

UNIKANIE OPODATKOWANIA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Dominik J. Gajewski

UNIKANIE OPODATKOWANIA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

UNIKANIE OPODATKOWANIA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Dominik J. Gajewski

Stan prawny na 1 września 2022 r.

Recenzenci

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Wanda Wójtowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Katarzyna Gierłowska

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni


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

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

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

ISBN 978-83-8328-093-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Moim Rodzicom

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
---------------------	----

Wstęp	15
-------------	----

Rozdział I

Istota unikania opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów

administracyjnych	23
1. Uwagi wstępne	23
2. Kształtowanie się trendów w orzecznictwie sądów administracyjnych	27
3. Pierwsze istotne orzeczenia odnoszące się do zjawiska unikania opodatkowania	28
4. Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące unikania opodatkowania sprzed 15.07.2016 r.	34
5. Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie unikania opodatkowania – stan prawny po 15.07.2016 r.	41
6. Uwagi końcowe	46

Rozdział II

Orzecznictwo sądów administracyjnych w procesie legislacyjnym

1. Uwagi wstępne	49
2. Tworzenie instrumentów polityki podatkowej	51
3. Metodyka badania	53
4. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w kontekście instrumentów polityki podatkowej, odnoszących się do unikania opodatkowania	57
5. Uwagi końcowe	80

Rozdział III

Zbiór urzędowy ONSAiWSA jako forma ustawowego obowiązku

upubliczniania trendów orzeczniczych sądów administracyjnych	83
1. Uwagi wstępne	83
2. Znaczenie publikowanych uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego w kontekście zjawiska unikania opodatkowania	87
3. Znaczenie publikowanych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego w kontekście zjawiska unikania opodatkowania	95
4. Uwagi końcowe	104

Rozdział IV

Informacje o działalności sądów administracyjnych jako forma komunikowania o najważniejszych trendach orzeczniczych	107
1. Uwagi wstępne	107
2. Informacja o działalności orzeczniczej sądów administracyjnych w latach 2004–2009	110
3. Informacja o działalności orzeczniczej sądów administracyjnych w latach 2010–2014	119
4. Informacja o działalności orzeczniczej sądów administracyjnych w latach 2015–2019	129
5. Uwagi końcowe	138

Rozdział V

Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego i jej wpływ na orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych	141
1. Uwagi wstępne	141
2. Metodologia badania	143
3. Klasyfikacja spraw	150
4. Analiza deskryptywna cytowań uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego przez składy orzekające wojewódzkich sądów administracyjnych	156
5. Analiza jakościowa wybranych orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych cytujących uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego	162
6. Uwagi końcowe	184

Rozdział VI

Najczęściej cytowane uchwały i wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych	187
1. Uwagi wstępne	187
2. Analiza najczęściej cytowanych uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego przez wojewódzkie sądy administracyjne	188
3. Analiza najczęściej cytowanych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego przez wojewódzkie sądy administracyjne	194
4. Uwagi końcowe	199

Rozdział VII

Ceny transferowe w orzecznictwie sądów administracyjnych	201
1. Uwagi wstępne	201
2. Analiza jakościowa orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącego cen transferowych z lat 2016–2019 inicjowanych interpretacjami indywidualnymi	205
3. Analiza merytoryczna wybranych orzeczeń sądów administracyjnych w zakresie cen transferowych	211
4. Uwagi końcowe	224

Rozdział VIII

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach dotyczących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	227
1. Uwagi wstępne	227
2. Analiza jakościowa orzecznictwa sądów administracyjnych dotycząca umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	228
3. Analiza merytoryczna wybranych orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	237
4. Uwagi końcowe	248
Zakończenie	251
Bibliografia	257

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa ATAD** – 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.) – The Anti Tax Avoidance Directive
- dyrektywa 2009/133/WE** – 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 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.s.h.** – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)
- MK OECD** – Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku (*Model Tax Convention on Income and on Capital*), <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>
- o.p.** – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
- p.p.s.a.** – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.)
- p.u.s.a.** – ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137 ze zm.)
- TWE** – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
- u.p.d.o.f.** – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
- u.p.d.o.p.** – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)

u.s.s.e.	– ustawa z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1670 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
u.VAT.p.a.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

Czasopisma i publikatory

CBOIS	– Centralna Baza Orzeczeń i Informacji o Sprawach
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KPP	– Kwartalnik Prawa Prywatnego
MoPod	– Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
PPod	– Przegląd Podatkowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego

Inne

BEPS	– <i>Action Plan on Base Erosion on Profit Shifting</i> , projekt dotyczący przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, opublikowany w ramach Raportu OECD z lipca 2013 r.
CFC	– kontrolowana spółka zagraniczna (<i>Controlled Foreign Company</i>)
CIT	– podatek dochodowy od osób prawnych
EBITDA	– zysk operacyjny przedsiębiorstwa przed potrąceniem odsetek od zaciągniętych zobowiązań oprocentowanych, podatków, amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych oraz amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych (<i>earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</i>)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KE	– Komisja Europejska
MF	– Minister Finansów
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NSA	– Naczelnny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
ONZ	– Organizacja Narodów Zjednoczonych
OSR	– Ocena Skutków Regulacji
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych
PRL	– Polska Rzeczpospolita Ludowa

RP	– Rzeczpospolita Polska
RPL	– Rządowy Proces Legislacyjny
S.A.	– spółka akcyjna
S.K.	– spółka komandytowa
S.K.A.	– spółka komandytowo-akcyjna
SN	– Sąd Najwyższy
sp. z o.o.	– spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	– Unia Europejska
VAT	– podatek od towarów i usług
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Wszystkie orzeczenia sądów administracyjnych bez podanego publikatora, pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>

