

UNIKANIE OPODATKOWANIA A PLANOWANIE PODATKOWE

Krzysztof Cień



Wolters Kluwer

UNIKANIE OPODATKOWANIA A PLANOWANIE PODATKOWE

Krzysztof Cień

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 stycznia 2022 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-010-8

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Rozdział I	
Pojęcia unikania opodatkowania i planowania podatkowego oraz ich charakter prawny	39
1. Uwagi wstępne	39
2. Próba usystematyzowania definicji unikania opodatkowania powstałych przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania	41
3. Ogólna charakterystyka definicji legalnej unikania opodatkowania	58
4. Charakter prawny unikania opodatkowania zarówno przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania, jak i po jej wejściu w życie	65
5. Definicja legalna unikania opodatkowania a prawo Unii Europejskiej	68
6. Próba usystematyzowania definicji planowania podatkowego do czasu wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania	83
7. Ogólna definicja i charakter prawny planowania podatkowego	90
8. Uwagi końcowe	99

Rozdział II

Postacie zachowań stanowiących unikanie opodatkowania

oraz planowanie podatkowe	103
1. Uwagi wstępne	103
2. Próba usystematyzowania ujęć postaci zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe powstałych przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania	105
3. Czynność jako zachowanie stanowiące unikanie opodatkowania	114
4. Prawne czynności konwencjonalne jako postacie zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe	118
5. Zespół powiązanych ze sobą czynności jako zachowanie stanowiące unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe	153
6. Podmioty biorące udział w dokonywaniu czynności stanowiących unikanie opodatkowania oraz w zachowaniu będącym planowaniem podatkowym	161
7. Zaniechanie jako zachowanie stanowiące planowanie podatkowe	166
8. Zachowanie stanowiące unikanie opodatkowania a prawo Unii Europejskiej	169
9. Uwagi końcowe	171

Rozdział III

Cechy zachowań stanowiących unikanie opodatkowania

i planowanie podatkowe	177
1. Uwagi wstępne	177
2. Próba usystematyzowania cech zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania	180
3. Sztuczny sposób działania a unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe	194
4. Okoliczności mogące wskazywać na sztuczny sposób działania	236

5. Cele czynności stanowiącej unikanie opodatkowania	258
6. Cele zachowania będącego planowaniem podatkowym	268
7. Cechy zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe a prawo Unii Europejskiej	271
8. Uwagi końcowe	278

Rozdział IV

Kwalifikacja prawna zachowań stanowiących unikanie opodatkowania albo planowanie podatkowe

i ich skutków	285
1. Uwagi wstępne	285
2. Próba usystematyzowania ujęć kwalifikacji prawnej zachowań stanowiących unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe oraz ich skutków przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania	288
3. Teoretycznoprawny model oceny zgodności z prawem zachowania określonego podmiotu	300
4. Czynność stanowiąca unikanie opodatkowania a kryterium legalności	303
5. Zachowanie będące planowaniem podatkowym a kryterium legalności	317
6. Charakterystyka postaci korzyści podatkowej jako skutku zastosowania określonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych	324
7. Sprzeczność korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem oraz celem przepisu ustawy podatkowej jako skutek unikania opodatkowania	330
8. Charakter korzyści podatkowej będącej skutkiem planowania podatkowego	387
9. Skutek unikania opodatkowania wynikający z jego definicji legalnej a prawo Unii Europejskiej	395
10. Uwagi końcowe	400

Rozdział V

Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a obejście prawa, optymalizacja podatkowa, agresywne planowanie podatkowe, minimalizowanie opodatkowania, łagodzenie opodatkowania oraz oszczędzanie podatkowe	407
1. Uwagi wstępne	407
2. Unikanie opodatkowania a obejście prawa	410
3. Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a optymalizacja podatkowa	435
4. Unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe a agresywne planowanie podatkowe	447
5. Planowanie podatkowe oraz unikanie opodatkowania a minimalizowanie opodatkowania oraz łagodzenie opodatkowania	459
6. Unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe a oszczędzanie podatkowe	461
7. Uwagi końcowe	467
Zakończenie	471
Steuervermeidung versus Steuerplanung in der polnischen Rechtsordnung (Zusammenfassung)	491
Tax avoidance and tax planning within the Polish legal order (summary)	499
Bibliografia	505
Wykaz orzecznictwa	523
Wykaz aktów prawnych	529
Inne źródła	533

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|----------------------|---|---|
| dyrektywa ATA | – | 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.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa MR | – | dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.) |
| dyrektywa 90/434/EWG | – | dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleni, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej lub spółdzielni europejskiej pomiędzy Państwami Członkowskimi (Dz.Urz. WE L 225, s. 1, ze zm.) |
| k.c. | – | ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.) |
| k.k.s. | – | ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.) |

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
rezolucja Parlamentu Europejskiego	– rezolucja Parlamentu Europejskiego z 21.05.2013 r. w sprawie walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi (Dz.Urz. UE C 55 z 2016 r., s. 54)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.p.p.s.z.	– ustawa z 30.10.2002 r. o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy (Dz.U. z 2021 r. poz. 239 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333)
u.p.r.z.o.z.	– ustawa z 15.04.2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 164)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.r.n.p.p.	– ustawa z 30.08.2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2183)
u.w.p.i.p.	– ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2021 r. poz. 626 ze zm.)

u.z.p.d.o.f.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.)
zalecenie Komisji	– zalecenie Komisji z 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz.Urz. UE L 338, s. 41)
z.t.p.	– rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

AUWr	– Acta Universitatis Wratislaviensis
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
FK	– Finanse Komunalne
KPP	– Kwartalnik Prawa Prywatnego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– Monitor Prawniczy
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich (1921–1939), Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych (1957–1989), Orzecznictwo Sądów Polskich (od 1990 r.)
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
Pał.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
Prz. Sejm.	– Przegląd Sejmowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rej.	– Rejent
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny (w latach 1921–1925 Ruch Prawniczy i Ekonomiczny)
R.Pr.	– Radca Prawny
SP	– Studia Prawnicze
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZNUŁ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

Organy orzekające, instytucje

KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
RSPUO	– Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej: Europejski Trybunał Sprawiedliwości)
UE	– Unia Europejska
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Legalis	– System Informacji Prawnej Legalis
LEX	– System Informacji Prawnej LEX

WSTĘP

1. Niniejsze opracowanie koncentruje się na zagadnieniach związanych z dwoma sposobami obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym¹, a konkretnie unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym. Przez sposób obniżenia obciążenia podatkowego należy rozumieć zachowanie podatnika albo zespół zachowań podatnika oraz innych podmiotów, którego podjęcie skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej. Osiągniętą w wyniku określonego postępowania korzyść podatkową stanowi, ogólnie ujmując, brak zobowiązania podatkowego lub obniżenie wysokości świadczenia wynikającego z zobowiązaniowego stosunku prawnopodatkowego. Postacią korzyści podatkowej może być również powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Przepisy prawne nie nazywają w sposób specyficzny ogółu sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Zawierają jedynie nazwy poszczególnych zachowań podatników, które skutkują obniżeniem ciężaru opodatkowania, o czym będzie jeszcze mowa. Natomiast w literaturze przedmiotu ogół sposobów obniżania obciążeń podatkowych nazywany jest w różny sposób. Najczęściej można spotkać się z pojęciami oporu

¹ W polskim porządku prawnym do sposobów obniżania obciążeń podatkowych zalicza się: unikanie opodatkowania, nadużycie prawa w podatku od towarów i usług, uchylanie się od opodatkowania oraz planowanie podatkowe.

podatkowego², ucieczki przed podatkiem³, reakcją na podatek⁴ albo minimalizowaniem lub redukowaniem obciążeń podatkowych⁵. Jak widać, przyjmowane powszechnie nazwy ogółu sposobów obniżania obciążeń podatkowych wywodzą się z języka potocznego. W niniejszej pracy przyjęto jednak, że zachowania podatników zmierzające do uzyskania korzyści podatkowej będą konsekwentnie nazywane sposobami obniżania obciążenia podatkowego. Zgodnie z powszechnym znaczeniem słowo „sposób” oznacza tyle, co „tryb postępowania lub wykonania, robienia czegoś”⁶. Przyjęcie takiej konwencji terminologicznej pozwoli uniknąć posługiwania się kolokwialnymi nazwami ogółu metod służących obniżeniu opodatkowania. Ponadto sprzyja to prowadzeniu dalszego wywodu w sposób spójny.

Przedstawienie zagadnień dotyczących unikania opodatkowania i planowania podatkowego w polskim porządku prawnym wymaga uprzedniego sprezytowania oraz podkreślenia doniosłości problemu

² Zob. np. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałaniu mu*, Warszawa 2002, s. 9; T. Lipowski, *Pojęcie unikania opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, „Glosa” 2002/9, s. 19; M. Rudnicki, Ł. Blak, *Wewnątrz-krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, M. Pod. 2007/8; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 378–379.

³ Por. m.in. A. Góldyn, *Formy ucieczki przed podatkiem*, M. Pod. 1996/7, s. 204; P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 575; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 19; K. Kunowska, K. Kunowski, *Rola doradcy podatkowego w optymalizacji podatkowej* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2012, s. 119. Zob. także J.T. Lyons, *The Struggle against International Fiscal Fraud: Tax Avoidance and Tax Evasion*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1996/50/3, s. 100.

⁴ Takie określenie zachowań zmierzających do obniżenia obciążenia podatkowego można odnaleźć w piśmiennictwie z zakresu nauk ekonomicznych. Por. np. A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 16.

⁵ Por. W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PP 2017/2, s. 17. Literatura zagraniczna posługuje się czasem zwrotem *forms of minimisation of the tax burden*, co należy tłumaczyć „sposoby minimalizowania obciążenia podatkowego”, zob. V. Uckmar, *General Report* [w:] *Studies on International Fiscal Law*, t. 63a, Rotterdam 1983, s. 20.

⁶ *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, <http://doroszewski.pwn.pl> (dostęp: 7.11.2021 r.).

podstawowego, do którego one przynależą. Problematyka sposobów obniżania obciążeń podatkowych jest bowiem związana z wywodzonymi z przepisów Konstytucji RP z 2.04.1997 r. zasadami dotyczącymi prawa podatkowego. Treść tych zasad jest determinowana przez wartości, które powinny podlegać ochronie zarówno w procesie stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Pośród zasad prawa podatkowego, które wynikają z Konstytucji RP, wyróżnia się zasadę równości opodatkowania oraz zasadę powszechności opodatkowania. Mają one swoje źródło między innymi w przepisie art. 84 Konstytucji RP⁷. Zgodnie z nim każdy podlega obowiązкови podatkowemu w zakresie wynikającym z ustawy nakładającej określony podatek. Konkretyzacja zasad równości oraz powszechności opodatkowania następuje więc w poszczególnych ustawach podatkowych⁸.

Równość opodatkowania nakazuje, aby wszystkie podmioty znajdujące się w tej samej sytuacji ekonomicznej były opodatkowane w takim samym stopniu⁹. Z jednej strony godzą więc w nią dążenia podatników do osiągnięcia korzyści podatkowych poprzez podejmowanie zachowań, które pozostają w sprzeczności ze wzorami zachowań określonymi w zakresach normowania norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów prawa podatkowego. Nie można przy tym wykluczyć, że zachowania te będą pozostawać, mówiąc w uproszczeniu, w sprzeczności nie tylko normami prawa podatkowego, lecz także normami prawnymi wywiezionymi z przepisów innych gałęzi prawa. Z drugiej jednak strony nierównomierne obciążenie podatkowe podatników znajdujących się w tej samej sytuacji ekonomicznej może być efektem realizacji określonej polityki podatkowej przez państwo. Ustawodawca, wprowadzając do

⁷ Natomiast w literaturze przedmiotu można odnaleźć pogląd, zgodnie z którym przepisy art. 84, 31 i 32 Konstytucji RP w powiązaniu z normami wysłowionymi z przepisów art. 20, 21, 22 i 64 Konstytucji RP pozwalają wywieść zasadę sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym. Tak A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 107. Na aspekt materialny zasady sprawiedliwości podatkowej mają składać się równość oraz powszechność opodatkowania. Zob. szerzej A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 131–132.

⁸ Por. wyrok NSA z 2.02.2018 r., II FSK 212/16, Legalis nr 1740457.

