

SZCZEGÓLNE KLAUZULE ANTYABUZYWNE W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

**Między unikaniem opodatkowania
a planowaniem podatkowym**

Karolina Rutkowska-Barnaś

SZCZEGÓLNE KLAUZULE ANTYABUZYWNE W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

**Między unikaniem opodatkowania
a planowaniem podatkowym**

Karolina Rutkowska-Barnaś

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 czerwca 2024 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Dominik J. Gajewski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-959-6

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

Droziej Mamie

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
---------------------	----

Wstęp	17
-------------	----

Rozdział I

Formy oporu podatkowego. Różnice definicyjne i determinanty zjawiska unikania opodatkowania	37
--	-----------

1.1. Wprowadzenie	37
-------------------------	----

1.2. Katalog form oporu podatkowego	44
---	----

1.3. Determinanty zjawiska unikania opodatkowania	66
---	----

1.3.1. Luka w podatku dochodowym od osób prawnych	66
---	----

1.3.2. Katalog przyczyn występowania zjawiska unikania opodatkowania	70
--	----

1.3.2.1. Luki prawne	75
----------------------------	----

1.3.2.2. Orzecznictwo sądów administracyjnych	79
---	----

1.3.2.3. Międzynarodowa konkurencja podatkowa	86
---	----

1.4. Wnioski	101
--------------------	-----

Rozdział II

Małe klauzule antyabuzywne („samodzielne” klauzule uzasadnienia ekonomicznego)	109
---	------------

2.1. Wprowadzenie	109
-------------------------	-----

2.2. Mała klauzula dotycząca wymiany udziałów, połączeń i podziałów spółek (art. 12 ust. 13 i 14 u.p.d.o.p.)	111
--	-----

2.2.1. Opodatkowanie transakcji restrukturyzacyjnych	111
--	-----

2.2.2. Krajowe i unijne regulacje antyabuzywne	113
2.2.3. Klauzula połączeniowa w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie	117
2.2.3.1. Interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo sądów administracyjnych	117
2.2.3.2. Orzecznictwo TS.....	124
2.3. Mała klauzula dywidendowa (art. 22c u.p.d.o.p.)	127
2.3.1. Opodatkowanie dywidend	127
2.3.2. Krajowe i unijne regulacje antyabuzywne	128
2.3.2.1. Przykłady stosowania klauzuli dywidendowej	132
2.3.3. Klauzula dywidendowa w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie	134
2.3.3.1. Interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo sądów administracyjnych	134
2.3.3.2. Orzecznictwo TS.....	139
2.3.3.3. Przesłanka sprzeczności z przedmiotem lub celem przepisów	143
2.4. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca specjalnych stref ekonomicznych (art. 17 ust. 6c u.p.d.o.p.)	145
2.4.1. Zwolnienie dochodów osiągniętych na podstawie tzw. zezwolenia strefowego oraz z działalności określonej w decyzji o wsparciu.....	145
2.4.2. Krajowe regulacje antyabuzywne.....	147
2.4.2.1. Przykłady stosowania klauzuli dotyczącej SSE	154
2.4.3. Mała klauzula dotycząca SSE w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie	156
2.5. Mała klauzula antyabuzywna w zakresie hipotetycznego kosztu odsetkowego od kapitału własnego (art. 15cb ust. 10 u.p.d.o.p.).....	158
2.5.1. Regulacje dotyczące hipotetycznego kosztu odsetkowego	158
2.5.2. Krajowe regulacje antyabuzywne.....	159
2.6. Wnioski.....	161

Rozdział III**Małe klauzule antyabuzywne funkcjonujące w ramach szczególnych środków antyabuzywnych („niesamodzielne”**

klauzule uzasadnienia ekonomicznego)	169
3.1. Wprowadzenie	169
3.2. Klauzule antyabuzywne w zakresie cen transferowych (rozdział 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)	171
3.2.1. Ceny transferowe – uwagi wprowadzające	171
3.2.2. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca cen transferowych (art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p.).....	177
3.2.3. Klauzula pozwalająca na przekwalifikowanie lub nieuznanie transakcji kontrolowanej – ogólna czy szczególna klauzula antyabuzywna (art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p.)?.....	179
3.2.4. Klauzule dotyczące cen transferowych w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie.....	196
3.3. Klauzula antyabuzywna dotycząca zagranicznych jednostek kontrolowanych (art. 24a u.p.d.o.p.)	199
3.3.1. Opodatkowanie CFC.....	199
3.3.2. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca CFC (art. 24a ust. 20 u.p.d.o.p.).....	204
3.3.3. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca CFC w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie	208
3.4. Klauzula dotycząca opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 24f u.p.d.o.p.).....	210
3.4.1. Opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków	210
3.4.1.1. Regulacje krajowe	210
3.4.1.2. Regulacje unijne.....	214
3.4.2. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca opodatkowania niezrealizowanych zysków (art. 24f ust. 9 u.p.d.o.p.)	216
3.4.3. Mała klauzula antyabuzywna w interpretacjach indywidualnych oraz orzecznictwie	221

3.5. Klauzula antyabuzyczna dotycząca podatku od przychodów z budynków (art. 24b u.p.d.o.p.).....	223
3.5.1. Opodatkowanie przychodów z budynków.....	223
3.5.2. Mała klauzula antyabuzyczna dotycząca podatku od przychodów z budynków (art. 24b ust. 18 u.p.d.o.p.).....	224
3.5.3. Mała klauzula antyabuzyczna dotycząca podatku od przychodów z budynków w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie.....	227
3.6. Wnioski.....	228

Rozdział IV

Pozostałe klauzule szczególne oraz inne środki antyabuzyczne w ustawie o podatku dochodowym

od osób prawnych	239
4.1. Wprowadzenie	239
4.2. Regulacje ogólne dotyczące możliwości traktowania wydatków jako kosztów uzyskania przychodów (art. 15 u.p.d.o.p.).....	242
4.3. Przepisy dotyczące obowiązku określania przychodu ze sprzedaży rzeczy i praw w rynkowej wysokości (art. 14 u.p.d.o.p.)	252
4.4. Klauzula antyhybrydowa (art. 20 ust. 16 u.p.d.o.p.) oraz regulacje dotyczące struktur hybrydowych (rozdział 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)	256
4.4.1. Klauzula antyhybrydowa (art. 20 ust. 16 u.p.d.o.p.)....	256
4.4.2. Regulacje dotyczące struktur hybrydowych (rozdział 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).....	261
4.5. Regulacje dotyczące kosztów finansowania dłużnego (art. 15c u.p.d.o.p.) oraz klauzula zdolności kredytowej (art. 15ca u.p.d.o.p.)	264
4.5.1. Regulacje dotyczące kosztów finansowania dłużnego (art. 15c u.p.d.o.p.).....	264
4.5.2. Klauzula zdolności kredytowej (art. 15ca u.p.d.o.p.).....	266

4.6. Ograniczenia związane z możliwością uwzględnienia kosztów w wyniku podatkowym w związku z nabyciem usług od podmiotów powiązanych (art. 15e u.p.d.o.p.)	270
4.7. Pozostałe regulacje antyabuzywne	277
4.8. Wnioski	287

Rozdział V

Wpływ klauzul ogólnych na pozostałe środki antyabuzywne i ich stosowanie przez organy podatkowe.....	297
5.1. Wprowadzenie	297
5.2. Regulacje dotyczące pozorności czynności prawnej.....	299
5.2.1. Uwagi wprowadzające.....	299
5.2.2. Szczególne postępowanie w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego	305
5.2.3. Przyczyny wprowadzenia klauzuli pozorności do Ordynacji podatkowej – pomiędzy walką z unikaniem opodatkowania a rzeczywistym celem regulacji.....	307
5.3. Generalna klauzula antyabuzywne	311
5.3.1. Uwagi wprowadzające.....	311
5.3.2. Przesłanki sprzeczności i sztuczności.....	320
5.3.3. Uzasadnione przyczyny ekonomiczne jako jedna z normatywnych przesłanek stosowania klauzuli GAAR	327
5.4. Relacje pomiędzy klauzulą GAAR a pozostałymi środkami antyabuzywnymi.....	335
5.4.1. Uwagi wprowadzające.....	335
5.4.2. Korelacja czy wzajemne wykluczanie się?.....	338
5.4.3. Klauzula GAAR a małe klauzule antyabuzywne (klauzule uzasadnienia ekonomicznego)	341
5.4.4. Klauzula GAAR a szczególne środki antyabuzywne	344
5.4.5. Zasadność wprowadzania kolejnych małych klauzul antyabuzywnych po 15.07.2016 r.....	348
5.5. Stosowanie środków antyabuzywnych przez organy podatkowe – węzłowe zagadnienia	353
5.5.1. Uwagi wprowadzające.....	353

5.5.2. Podejście Ministerstwa Finansów do stosowania klauzul antyabuzyjnych przed i po 2016 r.....	355
5.5.3. Stosowanie klauzul antyabuzyjnych	359
5.5.3.1. Konkluzje wynikające z informacji o wynikach kontroli NIK	359
5.5.3.2. Stosowanie poszczególnych regulacji antyabuzyjnych	364
5.5.3.3. Wpływ obowiązujących regulacji antyabuzyjnych na walkę z unikaniem podatkowania	367
5.5.4. (Nie)stosowanie klauzul antyabuzyjnych – próba diagnozy sytuacji	372
5.5.5. System obowiązujących środków antyabuzyjnych a sytuacja podatnika.....	383
5.5.5.1. Interpretacje indywidualne oraz opinie zabezpieczające.....	383
5.5.5.2. Ocena polskiego systemu podatkowego.....	387
5.6. Wnioski	388
Zakończenie	405
Bibliografia.....	429
Akty prawne.....	459

