

# Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego

Dominika Łukawska-Białogłowska



# **Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego**



WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

[Kup książkę](#)

**Prawo**

# **Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego**

Dominika Łukawska-Białogłowska

Dominika Łukawska-Białogłowska – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji  
Katedra Prawa Finansowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

*Bartosz Majchrzak*

REDAKTOR INICJUJĄCY

*Monika Borowczyk*

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

*Ewa Siwińska*

SKŁAD I ŁAMANIE

*AGENT PR*

KOREKTA TECHNICZNA

*Leonora Gralka*

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efectoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/anytka

© Copyright by Dominika Łukawska-Białogłowska, Łódź 2020

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020

Publikacja wydana ze środków Uniwersytetu Łódzkiego  
w ramach dotacji celowej Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.09023.18.0.M

Ark. wyd. 17,0; ark. druk. 18,0

ISBN 978-83-8142-832-3

e-ISBN 978-83-8142-833-0

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)

e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)

tel. (42) 665 58 63

[Kup książkę](#)

# Spis treści

|                                                                                                                                                                             |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Wykaz skrótów                                                                                                                                                               | 11        |
| Wstęp                                                                                                                                                                       | 15        |
| <br>Rozdział I                                                                                                                                                              |           |
| <b>Zagadnienia wprowadzające</b>                                                                                                                                            | <b>21</b> |
| § 1. Prawo podatkowe jako wyodrębniona część prawa publicznego                                                                                                              | 21        |
| § 2. Relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym                                                                                                                   | 23        |
| § 3. Tak zwana „względna autonomia prawa podatkowego” w stosunku do prawa cywilnego i jej znaczenie dla wprowadzania klauzul przeciwdziałających obejściu prawa podatkowego | 26        |
| § 4. Wnioski                                                                                                                                                                | 36        |
| <br>Rozdział II                                                                                                                                                             |           |
| <b>Klauzule zapobiegające obejściu prawa podatkowego w wybranych systemach prawnych</b>                                                                                     | <b>43</b> |
| § 1. Niemcy                                                                                                                                                                 | 43        |
| 1. Ewolucja klauzuli zapobiegającej obejściu prawa podatkowego w prawie niemieckim                                                                                          | 43        |
| 2. Obejście prawa podatkowego w świetle regulacji z 1976 r.                                                                                                                 | 46        |
| 3. Charakter niemieckich klauzul antyabuzyjnych                                                                                                                             | 50        |
| 4. Forma czynności prawnych a stosunki ekonomiczne i inne przesłanki jako kryterium obejścia obowiązku podatkowego                                                          | 51        |

## 6 Spis treści

|                                                                                                                         |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| § 2. Austria                                                                                                            | 52 |
| 1. Obejście prawa podatkowego w świetle regulacji z 1961 r.                                                             | 52 |
| 2. Charakter austriackiej klauzuli antyabuzywnej                                                                        | 54 |
| 3. Forma czynności prawnych a rzeczywistość gospodarcza i inne przesłanki jako kryterium obejścia obowiązku podatkowego | 54 |
| § 3. Francja                                                                                                            | 55 |
| § 4. Belgia                                                                                                             | 57 |
| § 5. Wielka Brytania                                                                                                    | 57 |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                         | 57 |
| 2. Sposoby oceny zachowań podatników                                                                                    | 60 |
| 3. Ustawa podatkowa z 2013 r.                                                                                           | 61 |
| § 6. Kanada                                                                                                             | 63 |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                         | 63 |
| 2. Charakterystyka regulacji oraz znaczenie orzecznictwa                                                                | 64 |
| § 7. Związek Australijski                                                                                               | 65 |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                         | 65 |
| 2. Charakterystyka regulacji                                                                                            | 66 |
| § 8. Podsumowanie                                                                                                       | 68 |

### Rozdział III

#### **Podejście orzecznictwa i doktryny do problematyki obejścia prawa podatkowego do roku 1990 na tle ówczesnego stanu prawnego** **79**

|                                                                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| § 1. Regulacje prawne w okresie dwudziestolecia międzywojennego                                                      | 79 |
| § 2. Zjawisko obejścia prawa podatkowego w świetle doktryny i orzecznictwa w okresie dwudziestolecia międzywojennego | 88 |
| 1. Poglądy doktryny                                                                                                  | 88 |
| 2. Poglądy prezentowane w orzecznictwie                                                                              | 91 |
| § 3. Regulacje prawne w okresie Polski Ludowej                                                                       | 95 |
| § 4. Stanowisko doktryny oraz Sądu Najwyższego w okresie Polski Ludowej                                              | 98 |
| § 5. Wnioski                                                                                                         | 98 |