⁹ Por. wyroki TK: z 18.10.2011 r., SK 2/10, Legalis nr 379746, oraz z 29.07.2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.

ustaw podatkowych środki prawne kreujące dla podatników uprawnienie do skorzystania z nich, których zastosowanie powoduje obniżenie obciążenia podatkowego, godzi się bowiem na utratę dochodów podatkowych z tego tytułu¹⁰. Jednocześnie takie zróżnicowanie opodatkowania podatników, jako skutek zamierzony przez ustawodawcę, nie czyni zasadniczo uszczerbku dla równości opodatkowania.

Równość opodatkowania nie zakazuje podejmowania zachowań zmierzających do odpowiedniego skonstruowania stanu faktycznego w celu uzyskania korzyści podatkowej. Podatnik może zatem, samodzielnie albo podejmując czynności z innymi podmiotami, ukształtować stan faktyczny, z którym ustawa podatkowa wiąże skutki podatkowe, w taki sposób, aby korzystać tę osiągnąć. Objawiać się to może na przykład w niedoprowadzaniu w ogóle do zaistnienia stanu faktycznego określonego w zakresie zastosowania normy prawa podatkowego, z którym jej zakres normowania wiąże nakaz zapłaty podatku. Obniżeniu ciężaru opodatkowania służyć może także wybór formy organizacyjno-prawnej prowadzenia działalności gospodarczej lub wykorzystanie dyspozytywnego charakteru czynności cywilnoprawnych. Z punktu widzenia równości opodatkowania pożądane jest jednak, aby podatnicy kształtując stan faktyczny i osiągając przy tym ten sam efekt ekonomiczny, byli równomiernie obciążeni podatkiem. Zaistnienie u podatników tożsamych rzeczywistych stanów faktycznych odpowiadających abstrakcyjnemu stanowi faktycznemu określonego w zakresie zastosowania normy prawa podatkowego powinno bowiem skutkować aktualizacją obowiązku zapłaty podatku w takiej samej wysokości.

Tymczasem chęć uzyskania korzyści podatkowej może skłaniać podatników do takiego ukształtowania stanu faktycznego, aby nie odpowiadał on abstrakcyjnemu stanowi faktycznemu zawartemu w zakresie zastosowania jednej z norm prawa podatkowego. Możliwa jest zatem

¹⁰ Nie chodzi tu przy tym o karę albo środek karny jako szczególne środki prawne, będące reakcją państwa na czyny zabronione przez prawo karne. Przez tego typu środek prawny, służący planowaniu podatkowemu, należy rozumieć zespół norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów ustawy podatkowej, w wyniku przestrzegania których podatnik osiąga korzyść podatkową. Jego cechą istotną jest przyznanie podatnikowi uprawnienia do skorzystania z niego.

sytuacja, w której skonstruowany przez podatnika rzeczywisty stan faktyczny, nieodpowiadający abstrakcyjnemu stanowi faktycznemu, powoduje ten sam efekt ekonomiczny, co rzeczywisty stan faktyczny zaistniały u innego podatnika, tyle że odpowiadający temu abstrakcyjnemu stanowi faktycznemu. Co więcej, skutkiem rozbieżności pomiędzy rzeczywistymi stanami faktycznymi prowadzącymi do tego samego efektu ekonomicznego może być zróżnicowane obciążenie podatkiem tych podatników. Wykreowany przez podatnika rzeczywisty stan faktyczny może bowiem, po pierwsze, przystawać do abstrakcyjnego stanu faktycznego określonego w zakresie zastosowania innej normy prawa podatkowego, która, w przeciwieństwie do pierwszej normy, skutkuje osiągnięciem przez podatnika korzyści podatkowej. Po drugie, ukształtowany przez niego rzeczywisty stan faktyczny może w ogóle nie spełniać warunków wskazanych w zakresie zastosowania jakiegokolwiek normy prawa podatkowego, przyczyniając się tym samym do uzyskania przez niego korzyści podatkowej. W takich przypadkach nierównomierne obciążenie podatkowe podatników nie zawsze jednak stanowi efekt zamierzony oraz pożądany przez ustawodawcę.

Zróżnicowanie ciężaru opodatkowania niekiedy może być zatem nieuzasadnione i w ten sposób przeczyć równości opodatkowania. Przekłada się to z kolei na brak możliwości pełnego urzeczywistnienia zasady powszechności opodatkowania¹¹. Jej realizacja oznacza objęcie obowiązkiem podatkowym wszystkich zobowiązanych podmiotów oraz obciążenie podatkiem wszystkich stanów faktycznych, których zaistnienie skutkuje powstaniem tego obowiązku¹². Dzięki temu państwo lub jednostka samorządu terytorialnego otrzymują od podmiotów korzystających z ich opieki prawnej środki pieniężne niezbędne do funkcjonowania oraz wypełniania zadań publicznych¹³. Natomiast niezamierzone przez ustawodawcę nierównomierne obciążenie podatkowe podatników na skutek kształtowania przez nich rzeczywistych stanów faktycznych tak,

¹¹ Zob. szerzej A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 135–137.

¹² Zob. wyroki TK: z 29.07.2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200, oraz z 18.11.2014 r., K 23/12, LEX nr 1548281.

¹³ Zob. T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Legalis 2016, art. 84. Por. także wyrok TK z 12.04.2011 r., P 90/08, LEX nr 824128.

aby nie odpowiadały one abstrakcyjnym stanom faktycznym zawartym w zakresach zastosowania norm prawa podatkowego, jest zaprzeczeniem zasady powszechności opodatkowania. Nie czynią jej zadość również zachowania podatników podjęte w celu uzyskania korzyści podatkowych, które pozostają w sprzeczności ze wzorami zachowań określonymi w zakresach normowania norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów prawa podatkowego.

Zasada równości opodatkowania oraz zasada powszechności opodatkowania są więc realizowane wtedy, gdy podatnicy uzyskują korzyści podatkowe wskutek zastosowania unormowanych w przepisach prawa podatkowego środków prawnych powodujących obniżenie obciążenia podatkowego, które kreują dla nich uprawnienie do skorzystania z tych środków. Wówczas takie zachowanie nosi cechy dozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Z kolei osiąganie przez podatników korzyści podatkowych w efekcie zachowań pozostających w sprzeczności ze wzorami zachowań określonymi w zakresach normowania norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów prawa podatkowego stanowi zaprzeczenie tych zasad. W konsekwencji takie zachowanie, posiadając cechy niedozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych, powoduje aktualizację obowiązku państwa lub jednostki samorządu terytorialnego do wyegzekwowania od tych podmiotów należytego wywiązywania się z obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Natomiast uzyskiwanie przez podatników korzyści podatkowych w wyniku ukształtowania rzeczywistego stanu faktycznego tak, aby nie przystawał do abstrakcyjnego stanu faktycznego oraz powodował ten sam efekt ekonomiczny, co rzeczywisty stan faktyczny zaistniały u innych podatników, choć odpowiadający temu abstrakcyjnemu stanowi faktycznemu, nie może być jednoznacznie odniesione w stosunku do zasad równości oraz powszechności opodatkowania. W zakresie ustalenia, czy takie zachowanie nosi cechy dozwolonego albo niedozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych, jako efekt niepożądany przez ustawodawcę, pojawia się bowiem problem wyznaczenia granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia przez podatnika korzyści podatkowej.

Z powyższych względów problematyka sposobów obniżania obciążeń podatkowych jest od dawna przedmiotem zainteresowania zarówno nauk prawnych, jak i ekonomicznych¹⁴. Obserwacja obrotu prawnego skłania przedstawicieli nauki do rozpoznawania realizowanych przez podatników, samodzielnie albo wspólnie z innymi podmiotami, zachowań zmierzających do obniżenia obciążeń podatkowych, wskazywania ich cech istotnych oraz podejmowania prób nazwania i sklasyfikowania tych zachowań. W piśmiennictwie wyróżnia się aż kilkanaście pojęć mających określać sposoby obniżania obciążeń podatkowych. Najbardziej rozpowszechniony oraz zarazem najprostszy podział sposobów obniżania obciążeń podatkowych wywodzi się z dorobku anglosaskiej nauki prawa podatkowego¹⁵. Został on zasadniczo przejęty przez polską naukę prawa podatkowego¹⁶. W ramach tego podziału wyróżnia się unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania oraz planowanie podatkowe¹⁷. Z analizy literatury przedmiotu wynika jednak, że pojęcia te nie mają ustalonego stałego zakresu znaczeniowego. Ogólnie wskazuje się, że unikanie opodatkowania od uchylania się od opodatkowania odróżnia kryterium zgodności z prawem zachowania podatnika. O ile unikanie opodatkowania to zachowanie zgodne z prawem, o tyle uchylanie się od opodatkowania to działanie lub zaniechanie niezgodne z prawem. Natomiast planowanie podatkowe stanowi zachowanie zgodne z prawem, które przejawia się w obniżaniu obciążenia podatkowego za pomocą przewidzianych prawem środków służących temu

¹⁴ Tytułem przykładu można wskazać na takie pozycje bibliograficzne z zakresu nauk prawnych, jak: W.J. Szatensztejn, *Obejście ustaw podatkowych*, PPH 1927/7, s. 349; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 218–236; S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 224–225; S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy. Rozważania o pozafiskalnych celach opodatkowania i niektórych ich gospodarczych skutkach*, Warszawa 1939, s. 13–14. Natomiast z literatury zagranicznej zob. np. A. Hensel, *Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“* [w:] *Festgabe für Ernst Zitelmann*, München–Leipzig 1923, s. 227 i n.

¹⁵ Zob. np. J.T. Lyons, *The Struggle...*, s. 100. Por. także B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9.

¹⁶ Zob. np. T. Lipowski, *Pojęcie...*, s. 19–25.

¹⁷ Por. np. OECD, *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Paris 1987, s. 16–17; P. Merks, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, „Intertax” 2006/34/5, s. 272–281; *Tax avoidance, evasion and planning in Malaysian*, red. J. Kasipillai, Singapore 2012, s. 2–8.

celowi. Czasem dodaje się, że planowanie podatkowe oznacza również osiągnięcie korzyści podatkowej wskutek kształtowania stanu faktycznego, którego skutki są objęte zakresem zastosowania normy prawa podatkowego. Ma ona nakazywać zapłatę podatku w niższej kwocie niż inna norma prawa podatkowego. W tym zakresie zbliża się więc ono do unikania opodatkowania.

Jak widać, tak ogólne definiowanie unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania oraz planowania podatkowego sprawia, że powyższy podział sposobów obniżania obciążeń podatkowych nie spełnia warunku, jaki stawia się przed poprawnym podziałem logicznym. Wedle niego zarówno unikanie opodatkowania, jak i planowanie podatkowe to zachowania podatnika zgodne z prawem. Tymczasem poprawny podział logicznym powinien być rozłączny¹⁸. Ponadto ze wskazanego podziału sposobów obniżania obciążeń podatkowych wynika, że planowanie podatkowe jest dozwolonym sposobem obniżania obciążeń podatkowych, a uchylanie się od opodatkowania już nie. Piśmiennictwo nie wypowiada się przy tym jednoznacznie, czy unikanie opodatkowania jest dozwolonym sposobem obniżania obciążeń podatkowych, czy też nim nie jest.

Co więcej, biorąc pod uwagę aktualny stan krajowego i zagranicznego piśmiennictwa oraz dorobek orzecznictwa, można wskazać również na takie pojęcia mające służyć nazywaniu sposobów obniżania obciążeń podatkowych, jak przede wszystkim: optymalizacja podatkowa, agresywna optymalizacja podatkowa, agresywne planowanie podatkowe, oszczędzanie podatkowe, minimalizowanie opodatkowania, łagodzenie opodatkowania, nadużycie prawa, obejście prawa podatkowego, oszustwo podatkowe. Oprócz tego niekiedy mowa jest także o legalnym oraz nielegalnym unikaniu opodatkowania. Wskazane nazwy sposobów obniżania obciążenia podatkowego nie mają ustalonego stałego zakresu znaczeniowego i częstokroć są używane zamiennie¹⁹. Wskutek tego nie

¹⁸ Zob. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2011, s. 57.

¹⁹ W literaturze zagranicznej także dostrzeżono ten problem. Zob. np. S. Bergmann, *Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht*, „Steuer & Wirtschaft International” 2010/10, s. 477–478; C. Öner, *Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law*, „EC Tax Review” 2018/2, s. 96–112.

można precyzyjnie ani poznać kryterium podziału tych sposobów, ani określić, który z nich jest dozwolony, a który już nie. W takim przypadku ustalenie w procesie stosowania prawa charakteru prawnego zachowania skutkującego osiągnięciem korzyści podatkowej, wobec braku jednolitego aparatu pojęciowego, jest także nader utrudnione. Nie ulega wątpliwości, że taki stan nie służy realizacji zasad równości oraz powszechności opodatkowania.