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa ATA – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa ATA II – dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29.05.2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie różnorodności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.Urz. UE L 144, s. 1)
- dyrektywa dywidendowa – dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.)
- dyrektywa połączeniowa – dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628)

Konstytucja RP	- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	- ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
u.p.d.o.f.	- ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
u.p.d.o.p.	- ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.t.u.	- ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

FRFU	- Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia
KPP	- Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Pod.	- Monitor Podatkowy
MPCiP	- Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
ONSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSP	- Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	- Prawo i Podatki
POP	- Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PUG	- Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
PP	- Przegląd Podatkowy
RPEiS	- Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
TRP	- Toruński Rocznik Podatkowy
ZNSA	- Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

EKES	- Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny
klauzula GAAR	- General anti-avoidance rule
KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	- Krajowa Informacja Skarbowa
MF	- Minister Finansów
NIK	- Najwyższa Izba Kontroli

NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	- Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
s.k.a.	- spółka komandytowo-akcyjna
SSE	- specjalna strefa ekonomiczna
SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
TS	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	- Unia Europejska
WSA	- Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Zjawisko unikania opodatkowania przez podatników, stanowiące jedną z form aktywnej kontestacji władztwa podatkowego, występuje w rzeczywistości gospodarczej odkąd istnieje opodatkowanie. Podatnicy od zawsze podejmowali kroki związane z (legalnym bądź nie) zmniejszeniem wysokości zobowiązania podatkowego – czy to na drodze działań wynikających wprost z regulacji podatkowych (planowanie podatkowe), działań jednoznacznie sprzecznych z ustawą podatkową i penalizowanych (takich jak np. uchylanie się od opodatkowania), czy też poprzez działania pozostające w obszarze szczególnego zainteresowania zarówno administracji skarbowej, jak i ustawodawcy, tj. takie, które są *prima facie* zgodne z prawem, lecz sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej albo jej przepisu (unikanie opodatkowania).

Z uwagi na duży dynamizm i złożoność omawianego zjawiska wynikającego z takich czynników, jak postępująca globalizacja oraz digitalizacja gospodarki, zmiany modeli biznesowych funkcjonowania dużych korporacji, a także coraz bardziej skomplikowane (niejednokrotnie międzynarodowe) struktury podatkowe, uchwycenie cech zjawiska unikania opodatkowania, które odróżniałyby tę formę aktywności podatnika od planowania podatkowego, może przysparzać coraz więcej trudności.

Zapobieganie zjawisku unikania opodatkowania jest istotnym elementem polityki podatkowej¹ poszczególnych państw również z uwagi na

¹ Według B. Brzezińskiego słowo „polityka”, rozumiane w ujęciu węższym, określa „dobór środków do realizacji wyznaczonych celów”, z kolei w ujęciu szerszym

to, że można zaobserwować kształtowanie się pewnej kultury unikania opodatkowania, co na gruncie amerykańskim dobitnie wybrzmiewa w cytacie: „My nie płacimy podatków. Tylko maluczcy płacą podatki” (ang. *We don't pay taxes. Only the little people pay taxes*²). Tego typu podejście do podatków związane jest m.in. z bardzo niskim, dwuprocentowym odsetkiem deklaracji podatkowych poddawanych kontroli na rynku amerykańskim (tzw. *audit lottery*³) – przypadki, w których administracja skarbowa podejmuje kroki zmierzające do weryfikacji przedstawionych danych, kończą się zaś często niepowodzeniem, m.in. z uwagi na brak możliwości uzyskania dodatkowych informacji z tzw. rajów podatkowych (dotyczy to struktur wykorzystujących tego typu jurysdykcje do unikania opodatkowania)⁴.

Z perspektywy krajowej o istotności i doniosłości omawianego zjawiska świadczą analizy Polskiego Instytutu Ekonomicznego oraz Instytutu Jagiellońskiego, z których wynika, że maksymalne kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, który nie został wpłacony (tzw. luka podatkowa) wyniosły: w 2015 r. – 50 mld zł, w 2016 r. – 18,4 mld zł,

to „zarówno wyznaczanie celów, jak i dobór środków właściwych do ich realizacji”. Bardziej operatywne w tym przypadku wydaje się ujęcie szersze. Autor wskazuje, że polityka podatkowa może być prowadzona zarówno poprzez tworzenie prawa, jak i (w pewnym stopniu) jego stosowanie. Równocześnie z uwagi na to, że polityka podatkowa „realizowana jest w konkretnych warunkach społeczno-gospodarczych, cele nieadekwatne do tych warunków albo cele, które próbuje się realizować nieadekwatnymi do realiów instrumentami najczęściej nie zostaną zrealizowane”, B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 209. W tym zakresie por. rozdział piąty monografii, dotyczący m.in. stosowania szczególnych środków antyabuzyjnych.

² R. Johnson, *Little dogs don't pay taxes*, „The New York Times”, 1.08.2004 r., <https://www.nytimes.com/2004/08/01/business/openers-refresh-button-little-dogs-don-t-pay-taxes.html?searchResultPosition=1> (dostęp: 31.03.2024 r.). Potwierdzają to w pewnym stopniu analizy, z których wynika, że efektywna stawka podatkowa „światowych miliardów” wynosi od 0% do 0,5%. Por. EU Tax Observatory, *Global Tax Evasion Report 2024*, s. 6, <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/> (dostęp: 31.03.2024 r.).

³ H. Ordower, *The culture of tax avoidance*, „Saint Louis University Law Journal” 2010/55.

⁴ R. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2014, s. 41.

w 2017 r. – 21,4 mld zł⁵ a w 2018 r. – pomiędzy 5,7 a 21,4 mld zł⁶. Z kolei w latach 2019 i 2020 luka stanowiła około 30% teoretycznych dochodów z tego podatku, co oznacza zmniejszenie dochodów publicznych o 20–30 mld zł rocznie⁷.

Chociaż dążenie do redukcji ciężarów podatkowych przez podatników jest zjawiskiem powszechnym i co do zasady legalnym, to granicami prawnymi wyznaczającymi pewne ramy, w zakresie których podatnicy mogą się swobodnie poruszać, są właśnie klauzule antyabuzywne – w tym także klauzule uzasadnienia ekonomicznego, o których będzie mowa poniżej. Z uwagi jednak na to, że podatnicy z roku na rok coraz bardziej umiejętnie poruszają się w ramach poszczególnych systemów prawnych, ich działania przybierają zaś wysublimowane formy⁸, zaobserwować można obecnie zjawisko unikania opodatkowania w niespotykanej dotychczas skali.

Występowanie takiego niepożądanego z perspektywy interesu fiskalnego państwa zjawiska skutkuje przerzucaniem ciężarów podatkowych na pozostałych podatników, co może prowadzić do „wadliwej i zniekształconej redystrybucji dochodu narodowego, co skutkuje z kolei uzyskaniem korzyści majątkowej kosztem tych, którzy rzetelnie spełniają obowiązek podatkowy”⁹. Unikanie opodatkowania wpływa zatem na ograniczenie wpływów budżetowych, jak również prowadzi do zachwiania reguł konkurencji na rynku, gdyż podmiot niepłacący podatków będzie działał

⁵ *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*, red. M. Lachowicz, Warszawa 2019, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport_CIT.pdf (dostęp: 31.03.2024 r.).

⁶ M. Lachowicz, Instytut Jagielloński, *Luka CIT zmniejszyła się (Oszacowanie za 2018)*, 12.02.2020 r., https://jagiellonski.pl/files/other/Luka_CIT_2018_-_Analiza_IJ.pdf (dostęp: 31.12.2021 r.).

⁷ J. Sawulski, M. Klucznik, M. Reczek, J. Rybacki, *Luka CIT w Polsce*, Working Paper nr 2, Warszawa 2022, s. 5, <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2022/12/WorkingP-2-2022-Luka-CIT-w-PL.pdf> (dostęp: 31.03.2024 r.).

⁸ D.J. Gajewski, *Unikanie opodatkowania – przejaw patologii czy tendencja światowa?*, PUG 2015/11, s. 6.

⁹ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 122.

w korzystniejszych warunkach¹⁰. Efektem takiego zachwiania reguł konkurencji może być zjawisko „psucia” dobrego podatnika, które polega na tym, że podmioty niestosujące tego typu formy oporu podatkowego¹¹ przestają być konkurencyjne i w sytuacji skrajnej mogą stanąć przed wyborem podjęcia działań zmierzających do redukcji obciążenia podatkowego bądź ograniczenia czy nawet zlikwidowania prowadzonej działalności¹².

Za koniecznością walki ze zjawiskami powodującymi erozję podstawy opodatkowania opowiadają się zarówno przedstawiciele doktryny¹³ i orzecznictwo¹⁴, jak również organizacje międzynarodowe (w tym organy unijne¹⁵ czy organizacje pozarządowe takie jak: The Centre for Research on Multinational Corporations, Tax Justice Network, Action-Aid

¹⁰ K. Winiarski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015/12, s. 103.

¹¹ Pojęciem oporu podatkowego posługują się m.in. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, rozdział V *Zjawisko oporu podatkowego* (podobnie w artykule: *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, KPP 2021/1, s. 18) oraz A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa 2014, rozdział 2.2.1 dotyczący ekonomicznych determinantów stosunków podatkowopravných. Na potrzeby niniejszej monografii przez opór podatkowy rozumie się takie zachowania podatników, które spełniają przesłanki zastosowania jednej z klauzul antyabuzyjnych – stanowią unikanie opodatkowania.

¹² S. Bogucki, M. Romanowicz, *Niedopuszczalność kwestionowania skutków podatkowych czynności prawnej w ramach instytucji art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku nadużycia prawa* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania – wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2017, s. 14.

¹³ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, PP 2021/3, s. 13–26; A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność?*, „Infos” 2016/5, s. 1–4; H. Filipczyk, *Why is tax avoidance (im)moral? Ethics, metaethics and taxes*, TRP 2015, s. 30–48; D.J. Gajewski, *Współdziałanie organów podatkowych państw członkowskich w zakresie walki z planowaniem podatkowym*, MPCiP 2016/8, s. 289–293.