### Rozdział IV

#### **Znaczenie regulacji konstytucyjnych dla wprowadzania i oceny klauzuli obejścia prawa podatkowego** **103**

|                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 1. Źródło i przedmiot opodatkowania w świetle regulacji konstytucyjnych | 103 |
| 1. Uwagi wprowadzające                                                    | 103 |

|                                                                                                           |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. Konstytucyjna zasada dobra wspólnego                                                                   | 105 |
| 3. Konstytucyjne gwarancje wolności i praw ekonomicznych i socjalnych z prawem ochrony własności włącznie | 106 |
| 4. Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania                                                       | 107 |
| 5. Zasada sprawiedliwości podatkowej                                                                      | 108 |
| 6. Konstytucyjna zasada proporcjonalności                                                                 | 111 |
| 7. Zasada określoności przepisów podatkowych                                                              | 112 |
| § 2. Klauzule zapobiegające zjawisku obejścia prawa podatkowego a norma art. 217 Konstytucji              | 118 |
| 1. Uwagi wstępne                                                                                          | 118 |
| 2. Koncepcje normatywnego zapobieżenia obejściu prawa podatkowego                                         | 119 |
| 2.1. Cel wprowadzenia regulacji                                                                           | 119 |
| 2.2. Klauzule ogólne (generalne)                                                                          | 120 |
| 2.3. Klauzule szczegółowe ( <i>ad hoc</i> )                                                               | 124 |
| 2.4. Wady i zalety klauzul ogólnych i klauzul szczegółowych ( <i>ad hoc</i> ) w ujęciu porównawczym       | 124 |
| 2.5. Klauzule materialne i klauzule procesowe                                                             | 125 |
| § 3. Wnioski                                                                                              | 125 |

## Rozdział V

|                                                                                                                                                  |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r. oraz próby normatywizacji podatkowej klauzuli antyabuzywnej w latach 1993–2005</b> | <b>129</b> |
| § 1. Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r.                                                                                  | 129        |
| § 2. Próby ustanowienia klauzuli obejścia prawa podatkowego w pracach legislacyjnych w 1993 r. oraz 1999 r.                                      | 134        |
| § 3. Podstawowe podatkowe regulacje antyabuzywne                                                                                                 | 135        |
| § 4. Nowelizacja Ordynacji podatkowej z 2002 r.                                                                                                  | 140        |
| 1. Założenia projektu                                                                                                                            | 140        |
| 2. Prace legislacyjne                                                                                                                            | 140        |
| 3. Wykładnia art. 24a i art. 24b Ordynacji podatkowej dokonana przez Ministra Finansów                                                           | 143        |
| 4. Znaczenie normatywne art. 24a i art. 24b Ordynacji podatkowej                                                                                 | 146        |
| 4.1. Analiza art. 24a Ordynacji                                                                                                                  | 146        |
| 4.2. Analiza art. 24b Ordynacji                                                                                                                  | 149        |
| § 5. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego odnośnie do konstytucyjności art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej                                         | 150        |



## 8 Spis treści

|                                                                              |     |
|------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Wątpliwości konstytucyjne                                                 | 150 |
| 2. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego                                 | 153 |
| § 6. Reakcja ustawodawcy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 4/03 | 156 |
| § 7. Wnioski                                                                 | 160 |

### Rozdział VI

## **Znaczenie art. 199a Ordynacji podatkowej dla przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego** **163**

|                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 1. Analiza art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej                                                                                             | 163 |
| 1. Zakres zastosowania przepisu                                                                                                             | 163 |
| 2. Dyrektywy wykładni czynności prawnych na gruncie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej                                                      | 164 |
| 3. Stosunek zasad wykładni zawartych w art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej do zasad wykładni zawartych w Kodeksie cywilnym                   | 165 |
| § 2. Analiza art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej                                                                                             | 166 |
| 1. Zakres zastosowania przepisu                                                                                                             | 166 |
| 2. Pozorność czynności prawnych na gruncie prawa cywilnego i skutki dokonania czynności pozornej                                            | 167 |
| 3. Skutki dokonania pozornej czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego                                                                 | 168 |
| 4. Dowodzenie pozorności czynności prawnych przez organy podatkowe                                                                          | 168 |
| 5. Zbieg art. 83 § 1 k.c. w związku z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej z innymi przepisami prawa podatkowego                              | 169 |
| § 3. Charakter art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej                                                                                       | 169 |
| § 4. Analiza art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej                                                                                             | 170 |
| 1. Istota przepisu                                                                                                                          | 170 |
| 2. Charakter powództwa o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w celu oceny skutków podatkowych                 | 171 |
| 3. Przesłanki do wystąpienia z powództwem o ustalenie w świetle art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w związku z art. 189 <sup>1</sup> k.p.c. | 175 |
| 4. Kwestia ograniczonej dyspozycyjności w postępowaniu o ustalenie                                                                          | 178 |
| 5. Skutki wyroku ustalającego, wydanego przez sąd powszechny, dla toczącego się postępowania podatkowego                                    | 179 |
| 6. Charakter art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej                                                                                             | 182 |
| 7. Wątpliwości konstytucyjne względem art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 189 <sup>1</sup> k.p.c.                                  | 182 |
| 7.1. Uwaga wprowadzająca                                                                                                                    | 182 |
| 7.2. Zarzut niekonstytucyjności                                                                                                             | 183 |