WSTĘP

I. Zjawisko unikania opodatkowania już od dekad uznawane jest za niezwykle istotny problem. Mierzą się z nim nie tylko poszczególne, wysokorozwinięte państwa, ale również organizacje międzynarodowe (UE, ONZ, OECD), które starają się znacznie zredukować zjawisko poprzez wprowadzanie systemowych rozwiązań. Jednak wyzwanie to jest na tyle trudne, że specyfikę zjawiska charakteryzuje wieloaspektowość. Wraz z dynamicznym rozwojem globalnej gospodarki pojawia się coraz więcej skomplikowanych zjawisk i mechanizmów natury ekonomiczno-finansowej. Tym wyzwaniom muszą sprostać systemy podatkowe, które nie tylko powinny nadążać za dynamicznymi zmianami, ale również powinny być na tyle precyzyjne, by skutecznie przeciwstawiać się zjawisku unikania opodatkowania. Nie jest to łatwe, bowiem unikanie opodatkowania dynamicznie ewoluuje, dostosowując się do zmieniającego się otoczenia gospodarczego, stając się zjawiskiem nie tylko wewnątrz krajowym, ale także przybierając formułę międzynarodową. Nerozerwalnie związane jest to z coraz większą rolą funkcjonujących holdingów międzynarodowych, których specyfiką działalności jest transferowanie zysków do państw o najbardziej preferencyjnych systemach podatkowych, włącznie z rajami podatkowymi. Stąd unikanie opodatkowania stało się zjawiskiem bazującym już nie tylko na krajowym prawie podatkowym, ale także wykorzystującym prawo podatkowe unijne i międzynarodowe. Dodatkowo strategie podatkowe zmierzające do skutecznego unikania opodatkowania coraz powszechniej wykorzystują skomplikowane instrumenty i mechanizmy natury ekonomicznej, które na styku prawa podatkowego krajowego i międzynarodowego w sposób znaczący komplikują to zjawisko. Wykorzystując te uwarunkowania tworzone są skomplikowane, ale jednocześnie bardzo precyzyjne strategie podatkowe, które również wykorzystują – nierzadko liczne – luki prawne. Z tak dynamicznie ewoluującym zjawiskiem unikania opodatkowania muszą mierzyć się poszczególne państwa poprzez dostosowywanie systemów podatkowych (tworzenie prawa), ale również działania kontrolne organów podatkowych (stosowanie prawa). Niewątpliwie z tak ukształtowanym zjawiskiem, skuteczne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania jest nie lada wyzwaniem. W większości państw w procesie weryfikacji i przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania istotną rolę stanowią sądy administracyjne. One również na gruncie swojego orzecznictwa, stosując prawo, mierzą się ze zjawiskiem unikania opodatkowania.

II. Jednym z istotnych elementów skutecznego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jest zdefiniowanie zjawiska, które zawsze nosiło znamiona nieostrego pojęcia. Jej różne formy – ujęcie krajowe bądź międzynarodowe – stanowiło dodatkowe w tym utrudnienie. Ponadto niebagatelne znaczenie ma również ujawnianie mechanizmów i instrumentów prawnopodatkowych (często zawierających elementy ekonomiczne), wykorzystywanych w strategiach podatkowych, które mają na celu unikanie opodatkowania. Przed takim wyzwaniem od dekad stoi większość państw wysokorozwiniętych, a niewątpliwym wsparciem – w tym wyzwaniu – jest również ich krajowe orzecznictwo sądów administracyjnych. Taką rolę można również przypisać orzecznictwu polskich sądów administracyjnych. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w kontekście zjawiska unikania opodatkowania i jego przeciwdziałania stanowi istotne zagadnienie, które inspiruje do podjęcia badań. Również oddziaływanie orzecznictwa sądów administracyjnych (ze szczególnym uwzględnieniem roli Naczelnego Sądu Administracyjnego) w zakresie unikania opodatkowania jest obszarem badawczym, który dotychczas nie był eksplorowany w doktrynie. Niewątpliwą kolejną inspiracją do podjęcia tych badań okazał się udostępniony materiał badawczy w postaci kompletnego orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie eksplorowanego zjawiska¹, który mógł zostać poddany wieloaspektowej i kompleksowej analizie. Jednocześnie doświadczenie orzecznicze oraz możliwość konfrontowania efektów niniejszych badań z ponad dwudziestoletnim doświadczeniem w zakresie eksplorowania zjawiska unikania opodatkowania (zarówno w ujęciu krajowym oraz międzynarodowym, jak i na płaszczyźnie prawnopodatkowej i ekonomicznej) stały się autorską inspiracją do konstruowania wniosków i konkluzji. W takim ujęciu problematyka ta nie doczekała się dotychczas kompleksowego opracowania, które podejmowałoby ocenę tak wieloaspektowej roli orzecznictwa sądów administracyjnych. Stąd niniejsza publikacja stanowi próbę wypełnienia luki zaistniałej w tej mierze w literaturze przedmiotu. W ostatniej dekadzie pojawiały się w doktrynie analizy dotyczące wybranych (często wąskich) obszarów badawczych dotyczących zjawiska unikania opodatkowania prowadzonych na podstawie orzecznictwa sądowego (krajowego i unijnego). Choć często szybko się dezaktualizowały ze względu na badaną specyfikę, trudno jednak nie dostrzegać walorów takiej perspektywy badawczej. Płynące z nich konkluzje są nie tylko interesujące, ale także inspirujące do kontynuowania badań w rozszerzonym zakresie. Jednak wydaje się, że zwłaszcza na obecnym etapie ewolucji i zachodzących zmian w zakresie zjawisk towarzyszących unikaniu opodatkowania, nie można uznać ich za wystarczające. Niewątpliwie rzetelna i kompleksowa prezentacja i analiza problematyki unikania opodatkowania w świetle badanego orzecznictwa sądów administracyjnych jest niezbędna dla postawienia trafnej diagnozy związanej z rolą orzecznictwa sądów administracyjnych w kształtowaniu świadomości o złożoności zjawiska. Zakres merytoryczny problematyki związanej z unikaniem opodatkowania, analizowanej w orzecznictwie, wskazuje w jakim stopniu dostrzegalny jest problem i na ile skutecznie kreowane są działania przeciwdziałające temu zjawisku. Gruntowna analiza i płynące z niej konkluzje mogą

¹ Centralna Baza Orzeczeń i Informacji o Sprawach (CBOIS).

posłużyć inspiracji dla inicjatyw legislacyjnych, ale również sygnalizowaniu wagi zjawiska nie tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, ale i płynących konsekwencji dla gospodarki.