Tym niemniej, przyjmując za punkt wyjścia podział sposób obniżania obciążeń podatkowych na uchylanie się od opodatkowania, unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe, trzeba zauważyć, że w literaturze przedmiotu pojęcie uchylania się od opodatkowania nie powoduje trudności w wyznaczeniu jego zakresu oraz wyróżnieniu go na tle unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego²⁰. Rozwinięcie znaczenia, jakie nadało mu piśmiennictwo, pozwala przyjąć, że stanowi ono, mówiąc ogólnie, zachowanie podatnika skutkujące osiągnięciem korzyści podatkowej, które jest niezgodne ze wzorami zachowań określonymi w zakresach normowania norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów prawa podatkowego. Natomiast najwięcej wątpliwości wywołuje wyznaczenie zakresu pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, którym niniejsza praca jest poświęcona²¹. Częściowa zbieżność formułowanych w literaturze przedmiotu definicji tych pojęć sprawia, że w zakresie relacji pomiędzy unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym unaocznia się bowiem problem wyznaczenia granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia przez podatnika korzyści podatkowej.

Tymczasem pożądane jest, aby określenie dozwolonych oraz niedozwolonych sposobów obniżania obciążeń podatkowych, a także wytyczenie granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania rzeczywistego stanu

²⁰ Zob. np. J. Gluchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 52–54.

²¹ Zwraca się na to uwagę w piśmiennictwie. Zob. np. A. Langer, D. Orzechowski, *Die General Anti-Abuse Rule (Art. 6 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie)* [w:] *Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie*, red. M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2017, s. 80, oraz A. Werner [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018, s. 16.

faktycznego w celu osiągnięcia przez podatnika korzyści podatkowej było dokonane w drodze stanowienia odpowiednich przepisów prawnych. Zakresy zastosowania wywiedzionych z nich norm prawnych powinny posługiwać się pojęciami nazywającymi sposoby obniżania obciążeń podatkowych oraz tam, gdzie jest to konieczne ze względu na realizację zasad równości oraz powszechności opodatkowania, również definiować te pojęcia. Aktualnie w polskim porządku prawnym, o czym będzie jeszcze szerzej mowa, ma to miejsce. Z tego powodu szczególnego znaczenia nabierają zasada poprawnej legislacji oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, które stanowią składowe wywodzonej z przepisu art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego²².

Na tle zasady poprawnej legislacji oraz zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa uwypukleniu ulegają takie ich aspekty jak jasność i pewność prawa²³. Są one doniosłe nie tylko w zakresie normatywnego określenia dozwolonych i niedozwolonych sposobów obniżania obciążeń podatkowych, lecz przede wszystkim mają znaczenie w ramach uregulowania w przepisach prawnych granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania przez podatnika rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeśli bowiem ustawodawca wprowadza do systemu prawnego normę prawną wytyczającą taką granicę, obowiązany jest respektować jasność oraz pewność prawa. Z jednej strony pozwala to na zagwarantowanie podatnikowi bezpieczeństwa prawnego²⁴. Dzięki przestrzeganiu wartości pewności prawa wiadomo, jakie zachowanie podjęte przez niego, samodzielnie albo wspólnie z innymi podmiotami, może być kwalifikowane jako dozwolone albo niedozwolone obniżenie obciążenia podatkowego²⁵. Umożliwia to również przewidzenie ewentualnych konsekwencji po-

²² Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 120–130, oraz wyrok TK z 15.02.2005 r., K 48/04, LEX nr 146780.

²³ Por. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 120.

²⁴ Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 123.

²⁵ Por. Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejsicia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, Pal. 2004/5–6, s. 9–10.

wzięcia takiego zachowania²⁶. Natomiast jasność przepisów prawnych służących rekonstrukcji normy prawnej wyznaczającej granicę możliwości dopuszczalnego kształtowania przez podatnika rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia korzyści podatkowej zapewnia ich jednolitą wykładnię w procesie stosowania prawa, eliminując przy tym dowolność w kwalifikacji skutków takiego zachowania²⁷. Świadczy o tym przede wszystkim poprawność, precyzyjność oraz komunikatywność języka, przy użyciu którego sformułowano te przepisy²⁸. Realizacja jasności i pewności prawa w zakresie stanowienia przepisów prawnych pozwalających na odtworzenie normy prawnej wytyczającej granicę możliwości dopuszczalnego kształtowania przez podatnika rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia korzyści podatkowej przekłada się z kolei na zaufanie do ustawodawcy oraz stanowionego przez niego prawa²⁹.

Z drugiej strony przestrzeganie przez ustawodawcę postulatu jasności oraz pewności prawa w procesie stanowienia przepisów prawnych służących rekonstrukcji normy prawnej wyznaczającej granicę możliwości dopuszczalnego kształtowania przez podatnika rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia korzyści podatkowej tworzy warunki do ich skutecznego stosowania. Precyzyjnie sformułowane przepisy określające cechy zachowania będącego niedozwolonym sposobem obniżania obciążeń podatkowych pozwalają bowiem na jego identyfikację oraz zastosowanie środków prawnych ograniczających tego typu zachowanie. W konsekwencji obowiązywanie takich przepisów prawnych umożliwia klarowne określenie znaczenia pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

Tematyka opracowania, a więc planowanie podatkowe oraz unikanie opodatkowania będące sposobami obniżania obciążeń podatkowych, mieści się w ramach szerszej problematyki zapewnienia stabilności fi-

²⁶ Por. wyrok TK z 15.02.2005 r., K 48/04, LEX nr 146780.

²⁷ Por. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 124.

²⁸ Por. wyroki TK: z 11.05.2004 r., K 4/03, LEX nr 112993, oraz z 13.12.2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906. Zob. także B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 130–136.

²⁹ Por. wyrok TK z 27.02.2002 r., K 47/01, LEX nr 52925.

nansów publicznych. Zachowania podmiotów prawa składające się na sposoby obniżania obciążeń podatkowych prowadzą do uszczuplenia dochodów podatkowych budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W konsekwencji ograniczają one zasób środków publicznych, którymi dysponuje państwo lub ta jednostka w celu realizacji zadań publicznych. Tymczasem skuteczne wykonywanie zobowiązań podatkowych nie tylko pozwala na urzeczywistnienie wywodzonych z Konstytucji RP zasad równości oraz powszechności opodatkowania, lecz dzięki temu służy utrzymaniu stabilności finansów publicznych. Nie oznacza to, że obniżanie obciążeń podatkowych zawsze narusza tak zdefiniowany interes publiczny³⁰. Realizacja określonej polityki podatkowej przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego może oznaczać świadomą rezygnację z określonych dochodów podatkowych. Wprowadzając do ustaw podatkowych środki prawne kreujące dla podatników uprawnienie do skorzystania z nich, których zastosowanie powoduje osiągnięcie korzyści podatkowej, ustawodawca godzi się na obniżenie ciężaru opodatkowania w konkretnych stanach faktycznych.

Przekroczenie przez podatników granic akceptowalnego poziomu obniżania obciążeń podatkowych nie leży w interesie publicznym. Na skuteczne wykonywanie zobowiązań podatkowych i utrzymanie stabilności finansów publicznych pozwala więc określenie dozwolonych oraz niedozwolonych sposobów obniżania obciążeń podatkowych, a także wytyczenie granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia przez podatnika korzyści podatkowej. Prawidłowa identyfikacja niedozwolonych sposobów obniżania obciążeń podatkowych umożliwia bowiem zastosowanie środków prawnych ograniczających tego typu zachowania. Sprzyja to również zapewnieniu podatnikom bezpieczeństwa prawnego, ponieważ klarowne i precyzyjne regulacje prawne, spełniające wymogi wynikające z wywodzonej z przepisów Konstytucji RP zasady prawidłowej legislacji, pomagają zaplanować zachowania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz ułatwiają przewidzenie ewentualnych konsekwencji powzięcia

³⁰ Szerzej na temat ochrony interesu publicznego w prawie finansowym zob. A. Ha-nusz, *Ochrona interesu publicznego w procesie stanowienia prawa finansowego*, Prz. Sejm. 2020/1, s. 65–96.

takich zachowań. Tym samym poprawnie sformułowane w tym zakresie przepisy prawne pozwalają chronić zarówno interes publiczny, jak i interes indywidulany podatnika.

W związku z tym ukazany w pracy problem podstawowy jest pochodną aktualnego i stanowiącego przedmiot społecznego zainteresowania zagadnienia. Nazywanie w przepisach prawnych sposobów obniżania obciążeń podatkowych nie jest celem samym w sobie. Służy ono konstruowaniu środków prawnych ograniczających niedozwolone obniżanie obciążeń podatkowych³¹. Zakresy zastosowania norm prawnych wywiedzionych z przepisów prawnych regulujących tego typu środki, wskazując cechy określonego sposobu zmniejszania ciężaru podatkowego, jednocześnie nazywają go. Dlatego aktualnie nazwy określające sposoby obniżania obciążeń podatkowych funkcjonują nie tylko w literaturze prawa podatkowego, lecz także są elementem polskiego systemu prawnego. Ich pojawienie się w przepisach prawnych nastąpiło wraz z rozwojem środków prawnych ograniczających niedozwolone sposoby obniżania obciążeń podatkowych.

Obserwacja minionych lat pozwala odnotować wzrost znaczenia tego typu środków. Czas ten obfitował w inicjatywy podejmowane zarówno na szczeblu międzynarodowym, w tym na poziomie Unii Europejskiej, jak i krajowym, w celu zidentyfikowania oraz przeciwdziałania niedozwolonym sposobom obniżania obciążeń podatkowych. Na poziomie Unii Europejskiej Komisja Europejska, dostrzegając problem unikania oraz uchylania się od opodatkowania, wydała 6.12.2012 r. zalecenie 2012/772/UE w sprawie agresywnego planowania podatkowego³². Co istotne, w świetle motywu I jego preambuły planowanie podatkowe, nie niosące ze sobą cechy agresywności, to dozwolony sposób obniżania obciążeń podatkowych³³. Ponadto były podejmowane dalsze inicjatywy na poziomie Unii Europejskiej, niemniej największe znaczenie ma przyjęcie

³¹ Zob. K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, AUWr PPA 2020/CXX/1, s. 619–629.

³² Dz.Urz. UE L 338, s. 41.

³³ Por. F. Cachia, *Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective*, „EC Tax Review” 2017/5, s. 257–273.

12.07.2016 r. dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego³⁴. Działania na szczeblu międzynarodowym nie pozostały bez wpływu na krajowe ustawodawstwo. Przyczyniły się bowiem nie tylko do ustanowienia środków prawnych ograniczających niedozwolone sposoby obniżania obciążeń podatkowych, lecz także wprowadzenia do systemu prawnego definicji legalnych niektórych z tych sposobów.

Z tych powodów 15.07.2016 r. weszły w życie przepisy normujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania³⁵. W przepisie art. 119a § 1 ustawy z dnia 27.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁶ zostało zdefiniowane unikanie opodatkowania. Brzmienie definicji legalnej unikania opodatkowania uległo jednak zmianie od 1.01.2019 r. w związku z implementacją dyrektywy ATA³⁷. Ponadto 15.07.2016 r. weszły w życie przepisy regulujące klauzulę nadużycia prawa w podatku od towarów i usług. W przepisie art. 5 ust. 5 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług³⁸ jest więc zawarta definicja legalna nadużycia prawa w podatku od towarów i usług. Co istotne, w prawie podatkowym do 15.07.2016 r. tylko przepisy ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych, normując środki ograniczające niedozwolone obniżanie obciążeń podatkowych, posługiwały się pojęciem unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania³⁹. Poza wskazanymi ustawami podatkowymi w tym czasie pojęcie uchylania się od opodatkowania zawierał jedynie przepis Kodeksu karnego skarbowego⁴⁰.

³⁴ Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.

³⁵ Zob. ustawę z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.).

³⁶ Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

³⁷ 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. poz. 2193 ze zm.).

³⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

³⁹ Por. np. art. 12 ust. 13 i 14 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.).

⁴⁰ Zob. art. 54 ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.).

