

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Mikołaj Kondej



Wolters Kluwer

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Mikołaj Kondej

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 stycznia 2024 r.

Recenzent

Dr hab. Aleksander Werner, profesor Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski



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., 2024

ISBN 978-83-8358-046-3

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Rodzinie,
dzięki której poświęceniu
udało mi się znaleźć czas na
napisanie tej publikacji

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	21
---------------------	----

Wprowadzenie	25
--------------------	----

Część I ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Rozdział 1

Charakter prawa podatkowego a unikanie opodatkowania....	39
1.1. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego a zjawisko unikania opodatkowania.....	39
1.1.1. Geneza i cel podatków	40
1.1.2. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego.....	41
1.1.3. Swoboda kreowania norm prawa podatkowego a problem unikania opodatkowania.....	43
1.1.3.1. Wymóg generalnego charakteru norm prawa podatkowego.....	43
1.1.3.2. Niedostosowanie zakresowe przepisu a unikanie opodatkowania.....	45
1.1.3.3. Trudność w identyfikowaniu zależności życia gospodarczego, społecznego i systemu prawnego	46
1.1.3.4. Wpływ przyjmowanych zasad wykładni prawa na możliwość unikania opodatkowania.....	47

1.2. Zarys problematyki wykładni prawa podatkowego.....	48
1.2.1. Granica językowa wykładni.....	48
1.2.1.1. Istota granicy językowej wykładni.....	48
1.2.1.2. Trudności w precyzyjnym wyznaczeniu granicy językowej wykładni.....	53
1.2.1.3. Możliwość unikania opodatkowania jako konsekwencja funkcjonowania granicy językowej wykładni.....	56
1.2.2. Wykładnia celowościowa i wykładnia funkcjonalna	56
1.2.2.1. Cel ustawodawcy.....	57
1.2.2.2. Cel ustawy.....	59
1.2.2.3. Cel ustanowienia reguły	61
1.2.3. Wykładnia systemowa	62
1.2.4. Wykładnia prounijna	63
1.2.5. Miejsce klauzul antyabuzyjnych w procesie wykładni prawa.....	65

Rozdział 2

Kontekst historyczny zwalczania unikania opodatkowania

w Polsce	69
2.1. Antyabuzyjna praktyka orzecznicza	69
2.2. Pierwotna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 24b o.p.)	71
2.3. Próby rekonstrukcji klauzuli po wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 4/03	76
2.4. Artykuł 199a Ordynacji podatkowej	77
2.5. Brak możliwości zwalczania unikania opodatkowania przy wykorzystaniu cywilnoprawnej instytucji obejścia prawa	80
2.6. Rys historyczny związany z wprowadzeniem obecnie obowiązujących przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	81

Rozdział 3

Kontekst międzynarodowy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	83
3.1. Istota nadużycia prawa w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości	83
3.1.1. Dwuczłonowy test nadużycia prawa.....	83
3.1.2. Zarys problematyki stosowania norm antyabuzyjnych poruszanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym podatków dochodowych.....	87
3.1.3. Zakaz nadużycia prawa jako metoda wykładni przepisów	98
3.2. Pierwotna klauzula a zalecenie Komisji Europejskiej w sprawie agresywnego planowania podatkowego	101
3.3. Obecna klauzula jako implementacja dyrektywy ATA...	102
3.3.1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a art. 6 dyrektywy ATA – uwagi ogólne.....	105
3.3.2. Dyrektywa ATA – standard minimalny czy wiążący? Polska klauzula – implementacja ścisła czy rozszerzająca?.....	108
3.3.3. Rola dyrektywy ATA i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości przy interpretacji polskich przepisów	111

Część II

**WARUNKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI PRZECIWKO
UNIKANIU OPODATKOWANIA**

Rozdział 4

Uwagi wstępne	115
4.1. Zarys warunków zastosowania klauzuli.....	115
4.2. Kluczowe zmiany w treści warunków zastosowania klauzuli na przestrzeni czasu.....	118

Rozdział 5

Zaistnienie czynności lub zespołu powiązanych czynności	121
5.1. Pojęcie czynności.....	121

5.2. Stosowanie klauzuli do zespołu czynności.....	124
5.2.1. Wymóg powiązania zespołu czynności a dyspozycja klauzuli	132
5.2.2. Zespół czynności a definicja uzgodnienia w dyrektywie ATA.....	134
5.2.3. Możliwe podejścia do sposobu identyfikacji zespołu czynności.....	137
5.2.4. Konkluzje w zakresie stosowania klauzuli do zespołu czynności	148

Rozdział 6

Wystąpienie korzyści podatkowej	153
6.1. Ocena istnienia korzyści podatkowej przez pryzmat zasad opodatkowania stanu kontrfaktycznego.....	154
6.2. Rodzaje korzyści podatkowych	156
6.2.1. Niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości.....	157
6.2.2. Powstanie lub zawyżenie straty podatkowej	159
6.2.3. Powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku	160
6.2.4. Brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika.....	161
6.3. Wylimitowanie korzyści podatkowych przez podatnika a możliwość zastosowania klauzuli	164

Rozdział 7

Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (warunek sprzeczności) ...	167
7.1. Kontekst warunku sprzeczności	169
7.1.1. Aspekt historyczny definicji sprzeczności	169
7.1.2. Źródła warunku sprzeczności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości	171
7.2. Ograniczenie badania sprzeczności do sprzeczności z przedmiotem i celem ustaw podatkowych i zawartych w nich przepisów	172

7.3. Badanie sprzeczności w kontekście przepisów zastosowanych lub przepisów, do których obejścia doszło	173
7.4. Sprzeczność a granice wykładni	176
7.5. Przedmiot ustawy podatkowej/przepisu ustawy podatkowej	180
7.6. Cel ustawy podatkowej/przepisu ustawy podatkowej	185
7.6.1. Sprzeczność z celem ustawodawcy.....	185
7.6.2. Sprzeczność z celem ustawy/przepisu ustawy (uwagi wstępne).....	187
7.6.3. Cele fiskalne i metody ustalania sprzeczności z nimi korzyści podatkowej	188
7.6.3.1. Brzmienie przepisów jako źródło wiedzy o zamierzonym wymiarze podatku	189
7.6.3.2. Ustalenie sprzeczności z zasadą ogólną (rozumowanie zbliżone do <i>analogiae legis</i>).....	192
7.6.3.3. Ustalenie nieadekwatności konsekwencji podatkowych do konsekwencji ekonomicznych działań podatnika oraz sprzeczność z ekonomiczną istotą podatku	195
7.6.3.4. Ustalenie sprzeczności z aksjologią (rozumowanie zbliżone do <i>analogiae iuris</i>).....	197
7.6.4. Cele społeczno-gospodarcze i sprzeczność z nimi.....	198
7.6.5. Sprzeczność z przedmiotem i celem przepisów antyabuzyjnych	199
7.6.6. Przepisy o niemożliwym lub trudnym do odtworzenia celu	202
7.7. Odrębność przesłanek sprzeczności i sztuczności	204
7.8. Szczególne okoliczności jako przesłanka warunkująca zaistnienie sprzeczności (sprzeczność „w danych okolicznościach”)	210

7.9. Najważniejsze konkluzje w zakresie warunku sprzeczności.....	211
---	-----

Rozdział 8

Warunki celu i sztuczności.....	213
8.1. Powiązania między definicjami warunku celu i sztuczności (uwagi wstępne).....	213
8.2. Warunek celu i sztuczności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości	217
8.3. Warunek sztuczności	225
8.3.1. Definicja legalna sztuczności	225
8.3.2. Kontekst legislacyjny warunku sztuczności	227
8.3.2.1. Uzasadnienia projektów ustaw	227
8.3.2.2. Kontekst dyrektywy ATA.....	230
8.3.3. Rodzaje sztuczności.....	232
8.3.4. Powiązanie sztuczności z definicją czynności odpowiedniej.....	235
8.3.5. Metodologia badania sztuczności	237
8.3.5.1. Istniejący stan faktyczny jako podstawa badania sztuczności.....	238
8.3.5.2. Cele gospodarcze jako podstawa oceny adekwatności działań podatnika.....	239
8.3.5.3. Pojęcie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych	239
8.3.5.4. Kryterium rozsądnego podatnika.....	241
8.3.6. Dominujące przyczyny ekonomiczne (prawo wyboru przez podatnika optymalnej podatkowo drogi działania).....	242
8.3.7. Ustawowe symptomy sztuczności	249
8.4. Warunek celu	258
8.4.1. Aspekt historyczny definicji legalnej celu.....	258
8.4.2. Pojęcie celu czynności.....	262
8.4.3. Ocena celu – ocena subiektywnego zamiaru podatnika czy ocena obiektywnych dowodów wskazujących na przesłanki dla dokonania czynności?.....	263

8.4.3.1.	Środki dowodowe pozwalające na identyfikację zamiaru podatnika	265
8.4.3.2.	Wątpliwości związane z uzależnianiem podstawy opodatkowania od subiektywnego zamiaru podatnika...	268
8.4.3.3.	Brak konieczności wystąpienia intencji nadużycia dla spełnienia warunku celu...	273
8.4.3.4.	Warunek celu jako badanie, czy tak samo zachowałby się rozsądny podatnik	274
8.4.4.	Korzyść podatkowa spełniająca warunek sprzeczności jako cel czynności a inne cele czynności	275
8.4.4.1.	Sprzeczność a przepisy, które nie obowiązywały w momencie dokonania czynności.....	276
8.4.4.2.	Klauzula a korzyści uzyskane na gruncie przepisów obcych jurysdykcji ...	278
8.4.4.3.	Rodzaje celów mogących stanowić uzasadnienie dla dokonania czynności ...	279
8.4.4.4.	Prawo podatnika wskazania realizowanych celów (art. 119d o.p.)	284
8.4.4.5.	Granice oceny celów gospodarczych podatnika przez organ podatkowy	286
8.4.5.	Główny cel a jeden z głównych celów.....	287
8.4.5.1.	Korzyść spełniająca warunek sprzeczności jako incydentalny skutek czynności.....	290
8.4.5.2.	Korzyść spełniająca warunek sprzeczności jako jedyny skutek czynności.....	290
8.4.5.3.	Współwystępowanie celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności i innych celów	291
8.5.	Konkluzje w zakresie przesłanek celu i sztuczności.....	302

Rozdział 9**Wyłączenia z zakresu stosowania klauzuli przeciwko**

unikaniu opodatkowania	307
9.1. Obecnie obowiązujące wyłączenia z zakresu stosowania klauzuli.....	307
9.2. Wyłączenia z zakresu klauzuli w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2018 r.....	309
9.3. Relacja klauzuli ogólnej do umów o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu	311

Rozdział 10

Warunek intertemporalny	317
10.1. Warunek intertemporalny w przepisach wprowadzających klauzulę.....	318
10.1.1. Zasada <i>lex retro non agit</i> a interpretacja pojęcia momentu powstania korzyści podatkowej.....	320
10.1.2. Stosowanie klauzuli do korzyści wynikających z czynności zrealizowanych przed wejściem w życie klauzuli	325
10.1.3. Znaczenie momentu powstania korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności dla możliwości zastosowania klauzuli w aspekcie intertemporalnym.....	331
10.1.4. Klauzula a zakaz wprowadzania zmian do przepisów w trakcie roku podatkowego	335
10.1.5. Konkluzje w zakresie pierwotnego warunku intertemporalnego	338
10.2. Warunek intertemporalny w przepisach nowelizujących ustawę z dniem 1.01.2019 r.	340

Rozdział 11**Relacja pomiędzy klauzulą ogólną a wybranymi innymi**

przepisami antyabuzowymi	343
11.1. Pierwszeństwo stosowania szczególnych przepisów antyabuzowych	344
11.1.1. Stan prawny przed 1.01.2019 r.....	344
11.1.2. Stan prawny po 1.01.2019 r.	345

11.2. Małe klauzule w podatkach dochodowych jako rozwiniecie normy ogólnej	349
11.2.1. Klauzula restrukturyzacyjna	350
11.2.2. Klauzule dywidendowa, odsetkowa i w zakresie nałożności licencyjnych	354
11.2.3. Klauzula strefowa.....	358
11.2.4. Klauzula w zakresie podatku od dochodów z budynków.....	359
11.2.5. Klauzula w zakresie odsetek od kapitału	360
11.3. Reklasyfikacja czynności na gruncie przepisów o cenach transferowych	361
11.4. Zakaz nadużycia prawa w VAT.....	365
11.5. Klauzula <i>Principal Purpose Test</i>	366
11.6. Klauzule antyabuzywne jako jeden wspólny standard identyfikacji i nadużycia prawa	368

Część III

SKUTKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Rozdział 12

Klauzula a cywilnoprawna ważność czynności i czynności pozorne	373
---	-----

Rozdział 13

Model stosowania polskiej klauzuli – stosowanie <i>ex lege</i> czy <i>ex decisio</i>	377
13.1. Stan prawny przed 2019 r.....	377
13.2. Stan prawny od 2019 r.....	387
13.3. Charakter decyzji wymiarowej oraz jej konsekwencje ...	391
13.3.1. Decyzja ustalająca czy konstytutywna?.....	391
13.3.2. Charakter decyzji a przedawnienie.....	396
13.3.3. Charakter decyzji a moment początkowy naliczania odsetek od zaległości podatkowych ...	397
13.3.4. Charakter decyzji a odpowiedzialność karnoskarbowa.....	398