III. Problematyka unikania opodatkowania analizowana w kontekście dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych obejmuje wyjątkowo szeroki zakres badawczy. Wynika to zarówno z samej istoty zjawiska, określonych ram prawnych i czasowych, jak i towarzyszącym mu zjawiskom, także natury ekonomicznej. Podstawowym założeniem badawczym było objęcie analizą wszystkich orzeczeń wydanych przez sądy administracyjne (wojewódzkie sądy administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny), dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych w kontekście zjawiska unikania opodatkowania – zarówno w sprawach zainicjowanych decyzją wymiarową organów podatkowych, jak i wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Stąd analizie badawczej poddana została ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ordynacja podatkowa w zakresie odnoszącym się do zagadnień związanych z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Również niezwykle ważnym obszarem badawczym okazały się bilateralne umowy z zakresu unikania podwójnego opodatkowania, które wchodzące w obszar prawa międzynarodowego stanowią istotne źródło prawa podatkowego. Tylko incydentalnie analizowane są orzeczenia dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych, które mają istotny związek z analizowaną problematyką. Stąd cały nurt narracji merytorycznej nakierowany jest na podmioty gospodarcze, ze zróżnicowaną formą prawną – od klasycznych spółek kapitałowych po wielostrukturane podmioty powiązane kapitałowo (holdingi), często działające transgranicznie, stosujące strategie prawnopodatkowe zmierzające do unikania opodatkowania. Publikacja, ze względu na swój zdecydowanie jurydyczny charakter, nie obejmuje sfery ekonomicznej odnoszącej się do unikania opodatkowania (czynione jest to jedynie incydentalnie, wówczas kiedy jest to niezbędne dla przedstawienia tła analizowanego zjawiska).

Realizacja badań oparta została na funkcjonującej, pełnotekstowej, dostępnej publicznie (zanonimizowanej) bazie orzeczeń sądów administracyjnych – Centralna Baza Orzeczeń i Informacji o Sprawach (CBOIS). Należy przy tym podkreślić, że na potrzeby niniejszej publikacji zostały wykorzystane wszystkie orzeczenia sądów administracyjnych (20 290²) dotyczące zagadnień objętych niniejszą problematyką badawczą.

Horyzont czasowy przeprowadzonej analizy określono na lata 2004–2019 (włącznie), za czym przemawiało kilka przesłanek. Po pierwsze, w 2004 r. funkcjonowanie rozpoczęło dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne, zatem dopiero od tego momentu można mówić o oddziaływaniu działalności uchwałodawczej NSA na orzecznictwo sądów I instancji (wojewódzkich sądów administracyjnych). Po drugie, w tym samym

² Orzeczeń dot. CIT (symbol 6113) kończących postępowanie w okresie od 1.01.2004 r. do 31.12.2019 r. w bazie CBOIS figuruje 20 290 (z dostępnych w Internecie poprzez bazę CBOSA – 19 372). Z tego NSA wydał 6868 (z dostępnych w Internecie poprzez bazę CBOSA – 6658).

roku Polska przystąpiła do Wspólnoty Europejskiej, dołączając do wspólnego rynku wraz z *acquis communautaire*, co należy uznać za kluczowe (po przystąpieniu w 1996 r. do OECD), wraz z towarzyszącym procesem dostosowywania wielu przepisów m.in. z zakresu cen transferowych, które mają kluczowe znaczenie dla zjawiska unikania opodatkowania. Po trzecie, okres badań kończył się na roku 2019 (włącznie), który rozpoczął okres pandemii COVID-19. Doszło wówczas do wielu anomalii, również na gruncie procesów orzeczniczych (m.in. tryb i czas orzekania). Stąd okres pandemii jest niereprezentatywny do zestawienia w analizie tendencji zachodzących na przestrzeni ostatnich dekad.

IV. Struktura książki została dostosowana do przyjętych założeń badawczych. Całość obejmuje osiem rozdziałów merytorycznych, które odnoszą się do głównych zagadnień wyznaczających merytoryczne ramy podjętego projektu naukowo-badawczego. Każde z nich odnosi się bezpośrednio do wyznaczonych obszarów badawczych, które determinują wielowątkową ocenę zjawiska unikania opodatkowania w świetle analizowanego orzecznictwa sądów administracyjnych.

Rozdział I został zatytułowany „**Istota unikania opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych**”. Zawiera on komponent teoretyczny i historyczny. Przeanalizowano w nim ewolucję zjawiska unikania opodatkowania kształtowaną przez wieloletni dorobek orzeczniczy sądów administracyjnych, który nierzadko konfrontuje się z dorobkiem doktryny. Kształtujące się poglądy w judykaturze oparte zostały na bogatym dorobku orzecznictwa (często mającym już charakter historyczny), odnoszącym się do zjawisk nadużycia i obejścia prawa podatkowego. Inspirująca debata w orzecznictwie na temat istoty i granic tego nieostrego pojęcia, jakim jest unikanie opodatkowania miała istotny wpływ na ukształtowanie ustawowej instytucji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej wprowadzenie usunęło problem tylko pozornie – tak naprawdę przesunęło ono ciężar rozważań na inne zagadnienia, które stały się przedmiotem eksploracji w orzecznictwie sądów administracyjnych, analizowanym w kolejnych rozdziałach pracy.

Rozdział II „**Orzecznictwo sądów administracyjnych w procesie legislacyjnym**” ma szczególne znaczenie dla wyznaczonych celów badawczych. W nim rozstrzygane jest istotne zagadnienie – czy, a jeśli tak, to w jakim zakresie, specjalistyczna wiedza wyrażana w orzecznictwie sądów administracyjnych znajduje zastosowanie w procesie legislacyjnym, towarzyszącym wdrażaniu instrumentów polityki podatkowej państwa, mających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania. W tym celu została opracowana autorska, trójetapowa metoda badawcza, która pozwoliła zidentyfikować przypadki takich instrumentów w polskiej legislacji podatkowej, których bezpośrednią inspiracją był dorobek orzeczniczy sądów administracyjnych. Analiza jakościowa wyselekcjonowanych inicjatyw legislacyjnych i skonfrontowana z nimi narracja zawarta w orzecznictwie sądów administracyjnych pozwoliła sformułować wnioski, kluczowe dla dalszej analizy badawczej, realizowanej w kolejnych rozdziałach.

