

Ziemowit Kukulski, Bartosz Wojciechowski

Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej

Palestra 49/5-6(557-558), 9-27

2004

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

KOLIZJA ZASAD RÓWNOŚCI I PEWNOŚCI W PRAWIE PODATKOWYM A KLAUZULA TZW. OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO – UWAGI KRYTYCZNE NA TLE ART. 24B ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. Otwartość prawa a tworzenie prawa podatkowego

Jedną z podstawowych cech demokratycznego państwa prawnego jest spełnienie postulatu pewności prawa. Pewność prawa oznacza, iż posiada ono cechy gwarantujące możliwość polegania na przepisach, jest wiarygodne i rodzi poczucie bezpieczeństwa połączonego z możliwością poznania prawa i przede wszystkim zrozumienia jego treści, jak również przewidywania zachowania określonych podmiotów¹. Pewność taka powinna prowadzić do akceptacji prawa przez jego adresatów. Wymóg pewności prawa staje się szczególnie relewantny w sytuacji, gdy zauważa się wciąż rosnący zakres otwartości języka prawnego. Semantyczna otwartość pojęć języka prawnego stanowi z kolei jego immanentną cechę, która wynika stąd, iż język prawny jest odmianą języka potocznego².

Procedura tworzenia prawa podatkowego jako prawa autonomicznego³, zwłaszcza w stosunku do politycznych i ekonomicznych aspektów działania państwa, powinna ściśle realizować zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, a zatem wprowadzanie unormowań „otwartych” musi odbywać się w sposób ostrożny.

Prawo podatkowe powinno być więc tworzone w sposób szczególnie precyzyjny i w miarę możliwości dookreślony, charakterystyczny dla jego tworzenia winien być więc tzw. autonomiczny model. W modelu tym do najistotniejszych wartości

¹ A. Zieliński, *Pewność prawa*, (w:) *Jakość prawa*, Warszawa 1996, s. 43. Por. także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 maja 1998 r., U 19/97, OTK ZU 1998, Nr 4, poz. 47, s. 264.

² Por. szerzej na ten temat m.in. T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, Kraków 1978, s. 156 i n.; J. Wróblewski, *Nieostrość systemu prawa*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 1983, t. XXI, s. 9 i n.; H. L. A. Hart, *Pojęcie prawa*, rozdz. VII. 1.

³ Na temat autonomii prawa podatkowego patrz szerzej m.in. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2001, Nr 2, s. 39–58.

należy legalność i bezpieczeństwo prawne, w tym gwarancje podstawowych praw człowieka. Dominuje tu argumentacyjna procedura dyskusowania o prawie, idea sprawiedliwości formalnej, czyli aby podobne pod istotnymi względami sprawy traktować podobnie. W przeważającym stopniu to dookreślone a nie otwarte tekstowo normy powinny stanowić podstawę systemu prawa.

Prawo podatkowe powinno być prawem możliwie najbardziej czytelnym i pewnym. Prawo to jako nakładające określone obowiązki finansowe na obywatela i inne podmioty powinno mieć charakter zamknięty, aby nie ułatwiać powiększania tych obowiązków⁴. Wprowadzanie do jego treści klauzul generalnych rodzi uzasadnione kontrowersje i należy poprzedzić wprowadzenie takiej regulacji pogłębioną analizą jej skutków praktycznych. Zastosowanie w konkretnej regulacji prawnej instytucji klauzuli generalnej prowadzi do zwiększenia czy wprost kreowania swobody w procesie stosowania prawa, przez odwołanie się do pozaprawnych elementów otoczenia aksjologicznego. Używanie w tekstach prawnych pojęć niedookreślonych, wartościujących, typologicznych czy klauzul generalnych wiąże się bowiem najczęściej z „rosnącym zakresem semantycznej otwartości współczesnych systemów prawnych”⁵.

Klauzule generalne to zwroty wprowadzające pewną swobodę dla podmiotu stosującego prawo. Swoboda ta polega na ustaleniu treści klauzuli dopiero na etapie stosowania prawa, odwołując się do zwyczajów, jednostkowych ocen szacunkowych czy ocen systemowych.

Usankcjonowanie swobody interpretowania przepisów prawa podatkowego poprzez wprowadzanie klauzul ogólnych musi rodzić pewien sprzeciw, w szczególności gdy norma posiadająca charakter takiej klauzuli pozwala jednocześnie na działania *in fraudem legis* wobec tej dziedziny prawa. Czynność prawna zmierzająca do obejścia konkretnego przepisu polega bowiem na takim ukształtowaniu jej treści, które formalnie (pozornie) nie jest sprzeczne z danym przepisem, ale w rzeczywistości (w znaczeniu materialnym) prowadzi do osiągnięcia celu zakazanego przez określoną ustawę⁶.