|                                                        |     |
|--------------------------------------------------------|-----|
| 7.3. Stanowisko Ministra Finansów                      | 185 |
| 7.4. Stanowisko Prokuratora Generalnego                | 187 |
| 7.5. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego         | 187 |
| § 5. Relacja art. 199a do art. 2a Ordynacji podatkowej | 189 |
| § 6. Podsumowanie                                      | 190 |

## Rozdział VII

### **Formułowane po 2005 r. propozycje nowego uregulowania normatywnego w przedmiocie obejścia prawa podatkowego oraz wprowadzona w 2016 r. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania** **193**

|                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 1. Uwaga wprowadzająca                                                   | 193 |
| § 2. Założenia koncepcyjne Ministerstwa Finansów                           | 194 |
| § 3. Pierwsza propozycja projektu                                          | 194 |
| § 4. Druga propozycja projektu                                             | 196 |
| § 5. Trzecia propozycja projektu oraz inicjatywa ustawodawcza              | 196 |
| 1. Założenia Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego             | 196 |
| 2. Projekt ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania | 199 |
| 3. Nowelizacje przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej                  | 203 |
| 4. Treść przepisów zawartych w dziale IIIA Ordynacji podatkowej            | 203 |
| § 6. Ocena regulacji                                                       | 252 |
| Zakończenie                                                                | 261 |
| Bibliografia                                                               | 271 |
| Wykaz tabel                                                                | 287 |

# Wykaz skrótów

## Akty normatywne

|                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ABGB                                                     | <i>Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Junius 1811</i> (austriacki kodeks cywilny)                                                                                                                                                                                                           |
| AO 1976                                                  | <i>Abgabenordnung vom 16. März 1976</i> (BGBl. I, s. 613) (niemiecka ordynacja podatkowa)                                                                                                                                                                                                           |
| BAO 1961                                                 | <i>Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961</i> (ÖBGBL 1961, s. 1031) (austriacka ordynacja podatkowa)                                                                                                                                                                                                |
| BGB                                                      | <i>Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896</i> (RGBl. Nr 21, s. 195) (niemiecki kodeks cywilny)                                                                                                                                                                                                 |
| k.c.                                                     | ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2014 r., poz. 121, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 380, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 459, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, ze zm.)                                               |
| Konstytucja                                              | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.)                                                                                                                                                                                                    |
| k.p.c.                                                   | ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2014 r., poz. 101, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 1822, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 155, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1360, ze zm.)                             |
| Ordynacja podatkowa,<br>Ordynacja,<br>o.p.               | ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; Dz. U. z 2012 r., poz. 749, ze zm., Dz. U. z 2015 r., poz. 613, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.) |
| Ordynacja podatkowa<br>z 1934 r.,<br>Ordynacja z 1934 r. | ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346, ze zm.; tekst jednolity: Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134, ze zm.)                                                                                                                                                    |

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| RAO 1919    | <i>Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919</i> (RGL. Nr. 242, s. 1993) (ordynacja podatkowa Rzeszy)                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| StAnpG 1934 | <i>Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934</i> (RGL. I, s. 925) (niemiecka ustawa o dopasowaniu przepisów podatkowych)                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| u.o.s.      | ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stempłowych (Dz. U. Nr 98, poz. 570, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1932 r. Nr 41, poz. 413, ze zm.; Dz. U. z 1935 r. Nr 64, poz. 404, ze zm.)                                                                                                                                                                                                                |
| u.p.d.o.f.  | ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416, ze zm.; Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.; Dz. U. z 2012 r., poz. 361, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 200, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1509, ze zm.)  |
| u.p.d.o.p.  | ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, ze zm.; Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.; Dz. U. z 2014 r., poz. 851, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 2343, ze zm.); Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, ze zm.) |

## Publikatory urzędowe

|                      |                                                                                                  |
|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BGBL.                | <i>Bundesgesetzblatt</i> (niemiecki Federalny Dziennik Praw)                                     |
| Dz. Pr. P. P.        | Dziennik Praw Państwa Polskiego                                                                  |
| Dz. U.               | Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, Dziennik Ustaw Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej       |
| Dz. Urz. Min. Skarbu | Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu                                                            |
| Dz. Urz. UE          | Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej                                                              |
| ÖBGBL.               | <i>Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich</i> (Federalny Dziennik Praw Republiki Austrii) |
| RGL.                 | <i>Reichsgesetzblatt</i> (Dziennik Praw Rzeszy)                                                  |