Rozdział III został zatytułowany **„Zbiór urzędowy ONSAiWSA jako forma ustawowego obowiązku upubliczniania trendów orzeczniczych sądów administracyjnych”**. Analizie poddane zostało wyselekcjonowane orzecznictwo upubliczniane w ramach ustawowego obowiązku wydawania zbioru urzędowego orzeczeń sądów administracyjnych. Obowiązek upubliczniania najważniejszych trendów orzeczniczych (uchwał NSA, doniosłych wyroków NSA i WSA) był adresowany – w ramach zasady jawności postępowania sądowego – nie tylko do najważniejszych organów państwa, ale również – a może przede wszystkim – do społeczeństwa (w tym do przedstawicieli szeroko rozumianych zawodów prawniczych). W ramach tych zbiorów urzędowych z lat 2004–2019 została dokonana autorska selekcja uchwał i wyroków NSA, które nawiązują do zjawiska unikania opodatkowania.

Rozdział IV zatytułowano **„Informacje o działalności sądów administracyjnych jako forma komunikowania o najważniejszych trendach orzeczniczych”**. Zostało w nim poddane analizie orzecznictwo, które wybrano i umieszczono w sporządzanej corocznie Informacji przez Prezesa NSA o kluczowych trendach w orzecznictwie, mających istotne znaczenie dla państwa (skierowane do najważniejszych organów Państwa). Selekcjonowanie i upublicznianie wybranych orzeczeń stało się przejawem nie tylko obowiązku ustawowego, ale również swoistą misją – komunikowania o istotnych liniach orzeczniczych, które mogą mieć znaczenie dla polityki państwa. Stąd analizie poddane zostały właśnie te orzeczenia, które mogą mieć kluczowe znaczenie dla kształtowania polityki państwa w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Rozdział V **„Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego i jej wpływ na orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych”** został poświęcony niezwykle istotnym zagadnieniom badawczym. Przeprowadzono w nim systematyczną analizę ilościową odwołań do uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych, zapadłych w sprawach odnoszących się do zjawiska unikania opodatkowania na gruncie podatku CIT. Wykorzystano do tego opracowaną autorską metodologię badawczą obejmującą zautomatyzowaną analizę blisko 13 000 orzeczeń WSA dotyczących CIT, zapadłych w latach 2004–2019. Wyniki przeprowadzonych badań ukazują, w jaki sposób składy orzekające w I instancji wykorzystują uchwały NSA – a zatem, jakie poglądy wyrażone w uchwałach NSA i w jakim kontekście cytują w uzasadnieniach swoich wyroków odnoszących się do problematyki unikania opodatkowania. Mając na uwadze charakter uchwał NSA, ale i ich rolę w eliminacji rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, zaprezentowane konkluzje mają kluczową rolę dla analizowanych zagadnień badawczych w niniejszej publikacji.

Rozdział VI został zatytułowany **„Najczęściej cytowane uchwały i wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych”**. Stanowi on niejako kontynuację badań przeprowadzonych w poprzednim rozdziale i ukierunkowany jest na analizę merytoryczną uchwał i wyroków NSA, które

były najczęściej cytowane w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych. Poddane analizie uchwały i wyroki NSA zostały wyselekcjonowane przy zastosowaniu opracowanej autorskiej metodologii, która objęła badaniami wszystkie dostępne orzeczenia odnoszące się do podatku CIT. Stąd w warstwie deskryptywnej, wyniki zaprezentowanych badań pozwoliły uwidocznić pełny obraz analizowanego zjawiska, unikając tendencji do uogólnień.

Rozdział VII **„Ceny transferowe w orzecznictwie sądów administracyjnych”** ma istotne znaczenie dla zagadnień badawczych postawionych w niniejszej publikacji. Ceny transferowe mają bowiem kluczowy wpływ na procesy związane z unikaniem opodatkowania, nie tylko w wymiarze krajowym, ale i międzynarodowym. Stąd orzecznictwo w tym zakresie stanowi istotne pole badawcze uwidaczniające tendencje, z jakimi przychodzi się mierzyć administracji podatkowej. Analiza wyselekcjonowanych orzeczeń oparta została na metodologii opracowanej i wykorzystanej w rozdziale V. Wywiedzione wnioski wynikające z analizy jakościowej i merytorycznej odnosiły się w przeważającej mierze do orzeczeń zapadłych w sprawach inicjowanych indywidualnymi interpretacjami prawa podatkowego. To one stały się najbardziej wartościowym gruntem badawczym, gdzie można eksplorować rolę orzecznictwa sądowego w analizie zjawiska unikania opodatkowania.

Rozdział VIII **„Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach dotyczących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania”** został utrzymany w zbliżonej konwencji metodologicznej zastosowanej w poprzedzającym go rozdziale. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią podatny grunt dla zjawisk ekonomiczno-prawnych, generujących unikanie opodatkowania w obszarze międzynarodowym. Mając na uwadze, że poddanej analizie badawczej został grunt na styku krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego, spodziewać by się należało, że szeroka dyskusja przeniesie się na grunt orzecznictwa sądów administracyjnych. Efektem przeprowadzonej – w niniejszym rozdziale – analizy jakościowej i merytorycznej orzecznictwa sądowego są zaskakujące konkluzje, mające wpływ na założenia badawcze w niniejszej publikacji.

Wszystkie rozdziały rozpoczynają się od uwag wstępnych i kończą podsumowaniem, które zawiera konkluzje szczegółowe związane z omawianą grupą zagadnień. Wnioski ostateczne, odnoszące się do całości zadania badawczego, sformułowano natomiast w zakończeniu książki. Obie kategorie konkluzji i wniosków obrazują istotę uzyskanych wyników badawczych.

