *de facto* instrumentalny charakter podlega zmianom⁵²⁷. Ustawodawca podatkowy stara się bowiem zabezpieczyć przed sytuacjami, gdy w wyniku zmian unormowań dotyczących obrotu gospodarczego⁵²⁸ pewne ich skutki nie będą objęte przepisami prawa podatkowego. Reakcją na zmiany zachowań podatników, skutkujące erozją bazy podatkowej jest wprowadzenie do polskiego systemu regulacji przeciwko unikaniu opodatkowania. Należy podkreślić, że przyjęcie nowej regulacji prawnopodatkowej zawiera ryzyko sformułowania niewłaściwego jej kształtu. Przepis prawny dopiero wraz z wejściem w życie - w ramach praktyki podatkowej zyskuje kształt normatywny, który można analizować⁵²⁹. Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania jak każda klauzula generalna zawiera określenia nieostre – jest to przejaw dążenia ustawodawcy podatkowego do utrzymania relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Definicje legalne służą ograniczeniu obszaru nieostrości⁵³⁰. „Okazanie” w pracy granic stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce, jest ich odtworzeniem na podstawie punktów orientacyjnych wyznaczonych przez prawodawstwo, doktrynę i praktykę. Powoływane w pracy rozwiązania są wynikiem symultanicznego efektu badań autora - analizy unormowań prawnych, praktyki i orzecznictwa organów skarbowych oraz poglądów doktryny, przy czym często trop myślowy podjęty przez autora w toku badań doprowadza do rozwiązań lub poglądów już przyjętych w innych ustawodawstwach.

Wydaje się, że ewolucja reakcji państwa na unikanie opodatkowania znajdująca swoje odzworowanie w regulacjach dotyczących zjawiska ma charakter progresywny.

⁵²⁷ Wpływ zmian zachodzących w gospodarce na modyfikację rozwiązań podatkowych wskazuje A. Gomułowicz, *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, (red.) I. Czaja-Hliniak, Kraków 2012, s. 177.

⁵²⁸ W doktrynie akcentuje się zgodność działań państwa z mechanizmami rynkowymi, R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, RPEiS 2005 z. 3, s. 5.

⁵²⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 121.

⁵³⁰ P. Borszowski, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego - teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom I)*, (red.) J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 78.

Postępuje zrozumienie i poznanie fenomenu, który jest tak nieprzewidywalny w swoich przejawach, jak ludzkie zachowania, którego jest efektem. Granice zachowań podatników mieszczą się jednak, przy tym wszystkim, w granicach legalnych konstrukcji prawnych, bowiem ich przekroczenie skutkuje pozbawieniem szansy na legalnie osiągniętą nienależną korzyść podatkowa, która w wyniku tych częstokroć skomplikowanych i finezyjnych czynności może podatnikowi przyspaść. Wątkiem, który został poruszony w pracy, a który wymaga rozwinięcia w innym (szerszym) opracowaniu jest kwestia relacji uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania w aspekcie odpowiedzialności karno-skarbowej, bowiem cel i skutek obu zjawisk jest taki sam, różni je jedynie ich *opus operandi*. W tym miejscu należy przypomnieć, że w pierwszej wersji klauzuli brak było jakiegokolwiek sankcji za unikanie opodatkowania. Podmiot unikający opodatkowanie nie podejmował żadnego ryzyka: w przypadku braku stwierdzenia przesłanek zastosowania klauzuli zyskiwał korzyść podatkową, a w przypadku zakwestionowania dokonanego rozliczenia - uiszczając ustalony przez organ skarbowy podatek mógł zabezpieczyć się przed zapłatą odsetek za opóźnienie, bo nie pozbawiało go to interesu prawnego w zaskarżeniu decyzji wymiarowej, a tym samym, do i po rozstrzygnięciu nie dotykała go żadna dolegliwość finansowa – mógł jedynie zyskać. Tak, więc pozytywnie należy ocenić wprowadzenie nowelizacją dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku zastosowania klauzuli.

Dyskusyjne zagadnienie progu kwotowego osiągniętej korzyści podatkowej przy stosowaniu klauzuli w jej pierwszej wersji, w świetle wskazanych w Ordynacji przypadków oportunistycznego egzekwowania zobowiązań podatkowych m.in. pięciokrotności wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, jest po prostu niezrozumiała. Zniesienie progu 100.000 zł osiągniętej korzyści podatkowej jako przesłanki stosowania klauzuli nie jest również dobrym rozwiązaniem. Stopień skomplikowania procedur, koszty utrzymania aparatu skarbowego, koszty wydania opinii zabezpieczającej wskazują, że regulacje są ukierunkowane nadal na zwalczanie unikania opodatkowania przynoszącego znaczące, jeśli nie wielkie nienależne korzyści podatkowe. A tymczasem, można byłoby pozostawić próg, przy jednoczesnym podziale kompetencji: do pułapu 100.000 zł - Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, powyżej tej kwoty - Szefowi KAS (z pełnym stosowaniem aktualnej procedury). Można by pozostawić możliwość wydawania interpretacji indywidualnej, gdy korzyść podatkowa nie przekracza 100.000 zł, z zastrzeżeniem utraty jej mocy i przekazania kompetencji Szefowi KAS - przy przekroczeniu limitu. Rozwiązanie takie jest

uzasadnione mniejszym skomplikowaniem spraw w pierwszym przypadku, a gwarantowałyby rzetelne zweryfikowanie przypadków unikania opodatkowania - w drugim; pozwoliło na rozwój orzecznictwa i zapobiegłoby sytuacji, w której urzędnik skarbowy-Eskimos czeka jedynie na wieloryba, który wpłynie do zatoki, nad którą leży jego wioska, a nie poluje (w międzyczasie) na wylegające się na nabrzeżu fok i morsy. Jednocześnie jakkolwiek straty podatkowe w wyniku nienależnych korzyści podatkowych osiągających mniejsze kwoty pozostają niezidentyfikowane, to jak pisał Julian Tuwim: „Idzie Grześ przez wieś..”, a tym samym istnieje znacząca szansa, że jeśli nie zostałyby one zignorowane, zebrałyby się z nich „miarka”.

Specyfika funkcjonowania grup kapitałowych (szczególnie w skali międzynarodowej) jest bezpośrednio powiązana z ich celami. M. Trocki, wskazując cele funkcjonowania grup kapitałowych, wyróżnia cele finansowe, do których zalicza się minimalizację obciążeń podatkowych⁵³¹. Z powodu postępującej komplikacji stosunków biznesowych w skali międzynarodowej tradycyjny sposób opodatkowania niektórych zjawisk lub procesów gospodarczych powoli się wyczerpuje. Tymczasem zgodnie z definicją przyjętą przez Komisję Europejską, agresywne planowanie podatkowe polega właśnie na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Polski system podatkowy, podobnie jak większość współczesnych systemów podatkowych jest skomplikowany. Zdaniem niektórych jest to nieunikniona konsekwencja złożonej rzeczywistości polityczno-społecznej. W opinii innych to raczej wynik trwających wiele dziesięcioleci zaniedbań rządzących. W Polsce od dawna zgłaszane są propozycje uproszczenia prawa podatkowego⁵³², a nawet dalej idące pomysły stworzenia kodeksu podatkowego na kształt kodeksów regulujących kompleksowo prawo cywilne czy prawo karne⁵³³.

Transformacja systemu gospodarczego w Polsce zapoczątkowana na przełomie lat 80. i 90. XX w. musiała objąć również system podatkowy. Tworzony system gospodarki rynkowej nie mógł bowiem poprawnie funkcjonować w warunkach istnienia systemu

⁵³¹ M. Trocki, *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Warszawa 2004, s. 42.

⁵³² Zob. R. Gwiazdowski, *Reforma podatkowa*, „Ius et Lex” 2005 nr 1, s. 329 i n.; M. Nowak, *Podatek linowy w Polsce a doświadczenia krajów regionu*, „Zagadnienia sądownictwa konstytucyjnego” 2011, nr 2, s. 105 i n.; *Platforma Obywatelska, Program PO. Polska zasługuje na cud gospodarczy*, Warszawa 2007, s. 29; *Prawo i Sprawiedliwość, Nowoczesna, solidarna, bezpieczna Polska. Program Prawa i Sprawiedliwości*, Warszawa 2011, s. 111.

⁵³³ B. Brzeziński, *Zagadnienie reformy prawa podatkowego* [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 488.

podatkowego tworzonego na potrzeby gospodarki centralnie planowanej - z dominującą własnością państwową, a rozwój stosunków gospodarczych z Unią Europejską wymagał odpowiednich dostosowań z naszej strony w obszarze fiskalnym, a przede wszystkim:

- zmiany struktury systemu podatkowego z wiodącą rolą podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od wartości dodanej i akcyzy;
- zlikwidowania różnic w opodatkowaniu w zależności od rodzajów i form własności;
- uproszczenia podatków i wykorzystania ich do oddziaływania na procesy gospodarcze i społeczne.