¹⁴ Wyroki NSA z 14.03.2014 r., II FSK 875/12, LEX nr 1466569 oraz z 19.10.2016 r., II FSK 1969/16, „Glosa” 2018/2, poz. 107.

¹⁵ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, SWD(2012) 403 final, SWD(2012) 404 final.

oraz Robinhoodtaxes.org¹⁶). Podobne są odczucia społeczne, zgodnie bowiem z wynikami Eurobarometru przeprowadzonego przez Parlament Europejski aż 75% Europejczyków uważa, że Unia Europejska powinna powziąć zdecydowane działania zmierzające do walki z unikaniem opodatkowania¹⁷.

Wydaje się, że zarówno polska administracja podatkowa, jak i instytucje europejskie zajmujące się podatkami skupiały się do tej pory głównie na walce z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług, przez co zagadnienia dotyczące unikania opodatkowania w przypadku podatków dochodowych zeszły na dalszy plan. Dowodem tego mogą być informacje o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli z 2015 r., w których podkreślono zbyt małą liczbę planowanych działań mających na celu zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego, jak również niewystarczające przygotowanie organów podatkowych do kontroli podmiotów, których działania mogą mieć wpływ na powiększanie się tzw. luki w podatkach dochodowych¹⁸. Także w wystąpieniu pokontrolnym wiceprezesa NIK podkreślono, że głównymi zadaniami kontroli skarbowej wyznaczonymi na 2015 i 2016 r. były zwalczanie przestępczości podatkowej, w szczególności dotyczącej podatku od towarów i usług, oraz skuteczne karanie i pozbawianie korzyści sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych¹⁹. W latach późniejszych szczególną uwagę zwracano na walkę z unikaniem

¹⁶ H. van den Hurk, *Starbucks versus the People*, „Bulletin for International Taxation” 2014/1, s. 27.

¹⁷ Na podstawie ankiety przeprowadzonej w grupie 27 969 osób reprezentujących wszystkie 28 państw członkowskich Unii Europejskiej w terminie 9–18.04.2016 r., <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160707STO36204/tax-fraud-75-of-europeans-want-eu-to-do-more-to-fight-it> (dostęp: 31.03.2024 r.). Por. K. Rutkowska-Barnaś, *Małe klauzule antyabuzywne jako (nie)skuteczne instrumenty kształtowania polityki podatkowej*, MPCiP 2017/7, s. 248.

¹⁸ Informacja o wynikach kontroli NIK z 17.04.2015 r., „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”, nr ewid. 27/2015/P/14/013/KBF.

¹⁹ Wystąpienie pokontrolne wiceprezesa NIK z 27.12.2016 r., nr ewid. KBF.410.008.01.2016.

opodatkowania w zakresie VAT, m.in. w drodze wdrożenia Krajowego Systemu e-Faktur²⁰.

Cztery lata później, przy okazji kolejnej kontroli NIK, stwierdzono, że kontrole prawidłowości rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych prowadzone były wobec niewielkiego odsetka podatników, czego przyczyną upatrywano w skomplikowanym charakterze tego typu kontroli, jak również priorytetowym traktowaniu postępowań w zakresie podatku od towarów i usług²¹.

Biorąc zatem pod uwagę skalę i złożoność omawianego zjawiska, a także to, że w ostatnich latach celem działania organów podatkowych była walka z nadużyciami w podatku od towarów i usług (nie zaś z unikaniem opodatkowania), należy rozważyć, czy środki, którymi dysponują organy podatkowe, mogą stanowić skuteczną broń w walce z erozją podstawy opodatkowania podatku dochodowego od osób prawnych.

Kwestię klauzul antyabuzywnych występujących na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz samego unikania opodatkowania poruszają liczne artykuły²² oraz publikacje książko-

²⁰ „Jednym z priorytetów MF w zakresie polityki fiskalnej jest wdrożenie i rozwój Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF)”; B. Goduławski, *W resorcie finansów trwa audyt. Minister ma już podatkowe priorytety*, Business Insider, 9.01.2024 r., <https://businessinsider.com.pl/finanse/w-resorcie-finansow-trwa-audit-minister-ma-juz-podatkowe-priorytety/rnx23f3> (dostęp: 31.03.2024 r.).

²¹ Informacja o wynikach kontroli NIK z 30.12.2019 r., „Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT”, nr ewid. 191/2019/P/18/010/KBF, s. 60.

²² Zob. np. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR...*, s. 13–26; H. Filipczyk, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, PP 2017/8, s. 22–30; W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PP 2017/2, s. 17–23; K. Bany, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania*, PP 2006/11, s. 22–28; D.J. Gajewski, *Podatek bankowy a zjawisko unikania opodatkowania*, PUG 2016/6, s. 2–8; M. Jamroży, A. Główką, *Klauzula zapobiegająca nadużyciom w przypadku stosowania zwolnienia z opodatkowania przychodów (dochodów) z dywidend i innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych*, M. Pod. 2017/9, s. 51 i n.

we²³ (w tym przedstawiające relacje zachodzące pomiędzy poszczególnymi środkami antyabuzyjnymi²⁴). Organizowano także na ten temat konferencje naukowe²⁵, w trakcie których omawiano szerokie spektrum zagadnień – od problematyki szeroko pojętej etyki i spojżenia na zjawisko unikania opodatkowania z perspektywy moralności²⁶ po ekonomiczne uwarunkowania decyzji podejmowanych przez przedsiębiorstwa²⁷. Sporządzono również szereg opracowań przedstawiających wybrane metody zmniejszania ciężarów podatkowych (tzw. optymalizacji) – np. optymalizację z wykorzystaniem znaku towarowego²⁸, związaną z przeniesieniem siedziby na Cypr²⁹,

²³ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013; *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2018; Ł. Ziółek, *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Warszawa 2007; R. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja...*; *Środki prawne ograniczające unikanie i uchylanie się od opodatkowania*, red. K. Cień, P. Szcześniak, Lublin 2019; M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.

²⁴ H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, PP 2018/10, s. 18–23; F. Majdowski, *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ocena stanowiska OECD (1)*, M. Pod. 2016/9, s. 11–16; J. Olesiak, Ł. Pajor, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania a ustalanie treści czynności prawnej oraz istnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej*, Glosa 2018/2, s. 107–113.

²⁵ Przykładowo w trakcie konferencji naukowej „Międzynarodowe unikanie opodatkowania a bezpieczeństwo państwa”, która odbyła się 16.03.2017 r. w Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej w Krakowie, prof. SGH dr hab. P. Wachowiak zaakcentował, że zarówno w Polsce, jak i w Unii Europejskiej nie ma skutecznej polityki dotyczącej przeciwdziałaniu opodatkowania, Sprawozdanie z konferencji A. Boguckiego, MPCiP 2017/4, s. 133.

²⁶ Por. H. Filipczyk, *Why is tax avoidance...*, s. 29–49; M. Prebble, J. Prebble, *The morality of tax avoidance*, „Creighton Law Review” 2010/3 (43), s. 744; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, w szczególności rozdział IV dotyczący etycznych i religijnych aspektów opodatkowania; OECD, *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, Paris 2019, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>, s. 11 (dostęp: 31.03.2024 r.).

²⁷ K. Biernacki, *Podatkowe uwarunkowania decyzji przedsiębiorstw*, Warszawa 2019; A. Bernaziuk, *Optymalizacje podatkowe jako przykład strategii podatkowych*, „Zeszyty Naukowe SGGW” 2011/94, s. 170.

²⁸ A. Bernaziuk, *Optymalizacje podatkowe...*, s. 170.

²⁹ A. Rosa, W. Rosa, *Konstrukcje prawne form prowadzenia działalności gospodarczej wykorzystywane w optymalizacji podatkowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011/40, s. 76.

z wykorzystaniem spółki komandytowo-akcyjnej³⁰ czy też funduszy inwestycyjnych zamkniętych³¹.

Wszystkie powyższe źródła dotyczą konkretnych środków prawnych mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania – na potrzeby niniejszej monografii rozróżniono ich następujące rodzaje:

1. Klauzula generalna – generalna klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (klauzula GAAR).
2. Środki o charakterze szczególnym³², które są wprowadzane do systemu podatkowego w oparciu o doświadczenia organów podatkowych, oraz zidentyfikowane wcześniej transakcje prowadzące do uzyskania niepożądanego (nieplanowanego przez ustawodawcę) efektu podatkowego. W ramach tej grupy wyróżniono:
 - a) szczególne klauzule antyabuzywne:
 - regulacje dotyczące zagranicznej spółki kontrolowanej (ang. *controlled foreign company*) przeciwdziałające m.in. zjawisku „zatrzymywania” dochodów w rajach podatkowych³³,
 - regulacje związane z cenami transferowymi rozumiane jako całość – zmierzają one do zapobiegania przerzucaniu dochodów do krajów o niskim poziomie opodatkowania³⁴; z jednej strony mogą powodować konieczność sporządzenia dokumentacji cen transferowych (obejmującą analizę rynkowości cen), a z drugiej uprawniają organy podatkowe

³⁰ M. Kondej, *Granice optymalizacji...*, s. 36–50.

³¹ G. Matysek, *Fundusze inwestycyjne zamknięte jako narzędzie optymalizacji opodatkowania dochodów [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. M. Munnich, A. Zdunek, Lublin 2012, s. 79–84.

³² Taką nomenklaturę przyjmują m.in.: K. Cień, *Pojęcie i klasyfikacja środków prawnych ograniczających unikanie oraz uchylanie się od opodatkowania [w:] Środki prawne ograniczające unikanie i uchylanie się od opodatkowania. Wybrane problemy*, red. K. Cień P. Szczęśniak, Lublin 2019, s. 9 oraz D.J. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia – część I*, MPCiP 2014/4, s. 140.