Rozdział 14

Konsekwencje zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania	401
14.1. Kontekst międzynarodowy	401
14.2. Opodatkowanie stanu faktycznego według zasad alternatywnych.....	403
14.2.1. Wyłączenie przepisu skutkującego korzyścią (art. 119a § 6 o.p.)	404
14.2.2. Opodatkowanie według zasad właściwych dla alternatywnego stanu faktycznego (uwagi wstępne).....	407
14.2.3. Opodatkowanie według takich zasad, jak gdyby czynności nie dokonano	408
14.2.4. Opodatkowanie według zasad właściwych dla czynności odpowiedniej.....	409
14.2.4.1. Czynność odpowiednia	410
14.2.4.2. Zaniechanie jako czynność odpowiednia.....	415
14.2.4.3. Prawo podatnika wskazania czynności odpowiedniej.....	417
14.2.4.4. Czynność odpowiednia obejmująca elementy działań sprzed wejścia w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	418
14.2.4.5. Brak możliwości wskazania czynności odpowiedniej.....	420
14.2.5. Problem identyfikacji podmiotu, wobec którego należy stosować klauzulę	420
14.2.6. Problemy związane z ustaleniem zakresu, w jakim skutki podatkowe wywodzi się z czynności odpowiedniej, względnie z braku dokonania czynności.....	426
14.2.6.1. Zakres rozliczeń podatkowych podlegających przekwalifikowaniu	428
14.2.6.2. Zakres czasowy przekwalifikowania...	430
14.2.7. Uwagi <i>de lege ferenda</i>	434

14.3. Prawo podmiotów trzecich uczestniczących w czynności do korekty rozliczeń	436
14.4. Klauzula jako przepis materialnego prawa podatkowego.....	439
14.5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako skutek zastosowania klauzuli	442
14.6. Zastosowanie klauzuli a odpowiedzialność karnoskarbowa.....	452

Część IV

PROCEDURA I PRAKTYKA STOSOWANIA KLAUZULI

Rozdział 15

Instytucje i procedury związane ze stosowaniem klauzuli

przeciwko unikaniu opodatkowania	459
15.1. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.....	459
15.2. Postępowania kontrolne i wymiarowe związane z możliwością zastosowania klauzuli.....	467
15.2.1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jako organ właściwy do stosowania klauzuli.....	468
15.2.2. Procedura wszczęcia i przejęcia postępowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej ...	469
15.2.3. Przebieg postępowania.....	472
15.2.4. Rozstrzygnięcie postępowania.....	477
15.3. Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania ...	479
15.3.1. Postępowanie wyjaśniające	482
15.3.2. Wniosek o wszczęcie postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.....	483
15.3.3. Postępowanie w sprawie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania.....	486
15.3.4. Decyzja Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania i jej konsekwencje	488
15.4. Opinie zabezpieczające	490

15.4.1. Wniosek i postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.....	491
15.4.2. Zakres dopuszczalnego postępowania dowodowego	495
15.4.3. Możliwe rozstrzygnięcia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.....	497
15.4.4. Moc ochronna opinii zabezpieczającej, z uwzględnieniem sytuacji późniejszej zmiany/ uchylenia opinii.....	505
15.5. Klauzula a ochrona wynikająca z interpretacji indywidualnych.....	509

Rozdział 16

Zarys dotychczasowej praktyki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce.....	515
16.1. Sprawy związane z wyborem formy prowadzenia działalności gospodarczej, zmianą formy prawnej działalności oraz swobodą kształtowania struktury grupy kapitałowej.....	517
16.2. Sprawy związane z wymianą udziałów	523
16.3. Sprawy związane z połączeniami i podziałami.....	532
16.4. Sprawy związane ze strukturami wykorzystującymi znaki towarowe	541
16.5. Sprawy związane z programami motywacyjnymi.....	546
16.6. Sprawy związane z opodatkowaniem funduszy inwestycyjnych zamkniętych	549
16.7. Sprawy związane z dobrowolnym umorzeniem udziałów bez wynagrodzenia.....	552
16.8. Pozostałe sprawy.....	554
16.9. Ocena przepisów klauzuli w świetle praktyki jej stosowania.....	572

Część V

PODSUMOWANIE

Rozdział 17

Konstytucyjność klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania	577
17.1. Uwagi wstępne	577
17.1.1. Wpływ konstrukcji klauzuli na zakres występujących problemów konstytucyjnych	577
17.1.2. Zasada określoności przepisów prawa	580
17.1.3. Wartości konstytucyjne chronione i zagrożone przez klauzulę	582
17.1.4. Postulaty wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 4/03	591
17.1.5. Refleksje międzynarodowe	593
17.2. Hipoteza klauzuli w świetle wymogów konstytucyjności	595
17.3. Dyspozycja klauzuli w świetle wymogów konstytucyjności	603
17.4. Konstytucyjność a kwestie intertemporalne	606
17.5. Wnioski w zakresie konstytucyjności normy	607

Rozdział 18

Wnioski końcowe	613
18.1. Źródła problemu unikania opodatkowania	613
18.2. Zasadność funkcjonowania klauzuli w polskim systemie	616
18.3. Warunki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	619
18.3.1. Korzyść podatkowa jako wynik czynności (zespołu czynności) podatnika	621
18.3.1.1. Czynność i zespół czynności	621
18.3.1.2. Pojęcie korzyści podatkowej	622
18.3.1.3. Warunek sprzeczności	623
18.3.1.4. Warunki celu i sztuczności	628

18.3.1.5. Pozostałe warunki zastosowania klauzuli, w tym kwestie intertemporalne.....	630
18.3.1.6. Klauzula a prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej.....	632
18.4. Skutki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.....	633
18.4.1. Skutek zastosowania klauzuli dla kalkulacji kwoty zobowiązania podatkowego	634
18.4.2. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	636
18.4.3. Wątpliwości związane z tym, czy klauzulę stosuje się z mocy prawa, czy w drodze decyzji, oraz ich konsekwencje.....	637
18.4.4. Klauzula a odpowiedzialność karnoskarbowa...	638
18.5. Klauzula jako przepis materialnego prawa podatkowego.....	639
18.6. Relacja do innych norm antyabuzyjnych.....	640
18.7. Otoczenie proceduralne klauzuli	641
18.8. Konstytucyjność klauzuli.....	643
18.9. Refleksje końcowe	645
Literatura.....	647
Orzecznictwo i pisma urzędowe	673

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.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)

ustawa nowelizująca z 2019 r.	– 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.)
ustawa o CIT / u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
ustawa o PCC	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.)
ustawa o PIT	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)
ustawa wprowadzająca	– ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)

Czasopisma, publikatory urzędowe, zbiory orzecznictwa

BGBL	– Bundesgesetzblatt (Federalny Dziennik Ustaw)
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
MoPod	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
PP	– Przegląd Podatkowy
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

ASI	– alternatywna spółka inwestycyjna
BEPS	– <i>Base Erosion and Profit Shifting Action Plan</i>
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
CFC	– podatek od zagranicznych spółek kontrolowanych
GAAR	– <i>general anti-abuse rule</i>
FIZ	– fundusz inwestycyjny zamknięty

KAS	–	Krajowa Administracja Skarbowa
MF	–	Minister Finansów
PCC	–	podatek od czynności cywilnoprawnych
PPT	–	<i>Primary Purpose Test</i>
Rada PUO	–	Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
SCSP	–	<i>société en commandite spéciale</i>
SKA	–	spółka komandytowo-akcyjna
SPV	–	<i>special purpose vehicle</i>
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TS	–	Trybunał Sprawiedliwości
UPO	–	umowy o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu

WPROWADZENIE

Tło legislacyjne

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego porządku prawnego ze skutkiem prawnym od 15.07.2016 r. Celem tej normy pozostaje określenie, w jakim zakresie działania podatnika ukierunkowane na minimalizację ciężaru podatkowego są skuteczne, a w jakim nieskuteczne na gruncie podatkowym. Innymi słowy, chodzi o określenie, gdzie leżą granice możliwości podejmowania przez podatników działań mających na celu optymalizację rozliczeń podatkowych. W celu osiągnięcia tego efektu znowelizowane przepisy wprowadziły do polskiego porządku prawnego definicję legalną pojęcia unikania opodatkowania. Podatnik realizujący działania, które mieszczą się w zakresie wskazanej definicji, zgodnie z wolą ustawodawcy ma zostać pozbawiony wynikających ze zrealizowanych czynności „korzyści podatkowych sprzecznych w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”. Grozi mu też wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Ustawowe zdefiniowanie w 2016 r. granic skuteczności działań podatnika ukierunkowanych na optymalizację skutków podatkowych realizowanych czynności stanowiło w polskim porządku prawnym istotną rewolucję. Przed wejściem w życie klauzuli przyjmowało się bowiem stosunkowo powszechnie, że podatnik tak długo ma swobodę w podejmowaniu działań, które są ukierunkowane na minimalizację ciężaru

podatkowego, jak długo nie narusza nakazów i zakazów ustawowych¹. Granicą dopuszczalności działań mających na celu optymalizację podatkową było więc to, by podatnik nie realizował działań niezgodnych z przepisami – nie uchylał się od opodatkowania. Wiążącym ograniczeniem dla optymalizacji podatkowej był więc w myśl znakomitej części poglądów ogólny nakaz przestrzegania prawa² oraz reguła „wszystko, co prawem niezabronione, jest dozwolone”³.

Mimo powyższych, stosunkowo jednolitych, poglądów doktryny przedmiotem wieloletnich sporów administracji skarbowej i podatników pozostawało to, jak traktować działania, które wprowadzi nie naruszały żadnej normy ustawowej, ale pozwalały podatnikowi istotnie, często wbrew logice ekonomicznej, zminimalizować ciężar podatkowy. Spór ten, tak w Polsce, jak i za granicą, podobny był do przeciągania przez obie strony liny⁴. Z jednej strony podatnicy, powołując się na zasadę państwa prawa i określoności przepisów, argumentowali, że to wyłącznie treść norm prawa materialnego wyznacza konsekwencje podatkowe ich działań, z drugiej organy podatkowe twierdziły, że interpretując przepisy, należy zapobiegać nadużywaniu i obchodzeniu prawa, by utrzymać efektywność i spójność systemu podatkowego. Władze fiskalne próbowały więc stosować normy podatkowe w taki sposób, by wyeliminować niezasadne ich zdaniem skutki realizowanych przez podatników działań optymalizacyjnych. Omawiany konflikt miał wiele odsłon i rozgrywał się zarówno na kanwie interpretacyjnej, jak i ustawodawczej. Z jednej strony podejmowano próby zakreslenia granic optymalizacji podatkowej w drodze interpretacji przepisów, z drugiej – ustawodawca nowelizował je, eliminując zidentyfikowane możliwości unikania opodatkowania.

¹ M. Kondej, *Cywilnoprawne granice optymalizacji podatkowej przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2016, s. 108–133.

² B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 1, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 681; M. Kondej, *Cywilnoprawne...*, s. 108–133.

³ Por. art. 8 ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców, Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.

⁴ P. Rosenblatt, M.E. Tron, *General Report*, „Cahiers de droit fiscal international” 2018/103a, s. 6–7.

Chociaż ze względu na sprawy toczące się jeszcze przed sądami administracyjnymi dotyczące okresu sprzed wejścia w życie klauzuli nie można powiedzieć, że spór dotyczący zdefiniowania granic optymalizacji podatkowej przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest w całości zamknięty, to jednak dotąd górę częściej brali w nim podatnicy. Orzecniczą doktrynę zakazu obejścia prawa podatkowego zakwestionowano jako pozbawioną podstaw normatywnych⁵, przepisy pierwszej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawarte w art. 24b § 1 o.p. uchylił Trybunał Konstytucyjny⁶, zaś orzecznictwo uznało, że wprowadzony na ich miejsce art. 199a o.p. ma nader wąski zakres zastosowania⁷. W tym stanie rzeczy ustawodawca zdecydował się na kolejną ingerencję legislacyjną i ponowne wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Optymalizacja podatkowa, unikanie opodatkowania – uwagi terminologiczne

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma na celu przeciwdziałanie wybranym formom optymalizacji podatkowej. Przez pojęcie optymalizacji podatkowej w niniejszej książce będę rozumiał wszelkie działania ukierunkowane na minimalizację ciężarów podatkowych⁸. Termin ten będzie obejmował zarówno te działania, które po wprowadzeniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są skuteczne, jak i te, które mieszczą się w zakresie pojęcia unikania opodatkowania. Poza jego zakresem pozostawać będzie uchylanie się od opodatkowania obejmujące

⁵ B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzecniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004/1, s. 7–13.

⁶ Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5, poz. 41.

⁷ M. Kondej, *Cywilnoprawne...*, s. 126–133 oraz s. 243–265. Zob. jednak również: wyrok WSA w Krakowie z 8.12.2017 r., I SA/Kr 992/17, podtrzymany wyrokiem NSA z 5.11.2020 r., II FSK 1445/18, CBOSA.

⁸ Siatka pojęciowa w tym zakresie od lat nie jest ujednolicona. Obszernie na ten temat: K. Cień, *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022, s. 39–102 i 407–471, a wcześniej M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.

podejmowanie działań wprost sprzecznych z prawem⁹ (np. świadome deklarowanie podstawy opodatkowania niezgodnej z rzeczywistością), które to zjawisko nie będzie w niniejszej książce w ogóle analizowane. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest bowiem instrumentem ukierunkowanym ani pozwalającym na jego zwalczanie¹⁰.