Gruntowna ocena funkcjonującego systemu podatkowego została wyrażona w Białej księdze podatków z 1998 r. Ten dokument Ministerstwa Finansów był przykładem projektu bardzo głębokiego uracjonalnienia opodatkowania dochodów. Propozycje zawarte w projekcie były nakierowane na eliminację wielu wad w istniejącym systemie, możliwych do zlikwidowania bez zmiany samej koncepcji opodatkowania bezpośredniego. Jednak propozycje te, mimo że bardzo trafne, z uwagi na formę zaprezentowania i krótki okres do ich wprowadzenia zostały prawie w całości odrzucone. Biała księga podatków była z jednym z najbardziej radykalnych projektów zmian przedstawionych oficjalnie przez instytucje rządowe w skali świata. Dotychczasowy system podatkowy został oceniony jako niespójny, skomplikowany, niesprawiedliwy, drogi, niesprzyjający rozwojowi polskiej gospodarki i polskich rodzin. Mimo tak surowej oceny systemu podatkowego istniejącego w końcu lat 90. i prowadzenia dyskusji w gronach eksperckich rząd nie zdecydował się na wielką reformę podatków. Przyjęto drogę zmian ewolucyjnych, co oznaczało, że jedna z najbardziej dolegliwych dla podatników dokuczliwości, jaką jest niestabilność podatków, utrudniająca podejmowanie podmiotom gospodarczym decyzji rozwojowych, nie została zlikwidowana.

W 2011 r. próbę odpowiedzi na znane słabości współczesnych europejskich systemów podatkowych przedstawił Paul Kirchhof. Propozycja reformy niemieckiego prawa podatkowego zawarta została w pracy *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts* (Federalny kodeks podatkowy: projekt reformy dla odnowienia prawa podatkowego)⁵³⁴. Konieczność zasadniczej reformy

⁵³⁴ Müller, Heidelberg-München-Landsberg-Frechen-Hamburg 2011.

niemieckiego prawa podatkowego wynika zdaniem Kirchhofa ze stanu tego prawa - jest ono nieprzejrzyste, utrudnia i hamuje inicjatywę obywateli, z powodu swojej ustawicznej zmienności nie pozwala na długofalowe planowanie, sterując działalnością gospodarczą, ogranicza jej swobodę, a często prowadzi do ekonomicznych absurdów; narusza konstytucyjne zasady: wolności jednostki, równości obywateli wobec prawa i ciężarów publicznych, sprawiedliwości społecznej. Wszystkie te zastrzeżenia odnoszą się również do prawa podatkowego w Polsce i wskazuje się je, jako dogodne i prowokujące do unikania opodatkowania. Proponowana reforma oparta jest na trzech założeniach⁵³⁵. Po pierwsze, podatki są udziałem państwa w sukcesie prywatnego gospodarowania. Po drugie, podatek musi być nieunikniony. Po trzecie wreszcie, prawo podatkowe ma być proste i zrozumiałe. Zobowiązany do podatku ma płacić, dlatego że zachodzi prawnie określona podstawa jego obciążenia, a nie dlatego że nie wykorzystał ustawowo nakazanej bądź dopuszczonej strategii ominięcia podatku. Obowiązek podatkowy musi być przez ustawodawcę ujęty w taki sposób, żeby nie można było go ominąć⁵³⁶.

Kodeks jest podzielony na pięć ksiąg - liczy 146 paragrafów, mieszczących się na 30 stronach tekstu. Zamiast ponad 30 podatków pozostawia jedynie cztery: podatek dochodowy, podatek od spadków i darowizn, podatek obrotowy oraz podatek akcyzowy. Projekt uzupełnia Federalne rozporządzenie podatkowe i jak wskazano w komentarzu do kodeksu: „upoważnienie do wydania rozporządzenia odciąża Federalny kodeks podatkowy od regulacji szczegółowych i przejściowych, chroni jego zrozumiałość, przejrzystość, siłę przekonywania”⁵³⁷.

Nowe ujęcie podatku dochodowego, który z uwagi na temat pracy szczególnie jest dla nas interesujący, jest zdaniem autora kodeksu odpowiedzią na dotychczasowe niedostatki obowiązującego prawa: nadmiar regulacji, jej niezrozumiałość i wewnętrzne sprzeczności. Podstawą podatku jest dochód faktycznie uzyskany w ciągu roku podatkowego. Wyjściowym założeniem jest równość wszystkich podatników - konstrukcja podatku jest jednolita dla różnych podmiotów i różnych rodzajów dochodów. W ramach jednolitego podatku dochodowego ujęte są: podatek od osób fizycznych i podatek od osób prawnych, co ma czynić m.in. bezcelowym zmiany form prawnych podmiotów gospodarczych jako sposób na płacenie niższych podatków.

⁵³⁵ B. Wróblewski, *Radykalne uproszczenie prawa podatkowego w ujęciu Paula Kirchhofa*, RPEiS 2014 z. 1.

⁵³⁶ P. Kirchhof, *Bundessteuergesetzbuch...*, s. 4 i n., pkt 7 i n.

⁵³⁷ *Ibidem*, s. 334, pkt 1.

Ponadto kodeks rezygnuje z różnicowania opodatkowania poszczególnych rodzajów dochodów, w tym zarobków, dochodów z kapitału, emerytur i dochodów z umów cywilnoprawnych, a od ogólnych reguł opodatkowania dochodu kodeks przewiduje jedynie kilka wyjątków. Jest to konsekwencja przekonania, że regulacje, które zmieniają reguły ogólne opodatkowania, a więc różnego rodzaju zwolnienia, ulgi czy subwencje, ukrywają rzeczywistą wysokość podatku i w praktyce wyjęte są spod kontroli parlamentu i opinii publicznej. Państwo może wspierać pewne grupy obywateli, ale powinno czynić to wprost za pomocą ustaw szczególnych, a nie przez naruszanie zasady jednolitości podatków. Kodeks odrzuca zasadę progresywnego podatku dochodowego i ustala jednolitą stawkę podatkową. Nie można przewidzieć, jakie konsekwencje dla finansów publicznych miałaby tego rodzaju reforma - stwierdzono, że ryzyko związane z niemożnością zbilansowania wydatków i wpływów budżetowych jest zbyt duże, aby można było je podjąć, a zmiany systemu podatkowego z natury rzeczy muszą mieć charakter ewolucyjny⁵³⁸.

Eliminowanie unikania opodatkowania wymaga nie tylko precyzji w posługiwaniu się instrumentami prawnymi, które są do tego zadania powołane, w tym, poprzez wyznaczanie granic, w których generalna klauzula antyabuzyjną powinna być stosowana, ale poprzez profilaktykę tj. ograniczenie jej stosowania – wszędzie tam, gdzie jest to możliwe.

Propozycją wynikającą ze zmiany kultury w relacjach pomiędzy podatnikiem a fiscusem są programy poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*) jako instrumentu zwalczania unikania opodatkowania, przenoszącej punkt ciężkości w relacjach fiskus-podatnik z „przymusu i kontroli” na „regulacje responsywne”. Dostrzegany jest aktualnie niewystarczający charakter generalnej klauzuli antyabuzyjnej jako narzędzia zwalczania unikania opodatkowania. Faza responsywnego charakteru systemów prawnych, w tym podatkowych, jest postrzegana jako ostateczne osiągnięcie rozwoju prawa i jest charakteryzowane poprzez „miękkie” metody rozwiązywania konfliktów (mediacje, pojednanie, arbitraż), elastyczność stosowania prawa w konkretnej sytuacji (przymus jest środkiem ostatecznym), wzrost znaczenia

⁵³⁸ Zob. np. R.Bollmann, *Kirchhof hat keine Chance*, „Frankfurter Allgemeine Zeitung” z 3 lipca 2011 r.; *Die Freunde und Feinde des Bierdeckels*, „Süddeutsche Zeitung” z 28 czerwca 2011 r. Siła argumentacji odwołującej się do możliwego zagrożenia płynności finansowej państwa jest znaczna. Nawet jeśli ma charakter bardzo ogólny i jest słabo uzasadniona, często faktycznie kończy dyskusję.