V. Przyjęta sekwencja prowadzenia analizy sprzyja realizacji wytyczonych zadań badawczych. Pozwala w sposób syntetyczny nakreślić główny nurt prowadzonych badań, mających na celu ocenę obowiązujących trendów orzeczniczych sądów administracyjnych i ich rolę w kształtowaniu świadomości w zakresie procesu unikania opodatkowania. Ocena ta obejmuje także ich weryfikację w świetle przeprowadzonych badań,

opartych na stworzonych dwóch nowatorskich metodologiach badawczych. Wyniki pozwalają sformułować ocenę w zakresie wpływu orzecznictwa na kształtowanie świadomości legislacyjnej w obszarze szeroko rozumianego procesu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Nawiązuje to do oceny poziomu jednolitości trendów orzecznich w zakresie ewoluujących mechanizmów zmierzających do unikania opodatkowania. Taki schemat przeprowadzonych badań pozwala sformułować szereg ogólnych i szczegółowych wniosków (*de lege lata* i *de lege ferenda*), które mogą posłużyć jako inspiracja nie tylko w ramach prac legislacyjnych, ale również dla – w dalszym ciągu – kształtujących się linii orzecznich. Praca ma charakter normatywny i nie aspiruje do opracowania o randze interdyscyplinarnej. Pojawiające się wątki o charakterze ekonomicznym stanowią tło dla zasadniczej warstwy badawczej. Należy jednak pamiętać, że zjawisko unikania opodatkowania nabrało obecnie nie tylko charakteru prawnopodatkowego, ale i ekonomicznego. Stąd w ramach prowadzonych badań wsparciem było również wykształcenie ekonomiczne autora, jak również ponad dwudziestopięcioletnie doświadczenie badawcze i praktyczne (również orzecznicze) w obszarze prawnopodatkowych i ekonomicznych aspektów unikania opodatkowania.

Zamieszczone wykresy i tabele zostały opracowane na potrzeby niniejszej publikacji. Zawierają one dane statystyczne ilustrujące różnorodne zjawiska i procesy zachodzące w orzecznictwie sądów administracyjnych, które stanowią wartościowe wsparcie merytoryczne dla prowadzonych badań, tym bardziej że wykorzystywały kompletną bazę orzecznictwa.

Ze względu na zadania stawiane w pracy, najczęściej były stosowane metody dogmatyczna i analityczna. Z oczywistych względów skupiono się przy tym na źródłach prawa finansowego (ze szczególnym uwzględnieniem krajowego, unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego), literaturze przedmiotu, bogatym orzecznictwie sądowym, stanowiskach organów podatkowych, które wynikały z narracji zawartej w orzecznictwie oraz organizacji międzynarodowych (*soft law*). Zdarzało się, że konieczne było sięganie do źródeł z innych gałęzi prawa ze względu na fakt, że miały one istotne znaczenie dla podejmowanej problematyki badawczej. Również w sferze tych dziedzin prawa objawiają się różnorodne wątpliwości i niejasności na gruncie zjawiska unikania opodatkowania. Jednak w publikacji ograniczono się tylko do poszukiwania rozwiązań, które umożliwiają rozstrzygnięcie prawnopodatkowych dylematów. W celu ukazania kierunku ewolucji zjawiska unikania opodatkowania i trendów orzecznich jemu towarzyszących, wykorzystano metody historyczną i porównawczą. Były one również wsparciem na etapie oceny ewoluujących trendów oraz przy formułowaniu konkluzji płynących z poczynionych ustaleń.

VI. Mając na względzie to, że książka dotyczy wyjątkowo obszernej materii zjawiska unikania opodatkowania w kontekście orzecznictwa sądów administracyjnych, możliwe jest (a nawet wydaje się konieczne) sformułowanie kilku tez badawczych.

1. Przede wszystkim należy stwierdzić, że **specjalistyczna wiedza wyrażana w orzecznictwie sądów administracyjnych stosunkowo często znajduje zastosowanie w procesie legislacyjnym, towarzyszącym wdrażaniu instrumentów polityki podatkowej, mających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych**. Orzecznictwo stało się wartościowym merytorycznie, choć najczęściej mającym charakter wspierający, argumentem inspirującym kierunkowe zmiany legislacyjne. Wyniki badań empirycznych jednoznacznie wskazują, że najczęściej orzecznictwo sądów administracyjnych wykorzystywane jest do zmian legislacyjnych odnoszących się do stosunkowo prostych i nieskomplikowanych rozwiązań prawnych mających przeciwdziałać unikaniu opodatkowania.

2. Gruntowna i wieloaspektowa analiza wskazuje, że **orzecznictwo sądów administracyjnych wydane w latach 2004–2019 odnosi się w głównej mierze do prostych i nieskomplikowanych instrumentów zmierzających do unikania opodatkowania**. Orzecznictwo skupia się przede wszystkim na analizie zagadnień dotyczących mechanizmów optymalizacji podatkowej, wykorzystywanych na gruncie krajowego porządku prawopodatkowego, najczęściej przez małych i średnich podatników CIT. Jednak taki zakres merytoryczny podejmowany w ramach orzecznictwa wynika z efektów działalności kontrolnej organów podatkowych. Stosunkowo rzadko w orzecznictwie podejmowana jest analiza skomplikowanych instrumentów, bazujących na styku krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego, które wykorzystywane są przez holdingi międzynarodowe. Zazwyczaj te nieliczne przypadki zawdzięcza się wprowadzonej instytucji indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

3. **Mając na uwadze złożoność i skomplikowany charakter zjawiska unikania opodatkowania, należy uznać orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie za spójne**. Wynika to zarówno z roli uchwał NSA, jak i poziomu merytorycznego wypracowanych linii orzeczniczych sądów administracyjnych. Jednocześnie na przestrzeni badanego okresu można zauważyć, że orzecznictwo sądowe w zakresie unikania opodatkowania ewoluuje. Ma na to wpływ wiele czynników, takich jak zmieniające się otoczenie legislacyjne i gospodarcze, ale również rosnąca świadomość sądów administracyjnych o złożoności i interdyscyplinarności zjawiska unikania opodatkowania.