W książce odnosząc się do unikania opodatkowania, posługuję się również terminem „nadużycie prawa”. Termin ten używany jest przez polskiego ustawodawcę dla określenia zjawisk zbliżonych do unikania opodatkowania na gruncie ustawy o VAT. Posłużenie się przeze mnie tym terminem jako swego rodzaju synonimem unikania opodatkowania wynika z faktu, że przepisy regulujące unikanie opodatkowania biorą swoje źródło w regulacjach unijnych, które z kolei stanowią odzwierciedlenie wywodzącego się z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości zakazu nadużycia prawa. Termin ten jest używany również w innych wersjach dyrektywy ATA dla określenia unikania opodatkowania. Unikanie opodatkowania w świetle przyjętej przez polskiego ustawodawcę koncepcji wydaje się niczym innym niż właśnie nadużyciem prawa podatkowego. Pojęciem znaczeniowo bliskim unikaniu opodatkowania, którym posługuję się w książce, jest również obejście prawa podatkowego, które można scharakteryzować jako szczególną postać unikania opodatkowania, ukierunkowaną na nadużycie hipotezy normy. Obejście prawa wydaje się najbardziej rozpowszechnioną formą unikania opodatkowania, choć istnieje też możliwość unikania opodatkowania poprzez nadużycie dyspozycji normy.

Zjawisko optymalizacji podatkowej jest bardzo złożone. Najprościej mówiąc, optymalizacja podatkowa jest to takie planowanie działań, by doprowadzić w sposób legalny, nie naruszając nakazów ani zakazów

⁹ Tak np.: A. Werner [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018, s. 12; H. Kuzińska [w:] *Ucieczka przed podatkami i kontrola podatkowa*, red. H. Kuzińska, Warszawa 2018, s. 26.

¹⁰ A. Zalaśkiński, *Nieadekwatność środków przeciwdziałania nadużyciom podatkowym (unikaniu opodatkowania) dla zapobiegania i zwalczania uchylania się od opodatkowania* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, LEX, pkt 4.

prawnych, do minimalizacji ciężaru podatkowego. Stanowi ono wybór tego scenariusza działania, który prowadzi do minimalizacji obciążeń podatkowych¹¹.

Zasadniczo dążenie do minimalizacji ciężaru podatkowego jest naturalnym dążeniem większości podatników i nie można go postrzegać negatywnie. Jak słusznie wskazał bowiem sędzia Sądu Najwyższego USA Leamed Hand, „nie ma nic niemoralnego w takim układaniu swoich spraw, które skutkuje płaceniem tak niskich podatków, jak to tylko możliwe. Każdy tak czyni, bogaty i biedny, obaj mają do tego prawo”¹². Sprzeciw budzą jednak te formy optymalizacji podatkowej, które stanowią nadużycie prawa¹³. Za takie uważa się zaś zasadniczo te działania, które w sposób sztuczny (oderwany od przesłanek gospodarczych) kreują stan faktyczny sprawy w celu wykorzystania niedoskonałości w systemie podatkowym, prowadząc do konsekwencji podatkowych, które pozostają niezamierzone, systemowo niezasadne (np. naruszają zasadę powszechności opodatkowania czy sprawiedliwości podatkowej) i mogą wywoływać nieprzewidziane przez ustawodawcę skutki podatkowe¹⁴.

Klauzula jako normatywne zdefiniowanie granic optymalizacji podatkowej

Normatywne zdefiniowanie granic optymalizacji podatkowej stanowi spore wyzwanie. Zjawisko optymalizacji podatkowej jest bowiem bardzo złożone i obejmuje wiele bardzo różnych, treściowo odmiennych działań. Podatnicy mogą minimalizować ciężar podatkowy choćby poprzez wykorzystanie instrumentów stworzonych przez ustawodawcę (np. korzystając z ulg podatkowych i preferencji podatkowych) czy wybierając

¹¹ J. Niedojadło, *Nullum tributum sine lege – dopuszczalność wyboru drogi najmniej opodatkowanej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2014/7, s. 54.

¹² Cyt. za: A. Wyrzykowska, *Optymalizacja – legalnym wyborem podatnika?*, „Fiskus” 2006/8 [za:] J. Iwin-Garżyńska, *Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce*, „Finanse, Rynek Finansowy, Ubezpieczenia” 2016/5, s. 98.

¹³ Podobnie analizując orzecznictwo TS: P. Piantavigna, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, „EC Tax Review” 2011/3, s. 137.

¹⁴ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, s. 49.

takie formy działalności, które są korzystniej opodatkowane (np. działając w formie spółek jednokrotnie opodatkowanych, a nie tych, których zyski podlegają podwójnemu opodatkowaniu, czy wybierając emisję obligacji w miejsce zaciągnięcia pożyczki, by uniknąć opodatkowania PCC). Mogą oni też wykorzystywać luki w przepisach podatkowych, tak by znaleźć się poza zakresem obowiązku podatkowego, czy różnice występujące w zasadach opodatkowania w różnych jurysdykcjach dla osiągnięcia korzyści podatkowej. Szeroki zakres możliwych stanów faktycznych, w których podatnik może dążyć do optymalizacji ciężaru podatkowego, sprawia, że ustawodawca, chcąc ukrócić swobodę optymalizacji podatkowej, staje przed koniecznością zdefiniowania, które działania optymalizacyjne podatnika mają pozostawać skuteczne, a które nie. Nie może on przy tym całkowicie wyłączyć prawa optymalizacji. Pomijając nawet wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania, godziłoby to bowiem w możliwość skorzystania przez podatnika z zachęt podatkowych, które sam ustawodawca tworzy jako motywację do podejmowania przez podatników określonych aktywności.

Powszechnie przyjmuje się, że podatnik powinien móc kierować się przy podejmowaniu swoich decyzji gospodarczych tym, jakie będą ich konsekwencje podatkowe. Uważa się bowiem, że nie można nakładać na niego obowiązku realizacji jego celów gospodarczych w taki sposób, który wiązałby się dla niego z najwyższym ciężarem podatkowym. Rekonstruuje się więc zasadę, którą można nazwać zasadą swobody wyboru drogi najmniej opodatkowanej. Z drugiej strony zwraca się uwagę na to, że podatnik nie powinien móc skutecznie nadużywać wskazanej swobody, wykorzystując niedoskonałości prawa podatkowego oraz istniejące w nim luki.

Problematyczne pozostaje przy tym zdefiniowanie kryteriów, które wskazywałyby, kiedy ma miejsce takie nadużycie. Ustawodawca, rekonstruując takie kryteria, musi przestrzegać bowiem ograniczeń konstytucyjnych, w tym zasady pewności prawa oraz jego określoności w powiązaniu z zasadą *nulla tributum sine lege*. W szczególności jeżeli z przepisów wynika, że jakieś działanie podatnika prowadzi do określonych, korzystnych dla niego konsekwencji, to ustawodawca, chcąc wyłączyć możliwość skorzystania z nich przez podatnika, musi

wprowadzić jasne i czytelne kryteria wskazujące, w jakich sytuacjach podatnik będzie ich pozbawiony¹⁵.

Celem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest właśnie określenie przesłanek, w których podatnik, mimo że formalnie spełnia warunki do przyznania korzyści podatkowych, powinien być ich pozbawiony. Rekonstruowanie takich kryteriów można przyrównać jednak do manewrowania między Scyllą a Charybdą. Z jednej strony trzeba uważać, by nie ograniczyć nadmiernie podatników, nie naruszyć ich konstytucyjnych praw, a samą regułę antyabuzywną skonstruować w taki sposób, by była ona zgodna z wymogami konstytucyjnymi, w szczególności z zasadą określoności prawa. Z drugiej strony kryteria jej stosowania muszą być na tyle szerokie, by w maksymalnym możliwym zakresie uniemożliwiały podatnikom nadużywanie przepisów prawa podatkowego.

Polski ustawodawca, konstruując kryteria stosowania klauzuli przeciwko unikaniu, zdecydował się na oparcie się na wynikach prac Unii Europejskiej związanych z wdrożeniem dyrektywy ATA. Rozwiązania przyjęte w tej dyrektywie stanowią w znacznej mierze pochodną rekonstruowanego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości ogólnego zakazu nadużycia prawa. Przy interpretacji polskich regulacji istotną rolę odgrywa więc kontekst międzynarodowy. Nie obyło się przy tym bez wprowadzenia do polskiej ustawy pewnych rozwiązań rodzimych. Ustalenie, czy, a jeżeli tak – w jakim zakresie, zmieniają one przyjęte w dyrektywach zakres stosowania normy antyabuzywnej jest przedmiotem rozważań w poszczególnych rozdziałach niniejszej publikacji.

¹⁵ Zob.: T. Dębowska-Romanowska, *Dopuszczalność i warunki wprowadzenia generalnych klauzul zakazujących obejścia i nadużycia prawa w systemie prawa podatkowego – w świetle art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, red. S. Pikulski i in., Olsztyn 2004, s. 113, czy M. Kondej, *Granice możliwości uszczelniania systemu prawnego za pomocą klauzul antyabuzywnych* [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020, s. 429–443.

Cel i założenia publikacji

Celem niniejszej publikacji jest omówienie polskich przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponieważ regulacja ta ma silne konotacje z przepisami europejskimi, w rozdziałach omówiono rozumienie kolejnych warunków stosowania norm antyabuzyjnych w kontekście prawnoporównawczym, w szczególności przez pryzmat uregulowań przyjętych w Unii Europejskiej. Uczyniono to jednak w takim zakresie, w jakim było to niezbędne do prowadzenia rozważań i wyciągnięcia wniosków co do natury omawianej instytucji. Czytelników poszukujących kompleksowej analizy prawnoporównawczej przepisów ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania wypada odesłać do raportów z kongresu IFA w 2018 r. w Seulu¹⁶. Ich lektura stanowi znakomity dowód na to, że liczne problemy związane ze stosowaniem klauzuli, z którymi autor próbuje zmierzyć się w niniejszej książce, obecne są również w analizach prowadzonych przez jurystów w innych jurysdykcjach.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą, której stosowanie wiąże się z licznymi problemami zarówno w warstwie teoretycznoprawnej, jak i w warstwie praktycznej. W niniejszej publikacji skupiłem się na rozstrzygnięciu tych z nich, które wydawały mi się najistotniejsze z punktu widzenia stosowania wskazanej normy w praktyce. Biorąc pod uwagę ilość zidentyfikowanych kwestii, nie miałem możliwości dogłębnego wejścia w każdy z poruszanych w publikacji tematów. Zdaję sobie sprawę z tego, że wielu zagadnieniom poruszonym w książce można by poświęcić jeszcze kilkadziesiąt, jeżeli nie kilkaset stron. Przykładem tego mogą być choćby zagadnienia konstytucyjności klauzuli. Samo omówienie adekwatnego orzecznictwa w tym zakresie mogłoby z powodzeniem stać się przedmiotem odrębnej obszernej publikacji. O rozległości problematyki stosowania klauzuli może świadczyć fakt, że samemu jej wprowadzeniu¹⁷, dotychczasowemu orzecznictwu w sprawie unikania

¹⁶ Raporty te opublikowano w: „Cahiers de droit fiscal international” 2018/103a.

¹⁷ D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020.

opodatkowania¹⁸ czy relacji pomiędzy klauzulą ogólną a umowami międzynarodowymi¹⁹ poświęcane są odrębne monografie. Moim celem było natomiast spojrzenie na klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania kompleksowo. Mam bowiem wrażenie, że klauzulę tę można porównać do kostki Rubika. Przyjęcie określonej interpretacji jednego z elementów normy jest jak przestawienie w takiej kostce klocka, prowadzi do tego, że wszystkie inne klocki przesuwają się na inne miejsca. Nie zawsze są to przy tym miejsca, w których te klocki koniecznie do siebie pasują. Stąd też dla prawidłowego zinterpretowania warunków oraz sposobu działania tej normy czy oceny jej konstytucyjności konieczne jest objęcie wzrokiem wszystkich elementów układanki. To właśnie dążenie do złożenia poszczególnych zagadnień interpretacyjnych w spójną całość było moim zamiarem przy przygotowaniu niniejszej książki.

Metoda badawcza i struktura książki

Przyjęty cel pracy zdeterminował zastosowane w niej metody badawcze. Opiera się ona przede wszystkim na analizie formalno-dogmatycznej, co oznacza, że punkt wyjścia do moich rozważań stanowi treść przepisów regulujących funkcjonowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ze względu na fakt, że klauzula stanowi implementację dyrektywy, rozstrzygając poszczególne problemy interpretacyjne, w szerokim zakresie posługuję się analizą prawnoporównawczą i zestawiam treść polskiej regulacji z przepisami dyrektywy ATA.

W pracy analizuję też dostępne orzecznictwo, koncentrując się na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości jako źródle koncepcji nadużycia prawa oraz obecnej regulacji unijnej wprowadzonej do dyrektywy ATA. Przeprowadzam również analizę orzecznictwa polskich sądów administracyjnych, opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz rozstrzygnięć wydawanych przez Szefa Krajowej

¹⁸ D. Gajewski, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2023.

¹⁹ E. Furuseth, *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs*, Amsterdam 2019.

Administracji Skarbowej w zakresie opinii zabezpieczających. Problematykę związaną z interpretacją przepisów klauzuli prezentowaną w tych rozstrzygnięciach wpłatom w poszczególne rozdziały merytoryczne. Odrębny rozdział poświęcam przedstawieniu, jak dotąd oceniano możliwość zastosowania klauzuli do poszczególnych stanów faktycznych.

Praca podzielona została na części.