klauzul generalnych, zasad prawa i wykładni celowościowej⁵³⁹. Nowy reżim stosunków między podatnikami a urzędnikami datuje swoje początki od raportu OECD z 2008 r. – *Study into the Role of Intermediaries* przygotowanego przez Forum Administracji Podatkowej OECD (*Forum of Tax Administration*)⁵⁴⁰ i był zwany początkowo programami „zacieśnionych stosunków” – *enhanced relationship*. Raport z 2008 r. był oparty na doświadczeniach Irlandii, Holandii i USA⁵⁴¹ – aktualnie znacząco wzrosła liczba państw, w których rozwiązania te są stosowane, przy czym są one stale aktualizowane ich doświadczeniami. W kolejnym raporcie (z 2013 r.) wskazano, że celem jest „podejście oparte na współpracy, w celu zapewnienia prawidłowego rozliczenia, to znaczy zapłaty podatku we właściwej wysokości i właściwym czasie”. Hasło wskazane w raporcie wybrzmiewa deklaracją: „przejrzystość w zamian za pewność”. Ta ogólna idea opiera się na maksymalnym odformalizowaniu programu i na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział decydentów podmiotu gospodarczego oraz organu podatkowego. „Przejrzystość” oznacza ujawnianie przez podatnika organowi bez zbędnej zwłoki wszelkie istotne dla opodatkowania informacje na temat swojej działalności oraz wszelkie zagadnienia podatkowe, których nie jest w stanie rozstrzygnąć we własnym zakresie. „Pewność” tj. „w czasie rzeczywistym” (również bez zbędnej zwłoki) udzielenie – po konsultacji z podatnikiem – odpowiedzi na przedmiotowe pytania⁵⁴². *Cooperative compliance* jest reakcją na fakt, że tradycyjne drogi współpracy pomiędzy podatnikiem i *fiscusem* są niewystarczające pod względem poprawności, efektywności i transparentności, mają charakter raczej retrospektywny niż prospektywny, represyjny niż prewencyjny⁵⁴³. W raporcie z 2008 r. wskazywano, że podwaliną programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy są zrozumienie oparte na znajomości biznesu, bezstronność, proporcjonalność (jawność i przejrzystość), szybkie reagowanie - ze strony organów oraz jawność i przejrzystość – ze strony podatników. Każda ze stron przyjmuje na siebie obowiązki wykraczające, poza wynikające z prawa stanowionego,

⁵³⁹ B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy* [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2011.

P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2011, s. 36.

⁵⁴⁰ Forum jest częścią Komitetu Spraw Podatkowych (*Committee of Fiscal Affairs*) OECD, zostało utworzone w 2002 r.

⁵⁴¹ H. Filipczyk, *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1, 2014.

⁵⁴² *Ibidem*.

⁵⁴³ H. Filipczyk, *Programmes of co-operative compliance (CC)* [w:] *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017.

a relacje oparte są na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce, a zarazem raczej na zasadach niż regułach. Obowiązek jawności dotyczy obszarów ryzyka podatkowego – faktów, co do których stanowiska podatnika i organu mogą pozostawać w niezgodzie; ujawnienia wszelkich faktów, pozwalających organowi ocenić zgodność z prawem rozliczenia dokonanego przez podatnika. Powyższe jest istotne wobec wskazywanej w raporcie z 2008 r. jednej z cech definicyjnych „agresywnego planowania podatkowego” tj. „zajęcie pozycji podatkowej korzystnej dla podatnika bez otwartego ujawnienia, że zachodzi niepewność, czy sposób ujęcia istotnych zagadnień w deklaracji podatkowej pozostaje w zgodzie z prawem”. Konsekwencją udziału w programie jest oczekiwanie, „że podatnicy, którzy zawarli porozumienie, powstrzymają się od ciągłego poszukiwania granic ustawodawstwa podatkowego”. Zaletą programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy jest zwiększona efektywność wykrywania przypadków niewywiązywania się podatników niebiorących udziału w programie z obowiązków nałożonych przez prawo podatkowe - co dotyczy również unikania opodatkowania⁵⁴⁴. Warunkiem, uzyskania przez podatnika korzyści z udziału w programie w postaci mniej licznych i mniej uciążliwych kontroli, są dobrze funkcjonujące wewnętrzne procedury rozliczeń u przedsiębiorcy. Z drugiej strony organy podatkowe lepiej alokują swoje zasoby osobowe, zyskują nieocenioną wiedzę na temat tajników praktycznego funkcjonowania przedsiębiorców, a w pewnym stopniu również technik optymalizacyjnych. W raporcie OECD *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* z 2011 r. programy poprawnego rozliczenia zostały uznane za jedną z zalecanych inicjatyw zwiększających jawność i znoszących nierównowagę informacyjną, która jest główną przyczyną nadużyć w postaci agresywnego planowania podatkowego. Interesem wspólnym podatników i urzędników podatkowych jest zgodność rozliczenia podatkowego z prawem i zachowanie dobrych relacji z drugą stroną – standaryzowane działania kontrolne i spory podatkowe antagonizują strony i motywują podatników do przyjęcia postawy oporu podatkowego. Zaufanie i współpraca wzmacniają aksjologicznie zaangażowaną motywację obu stron i powinny osłabić społeczne przyzwolenie na unikanie

⁵⁴⁴ *Ibidem*.

opodatkowania, a wzmocnienie poczucia sprawiedliwości proceduralnej budować w podatnikach chęć do tej współpracy⁵⁴⁵.

Z dniem 1.07.2020 r. wprowadzono do Ordynacji ramowe regulacje współdziałania organów podatkowych z wybranymi kategoriami największych podatników (nowy dział IIB o.p.). Rozwiązania te wzorowane są częściowo na projekcie nowej ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego⁵⁴⁶. W dniu 29 marca 2022 r. Szef KAS Magdalena Rzeczkowska podpisała umowę o współdziałanie z firmą SIG Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością - pierwszą umowę zawartą w ramach Programu Współdziałania (programu współpracy pomiędzy dużymi podatnikami a Krajową Administracją Skarbową).

Panujący obecnie kryzys jest bez wątpienia wydarzeniem epokowym, którego znaczenie polega przede wszystkim na ponownym uruchomieniu trybów historii po ogłoszeniu jej rzekomego „końca”. Najważniejszymi czynnikami determinującymi europejską tożsamość, która wynika z jedności europejskiej kultury i wspólnej cechy „bycia Europejczykiem”, ale tak samo jak tożsamości narodowe, w ostatecznej instancji determinują je bez wątpienia czynniki ekonomiczne. Problemy, przed którymi dzisiaj staje wspólnota europejska również mają przede wszystkim charakter gospodarczy. Sposób zażegnania kryzysu - to, jaką formę przyjmie polityczna koegzystencja wspólnej Europy, zaproponował 10 czerwca 2009 roku na łamach *Frankfurter Allgemeine Zeitung* autor tekstu „Rewolucja dającej ręki” (*Revolution der gebenden Hand*) Peter Sloterdijk (ur. 1947), poprzez ideę zastąpienia przymusu podatkowego instytucją dobrowolnych datków na rzecz państwa lub też społeczności. Sloterdijk wychodzi w swojej publikacji od starej idei, przejętej potem przez Marksa od Rousseau, że źródłem bogactwa i własności jest kradzież. „Pierwszy biorący (*Nehmer*)”, który ogroził kawałek ziemi płotem i ogłosił ją swoją, „jest pierwszym przedsiębiorcą (*Unternehmer*) – pierwszym obywatelem i pierwszym złodziejem”. Tajemnica społeczeństwa polega zatem na uprawomocnieniu *post factum* pierwotnej kradzieży⁵⁴⁷. Z tego mitu zrodził się, według Sloterdijka, charakterystyczny przede wszystkim dla marksizmu, „nowoczesny” brak szacunku dla prawa własności (a zasadniczo dla wszelkiego prawa)⁵⁴⁸ – „Gdzie przy

⁵⁴⁵ R. Bulejak, *Rozdział II Program współdziałania jako gwarancja pewności stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, (red.) P. Tomczykowski, Warszawa 2021.

⁵⁴⁶ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517.

⁵⁴⁷ M. Ratajczak, *Ekonomia polityczna wspaniałomyślności – wokół Sloterdijka idei nowej regulacji podatków*, „HYBRIS” 2012 nr 16.