³³ M. Hybka, *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*, „Studia i Prace – Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego SGH” 2015/3, s. 115–128.

³⁴ D.J. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające...*, s. 142.

- do badania sensu ekonomicznego zawieranych transakcji³⁵, a także
- regulacje w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dotyczące podatku od przychodów z budynków, w zakresie struktur hybrydowych czy też dotyczącej kosztów finansowania dłużnego;
- b) traktowane niejednokrotnie jako rodzaj szczególnych środków antyabuzyjnych klauzule uzasadnienia ekonomicznego, które w dalszej części rozważań będą nazwane małymi klauzulami antyabuzyjnymi³⁶. Istotą tych klauzul jest umożliwienie organom podatkowym analizy konkretnej transakcji z perspektywy przyczyn jej przeprowadzania. W przypadku spełnienia przesłanek zastosowania tych klauzul organy podatkowe będą miały możliwość zakwestionowania zwolnienia z opodatkowania danej czynności lub transakcji zastosowanego przez podatnika (klauzule przewidujące taki skutek nazywane są również często SAAR, ang. *specific anti-abuse rules*)³⁷;

³⁵ S. Bryndziak, *Klauzule antyabuzyjne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania*, FRFU 2015/5, s. 81. Możliwość badania przez organy podatkowe racjonalności ekonomicznej podejmowanych przez podatnika działań wynika z art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p. – regulacje te pozwalają w określonych sytuacjach na nieuznanie przez organy podatkowe transakcji dokonanych przez podmioty powiązane (ang. *non-recognition*) lub ich przekwalifikowanie (ang. *recharacterization*).

³⁶ Konwencja terminologiczna stosowana m.in. przez H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020 (rozdział 16.6.3) oraz w artykule H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub celem jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, PP 2020/3, s. 32. Podobnie: P. Woźniakiewicz, S. Krempa, *Zmiany w zakresie dotyczącym ustalania przychodów i kosztów przy dokonywaniu operacji restrukturyzacyjnych oraz wnoszenia aportów [w:] Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 178. Sformułowaniem tym posługują się również sądy administracyjne, por. wyroki NSA z 19.09.2017 r., II FSK 1964/15, LEX nr 2353613 oraz z 11.08.2021 r., II FSK 1713/18, LEX nr 3279408.

³⁷ Do tego typu klauzul należą: klauzula połączeniowa, dotycząca także podziału, wymiany udziałów i wniesienia wkładu niepieniężnego (art. 12 ust. 13 i 14 u.p.d.o.p.), klauzula dywidendowa (art. 22c u.p.d.o.p.), klauzula dotycząca dopłat wnoszonych przez wspólników (art. 15cb ust. 10 u.p.d.o.p.), mała klauzula cen transferowych (art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p.), klauzula dotycząca zagranicznych jednostek kontrolowanych (art. 24a ust. 20 u.p.d.o.p.), klauzula dotycząca podatku od przychodów z budynków (art. 24b ust. 18 u.p.d.o.p.), klauzula dotycząca podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków

- c) regulacje mające na celu zmianę przepisów podatkowych, które są wymierzone m.in. w wyeliminowanie luk prawnych³⁸ – np. objęcie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych i komandytowych, wprowadzenie nowej kategorii przychodów, jakimi są zyski kapitałowe, czy też wprowadzenie definicji „rzeczywistego właściciela”.

Z uwagi na to, że w doktrynie można spotkać się ze zróżnicowanym podejściem do przyjmowanych konwencji terminologicznych³⁹, dla potrzeb niniejszej pracy klauzule uzasadnienia ekonomicznego (małe klauzule antyabuzywne) zostały potraktowane jako pewien rodzaj szczególnych środków antyabuzyjnych, jednakże przy uwzględnieniu celu wprowadzenia poszczególnych środków, jak również specyfiki ich stosowania, o czym szerzej w kolejnych rozdziałach.

Wszystkie powyższe środki, zmierzające do walki z erozją podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, składają się na krajową politykę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Polityka

(art. 24f ust. 9 u.p.d.o.p.), klauzula dotycząca specjalnych stref ekonomicznych (art. 17 ust. 6c pkt 3 u.p.d.o.p.). Ta ostatnia klauzula zaklasyfikowana została jako mała klauzula antyabuzyjna pomimo tego, że w swych przesłankach ustawodawca nie wskazywał wprost na „zasadnione przyczyny ekonomiczne”. Por. rozdział drugi monografii.

³⁸ W tym zakresie są to zmiany o charakterze naprawczym (polegające na usunięciu z systemu prawa zidentyfikowanych luk, które umożliwiały unikanie opodatkowania), w przeciwieństwie do zmian o charakterze prewencyjnym, które polegają na „eliminowaniu z góry przewidzianych możliwości unikania opodatkowania”. Przykładem tych ostatnich może być klauzula GAAR, B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 77.

³⁹ Przykładowo niektórzy autorzy od SAAR rozróżniają również TAAR, przy czym nie ma pełnej zgodności co do tego, czy TAAR stanowią normy antyabuzywne, które zostały zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (*Treaty Anti Avoidance Rules*, tak: H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach...*, s. 18–23), czy też oznaczają regulacje nazywane w niniejszej pracy małymi klauzulami uzasadnienia ekonomicznego (*Targeted Anti Avoidance Rules*, tak np. J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Legalis 2019). Z kolei inni autorzy stosują określenia SAAR oraz TAAR zamiennie, por. A. Zalasinski, *Środki przeciwdziałania nadużyciom podatkowym (unikaniu opodatkowania) a metody zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i zwalczania go* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, a także K. Cień, *Pojęcie i klasyfikacja...*, s. 12.

ta stoi przed wyzwaniem związanym z wyważeniem określonych praw oraz zasad – z jednej bowiem strony mamy do czynienia z szerokim wachlarzem środków antyabuzyjnych, z drugiej zaś występuje konieczność respektowania takich zasad, jak *nullum tributum sine lege*, ograniczenie możliwości stosowania analogii czy też wynikające z Ordynacji podatkowej⁴⁰ podwyższone standardy ochrony podatników, którzy otrzymali interpretacje indywidualne. Wszystkie powyższe czynniki w znacznym stopniu utrudniają walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania, sprawiając, że zagadnienie to staje się wielowymiarowe oraz złożone. Dlatego też identyfikowanie przez organy podatkowe transakcji stanowiących unikanie opodatkowania, ich analiza z perspektywy regulacji ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴¹, a w dalszej kolejności wartościowanie ścierających się zasad, takich jak zasada wolności unikania opodatkowania z zasadą równości i powszechności opodatkowania, może prowadzić do szeregu wątpliwości w zakresie wykładni przepisów dotyczących poszczególnych klauzul antyabuzyjnych.

W niniejszej pracy analizie zostaną poddane obowiązujące w dniu 1.01.2024 r. w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych krajowe regulacje tworzące środki antyabuzywne o charakterze szczególnym, z naciskiem na klauzule uzasadnienia ekonomicznego.

Inspiracją wyboru tematyki badawczej było z pozoru proste pytanie, które padło podczas jednego z seminariów prowadzonych przez autorkę. Jeden ze studentów, w trakcie zajęć dotyczących zwolnienia dywidendowego i związanej z nim małej klauzuli antyabuzywnej, zapytał, jaki był cel wprowadzenia zwolnienia dywidendowego, skoro kilka lat później wprowadzono klauzulę antyabuzywną, która jest w nie bezpośrednio wymierzona. Debatując nad odpowiedzią, można było dojść do wniosku, że w trakcie analizy tekstu prawnego interpretatorzy coraz rzadziej zastanawiają się nad sensem prawnym rozwiązań w nim zawartych i celem ich wprowadzenia⁴². Wydaje się, że dotychczas obowiązujące klauzule

⁴⁰ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

⁴¹ Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.

⁴² Jedynie tytułem przykładu warto wskazać, że w ocenie autorki wspomniane zwolnienie dywidendowe miało na celu zwolnienie dywidend (i innych form podziału zysków)

uzasadnienia ekonomicznego były stosowane w (bardzo) ograniczonym zakresie nie dlatego, że unikanie opodatkowania nie miało miejsca, lecz dlatego że organy podatkowe nie do końca uświadamiały sobie, jakie cele za tymi regulacjami stoją, co czyniło ich stosowanie utrudnionym i znacznie bardziej okazjonalnym.

Równocześnie, jak już wcześniej wskazano, literatura przedmiotu skupiała się dotychczas w głównej mierze na problematyce generalnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania (klauzula GAAR) oraz szczególnych klauzul antyabuzywnych (istnieje bogata literatura przede wszystkim w zakresie zasad opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych czy też stosowania przepisów dotyczących cen transferowych), pomijając nieomal całkowicie analizę przesłanek klauzul uzasadnienia ekonomicznego oraz celowości ich wprowadzenia, co biorąc pod uwagę liczbę klauzul występujących w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak również długi okres obowiązywania części z nich (przykładowo klauzula uzasadnienia ekonomicznego w przypadku połączenia lub podziału spółek obowiązuje od 1.01.2001 r.), może wydawać się zaskakujące⁴³.

W związku z powyższym, podejmując próbę wypełnienia pewnej pustki w ramach wspomnianego obszaru badawczego, dla celów niniejszej pracy przyjęto następujące założenia. W polskim porządku prawnym występuje osiem klauzul uzasadnienia ekonomicznego. Wszystkie one są zbliżone do siebie z perspektywy semantycznej, ich wspólnym mianownikiem jest zaś przesłanka „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, co sprawia, że stanowią stosunkowo jednorodny typ środków antyabuzywnych.

wypłacanych na rzecz spółek dominujących przez spółki zależne z podatku potrącanego u źródła, a także wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu. Z kolei klauzula dywidendowa zmierza do zapobieżenia sytuacji, w której przychód (dochód) będzie korzystał z podwójnego nieopodatkowania – w takim przypadku będzie istniało duże prawdopodobieństwo występowania unikania opodatkowania. Szerzej na ten temat w rozdziale drugim.