Część I poświęcono wprowadzeniu w problematykę badawczą. Czytelnik znajdzie w niej odpowiedź na pytanie, dlaczego, mimo że ustawodawca ma swobodę w kreowaniu norm prawa podatkowego, dochodzi do możliwości unikania opodatkowania, a więc uzyskiwania korzyści podatkowych wbrew intencjom ustawodawcy. Silnie akcentuję też powody, dla których wykładnia prawa napotyka trudności w zwalczaniu unikania opodatkowania, wyjaśniając równocześnie, czy i jak przyjęcie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wpływa na dotychczas przyjmowany model subsumpcji przepisów. W części tej zarysowuję też, jak historycznie kształtowała się walka z nadużyciem prawa podatkowego w Polsce. Omawiam w niej w szczególności treść poprzedniej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a także referuję powody jej uchylenia przez Trybunał Konstytucyjny w 2004 r. Aspekty te warunkowały bowiem treść obecnej regulacji, a ponadto mają znaczenie przy jej interpretacji i ocenie konstytucyjności. W części I uwagę poświęcam również europejskim źródłom polskich przepisów. Wskazuję, że polska regulacja ustawowa w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma swoje korzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym nadużycia prawa, z którego wyrosła dyrektywa ATA. Podkreślam, że oznacza to konieczność interpretowania polskich przepisów z uwzględnieniem przepisów dyrektywy i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości. Analizuję również to, jaka jest relacja pomiędzy dyrektywą ATA oraz polską regulacją ustawową w zakresie unikania opodatkowania.

Część II publikacji poświęcona jest analizie warunków zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W kolejnych rozdziałach analizuję poszczególne warunki hipotezy normy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania: zaistnienie czynności, powstanie korzyści podatkowej, sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem

ustawy podatkowej lub jej przepisu. Ze względu na powiązania pomiędzy warunkami celu czynności i sztuczności kwestie te połączyłem we wspólny rozdział. Odrębny rozdział poświęcam wyłączeniom z zakresu stosowania klauzuli, analizie kwestii intertemporalnych oraz relacji pomiędzy klauzulą ogólną a innymi przepisami antyabuzywnymi.

Część III książki poświęcona jest omówieniu skutków, które realizują się w przypadku stwierdzenia, że podatnik unikał opodatkowania. Wychodzę w niej od wskazania na fakt, że zastosowanie klauzuli nie ma wpływu na ważność zrealizowanych przez podatnika czynności cywilnoprawnych. Następnie wskazuję na istotny problem wiążący się z wątpliwościami, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą, do której zastosowania zobowiązany jest sam podatnik w procesie samowymiaru podatku, czy też może być ona zastosowana jedynie przez Szefa KAS w toku postępowania wymiarowego. Podkreślam, że rozstrzygnięcie tej kwestii wydaje się mieć istotne znaczenie dla ustalenia szeregu konsekwencji zastosowania klauzuli. Następnie przedstawiam skutki zastosowania klauzuli.

Część IV została poświęcona omówieniu otoczenia proceduralnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz rozstrzygnięć organów w zakresie możliwości zastosowania klauzuli do poszczególnych stanów faktycznych. Przedstawiam w niej specyfikę postępowania wymiarowego w zakresie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, instytucję opinii zabezpieczających oraz procedurę cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Odrębny podrozdział poświęcam również kwestii mocy ochronnej interpretacji indywidualnych w przypadku unikania opodatkowania. W tej części przedstawiam również, jak do tychczas kształtowała się praktyka oceny poszczególnych stanów faktycznych pod kątem możliwości zastosowania do nich klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Część V pracy stanowi podsumowanie, w którym formułuję wnioski końcowe z przeprowadzonej analizy. Podzielona jest ona na dwa rozdziały. Pierwszy z nich poświęcam ocenie konstytucyjności klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Drugi stanowi zaś całościowe podsumowanie najważniejszych wniosków z przeprowadzonych rozważań.

Część I

ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Rozdział 1

CHARAKTER PRAWA PODATKOWEGO A UNIKANIE OPODATKOWANIA

Występowanie możliwości unikania opodatkowania jest ściśle związane z przyjętym w danym państwie kształtem systemu prawnego, prawa podatkowego oraz z zasadami wykładni prawa. Możliwość osiągania przez podatników korzyści podatkowych, które przez ustawodawcę i organy podatkowe mogą być postrzegane jako niezasadne, wynika bowiem, jak zostanie wykazane w niniejszym rozdziale, z przyjmowanych zasad stosowania prawa. To, jaką rolę w systemie prawnym może pełnić klauzula o unikaniu opodatkowania, a w jakie obszary nie powinna ona wkraczać, również determinują wskazane zasady. Stąd też dla osadzenia dalszych rozważań we właściwym kontekście konieczne jest rozpoczęcie rozważań od wprowadzenia w problematykę relacji między unikaniem opodatkowania a stosowaniem prawa.

1.1. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego a zjawisko unikania opodatkowania

Punktem wyjścia przy analizie kwestii związanych z unikaniem opodatkowania winna być analiza genezy, celu i specyfiki regulacji prawa podatkowego. Wagę tych elementów dla rozpatrywanej problematyki dostrzec można w zawartej w Ordynacji podatkowej definicji unikania opodatkowania. By zastosowanie znalazła ogólna norma antyabuzyjna, musi wystąpić sprzeczność między korzyścią podatkową a przedmiotem

lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Odtworzenie tego celu wymaga uwzględnienia genezy prawa podatkowego i złożoności celów, które poprzez prawo podatkowe mogą być realizowane.

1.1.1. Geneza i cel podatków

Prażródła podatków leżą w fakcie, że człowiek jest istotą społeczną¹. Ludzie od zawsze funkcjonowali nie jako samodzielne i niezależne jednostki, ale w grupach. Prowadziło to do podziału zadań i obowiązków, czego konsekwencją była specjalizacja. Rozwój sprawiał, że jednostki, nie mogąc we własnym zakresie zaspokajać wszystkich swoich potrzeb, zmuszone były powierzyć ich spełnianie wyznaczonym członkom grupy (np. potrzeby bezpieczeństwa – żołnierzom, potrzeby religijne – kapłanom). Rodziło to jednak konieczność utrzymania tych osób przez społeczeństwo, a w konsekwencji konieczność uzgodnienia reguł ponoszenia kosztów ich działalności. Stąd też istotę opodatkowania od samego początku należy wiązać z ideą dobra wspólnego². Poprzez nakładanie na obywateli ciężarów podatkowych społeczność uzyskiwała i uzyskuje możliwość finansowania działalności, która, przynajmniej w swych założeniach, ma służyć ogółowi społeczeństwa.

Również dziś głównym celem prawa podatkowego pozostaje cel fiskalny³. Stanowione przez ustawodawcę podatki mają zapewnić państwu oraz jednostkom samorządu terytorialnego dochody niezbędne do pokrycia ich wydatków. W istocie prawo podatkowe, umożliwiając jednostkom publicznym zebranie środków finansowych na realizację zadań, służy jednak, tak jak w przeszłości, możliwości realizacji przez te podmioty określonych celów politycznych, społecznych czy gospodarczych⁴. Niezależnie od tego ustawodawca w szerokim zakresie wykorzystuje możliwości, które daje mu swoboda w kreowaniu norm tego

¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 24.

² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 99.

³ B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 66.

⁴ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 19.

prawa, do bezpośredniej realizacji tych celów. W szczególności poprzez różnicowanie obciążeń podatkowych skłania on podmioty do rezygnacji z pewnych działań na rzecz innych lub do podejmowania kroków, które gdyby nie przyznane ulgi czy zwolnienia podatkowe, nie byłyby w ogóle albo w tak szerokim zakresie realizowane⁵.

1.1.2. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego

Fakt, że bezpośrednim celem prawa podatkowego jest cel fiskalny, nadaje regulacjom tej dziedziny pewną, istotną z punktu widzenia dalszych rozważań, specyfikę. Wyraża się ona w tym, że ustawodawca podatkowy, kreując normy prawa daninowego, nie zmierza do uregulowania występujących naturalnie w społeczeństwie stosunków⁶, a do ustanowienia nowych. Gdyby nie obowiązek wynikający z przepisów, podatki zapewne nie istniałyby. Prawo podatkowe nie powstaje więc w celu unormowania istniejących zachowań, ale w celu stworzenia nowych ich wzorców. Powyższe ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów. Ogranicza bowiem choćby możliwość odwołania się w procesie wykładni do zwyczaju czy praktyki, odgrywających ważną rolę między innymi na gruncie prawa cywilnego. Dodatkowej specyfiki prawu podatkowemu nadaje fakt, że reguły opodatkowania zasadniczo nie odnoszą się do reguł rządzących zjawiskami naturalnymi (takich jak reguły fizyki czy biologii) czy naturalnie występującymi stosunkami społecznymi (takich jak np. reguły wymiany/handlu).

Wskazane okoliczności utrudniają interpretację znaczenia przepisów tej gałęzi. O ile bowiem w dziedzinach takich jak na przykład administracyjne prawo budowlane czy medyczne, rozstrzygając problemy interpretacyjne, można w szerokim zakresie odwoływać się do celu normy interpretowanego przez pryzmat konsekwencji fizycznych czy bio-

⁵ Z. Ofiarski, *Ogólne...*, s. 19.

⁶ Oczywiście jest, że gdyby nie przepisy podatkowe i przymus państwowy większość podatników nie dokonywałaby dobrowolnych, nieekwiwalentnych wpłat do sektora publicznego.

logicznych jej zastosowania, o tyle w prawie podatkowym nie ma takiej możliwości. Brak jest tutaj też możliwości odwołania się do utrwalonych, oczekiwanych wzorców funkcjonowania stosunków społecznych, które na gruncie innych gałęzi prawa odgrywają istotne znaczenie (np. zasady uczciwości kupieckiej, dobrej wiary itp.). Pewne wsparcie przy interpretacji norm może stanowić jedynie odwołanie się do praktyki i konsekwencji społecznych zastosowania określonego sposobu wykładni.

Fakt, że ustawodawca stanowiąc normy prawa podatkowego, zmierza do wykreowania nowych wzorców zachowań, ale nie musi dostosowywać ich do już istniejących wśród ludzi schematów postępowania, a także to, że nie jest on ograniczany przez reguły rządzące światem naturalnym, sprawia, że dysponuje on ogromną swobodą. Może on bowiem w dowolny sposób określić zakres podmiotowy i przedmiotowy podatków, a także reguły rządzące ich wymiarem. Istniejąca rzeczywistość społeczno-gospodarcza stanowi dla ustawodawcy jedynie punkt wyjścia do wykreowania zasad rządzących systemem podatkowym. Choćby ustawodawca musi oczywiście liczyć się z tym, jak rzeczywistość ta funkcjonuje, przewidując konsekwencje przyjmowanych rozwiązań, ma on pełną swobodę w wyborze rozwiązań, jak na jej bazie ukształtować reguły systemu podatkowego.

Okoliczność, że ustawodawca stanowiąc normy prawa podatkowego ma tak dalece idącą dowolność, wywiera istotny wpływ na dyrektywy wykładni obowiązujące w tej dziedzinie prawa. Skutkuje ona bowiem tym, że czynnikiem przesądzającym o objęciu lub nieobjęciu określonego stanu faktycznego daniną jest wola prawodawcy. Podatek ustawodawca może nałożyć według własnego uznania. Tak więc to on, a nie jakiegokolwiek naturalne procesy czy zjawiska, determinuje zakres opodatkowania. Przykładów możliwej kreatywności w tym zakresie dostarcza historia. Obecnie podstawa opodatkowania nieruchomości jest często określana jako powierzchnia budynku czy jego wartość. Możliwości w tym zakresie są jednak znacznie szersze. W Anglii historycznie podstawę tę określało się na podstawie liczby okien w budynku, co zresztą skłaniało wielu ówczesnych mieszkańców do optymalizacji podatkowej, poprzez ich zamurowywanie. Powszechnie znany jest też podatek bykowy, a więc podatek od nieposiadania żony. Historia zna przypadki uzależnienia przez

ustawodawcę opodatkowania od posiadania brody, kapelusza, zębów czy uszu⁷. Ostatnie dwa przykłady możliwych podstaw opodatkowania stanowią zresztą wdzięczny przykład tego, że ustawodawca kształtując system, ma możliwość kreowania go tak, by zniechęcać podatników do optymalizacji podatkowych. Przede wszystkim jednak wszystkie one pokazują, że kształt podatków zależy w przeważającej mierze od woli, inwencji i fantazji ustawodawcy. Fakt zaś, iż przeważającym czynnikiem decydującym o zakresie opodatkowania jest wola ustawodawcy, sprawia, że możliwość odwołania się przy ustalaniu zakresu opodatkowania do wykładni funkcjonalnej jest istotnie ograniczona.

1.1.3. Swoboda kreowania norm prawa podatkowego a problem unikania opodatkowania

Skoro ustawodawca ma tak daleko idącą swobodę w kreowaniu systemu podatkowego, powstaje pytanie o to, z czego wynika występowanie zjawiska unikania opodatkowania. Pytanie to staje się tym bardziej zasadne, gdy uwzględni się, że w myśl polskiego i europejskiego ustawodawstwa unikanie opodatkowania definiuje się jako możliwość uzyskiwania przez podatnika korzyści podatkowych sprzecznych z przedmiotem lub celem prawa podatkowego. Skoro kształt tego prawa jest konsekwencją wyborów prawodawcy, nasuwa się pytanie: jak możliwe jest, że dochodzi do powstawania korzyści sprzecznych z „celem tego prawa” czy zamierzonym przez ustawodawcę zakresem opodatkowania?