⁵⁴⁸ P. Sloterdijk, *Die nehmende Hand...*, s. 98.

władzy są złodzieje [...] realistyczna nauka o gospodarce może być rozwijana jedynie jako nauka o kleptokracji zamożnych”⁵⁴⁹. Jako jedno z uzasadnień wpływów do kasy państwowej Sloterdijk powołuje autorytarno-absolutystyczną tradycję „nakładów” („*Auflagen*”, *impôts*) na państwo. Chodzi o prostą ideę, stanowiącą w dużym stopniu podstawę współczesnego systemu podatkowego, że od każdego przychodu, majątku, towaru i usługi należy uiszczyć odpowiedni podatek na rzecz państwa – jest to uzasadniona prawnie działalność biorącej ręki państwa. W demokratycznych społeczeństwach, w których władza w końcu pochodzi od ludu, funkcjonuje dalej całkowicie niedemokratyczny system przymusowych podatków - system podatkowy nie pozostawia obywatelom żadnego wyboru w kwestii płacenia podatków. O ile w dawnych czasach to bogaci żyli na koszt biednych, o tyle dzisiaj nieproduktywni żyją z pracy produktywnych, którzy zmuszani są jeszcze do łożenia na ich utrzymanie przez państwo. Mówiąc inaczej, zmienił się podmiot biorącej ręki – nie jest to już jedna z grup społecznych zabierająca na drodze „kradzieży” większość społecznego bogactwa, lecz aparat państwowy przymuszający na drodze „legalnego rabunku” obywateli do płacenia podatków⁵⁵⁰. Należy odwrócić tezę o podmiocie biorącej ręki i jako najważniejszy wniosek omawianego tekstu postawić tezę, że „dzisiejsze warunki prowadzą do odwrócenia relacji wyzysku”⁵⁵¹. W wystąpieniu Sloterdijka chodzi jednak przede wszystkim nie o kwestię wyzysku, a problem solidarności społecznej - opisywany przez niego stan rzeczy, jeśli będzie trwał dalej lub bardziej się radykalizował, może doprowadzić do poważnej desolidaryzacji współczesnych społeczności. Zdaniem Sloterdijka sposobem przeciwstawienia się „plądrowaniu przyszłości” jest „nowe społeczno-psychologiczne wynalezienie «społeczeństwa»”, co miałyby przybrać postać „rewolucji dającej ręki”⁵⁵². Przymus płacenia podatków powinien przybrać postać dobrowolnego daru na rzecz całości społeczeństwa. Artykuł zamyka się przywołaniem argumentacji psychopolitycznej - Sloterdijk sprowadza opisywany przez siebie konflikt do antagonizmu między „chciwością” i „dumą” - ujmuje tę przemianę jako „tymotyczny przewrót”, w którym górę ma wziąć duma⁵⁵³. Idea swobodnego decydowania o ilości pieniędzy przekazywanych na dobro społeczności, powinna mieć zatem charakter

⁵⁴⁹ *Ibidem*, s. 99.

⁵⁵⁰ Sloterdijk przypomina, że gdy królowa Wiktorja wprowadzała w roku 1850 podatek dochodowy w wysokości 3,33%, wyrażała obawę, że jest za wysoki.

⁵⁵¹ *Ibidem*, s. 103.

⁵⁵² *Ibidem*, s. 105.

⁵⁵³ *Ibidem*, s. 105.

nie przymusu prawnego, ale etycznego treningu - kształcenia obywateli do uczestnictwa w życiu społecznym. Nie chodzi przy tym, jedynie o eliminację obecnej logiki wyzysku (którego instancją jest biorąca ręką państwa), lecz o demokratyzację relacji władzy w społeczeństwie. Celem Sloterdijka jest ufundowanie relacji społecznych na pewnej postaci etyki daru - regulację podatków w oparciu o ekonomię wspaniałomyślności.

Wyznaczenie granic stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce jest wyznaczeniem granic labilności pojęciowej, rezygnacją z komunałów na rzecz rzeczowej argumentacji, zmianą myślenia, że podatnik doznaje krzywdy, wywiązując się z obowiązku podatkowego. Wyznaczenie granic polega na trafnej diagnozie, która pozwoli na kwarantannę „zadzumionych” i wygaszeniu epidemii poprzez „uświadomienie”, że jest to działanie patologiczne. Pierwsze kroki w postaci wdrożenia *cooperative compliance* w Polsce zostały podjęte; uproszczenie i kodyfikacja systemu podatkowego to zamierzenie, które może zostać zrealizowane; „rewolucja dającej ręki”, mimo że jest utopią (a jak wiadomo wprowadzenie każdej utopii w życie, kończy się niepowodzeniem), to jest przy tym piękna, jak deklaracja Zaratustry – nadczłowieka Nietzschego, którego filozofia pozostaje *backgroundem* myślenia Sloterdijka: „Kocham tego, czyja dusza udziela się rozrzutnie, który podzięką nie chce i nie zwraca: gdyż on obdarza ustawicznie, a siebie zachować nie pragnie”⁵⁵⁴.

⁵⁵⁴ F. Nietzsche, *Tako rzecze Zaratustra, Książka dla wszystkich i dla nikogo*, tłum. W. Berent, Poznań 1995, s. 13.

ŹRÓDŁA

AKTY PRAWNE

1. Dyrektywa 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U.U.E.L.2011.64.1)
2. Dyrektywa Rady (UE) 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U.U.E.L.2011.64.1)
3. Dyrektywa Rady (UE) 2014/107/UE z 9.12.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.U.E.L.2014.359.1).
4. Dyrektywa Rady (UE) 2015/2060 z 10.11.2015 r. uchylająca dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U.U.E.L.2015.301.1).
5. Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.U.E.L.2015.332.1)
6. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U.U.E.L.2016.193.1).
7. Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji
8. w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.U.U.E.L.2018.139.1)
9. Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.U.U.E.L.2018.139.1)
10. Dyrektywa Rady (UE) z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U.U.E.L.2016.193.1)
11. Dyrektywa Rady (UE) z 19.12.1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz

- opodatkowania składek ubezpieczeniowych (77/799/EWG) (Dz.U.U.E.L.1977.336.15).
12. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483, ze zm.).
 13. Projekt z 12.02.2013 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (projekt przepisów o CFC), <http://www.radapodatkowa.pl/pl/a/Nowelizacja-CITPIT-projekt-2013>.
 14. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)), poz. 97.
 15. Rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2018 r. poz. 2491).
 16. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016 poz. 283).
 17. Rządowy projekt ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/6F8AADC7DA-7526B6C125807C00514C4F/%24File/1091.pdf>
 18. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367.
 19. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.
 20. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie 7.10.2014 r. (Dz.U. 2015 poz. 1647 ze zm.).
 21. Ustawa z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2002 nr 169 poz. 1387).
 22. Ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846).

23. Ustawa z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. 2016 poz. 2255 ze zm.).
24. Ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193).
25. Ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193).
26. Ustawa z 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U.2022 poz.1523 t.j.).
27. Ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021 poz. 2105).
28. Ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2021 poz. 626 t.j.).
29. Ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. 2017 poz. 1858 ze zm.).
30. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.- Dz.U. 2021 poz. 1800).
31. Ustawa 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 ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193).
32. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2017 poz. 2175).
33. Ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2020 poz. 1106).

34. Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 poz. 1926).
35. Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1932).
36. Zalecenie Komisji 2012/772/UE z 12.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz.U.UE.L.2012.338.41)

WYDAWNICTWA ZWARTE

1. Abascal E. M., *Finance for Managers*, Maidenhead 2012.
2. Adamski S., *Nauka a porządek świata*, Warszawa 1983.
3. Alexy R., *Teoria Praw Podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska i J. Zajadło, Warszawa 2010.
4. Arystoteles, *Polityka*, Wrocław 1953.
5. Bartosiewicz A., „*Agresywna optymalizacja podatkowa*” a odpowiedzialność karna skarbową, Lex nr 324284.
6. Bay Ch., *The Structure of Freedom*, Stanford 1958.
7. Bernal A., *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008.
8. Bieńkowski W., *Reaganomika i jej wpływ na konkurencyjność gospodarki amerykańskiej*, Warszawa 1995.
9. Bojarski M., Giezek J., Sienkiewicz Z., *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2004.
10. Bosworth B., *Tax Incentives and Economic Growth*, Washington 1984.
11. Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996.
12. Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
13. Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
14. Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
15. Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007.

16. Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2014.
17. Chróścicki P., Gwóźdź D., Kiereś A., Knap W., Mazur Ł. (red. nauk.), Sakowska A., Wojtowicz-Janicka K., *Optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012.
18. Cicero, *De officiis*, Lipsia 1932.
19. Departament Analiz i Prognoz Ministerstwa Gospodarki, *Polskie Inwestycje Bezpośrednie w 2011 roku*, Warszawa 2013.
20. Departament Strategii i Analiz Ministerstwa Gospodarki, *Polskie Inwestycje Bezpośrednie w 2013 roku*, Warszawa 2015.
21. Dymek M., *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2006.
22. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016.
23. Eide E., *Economics of Criminal Behavior: Survey and Bibliography*, (eds.) B. Bouckaert. G. De Geest, *Encyclopedia of Law & Economics*, E. Elgar, Cheltenham 1997, No. 8100.
24. Evans J., *Statutory interpretation. Problems of Communication*, Auckland 1988.
25. Gajewski D. (red.), Glumińska-Pawlic J., Golecki M., Werner A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018.
26. Gaudernet M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
27. Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
28. Gottheil J., *Common Law y Civil Law*, Buenos Aires 1960 [za:] J. Nowacki, *Analogia legis*, Warszawa 1966.
29. Gromski W., *Autonomia i instrumentalny charakter prawa*, Wrocław 2000.
30. H. Lasswell, *A Pre-View of Policy Sciences*, New York 1971, s. 99 i n.;
31. Habuda L., *Transformacyjne decyzje i decyzyjne procesy*, Wrocław 2005.
32. Hall J., *Foundations of Jurisprudence*, Indianapolis-Kansas City-New York 1973.
33. Hart H.L.A., *Essays in Jurisprudence and Philosophy*, Oxford 1983.
34. Hart H.L.A., *Punishment and Responsibility. Essays in Philosophy of Law*, Oxford 1968.
35. Hart H.L.A., *The Concept of Law*, Oxford 1986.
36. Hart, H.L.A. *Definition and Theory In Jurisprudence. An Inaugural Lecture delivered before the University of Oxford on 30 May 1953*, Oxford 1953.