## Organy

|     |                                    |
|-----|------------------------------------|
| NSA | Naczelny Sąd Administracyjny       |
| NTA | Najwyższy Trybunał Administracyjny |

|      |                                                       |
|------|-------------------------------------------------------|
| Rada | Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania |
| RPO  | Rzecznik Praw Obywatelskich                           |
| SA   | Sąd Apelacyjny                                        |
| SN   | Sąd Najwyższy                                         |
| SW   | Sąd Wojewódzki                                        |
| TK   | Trybunał Konstytucyjny                                |
| WSA  | Wojewódzki Sąd Administracyjny                        |

# Wstęp

Dążenie do optymalizacji zobowiązań z tytułu danin publicznych (w szczególności podatków) stanowi naturalne i powszechne zjawisko wśród podmiotów objętych obowiązkiem daninowym. Przybiera ono różne formy: od zaniechania jakichkolwiek zachowań (aktywności) rodzących obowiązek uiszczenia stosownej daniny (oszczędzanie podatkowe), przez unikanie obowiązku podatkowego wskutek działań niezgodnych z ustawą (nieujawnianie źródeł dochodów, czynności pozorne), skończywszy na formalnie legalnym wykorzystywaniu istniejących mechanizmów prawnych w celu uiszczenia jak najmniejszego podatku (planowanie podatkowe).

W nauce polskiego prawa podatkowego problematyka obejścia prawa podatkowego, rozumianego jako działanie podatnika (w ramach dostępnych mechanizmów prawnych) w celu zoptymalizowania jego obowiązku fiskalnego, była dotychczas – nie licząc wielu artykułów i glos – podejmowana w odrębnych opracowaniach monograficznych kilkakrotnie<sup>1</sup>. W zależności od przyjętego celu badawczego zagadnienie to było analizowane z punktu widzenia kształtu normatywnego (wskazanie braków legislacyjnych instytucji czy też miejsca instytucji w systemie prawa podatkowego jako szczególnej procedury podatkowej) albo praktyki administracji podatkowej oraz sposobu oceny tej praktyki przez sądy administracyjne.

Konsekwentne rozróżnianie i dywersyfikacja tego typu działań lub zaniechań ze strony podatników jest niezmiernie trudne, co w praktyce prawa publicznego rodzącego natychmiastowe i powszechne obowiązki od razu nasuwa myśl o konflikcie, jaki stwarza normatywizacja przeciwdziałania z wymaganiami kwalifikowanej dostatecznej określoności norm prawa podatkowego. Na gruncie prawa polskiego kwestia

---

1 Przed wejściem w życie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846): P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002; A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013. Po wejściu w życie rzeczony ustawy: G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Warszawa 2017; P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Wrocław 2017; D. Gajewski, J. Glumińska-Pawlic, M.J. Golecki, A. Werner, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.

obejścia prawa podatkowego jest problematyką żywą, a rozwój koncepcji, instytucji prawnych czy mechanizmów interpretacyjnych w przedmiocie jego właściwego zdefiniowania oraz przeciwdziałania mu w dalszym ciągu stanowi punkt do dyskusji.

Wśród wymienionych wyżej form tzw. planowanie podatkowe wywołuje szczególnie wiele kontrowersji zarówno w literaturze, jak i praktyce administracji podatkowej i orzecznictwie sądowym (w Polsce oraz innych państwach). Wiąże się to z tym, że podatnik – za pomocą środków dozwolonych przez prawo – osiąga identyczny lub zbliżony rezultat podjętej czynności jak inny podatnik, który tych środków nie wykorzystuje, co w rezultacie prowadzi do różnicowania wysokości ich obciążeń podatkowych. Sytuacja ta określana jest przez jednych jako „obejście przepisów prawa podatkowego”, zaś przez innych jako „legalne unikanie opodatkowania”.

Niezależnie od ocen moralnych takiego postępowania, na gruncie prawnym jednoznaczna ocena zjawiska obejścia prawa podatkowego – jak wskazano wyżej – jest bardzo utrudniona. Mamy bowiem tutaj do czynienia z trwałym i nieuniknionym konfliktem wartości (zasad) w państwie prawnym: *beneficium legis non debet esse captiosum* oraz *benignius leges interpretande sunt, quo earum conservetur*. Z jednej strony chodzi o ochronę interesu fiskalnego podmiotu publicznego oraz o równość i powszechność opodatkowania (nieuchronność ciążenia obowiązku podatkowego) – czyli zasady trwale zakorzenione we współczesnych demokratycznych państwach, wsparte wielokrotnie postanowieniami Konstytucji, z drugiej zaś – o przewidywalność, a więc pewność i określoność oraz adekwatność ciążących na każdym obywateli obowiązków utrzymywania państwa (także wsparte w różnym stopniu postanowieniami Konstytucji). Te konkurencyjne względem siebie wartości są niewątpliwie sobie równe.