1.1.3.1. Wymóg generalnego charakteru norm prawa podatkowego

Wydaje się, że występowanie zjawiska nazywanego unikaniem opodatkowania wynika z co najmniej kilku czynników. Jednym z istotniejszych, jak się wydaje, jest fakt, że normy prawne nie mają charakteru indywidualnego, tzn. nie są kierowane do indywidualnych podatników, a stanowią generalizacje. Ustawodawca nie mogąc, zarówno ze wzglę-

⁷ K. Koślicki, *Podatek od życia, basenu, zębów, okien i brody*, 2018, Prawo.pl.

dów praktycznych, jak i ustrojowych, decydować o wymiarze daniny w drodze indywidualnych rozstrzygnięć uwzględniających partykularną sytuację każdego z podatników, jest zmuszony system podatkowy opierać na analizie kryterialnej. Oznacza to, że musi on w odniesieniu do każdego przepisu oddziałującego na wymiar daniny określać warunki jego zastosowania. Warunki te ze względu na zasadę określoności prawa powinny możliwie precyzyjnie rozgraniczać te sytuacje, w których przepis znajduje zastosowanie, od tych, gdy nie należy go stosować. Dodatkowo z przyczyn pragmatycznych, w celu umożliwienia samodzielnego, łatwego stosowania prawa przez jego użytkowników, katalog kryteriów stosowania reguły powinien być możliwie zwięzły.

Konieczność sformułowania zamkniętego i ograniczonego do racjonalnych rozmiarów katalogu kryteriów zastosowania przepisów prawa podatkowego sprawia, że prawodawca nie jest w stanie rozstrzygać o zasadności nałożenia daniny, uwzględniając ogół indywidualnych cech podatnika. Musi on opierać swoje rozstrzygnięcia odnośnie do tego, czy w danym przypadku stosować, czy nie stosować określonej normy, na wystąpieniu pewnych cech charakterystycznych. Fakt, że stosowanie normy jest oparte na zamkniętym katalogu kryteriów sprawia, iż decyzja oparta na tych kryteriach może prowadzić do rozstrzygnięcia innego niż to, które zapadłoby, gdyby ustawodawca podejmował indywidualną decyzję na podstawie znajomości ogółu okoliczności danej sprawy. Inaczej mówiąc, normy prawne ze swej natury nie mogą uwzględniać wszystkich możliwych zmiennych, które w praktyce mogą oddziaływać na „prawidłowość decyzji”. W fundamentalne założenia systemu prawa stanowionego, w którym mają istnieć jasne kryteria zastosowania każdej normy, „wbudowany” jest więc problem niedostosowania zakresu reguły do woli ustawodawcy, faktycznych potrzeb i celów przyświecających ustanowieniu reguły (niedostosowanie zakresowe przepisu – ang. *under/over inclusiveness*).

1.1.3.2. Niedostosowanie zakresowe przepisu a unikanie opodatkowania

Będące immanentną cechą systemu niedostosowanie zakresowe przepisów przekłada się na problem unikania opodatkowania wielotorowo. Z jednej strony sprzeciw ustawodawcy mogą budzić te działania podatników, które prowadzą do powstania korzyści podatkowych, na których wystąpienie ustawodawca nie pozwoliłby, gdyby podejmował decyzję w oparciu o analizę ogółu indywidualnych okoliczności danej sprawy, a nie analizę kryterialną. Ustawodawca może więc *post factum* stwierdzać, że ustanowione przez niego kryteria stosowania przepisu doprowadziły do powstania po stronie części z podatników nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Ponieważ nie ma on możliwości pozabawienia podatników tych korzyści przez retroaktywną zmianę prawa, może próbować zapobiegać takim sytuacjom z góry, za pomocą innych środków prawnych. W szczególności może on próbować wykorzystywać do tego klauzule antyabuzyjne, traktując je jako instrument służący ograniczeniu negatywnych konsekwencji podatkowych wynikających z celowego wykorzystania przez podatników faktu niedostosowania zakresowego przepisu.

Drugim sposobem, w jaki na problem unikania opodatkowania przekłada się fakt, że stosowanie przepisów podatkowych oparte jest na analizie kryterialnej, jest to, iż podatnicy mają możliwość dostosowywania swojego sposobu działań do zmieniających się kryteriów stosowania reguły. Mając świadomość tego, jakie kryteria decydują o zastosowaniu przepisów, mogą oni podejmować działania, by spełnić te kryteria, lub wręcz przeciwnie – tak kształtować stan faktyczny, by nie podpadał on pod hipotezy określonych norm (np. tych, które kształtują zakres obowiązku podatkowego). Wiele z celów gospodarczych możliwych jest bowiem do osiągnięcia różnymi drogami. W reakcji na stanowione przez ustawodawcę przepisy podatnicy mogą wybierać te z nich, które z fiskalnego punktu widzenia są dla nich korzystniejsze.

Sam fakt, że podatnicy zmieniają sposób swojego działania w odpowiedzi na stanowione przez ustawodawcę przepisy podatkowe, nie może być przy tym z góry oceniony negatywnie. Jak już bowiem wcześniej

wskazano, ustawodawca przez prawo podatkowe często dąży, obok realizacji celu fiskalnego, również do zachęcenia lub zniechęcenia podatników do realizacji pewnych działań. Wymuszenie poprzez przepisy fiskalne na podatniku zmiany sposobu działania może więc wpisywać się w intencje ustawodawcy. Z jego sprzeciwem spotykają się jednak często te działania jednostek, przez które podatnicy wykorzystują niedostosowanie zakresowe przepisów. Chodzi tu, w pewnym uproszczeniu, o takie sytuacje, w których podatnicy poznawszy kryteria zastosowania określonego przepisu, znajdują takie drogi działania, których ustawodawca nie przewidział, a które prowadzą do tego, że przepis ten prowadzi do skutków niezgodnych z funkcją, którą dana regulacja miała pełnić w systemie prawnym.

1.1.3.3. Trudność w identyfikowaniu zależności życia gospodarczego, społecznego i systemu prawnego

Jak wskazano powyżej, ustanawianie norm o charakterze generalnym ze względu na konieczność określenia zamkniętego katalogu kryteriów decydujących o możliwości ich stosowania jest immanentnie związane z problemem niedostosowania zakresowego tych norm, a więc ich nadmiernego lub niedostatecznego zakresu. W prawie podatkowym ustalenie właściwego zakresu hipotez stosowania norm prawnych jest przy tym stosunkowo trudne. Fakt, że podatki dotyczą szerokiego spektrum działalności człowieka, sprawia, iż stanowiąc hipotezy norm prawa podatkowego, ustawodawca musi uwzględniać całą złożoność rzeczywistości społecznej. Obowiązek formułowania zamkniętego katalogu kryteriów zastosowania przepisów, które mają decydować o opodatkowaniu praktycznie nieograniczonego spektrum działalności człowieka, musi prowadzić do wystąpienia przypadków, w których zakres określonych przepisów obejmie zbyt wiele sytuacji (nadmierna zakresowość przepisów – ang. *over inclusiveness*) lub zbyt mało sytuacji (niedostateczna zakresowość przepisów – ang. *under inclusiveness*).

Jak pokazuje praktyka, jednym ze źródeł problemu unikania opodatkowania są trudności, jakie ma ustawodawca w uwzględnianiu złożoności rzeczywistości społecznej. Wyrażają się one po pierwsze tym, że ustawo-

dawcy ciężko jest przewidzieć wszystkie możliwe reakcje podatników na wprowadzenie przepisu. W efekcie tego, formułując kryteria jego zastosowania, może on nie dostrzec zasadności wprowadzenia określonych „zabezpieczeń”, tak by regulacja faktycznie obejmowała wszystkie te stany faktyczne, do których powinna znaleźć zastosowanie⁸. Problem ten dobrze obrazuje walka ustawodawcy ze strukturami optymalizacji podatkowej wykorzystującymi aporty do podwyższenia wartości podatkowej aktywów (ang. *step-up*). Ustawodawca już w 2006 r. zorientował się, że *step-up* przy aporcie do spółek kapitałowych może prowadzić do możliwości obniżenia opodatkowania nieznanego ekonomicznego uzasadnienia w treści zrealizowanych przez podatnika działań⁹. Dopiero w 2011 r. doszło jednak do wyłączenia tej możliwości w odniesieniu do spółek osobowych, choć istota schematu optymalizacji podatkowej pozostawała w tym przypadku taka sama¹⁰.

1.1.3.4. Wpływ przyjmowanych zasad wykładni prawa na możliwość unikania opodatkowania

Problem występowania niedostosowania zakresowego przepisów, a co za tym idzie również zjawiska unikania opodatkowania, jest również silnie powiązany z przyjmowanymi zasadami wykładni prawa podatkowego, które są pochodną założeń ustrojowych. Skuteczne unikanie opodatkowania, rozumiane w tym miejscu jako podejmowanie działań legalnych, ale niecieszących się aprobatą ustawodawcy lub władzy wykonawczej, w celu obniżenia ciężaru podatkowego jest możliwe tylko wtedy, gdy władza ustawodawcza nie ma dowolności w interpretowaniu tych norm. Fakt, iż polski ustrój przewiduje rozdzielenie władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej, powierzając tej ostatniej kontrolę prawidłowości stosowania prawa, sprawia, że ustawodawca ustanowi-

⁸ „The GAAR reflects the failure of current policy and legislation and in particular the failure to think more carefully about the nature of the tax base – what you want to tax – and to articulate it correctly with greater principle, clarity and purpose” – M. Gamie, *Moral Taxation, Immoral Avoidance – What Role for the Law?*, „British Tax Review” 2013/4, s. 577.

⁹ M. Kondej, *Cywilnoprawne...*, s. 59.

¹⁰ M. Kondej, *Cywilnoprawne...*, s. 57.

szy określoną normę, przestaje być jej dysponentem, móc swobodnie ją interpretować. Wykładnia przepisów odbywa się w oparciu o określone wzorce, które wskazują, jak przepisy te należy odczytywać. Ograniczają one zakres dopuszczalnej interpretacji, a tym samym prowadzą do możliwości podejmowania przez podatników działań sprzecznych z intencjami ustawodawcy podatkowego. Słusznie A. Hensel zauważa więc, że „unikanie opodatkowania zaczyna się tam gdzie kończy się sztuka interpretacji prawa podatkowego”¹¹.

Zasady wykładni prawa podatkowego mogą istotnie wpływać na zakres dopuszczalnego unikania opodatkowania. Dowodzi tego fakt, że w licznych systemach prawnych walka z agresywnymi formami unikania opodatkowania odbywa się właśnie przez odwołanie do zasad wykładni¹². Stąd też na potrzeby dalszych rozważań konieczne jest przedstawienie tego, jak problematyka zasad wykładni prawa podatkowego kształtuje się w Polsce.

1.2. Zarys problematyki wykładni prawa podatkowego

1.2.1. Granica językowa wykładni

1.2.1.1. Istota granicy językowej wykładni

Omówienie zasad wykładni prawa podatkowego należałoby rozpocząć od przypomnienia poczynionej już wcześniej konstatacji, że ustawodawca ma ogromną swobodę w kreowaniu systemu podatkowego. W szczególności elementem w znacznej mierze decydującym o objęciu lub nieobjęciu określonych stanów faktycznych opodatkowaniem jest jego

¹¹ Cyt. za: B. Kuźniacki, *Aggressive Tax Planning (ATP) in Light of the SAFE initiative: A Path to Inflation of Anti-Tax Avoidance Rules in the EU Law*, „International Tax Studies” 2023/1, s. 4–5.

¹² Zob m.in. *innen-theorie* w prawie niemieckim, o której szczegółowo pisze J. Szczepański, *Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego*, RPEiS 2014/1, s. 106–107.

wola. Na gruncie ustrojowym jedynym wiążącym jednostki przejawem woli prawodawcy są przy tym akty normatywne wymienione w katalogu źródeł prawa zawartym w art. 87 Konstytucji RP. Źródłem prawa w Polsce są tylko: Konstytucja, ratyfikowane umowy międzynarodowe, ustawy, rozporządzenia i akty prawa miejscowego. Fakt, że akty te mają charakter pisemny sprawia, iż stosunkowo oczywiste jest to, że metodą pozwalającą na ustalenie treści prawa podatkowego jest ich odczytanie. Truizmem będzie więc stwierdzenie, że każda analiza dotycząca zakresu opodatkowania musi zaczynać się od lektury stosownego aktu prawnego.

Kwestią w pewnym zakresie sporną pozostaje przy tym to, jakimi dyrektywami należy kierować się, odczytując znaczenie tekstu aktu normatywnego. W Polsce rozpowszechniony jest pogląd głoszący, że pierwszeństwo w odtwarzaniu znaczenia tekstu aktu normatywnego mają dyrektywy wykładni językowej¹³. Ich istotą jest to, że odtworzenie treści aktu normatywnego następuje w oparciu o przyjęte reguły semantyki i syntaktyki. Te pierwsze obrazują, jak należy ustalać znaczenie słów użytych przez ustawodawcę, zaś drugie wskazują, w znacznym uproszczeniu, jaką rolę odgrywa szyk wyrazów w zdaniu i jakie znaczenie należy przypisywać występującym między wyrazami zależnościom. Przy tym o ile reguły interpretacji syntaktyki tekstów aktów prawnych nie różnią się istotnie od tych powszechnie obowiązujących, to już stosowane przez prawników reguły semantyki są zgoła inne niż w tradycyjnym językoznawstwie. Jako przykładowe odrębności można wymienić konieczność uwzględniania występujących w tekście aktu normatywnego definicji legalnych, domniemanie języka prawniczego czy dyrektywę zakazu wykładni synonimicznej. Szczegółowe omówienie tych zagadnień wykracza poza zakres niniejszej publikacji.

¹³ Zob. m.in. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 301–302. Pogląd ten w mojej ocenie jest znacznym uproszczeniem. Fakt, iż normy prawne są rozczłonkowane w przepisach sprawia bowiem, że przedmiotem wykładni językowej, jeżeli miałaby ona poprzedzać wykładnię celowościową, musiałby być ogół tekstów składających się na system prawny. Por. również: A. Choduń, *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*, Szczecin 2018, s. 180; A. Choduń, M. Zieliński, *Aspekty granic wykładni prawa* [w:] *Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 84.