37. Hayek F. A., *The Constitution of Liberty*, Chicago 1960.
38. Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze* Warszawa 1970.
39. Jaeger W., *Paidea*, Warszawa 1962.
40. Jankowski J., *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2019.
41. Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
42. Kalitowski M., Sienkiewicz Z., Szumski J., Tyszkiewicz L., Wąsek A., *Kodeks karny. Komentarz, t. 2*, Gdańsk 1999.
43. Kant I., *Metaphysik der Sitten*, Leipzig 1907.
44. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Lex nr 10554.
45. Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002.
46. Kelsen H., *General Theory of Law and State*, Cambridge 1946.
47. Kemp J., *An American renaissance: A Strategy for the 1980s*, New York 1979.
48. Kirchhof P., *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, Heidelberg-München-Landsberg-Frechen-Hamburg 2011.
49. Klonowska A., *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, Warszawa 2017.
50. Kmiecik Z., *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000.
51. Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
52. Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.
53. Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
54. Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Warszawa 1982.
55. Kudert S., Jamroży M., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.
56. Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2017.

57. Kuźniacki B., *Controlled Foreign Companies and Tax Avoidance: International and Comparative Perspectives with Specific Reference to Polish Tax and Constitutional Law, EU Law and Tax Treaties*, rozprawa doktorska, Uniwersytet w Oslo, 2017, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3107382 [dostęp: 26.11.2019].
58. L. Leszczyński, *Tworzenie generalnych klauzul odsyłających*, Lublin 2000.
59. Lamond G., *Precedent and Analogy in Legal Reasoning*, The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Spring 2016 Edition), E. N. Zalta (ed.), URL = <https://plato.stanford.edu/archives/spr2016/entries/legal-reas-prec/> [dostęp: 10.12.2021].
60. Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979.
61. Leoni B., *Freedom and the Law*, Princeton-Toronto-London-New York 1961.
62. Leszczyński L., *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Kraków 2001.
63. Leszczyński L., *Tworzenie generalnych klauzul odsyłających*, Lublin 2000.
64. Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004.
65. Libicki J., *Granice opodatkowania*, Kraków 1936.
66. Lipowski T., *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004.
67. Longchamps F., *Z problemów poznania prawa*, Wrocław 1968.
68. MacCormick D. N., *Legal Reasoning and Legal Theory*, Oxford 1978.
69. Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
70. Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
71. Malinowski A., *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Warszawa 2012.
72. Mariański A., *Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017.
73. Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Lex nr 99449.
74. Mastalski M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
75. Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.
76. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
77. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
78. Mastalski R., *Prawo podatkowe. Część ogólna*, Warszawa 1998.

79. Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
80. Matczak M., *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007.
81. Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006.
82. Nietzsche F., *Tako rzecze Zaratustra, Książka dla wszystkich i dla nikogo*, tłum. W. Berent, Poznań 1995.
83. Nowacki J., *Praworządność. Wybrane problemy teoretyczne*, Warszawa 1977.
84. Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1999.
85. Ochendowski E., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Toruń 1995.
86. Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
87. Opalek K., Zakrzewski W., *Z zagadnień praworządności socjalistycznej*, Warszawa 1958.
88. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
89. Ostrowski K., *Prawo finansowe: zarys ogólny*, Warszawa 1972.
90. Pareto V., *Manual of Political Economy. A critical and variorum edition*, (eds.) A. Montesano, A. Zanni, Bruni, J. Chipman, M. McLure, Oxford 2014.
91. Perelman Ch., *Justice, Law, and Argument. Essays on Moral and Legal Reasoning*, Springer 1980.
92. Perelman Ch., *Logika. Prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984.
93. Perelman Ch., *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959.
94. Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007.
95. *Platforma Obywatelska, Program PO. Polska zasługuje na cud gospodarczy*, Warszawa 2007.
96. Pound R., *Jurisprudence*, St. Paul 1959, t. IV.
97. *Prawo i Sprawiedliwość, Nowoczesna, solidarna, bezpieczna Polska. Program Prawa i Sprawiedliwości*, Warszawa 2011.
98. Prichard H., *Moral Obligation*, Oxford 1949.
99. R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2005.
100. Raczkowski K., *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Lublin 2016.
101. Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, Warszawa 1994.

102. Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., *Z teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994.
103. Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam 2002.
104. Rothbard M. N., *Ekonomia Wolnego Rynku*, Warszawa 2007.
105. Rozmaryn S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1938.
106. Safjan M., Bosek L., *Konstytucja RP*, Tom I, art. 1–86, Warszawa 2016.
107. Schauer F., *Playing by the Rules. A Philosophical Examination of Rule-Based Decision Making in Law and in Life*, Oxford 1991.
108. Searle L., *Speech Acts*, Cambridge 1969.
109. Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010.
110. Selznick P., *Law, Society and Industrial Justice*, New York 1969.
111. Silvani C., *IFA Research Paper: GAARs in Developing Countries*, Amsterdam 2013.
112. Stein P., Shand J., *Legal Values in Western Society*, Edinburgh 1974.
113. Stelmach J., *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych*, Warszawa 2007.
114. Stelmach J., Brożek B., *Metody prawnicze*, Kraków 2004.
115. Stelmach J., Brożek B., Załuski W., *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*, Warszawa 2007.
116. Stelmach J., *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003.
117. Summers R. S., *Instrumentalism and American Legal Theory*, Ithaca - London 1982.
118. Summers R., *Form and Function in a Legal System. A General Study*, Cambridge 2006.
119. Szot A., *Swoboda decyzyjna w stosowaniu prawa przez administrację publiczną*, Lublin 2016.
120. Trocki M., *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Warszawa 2004.
121. Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.
122. Woś T. (red.), Knysiak-Molczyk H., Gołęba A., Kamiński M., Kielkowski T., *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2015.

123. Wróblewski J., *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie* [w:] *Metody badania prawa*, A. Łopatka (red.), Wrocław 1973.
124. Wróblewski J., *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1973.
125. Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.
126. Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997.
127. Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013.
128. Wyrzykowski M., *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986.
129. Zalewski S., *Interwencjonizm podatkowy. Rozważania o pozafiskalnych celach opodatkowania i niektórych ich gospodarczych skutkach*, Warszawa 1939.
130. Zgoliński I., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.
131. Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady - reguły - wskazówki*, Warszawa 2017.
132. Ziemiński Z., *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992.
133. Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.
134. Zimmermann J., *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996.
135. Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2012.
136. Zirk-Sadowski M., *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Kraków 2000.
137. Zirk-Sadowski M., *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015.

ROZDZIAŁY W WYDAWNICTWACH ZWARTYCH

1. Babiarz S., Art. 58(b) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, LEX/el. 2019.
2. Babiarz S., Art. 58(e) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, LEX/el. 2019.
3. Biegalski A., *Jurysdykcja podatkowa* [w:] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
4. Bielska-Brodziak A., *Materiały legislacyjne w dyskursie interpretacyjnym z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej, francuskiej, szwedzkiej i polskiej* [w:] O. Nawrot (red.), S. Sykuna, J. Zajadło, *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, Warszawa 2012.
5. Błaś A., *Zasada zaufania obywatela do państwa* [w:] *Księga Jubileuszowa*

- Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.
6. Bogucki O., *Odtwarzanie celów i innych wartości z tekstu prawnego* [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, A. Choduń (red.), S. Czepita, Szczecin 2010
 7. Borkowski J., *Postępowanie administracyjne ogólne a procedury szczególne* [w:] *Zbiór studiów z zakresu nauk administracyjnych*, Z. Rybicki (red.), M. Gromadzka-Grzegorzewska, M. Wyrzykowski, Ossolineum 1978.
 8. Borszowski P., *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego - teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom I)*, J. Głuchowski (red.), Warszawa 2019.
 9. Borszowski P., *Rozdział IV Element treści stosunku prawnego zobowiązania podatkowego* [w:] *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego* [online], Kantor Wydawniczy Zakamycze 2019 [dostęp: 23.01.2020].
 10. Brooks A., Head J., *Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice* [w:] G.S. Cooper, *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam 1997.
 11. Brzeziński B., *Zagadnienie reformy prawa podatkowego* [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego, t. 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
 12. Brzeziński B., *Ewolucja strategii interpretacji ustaw w orzecznictwie Sądu Najwyższego Kanady*, [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.
 13. Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Gibasiewicz D., Karwat P., Koronkiewicz J., Ladziński A., Mączyński D., Mikuła P., Olesińska A., Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., Zdunek A., *Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji* [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
 14. Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Gibasiewicz D., Karwat P., Koronkiewicz J., Ladziński A., Mączyński D., Mikuła P., Olesińska A., Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., Zdunek A., *Wprowadzenie GAAR a potrzeba zmiany*