Dochodzi do tego aspekt prewencyjno-karny takich uregulowań normatywnych. Skutkiem bowiem stwierdzenia obejścia prawa podatkowego jest oczekiwanie reakcji represyjnej mającej na celu eliminację tego rodzaju czynów lub zaniechań oraz zadośćuczynienie za uszczerbek w interesie fiskalnym.

Ochrona zasady pewności i przewidywalności obowiązku podatkowego zawsze jest gwarantowana poprzez wymaganie kwalifikowanej określoności elementów konstrukcyjnych podatku. Z kolei przeciwdziałanie obejściu prawa – nawet jeżeli zakładamy, iż zjawisko obejścia prawa podatkowego ma odmienne cechy niż to obejście prawa, o którym mowa w kodeksie cywilnym – z reguły musi posługiwać się pojęciami niedookreślonymi lub co najmniej odmiennymi niż zwykle określenia elementów konstrukcyjnych podatków.

Można by zatem powiedzieć, iż stopień odejścia od wymagania kwalifikowanej określoności przy badaniu zjawiska uchylania się (unikania) opodatkowania jest właśnie istotnym miernikiem poprawności definiowania normatywnego przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego. Równie jednak uprawnioną mogłaby być teza badawcza, iż zupełne a zarazem dostatecznie precyzyjne zdefiniowanie zjawiska uchylania się, a zwłaszcza unikania opodatkowania, jest w prawie publicznym tak utrudnione, że prawie niemożliwe. Stąd też cechy konstytutywne, czyli kryteria wskazujące na zajście obejścia lub unikania opodatkowania, są także trudne do ustalenia.

Wychodząc z tych założeń, że dostatecznie precyzyjne zdefiniowanie normatywnie zjawiska uchylania się od opodatkowania jest niezmiernie utrudnione, zaś dobór kryteriów (znamion) mających prowadzić do stwierdzenia owego zjawiska jest w zasadzie otwarty, niniejsza praca stawia sobie za zadanie przedstawienie procesu wprowadzania klauzul antyabuzyjnych do systemu prawa podatkowego, tj. zarówno rozwój regulacji normatywnych, jak i dostateczne ukształtowanie oraz zintensyfikowanie (utrwalanie przez orzecznictwo sądowe) stanowiska doktryny. Praca niniejsza nie stawia sobie za zadanie zbudowania idealnej, wzorcowej definicji tego zjawiska (tych zjawisk).

W szczególności nie jest celem badawczym pracy ustalenie jedynie poprawnych kryteriów (znamion) zachodzenia owych zjawisk. Tytuł pracy brzmi przecież: *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*. Stąd użycie w tytule słowa „wprowadzanie” odzwierciedla główną płaszczyznę badawczą, jaką jest prześledzenie historyczne i ewolucyjne wprowadzania klauzul antyabuzyjnych do systemów prawa podatkowego, tendencji w tym zakresie i skutków z tego wynikających.

Celem książki jest przedstawienie regulacji normatywnych lub kształtowania się rozwiązań doktrynalnych i orzecznictwa w przedmiocie przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego dla osiągnięcia korzyści kosztem Skarbu Państwa lub innych uprawnionych wspólnot polityczno-terytorialnych.

Wprowadzanie takich, mniej lub bardziej zinstytucjonalizowanych, form przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego wymusza ujęcie historycznoprawne i ewolucyjne oraz prawnoporównawcze poruszanych zagadnień. Stąd konieczność zastosowania w pracy metodologii historycznoprawnej, ewolucyjnej oraz prawnoporównawczej.

Nie mogła to być zatem wyłącznie dogmatycznoprawna metoda badawcza ograniczona li tylko do porównywania kolejnych rozwiązań normatywnych.

Skoro samo wprowadzanie tego rodzaju regulacji lub praktyk orzeczniczych jest jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień systemu prawnego, konieczne było przedstawienie nie tylko zmieniających się rozwiązań normatywnych, lecz i praktyk orzeczniczych popartych wypracowanym stanowiskiem doktryny.

Warunkiem „progowym” rozpatrywania praktyk orzeczniczych był dostateczny stopień ich zinstytucjonalizowania. Chodziło o utrwalone linie orzecznicze właściwych dla spraw podatkowych sądów (w Polsce – na czele z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego), wsparte takim stanowiskiem doktryny, do którego bezpośrednio odwołuje się sąd w swoim uzasadnieniu. Nie chodzi przy tym o nazwę tej doktryny, lecz skrótowe określenie jej istoty (jak np. użycie nazwy „klauzula antyabuzyjna” czy zasada *substance over form*).