⁴³ Wyjątek w tym zakresie stanowi artykuł K. Cienia, *Pozaprawne kryterium „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” w klauzulach antyabuzywnych ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [w:] Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 301–312.

Równocześnie klauzule te, wymierzone w konkretne, zidentyfikowane wcześniej rodzaje transakcji i ich (niepożądany w ocenie ustawodawcy podatkowego) efekt ekonomiczny, mają działanie ograniczone do konkretnych zdarzeń gospodarczych. Wyznaczają tym samym pewien kierunek interpretacyjny pojęcia unikania opodatkowania, przy równoczesnym określeniu „bezpiecznego” obszaru, w ramach którego podatnicy mogą się poruszać. Tak rozumiane klauzule uzasadnienia ekonomicznego są najbardziej precyzyjnymi i stosunkowo łatwymi do zastosowania środkami (ang. *smart bombs*), w przeciwieństwie do klauzuli GAAR, która porównywana jest do broni masowego rażenia⁴⁴.

Celem niniejszej książki nie jest kompleksowa analiza zagadnień związanych z unikaniem opodatkowania, regulacjami dotyczącymi klauzuli GAAR czy też wszystkimi obowiązującymi szczególnymi środkami antyabuzyjnymi, każdy z tych instrumentów bez wątpienia mógłby bowiem stanowić osobny przedmiot monografii naukowej. Na potrzeby prowadzonych rozważań zagadnienia te będą poruszone wyłącznie w takim zakresie, w jakim będzie to niezbędne dla uzyskania odpowiedzi na przedstawione poniżej pytania determinujące jednocześnie założone cele badawcze.

Monografia składa się ze wstępu oraz pięciu rozdziałów, zaś jej podstawowym celem badawczym jest analiza jednego z rodzajów szczególnych klauzul antyabuzyjnych, jakimi są klauzule uzasadnienia ekonomicznego, w kontekście walki z unikaniem opodatkowania. Jest ona równocześnie próbą odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Czy na podstawie dostępnych źródeł interpretator tekstu prawnego jest w stanie określić, jaki był cel wprowadzenia kolejnych szczególnych klauzul antyabuzyjnych?
2. Czy klauzule uzasadnienia ekonomicznego (małe klauzule antyabuzyjne) mogą być uznane za środki prawne skutecznie ograniczające unikanie opodatkowania, tworząc wraz z pozostałymi środkami szczególnymi jednolity i spójny system regulacji?

⁴⁴ C. Evans, *Containing tax avoidance: Anti avoidance strategies*, „The University of New South Wales Law Research Paper” 2008/40, s. 22.

3. Czy po wprowadzeniu do polskiego porządku prawnego klauzuli GAAR konieczne było wprowadzanie kolejnych klauzul uzasadnienia ekonomicznego?
4. Jaki jest wpływ poglądów wyrażonych w krajowym orzecznictwie podatkowym na postrzeganie pojęcia „uzasadnione przyuczyny ekonomiczne”?

W celu uzyskania odpowiedzi na tak sformułowane pytania badawcze w rozdziale pierwszym zostanie przeprowadzona analiza przyjętej triady terminologiczno-pojęciowej, na jaką składają się pojęcia planowania podatkowego, unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, z uwzględnieniem pojęć pomocniczych, takich jak oszczędzanie podatkowe, optymalizacja podatkowa oraz nadużycie prawa i sądowa doktryna obejścia prawa podatkowego.

Głównym i podstawowym celem rozdziału pierwszego będzie określenie zakresów znaczeniowych pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, jak również wskazanie występujących między nimi podobieństw i różnic, dzięki czemu możliwe będzie zachowanie precyzji terminologicznej w dalszej części rozważań⁴⁵. Przeprowadzona zostanie również analiza związana z używaną terminologią w zakresie form oporu podatkowego, która występuje w literaturze przedmiotu, aktach prawnych, a także w innych urzędowych dokumentach wydawanych zarówno przez organy krajowe, jak i (pomocniczo) unijne.

Po zidentyfikowaniu form zachowań podatników, które będą mogą zostać uznane za unikanie opodatkowania, i co za tym idzie – zakwestionowane przez organy podatkowe, przedstawione zostaną dane pozwalające na określenie skali unikania opodatkowania w zakresie

⁴⁵ Jak się podkreśla w doktrynie, „precyzja, jasność wyrażen czy adekwatność aksjologiczna formuł językowych – wpływa na jakość dyskursu prawniczego, pozwala na odpowiednią werbalizację stanowisk stron (...). Język prawniczy w określonej mierze może też ograniczać skutki niedostatków języka prawnego, tym niemniej sam też bywa «ofiarą» niedoskonałości języka prawnego, które *nolens volens* musi tolerować”, B. Brzeziński, *Uwagi o języku prawniczym i o potrzebie jego ochrony* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 77.

podatku dochodowego od osób prawnych oraz główne determinanty występowania tego zjawiska.

W literaturze podkreśla się, że samo zjawisko unikania opodatkowania wynika m.in. z przyjętej filozofii kształtowania systemu podatkowego, którego jednym z głównych elementów są „reguły prawne powodujące, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie te zjawiska i zdarzenia, które w ich ramach się mieszczą”⁴⁶. Równocześnie okoliczność związana z tym, że sam system podatkowy nie zawiera nakazów, lecz wskazuje jedynie na pewne konsekwencje zaistniałych zdarzeń gospodarczych, stwarza ryzyko instrumentalnego wykorzystania instytucji z zakresu prawa cywilnego (które wraz z prawem podatkowym współokreśla przedmiot opodatkowania⁴⁷) w celu uzyskania danego efektu podatkowego. Prowadzić to może do sytuacji, w której kolidować ze sobą będą pewne wartości, takie jak swoboda zawierania umów na gruncie Kodeksu cywilnego⁴⁸ i autonomia prawa podatkowego, której celem jest ochrona celów i pewnych założeń aksjologicznych, jakie tej gałęzi prawa przyświecają⁴⁹.

Wracając jednak do głównych determinantów unikania opodatkowania, w ocenie autorki nie łatwo wskazać jego jedną przyczynę. Sama konstrukcja podatku dochodowego od osób prawnych, w tym brak harmonizacji na szczeblu europejskim z jednej strony, a z drugiej swobody związane z przepływem kapitału, jak również postępująca globalizacja, sprawiają, że ustawodawca krajowy natrafia na zasadnicze trudności związane ze zidentyfikowaniem oraz zwalczaniem niepożądanych zjawisk, co powoduje powstanie luki podatkowej w tym zakresie. Dla porównania warto wskazać, że w przypadku zharmonizowanego na szczeblu unijnym podatku od towarów i usług możliwe było precyzyjne

⁴⁶ B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Andrzeja Zolla*, red. J. Błachut, Warszawa 2012, s. 681.

⁴⁷ K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, PP 2010/6, s. 17.

⁴⁸ Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.).

⁴⁹ A. Krukowski, *Czynność cywilnoprawna jako narzędzie w obejściu prawa podatkowego* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce...*, s. 12.

zdiagnozowanie mechanizmów, które odpowiadały za występowanie luki podatkowej⁵⁰, z uwagi na to, że problemy z wyłudzeniami w tym zakresie wydają się stosunkowo proste intelektualnie (aczkolwiek trudne organizacyjnie) do rozwiązania, w przypadku międzynarodowego unikania opodatkowania problem ten jest zaś skomplikowany także od strony intelektualnej⁵¹.

Wydaje się, że proste stwierdzenie, iż główną przyczyną unikania opodatkowania jest chęć pomniejszenia należności publicznoprawnej, może prowadzić do zbyt dużych uproszczeń i nie jest wystarczające dla uzyskania odpowiedzi na postawione pytania badawcze.

W związku z powyższym w rozdziale pierwszym przedstawione zostaną trzy przyczyny powstawania zjawiska unikania opodatkowania, które są niejednokrotnie w literaturze pomijane bądź marginalizowane – występowanie luk prawnych, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz międzynarodowa konkurencja podatkowa.

Kolejne zasadnicze części niniejszej monografii dotyczyć będą poszczególnych klauzul antyabuzyjnych obowiązujących w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ordynacji podatkowej. Z uwagi na to, że część z klauzul uzasadnienia ekonomicznego funkcjonuje w ramach obowiązujących regulacji szczególnych, w rozdziałach od drugiego do czwartego wprowadzono ich systematykę.

W rozdziale drugim przedstawione zostaną klauzule uzasadnienia ekonomicznego w zakresie czynności restrukturyzacyjnych (art. 12 ust. 13 i 14 u.p.d.o.p.), dywidend (art. 22c u.p.d.o.p.), dotyczące specjalnych stref ekonomicznych (art. 17 ust. 6c u.p.d.o.p.) oraz w zakresie dopłat (art. 15cb ust. 10 u.p.d.o.p.). Klauzule te, nazwane na potrzeby prowadzo-

⁵⁰ J. Jankowski, *Kwantyfikacja poziomu efektywności fiskalnej podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce*, MP 2019/5, s. 1.

⁵¹ Tak L. Skiba, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów oraz Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych w trakcie konferencji naukowej „Międzynarodowe unikanie opodatkowania a bezpieczeństwo państwa”, która odbyła się 16.03.2017 r. w Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej w Warszawie, Sprawozdanie z konferencji A. Boguckiego, MPCiP 2017/4, s. 134.

nych rozważań samodzielny, funkcjonują w ramach regulacji prawa materialnego, które nie mają na celu walki z unikaniem opodatkowania.