- podejścia do tzw. wniosków wielowariantowych* [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, LEX/el. 2018.
15. Brzeziński B., Olesińska A., *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
 16. Brzeziński B., *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy* [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2011.
 17. Brzeziński B., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
 18. Brzeziński B., *Zagadnienia konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Wolters Kluwer Polska 2012.
 19. Bulejak R., *Rozdział II Program współdziałania jako gwarancja pewności stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, P. Tomczykowski (red.), Warszawa 2021.
 20. Cień K., *Pozaprawne kryterium „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych w klauzulach antyabuzyjnych ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, (red.) A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018.
 21. Dauter B., *Art. 119(d)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, LEX/el. 2019 [dostęp: 24.03.20].
 22. Dauter B., *Art. 119(zfa)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, LEX/el. 2019 [dostęp: 24.03.20].
 23. Dauter B., *Art. 119(zfe)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, LEX/el. 2019 [dostęp: 24.03.20].

24. Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009.
25. Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
26. Drywa A., *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego* [w:] *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, (red.) J. Tarno, T. Bąkowski, Warszawa 2015.
27. Ellis M. J., *General Report* [w:] *Cahiers de droit fiscal international. Vol. LXXXIVb. Advance rulings*, The Hague–London–Boston 1999.
28. Filipczyk H., Olesińska A., *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
29. Filipczyk H., *Programmes of co-operative compliance (CC)* [w:] *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017.
30. Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzensis, Folia Juridica” 1992, t. 54.
31. G. Doyle, E. Hunt, *Requirements* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
32. Gajewski D., *Przyczyny międzynarodowego unikania opodatkowania – zarys problemu* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017.
33. Glumińska-Pawlic J., *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2018.
34. Głuchowski J., *Sprawiedliwość opodatkowania – założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, J. Mujżel (red.), Warszawa 1999.
35. Gomułowicz A., *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku*.

- Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, I. Czaja-Hliniak (red.), Kraków 2012.
36. Gomułowicz A., *Zasady podatkowe* [w:] *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
37. Gromski W., *Zagadnienie granic instrumentalizacji prawa* [w:] A. Kozak (red.), *Instrumentalizacja prawa*, Wrocław 2000.
38. Gronowski W., *Język prawny i język prawniczy w polskim prawie podatkowym* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
39. Hanusz A., *Wstęp* [w:] *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Lex nr 46247.
40. Kapadia N. M., *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
41. Kelsen H., *Metamorphoses of the Idea of Justice* [w:] *Interpretations of Modern Legal Philosophies. Essays in honour of R. Pound*, New York 1947.
42. Konarska-Wrzosek V., *Komentarz do art. 10 Kodeksu Karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.
43. Konarska-Wrzosek V., *Komentarz do art. 12 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.
44. Konarska-Wrzosek V., *Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.
45. Kosikowski C. [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, 1 Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
46. 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.
47. Krawczyk P., *Wybrane struktury unikania opodatkowania z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017.

48. Krever R, *GAARs and SAARs* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
49. Kubista B., *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania?*, [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2016..
50. Kukulski Z., *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017.
51. Leszczyński L., *Interpretacyjna rola kryteriów otwartych i innych decyzji stosowania prawa* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, (red.) R. Hausner, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, t. 4, Warszawa 2021.
52. Leszczyński L., *Podstawa decyzji stosowania prawa administracyjnego. Ustalenia walidacyjne* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 4: *Wykładnia w prawie administracyjnym*, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012.
53. Leszczyński L., Wojciechowski B., Zirk-Sadowski M., *Wykładnia w prawie administracyjnym*, [w:] *System prawa administracyjnego*, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 4, Warszawa 2015.
54. Liszewski G., Art. 119(zfe) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. LEX/el. 2020.
55. Liszewski G., Art. 58(a) [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.
56. Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2021.
57. Mastalski R., *Konstytucyjność przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym kształtujących zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług* [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza*, R. Mastalski (red.), Wrocław 2001.
58. Mastalski R., *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*,

Kraków 2000.

59. Mączyński D., *Krajowe sposoby zapobiegania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017.
60. Melezini A., *Optymalizacja podatkowa jako skuteczna forma remedium na kryzys finansowy* [w:] E. Ruśkowski (red.), I. Zawerucha, *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego*, Białystok 2010.
61. Modzelewski W., *Patologie transformacji prawa podatkowego – refleksje dotyczące stanowienia prawa* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe. Realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, L. Etel (red.), M. Tyniewicki, Białystok 2012.
62. Morawski L., *Legal Instrumentalism* [w:] *Justice, Morality and Society*, A. Aarnio, R. Alexy, G. Bergholz (eds.), Lund 1997.
63. Nagel E., *Fair Play and Civil Disobedience* [w:] *Law and Philosophy*, S. Hook (red.), New York 1964.
64. Nowak-Far A., *Międzynarodowa konkurencja podatkowa. Efekty jakościowe i remedia* [w:] D. Gajewski, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017.
65. O'Brien M., *Canadian law of tax avoidance and abuse of right* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
66. Ofiarska M., *Związki prawa finansowego i nauki prawa finansowego z innymi gałęziami prawa i dyscyplinami finansowymi* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999*, A. Kostecki (red.), Kraków 2000.
67. Ofiarski Z., *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy* [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
68. Olesiak J., Pajor Ł., *Art. 119w* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2016.
69. Opalek K., *Jeszcze raz o praworządności* [w:] *Konstytucja w społeczeństwie obywatelskim*, K. Działocha (red.), M. Grzybowski, E. Zwierzchowski, Kraków 1989.

70. Pennock P., *The Obligation to Obey the Law and the Ends of the State* [w:] *Law and Philosophy*, S. Hook (ed), New York 1964.
71. Pleszka K., *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*[w:] *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, M. Zirk-Sadowski (red.), Łódź 1997.
72. Radwański Z., *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego* [w:] *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa*, J. Wróblewski (red.), Ossolineum 1982.
73. Rawls J., *Legal Obligation and the Duty of Fair Play* [w:] *Law and Philosophy*, S. Hook (red.), New York 1964.
74. Raz J., *The Rule of Law and its Virtue* [w:] idem, *The Authority of Law*, Oxford 1979.
75. Razowski T., *Komentarz do art. 17 Kodeksu karnego skarbowego*, LEX/el. 2017.
76. Schoueri L. E., Barbosa M. C., *The misuse of the sham doctrine as a facade for the business purpose approach* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
77. Simon H. A., *Rationality in Psychology and Economics* [w:] *Rational Choice. The Contrast between Economics and Psychology*, (eds.) R. M. Hogart, M. W. Andrew, Chicago 1987.
78. Sowiński R., *Przyczyny uchylania się od opodatkowania* [w:] *Prawo wobec wyzwań współczesności*, T. 3, materiały sesji naukowej (Poznań, 28.04.2005 r.), P. Wiliński, O. Krajniak, B. Guzik (red.), Poznań 2006.
79. Stachurski W., *Art. 297(a)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2021.
80. Tabor Z., *Ideologia legalności* [w:] *Teoria prawa. Filozofia prawa, Współczesne prawo i prawoznawstwo*, M. Kocoł, W. Lang (red.), Toruń 1998.
81. Vlastos G., *Justice and Equality* [w:] *Social Justice*, R. B. Brand (ed.), Eaglewood Cliffs 1962.
82. Wasserstrom R. A., *The Obligation to Obey the Law* [w:] *Essays in Legal Philosophy*, R. Summers (ed.), California 1971.
83. Wilk L., *Komentarz do art. 56 k.k.s.*, Legalis/el. 2014.