Przynależące do polskiego języka prawnego pojęcia unikania opodatkowania oraz nadużycia prawa w podatku od towarów i usług zostały zatem zdefiniowane przez ustawodawcę. Przyjmując założenie normatywnego charakteru definicji legalnych, należy wyraźnie podkreślić, że wynika z nich nakaz określonego rozumienia objaśnionych przy ich użyciu pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Nie informują one więc jedynie o sensie użytych w nich słów⁴¹. Natomiast uwzględniając założenie spójności systemu prawnego, trzeba jasno powiedzieć, że definicje legalne unikania opodatkowania oraz nadużycia prawa w podatku od towarów i usług są wiążące dla całego systemu prawnego⁴². Ogólnosystemowe znaczenie definicji legalnej unikania opodatkowania wzmacnia także fakt zawarcia jej w Ordynacji podatkowej, która stanowi akt prawny normujący zagadnienia wspólne dla wszystkich podatków.

Choć planowanie podatkowe jest pojęciem języka prawnego, to nie zostało jednak w nim zdefiniowane. Niemniej zarówno w świetle prawa Unii Europejskiej, jak i przeważającej części krajowej oraz zagranicznej literatury przedmiotu stanowi ono dozwolony sposób obniżania obciążeń podatkowych. Wzajemne przenikanie się krajowego porządku prawnego oraz porządku prawnego Unii Europejskiej pozwala jednak przyjąć, że na gruncie polskiego prawa planowanie podatkowe także jest dozwolonym sposobem obniżania obciążeń podatkowych. Potwierdzeniem tego założenia jest również brak w przepisach polskiego prawa oraz w przepisach prawnych Unii Europejskiej innego pojęcia, które służyłoby nazwaniu dozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych.

⁴¹ Na temat normatywnego charakteru definicji legalnych zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 189–191. Por. także E. Waśkowski, *Teoria wykładni prawa cywilnego, metodologia dogmatyki cywilistycznej w zarysie*, Warszawa 1936, s. 29, oraz A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 156.

⁴² O znaczeniu definicji legalnych dla systemu prawnego zob. J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 246; W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 246, 444, oraz M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, RPEiS 1998/3–4, s. 15–16. Por. także A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 101.

Za podjęciem problematyki tylko dwóch sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym, a więc unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, przemawiają cztery kwestie. Po pierwsze, fakt, że dopiero od niedawna polski system prawny zawiera definicję legalną unikania opodatkowania. Świadczy to o nowości podejmowanej problematyki. Po drugie, skuteczne przeciwdziałanie w procesie stosowania prawa temu sposobowi obniżania obciążeń podatkowych w celu ochrony interesu publicznego wymaga bowiem uprzedniego, szczegółowego zbadania i opisanie wszystkich jego normatywnie określonych cech. Zadanie to spoczywa na dogmatyce prawniczej, gdyż wypracowane przez nią wnioski przyczyniają się do stworzenia warunków umożliwiających prawidłową identyfikację występujących w obrocie prawnym stanów faktycznych pod kątem spełnienia przesłanek unikania opodatkowania. Po trzecie, związane z tym obiektywne braki w dotychczasowym stanie wiedzy w zakresie definiowania unikania opodatkowania. Dotyczą one również pojęcia planowania podatkowego. Świadczą o tym podkreślane w piśmiennictwie podobieństwa unikania opodatkowania do planowania podatkowego oraz formułowane w nim twierdzenia o braku możliwości ustalenia cech, które wyraźnie odróżniają je od siebie. Tym samym w literaturze przedmiotu w dalszym ciągu można spotkać dyskusje nad znaczeniem, wydawałoby się, podstawowych pojęć prawa podatkowego. Dobitnie ilustrują je rozważania nad znaczeniem unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, a więc pojęć języka prawnego, przy wykorzystaniu pojęć jedynie języka prawniczego, takich jak chociażby optymalizacja podatkowa czy oszczędzanie podatkowe⁴³. Po czwarte wreszcie, z punktu widzenia podatników istotne jest określenie akceptowalnego poziomu obniżania obciążeń podatkowych w wyniku podejmowanych przez nich zachowań. Problem ten znajduje swój wyraz w dotychczasowym braku jednolitej definicji planowania podatkowego. Przemawia to więc za społeczną doniosłością podejmowanej problematyki.

Ze względu na spójność opracowania zachodzi konieczność dokonania odpowiednich wyłączeń tematycznych. Poza zakresem szczegółowych

⁴³ Zob. np. J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Legalis 2019, rozdz. I.

rozważań pozostaje pojęcie uchylania się od opodatkowania, gdyż jego zdefiniowanie nie wywołuje wątpliwości. Istota tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych została już zresztą wcześniej przybliżona w tej części pracy. Nie koncentruje się ona również na analizie pojęcia nadużycia prawa w podatku od towarów i usług oraz metodach postępowania w ramach planowania podatkowego w tym podatku. Nie oznacza to, że niniejsze opracowanie w ogóle pomija pojęcie nadużycia prawa. Definicje legalne unikania opodatkowania oraz nadużycia prawa w podatku od towarów i usług są do siebie treściowo podobne, a także posiadają wspólne źródło pochodzenia. Stanowi je porządek prawny Unii Europejskiej, w tym tezy orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z tego powodu analiza zawartej w Ordynacji podatkowej definicji legalnej unikania opodatkowania, podczas badania prawidłowości implementacji do polskiego porządku prawnego zawartej w dyrektywie ATA definicji pojęcia unikania opodatkowania, wymaga także odniesienia się do konstrukcji i istoty nadużycia prawa, jako orzeczniczej koncepcji Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oraz usytuowania jej względem pojęcia unikania opodatkowania. Ponadto podobieństwo obu definicji legalnych sprawia, że część wniosków dotyczących unikania opodatkowania można z powodzeniem odnieść do pojęcia nadużycia prawa w podatku od towarów i usług.

Rozważania podjęte w pracy poświęcone są unikaniu opodatkowania oraz planowaniu podatkowemu w polskim porządku prawnym. Natomiast poza obszarem analiz zawartych w niniejszym opracowaniu pozostaje zatem charakterystyka unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego w płaszczyźnie międzynarodowego porządku prawnego oraz porządku prawnego Unii Europejskiej. Odmienność, w tym także stopień skomplikowania, metod pozwalających na zmniejszenie ciężaru opodatkowania w stosunkach o charakterze transgranicznym oraz specyfika uzyskiwanych w ten sposób korzyści podatkowych wykraczają poza ramy tej monografii. W pracy pominięto wreszcie problematykę środków prawnych ograniczających unikanie opodatkowania. Zróżnicowana klasyfikacja tych środków oraz ich niejednorodna konstrukcja juretyczna wymagają bowiem odrębnego opracowania.

2. Podstawowym założeniem niniejszego opracowania jest konstatacja, że w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego wyznacza norma definiująca wywiedziona z definicji legalnej unikania opodatkowania. Wpływ na jej konkretyzację na tle określonego stanu faktycznego posiadają okoliczności tego stanu. Natomiast kryterium zgodności zachowania podatnika powziętego przez niego w celu osiągnięcia korzyści podatkowej z normami prawnymi jest pozbawione użyteczności dla wyznaczenia treści pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Istotne różnice pomiędzy tymi sposobami obniżania obciążeń podatkowych sprowadzają się za to do cech zachowania podjętego w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz charakteru tej korzyści. Wobec tego twierdzenia o braku możliwości dokładnego oddzielenia pojęcia unikania opodatkowania od pojęcia planowania podatkowego są niezasadne. Ich prawidłowe zdefiniowanie przyczynia się zatem do wytyczenia precyzyjnych granic pojęć służących nazywaniu sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym.

Z tego względu głównym zamierzeniem opracowania jest dokładne omówienie normatywnego ujęcia unikania opodatkowania, a także zbudowanie definicji pojęcia planowania podatkowego i poddanie jej dogłębnej analizie. Dzięki temu możliwe będzie wyznaczenie cech istotnych tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Tworzy to z kolei warunki do wypracowania jednolitego aparatu pojęciowego służącego opisowi zachowań podatników podejmowanych w celu uzyskania korzyści podatkowych. W konsekwencji przeprowadzone badania pozwolą odpowiedzieć na pytanie, czy pojęcia, którymi posługuje się nauka przy opisie sposobów obniżania obciążeń podatkowych, wymagają redefinicji, czy też zachodzi potrzeba w ogóle zaprzestania ich używania.

Zrealizowanie głównego zamierzenia opracowania wymaga osiągnięcia postawionych przed nim celów szczegółowych. W przypadku definicji legalnej unikania opodatkowania analizie zostanie poddana poprawność rozwiązań legislacyjnych konstruujących ją. W wyniku tego możliwe będzie sformułowanie wniosków na temat realizacji przez wskazane przepisy zasad równości i powszechności opodatkowania oraz wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego zasady po-

prawnej legislacji i zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Główne zamierzenie pracy skłania również do zbadania wpływu wprowadzenia definicji legalnej unikania opodatkowania do polskiego porządku prawnego na wyjaśnianie tego pojęcia oraz określanie jego charakteru prawnego w krajowym piśmiennictwie oraz judykaturze. Celem szczegółowym jest też podjęcie próby uporządkowania dotychczasowych poglądów formułowanych w zagranicznej i krajowej literaturze prawa podatkowego, a także orzecznictwie na temat unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Cechuje je bowiem znaczna różnorodność.

3. Podjęta problematyka oraz cele postawione przed niniejszym opracowaniem zdecydowały również o jego układzie. Praca składa się z pięciu rozdziałów i zakończenia. Pierwsze cztery rozdziały zostały poświęcone analizie dogmatycznej normatywnego ujęcia unikania opodatkowania oraz omówieniu zaprezentowanej w monografii definicji pojęcia planowania podatkowego. Natomiast ostatni rozdział dotyczy problemu zasadności posługiwania się w piśmiennictwie i judykaturze nazwami mającymi, według formułowanych tam poglądów, tworzyć aparat pojęciowy służący opisowi sposobów obniżania obciążeń podatkowych do charakterystyki unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający w zagadnienia związane z unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym w polskim porządku prawnym. Przedstawiono w nim ogólne definicje pojęcia unikania opodatkowania, które były dotychczas formułowane w literaturze, omówiono charakter definicji legalnej unikania opodatkowania oraz określono charakter prawny unikania opodatkowania. Z uwagi na to, że definicja legalna unikania opodatkowania stanowi efekt implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów dyrektywy ATA, ustalono różnice między nimi. Ponadto przybliżono dotychczasowe poglądy na temat planowania podatkowego oraz jego charakteru prawnego, a także sformułowano definicję tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych i pokrótce ją opisano. Analizy przeprowadzone w pierwszym rozdziale pracy stanowią podstawę do szczegółowego badania unikania opodatkowania i planowania podatkowego.

Z kolei trzy kolejne rozdziały koncentrują się na omówieniu przesłanek wynikających z definicji legalnej unikania opodatkowania oraz z zaproponowanej w pracy definicji planowania podatkowego. Ich zaistnienie w określonym stanie faktycznym warunkuje uznanie danej postaci zachowania podmiotu lub podmiotów prawa wraz z jego skutkiem za unikanie opodatkowania albo planowanie podatkowe. Przyjęta kolejność rozdziałów ma w założeniu odzwierciedlać modelowe, a przy tym dość umowne, postępowanie w zakresie analizy zachowania prowadzącego do skutku w postaci uzyskania korzyści podatkowej pod kątem jego kwalifikacji prawnopodatkowej.

W związku z tym na początku omówiono postacie zachowania będącego unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym, a następnie opisano cechy charakterystyczne przyjętej metody postępowania w zakresie danego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Na zakończenie poruszono problem kwalifikacji zachowania podjętego w ramach unikania opodatkowania albo planowania podatkowego ze względu na normę prawną oraz opisano charakter korzyści podatkowej jako skutku powzięcia tego zachowania. Wewnętrzna struktura rozdziałów pracy, koncentrujących się na badaniu przesłanek wynikających z definicji legalnej unikania opodatkowania oraz z zaproponowanej w pracy definicji planowania podatkowego, została oparta na jednolitym podziale zagadnień. Każdy rozdział rozpoczyna się od przedstawienia poglądów formułowanych w literaturze prawa podatkowego na temat danej przesłanki unikania opodatkowania albo planowania podatkowego. Jako umowną cezurę dla prezentacji tych stanowisk przyjęto moment wejścia w życie przepisu zawierającego definicję legalną unikania opodatkowania, co zostanie jeszcze wyjaśnione. Następnie analizie poddawane są zagadnienia konstruujące daną przesłankę unikania opodatkowania albo planowania podatkowego. Każdy z tych rozdziałów zawiera także ocenę prawidłowości implementacji przepisów dyrektywy ATA do polskiego porządku prawnego w aspekcie omawianego w nim elementu definicji legalnej unikania opodatkowania.