Podsumowując, należy podkreślić istotną rolę orzecznictwa sądów administracyjnych w kreowaniu świadomości o istocie i skutkach zjawiska unikania opodatkowania. I choć orzecznictwo odnosi się najczęściej do nieskomplikowanych mechanizmów, a często wręcz do historycznych (nieaktualnych) rozwiązań, trudno nie dostrzec istotnej, a nawet kluczowej roli w kształtowaniu świadomości o konieczności konstruowania polityki podatkowej państwa, skoncentrowanej na skutecznym przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.

Mimo że przedmiotem niniejszej monografii była analiza orzecznictwa sądów administracyjnych z okresu od 1.01.2004 r. do 31.12.2019 r., to stan prawny dokonywanych odniesień merytorycznych został przyjęty na dzień 1.09.2022 r.

Rozdział I

ISTOTA UNIKANIA OPODATKOWANIA W ŚWIELE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

1. Uwagi wstępne

Zjawiska unikania opodatkowania, nadużycia i obejścia prawa podatkowego analizowane są już od dawna zarówno w doktrynie krajowej¹, jak i zagranicz-

¹ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 188–192; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 177–182; L. Etel, *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 21–24; J. Gliniecka, *Financial Law*, Gdańsk 2016, s. 78–79; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 134–141; *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, red. J. Głumińska-Pawlic, Katowice 2016, s. 84–87; J. Głumińska-Pawlic, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego* [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 225–239; J. Głuchowski, *Międzynarodowe zapobieganie unikaniu i uchylaniu się od podatków w konwencji strasburskiej* [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2005, s. 143–149; J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 60–68; J. Głuchowski, *Patriotyzm podatkowy*, „Analizy i Studia CASP” 2020/2(10), s. 2–5; A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli Ave Caesar morituri te salutant*, PPod 2019/10, s. 136–138; A. Gomułowicz, *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, „Analizy i Studia CASP” 2020/2(10), s. 9–2; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 514–518; H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 269–310; Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 228–252; *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 227–250; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 390–420; H. Litwińczuk, *Opodatkowanie spółek*, Warszawa 2022, s. 143–158; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 68–101; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 145–203; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 66–111; W. Modzelewski, *Ucieczka od opodatkowania. Refleksja na przyszłość* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2017, s. 225–231; W. Miemieć, K. Sawicka, *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, 190–201; A. Nita, *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko prawa karnego i podatkowego* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 1, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel,

nego² prawa podatkowego. Oczywiście wraz z postępującą globalizacją, a co za tym idzie wykorzystywaniem coraz bardziej zaawansowanych instrumentów ekonomicznych i prawnych do unikania opodatkowania, literatura przedmiotu ewoluuje. Niewątpliwie wpływ ma również fakt, że coraz częściej doktryna musi się zmierzyć z tymi zjawiskami w ujęciu międzynarodowym. Grupy kapitałowe (holdingi)³, które działają transgranicznie, nie tylko w ramach Unii Europejskiej, ale również na poziomie transkontynentalnym, wykorzystują mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej, które wpływają na kształtowanie się nowego oblicza unikania opodatkowania⁴, nadużycia i obejścia prawa podatkowego. Coraz częściej zastosowanie mają już nie tylko krajowe regulacje prawa podatkowego, ale również unijne i międzynarodowe. Stąd literatura podejmująca problem unikania opodatkowania, nadużycia oraz obejścia prawa

Warszawa 2012, s. 789–794; W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku* [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 28–38; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 118–189; M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienia wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014, s. 140–151; *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2021, s. 160–201.

² R.S. Avi-Yonach, *International Tax as International Law*, Cambridge 2007, s. 34–41; A. Beauchamp, *Guide mondial des paradis fiscaux*, Grasset, Paris 1987, s. 78–111; S. Bernasconi, M. Beusch, *Tax treaty case law around the Globe 2016*, Wien 2017, s. 54; M.H. Collins, *Evasion and avoidance of tax at the international level*, „European Taxation” 1988/9, s. 291–302; L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam 2008, s. 34–143; M.P. Devereux, B. Lockwood, M. Redoano, *Do countries compete over corporate tax rates?*, „Journal of Public Economics” 2008/92, s. 1210–1235; D. Dharmapala, J. Hines, *Which countries become tax havens?*, „Journal of Public Economics” 2009/93, s. 11–20; R. Eicke, *Tax Planning with Holding Companies: Repatriation of US Profits from Europe*, Kluwer Law International 2009, s. 52–87; C. Fuest, T. Hemmelgarn, *Corporate tax policy, foreign firm ownership and thin capitalization*, „Regional Science and Urban Economics” 2005/35(5), s. 511–520; E. Henson, *Controlled Foreign Companies Legislation Around the World*, „Tax Planning International Review” 1995/12, s. 4; K. Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Amsterdam 2007, s. 109–121; H. Huizinga, L. Laeven, *International profit shifting within multinationals: a multi-country perspective*, „Journal of Public Economics” 2008/92, s. 1164–1182; M. Lang, *Introduction of the Law of Double Taxation Conventions*, Wien 2013, s. 130–139; M. Lang, P. Pistone, C. Staringer, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Vienna 2008, s. 201–231; G. Maisto, *Taxation of intercompany dividends under tax treaties and EU Law*, Amsterdam 2012, s. 45–63; G. Maisto, *Residence of companies under tax treaties and EU Law*, Amsterdam 2009, s. 46–167; L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, *Principles of International Taxation*, London 2017, s. 89–150; *Tax Treaty Law and EC Law*, red. M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2007, s. 60–79; P.B. Sørensen, *Tax Coordination in the European Union: What are the issues?*, „Swedish Economic Policy Review” 2001/8, s. 147–168; J. Stiglitz, *The general theory of tax avoidance*, „Nationality Tax Journal” 1985/38(3), s. 325–329; B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, Amsterdam 2012, s. 45–56; O. Thómmes, E. Fuks, *EC Corporate Tax Law*, Amsterdam 2007, s. 99–120.