Do takiego zakresu oraz założeń metodologicznych został dostosowany plan i układ książki. Składa się ona z sześciu rozdziałów.

W rozdziale pierwszym (*Zagadnienia wprowadzające*) wyjaśniono rolę prawa podatkowego w systemie prawa (jako wyodrębnionej części prawa publicznego), przedstawiono zagadnienie tzw. względnej autonomii prawa podatkowego



w stosunku do prawa cywilnego oraz jej znaczenie dla wprowadzania klauzul obejścia prawa podatkowego.

Rozdział drugi (*Klauzule zapobiegające obejściu prawa podatkowego w wybranych systemach prawnych*) poświęcony został omówieniu i sklasyfikowaniu regulacji prawnych oraz poglądów orzecznictwa w reprezentatywnych państwach dla systemu prawa kontynentalnego (Austria, Belgia, Francja, Niemcy) oraz systemu *common law* (Wielka Brytania, Kanada, Związek Australijski).

W rozdziale trzecim (*Podjęcie orzecznictwa i doktryny do problematyki obejścia prawa podatkowego do 1990 r. na tle ówczesnego stanu prawnego*) omówiono: niejednoznaczne podejście Ministerstwa Skarbu do zagadnienia obejścia prawa podatkowego w kontekście regulacji o unikaniu opodatkowania, poglądy doktryny polskiego prawa podatkowego (zdefiniowanie zjawiska obejścia ustawy podatkowej), wybrane orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego w przedmiocie kryteriów umożliwiających ustalenie, czy doszło do obejścia przepisu prawa podatkowego (okres II Rzeczypospolitej); krytyczne odniesienie się do samego zjawiska obejścia prawa podatkowego w orzecznictwie Sądu Najwyższego (okres Polski Ludowej).

Rozdział czwarty (*Znaczenie regulacji konstytucyjnych dla wprowadzania i oceny klauzuli obejścia prawa podatkowego*) dotyczy kwestii konstytucyjnego nakazu достatecznej określoności przepisów w kontekście źródła i przedmiotu opodatkowania oraz klauzul zapobiegających zjawisku obejścia prawa podatkowego.

Rozdział piąty (*Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r. oraz próby normatywizacji podatkowej klauzuli antyabuzywnej w latach 1993–2005*) poświęcony został: orzeczniczej doktrynie obejścia prawa podatkowego po 1990 r., próbom ustanowienia podatkowej klauzuli antyabuzywnej w 1993 r. i 1999 r. na poziomie ustawy, normatywnej reakcji na zjawisko obejścia prawa podatkowego na poziomie podstawowym (kolejne rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania ustawy o VAT z 1993 r., wydawane od 1995 r.; reakcja orzecznictwa; wątpliwości konstytucyjne), a także nowelizacji Ordynacji podatkowej w 2002 r. (omówiono założenia projektu i prace legislacyjne nad nim, znaczenie normatywne wprowadzonych do Ordynacji art. 24a i art. 24b – zawierających ogólną klauzulę przeciwko obejściu prawa podatkowego, stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku o sygn. K 4/03 względem klauzuli ogólnej oraz reakcję ustawodawcy na to orzeczenie).

W rozdziale szóstym (*Znaczenie art. 199a Ordynacji podatkowej dla przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego*) dokonano analizy tego przepisu pod kątem: zakresu jego zastosowania; dyrektyw wykładni czynności prawnych na gruncie art. 199a § 1 Ordynacji; stosunku zasad wykładni zawartych w art. 199a § 1 Ordynacji do zasad wykładni zawartych w Kodeksie cywilnym; skutków dokonania pozornej czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego; problemu dowodzenia pozorności czynności prawnych przez organy podatkowe; zbiegu art. 83 § 1 k.c. w związku z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej z innymi przepisami prawa podatkowego; charakteru powództwa o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w celu oceny skutków podatkowych; przesłanek do wystąpienia z powództwem

o ustalenie w świetle art. 199a § 3 Ordynacji w związku z art. 189<sup>1</sup> k.p.c.; kwestii ograniczonej dyspozycyjności w postępowaniu o ustalenie; skutków wyroku ustalającego wydanego przez sąd powszechny dla toczącego się postępowania podatkowego; charakteru normatywnego poszczególnych paragrafów art. 199a Ordynacji podatkowej; relacji art. 199a do art. 2a Ordynacji podatkowej. Omówiono również wątpliwości konstytucyjne względem art. 199a § 3 Ordynacji oraz art. 189<sup>1</sup> k.p.c. oraz stanowisko Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 53/05.