W rozdziale trzecim zaprezentowano klauzule uzasadnienia ekonomicznego, które są funkcjonalnie powiązane ze szczególnymi środkami antyabuzijnymi – mowa tu o regulacjach z zakresu cen transferowych (rozdział 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) wraz z obowiązującymi w ich ramach klauzulą pozwalającą na przekwalifikowanie albo nieuznanie transakcji kontrolowanej (art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p.) oraz małą klauzulą (art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p.), dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych (art. 24a u.p.d.o.p.) wraz z małą klauzulą (art. 24a ust. 20 u.p.d.o.p.), w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 24f u.p.d.o.p.) wraz z małą klauzulą (art. 24f ust. 9 u.p.d.o.p.), jak również szczególnych regulacji antyabuzyjnych dotyczących podatku od przychodów z budynków (art. 24b u.p.d.o.p.) wraz z małą klauzulą (art. 24b ust. 18 u.p.d.o.p.).

Wszystkie powyższe małe klauzule antyabuzyjne zaprezentowane w rozdziale trzecim zostały nazwane na potrzeby niniejszej książki niesamodzielnymi środkami, w tym znaczeniu, że ich funkcjonowanie oraz treść normatywna jest ściśle uzależniona od obowiązujących w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych szczególnych środków antyabuzyjnych. Innymi słowy, szczególne środki antyabuzyjne mogłyby funkcjonować w polskim porządku prawnym bez względu na to, czy w ich ramach obowiązywałyby małe klauzule. Z kolei niezasadne byłoby wprowadzanie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych omawianych małych klauzul w sytuacji braku występowania szczególnych środków antyabuzyjnych, do których się bezpośrednio odnoszą.

Po przedstawieniu małych klauzul antyabuzyjnych w rozdziale drugim oraz trzecim dla pełności obrazu w rozdziale czwartym zaprezentowane zostaną pozostałe klauzule szczególne oraz inne środki antyabuzyjne funkcjonujące w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Należą do nich przede wszystkim regulacje antyhybrydowe (rozdział 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) wraz z klauzulą antyhybrydową (art. 20 ust. 16 u.p.d.o.p.), regulacje w zakresie

kosztów finansowania dłużnego (art. 15c u.p.d.o.p.), klauzula zdolności kredytowej (art. 15ca u.p.d.o.p.) czy też nieobowiązujące obecnie regulacje mające na celu ograniczenie możliwości ujmowania dla celów podatkowych kosztów uzyskania przychodów w związku z nabyciem usług od podmiotów z grupy kapitałowej (art. 15e u.p.d.o.p.). Z uwagi na to, że osiã niniejszych rozwaŹañ sã klauzule uzasadnienia ekonomicznego, analiza przedstawiona w rozdziale czwartym zmierzaã będzie w główniej mierze do okreœlenia celu wprowadzania kolejnych klauzul szczególowych, wraz ze wskazaniem na inne, istotne z perspektywy celów monografii, zagadnienia z nimi zwiãzane.

W rozdziale piątym zostanã przedstawione kluczowe zagadnienia w zakresie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a o.p. (klauzula GAAR)⁵², jak równieŹ relacje, jakie zachodzã pomiãdzy tã klauzulã a pozostałymi środkami antyabuzyjnymi. W rozdziale tym będzie takŹe podjãta próba diagnozy sytuacji, w której to w systemie tak rozbudowanej sieci klauzul antyabuzyjnych ich stosowanie przez organy podatkowe naleŹy do rzadkoœci, jak równieŹ zagadnienia zwiãzane z sytuacjã podatkowoprawnã podatnika funkcjonujãcego w tak zarysowanych ramach prawnych.

Analiza wszystkich wymienionych wyŹej klauzul zmierza w pierwszej kolejnoœci do okreœlenia celu wprowadzania kolejnych regulacji. Równoczeœnie poruszono m.in. zagadnienia zwiãzane z uwzględnianiem przez organy podatkowe w trakcie postępowañ celu wprowadzenia i specyfiki konkretnych środków antyabuzyjnych, a takŹe interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo polskich sãdów administracyjnych w zakresie rozumienia przesłanki „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwoœci Unii Europejskiej zostanie

⁵² W rozdziale piątym analizie poddano równieŹ regulacje dotyczãce pozornoœci czynnoœci, o których mowa w art. 199a o.p. ChociaŹ sã to pewne wytyczne zwiãzane z wykładniã oœwiadczeñ woli w postępowaniu podatkowym (zatem nie stanowiã jednej z klauzul antyabuzyjnych), z uwagi na to, Źe organy podatkowe niejednokrotnie sięgały po te regulacje, próbujãc uczyniã z nich *de facto* klauzulã przeciwdzialejãcã unikaniu opodatkowania, zostały one przedstawione wraz z klauzulã generalnã przeciwdzialejãcã unikaniu opodatkowania.

uwzględnione jedynie pomocniczo, głównie w przypadku „samodzielnych” małych klauzul antyabuzyjnych.

Rozdział piąty pozwoli z kolei na określenie, czy po wprowadzeniu do Ordynacji podatkowej klauzuli GAAR konieczne było wprowadzanie kolejnych klauzul uzasadnienia ekonomicznego. Zostanie to osiągnięte m.in. w drodze określenia relacji, jakie zachodzą pomiędzy tymi klauzulami a klauzulą GAAR, jak również dzięki analizie materiałów źródłowych dotyczących stosowania małych klauzul oraz (potencjalnego) wpływu na zmniejszanie się luki podatkowej w zakresie dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych.

Całość rozważań pozwoli na wyciągnięcie wniosków z przeprowadzonych badań i ustalenie, czy klauzule uzasadnienia ekonomicznego (małe klauzule antyabuzywne) mogą być uznane za środki prawne skutecznie ograniczające unikanie opodatkowania, tworząc wraz z pozostałymi środkami szczególnymi jednolity i spójny system regulacji.

Rozdział I

FORMY OPORU PODATKOWEGO. RÓŻNICE DEFINICYJNE I DETERMINANTY ZJAWISKA UNIKANIA OPODATKOWANIA

1.1. Wprowadzenie

Zjawisko unikania opodatkowania samo w sobie, jak również reakcja ustawodawcy oraz administracji podatkowej na jego występowanie cechują się określoną dynamiką. Asumptem do wprowadzania kolejnych środków antyabuzywnych są bowiem niejednokrotnie coraz to nowe, niespotykane wcześniej, schematy unikania opodatkowania. Z drugiej zaś strony to właśnie zmiany legislacyjne stanowią pewien motor napędowy działań podatników poszukujących oszczędności podatkowych. Efektem takiego sprzężonego oddziaływania przyczyn unikania opodatkowania oraz skutków tego procesu jest występowanie niespotykanego dotychczas na tę skalę, rozbudowanego wachlarza regulacji antyabuzywnych obowiązujących na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

O doniosłości i wysokim stopniu złożoności omawianego zjawiska świadczą liczne artykuły naukowe¹, książki², konferencje naukowe³, a także doniesienia prasowe⁴, które poruszają szereg zagadnień – od problematyki moralności podatkowej i ujęcia zjawiska unikania opodatkowania z perspektywy etyki, poprzez ekonomiczne uwarunkowania decyzji podejmowanych przez przedsiębiorstwa, jak również opracowania przedstawiające metody optymalizacji, po prace naukowe

¹ Przykładowo B. Brzeziński, *Zagadnienie przyczyn i rodzajów złożoności prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej*, TRP 2017, s. 36–50; B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu podatkowego* [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020; K. Bany, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania*, PP 2006/11, s. 22–28; H. Filipczyk, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, PP 2017/8, s. 22–30; W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PP 2017/2, s. 17–23.

² A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013; H. Filipczyk, *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017; Ł. Ziółek, *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Warszawa 2007; R. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2014; *Środki prawne ograniczające unikanie i uchylanie się od opodatkowania*, red. K. Cień, P. Szczęśniak, Lublin 2019; M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024; D.J. Gajewski, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2022.

³ Na przykład konferencja „Uszczelnianie systemu podatkowego – dokąd zmierzamy”, która odbyła się 21.05.2019 r. i zorganizowana została przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, <https://kidp.pl/aktualnosci.php/10/6001> (dostęp: 31.12.2021 r.), konferencja „Międzynarodowe unikanie opodatkowania a bezpieczeństwo państwa”, która odbyła się 16.03.2017 r. w Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej w Krakowie, zob. Sprawozdanie z konferencji A. Boguckiego, MPCiP 2017/4, s. 133, czy też konferencja CASP SGH „Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce”, zob. Sprawozdanie z konferencji D.J. Gajewskiego i A. Olczyka, PP 2019/12, s. 5–7.

⁴ K. Majdan, F. Walków, *Gigantyczna kara Apple za unikanie płacenia podatków*, Business Insider, 30.06.2016 r., <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/komisja-europejska-ukarala-apple-kara-13-mld-euro/dbggeft> (dostęp: 31.12.2021 r.); J. Piasecki, *Nowe prawo 2019: surowsze sankcje za unikanie opodatkowania*, „Rzeczpospolita”, 21.01.2019 r., <https://www.rp.pl/podatki/art1529931-nowe-prawo-2019-surowsze-sankcje-za-unikanie-opodatkowania> (dostęp: 31.12.2021 r.); M. Boroń, *Rząd zajmie się projektem mającym ograniczyć agresywną optymalizację podatkową przez korporacje*, „Gazeta Prawna”, 3.02.2020 r., <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/artykuly/1452021.rzad-zajmie-sie-projektem-majacym-ograniczyc-agresywna-optymalizacje-podatkowa-przez-korporacje.html> (dostęp: 31.03.2024 r.).

prezentujące relacje zachodzące pomiędzy poszczególnymi środkami antyabuzycznymi.