³ Szerzej na ten temat: H. Jagoda, B. Haus, *Holding. Organizacja i funkcjonowanie*, Warszawa 1995, s. 68–79; Z. Kreft, *Holding – grupa kapitałowa*, Warszawa 2004, s. 22–81; S.M. Lyons, *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, Warszawa 1997, s. 236; B. Nogalski, R. Ronkowski, *Holding czyli o instytucji szczególnie efektywnej w pewnych sytuacjach*, Warszawa 1994, s. 55–90; *Grupy kapitałowe w Polsce*, red. M. Romanowska, M. Trocki, B. Wawrzyniak, Warszawa 2000, s. 330–340; L. Stecki, *Konsorcjum*, Toruń 1997, s. 67–89; L. Stecki, *Holding*, Toruń 1999, s. 117–140; L. Stecki, *Koncern*, Toruń 2001, s. 57–66; A. Zaorska, *Korporacje międzynarodowe w Polsce. Wyzwania w dobie globalizacji i regionalizacji*, Warszawa 2002, s. 66–84; A. Zaorska, *Korporacje transnarodowe. Przemiany, oddziaływania, wyzwania*, Warszawa 2007, s. 101–120.

⁴ Szerzej: T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 45–167; J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, s. 89–156.

podatkowego nieustannie się rozwija⁵. Można odnotować coraz więcej prób służących wyznaczeniu granic dla tych nieostrych pojęć. Zmiana przepisów i wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego porządku prawnego (ale również w innych państwach) wzmocniła tylko ten trend – piśmiennictwo podejmujące wskazaną problematykę nie tylko nadal się rozwija, ale i wydaje się, że podnosi kwestie coraz częściej analizowane ze względu na jej doniosłość⁶. Zainteresowanie badaczy tym tematem wydaje się nieustannie przybierać na sile.

Istotne zmiany w podejściu do zjawiska unikania opodatkowania można także odnotować, przyglądając się orzecznictwu sądów administracyjnych. Orzecznictwo, co do zasady, reaguje na stany faktyczne, w których postępowanie podatkowe zostało zakończone. Gdyby przepisy prawa podatkowego tylko w ten sposób mogły być poddawane wykładni, pewnie jeszcze długo czekaliibyśmy na pierwsze rozstrzygnięcia zapadłe wobec regulacji, która weszła w życie 15.07.2016 r.⁷ W związku jednak z tym, że mamy w polskim prawie podatkowym instytucję interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, a także, iż dla kwestii dotyczących unikania opodatkowania ustawodawca wprowadził szczególną regulację dotyczącą opinii zabezpieczającej, wydawane już były wyroki, które z przedmiotową materią się mierzyły. Nie są to przeważnie orzeczenia, które wprost analizują przesłanki art. 119a o.p. w kontekście określenia, czy działanie podatnika stanowi unikanie opodatkowania, niemniej orzecznictwo sądów administracyjnych – ze szczególnym uwzględnieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego – nakreśla pewne kwestie, więcej, możemy mówić o pewnych liniach orzeczniczych w tym zakresie.

Można zauważyć, że orzecznictwo sądów administracyjnych pozostaje w istotnej korelacji z doktryną: z jednej strony, często powołuje się ono na dorobek teoretyków⁸, z drugiej zaś, samo orzecznictwo stanowi niejednokrotnie przedmiot analizy badaczy⁹. Świadomość tej zależności, przenikania się tych perspektyw, jest bardzo ważna dla uchwycenia najważniejszych cech orzecznictwa w tych sprawach.

⁵ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania*, Warszawa 2002, s. 15.

⁶ P. Borszowski, *Określenia nieostre...*, s. 19–36; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020/2, s. 97–104; J. Kudła, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017/1(3), s. 25.

⁷ Mocą ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.) wprowadzono (ponownie) do polskiego porządku normatywnego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

⁸ Wyroki NSA: z 16.12.2005 r., II FSK 82/05; z 18.05.2016 r., II FSK 888/15; z 31.01.2013 r., II FSK 1129/11. Wszystkie powoływane orzeczenia sądów administracyjnych bez podanego publikatora, pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Optymalizacja opodatkowania nie jest obejściem prawa podatkowego. Glosa do uchwały NSA z dnia 24 listopada 2003 r.*, FSA 3/03, „Glosa” 2004/2, s. 26–29; W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PPod 2017/2, s. 17–23; J. Glumińska-Pawlic, *Rola Rady do Spraw Przeciwdziałania*

Jedną z podstawowych okoliczności, na jakie należy zwrócić uwagę zajmując się wskazaną problematyką, jest to, że często brak jest spójności w zapatrywaniach wyrażanych w tym zakresie. Kluczowe pojęcia interpretowane są w niejednolity sposób, zaś rozbieżności niejednokrotnie dotyczą podstawowych kwestii. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania usunęło problem tylko pozornie – tak naprawdę przesunęło ono ciężar rozważań na inne zagadnienia. Oczywiście, ta „inspirująca” dla sądów i teoretyków prawa podatkowego właściwość omawianych pojęć tkwi w ich istocie – są one z założenia nieostre, będąc zaś takimi, trudno zachować jednolitość ich interpretacji¹⁰. Nie jest jednak tak, że pewnych zbieżności tutaj nie dostrzegamy. W przeważającej mierze to o nich będzie mowa w tym rozdziale.

Mimo że niniejsza publikacja poświęcona jest problematyce unikania opodatkowania na gruncie CIT, nie sposób nie nawiązać do pojęć nadużycia i obejścia prawa podatkowego¹¹, które są bardzo szeroko analizowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Można wręcz stwierdzić, że orzecznictwo odnoszące się do obejścia i nadużycia prawa podatkowego stało się podstawą kształtowania poglądów orzeczniczych na temat zjawiska unikania opodatkowania.

Unikaniu Opodatkowania w kształtowaniu polityki przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania [w:] *Międzynarodowe unikanie...*, red. D.J. Gajewski, s. 59–68; A. Kuś, *Nieprawidłowe ustalenia wartości celnej towarów jako specyficzna forma unikania opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie...*, red. D.J. Gajewski, s. 159–167; K. Winiarski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015/12, s. 103–111; K. Winiarski, *Pozaklauzulowe formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych (wybrane problemy z zakresu podatków dochodowych)* [w:] *Międzynarodowe unikanie...*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2017, s. 303–320.

¹⁰ Szerzej: W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, KPP 2004/4, s. 127–137; M. Zirk-Sadowski, *Problemy wykładni językowej w prawie administracyjnym* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 189–220.