Ostatni, siódmy rozdział pracy (*Formułowane po 2005 r. propozycje nowego uregulowania normatywnego w przedmiocie obejścia prawa podatkowego oraz wprowadzona w 2016 r. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*) poświęcony został założeniom legislacyjnym nowej ogólnej klauzuli antyabuzywnej w polskim prawie podatkowym. Omówiono projekty stosownych zmian w Ordynacji podatkowej oraz – dodany do Ordynacji podatkowej w 2016 r. – dział IIIA poświęcony unikaniu opodatkowania, w którym – oprócz regulacji materialnoprawnych (próba zdefiniowania zjawiska unikania/obejścia prawa podatkowego) – wprowadzono również odrębny tryb postępowania podatkowego w sprawach dotyczących unikania opodatkowania oraz nową instytucję w postaci opinii zabezpieczających.

Jak wspomniano wyżej, praca niniejsza ma charakter ewolucyjny i prawnoporównawczy. Służy zatem prześledzeniu pewnego procesu historycznego, jakim jest owo „wprowadzanie” klauzul antyabuzyjnych do systemu prawa podatkowego. Zbadanie tendencji w tym zakresie dotyczyło:

- przedmiotu owej regulacji antyabuzywnej z punktu widzenia tego, czy zapobiega ona uchylaniu się od opodatkowania, czy też legalnemu (lecz agresywnemu) unikaniu opodatkowania, czy obu razem;
- czy do wprowadzania tych klauzul doszło w drodze normatywnej, czy poprzez orzecznictwo wsparte doktryną;
- czy klauzule te mają charakter regulacji ogólnych, czy szczególnych oraz czy mają materialne czy proceduralne znaczenie.

Ustalenia w tym zakresie to zadania pracy.

Badanie tendencji i kierunków zmian w myśl wytyczonych wyżej kryteriów nie może jednak zawsze prowadzić do jednoznacznej i radykalnej odpowiedzi na hipotezy badawcze, takie jak:

- po pierwsze – czy z obowiązujących regulacji konstytucyjnych można wywieść prawo podmiotowe jednostki do optymalizacji jej obciążeń podatkowych? A także, czy Konstytucja uprawnia państwo – a jeżeli tak, to w oparciu o jakie wartości i w jakich sytuacjach – do ustanawiania regulacji prawa podatkowego (daninowego) przeciwdziałających zjawisku planowania podatkowego rozumianego w ten sposób, że działanie zgodne z prawem (w ramach dopuszczalnych środków prawnych) zmierzające do obniżenia obciążenia podatkowego (daninowego) uznaje się w istocie za unikanie opodatkowania w postaci kwalifikowanej, tj. jako obejście przepisu prawa podatkowego?

- po drugie – czy zasadne jest istnienie normy prawnej, która reguluje kwestię obejścia przepisu prawa podatkowego? Czy istnienie takiej normy prawnej uzasadnione

jest tym, że podatnik – wykorzystując dopuszczalne instrumenty prawne – osiąga rezultat gospodarczy identyczny lub zbliżony do tego, jaki osiągnąłby, nie korzystając z tych instrumentów, ale odprowadza niższy podatek (daninę)? Jak na istnienie takiej normy wpływa nakaz określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzony z zasady demokratycznego państwa prawnego?

– po trzecie – jaki jest związek pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym? Czy administracja podatkowa, działająca na podstawie i w granicach norm prawa publicznego, powinna badać zasadność podejmowanych przez podatnika czynności na gruncie prawa cywilnego?

– po czwarte – jaki ewentualnie charakter powinna mieć norma prawna odnosząca się do zjawiska obejścia prawa podatkowego? Czy ma być normą prawa materialnego, gdyż odnosi się do wzorca podstawy opodatkowania, który stanowią znamiona podatkowe? Czy może norma ta powinna mieć charakter proceduralny, gdyż wyznacza standardy postępowania wymiarowego?

Niemniej jednak tam, gdzie udzielenie odpowiedzi na tego rodzaju hipotezy jest uprawdopodobnione stałymi tendencjami w zakresie zmian w tworzeniu i stosowaniu prawa – takie próby zostały podjęte.

\*\*\*

Niniejsza książka została opracowana na podstawie rozprawy doktorskiej pod tym samym tytułem, obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2016 r.<sup>2</sup> pod kierunkiem Pani Profesor zw. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, której serdecznie dziękuję za zaszczyt bycia objętą Jej opieką naukową.

Serdeczne podziękowania chciałabym złożyć również Pani Profesor dr hab. Krystynie Sawickiej i Pani Profesor dr hab. Elżbiecie Feret – recenzentkom mojej rozprawy doktorskiej – oraz Panu Profesorowi drowi hab. Bartoszowi Majchrzakowi za cenne uwagi, które pozwoliły nadać jej obecny kształt.

Dziękuję także Kierownikowi Katedry Prawa Finansowego WPiA UŁ – Pani Profesor dr hab. Monice Boguckiej-Felczak za skierowanie niniejszej pracy do druku.