Z punktu widzenia dalszych rozważań istotne jest przede wszystkim to, że zgodnie z dominującym poglądem dyrektywy pozajęzykowe wykładni, w szczególności odwołujące się do celu przepisów, służą jedynie wyborowi właściwego spośród możliwych znaczeń językowych przepisu (jednego spośród znaczeń odtworzonych na podstawie zastosowania dyrektyw językowych). Inaczej mówiąc, sposób sformułowania przepisu na gruncie językowym ma determinować możliwy sposób jego interpretacji. Powyższe wynika z jednej strony z dążenia do ochrony adresata normy prawnej, z drugiej zaś z założenia, że treść przepisów najlepiej oddaje wolę ich twórców.

Wyjście w procesie interpretacji poza możliwy sens językowy przepisów (przełamanie granicy wykładni językowej) dopuszcza się jedynie wyjątkowo i zasadniczo tylko na korzyść jednostki. Powyższe wydaje się wynikać co najmniej z kilku czynników.

Po pierwsze, istotną rolę w uzasadnianiu konieczności istnienia granicy wykładni odgrywają kwestie ustrojowe¹⁴. Artykuł 2 Konstytucji RP określa Polskę jako państwo prawa, a więc kraj, w którym z jednej strony władze publiczne związane są prawem, z drugiej zaś taki, w który rolę nadrzędną odgrywają określone wartości, w tym między innymi pewność prawa¹⁵.

W państwie prawa jednostki muszą mieć możliwość jednoznacznego, samodzielnego odtworzenia zakresu przysługujących im uprawnień oraz ciążących na nich obowiązków. Normy prawne muszą więc mieć charakter intersubiektywny, co oznacza, że musi istnieć metoda (schemat postępowania) pozwalająca jednostkom odtworzyć z treści ustanowionych przepisów treść normy. Metoda ta musi być przy tym na tyle precyzyjna, by prowadziła różne jednostki do tych samych rezultatów, aby mogły one samodzielnie określić, który sposób wykładni jest prawidł-

¹⁴ M. Kondej, *Konstytucyjne uwarunkowania granicy wykładni językowej ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego* [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 177–188.

¹⁵ J. Nowacki, *Rządy prawa. Dwa problemy*, Katowice 1995, s. 28, wraz z przywołaną tam literaturą zagraniczną; P. Tuleja [w:] *Konstytucja RP*, t. 1, *Komentarz art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 219.

łowy, a który błędny. Musi istnieć więc granica wykładni rozgraniczająca dopuszczalne i niedopuszczalne sposoby wykładni przepisu.

Trudno wskazać, co mogłoby stanowić taką granicę zamiast znaczenia językowego przepisu. Tekst prawny jest bowiem jedyną powszechnie dostępną informacją o treści wiążących państwo i jednostki norm. Tekst ten stanowi również odzwierciedlenie decyzji podjętych przez ustawodawcę. Jego zawartość najlepiej obrazuje podjęte przez prawodawcę rozstrzygnięcie w zakresie sposobu uregulowania danego problemu, a także cel podjętych przez niego działań legislacyjnych. Nie oznacza to oczywiście, że ustawodawca stanowiąc tekst aktu prawnego, nie może popełniać błędów czy stworzyć tekst niedoskonały – na przykład nietrafnie definiując kryteria zastosowania określonych norm. Klauzule antyabuzywne można postrzegać jako instrumenty, za pośrednictwem których podejmuje się próbę skorygowania części z takich niedoskonałości.

Po drugie, jak już zaznaczono, o kształcie prawa, w tym szczególnie prawa podatkowego, decyduje w przeważającej mierze wola ustawodawcy. Powstaje w efekcie pytanie o to, jak ustalić tę wolę. W przypadku aktów normatywnych uchwalanych przez organy kolegialne nie ma możliwości ustalenia treści norm poprzez odwołanie się do zamiaru twórców aktu, organom kolegialnym nie można bowiem przypisać woli. Rozważać można byłoby więc co najwyżej możliwość odwołania się przy interpretacji przepisów do woli ich członków. Trudno jednak znaleźć przekonujące argumenty za tym, by przy wykładni aktu normatywnego uwzględniać indywidualne motywacje posłów, senatorów czy prezydenta.

Organom kolegialnym na podstawie samego faktu, że doszło do uchwalenia aktu normatywnego, można przypisać jednak pewne intencje. W szczególności na gruncie ustrojowym okoliczność uchwalenia danego aktu normatywnego wymaganą większością głosów pozwala przypisać organowi wolę doprowadzenia do tego, by akt ten stał się prawem¹⁶. Można też założyć, że członkowie organu kolegialnego przyjmując ten akt, kierują się określonym przekonaniem, jak będzie on interpretowany po wejściu w życie. Przekonanie to wynika ze znajomości obowiązujących

¹⁶ Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 230.

w danym kraju konwencji interpretacyjnych. W efekcie, jeżeli akt jest przyjęty wymaganą większością głosów, organowi można przypisywać „wolę”, by akt ten był interpretowany zgodnie z dominującą konwencją interpretacyjną¹⁷. W polskich realiach oznacza to w szczególności zakaz wykraczania przy jego interpretacji poza możliwy sens językowy aktu prawnego. W efekcie przyjmowanie, że granicę wykładni przepisu stanowi jego możliwy sens językowy, można uzasadniać również poprzez odwołanie się do tego, iż to właśnie ten tekst najlepiej odzwierciedla cel organów kolegialnych zaangażowanych w proces prawodawczy.

W prawie podatkowym konieczność respektowania granicy językowej wykładni przepisu wydaje się szczególnie istotna. Fakt, że ustawodawca, stanowiąc normy prawa podatkowego, dyskrejonalnie decyduje o zakresie opodatkowania, sprawia, iż możliwości odwołania się do dyrektyw pozajęzykowych wykładni są znacznie ograniczone. Dowolność w stanowieniu przepisów, którą dysponuje ustawodawca, w połączeniu z faktem, iż poprzez normy prawa podatkowego kreuje on nowy system stosunków społecznych, a nie jedynie formalizuje czy koryguje zasady funkcjonowania istniejących stosunków społecznych, sprawia, że w licznych przypadkach tekst aktu prawnego będzie pozostawał kluczową wskazówką odnośnie do poczynionego przez ustawodawcę rozstrzygnięcia o zakresie opodatkowania¹⁸.

Odzwierciedleniem szczególnej roli analizy językowej przy wykładni prawa podatkowego jest zasada *nullum tributum sine lege* podniesiona do rangi konstytucyjnej. Zgodnie z nią obowiązek daninowy występuje jedynie w takim zakresie, w jakim wynika on z treści ustawy. Oznacza to obowiązek opierania się przy ustalaniu wymiaru podatku na treści ustawy oraz zakaz stosowania analogii między innymi do ustalania katalogu zdarzeń podlegających opodatkowaniu¹⁹. Zakaz ten rozciąga się również na inne formy stosowania analogii na niekorzyść podatnika²⁰.

¹⁷ Z. Tobor, *W poszukiwaniu...*, s. 230.

¹⁸ Zob. szerzej M. Kondej, *Konstytucyjne...*, s. 177–187.

¹⁹ Tak m.in.: B. Brzeziński, *Narodziny...*, s. 145; J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, ZNSA 2014/3(54), s. 64.

²⁰ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 14.

W efekcie przy ustalaniu wymiaru podatku podstawową rolę należy przypisywać znaczeniu językowemu wyrażen użytych przez ustawodawcę w treści przepisu. Interpretacja celowościowa, w szczególności oparta na przekonaniu o domniemanej funkcji, którą powinna pełnić dana regulacja, nie może prowadzić do wyjścia interpretacji poza możliwy sens językowy tekstu aktu normatywnego. Jedynie w ramach brzmienia językowego ustawy możliwe jest więc branie pod uwagę, w braku obowiązywania klauzuli ogólnej, argumentów na rzecz konieczności zachowania szczelności systemu prawa podatkowego²¹.

Funkcjonowanie granicy językowej wykładni oraz jej bezwzględny charakter, gdy chodzi o zakaz interpretacji norm na niekorzyść podatnika, sprawiają, że niewłaściwie sformułowane przez ustawodawcę kryteria stosowania regulacji prawa fiskalnego mogą prowadzić po stronie podatników do powstania korzyści podatkowych sprzecznych z intencjami prawodawcy czy nawet z poczuciem sprawiedliwości społecznej.

1.2.1.2. Trudności w precyzyjnym wyznaczeniu granicy językowej wykładni

W praktyce wskazanie, gdzie dokładnie przebiega granica językowa wykładni, nie jest zadaniem prostym²². *Prima facie* mogłoby się wydawać, że nie ma nic łatwiejszego niż ustalenie, co oznaczają wyrazy i wyrażenia użyte przez ustawodawcę w treści przepisu. W tym kontekście pamiętać trzeba jednak o tym, że pomiędzy przepisami prawnymi istnieją zależności. W szczególności zakres i znaczenie jednego przepisu może być modyfikowane przez treść i znaczenie innej regulacji. Fakt ten sprawia, że chcąc ustalić, gdzie leży granica językowa interpretacji, nie można poprzestać na zbadaniu znaczenia językowego pojedynczego przepisu. Należy dodatkowo zweryfikować, czy na przyjęty sposób rozumienia

²¹ O konieczności uwzględnienia tego typu argumentów pisze m.in. J. Brolik, *Wykładnia prawa a uszczelnianie prawa podatkowego* [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020, s. 168–169.

²² Na ten temat zob. m.in.: T. Spyra, *Granice wykładni prawa*, Warszawa 2006, czy H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 82–117.

tego znaczenia nie wpływają inne regulacje. Na powyższe nakłada się kwestia tego, iż system prawny ma charakter hierarchiczny. Oznacza to, że teksty różnych aktów normatywnych mają różną wagę. Fakt ewentualnej nadrzędności określonego tekstu musi być wzięty pod uwagę przy ustaleniu znaczenia tekstów znajdujących się niżej w hierarchii. Hierarchiczny charakter prawa generuje przy tym dwa rodzaje problemów: kolizyjne i interpretacyjne.

W przypadku wystąpienia kolizji między treścią aktów położonych na różnym poziomie hierarchii, a więc gdy normy wynikające z aktu niższego rzędu są sprzeczne z tymi wynikającymi z aktu wyższego rzędu, zasadniczo znajdzie zastosowanie reguła *lex superior derogat legi inferiori*²³. W oparciu o nią możliwe jest wyjście w procesie wykładni poza sens językowy przepisu²⁴. W takim przypadku zawsze dochodzi jednak do konfliktu wartości. Z jednej strony na szali staje bowiem wartość w postaci uprawnienia jednostki do opierania się na literze prawa, z drugiej zaś wartość, do której naruszenia dochodzi na skutek zastosowania określonej interpretacji przepisu. Dopuszczenie przełamania granicy językowej winno pozostawać uzależnione od wyniku ważenia tych wartości.

Problematyka kolizji hierarchicznej norm ma przełożenie również na problem unikania opodatkowania. W określonych przypadkach możliwość osiągnięcia niezasadnej, z ekonomicznego punktu widzenia, korzyści podatkowej może być bowiem postrzegana jako prowadząca do naruszenia zasady powszechności opodatkowania czy zasady sprawiedliwości społecznej. Powstaje więc zagadnienie, czy istnieje wówczas możliwość przełamania granicy językowej wykładni dla zapewnienia realizacji tych zasad. Inaczej mówiąc – czy zasady takie jak zasada powszechności opodatkowania lub zasada sprawiedliwości mogą stanowić samodzielną podstawę nałożenia na podatnika obowiązku podatkowego. Odpowiedź na tak postawione pytanie musi być negatywna. Zapisanie

²³ Należy tu jednak pamiętać o wątpliwościach dotyczących dopuszczalności stosowania tej zasady przez organy inne niż Trybunał Konstytucyjny w przypadku konfliktu między treścią Konstytucji i ustawy.

²⁴ M. Kondej, *Przełamanie rezultatów wykładni językowej zgodnie z zasadą nadrzędności konstytucji*, RPEiS 2019/3, s. 50.

wprost w treści Konstytucji RP zasady *nullum tributum sine lege* sprawia, że nabiera ona bezwzględneho charakteru. Jej jasne i jednoznaczne brzmienie pozostawia niewiele pola dla odstępowania od jej stosowania w oparciu o konflikt z innymi, mniej precyzyjnie wyartykułowanymi w treści Konstytucji regułami.

Trudność w ustaleniu granicy wykładni językowej wiąże się również z tym, że przy interpretacji językowej istotne znaczenie ma kontekst pozajęzykowy. Jak wskazuje M. Smolak, „różne zdania, jakie wypowiadamy, mogą przedstawiać co innego w zależności od kontekstu [...] każda relacja dokonywana w danym języku opiera się nie tylko na kompetencji językowej uczestników komunikacji językowej, ale również na posiadaniu wiedzy co do obiektów będących przedmiotem komunikacji językowej. Innymi słowy, nadawca i odbiorca komunikatów muszą podzielać określone przekonania co do prawidłowości występujących w świecie przyrody bądź w rzeczywistości społecznej [zjawisk], a także posiadać wiedzę co do wiążącego charakteru określonych reguł i przekonań kulturowych”²⁵. Kontekst pozajęzykowy jest istotny również w analizie znaczenia tekstów aktów normatywnych. Wiedza interpretatora o założeniach ustrojowych oraz uwarunkowaniach historycznych, choćby o kształtowaniu się takich idei jak państwo prawa czy demokracja, może mieć ogromny wpływ na sposób odczytywania możliwego znaczenia tekstu prawnego.