Dynamika zachodzących zmian wraz ze zwiększającą się aktywnością przedsiębiorców, którzy są świadomi, że przeprowadzenie w odpowiedni (optymalny) podatkowo sposób transakcji może pozwolić na uzyskanie pewnej przewagi konkurencyjnej, prowadzi do sytuacji, w której stosowanie mechanizmów tzw. optymalizacji podatkowej staje się powoli standardem i na stałe wchodzi do polityki podatkowej przedsiębiorstw.

Wspomniane działania mogą mieć różnoraki charakter – rozpoczynając od tych budzących najmniej kontrowersji, a nawet wprost dozwolonych przez regulacje prawnopodatkowe, poprzez działania podejmowane z wykorzystaniem np. luk w przepisach, a kończąc na praktykach sprzecznych z prawem, podejmowanych w celu uchylania się od opodatkowania. Przy tak niezwykle szerokim i złożonym spektrum potencjalnych działań podatników oraz możliwości ich kwalifikacji niezbędne wydaje się określenie, które z nich będą stanowiły działanie dozwolone (np. planowanie podatkowe), a które powinny być uznane za czynności potencjalnie sprzeczne z prawem, takie jak unikanie opodatkowania.

W pierwszej kolejności należy wskazać na jednolite w tym zakresie orzecznictwo i doktrynę prawa podatkowego, zgodnie z którymi, m.in. z uwagi na konstytucyjną zasadę ustawowej regulacji podatku⁵, wszystko to, co na gruncie ustawy podatkowej nie jest wprost zakazane, jest co do zasady dozwolone, a zatem nie powinno wiązać się z żadnymi dodatkowymi obowiązkami niewynikającymi wprost z ustawy⁶. Na tej podstawie została sformułowana linia orzecznicza zgodnie z którą: „Z żadnej normy prawnej nie można wyprowadzić zasady nakładania

⁵ Art. 217 Konstytucji RP: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

⁶ R. Nawrot, *Międzynarodowa...*, s. 71.

na podatnika obowiązku działania dla powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości⁷ oraz: „Żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego⁸. Powyższe sprowadza się zatem do założenia, że celem i istotą prowadzenia działalności gospodarczej nie jest maksymalizacja zobowiązań podatkowych, lecz zysku⁹.

Wyznaczenie linii demarkacyjnej pomiędzy działaniami akceptowanymi przez organy podatkowe i tymi niepożądanymi powinno odbywać się z poszanowaniem podstawowych swobód, takich jak: zasady swobody podatnika w zakresie obniżania obciążenia podatkowego¹⁰ (wolności unikania opodatkowania¹¹), swobody kształtowania stosunków umownych¹² oraz zasady *in dubio pro tributario*¹³, zgodnie z którą pewne niedostatki ustawodawcze nie mogą być uzupełniane w drodze nadinterpretacji prawa przez organy podatkowe¹⁴. Z drugiej jednak strony nad-

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 23.09.2005 r., III SA/Wa 1195/05, LEX nr 181010; podobnie: wyrok WSA w Warszawie z 30.05.2005 r., III SA/Wa 1/05, POP 2006/4, poz. 61.

⁸ Wyrok NSA w Katowicach z 10.07.1996 r., SA/Ka 1244/95, M. Pod. 1997/8, poz. 239.

⁹ Wyrok NSA w Gdańsku z 31.01.2002 r., I SA/Gd 771/01, M. Pod. 2002/6, poz. 49.

¹⁰ Por. R. Zelwiański, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, PP 2006/9, s. 51.

¹¹ Por. wyrok NSA we Wrocławiu z 11.06.2003 r., I SA/Wr 2619/01, LEX nr 100018 oraz M. Mazurkiewicz, *Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych a „wolność opodatkowania” w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 310.

¹² Swoboda kształtowania umów została wyrażona w art. 353¹ k.c., zgodnie z którym: „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego”.

¹³ Art. 2a o.p.: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

¹⁴ Wyrok NSA w Białymstoku z 10.11.1999 r., SA/Bk 289/99, ONSA 2000/4, poz. 167.

użycie powyższych swobód może prowadzić do zjawisk niepożądanych, np. naruszenia zasady równości¹⁵, powszechności opodatkowania¹⁶, od strony biznesowej zaś – równości szans prowadzenia działalności gospodarczej (konkurencyjności)¹⁷. Zasady te stanowią swoistą przeciwwagę dla zasady swobody wolności unikania opodatkowania i choć nie są uważane za konkurencyjne, to w trakcie wykładni ustawy podatkowej mogą powodować „ścieranie się” pewnych racji podatnika i organu podatkowego.

Na potrzeby niniejszej monografii przyjęto następującą triadę terminologiczno-pojęciową: planowanie podatkowe – unikanie opodatkowania – uchylanie się od opodatkowania¹⁸. Analiza powyższych określeń zostanie przeprowadzona również w kontekście dwóch pomocniczych pojęć: oszczędzanie podatkowe oraz optymalizacja podatkowa. W kontekście tak przedstawionej siatki pojęciowej zaprezentowana zostanie analiza dwóch kolejnych pojęć, które były szeroko komentowane w doktrynie: nadużycie prawa podatkowego oraz obejście prawa podatkowego.

Sprecyzowanie znaczenia powyższych pojęć, w szczególności w kontekście planowania podatkowego oraz unikania i uchylania się od opodatkowania, jest istotne dla celów prowadzonych rozważań z kilku względów.

Przed wszystkim działanie szczególnych środków antyabuzyjnych jest nakierowane nie na wszystkie, lecz na konkretne formy oporu podatkowego, bezprzedmiotowa byłaby zatem analiza, czy środki te mają

¹⁵ Art. 32 ust. 1 Konstytucji RP: „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”.

¹⁶ Art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

¹⁷ F. Majdowski, *Zróżnicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*, ZNSA 2016/4, s. 74.

¹⁸ Tak: B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9. Autor wskazuje trójelementową klasyfikację działań podatników występującą w literaturze dotyczącej anglosaskich systemów podatkowych: *tax planning – tax avoidance – tax evasion*.

wpływ na działania podatników określane jako zgodne z prawem (takie jak planowanie podatkowe). Równocześnie wspomniane pojęcia są niejednokrotnie stosowane (bardziej lub mniej świadomie) zamiennie. Przyjęcie możliwości ich zamiennego stosowania mogłoby jednak prowadzić do utraty precyzji poczynionych wywodów i w konsekwencji wprowadzać czytelnika w błąd co do konkluzji przedstawionych w kolejnych rozdziałach.

Dla przykładu w debacie publicznej zamiennie z określeniem „unikanie opodatkowania” używa się niejednokrotnie pojęć: „obejście podatków”, „obejście prawa podatkowego” czy też „nadużycie prawa”¹⁹, przy czym dwa ostatnie bywają utożsamiane²⁰. Również prawodawca unijny niejednokrotnie posługuje się pojęciami takimi jak: „nadużycie prawa”, „uchylanie się od opodatkowania”, „unikanie płacenia podatków” oraz „oszustwo podatkowe” zamiennie, bez wyjaśnienia ich istoty. Warto wskazać, że nawet w ramach jednego dokumentu organy unijne posługują się terminami „oszustwo podatkowe” i „uchylanie się od opodatkowania” (jako działania nielegalne), a także „unikanie opodatkowania” (jako budzące wątpliwości i „niezgodne z duchem prawa rzekomo przestrzeganego”), „agresywne planowanie” (wykorzystanie technicznych możliwości systemu w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego) oraz „nadużycie prawa”²¹.

Z perspektywy krajowej w zależności od analizowanych dokumentów unikanie opodatkowania niejednokrotnie było częściowo zrównane z „agresywnym planowaniem podatkowym”²² bądź „agresywną optymalizacją podatkową”²³. Na konieczność wyeliminowania „agresyw-

¹⁹ F. Majdowski, *Zróznicowane...*, s. 74.

²⁰ K. Winiarski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie prawa podatkowego*, PPP 2015/12, s. 105.

²¹ Sprawozdanie komisji śledczej PANA w sprawie dochodzenia dotyczącego prania pieniędzy, unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania (2017/2013(INI)), A8-0357/2017, 16.11.2017 r., s. 10, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0357_PL.html (dostęp: 31.03.2024 r.).

²² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., VIII kadencja, druk sejmowy nr 367, s. 8.

²³ Informacja o wynikach kontroli NIK z 30.12.2019 r., „Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT”, nr ewid 191/2019/P/18/010/KBF.

nego planowania podatkowego” wskazuje przykładowo Wieloletni plan finansowy państwa na lata 2019–2022²⁴ zaś objaśnienia podatkowe z 31.01.2019 r. dotyczące informacji o schematach podatkowych (MDR)²⁵ posługują się zarówno pojęciem „agresywna optymalizacja podatkowa”, jak i „agresywne planowanie podatkowe”, nie różnicując przy tym ich zakresu znaczeniowego.

Niżej zostanie podjęta próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy analiza regulacji prawnych, poglądów doktryny prawa podatkowego i orzecznictwa daje jednoznaczne rezultaty pozwalające na ścisłe określenie zakresów pojęciowych określeń takich jak planowanie podatkowe, unikanie i uchylanie się od opodatkowania. Dalej w ramach niniejszego rozdziału analizie zostanie poddane to, czy wspomniana siatka pojęciowa jest zupełna i wystarczająca, tj. czy konieczne jest dodawanie do niej kolejnych określeń takich jak „optymalizacja podatkowa” czy „agresywne planowanie podatkowe”.

Po sprecyzowaniu siatki pojęciowej, która używana będzie w dalszej części pracy, przedstawione zostaną wybrane determinanty oporu podatkowego – szkodliwa konkurencja podatkowa, orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie, w jakim potwierdzało możliwość stosowania przez podatników pewnych działań mających na celu redukcję podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, a także okoliczność występowania luk w przepisach podatkowych.