W związku z tym w drugim rozdziale pracy zaprezentowano dotychczasowy stan wiedzy o postaciach zachowania będącego unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym oraz wskazano postacie

zachowań podmiotów prawa mogące konstruować te sposoby obniżania obciążeń podatkowych. Zwrócono również uwagę na zagadnienie podmiotów biorących udział w realizacji tych zachowań oraz na występującą pomiędzy Ordynacją podatkową a dyrektywą ATA różnicę w zakresie ujęcia postaci zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania. Natomiast trzeci rozdział pracy został poświęcony analizie cech zachowania będącego unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym. Oprócz przybliżenia poglądów krajowej i zagranicznej literatury prawa podatkowego na temat tych cech, omówiono pierwszą z nich. Sztuczny sposób działania charakteryzuje bowiem metodę postępowania przyjętą w zakresie unikania opodatkowania, a brak tej cechy właściwy jest planowaniu podatkowemu. Ponadto skoncentrowano się na omówieniu drugiej z cech zachowania stanowiącego unikanie opodatkowania albo planowanie podatkowe, która opisuje motywację, a więc cel, do jego podjęcia. Wreszcie, zestawiono różnice pomiędzy ujęciem wskazanych cech w Ordynacji podatkowej a dyrektywie ATA w celu ustalenia wpływu tych różnic na prawidłowość implementacji tej dyrektywy do polskiego porządku prawnego.

Czwarty rozdział pracy dotyczy kwalifikacji prawnej zachowania będącego unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym oraz ich skutków. Poza syntetycznym przedstawieniem dotychczasowych stanowisk na ten temat, które były prezentowane w zagranicznym i krajowym piśmiennictwie, opisano sformułowany w nauce teorii prawa model badania zgodności z prawem zachowania określonego podmiotu prawa. W związku z tym omówiono problematykę kwalifikowania zachowania powziętego w ramach unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego ze względu na normę prawną. Szczegółowemu badaniu poddano również pojęcie korzyści podatkowej, a także jej charakter w przypadku unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Zwieńczeniem rozważań tego rozdziału jest analiza normatywnego ujęcia w Ordynacji podatkowej skutku unikania opodatkowania w kontekście zgodności z jego wzorcem, który został określony w przepisie dyrektywy ATA.

Natomiast piąty rozdział pracy koncentruje się na ustaleniu relacji pomiędzy, z jednej strony, pojęciami unikania opodatkowania i planowania podatkowego, a z drugiej strony pojęciami obejścia prawa, optymalizacji

podatkowej, agresywnego planowania podatkowego, minimalizowania opodatkowania, łagodzenia opodatkowania oraz oszczędzania podatkowego. Niektóre z nich są pojęciami języka prawnego, a inne zaś jedynie przynależą do języka prawniczego. Wspólną cechą istotną tych pojęć stanowi jednak fakt używania ich jako synonimów unikania opodatkowania lub planowania podatkowego albo pojęć o węższym lub szerszym zakresie względem nich. Rozważania podjęte w tym rozdziale mają zatem ustalić, czy posługiwanie się w nauce tymi pojęciami powoduje konieczność redefinicji znaczenia pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Z tego względu uzasadnione jest omówienie powyższych zagadnień jako ostatnich. Prawdopodobność analiz podjętych w tym rozdziale zależy bowiem od uprzedniego precyzyjnego zdefiniowania unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

4. Aby zrealizować zamierzenia niniejszego opracowania, konieczne stało się dokonanie analizy dogmatycznej źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Źródła prawa podatkowego, takie jak Ordynacja podatkowa oraz poszczególne ustawy podatkowe, były więc podstawowym materiałem normatywnym. Ocena poprawności legislacyjnej przepisów Ordynacji podatkowej pozwalających na wywiedzenie normy definiującej unikanie opodatkowania nie byłaby jednak możliwa bez uwzględnienia norm wynikających z prawa Unii Europejskiej. Dlatego w niezbędnym zakresie analizie dogmatycznej poddano również przepisy dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego oraz zalecenie Komisji Europejskiej 2012/772/UE w sprawie agresywnego planowania podatkowego. Innym, niemniej istotnym, materiałem były orzeczenia Sądu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych, a także Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ponadto cenne źródło przykładów unikania opodatkowania lub planowania podatkowego oraz informacji na temat wykładni definicji legalnej unikania opodatkowania stanowiły opinie zabezpieczające wydawane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo odmowy wydania tych opinii.

Z uwagi na liczbę dotychczasowych opracowań traktujących o sposobach obniżania obciążeń podatkowych, w tym unikaniu opodatkowania oraz planowaniu podatkowym, niezbędne było również dokonanie analizy krytycznej piśmiennictwa. Omówiono zatem dotychczasowy dorobek polskiej literatury prawa podatkowego. Uchwycenie cech istotnych unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego uzasadniało z kolei analizę wybranych pozycji z piśmiennictwa zagranicznego. W rozdziałach od pierwszego do czwartego, przy prezentacji poglądów formułowanych w literaturze, przyjęto cezurę w postaci dnia wejścia w życie przepisu Ordynacji podatkowej, który zawiera definicję legalną unikania opodatkowania, tj. 15.07.2016 r. Umownie ustalono ją na 2016 r.

Uznano, że wprowadzenie do polskiego systemu prawnego definicji legalnej unikania opodatkowania należy postrzegać jako moment przełomowy z punktu widzenia ochrony interesu publicznego poprzez zapewnienie skutecznego wykonywania zobowiązań podatkowych, co przekłada się z kolei na stabilność finansów publicznych. Dotychczas w polskim porządku prawnym nie obowiązywały bowiem regulacje, które kompleksowo normowałyby istotę sposobu obniżania obciążeń podatkowych, jednocześnie nazywając go. Ustanowienie takiej cezury uzasadniania także potrzeba zbadania, czy wprowadzenie definicji legalnej unikania opodatkowania do polskiego porządku prawnego wpłynęło na postrzeganie tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych w krajowym piśmiennictwie oraz orzecznictwie. W zakresie przedstawienia poglądów formułowanych w zagranicznej literaturze prawa podatkowego również przyjęto cezurę w postaci 2016 r. Przemawia za tym nie tylko zachowanie spójności wyводу prowadzonego w opracowaniu, lecz także odnotowanie w niektórych przypadkach faktu inspirowania się przez przedstawicieli polskiej nauki prawa podatkowego poglądami formułowanymi w zagranicznej literaturze przedmiotu⁴⁴. Istotne uzupełnienie dla omawianych w pracy zagadnień dogmatycznych stanowią

⁴⁴ Por. np. H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, PP 1999/9, s. 4 i n.; P. Karwat, *Obejście...*; D. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Pal. 2012/3–4, s. 127 i n.

teoretycznoprawne twierdzenia dotyczące zachowań podmiotów prawa, badania ich zgodności z prawem oraz wykładni prawa. Z tego względu w pracy wykorzystano również dorobek nauki teorii prawa.

Obecny stan badań nauki w zakresie unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego jest niewystarczający. Z jednej strony istnieją krajowe i zagraniczne opracowania monograficzne oraz liczne pozycje artykułowe dotyczące sposobów obniżania obciążeń podatkowych, w tym unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego⁴⁵. Z drugiej jednak strony dotychczas zarówno w literaturze przedmiotu, jak w orzecznictwie nie wypracowano precyzyjnych definicji sposobów obniżania obciążenia podatkowego. Analiza tak zagranicznego, jak krajowego piśmiennictwa oraz dorobku judykatury pokazuje, że sposoby obniżania obciążeń podatkowych są nazywane w różnoraki sposób. Ich nazwy są używane zamiennie, a przy tym dość niekonsekwentnie. Nie mają one więc ustalonego stałego zakresu znaczeniowego. Ponadto przy opisywaniu unikania opodatkowania i planowania podatkowego piśmiennictwo oraz orzecznictwo posługują się pojęciami, które według niektórych poglądów formułowanych w literaturze mają nazywać inne sposoby obniżania obciążeń podatkowych niż unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe. Nie udało się zatem stworzyć jednolitego aparatu pojęciowego, który służyłby nazywaniu sposobów obniżania obciążeń podatkowych. W związku z tym w niniejszej pracy podjęto próbę usystematyzowania dotychczasowych poglądów prezentowanych w literaturze na temat unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

Niedostatek badań naukowych w przedmiocie unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego potęguje brak dogłębnej analizy definicji legalnej unikania opodatkowania. Istnieją co prawda komentarze do przepisów Ordynacji podatkowej, pozwalających na wywiedzenie normy

⁴⁵ Przykładowo można wskazać tu na takie opracowania monograficzne, jak: M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001; P. Karwat, *Obejście...*; H. Filipczyk, *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017; J. Jankowski, *Optymalizacja...*

definiującej ten sposób obniżania obciążeń podatkowych⁴⁶, oraz nieliczne pozycje artykułowe dotyczące tej problematyki, lecz cechuje je albo powściągliwość w formułowaniu wniosków⁴⁷, albo brak zrozumienia istoty unikania opodatkowania oraz uwzględnienia podstawowych dla nauk prawnych pojęć z zakresu teorii prawa, w tym wykładni prawa⁴⁸. Zdarza się, że definicja legalna unikania opodatkowania, będąca elementem polskiego systemu prawnego, nie jest w ogóle brana pod uwagę podczas omawiania tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych⁴⁹. Braki w aktualnym stanie wiedzy o unikaniu opodatkowania w polskim porządku prawnym są spowodowane wreszcie nowością regulacji. Choć przepisy służące rekonstrukcji normy definiującej unikanie opodatkowania weszły w życie 15.07.2016 r., to ich brzmienie uległo gruntownej zmianie od 1.01.2019 r.⁵⁰. Co istotne, wywołują one aktualnie liczne wątpliwości interpretacyjne. Dlatego nowość problemu omówionego w niniejszym opracowaniu stanowi istotny argument przemawiający za podjęciem tej tematyki.

Wykorzystane w pracy źródła informacji stanowią także dokumenty odnoszące się do procesu legislacyjnego, które są publikowane na stronach internetowych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej oraz Rady Legislacyjnej działającej przy Prezesie Rady Ministrów. Z kolei ważnym materiałem dostarczającym prezentowane w monografii przykłady unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego były tzw. Ostrzeżenia przez agresywną optymalizacją podatkową oraz opinie Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, które widnieją na stronach

⁴⁶ Zob. np. G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2017; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis 2018; B. Dauter [w:] S. Babiarczy, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2019, art. 119a–119f.

⁴⁷ Por. np. P. Borszowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 655–682.

⁴⁸ Zob. H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, PP 2020/3, s. 28–37.

⁴⁹ Por. np. A. Werner [w:] *Klauzula...*, s. 11–17.

⁵⁰ W związku z tym w pracy nie skoncentrowano się na analizie dogmatycznej tych przepisów w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2018 r. Jedynie tam, gdzie było to konieczne, odniesiono się do już nieobowiązującego stanu prawnego.

internetowych Ministerstwa Finansów. Dokumenty te są adresowane między innymi do podatników, którzy planują powzięcie zachowania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Stąd podejmowana w opracowaniu tematyka posiada również społeczną doniosłość.

W pracy uwzględniono stan prawny obowiązujący 1.01.2022 r.

Rozdział I

POJĘCIA UNIKANIA OPODATKOWANIA I PLANOWANIA PODATKOWEGO ORAZ ICH CHARAKTER PRAWNY

1. Uwagi wstępne

Niniejszy rozdział ma charakter wprowadzający w problematykę unikania opodatkowania i planowania podatkowego. Zawarte w nim uwagi stanowią podstawę do dalszych szczegółowych analiz tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Głównym celem rozdziału jest zatem ukazanie podstawowych różnic pomiędzy unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym, a także określenie ich charakteru prawnego. Osiągnięcie tak sformułowanego celu nie byłoby jednak możliwe bez uprzedniego zrealizowania celów szczegółowych. Istotnym zamierzeniem tego rozdziału jest więc syntetyczne zestawienie ogólnych definicji unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, które były prezentowane w zagranicznej i krajowej literaturze prawa podatkowego, a także w orzecznictwie przed wejściem w życie normy definiującej unikanie opodatkowania. Dzięki temu możliwe będzie ukazanie, w jakim stopniu dotychczasowe definicje unikania opodatkowania różnią się od jego normatywnego ujęcia. Pozwoli to również na skonfrontowanie zaproponowanej w tej pracy definicji planowania podatkowego z jego dotychczasowym ujęciem. Celem rozważań podjętych w rozdziale jest wreszcie ustalenie wzajemnych relacji pomiędzy polskim porządkiem

prawnym a porządkiem prawnym Unii Europejskiej w zakresie nazywania sposobów obniżania obciążeń podatkowych.