Problem, że granicę językową wykładni trudno dokładnie zdefiniować, nie zmienia faktu, iż w praktyce jest ona w wielu przypadkach dostrzegalna intuicyjnie. Trafnie określił to S. Rosmarin, wskazując, iż „z idei formułowania norm wynika, że formuła ich jest czymś istotnym; wydawało by się nam absurdem, gdyby ktoś twierdził, że w formule «Państwo Polskie jest Rzeczpospolitą» przyporządkować można – z równym uzasadnieniem – np. sens «rudowłosi płaca podatek dochodowy z 50%-podwyżką»”²⁶.

²⁵ M. Smolak, *Ujednoznacznianie treści norm prawnych w procesie wykładni prawa* [w:] *Wykładnia prawa. Tradycja i perspektywy*, red. M. Hermann, S. Sykuna, Warszawa 2017, s. 109.

²⁶ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 56, za: A. Choduń, *Aspekty językowe...*, s. 67.

1.2.1.3. Możliwość unikania opodatkowania jako konsekwencja funkcjonowania granicy językowej wykładni

Konsekwencją funkcjonowania granicy językowej wykładni, a w szczególności jej relatywnie bezwzględnego charakteru w odniesieniu do zakazu rozszerzania w drodze wykładni celowościowej i systemowej zakresu opodatkowania pozostaje możliwość wystąpienia sytuacji, w których działania podejmowane przez podatników prowadzą po ich stronie do powstania korzyści podatkowych sprzecznych z celem czy funkcją, która miała pełnić określona regulacja w prawie podatkowym. W takich przypadkach zasada prymatu wykładni językowej, która w założeniu ma chronić podatnika przez uznaniowością działania organów publicznych, może służyć podatnikowi jako instrument unikania opodatkowania²⁷.

1.2.2. Wykładnia celowościowa i wykładnia funkcjonalna

Brzmienie obowiązującej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołuje się wprost do konieczności ustalenia celu ustawy podatkowej i jej przepisu. W poprzednich podrozdziałach podkreślono, że na gruncie przyjmowanych reguł interpretacji przepisów prawnych uwzględnienie funkcji regulacji może wskazywać, które spośród możliwych do zaakceptowania na gruncie językowym znaczeń przepisu są poprawne. Klauzula pozwala jednak, na co zwrócić uwagę w dalszej części książki, wykroczyć poza to ograniczenie. Konieczne staje się więc rozstrzygnięcie, jak ustalić cel i funkcję przepisu oraz jaką rolę odgrywają one w procesie wykładni, tak by w dalszych rozdziałach publikacji móc wskazać różnice i podobieństwa pomiędzy stosowaniem wykładni celowościowej a stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Stanowienie prawa jest działaniem celowym, ma na celu wywołanie pewnych efektów społecznych. To w tym kontekście można mówić więc

²⁷ B. Brzeziński, *Zagadnienie...*, s. 682.

o celu prawa i jego poszczególnych regulacji. Można więc przyjąć, że cel to uświadamiany i pożądaný rezultat funkcjonowania danej normy prawnej²⁸. Cel ten powinien być wzięty pod uwagę przy interpretacji znaczenia ustalonych przez ustawodawcę przepisów. Stąd też w procesie wykładni wyróżnia się dyrektywy wykładni celowościowej. Dyrektywy te zgodnie z klasycznym podziałem można podzielić na te odwołujące się do celu prawodawcy i te odwołujące się do celu ustawy. W niniejszym opracowaniu uwagę zwrócono również na trzeci rodzaj argumentacji celowościowej, a mianowicie na argumentację z celu ustanowienia reguły.

1.2.2.1. Cel ustawodawcy

Dyrektywy odwołujące się do celu prawodawcy wskazują na konieczność uwzględnienia w procesie interpretacji aktu prawnego zamiaru, który przyświecał osobie lub organowi stanowiącemu prawo. Opierają się one w dużej mierze na założeniu, że faktyczne znaczenie każdego komunikatu jest determinowane wolą osoby, która komunikat ten formułuje.

Tego wywodzącego się z filozofii założenia nie można jednak bezkrytycznie recypować na grunt prawa. Na gruncie ustrojowym istotną cechą, którą powinno posiadać prawo, jest bowiem jego pewność. Wyraża się ona między innymi w wymogu określoności i przewidywalności prawa. Sformułowany przez ustawodawcę komunikat ma dawać jednostce możliwość ustalenia, jakie będą konsekwencje jej działań. Kierowanych przez ustawodawcę do obywateli przepisów nie można więc interpretować jedynie przez pryzmat tego, jaka była intencja osób je formułujących. Ważne jest również to, jakie oczekiwania komunikaty te mogły wzbudzić u odbiorców. W efekcie, jeżeli już, więcej argumentów wydaje się przemawiać za przyjmowaniem przy wykładni prawa powszechnie stosowanej w cywilistyce kombinowanej metody. Istotą tej metody jest uwzględnienie w procesie interpretacji z jednej strony woli osoby składającej oświadczenie, z drugiej – wzbudzonego przez to oświadczenie zaufania innych osób.

²⁸ B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 526.

Praktyczną rolę dyrektyw odnoszących się do celu ustawodawcy ogranicza fakt, że najistotniejsze akty normatywne przyjmowane są w skomplikowanej procedurze angażującej liczne osoby skupione w rozmaitych organach. Brak jest zatem jednego podmiotu, którego wola mogłaby determinować znaczenie aktu prawnego. Dyrektyw odwołujących się do celu prawodawcy nie da się w prosty sposób zastosować w tych przypadkach, w których w proces prawodawczy zaangażowane są organy o charakterze kolegialnym. Wolę mają bowiem wyłącznie istoty żywe. Organ nie posiada „woli” *sensu stricto*.

Można oczywiście próbować przypisać organowi wolę jego członków. Działanie takie, gdy mówimy o jego zastosowaniu na potrzeby wykładni prawa, byłoby jednak bardzo kontrowersyjne. Po pierwsze, intencje członków organów kolegialnych zaangażowanych w proces legislacyjny rzadko kiedy mają charakter uzewnętrzniony – nie są więc one zasadniczo intersubiektywne. Równocześnie deklarowane przez członków organu przesłanki uchwalenia aktu nie muszą odpowiadać faktycznym intencjom (nietrudno wyobrazić sobie akty prawne uchwalane dla bieżących potrzeb politycznych, np. dla uzyskania poparcia w wyborach, promowane jako stanowiące rozwiązanie ważnych problemów społecznych). Po drugie, motywy towarzyszące różnym członkom organów zaangażowanym w proces legislacyjny, zarówno te deklarowane, jak i faktyczne, mogą być różne, a niekiedy nawet sprzeczne. Po trzecie, nawet gdyby intencje członków organu przypisywać organowi, to by znaczenie norm prawnych nie zmieniało się w czasie, konieczne byłoby uwzględnienie tylko tych intencji, które zostały wyrażone do momentu uchwalenia określonego aktu normatywnego. W innym przypadku bowiem następcza deklaracja członka organu mogłaby zmieniać treść normy. Byłoby to nie do pogodzenia z zasadą pewności prawa, której jednym z elementów jest dążenie do względnej niezmienności w czasie sposobu jego interpretacji²⁹. W efekcie wola członków organów stanowiących prawo zasadniczo nie powinna odgrywać znaczenia przy jego interpretacji.

²⁹ D. Kornobis-Romanowska, *Pewność prawa w Unii Europejskiej. Pomiędzy autonomią jednostki a skutecznością prawa UE*, Warszawa 2018, s. 2–3; T. Spyra, *Granice...*, s. 19.

Jako wyjątki od ogólnej zasady głoszącej, że woli ustawodawcy nie należy przypisywać nadmiernego znaczenia, można wskazać akty normatywne, w których treści wprost określono cel, który mają one realizować. Mowa tu przede wszystkim o aktach prawa unijnego, bardzo często zawierających rozbudowane motywy wskazujące na przesłanki ich uchwalenia. Również niektóre polskie ustawy wymieniają cele, które za ich pośrednictwem chce realizować ustawodawca³⁰.

Kontrowersyjna może wydawać się kwestia, w jak szerokim zakresie można odwoływać się do celu ustawodawcy w przypadku aktów normatywnych wydawanych przez organy jednoosobowe. Mając na uwadze ograniczoną rolę takich aktów na gruncie prawa podatkowego, problemu tego nie będę szerzej rozważał.

W zakresie aktów przyjmowanych w procedurze parlamentarnej kluczową intencją, którą, jak się wydaje, można jednak przypisać organom, które doprowadziły do uchwalenia określonego tekstu aktu normatywnego, jest to, by tekst ten stał się prawem. Ponadto podnosić można, że uchwalając w kolejnych krokach procesu legislacyjnego akt, większość członków organu kieruje się przekonaniem, iż będzie on interpretowany zgodnie z dominującą konwencją interpretacyjną. Jak już wcześniej zwrócono uwagę, konwencja ta w Polsce zakłada, że granicę wykładni stanowi możliwy sens językowy aktu prawnego. W takim ujęciu odwołanie się do argumentacji „z celu ustawodawcy”, przewrotnie, w istocie podkreśla więc znaczenie litery ustawy w procesie interpretacji prawa.

1.2.2.2. Cel ustawy

Od omówionej powyżej argumentacji z „celu ustawodawcy” należy odróżnić argumentację z „celu ustawy”. Wykładnia taka, której często

³⁰ Do najbardziej znanych takich regulacji należy art. 2 § 1 k.p.k., wyjaśniający, jakim celem przyświecało takie, a nie inne, sformułowanie przepisów tego Kodeksu.

przypisuje się charakter adaptacyjny, ma służyć ustaleniu funkcji, którą ma (powinna) pełnić określona regulacja³¹.

Ustalenie celu ustawy powinno się odbywać zasadniczo poprzez zestawienie treści aktu normatywnego z: 1) wiedzą o rzeczywistości, w szczególności o zjawiskach, których akt ten dotyczy; oraz 2) treścią innych regulacji normatywnych. Celem tego procesu jest ustalenie, jakie powinno być praktyczne znaczenie tekstu aktu prawnego ustanowionego przez ustawodawcę, oraz dokonanie oceny skutków, jakie przyjęcie określonej interpretacji może wywołać. Chodzi o wybór tej hipotezy interpretacyjnej, która zapewnia najefektywniejsze oddziaływanie danej instytucji na stosunki społeczne, w kontekście domniemywanego celu tej instytucji³² oraz wartości/zasad, na których oparty jest system prawny.

W ramach analizy celu ustawy, jak się wydaje, należy uwzględnić między innymi:

- 1) naturę zjawiska, w związku z którym ustanowiono daną regulację,
- 2) funkcję, którą pełni dana regulacja, odniesioną w szczególności do rzeczywistości społeczno-gospodarczej,
- 3) cel aktu prawnego i aktów nadrzędnych oraz relację celu funkcjonowania danej instytucji do innych instytucji występujących w tym akcie prawnym, aktach nadrzędnych,
- 4) ustrojowe uwarunkowania ekonomiczne i społeczno-gospodarczej wiążące się z zagadnieniami regulowanymi instytucją,
- 5) ogólną kulturę społeczeństwa wyrażającą się w przyjmowanych normach i ocenach.

W praktyce licznym regulacjom można przypisać więcej niż jeden cel. W odniesieniu do wielu regulacji możemy również mówić o ich celu bezpośrednim i celu pośrednim. Przykładem tego mogą być przepisy prawa podatkowego nakładające obowiązek podatkowy. Bezpośrednim celem większości z nich jest zapewnienie budżetowi państwa środków

³¹ M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, s. 260.

³² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 89.

budżetowych. Pośrednio środki te mają służyć realizacji określonych celów społeczno-gospodarczych. Wielość i wielopoziomowość celów sprawia, że pomiędzy poszczególnymi celami realizowanymi przez przepisy mogą zachodzić sprzeczności. Co więcej, hierarchiczny charakter systemu prawa sprawia, że mogą wystąpić również sytuacje, w których cel realizowany przez przepis niższego rzędu pozostaje niezgodny z celami, których realizację nakazują akty nadrzędne. Na przykład nałożenie nieograniczonego obowiązku podatkowego na polskich rezydentów może powodować, w braku wprowadzenia przez ustawodawcę stosownego przepisu, opodatkowanie świadczeń mających na celu na przykład zapewnienie minimum socjalnego. W takim przypadku możemy mówić o konflikcie pomiędzy celem bezpośrednim przepisu (zapewnienie wpływów budżetowych) a celem regulacji konstytucyjnej (zapewnienie godności ludzkiej).

By ustalić znaczenie przepisów na gruncie wykładni funkcjonalnej, będzie zachodziła konieczność rozważenia tego, jak poszczególne możliwe sposoby interpretacji przepisów przyczynią się do realizacji przypisywanych im celów. W przypadku gdy wystąpi konflikt między celami realizowanymi przez różne przepisy konieczne będzie dokonanie ważenia tych celów.

1.2.2.3. Cel ustanowienia reguły

Obok argumentacji z celu prawodawcy i celu ustawy, w ślad między innymi za F. Schauerem, można wyróżnić również argumentację z celu ustanowienia reguły o danej treści³³. Opiera się ona na konieczności odpowiedzi na pytania: dlaczego w danym zakresie w ogóle zdecydowano się na uchwalenie przepisu? Dlaczego nadano mu tak precyzyjne lub – odwrotnie – tak nieprecyzyjne brzmienie?