Wydaje się, że ostatnio szczególnie niedoceniana w dyskursie była przyczyna pierwsza, tj. występowanie szkodliwej konkurencji podatkowej pomiędzy poszczególnymi państwami. Ma ona jednak istotne znaczenie dla zrozumienia zmieniającego się międzynarodowego oto-

²⁴ Wieloletni plan finansowy państwa na lata 2021–2024 z 30.04.2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/wieloletni-plan-finansowy-panstwa>, s. 43 (dostęp: 31.12.2021 r.).

²⁵ Objasnienia do przepisów dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules*) z 17.10.2019 r., <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/> (dostęp: 31.12.2021 r.).

czenia prawnego, w szczególności w kontekście działań poszczególnych państw, zmierzających do pozyskania jak największej ilości kapitału zagranicznego. Warto mieć również na uwadze, że różnice te wynikają m.in. ze stopnia tolerancji wobec zjawiska unikania opodatkowania występującego w relacjach międzynarodowych. I tak najniższy stopień tolerancji wydają się przejawiać państwa charakteryzujące się wydolnymi systemami podatkowymi, które funkcjonują efektywnie, a w których ma miejsce wysokie opodatkowanie dochodów (np. Dania, Norwegia czy Szwecja)²⁶. Nieco wyższy stopień tolerancji zdają się mieć państwa, które oferują szczególnie korzystne rozwiązania podatkowe (np. Cypr, Malta czy Luksemburg), zaś najwyższy stopień tolerancji wobec unikania opodatkowania wykazują z pewnością tzw. raje podatkowe²⁷, jak Brytyjskie Wyspy Dziewicze czy też Panama²⁸.

1.2. Katalog form oporu podatkowego

Zjawisko niechęci do płacenia podatków, które może polegać m.in. na minimalizowaniu poziomu opodatkowania przez podmioty gospodarcze, nazywane jest oporem podatkowym²⁹. Dla celów niniejszych analiz przyjmuje się, że przez opór podatkowy *sensu stricto* rozumie się takie zachowania podatników, które spełniają przesłanki zastosowania jednej z klauzul antyabuzywnych (stanowią unikanie opodatkowania).

²⁶ B. Kuźniacki, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych*, s. 12, https://jakoszczedzacpieniadze.pl/wp-content/uploads/2017/07/Ebook_Optymalizacja_podatkowa_Blazej_Kuzniacki.pdf (dostęp: 31.12.2021 r.).

²⁷ Mowa o krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w rozumieniu rozporządzenia Ministra Finansów z 28.03.2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 600).

²⁸ B. Kuźniacki, *Optymalizacja...*

²⁹ Jak wskazano w części wstępnej, pojęciem „oporu podatkowego” posługują się m.in. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, rozdział V „Zjawisko oporu podatkowego” (podobnie w artykule: *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, KPP 2021/1, s. 18) oraz A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa 2014 (rozdział 2.2.1 dotyczący ekonomicznych determinantów stosunków podatkowopravných).

Poniżej przedstawiono formy materializowania się szeroko rozumianego oporu podatkowego³⁰, przy uwzględnieniu przyjętej triady terminologiczno-pojęciowej, tj. planowania podatkowego, unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania z uwzględnieniem pewnych pojęć pomocniczych, takich jak np. oszczędzanie podatkowe i optymalizacja podatkowa. Kolejność analizy poszczególnych form oporu jest nieprzypadkowa i następuje począwszy od tych, które co do zasady nie rodzą ryzyka podatkowego, po takie, które mogą być uznane za czynności nielegalne.

Oszczędzanie podatkowe (ang. *tax savings*) obejmuje sytuacje polegające na powstrzymaniu się przez podatnika od konkretnych czynności, w wyniku których mogłoby powstać zobowiązanie podatkowe, a zatem stanowi przykład abstynencji podatkowej³¹. Efektem tego jest nieureczywistnienie się podatkowego stanu faktycznego³², sytuacja ta jest więc z perspektywy podatkowej indyferentna (neutralna) pomimo tego, że efektem końcowym jest uiszczenie należności publicznoprawnej w mniejszej wysokości niż w przypadku podjęcia danego zachowania. Podkreśla się, że oszczędzanie podatkowe nie jest standardowym, typowym zachowaniem przedsiębiorców, gdyż z natury rzeczy podejmują oni szereg czynności, z którymi bezpośrednio wiąże się powstanie obowiązku podatkowego³³. Tak rozumiane oszczędzanie podatkowe pozostaje co do zasady działaniem legalnym.

W tym kontekście w orzecznictwie sądów administracyjnych można dostrzec pewien błąd terminologiczny. Definiując obejście prawa podatkowego (o czym poniżej), wskazują one równocześnie na oszczędzanie i planowanie podatkowe: „Obejście prawa podatkowego obejmuje też pojęcia planowania podatkowego i oszczędzania podatkowego, które

³⁰ Uznaje się, że stawianie oporu podatkowego jest rzeczą naturalną wobec rosnących obciążeń podatkowych czy też nowych regulacji podatkowych nakładających dodatkowe obciążenia, tak: J. Szlęzak-Matusiewicz, *Zarządzanie podatkami*, Warszawa 2008, s. 22.

³¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 74.

³² D.J. Gajewski, *Unikanie opodatkowania – przejaw patologii czy tendencja światowa?*, PUG 2015/11, s. 2.

³³ R. Iniewski, A. Nikończuk, *Świadomy podatnik*, przewodnik wydany przez PKPP Lewiatan, Warszawa 2011, s. 14.

oznaczają obniżanie zobowiązań podatkowych w wyniku powstrzymania się lub ograniczenia działań skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego oraz obniżanie zobowiązań podatkowych zgodnie z celem i wolą ustawodawcy³⁴.

W przypadku oszczędzania podatkowego organy podatkowe nie dysponują środkami prawnymi pozwalającymi na zakwestionowanie tego typu pasywności w drodze np. zobowiązania podatnika do podjęcia jakichś działań. Jak podkreślił NSA w wyroku z 19.12.2017 r., II FSK 859/15: „Nie można zapominać, że podatnicy mają prawo do oceny skutków podatkowych czynności i mają prawo zrezygnować z nich, jeżeli ich podjęcie wiązać się będzie ze znacznym obciążeniem fiskalnym³⁵. Równocześnie katalog stanów faktycznych, które mogą stanowić oszczędzanie podatkowe, wydaje się nieograniczony³⁶.

Za planowanie podatkowe (ang. *tax planning*³⁷) uważa się podejmowanie przez podatnika działań, które zmierzają do wykorzystania ulg podatkowych i zwolnień przewidzianych wprost w ustawodawstwie podatkowym, czy też do wyboru formy opodatkowania (jeśli prawo na taki wybór pozwala). Jest to działanie bez wątpienia legalne, powodujące minimalizowanie obciążeń podatkowych³⁸ i pozwalające na strukturyzowanie polityki podatkowej przedsiębiorstwa w sposób co do zasady akceptowalny przez organy podatkowe. Przejawem planowania podatkowego może być np. obniżenie stawek amortyzacyjnych środków

³⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z 17.10.2018 r., I SA/Sz 521/18, LEX nr 2572200. Podobnie: wyrok WSA w Warszawie z 19.12.2019 r., III SA/Wa 868/19, LEX nr 2976403.

³⁵ Wyrok NSA z 19.12.2017 r., II FSK 859/15, LEX nr 2441363.

³⁶ T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 27. Jako przykład można wskazać powstrzymanie się od sprzedaży towarów w celu uzyskania statusu tzw. małego podatnika (co umożliwiłoby m.in. zastosowanie 9-procentowej stawki opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych) czy też kupno tańszego niż zakładany pierwotnie środka trwałego o wartości nieprzekraczającej 10 000 zł w celu skorzystania z jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w tym podatku.

³⁷ Niektórzy autorzy tłumaczą pojęcie *tax planning* jako „optymalizacja podatkowa” – por. D. Kozłowska-Makóś, *Unikanie opodatkowania w międzynarodowych grupach kapitałowych a społeczna odpowiedzialność biznesu*, FRFU 2018/2, s. 97.

³⁸ D.J. Gajewski, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia – część I*, MPCiP 2014/4, s. 138.

trwałych, wybór płacenia zaliczek na podatek dochodowy obliczonych w sposób uproszczony czy też wybór formy prowadzenia działalności gospodarczej.

Porównując zatem planowanie podatkowe z oszczędzaniem podatkowym, warto wskazać, że to pierwsze zakłada aktywne działania podatnika, to drugie zaś pewną bierność.

Wydaje się, że kwalifikowaną formą planowania podatkowego jest „agresywne planowanie podatkowe” (ang. *agressive tax planning*), które z perspektywy międzynarodowej: „polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Agresywne planowanie podatkowe może przyjmować wielorakie formy. Jego skutki obejmują podwójne odliczenia (np. gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie stałego pobytu) i podwójne nieopodatkowanie (np. w sytuacji, gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie stałego pobytu)”³⁹. Na tę kwalifikowaną formę planowania podatkowego zwróciła uwagę także NIK, w jednym ze swoich raportów stwierdzając, że agresywne planowanie podatkowe „polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”⁴⁰.

Istnieją podstawy ku temu, aby odróżnić planowanie podatkowe, które jest działaniem jednoznacznie legalnym, od agresywnego planowania podatkowego, które rozumiane w sposób przedstawiony powyżej zbliża się treściowo do unikania opodatkowania. Równocześnie z perspektywy zachowania jednolitości stosowanej nomenklatury należałoby wnio-

³⁹ Zalecenie Komisji Europejskiej z 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz.Urz. UE L 338), motyw 2 preambuły.

⁴⁰ Informacja o wynikach kontroli NIK z 17.04.2015 r., „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”, nr ewid. 27/2015/P/14/013/KBF, s. 4.