84. Wöhler V., *GAARs and tax treaties* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
85. Woleński J., *Wstęp. Harta Pojęcie prawa* [w:] H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa*, tłum. J. Woleński, Warszawa 1998.
86. Woźniak K., *Środki ograniczające umowne korzyści a polska GAAR* [w:] *Instytucje i prawo. Wyzwania ekonomiczne XXI wieku*, K. Gubiter, K. Szewczyk, A. Borcuch (red.), Kielce 2019.
87. Wronkowska S. [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001.
88. Wróblewski J., *O tak zwanym sylogizmie prawniczym* [w:] *Zagadnienia prawa karnego i teorii prawa*, Warszawa 1959.
89. Wróblewski J., *Precedens i jednolitość sądowego stosowania prawa* [w:] *Pisma Wybrane*, Warszawa 2015.
90. Zeitlin G. E., *United States of America* [w:] *Tax Avoidance, Tax Evasion*, London 1982.
91. Zelwiański R., *Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej* [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza*, R. Mastalski (red.), Wrocław 2001.
92. Zgoliński I., *Komentarz do art. 16(a) Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.
93. Zgoliński I., *Komentarz do art. 17 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.
94. Zgoliński I., *Komentarz do art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, Lex/el. 2018.
95. Zirk-Sadowski M., *Pojęcie, koncepcje i przebieg wykładni prawa administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 4: *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015.

WYDAWNICTWA CIĄGŁE

1. Arnold B. J., *The Taxation of Controlled Foreign Companies: An International Comparison*, „Canadian Tax Paper” 1986 no. 78.
2. Bartosiewicz A., *Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 9.
3. Bollmann R., *Kirchhof hat keine Chance*, „Frankfurter Allgemeine Zeitung”

- 3.07.2011.
4. Brayton B., Clark P. B., *The Macroeconomic and Sectoral Effect of the ERTA*, Board of Governors of FRS, Staff Study 148, December 1985.
 5. Bretten G. R., Stockton F., *The Ramsay Doctrine: An Interim Review*, "British Tax Review" 1987 no. 8.
 6. Brown K. B., *Applying Circular Reasoning to Linear Transactions: Substance Over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law*, "Hastings International Comparative Law Review" 1992 vol. 15 no. 2.
 7. Bryndziak S., *Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016 nr 5 (83), cz. 1.
 8. Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzecznicze doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004 nr 1.
 9. Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004 nr 1.
 10. Brzeziński B., *Przyczynek do analizy formalizmu prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009 nr 9.
 11. Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego i orzekanie w sprawach podatkowych w państwach anglosaskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004 nr 4.
 12. *Die Freunde und Feinde des Bierdeckels*, "Süddeutsche Zeitung" 28.06.2011.
 13. Dzwonkowski H., *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999 nr 6
 14. Filipczyk H., *"Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu" jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020 nr 3.
 15. Filipczyk H., *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1, 2014.
 16. Filipczyk H., *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 11.
 17. Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016 nr 7.
 18. Filipowicz A., *Chrześcijanin wobec podatków*, „Przegląd Powszechny”

- 1997 nr 3.
19. Freedman J., *The UK GAAR* [w:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, P. Pistone (eds.), Amsterdam 2016.
 20. Gajewski D., *Istota optymalizacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2014 nr 11.
 21. Gizbert T., *Wykładnia celowościowa*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3-4.
 22. Gizbert-Studnicki T., *Hart on Ascription and Responsibility*, “Archivum Iuridicum Cracoviense” 1976, vol. IX.
 23. Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997 nr 5.
 24. Głuchowski J., *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce*, „Glosa” 1997 nr 1.
 25. Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, RPEiS 2005, z. 3.
 26. Gomułowicz A., *Zasada legalizmu a zasada praworządności w sądowym wymiarze sprawiedliwości*, „Rzeczpospolita” 17.02.2018 r.
 27. Gruziel K., *Istota i założenia optymalizacji podatkowej – wybrane aspekty*, „Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomia i Org. Gosp. Żywnościowej” 2009 nr 77.
 28. Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016 nr 11.
 29. Gwiazdowski R., *Reforma podatkowa*, „Ius et Lex” 2005 nr 1.
 30. Jankowski J., *Quasi-antyabuzyjne klauzule z zakresu cen transferowych a konstytucyjne standardy w zakresie wewnątrz krajowych środków antyabuzyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2019 nr 4.
 31. Jarosławska-Gurgacz M., *Ograniczenie kosztów finansowania dłużnego – analiza praktyki rynkowej oraz orzecznictwa po roku stosowania znowelizowanych przepisów o niedostatecznej kapitalizacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019 nr 4.
 32. Justyńska A., *Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym a ochrona praw podatników*, „Monitor Podatkowy” 2019 nr 3.
 33. Kalinowski M., Pakulska M., *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005 nr 5.

34. Karwat P., *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016 nr 12.
35. Klonowska A., *Ekonomiczne skutki ucieczki przed podatkiem*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2008 nr 778.
36. Koreń D., *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, „Monitor Podatkowy” 2014 nr 8.
37. Kurzac M., *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, T. CV.
38. Kuźniacki B., *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012 nr 2.
39. Kuźniacki B., *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami - nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 5.
40. L. Alexander, *The Gap*, “Harvard Journal of Law & Public Policy” 1991, 14.
41. Ladziński A., Mardas P., Nowak T., Tkaczyk M., *Granice swobodnego kształtowania przez podatników wysokości ich zobowiązań podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2008 nr 12.
42. Lang W., *Instrumentalne pojmowanie prawa a państwo prawa*, „Państwo i Prawo” 1991 nr 12.
43. Lang W., *Teoretyczna charakterystyka pojęcia przestrzegania prawa*, „Państwo i Prawo” 1981, z. 11.
44. Leszczyński L., *Wykładnia operatywna (podstawowe właściwości)*, „Państwo i Prawo” 2009 nr 6.
45. Litwińczuk H., *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999 nr 9.
46. M. Rudnicki, Ł. Blak, *Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, „Monitor Podatkowy” 2007 nr 8.
47. Majdowski F., *Czy stosowanie regulacji CFC stoi w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach?*, „Monitor Podatkowy” 2018 nr 6.
48. Majdowski F., *Konflikt pomiędzy klauzulą tax sparing, a regulacjami CFC na przykładzie Nowej Zelandii*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018 nr 11.

49. Majdowski F., *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?*, „Przegląd Podatkowy” 2018 nr 7.
50. Majdowski F., Wilczkiewicz M., *Polska podpisała umowę w sprawie FATCA*, „Przegląd Podatkowy” 2015 nr 5.
51. Mariański A., Michalak A., *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020 nr 8.
52. Maruchin W., *Analiza postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2019 nr 2.
53. Mastalski R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów, [Cz. 1]*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007 nr 1.
54. Mastalski R., *Prawo podatkowe a gospodarka*, RPEiS 2005 z. 3.
55. Mastalski R., *Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005 nr 2.
56. Michalak A., *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Monitor Podatkowy” 2017 nr 7.
57. Mirek I., *Kwestia gospodarczego sposobu rozpatrywania prawa podatkowego i nadużycia możliwości kształtowania skutków prawnych w prawie podatkowym Austrii, Szwajcarii i Niemiec*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004 nr 4.
58. Missala W., *FATCA, czyli amerykański podatek obciążający polskie podmioty*, „Przegląd Podatkowy” 2012 nr 5.
59. Moore M. S., *A Natural Law Theory of Interpretation*, “Southern California Law Review” 1985, vol. 58.
60. Morawski L., *Instrumentalizacja prawa (zarys problemu)*, „Państwo i Prawo” 1993 nr 6.
61. Morawski L., *The Universalizability Principle, Justice and Law-Some Remarks*, “Archivum Iuridicum Cracoviense” 1989 vol. XXII.
62. Morawski W., *Wnioski wielowariantowe o wydanie urzędowej interpretacji prawa podatkowego - zakazane czy konieczne?.*, „Krytyka Prawa: niezależne studia nad prawem” 2017 T. 9 nr 1.
63. Niedojadło J., *Nullum tributum sine lege – dopuszczalność wyboru drogi najmniej opodatkowanej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2014 nr 1.
64. Nowacki J., *O rozumieniach skuteczności prawa*, „Studia Prawnicze” 1986, z. 1-2.

65. Nowacki J., *Problem moralnej indyferentności przepisów prawa pozytywnego*, ZNUŁ „Nauki Humanistyczno-Społeczne”, Seria I. Z. 47, Łódź 1966.
66. Nowak M., *Podatek linowy w Polsce a doświadczenia krajów regionu*, „Zagadnienia sądownictwa konstytucyjnego” 2011, nr 2.
67. Posner R., *An Economic Theory of the Criminal Law*, „Columbia Law Review” 1985, Vol. 85, No. 6.
68. Pound R., *Law in Books and Law in Action*, American LR 12, 1910.
69. Radzikowski K., *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005 nr 9.
70. Radzikowski K., *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010 nr 6.
71. Ratajczak M., *Ekonomia polityczna wspaniałomyślności – wokół Sloterdijka idei nowej regulacji podatków*, „HYBRIS” 2012 nr 16.
72. Rudnicki M., Błak Ł.: *Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, „Monitor Podatkowy” 2007 nr 8.
73. Schauer F., *Formalism*, „Yale Law Journal” 1988, Vol. 97, No. 4.
74. Shavell S., *Criminal Law and the optimal use of nonmenetary sanctions as a deterrent*, „Columbia Law Review” 1985 Vol. 85 No. 6.
75. Ślifirczyk M., *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018 nr 1.
76. Sloterdijk P., *Revolution der gebenden Hand*, “Frankfurter Allgemeine Zeitung” 10.06.2019.
77. Sunstein C., *On Analogical Reasoning*, “Harvard Law Review” 1993 vol. 106, no. 3.
78. Titley J., *Anti-Avoidance Doctrines: The US Alternatives – Part I*, „British Tax Review” 1987 no. 5.
79. Uckmar V., *General Report [w:] Tax Avoidance/Tax Evasion*, Cahiers de droit fiscal international, tom 68a, Rotterdam 1983.
80. van Os P., *Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality*, „EC Tax Review” 2016 no. 4.
81. Vanistendael F., *Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?*, “Bulletin for International Taxation” 2016 no. 3.