W tym ostatnim zakresie należy podkreślić, że ustawodawca, stanowiąc przepisy, ma pewną swobodę w posługiwaniu się zwrotami nie-

³³ F. Schauer, *Playing by the Rules. A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*, Oxford 2002, s. 94.

dookreślonymi. W efekcie może on ustanawiać reguły bardziej ogólne (np.: kosztem są wydatki wykazujące związek z przychodami) lub bardziej precyzyjne (np.: w przypadku połączenia bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych wartość majątku spółki przyjmowanej lub dzielonej odpowiadająca wartości emisyjnej udziałów przydzielonych udziałowcom stanowi przychód podatkowy). Reguły mniej precyzyjne pozostawiają więcej swobody interpretacyjnej, wzmacniając z jednej strony rolę wykładni celowościowej, z drugiej jednak – fakt ich niedookreśloności podnosi ryzyko sporów o prawidłowy sposób ich interpretacji. Reguły cechujące się większą precyzją są łatwiejsze w interpretacji, a co za tym idzie minimalizują ryzyko sporów, równocześnie jednak elastyczność ich zastosowania jest mniejsza. Tym samym zwiększają one ryzyko wystąpienia przypadków niedostosowania zakresu reguły do jej celów. Argumentacja z celu ustanowienia reguły może opierać się między innymi na założeniu, że ustawodawca, gdy formułuje reguły posługując się bardziej precyzyjnymi i szczegółowymi kryteriami, zmierza do wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych z nimi związanych. Akceptuje on tym samym ich ograniczoną elastyczność.

W tym kontekście klauzule antyabuzyjne, które wskazują na konieczność odejścia w określonych przypadkach od precyzyjnych reguł ustanowionych przez ustawodawcę dla określenia zakresu opodatkowania, służą między innymi ograniczeniu możliwości odwoływania się do argumentacji z celu ustanowienia reguły, w tych przypadkach, gdy pozwalałoby to na osiągnięcie nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Inaczej mówiąc, chodzi o to, by podatnik nie mógł argumentować, że po to ustanawiane są przepisy podatkowe, by jeśli podatnik znajdzie się w zakresie ich hipotezy, poza zakresem dopuszczalnej dyskusji pozostawało to, czy dana reguła faktycznie powinna znaleźć zastosowanie.

1.2.3. Wykładnia systemowa

W przeprowadzanych wcześniej rozważaniach na temat roli wykładni językowej i wykładni celowościowej kilkakrotnie zwracano uwagę na fakt, że ustanowionych przez ustawodawcę przepisów i wynikających z nich norm prawnych nie można interpretować w oderwaniu od innych

przepisów i norm funkcjonujących w systemie prawnym. To właśnie założenie, że system prawa jest pewną zorganizowaną całością, spajaną zarówno wspólnymi wartościami, jak i racjami logicznymi³⁴, stanowi podstawę wyróżnienia dyrektyw systemowych wykładni.

Interpretacja znaczenia przepisu zawartego w akcie prawnym z jednej strony powinna uwzględniać jego lokalizację, rolę pełnioną w ramach danego aktu prawnego i relację do innych przepisów zawartych w tym akcie (wykładnia systemowa wewnętrzna), z drugiej zaś wymaga, na co już wcześniej wskazywano, przeanalizowania związków tej normy z regulacjami zawartymi w innych aktach prawnych (wykładnia systemowa zewnętrzna).

Chociaż powszechnie dyrektywy wykładni systemowej odróżnia się od dyrektyw językowych i celowościowych wykładni, to brak jest konsensusu co do precyzyjnych granic między tymi dyrektywami. Nie powinno być jednak wątpliwości, że gdy ustawodawca w treści klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania posługuje się pojęciem sprzeczności korzyści podatkowej z celem przepisu ustawy podatkowej lub jej przepisu, analiza tego celu powinna być dokonywana również z uwzględnieniem argumentów natury systemowej, w szczególności celu aktów nadrzędnych.

1.2.4. Wykładnia prounijna

Z momentem wstąpienia Polski do Unii Europejskiej częścią polskiego porządku prawnego stało się prawo wspólnotowe. Cechuje się ono własną specyfiką zasad wykładni, orzecznictwem sądowym i wykształconymi zwyczajami³⁵. Z perspektywy niniejszej książki najistotniejszy w tym kontekście wydaje się nakaz wykładni prounijnej krajowego prawa

³⁴ B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 524.

³⁵ K. Kopyściańska, M. Kopyściański, *Wykładnia prawspólnotowa w orzecznictwie ETS [w:] Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Li-twińczuk, Warszawa 2010, s. 371.

podatkowego³⁶. Ze względu na jego znaczenie dla dalszych rozważań oraz fakt, że brak jest zgodności co do tego, czy proces wyboru wyniku wykładni najlepiej odpowiadającego treści i celom norm unijnych posiada cechy wykładni funkcjonalnej, czy systemowej³⁷, autor zdecydował się go wyróżnić w niniejszym rozdziale.

Nakaz wykładni prounijnej oznacza, że prawo krajowe powinno być interpretowane, zarówno przez organy, jak i przez sądy administracyjne, w taki sposób, by pozostało ono w zgodzie z prawem Unii³⁸. Multicentryczność systemu prawa wymaga w szczególności wzajemnej „przyjaznej” interpretacji przepisów ukierunkowanej na zapewnienie spójności dwóch współlegzystujących ze sobą systemów prawnych³⁹. Oznacza to w szczególności możliwość wystąpienia konieczności dostosowania interpretacji przepisów tak, by ich wykładnia odpowiadała wymogom wynikającym z przepisów unijnych⁴⁰. Wykładnia prounijna może w szczególności służyć modyfikacji znaczenia językowego przepisu, przy czym jej granicą wydaje się zakaz wykładni na niekorzyść jednostki wbrew jednoznacznemu brzmieniu normy⁴¹.

³⁶ O teoretycznoprawnych podstawach modeli tego wzorca wykładni zob. M. Koszowski, *Dwa modele wykładni prounijnej*, „Studia Europejskie” 2012/3, s. 93–110.

³⁷ J. Kiszka, *Wykładnia praw wspólnotowa jako element interakcji prawa krajowego ze wspólnotowym i jej obecność w procesie sądowego stosowania polskich regulacji podatków pośrednich* [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 337, wraz z przywołaną tam literaturą; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, LEX, rozdział V, pkt I.

³⁸ R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, LEX, rozdział I, pkt 2; J. Kiszka, *Wykładnia...*, s. 334.

³⁹ E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, PiP 2005/4, s. 9.

⁴⁰ W. Modzelewski, *Rola wykładni w procesie stanowienia harmonizowanego prawa podatkowego – zarys problemu* [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 330.

⁴¹ K. Lasiński-Sulecki, *Granice prounijnej wykładni prawa podatkowego* [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 365.

Zasada wykładni prounijnej będzie o tyle istotna dla dalszych rozważań, że klauzula stanowi implementację dyrektywy ATA, która w dużej mierze bazuje na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Implikacje jej obowiązywania omówione zostaną w kolejnych rozdziałach.

1.2.5. Miejsce klauzul antyabuzywnych w procesie wykładni prawa

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z formalnego punktu widzenia stanowi zwyczajny przepis rangi ustawowej. W efekcie nie może ona modyfikować, opisanych wyżej, zasad wykładni prawa wynikających, w przeważającej mierze, z przyjętych w Konstytucji RP uwarunkowań ustrojowych⁴². Interpretacja znaczenia przepisów dotyczących klauzuli musi też, na co wielokrotnie zwracana jest uwaga w dalszych rozdziałach, następować w taki sposób, by wyinterpretowane z niej normy pozostawały w zgodzie ze stosownymi regułami Konstytucji RP.

W szczególności klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania musi wskazywać jasne przesłanki jej zastosowania⁴³. Nie mogą to być przy tym przesłanki odwołujące się wyłącznie do sprzeczności osiąganey korzyści podatkowej z *ratio legis* określonej regulacji. Cel przepisu jest bowiem zawsze uwzględniany w procesie wykładni prawa. Jego uwzględnienie nie może prowadzić jednak do efektów sprzecznych z treścią przepisu. Dlatego ustawodawca, chcąc za pośrednictwem klauzuli wyeliminować korzyści podatkowe, które wynikają z treści przepisów prawa podatkowego, ale są sprzeczne z ich celami, musi sformułować inne warunki zastosowania takiej normy. Warunki te muszą odnosić się nie do interpretacji celu prawa, a do zachodzących w danym przypadku okoliczności stanu faktycznego, których zaistnienie wskaże na zaistnienie

⁴² M. Kondej, *Zasady i wartości konstytucyjne jako źródło dyrektyw wykładni. Mechanizm ważenia rezultatów stosowania dyrektyw wykładni*, „Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia” 2019/4, s. 29–34.

⁴³ M. Kondej, *Granice...*, s. 438.

nadużycia⁴⁴. W odniesieniu do klauzuli przesłanki te stanowią warunek celu i warunek sztuczności.

Charakter klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania sprawia, że można mówić o pewnej specyfice jej stosowania w procesie wykładni prawa. Specyfika ta jest właściwa również innym normom, których celem jest zapobieganie obchodzeniu i nadużyciu prawa. Warunkiem stosowania takich norm jest stwierdzenie, że zastosowanie innych przepisów prawa prowadzi do określonego rezultatu, nieakceptowalnego z punktu widzenia kryteriów reguły antyabuzywnej. Fakt ten sprawia, że zasadność stosowania klauzuli można rozważać dopiero wtedy, gdy ustali się, jakie konsekwencje określone zdarzenie wywołuje na gruncie pozostałych przepisów prawa. W systemie z obowiązującą klauzulą antyabuzywną mamy więc do czynienia z pewną etapowością stosowania prawa:

- etap 1 obejmuje ustalenie stanu faktycznego;
- etap 2 obejmuje ustalenie zakresu znajdujących zastosowanie norm prawa podatkowego (z pominięciem przepisów klauzuli);
- etap 3 obejmuje ustalenie skutków, które wywołałoby zastosowanie tych przepisów prawa podatkowego;
- etap 4 obejmuje ustalenie, czy zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a jeżeli tak, to jakie są tego skutki⁴⁵.

Pierwszym etapem niezbędnym do zastosowania prawa podatkowego jest ustalenie stanu faktycznego sprawy. Przepisy podatkowe uzależniają wystąpienie określonych skutków podatkowych nie tylko od zaistnienia określonych zdarzeń faktycznych, ale również od wystąpienia określonych zdarzeń o charakterze prawnym. W efekcie elementem ustalenia stanu faktycznego sprawy na potrzeby zastosowania prawa podatkowego musi pozostawać również kwalifikacja prawna zaistniałych zdarzeń przez pryzmat norm prawa innych niż przepisy prawa podatkowego.

⁴⁴ M. Kondej, *Granice...*, s. 438.

⁴⁵ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 20.

Ustalenie stanu faktycznego pozwala dokonać weryfikacji, jakie normy prawa podatkowego znajdują do danego stanu faktycznego zastosowanie. W procesie tym porównuje się treść hipotez norm prawa podatkowego z ustalonym stanem faktycznym. Jeżeli stan faktyczny odpowiada kryteriom sformułowanym w treści hipotezy normy, przyjmuje się, że znajduje ona zastosowanie. Na tym etapie procesu stosowania prawa nie jest jeszcze możliwe ustalenie, czy zastosowanie znajdzie klauzula antyabuzyjna, ponieważ jej stosowanie uzależnione jest między innymi od ustalenia, jakie są skutki podatkowe zastosowania innych przepisów prawa podatkowego – jest to niezbędne do ustalenia, czy osiągnięta korzyść jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Stąd też przed rozważeniem zasadności stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania należy ustalić, jakie konsekwencje fiskalne wywołałoby zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego. Należy więc ustalić skutki zastosowania dyspozycji norm, zidentyfikowanych jako te, które znajdują zastosowanie do danego stanu faktycznego.

Przejdzie przez powyższe etapy pozwala ustalić, jakie konsekwencje wywołuje określony stan faktyczny na gruncie przepisów prawa podatkowego innych niż przepisy antyabuzyjne. Dopiero na tym etapie możliwa jest weryfikacja, czy spełnione są niektóre przesłanki stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym – czy powstaje korzyść podatkowa i czy korzyść ta jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W przypadku stwierdzenia, że tak, oraz zidentyfikowania, że spełnione są pozostałe kryteria stosowania klauzuli, proces subsumpcji wymaga powtórzenia. W takim przypadku klauzula nakazuje bowiem wymiar podatku ustalić na podstawie stanu faktycznego innego niż ten, który faktycznie zaistniał (fikcji prawnej/stanu kontrfaktycznego)⁴⁶.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest więc typowym przepisem modyfikującym⁴⁷. Zmienia ona zakres hipotez pozostałych

⁴⁶ Kwestię tę szczegółowo omawiam w podrozdziale 18.4.

⁴⁷ Podobnie J. Jankowski, *Zakres ochrony podatników unikających opodatkowania w kontekście zasady in dubio pro tributario i zasad systemowych CIT*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017/4, s. 83.

przepisów prawa podatkowego. Jak zostanie wykazane dalej, w sytuacji gdy zidentyfikujemy, że mamy do czynienia z „unikaniem opodatkowania”, klauzula wskaże nam bądź, że określone przepisy znajdują zastosowanie, mimo że nie wynika to z ich treści, bądź też, że nie znajdują one zastosowania, mimo że ich treść wskazuje na to, że powinny.

Stąd też klauzula ma charakter przepisu materialnoprawnego⁴⁸ i jako taka musi spełniać wszystkie warunki, które Konstytucja RP ustanawia dla norm prawa podatkowego. Jako przepis o charakterze wyjątkowym powinna być interpretowana zawężająco⁴⁹.

⁴⁸ Szerzej na ten temat piszę w podrozdziale 18.5.

⁴⁹ P. Szalbierz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020, s. 41.