Punktem wyjścia do podjętych w niniejszym rozdziale analiz jest przedstawienie poglądów na temat ogólnej istoty unikania opodatkowania, które były prezentowane przed wejściem w życie jego definicji legalnej. Do tego momentu w orzecznictwie krajowych sądów i Trybunału Konstytucyjnego oraz w polskim piśmiennictwie podejmowano próby zdefiniowania oraz dokonania charakterystyki unikania opodatkowania. Analiza pozycji bibliograficznych powstałych przed 15.07.2016 r. oraz cytowanej w nich literatury wskazuje, że niekiedy inspirację dla polskiej nauki prawa podatkowego do formułowania twierdzeń na temat unikania opodatkowania stanowiły poglądy prezentowane w zagranicznej literaturze przedmiotu. Dlatego w pierwszej kolejności zostaną przedstawione ujęcia unikania opodatkowania opracowane do 2016 r. w zagranicznym piśmiennictwie, a następnie poglądy zawarte w polskim piśmiennictwie oraz judykaturze.

Kolejno przedmiotem badań należy uczynić definicję legalną unikania opodatkowania. Dzięki jej analizie możliwe będzie ustalenie rodzaju tej definicji, a także w jaki sposób definiuje ona ten sposób obniżania obciążeń podatkowych oraz jakimi posługuje się przy tym środkami techniki prawodawczej. W dalszej kolejności trzeba poświęcić uwagę charakterowi prawnemu unikania opodatkowania. O ile w obowiązującym stanie prawnym nie budzi on wątpliwości, o tyle do chwili wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania był niejednoznaczny. Konieczne jest więc w tym zakresie zestawienie dotychczasowych poglądów na temat jego charakteru prawnego.

Następnie należy położyć szczególny nacisk na analizę relacji pomiędzy normą definiującą unikanie opodatkowania zrekonstruowaną z przepisów Ordynacji podatkowej a aktem prawnym Unii Europejskiej w postaci dyrektywy ATA. Przybliżenie różnic pomiędzy tymi aktami prawnymi w zakresie ujęcia, według ich regulacji, niedozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych pozwoli określić trzy kwestie. Po pierwsze, czy w omawianym aspekcie stosowana w prawie Unii Europejskiej terminologia w zakresie nazywania sposobów obciążeń podatkowych jest

spójna z siatką pojęciową obowiązującą w polskim porządku prawnym. Po drugie, co jest przyczyną różnic pomiędzy Ordynacją podatkową a dyrektywą ATA w zakresie ujęcia, według ich regulacji, niedozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Po trzecie wreszcie, czy zaistniałe rozbieżności mają wpływ na prawidłowość implementacji przepisów dyrektywy ATA do polskiego systemu prawnego.

W dalszej kolejności konieczne jest zbadanie dotychczasowego, a więc osiągniętego do 2016 r., stanu zagranicznej i krajowej nauki prawa podatkowego w zakresie definiowania planowania podatkowego, a także określenia jego charakteru prawnego. Dzięki temu możliwe będzie skonstruowanie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej oraz poglądów literatury przedmiotu usystematyzowanej definicji planowania podatkowego. W polskim systemie prawnym nie znajduje się przecież norma definiująca planowanie podatkowe. Natomiast przy budowie jego syntetycznej definicji pomocna jest definicja legalna unikania opodatkowania. Wyznacza ona bowiem w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego. Z tego względu analizy podjęte w tym rozdziale służą nie tylko ogólnemu zaprezentowaniu znaczenia pojęcia unikania opodatkowania, lecz także pojęcia planowania podatkowego.

2. Próba usystematyzowania definicji unikania opodatkowania powstałych przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania

1. Do 2016 r. w zagranicznej literaturze przedmiotu podejmowano rozmaite próby zdefiniowania pojęcia unikania opodatkowania. Charakterystyczne dla nich jest to, że w większości prac nie przedstawiono syntetycznych definicji tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Dokonywano jedynie jego opisu poprzez formułowanie twierdzeń na temat poszczególnych cech unikania opodatkowania. Co istotne, liczba oraz różnorodność ujęć istoty unikania opodatkowania nie pozwala na dokonanie wyczerpującej klasyfikacji tych poglądów. W ramach po-

szczególnych definicji unikania opodatkowania nie sposób jest również wyznaczyć wspólne cechy istotne, które pozwalałyby na systematyczne pogrupowanie dotychczasowego dorobku literatury, w omawianym zakresie. Dlatego poniżej zestawiono kilka opisów unikania opodatkowania, które różnią się między sobą w znacznym stopniu.

Według pierwszego z prezentowanych stanowisk unikanie opodatkowania to „starania prawne w celu zminimalizowania płatności podatków”¹. Niemniej należy zasygnalizować, że w ramach tego poglądu, oprócz unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania wyróżnia się także *tax avoision*. Stanowi go „minimalizacja podatków z elementami uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, praktykowanymi przez podatnika, który ma trudności ze zrównaniem prawa z moralnością i nielegalnego z niemoralnymi”². Podkreśla się przy tym, że *tax avoision* wynika z „luźniejszego powiązania między prawem a moralnością”³.

W literaturze zagranicznej można również odnotować stanowisko, w którym nie podaje się syntetycznej definicji unikania opodatkowania, lecz wskazuje się kryteria pozwalające na kwalifikację zachowania podmiotu prawa jako tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Wydaje się, że na ich podstawie można wskazać, iż unikanie opodatkowania stanowi zachowanie podmiotu podjęte w celu uzyskania korzyści podatkowej, które cechuje sztuczność form cywilnoprawnych do osiągnięcia celów podatkowych, tj. użycie form prawnych, które są zgodne z literalnym brzmieniem prawa podatkowego, natomiast niezgodne z celem ustawodawcy, oraz, w zależności od uznania grupy społecznej, może być akceptowane lub nieakceptowane⁴.

¹ Zob. A. Seldon, *Tax Avoision: The Economic, Legal, and Moral Inter-Relationships between Avoidance and Evasion*, London 1979, s. 3.

² Tak A. Seldon, *Tax...*, s. 3–4.

³ Zob. A. Seldon, *Tax...*, s. 3–4.

⁴ Por. J.C.L. Huiskamp, *Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance*, „European Taxation” 1980/20/5–7, s. 146–147.

Wedle kolejnego poglądu formułowanego w literaturze zagranicznej unikanie opodatkowania to niespełnienie ustawowych faktów⁵. Wskazuje się, że podstawowym problemem unikania opodatkowania jest stwierdzenie spełnienia lub niespełnienia sytuacji prawnej, czyli jak się wydaje – zdarzenia podatkowego. W ramach tego stanowiska przyjmuje się, że zdarzenia podatkowego można uniknąć, jeżeli sytuacja jest zaprojektowana w taki sposób, że nie odpowiada ona brzmieniu, znaczeniu ani celowi zdarzenia⁶. Natomiast w materiałach przygotowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wskazuje się, że alternatywnie można by zastosować szerszą definicję unikania opodatkowania, która obejmowałaby wszystkie formy „zmniejszania zobowiązań podatkowych”. Dlatego wprowadzono rozróżnienie na dopuszczalne i niedopuszczalne unikanie opodatkowania. Wydaje się, że wedle tego poglądu niedopuszczalne unikanie opodatkowania charakteryzuje naruszenie „ducha prawa”, główna korzyść zastosowanego „schematu” w postaci uzyskania korzyści podatkowej oraz sztuczność całego schematu. Unikanie opodatkowania oznacza także korzystanie z luk prawnych lub stosowanie się do przepisów prawnych, aby osiągnąć cele, dla których nie były przeznaczone⁷.

W innym ujęciu unikanie opodatkowania definiuje się jako minimalizowanie podatku zgodnie z prawem. Podkreśla się przy tym, że czasem zwane jest ono *legal avoidance*, a więc unikanie opodatkowania zgodne z prawem⁸. Z kolei według innego stanowiska w przypadku unikania opodatkowania transakcje dokonywane przez podatnika przynoszą

⁵ Zob. J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, Köln 1981, s. 35.

⁶ Por. J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, s. 35–36. Jako przykład unikania opodatkowania podaje się fakt braku w Niemczech podatku od wina, przy jednoczesnym opodatkowaniu piwa. Wedle tego poglądu unikaniem opodatkowania będzie więc picie wina zamiast piwa.

⁷ Por. OECD, *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Paris 1987, s. 16–17.

⁸ Zob. M.H. Collins, *Evasion and Avoidance of Tax at the International Level*, „European Taxation” 1988/9, s. 291–292. Podobnie, jak się wydaje, M. Richardson, *Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan*, „EC Tax Review” 2015/4, s. 224. Wskazuje On, że unikanie opodatkowania stanowi próbę zmniejszenia płatności podatkowych za pomocą środków prawnych oraz jest ono działalnością prawną, tj. zgodną z prawem.

określony poziom dochodu podlegającego opodatkowaniu⁹. W ramach tego poglądu, jak się wydaje, twierdzi się, że unikanie opodatkowania „jest to kwota dochodu, którą podatnik ujmuje w swoim zeznaniu podatkowym. Idąc dalej tym rozumowaniem, prawo podatkowe opiera się na założeniu, że organy skarbowe nie mają w takiej sytuacji podstaw do złożenia skargi, a dochód podatnika, który można oszacować w wyniku jego transakcji, został prawidłowo zgłoszony. Może się jednak zdarzyć, że transakcja powinna zostać zrekonstruowana w celu dokładniejszego odzwierciedlenia istoty transakcji podatnika. Skutkować to może odkryciem możliwego do oszacowania dochodu lub wykluczeniem jego pomniejszenia”¹⁰. Wydaje się, że w tym ujęciu zawęża się unikanie opodatkowania jedynie do zmniejszania obciążenia podatkowego na gruncie podatków dochodowych.

Można również spotkać pogląd, że unikanie opodatkowania to legalne zachowanie podjęte w celu uniknięcia podatku¹¹. Kolejne ze stanowisk prezentowanych w zagranicznej literaturze przedmiotu podkreśla, że to, co kwalifikuje pewne porozumienie jako unikanie opodatkowania, to nadużycie, błędna interpretacja lub manipulacja tymi formami prawnymi w zakresie, w jakim są one uwzględniane przez normy podatkowe. Unikanie opodatkowania stanowi więc porozumienie, które jest zgodne dosłownie z przepisami prawa podatkowego, ale nie „w duchu”, tj. pozostaje ono w sprzeczności z celami przepisów prawa podatkowego. Aby określone porozumienie było kwalifikowane jako unikanie opodatkowania, muszą być spełnione jednocześnie trzy powiązane ze sobą elementy. Stanowią je, po pierwsze, środki prawne. Po drugie, tym elementem jest również forma lub działania faktyczne stosowane w zamiarze osiągnięcia określonego celu, który nie ma „odpowiedniego uzasadnienia”. Po trzecie wreszcie, jedynym powodem, dla którego takie

⁹ Por. J. Prebble, *Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part 1 – Tax Evasion and General Doctrines of Criminal Law*, „New Zealand Journal of Taxation Law and Policy” 1996/2/3, s. 4.

¹⁰ Zob. J. Prebble, *Criminal...*, s. 4.

¹¹ Tak R. McLeod, *Tax Avoidance Revisited*, „New Zealand Journal of Taxation Law and Policy” 2000/6/2, s. 103.

porozumienie zostało zawarte, było obniżenie podatków i nie ma ono innego istotnego powodu¹².

Według innego ujęcia unikanie opodatkowania może być zdefiniowane jako sposób na usunięcie, zmniejszenie lub odroczenie zobowiązania podatkowego inaczej niż poprzez uchylanie się od opodatkowania lub planowanie podatkowe. Obejmuje ono legalne działania podatnika mające na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych. Unikanie opodatkowania może być postrzegane jako wykorzystanie obszarów, które prawodawca zamierzał objąć, ale z tego czy innego powodu nie uczynił tego¹³.

Unikanie opodatkowania, w myśl kolejnego stanowiska, jest tym samym co nadużycie prawa oraz obejście prawa podatkowego. Twierdzi się bowiem, że unikanie opodatkowania, nadużycie prawa oraz obejście prawa podatkowego mogą odnosić się do tego samego zachowania podatników i być może do tych samych sytuacji faktycznych¹⁴. Nadużycie podatkowe, które można określić jako unikanie opodatkowania, stanowi „agresywne wykorzystanie legislacyjnej «stymulacji podatkowej», często za pomocą pewnych sztucznych ustaleń”¹⁵. Nadużycia podatkowe odnoszą się do nierówności w traktowaniu pod względem podatkowym różnych form działalności gospodarczej. Jeżeli podatnik próbuje sztucznie zorganizować swoje działania w celu zredukowania ciężaru podatku, uznaje się, że nadużywa on tych „praw podatkowych”. Dlatego nadużycia podatkowe i obchodzenie prawa opisują tę samą działalność, odwołując się odpowiednio do praw podmiotowych i ma-

¹² Por. V.R. Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, „Intertax” 2005/33/12, s. 565. Choć Autor tego poglądu posługuje się pojęciem porozumienia, to nie wskazuje jednocześnie, między kim ma być ono zawarte.