\*\*\*

Książka uwzględnia stan prawny na dzień 2 stycznia 2019 r.

Łódź, w styczniu 2019 r.

*Dominika Łukawska-Białogłowska*

2 Dlatego też uwzględnia przede wszystkim poglądy doktryny i orzecznictwa wypowiedziane do tego czasu. Niemniej jednak uległa stosownej aktualizacji w zakresie stanu prawnego.

# Rozdział I

## Zagadnienia wprowadzające

### § 1. Prawo podatkowe jako wyodrębniona część prawa publicznego

W teorii prawa – co do zasady – przyjmuje się dychotomiczny podział prawa na prywatne (cywilne) oraz publiczne. Za kryterium tego podziału uznaje się: metodę oddziaływania na życie społeczne za pomocą form prawnych, przedmiot unormowania oraz podmioty, do których adresowane są ich normy<sup>1</sup>. Kolejną płaszczyzną systematyki dyscyplin prawnych są bardziej szczegółowe dziedziny, tj. gałęzie prawa. Zwraca się uwagę na wielość kryteriów wyodrębnienia gałęzi prawa, czyli kryterium przedmiotu, kryterium podmiotu, kryterium zasad wiodących, kryterium metody regulacji oraz kryterium funkcji regulacji<sup>2</sup>. Wskazuje się również na priorytet kryterium przedmiotu stosunków społecznych regulowanych przez daną gałąź prawa<sup>3</sup>. Możliwe jest także stosowanie różnych kryteriów na poszczególnych „piętrach” klasyfikacji systemu prawa<sup>4</sup>.

Wskazany wyżej podział nie ma charakteru normatywnego w tym sensie, że ustawodawca nie określa przynależności poszczególnych aktów normatywnych do określonej dziedziny czy gałęzi prawa. Wyodrębnienie danej gałęzi powinno następować przede wszystkim wówczas, gdy ułatwia to proces stosowania prawa,

---

1 S. Wronkowska, M. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 193.

2 M. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 232.

3 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015, LEX el/2015.

4 *Ibidem*.

jednakże trudno uznawać fakt przynależności normy prawnej do jakiejś gałęzi za przesłankę stosowania w danej sprawie<sup>5</sup>.

Zjawiska (zdarzenia, czynności), które są przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego mieszczą się w ogólnym pojęciu finansów, które należy rozumieć jako jeden z rodzajów stosunków ekonomicznych o charakterze pieniężnym<sup>6</sup>.

Prawo podatkowe – będące dziedziną zajmującą się szczególnym rodzajem stosunków finansowych – obok cech wspólnych dla całego prawa finansowego wykazuje cechy swoiste w oparciu o kryteria przedmiotu regulacji, metody regulacji, szczególne polityki legislacyjnej oraz wyodrębnienia administracji podatkowej<sup>7</sup>.

Najważniejsze jest kryterium stosunków społecznych regulowanych normami prawa podatkowego<sup>8</sup>. Stosunki te powstają, istnieją lub też wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je uzyskał w związku z prowadzoną przez siebie działalnością na rzecz państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego<sup>9</sup>. Relacje takie nie wynikają z praw ekonomicznych rządzących produkcją i podziałem dóbr w społeczeństwie; ich źródłem jest władztwo państwowe<sup>10</sup>. Tym samym stosunki podatkowe są stosunkami stanowionymi, które nie istnieją naturalnie w społeczeństwie, lecz powstają wyłącznie z woli normodawcy<sup>11</sup>.

Prawo podatkowe przynależy do prawa publicznego i chroni przede wszystkim interes społeczny (ogólny)<sup>12</sup>. Służy temu administracyjnoprawna metoda regulacji oparta na władztwie i podporządkowaniu. Stosunki zobowiązaniowe w prawie podatkowym (w przeciwieństwie do prawa cywilnego) nie są oparte na zasadzie równorzędności, lecz charakteryzują się podległością jednej strony wobec drugiej: państwo wkracza w sposób bezpośredni w życie społeczne, formułując dla określonych przez siebie sytuacji odpowiadające im obowiązki adresatów norm<sup>13</sup>. Należy zauważyć, że w prawie podatkowym istnieje stan nierównowagi podmiotów stosunków proceduralnych, tj. dominuje wola organu administracji<sup>14</sup>, który występuje w procesie stosowania prawa podatkowego w podwójnej roli, a mianowicie: reprezentuje podmiot materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego (określony związek publicznoprawny), jak też kształtuje pozycję prawną podatnika jednostronnie i władczo<sup>15</sup>.

5 *Ibidem*.

6 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2010, s. 136.

7 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

8 *Ibidem*.

9 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 136; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

10 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 136–137.

11 Por. *ibidem*, s. 131–136; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

12 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 131–136.

13 Por. K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

14 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 140–142.

15 Por. *ibidem*.