82. Voje J., *EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements*, „European Taxation” 2017 no. 5.
83. Vonegauer S., *What is the Proper Role of Legislative Intention in Judicial Interpretation?*, „Statute Law Review” 1997 vol.18 no. 3.
84. Walecka-Agria M., *Planowanie podatkowe: Legalny sposób na niższe podatki*, www.bankier.pl [dostęp: 28.11.2021]
85. Werner A., *Pojęcie planowania i optymalizacji podatkowej*, Warszawa: Studia i prace Kolegium Zarządzania i Finansów, „Zeszyt Naukowy” 2013 (126).
86. Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016 nr 6.
87. Wilk M., *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019 nr 2.
88. Wilk M., *Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017 nr 10.
89. Woleński J., *Linguistic Philosophy and Contemporary Analytical Jurisprudence*, „Archivum Iuridicum Cracoviense” 1971, vol. V.
90. Woleński J., *Obowiązywanie prawne w ujęciu H.L.A. Harta*, „Zeszyty Naukowe UJ. Prace Prawnicze” 1971, z. 51.
91. Woźniak K., *Article 199a of the Tax Ordinance Act in Polish Legal Regime*, ‘Financial Law Review’ 2021, no. 21 (1).
92. Woźniak K., *Tax avoidance and the ethical status of state’s actions in the fight against it*, „Financial Law Review” 2018, Issue 11 (3).
93. Wróblewski B., *Radykalne uproszczenie prawa podatkowego w ujęciu Paula Kirchhofa*, RPEiS 2014 z. 1.
94. Wyrzykowski W., *Optymalizacja podatkowa przedsiębiorców – granice prawa a granice bezpieczeństwa*, „Journal of Management and Finance” vol. 13, no. 3/2/2015.
95. Zalasinski A., *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007 nr 1.
96. Zdyb M., *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko treaty shopping*, „Przegląd Podatkowy” 2007 nr 8.
97. Zelwański R., *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2004 nr 9.

98. Zelwiański R., *Obejście prawa podatkowego. Komentarz do wyroku TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03*, „Przegląd Podatkowy” 2004 nr 9.
99. Ziemiński Z., *Związki między sprawiedliwością a równością*, „Etyka” 1981 nr 19.
100. Żuławska C., *Glosa do orzeczenia TK z dnia 14 grudnia 1990 r. (K 12/90)*, „Państwo i Prawo” 1991 nr 4.

ORZECZENIA

1. IRC v. Duke of Westminster [1936] AC 1; 19 TC 490.
2. Pepper v. Hart [1993] AC 593.
3. Postanowienie SN z 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002/9–10/81.
4. Postanowienie TK z 14 lipca 2004 r., SK 16/02, OTK-A 2004/7/77, LEX nr 121592.
5. Uchwała TK z 26 marca 1996 r., W.13/95, OTK 1996, tom I, poz. 14.
6. W.T. Ramsay Ltd v. IRC [1982] AC 300.
7. Wyrok C-196/04, Cadbury Schweppes.
8. Wyrok NSA w Warszawie z 16 listopada 2006 r., II FSK 1419/05, LEX nr 263875.
9. Wyrok NSA w Warszawie z 26 lutego 2001 r., III SA 167/00, LEX nr 47930.
10. Wyrok NSA z 10 lipca 1996 r., SA/ Ka 1244/95, LEX nr 29369.
11. Wyrok NSA z 13 października 2014 r., II FPS 7/14, LEX nr 1536815.
12. Wyrok NSA z 22 marca 2018 r., II FSK 663/16, LEX nr 2497760.
13. Wyrok NSA z 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97, niepubl.
14. Wyrok NSA z 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13, LEX nr 1990365.
15. Wyrok NSA z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20, ONSAiWSA 2021/3/51, LEX nr 3115421.
16. Wyrok NSA z 3 lutego 2016 r., II FSK 2744/13, LEX nr 2025652,
17. Wyrok NSA z 31 stycznia 2019 r., II FSK 3242/18, LEX nr 2645863.
18. Wyrok SA w Krakowie z 29 maja 2014 r., II AKa 26/14, KZS 2014/7–8/63.
19. Wyrok SA w Szczecinie z 21 czerwca 2013 r., II AKa 74/13, Prok. i Pr. 2014/11–12/25.
20. Wyrok SN z 20 czerwca 1995 r., II ARN 22/95, OSNAP 1995/24/297, LEX nr 135.
21. Wyrok SN z 20 grudnia 2001 r., III RN 163/00, OSNP 2002/9/199.

22. Wyrok SN z 27 maja 2002 r., V KKN 188/00, OSNKW 2002/11–12/113.
23. Wyrok SN z 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997/5–6/46.
24. Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5/41, Legalis 62947.
25. Wyrok TK z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005/8/91, LEX nr 165330.
26. Wyrok TK z 13 lutego 2001 r., K 19/99, LEX nr 46368.
27. Wyrok TK z 2 października 2006 r., SK 34/06, LEX nr 210785.
28. Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, LEX nr 56067.
29. Wyrok TK z 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002/3/34.
30. Wyrok TK z 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK 1998/3/30.
31. Wyrok TK z 30 maja 2007 r., SK 68/06, LEX nr 272775.
32. Wyrok TK z 9 października 2007 r., SK 70/06, LEX nr 322147.

INNE

1. <http://gessel.pl/publikacje/tematy/polish-gaar-to-enter-to-force-on-july-15-2016> [15.11.2016 r.].
2. http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2015/08/GrantThornton_BEPS_marzec2017.pdf
3. http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2015/08/GrantThornton_BEPS_marzec2017.pdf
4. <http://taxfin.pl/podatki-sa-kosztem-dzialalnosci-gospodarczej-ponoszonym-przez-przedsiębiorcw-ktry-moze-byc-przez-nich-optymalizowany-dazenie-do-zredukowania/> [dostęp: 17.07.2021]
5. <https://grantthornton.pl/publikacja/nowa-nadzieja-dla-przedsiębiorcow-w-zakresie-mdr/> [dostęp: 21.06.2021]
6. <https://kancelaria-skarbiec.pl/optimalizacja-podatkowa/> [dostęp: 12.12.2019]
7. <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12313855/12522177/12522181/dokument354247.pdf>
8. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1345107,raportowanie-schematow-podatkowych-od-2019-roku.html> [dostęp: 10.01.2022]
9. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-145058&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>

10. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-186358&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
11. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-147798&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
12. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-149398&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
13. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-188478&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
14. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-190058&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
15. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-190158&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
16. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-190718&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
17. <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-karty-pism.xhtml?dokumentId=-193238&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc>
18. <https://sjp.pl/ekonomiczny> [dostęp: 24.03.2020]
19. <https://sjp.pwn.pl/sjp/glowny;2462029.html> [dostęp: 24.03.2020]
20. <https://sjp.pwn.pl/sjp/sprzecznosc;2523472.html> [dostęp: 24.03.2020].
21. <https://www.money.pl/podatki/ip/cit/cienka-kapitalizacja-a-koszty-uzyskania-przychodow/> [dostęp: 10.01.2022].
22. <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>
23. <https://www.prawo.pl/podatki/rozszerzy-sie-zakres-automatycznej-wymiany-informacji-podatkowej,19671.html> [dostęp: 20.10.2021]

24. https://www.researchgate.net/publication/317998301_General_Anti-Avoidance_Rules_GAARs_A_Key_Element_of_Tax_Systems_in_the_Post-BEPS_Tax_World_The_UK_GAAR [dostęp: 29.09.2021]
25. Informacja o wynikach kontroli z 30 grudnia 2019 r.: Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT. KBF.430.015.2019.
Nr ewid.191/2019/P/18/010/KBF
26. *OECD, Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, Paryż: OECD, 5 października 2015r.*, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf> [dostęp: 1.01.2022].
27. *OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Paryż: OECD, 21 lipca 2014 r., <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm> [dostęp: 6.04.2017].
28. www.nik.gov.pl/kontrole/P/18/010/LBY/ [dostęp: 20.03.2020]