¹³ Zob. P. Merks, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, „Intertax” 2006/34/5, s. 273–276. Jako przykład unikania opodatkowania podaje się w tym ujęciu powstrzymanie się od palenia papierosów w celu uniknięcia zapłaty podatku akcyzowego.

¹⁴ Tak A. Zalasieński, *Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice*, „Intertax” 2008/36/4, s. 162.

¹⁵ Zob. A. Zalasieński, *Some...*, s. 159.

terialnych. Unikanie opodatkowania koncentruje się zatem na wyniku „oszczędzania podatku”¹⁶.

W innym ujęciu podkreśla się, że bardziej prawdopodobne jest podanie opisu unikania opodatkowania niż jego definicji. Niemniej, w pewnym przybliżeniu, unikanie opodatkowania oznacza dokonywanie sztucznych transakcji w celu zmniejszenia podatku, który w innym przypadku byłby należny¹⁷. Natomiast według kolejnego poglądu unikanie opodatkowania niezmiennie składa się z dwóch elementów. Pierwszy to motyw unikania podatków, a drugi stanowi obchodzenie celu fiskalnego lub celu legislacyjnego¹⁸. Można również spotkać stanowisko, w którym wskazuje się, że unikanie opodatkowania to legalne postępowanie, dzięki któremu „udaje się zapobiec istnieniu lub powstaniu okoliczności, z których powstałaby odpowiedzialność z tytułu podatku”¹⁹. Innymi słowy, ma ono na celu zapobieżenie powstaniu zobowiązania podatkowego²⁰.

Prezentowany jest także pogląd głoszący, że stworzenie ogólnej definicji unikania opodatkowania jest niemożliwe²¹. W tym ujęciu unikanie opodatkowania ma miejsce wtedy, gdy uzgodnienia prowadzą do sprzeczności między celem lub przedmiotem a językową interpretacją obowiązującej normy prawnej. Można zatem wyróżnić kryteria, które stanowią podstawę definicji unikania opodatkowania. Są nimi intencja (motyw, cel), uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem normy prawnej, pomimo przestrzegania językowego brzmienia normy. W przypadku tego poglądu podkreśla się, że unikanie opodatkowania jest nadużyciem prawa²².

¹⁶ Tak A. Zalasieński, *Some...*, s. 159–162.

¹⁷ Zob. Z. Prebble, J. Prebble, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, „Bulletin for International Taxation” 2008/4, s. 151.

¹⁸ Zob. J.S. Schwarz, *Abuse and EU Tax Law*, „Bulletin for International Taxation” 2008/7, s. 291.

¹⁹ Por. G.T. Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, Alexandria 2010, s. 4.

²⁰ Zob. G.T. Pagone, *Tax...*, s. 4–6.

²¹ Zob. R. Karimeri, *A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice*, „Intertax” 2011/39/6–7, s. 297.

²² Por. R. Karimeri, *A Critical...*, s. 297–302. Autor tego poglądu posługuje się pojęciem uzgodnienia. Nie wskazuje on przy tym, pomiędzy kim ma być ono zrealizowane, a także co stanowi jego treść.

Innym razem przyjmuje się, że unikanie opodatkowania obejmuje prawne, a więc legalne, wykorzystanie przepisów prawa podatkowego na własną korzyść, bez względu na szerszy cel przepisów podatkowych²³. W ramach kolejnego z prezentowanych stanowisk podkreśla się, że unikanie opodatkowania ma wiele znaczeń. Dlatego trudności sprawia jego zdefiniowanie. Wskazuje się jedynie, że unikanie opodatkowania znajduje się pomiędzy planowaniem podatkowym a uchylaniem się od opodatkowania oraz jest używane, aby opisać „zewnętrznie dozwolone, ale wymyślne uzgodnienie”²⁴.

W zagranicznej literaturze przedmiotu można także odnaleźć zapatrywanie, według którego unikanie opodatkowania występuje wtedy, gdy zostaną spełnione cztery warunki. Po pierwsze, podatnik prowadzi działania, które nie są zabronione oraz są w pełni skuteczne na mocy prawa prywatnego. Po drugie, działania te są zasadniczo „nietypowe”, ponieważ istnieją inne bardziej „typowe” sposoby osiągnięcia tych samych celów ekonomicznych. Po trzecie, podatnik zawiera takie „nietypowe” ustalenia z wyraźnym motywem oszczędzania podatku. Po czwarte wreszcie, ujawnia on wszystkie istotne fakty organom podatkowym²⁵. Natomiast wedle kolejnego stanowiska przyjmuje się, że unikanie opodatkowania oznacza różnicę między przyjętą formą prawną, która jest zgodna z brzmieniem prawa, a istotą podstawowej działalności lub programu. „Substancja” tej działalności lub programu nie jest zgodna z duchem lub celem prawa. Powoduje ona konieczność zmiany charakterystyki „transakcji lub serii transakcji” przeprowadzonych przez podatnika²⁶. W innym ujęciu unikanie opodatkowania ma miejsce wtedy, gdy podatnik świadomie kieruje swoją działalnością gospodarczą lub legalnie

²³ Zob. R. Tooma, *Legislating against Tax Avoidance*, Online Books IBFD 2011, rozdz. II.

²⁴ Zob. *Tax avoidance...*, red. J. Kasipillai, s. 2. Nie wiadomo jednak, jak Autor definiuje uzgodnienie.

²⁵ Por. A. Zalasinski, *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case*, „European Taxation” 2012/9, Journals IBFD.

²⁶ Zob. A.P. Dourado, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, „Intertax” 2015/43/1, s. 43.

projektuje działalność gospodarczą w taki sposób, aby uniknąć faktów podatkowych bez składania fałszywych lub niepełnych oświadczeń organom podatkowym²⁷.

Na zakończenie przedstawienia poglądów literatury zagranicznej w zakresie definiowania unikania opodatkowania należy zwrócić uwagę, że częstokroć publikacje dotyczące sposobów obniżania obciążeń podatkowych na gruncie prawa Unii Europejskiej przytaczają tezy zawarte w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który utożsamia unikanie opodatkowania (*tax avoidance*) z nadużyciem prawa (*tax abuse*). W związku z tym w większości tego typu opracowań nie prezentuje się własnej definicji unikania opodatkowania, lecz opisuje wnioski zawarte w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Pozwala to przyjąć, że ich Autorzy również twierdzą, że unikanie opodatkowania jest tym samym co nadużycie prawa²⁸.

Niekiedy jednak na tle koncepcji powiązania unikania opodatkowania z nadużyciem prawa podejmowane są próby wyjaśnienia zachodzących pomiędzy nimi relacji. W tym zakresie wskazuje się, po pierwsze, że unikanie opodatkowania jest porozumieniem prawnym mającym na celu zmniejszenie zobowiązań podatkowych, a zatem nie stanowi przestępstwa. Analizując pojęcie unikania opodatkowania przez pryzmat przepisów niektórych państw kultury *civil law* oraz państw kultury *common law*, akcentuje się, że można wywnioskować, iż termin „nadużycie” (*abuse*) należy uznać za synonim terminu „unikanie opodatkowania” (*tax avoidance*)²⁹. W zakresie relacji pomiędzy pojęciem unikania opodatkowania a pojęciem nadużycia prawa można, po drugie, spotkać się

²⁷ Tak R.C. Bayer, N. Reichl, *Ein Verhaltensmodel zur Steuerhinterziehung*, Berlin 1997, s. 16.

²⁸ Tak S. de Mones, P.H. Durand, J.F. Mandelbaum, M. Klein, A. Niemann, *Abuse of Tax Law across Europe. Part I*, „EC Tax Review” 2010/2, s. 91. Taki sam pogląd prezentują A. Manzitti, B.E. Pappalardo, G.C. Lasarte, G.M. Benitez, U. Menendez, G.J. Airs (*Abuse of Tax Law across Europe. Part II*, „EC Tax Review” 2010/3, s. 125), wskazując, że ma to miejsce na gruncie włoskiego prawa. Wydaje się, że tak również K. Petrosovitch, *Abuse under the Merger Directive*, „European Taxation” 2010/12, Journals IBFD.

²⁹ Por. Ch.A. Alvarrenga, *International/European Union/Brazil/Spain/United Kingdom/United States – Preventing Tax Avoidance: Is There Convergence in the Way Countries Counter Tax Avoidance?*, „Bulletin for International Taxation” 2013/67/7, Journals IBFD.

z zapatrywaniem, że unikanie opodatkowania jest rodzajem nadużycia prawa. Podczas gdy nadużycie powoduje niewłaściwe użycie prawa, to unikanie opodatkowania ma, wedle tego stanowiska, w centrum obejście prawa. Z kolei nadużycie prawa jest formą minimalizowania opodatkowania, która nie jest akceptowana przez system prawny. Akcentuje się przy tym, że nadużycie prawa i unikanie opodatkowania są powiązane, lecz nie są zbieżne³⁰.

Jak widać, literaturę zagraniczną charakteryzuje diametralnie różnicowanie podejście do znaczenia oraz istoty unikania opodatkowania. Przedstawione definicje tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych nie mają ustalonego stałego zakresu znaczeniowego. Niekiedy piśmiennictwo zagraniczne wyróżnia także rodzaje unikania opodatkowania, co dodatkowo komplikuje próbę ustalenia jego istoty. Wyróżnia się w nim uzasadnione unikanie opodatkowania (*legitimate tax avoidance*) oraz nieuzasadnione unikanie opodatkowania (*illegitimate tax avoidance*)³¹. Uzasadnione unikanie opodatkowania zachodzi wtedy, gdy podatnicy postępują na „warunkach rynkowych zgodnie z normalnymi sposobami przeprowadzania transakcji”, uzyskując w ten sposób korzyść podatkową. Natomiast nieuzasadnione unikanie opodatkowania, jak się wydaje, ma miejsce wówczas, gdy układ został zawarty wyłącznie lub przede wszystkim w celu uzyskania korzyści podatkowej³². Niekiedy lakonicznie wskazuje się, że nieuzasadnione unikanie opodatkowania to nadużycie³³. Ponadto w materiałach przygotowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju unikanie opodatkowania dzieli się na dopuszczalne i niedopuszczalne. O ile na ich podstawie nie można uchwycić istoty dopuszczalnego unikania opodatkowania, o tyle, jak się wydaje, niedopuszczalne unikanie opodatkowania charakteryzuje naruszenie

³⁰ Zob. P. Piantavigna, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, „EC Tax Review” 2011/3, s. 137–138.

³¹ Zob. R. Tooma, *Legislating...*, rozdz. II. Podobnie, jak się wydaje, A.J. Martín Jiménez, *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, „Bulletin for International Taxation” 2012/66/4–5, Journals IBFD.

³² Tak R. Tooma, *Legislating...*, rozdz. II.

³³ Zob. A.J. Martín Jiménez, *Towards...*

„ducha” prawa, główna korzyść zastosowanego „schematu” w postaci uzyskania korzyści podatkowej oraz sztuczność całego schematu³⁴.

Można również spotkać podział na uprawnione i nieuprawnione unikanie opodatkowania, przy czym nie wyjaśnia się ani na czym polega uprawnione unikanie opodatkowania, ani nieuprawnione unikanie opodatkowania³⁵. Wyróżnia się także legalne unikanie opodatkowania³⁶. Rozumie się je jako zmniejszenie lub uniknięcie opodatkowania metodami przewidzianymi prawem³⁷ albo minimalizowanie ciężaru podatku zgodnie z prawem³⁸. O ile można wnioskować, że w ramach tego podziału wyróżnia się nielegalne unikanie opodatkowania, o tyle opracowania, w których wyróżniono legalne unikanie opodatkowania, milczą na temat tego pierwszego. Co więcej, unikanie opodatkowania dzieli się na akceptowane i nieakceptowane³⁹. Nie wskazuje się, na czym ma polegać akceptowane unikanie opodatkowania, natomiast wzmiankuje się, że nieakceptowane unikanie opodatkowania może cechować „sztuczność serii transakcji”⁴⁰.