¹¹ 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...*, red. D.J. Gajewski, s. 4–13; B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 10; D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa podatkowego* [w:] *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, red. D. Dominik-Ogińska, Warszawa 2016, s. 29–38; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2021, s. 1150–1162; L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, MoPod 2000/7, s. 6; C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 21–92; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 40–88; E. Prejs, *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, PPod 2006/10, s. 11; K. Radzikowski, *Specyfika sądowej kontroli decyzji określających zaległość podatkową wydanych w oparciu o zarzut obejścia prawa podatkowego. Ujęcie modelowe a praktyka orzecznicza* [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV letnie warsztaty doktoranckie Łódź 30 czerwca – 2 lipca 2010 r.*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, LEX 2011; R. Wiatrowski, B. Wojciechowski, *Koncepcja nadużycia prawa w orzecznictwie TSUE jako przykład elastyczności prawa podatkowego* [w:] *Międzynarodowe unikanie...*, red. D.J. Gajewski, s. 329–333.

2. Kształtowanie się trendów w orzecznictwie sądów administracyjnych

Zauważyć trzeba, że analiza problematycznych kwestii mocno zmieniała się na przestrzeni czasu. Oczywiście, przede wszystkim było to podyktowane zmianą przepisów. W tym zakresie wymienić można następujące okresy oraz istotne momenty, wyznaczające kolejno losy orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce, wobec problemów unikania opodatkowania, obejścia prawa podatkowego oraz nadużycia tego prawa:

- 1) okres początkowy, w którym wobec braku stosownej regulacji, sądy przyjmowały dwojakie stanowisko:
 - a) wywodzenie istnienia norm przeciwstawiających się obejściu prawa podatkowego na podstawie różnych przepisów,
 - b) stanowisko, w zgodzie z którym działanie służące obejściu prawa podatkowego – niebędące w sprzeczności z konkretnymi przepisami materialnego prawa podatkowego – nie może samo w sobie powodować skutków prawnopodatkowych;
- 2) wyrok NSA w Warszawie (7) z 24.11.2003 r., FSA 3/03, w sprawie Optimus S.A. – istotne orzeczenie wyrażające stanowisko, że w polskim porządku normatywnym brak jest klauzuli obejścia prawa podatkowego;
- 3) wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, w którym derogowano wprowadzoną do polskiego porządku prawnego klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania;
- 4) orzecznictwo w sprawach dla stanów faktycznych sprzed 15.07.2016 r., już po ww. wyroku TK;
- 5) orzecznictwo w sprawach, do których zastosowanie mogą znaleźć przepisy wprowadzające do polskiego porządku prawnego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wobec sygnalizowanego niedostatku spraw dotyczących merytorycznych rozstrzygnięć w zakresie obowiązującej obecnie klauzuli (dział IIIA o.p. pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”), zbędne jest dzisiaj czynienie rozróżnienia na stan prawny sprzed 1.01.2019 r. i stan prawny po tej dacie. Zmiany wprowadzone ustawą 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 ustaw¹² – mimo tego, że modyfikacja ta była kluczowa – nie znalazły jeszcze istotnego przełożenia w treści rozstrzygnięć podejmowanych przez sądy administracyjne.

¹² Dz.U. poz. 2193 ze zm.

3. Pierwsze istotne orzeczenia odnoszące się do zjawiska unikania opodatkowania

Wprawdzie niniejsze opracowanie odnosi się do orzecznictwa sądów administracyjnych (szczególnie Naczelnego Sądu Administracyjnego), jednak ze względu na doniosłość wybranych wyroków Trybunału Konstytucyjnego oraz orzeczeń Sądu Najwyższego, należy się również do nich odnieść. Stąd należy zauważyć, że problem możliwości zastosowania klauzuli obejścia prawa podatkowego był obecny w orzecznictwie sądów polskich jeszcze w poprzednim systemie gospodarczym (cytowana dalej uchwała SN wydana została w dniu 8.02.1978 r.). Niemniej, to dopiero lata 90. zintensyfikowały zainteresowanie się tym tematem – co oczywiście wynikało z szeregu nowych praktyk podejmowanych w tamtych latach przez podatników. Stan ten oczywiście przełożył się także na zainteresowanie się tym tematem przez przedstawicieli doktryny, którzy zaczęli tworzyć opracowania mające przybliżać tę tematykę¹³. Brak było zarazem jednolitości orzecznictwa w podejściu do tych praktyk, które z czasem zaczęto identyfikować poprzez odniesienie do takich terminów, jak unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, agresywna optymalizacja podatkowa, obejście prawa podatkowego czy nadużycie prawa.

Jednym z pierwszych odnotowywanych w piśmiennictwie orzeczeń kształtujących polską doktrynę obejścia prawa podatkowego stanowi uchwała SN z 8.02.1978 r., II CR 1/78¹⁴, w której wyrażono stanowisko, że nie jest nieważna umowa, przez której zawarcie strony naruszyły przepisy prawa podatkowego. Normy prawa podatkowego dysponują odpowiednimi środkami do zrealizowania określonych im celów, a organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzały do obejścia przepisów fiskalnych. Czynność prawa cywilnego ukształtowana przez strony w sposób zmierzający do obejścia przepisów podatkowych nie staje się z tego powodu nieważna.

W podobnym tonie wypowiedział się Sąd Najwyższy w wyroku z 4.02.1994 r., III ARN 84/94¹⁵, w którym podkreślono potrzebę wyjaśniania przez organy podatkowe rzeczywistej treści stosunków prawnych, jakie wynikają z zawartych przez podatników umów w zakresie zobowiązań podatkowych, a w szczególności oceny ich istotnych treści pod względem skutków prawnych w świetle przepisów ogólnych Kodeksu cywilnego dotyczących czynności prawnych, jak również przepisów ogólnych o zobowiązaniach umownych, umożliwiających stronom swobodne kształtowanie stosunków umownych zgodnie z ich wolą, byleby ich treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę na

¹³ Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 20–54; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 59–81.

¹⁴ LEX nr 1672978.

¹⁵ Niepubl.