Unikanie opodatkowania dzieli się na efektywne i nieefektywne. Unikanie efektywne stanowi tę kategorię unikania opodatkowania, która nie jest zwalczana przez przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania. Z kolei unikanie nieefektywne jest tą kategorią unikania opodatkowania, która podlega ograniczeniu poprzez przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania⁴¹. Wreszcie, w piśmiennictwie zagranicznym można spotkać dość rozbudowany podział unikania opodatkowania, tj. na cztery rodzaje. Chodzi tu o obiektywne unikanie opodatkowania, subiektywne unikanie opodatkowania, *hard-core* unikanie opodatkowania

³⁴ Por. OECD, *International...*, s. 16–17.

³⁵ Zob. J.C.L. Huiskamp, *Definition...*, s. 147.

³⁶ Zob. D. Helmers, *Taxation Levels and Disparities in Relation to the Problem of Tax Avoidance and Evasion*, „European Taxation” 1980/20/5–7, s. 157, oraz M.H. Collins, *Evasion...*, s. 291.

³⁷ Por. D. Helmers, *Taxation...*, s. 157.

³⁸ Zob. M.H. Collins, *Evasion...*, s. 291.

³⁹ Zob. J.C.L. Huiskamp, *Definition...*, s. 147; M.H. Collins, *Evasion...*, s. 292.

⁴⁰ Tak M.H. Collins, *Evasion...*, s. 292.

⁴¹ Zob. J. Prebble, *Criminal...*, s. 4. W ramach tego podziału zwraca się uwagę, że ten rodzaj unikania niektórzy nazywają *tax mitigation*.

oraz unikanie opodatkowania przez ekspansję⁴². Obiektywne unikanie opodatkowania polega na zmniejszeniu obciążeń podatkowych jednej transakcji lub działalności w porównaniu z inną. Subiektywne unikanie jest z kolei węższym pojęciem i nasyconym „aprobatą lub dezaprobatą”⁴³. Wskazuje się przy tym, że podział na obiektywne i subiektywne znaczenie unikania opodatkowania wynika z zastosowania kryterium przywilejów fiskalnych (*tax expenditures*)⁴⁴. Definiuje się je jako te, które są przyznawane określonym grupom podatników lub określonym sferom działalności oraz prowadzą do „redukcji obciążeń podatkowych”. Stanowią je konstrukcje, które powodują odejście od ogólnych zasad opodatkowania, na przykład ulgi podatkowe, a mają na celu przykładowo wsparcie określonej działalności⁴⁵. Natomiast unikanie opodatkowania przez ekspansję polega „jedynie na obciążeniu pozycji dochodu, które są właściwie uznawane za wydatki osobiste”. Charakteryzując ten rodzaj unikania opodatkowania, twierdzi się, że „w celu uniknięcia problemów związanych z podatkami niektóre elementy mogą zostać częściowo lub całkowicie zabronione przez prawo, chociaż nie jest kwestionowane, że znaczna część tych niedozwolonych wydatków przeznaczona jest na cele biznesowe”⁴⁶. Co istotne, nie sposób jest ustalić istoty *hard-core* unikania opodatkowania.

Jak widać, powyżej przedstawione podziały unikania opodatkowania nie pozwalają na poznanie jego istoty. O ile w opracowaniach, w których je zawarto, w większości przypadków starano się wyjaśnić znaczenie rodzajów unikania opodatkowania, o tyle nie wskazywano przyjętego kryterium podziału. Z uwagi na znaczny stopień generalizacji utrudnione jest również podejmowanie z nimi polemiki. Dlatego nie wydają się one mieć znaczenia pod względem charakterystyki tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych.

⁴² Zob. szerzej B. Bracewell-Milnes, *Tax Avoidance and Evasion. The Individual and Society*, Abingdon 1979, s. 13–18.

⁴³ Por. B. Bracewell-Milnes, *Tax...*, s. 13.

⁴⁴ Por. B. Bracewell-Milnes, *Tax...*, s. 13–14.

⁴⁵ Zob. B. Bracewell-Milnes, *Tax...*, s. 14.

⁴⁶ Por. B. Bracewell-Milnes, *Tax...*, s. 18.

2. Jak już zaznaczono, od 15.07.2016 r. obowiązuje przepis art. 119a § 1 o.p., który stanowi definicję legalną unikania opodatkowania. Dotychczas w polskim systemie prawnym nie była zawarta norma definiująca ten sposób obniżania obciążeń podatkowych. Niemniej zarówno judykatura, jak i piśmiennictwo podejmowały próby zdefiniowania oraz dokonania charakterystyki unikania opodatkowania. Liczba oraz różnorodność ujęć istoty unikania opodatkowania nie pozwala na dokonanie wyczerpującej klasyfikacji tych poglądów⁴⁷. O ile jednak w przypadku zagranicznego piśmiennictwa nie można było dokonać systematyki zastanego stanu nauki, o tyle na podstawie analizy krajowej literatury przedmiotu i orzecznictwa można w sposób syntetyczny wskazać na sześć najbardziej rozpowszechnionych grup poglądów na temat unikania opodatkowania.

Po pierwsze, unikanie opodatkowania to zachowanie zgodne z prawem, lecz sprzeczne z celem ustawodawcy, które zmierza do obniżenia obciążenia podatkowego⁴⁸. Po drugie, unikanie opodatkowania to zachowanie

⁴⁷ Niektóre prace dotyczące unikania opodatkowania stanowią tylko prezentację już zastanego stanu nauki. Zob. np. D. Koreń, *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, M. Pod. 2014/8. Nie stanowią one zatem źródła pozwalającego na odczytanie poglądu na temat unikania opodatkowania danego autora.

⁴⁸ Zob. A. Zalaśiński, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania. Glosa do wyroku TS z 12.09.2006 r., C-196/04, EPS 2007/1*, s. 43–44; B. Brzeziński, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania* [w:] *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga Jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, t. II, red. A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak, Toruń 2012, s. 465–477; D. Gajewski, *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014/3, s. 97–102; D. Gajewski, *Unikanie i uchylanie się od opodatkowania jako główne przyczyny korzystania z oaz podatkowych przez holdingi międzynarodowe – zagadnienia wybrane*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014/9, s. 354–357. Choć wskazani Autorzy nie twierdzą wprost, że unikanie opodatkowania to zachowanie zgodne z prawem, lecz sprzeczne z celem ustawodawcy, to ogół poglądów zaprezentowanych przez nich we wskazanych pracach nasuwa taki wniosek. Wydaje się, że podobne stanowisko prezentuje również H. Litwińczuk, *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w świetle prawa unijnego. Wybrane aspekty* [w:] *Jedność norm i wartości. Zbiór studiów dedykowanych profesor Marii Gintowt-Jankowicz*, red. W. Federczyk, Warszawa 2014, s. 241–243. Należy zasygnalizować, że unikanie opodatkowania w sposób zbliżony definiuje również Rada Legislacyjna w opinii z 17.10.2014 r. o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja

wania zgodne z prawem polegające na wykorzystaniu przewidzianych prawem środków zmierzających do obniżenia obciążenia podatkowego. Chodzi tu przede wszystkim o ulgi i zwolnienia podatkowe⁴⁹. Po trzecie, unikanie opodatkowania oznacza obniżanie obciążeń podatkowych za pomocą „metod i środków” przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, które odbywa się w ramach i w granicach prawa⁵⁰. Po czwarte, unikanie opodatkowania sprowadza się do wykorzystania luk w prawie podatkowym⁵¹. Po piąte, istotą unikania opodatkowania jest

podatkowa, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-17-pazdziernika-2014-r-o-projekcie-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-dochodowym> (dostęp: 1.05.2019 r.).

⁴⁹ Tak D. Niestrzębski, A. Wołkowicz, *Zakaz podejmowania czynności in fraudem legis w prawie podatkowym na tle orzecznictwa*, M. Pod. 1999/1, s. 25; T. Klimczak, *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji zasady pewności opodatkowania*, M. Pod. 2000/44, s. 14. Z orzecznictwa por. wyrok WSA w Warszawie z 30.03.2004 r., III SA 2984/02, LEX nr 106923, oraz wyrok NSA z 27.10.2005 r., FSK 636/04, CBOSA.

⁵⁰ Tak B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, M. Pod. 1996/7, s. 193–197; L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, M. Pod. 2000/7, s. 5–8; M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania* [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 46–55; Z. Kukulski, *Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego – rozwiązanie problemu czy więcej nowych kłopotów* [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 56–62; M. Rudnicki, Ł. Blak, *Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, M. Pod. 2007/8; D. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Pal. 2012/3–4, s. 127–134; D. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia – część I*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014/4, s. 138–143; D. Gajewski, *Zintegrowany system ograniczy unikanie opodatkowania*, „Prawo i Podatki” 2015/8, s. 3–6. Prezentujący to stanowisko ani nie wskazują, że zachowanie podjęte w ramach unikania opodatkowania jest sprzeczne z celem ustawodawcy, ani nie twierdzą kategorycznie, iż jest to dozwolony sposób obniżania obciążeń podatkowych. Czasem można odnaleźć dość ogólne twierdzenia na temat dopuszczalności unikania opodatkowania, na przykład wskazuje się, że jest to działalność legalne w swej istocie, lecz nieaprobowane fiskalnie. Natomiast w wyżej wskazanych pracach wszyscy Autorzy opisują unikanie opodatkowania w kontekście środków prawnych kierowanych przeciwko niemu. Dlatego, jak się wydaje, uznają Oni unikanie opodatkowania za niedozwolony sposób obniżania obciążeń podatkowych.

⁵¹ Por. M. Magrian, *Pojęcie unikania opodatkowania w świetle doktryny francuskiej i orzecznictwa sądów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003/4, s. 61–62; T. Oczkowski, *Oszustwo podatkowe – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009/1, s. 87–88.

„redukowanie w sposób sztuczny odpowiedzialności do takiego poziomu, w którym opodatkowanie jest najniższe”⁵². Po szóste, unikanie opodatkowania określa się jako posługiwanie się przez podmiot podatkowy możliwościami prawnymi stworzonymi przez prawo cywilne poprzez nadanie swojemu zachowaniu kształtu odbiegającego od treści zakresu przedmiotowego podatku ujętego w ustawie podatkowej i wskutek tego osiągnięcie identycznych korzyści gospodarczych, jakie miałyby miejsce w przypadku, gdyby został zrealizowany podatkowy stan faktyczny określony w ustawie podatkowej. Dzięki temu wierzyciel podatkowy nie jest uprawniony do świadczenia podatkowego, gdyż nie został urzeczywistniony przedmiot podatku w jego dosłownym brzmieniu⁵³. Po siódme wreszcie, unikanie opodatkowania to zachowanie podatnika zmierzające do obniżenia obciążenia podatkowego, które jest sprzeczne z prawem i w konsekwencji skutkuje pociągnięciem podatnika do odpowiedzialności karnej. Pogląd ten prezentowany był w starszym piśmiennictwie⁵⁴. Wydaje się, że obecnie nikt go już nie podziela.

Jak widać, nie wypracowano jednolitego ogólnego pojęcia unikania opodatkowania. O ile jednak przedstawione definicje tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych nie mają ustalonego stałego zakresu znaczeniowego, o tyle poznanie stanu nauki komplikuje jeszcze fakt, że niekiedy piśmiennictwo wyróżnia się także rodzaje oraz znaczenia unikania opodatkowania. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę

⁵² Tak J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 50. Dalej Autor ten stwierdza, że „unikanie podatków może mieć miejsce w ramach istniejących przepisów, ale przy równoczesnym podejmowaniu działań, które są niezgodne z duchem prawa” (*Oazy...*, s. 52). W innej pracy (*Międzynarodowe zapobieganie unikaniu i uchylaniu się od podatków w Konwencji Strasburskiej [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, Lublin 2005, s. 144) ten sam Autor nie wskazuje już, że unikanie opodatkowania stanowią działania „sprzeczne z duchem prawa”. Wydaje się, że podobny pogląd na temat istoty unikania opodatkowania prezentuje także T. Lipowski (*Pojęcie unikania opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, „Glosa” 2002/9, s. 22).

⁵³ Zob. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 124–125.

⁵⁴ Tak R. Krasnodębski, *Unikanie płacenia podatków*, PP 1994/1, s. 9; A. Gołdyn, *Formy ucieczki przed podatkiem*, M. Pod. 1996/7, s. 204–208; R. Gołat, *Podatki a prawo cywilne (Wybrane zagadnienia praktyczne)*, Warszawa–Jaktorów 2000, s. 15.