⁴ Por. E. Smoktunowicz, J. Mieszkowski, *Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Białystok 1998, s. 45.

⁵ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2000, s. 157; M. Paroussis, *Theorie des juristischen Diskurses: eine institutionelle Epistemologie des Rechts*, Berlin 1995, rozdz. IV; J. Hedemann, *Die Flucht in die Generalklauseln. Eine Gefahr für Recht und Staat*, Tübingen 1933. O instytucji klauzuli generalnej zob. szerzej m.in. (w:) L. Leszczyński, *Klauzule generalne w stosowaniu prawa*, Lublin 1986, rozdz. I; Tenże, *Praworządne stosowanie prawa a klauzule generalne*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 11, s. 56 i n.; Z. Ziemiński, *Stan dyskusji nad problematyką klauzul generalnych*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 3, s. 14 i n.; K. Wójcik, *Klauzule generalne a zmiany społeczne*, (w:) *Prawo i prawoznawstwo wobec zmian społecznych*, red. H. Rot, Wrocław 1990, s. 108–118.

⁶ Por. analogicznie analiza na tle art. 58 § 1 k.c. m.in. S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego; Księga Pierwsza, Część Ogólna*, Warszawa 1998, s. 147 i n.

2. Wybór drogi najmniej opodatkowanej – reakcja ustawodawcy podatkowego ograniczająca to zjawisko

Wprowadzenie od 1 stycznia 2003 roku do Działu III „Zobowiązania podatkowe” ustawy Ordynacja podatkowa artykułu 24b⁷, to jest uregulowanej w nim klauzuli ogólnej „obejścia prawa podatkowego”, wykreowało pewien brak stabilizacji i bezpieczeństwa prawnego dla jego adresatów.

Za pomocą tej normy możliwe stały się ograniczanie jednego ze sposobów unikania opodatkowania, określanego w literaturze przedmiotu jako wybór drogi najmniej opodatkowanej⁸. Polega ono zazwyczaj na zastępowaniu przez podatników formy cywilnoprawnej czynności prawnych skutkujących powstaniem obowiązku zapłaty podatku w określonej wysokości, innymi czynnościami, które pozwalają im osiągnąć ten sam gospodarczy rezultat przy jednoczesnym zmniejszeniu wysokości obciążenia podatkowego (obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenie straty, podwyższenie nadpłaty lub zwrotu podatku)⁹. Wokół tej formy unikania opodatkowania powstają zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie wątpliwości co do jej dopuszczalności czy też legalności¹⁰. O ile należy odrzucić tezę o nielegalności tego sposobu unikania opodatkowania, gdyż nie prowadzi on do naruszenia nakazów lub zakazów wynikających z norm prawa podatkowego, o tyle kwestia dopuszczalności takich zachowań jest przedmiotem sporów toczących się na płaszczyźnie stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Kontrowersje powstają zwłaszcza wokół sposobów ograniczania tego zjawiska.

Zgodnie z § 1 art. 24b Ordynacji podatkowej organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomijają skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności podatnik nie mógł oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Przepis § 2 art. 24b cytowanej ustawy dodaje, że jeżeli strony, dokonu-

⁷ Przepis art. 24b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997, Nr 137, poz. 926 z późn. zm., został dodany ustawą z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2002, Nr 169, poz. 1387).

⁸ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 13–22.

⁹ H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, Przegląd Prawa Podatkowego 1999, Nr 9, s. 5 i n.

¹⁰ Por. L. Kleczkowski, *Jest klauzula, problemy pozostały*, Rzeczpospolita z 25 marca 2003, Nr 71, s. C3 i cytowane w tym artykule orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97, niepubl., w którym sąd stwierdził, że unikanie opodatkowania polega w tym wypadku na stosowaniu znanych i aprobowanych form prawnych operacji gospodarczych, których podatnik nie ukrywa przed organami podatkowymi, ale żąda, by to co jawnie i legalnie czyni, stało się podstawą ustalenia jego zobowiązania podatkowego, mimo że jest to postępowanie z pogranicza dozwolonego i niedozwolonego.

jąc czynności prawnej, której wyłącznym celem i skutkiem jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych¹¹. Naszym zdaniem przepis ten wprowadza na grunt polskiego prawa podatkowego akceptowaną w niektórych innych systemach prawnych normę dopuszczającą tzw. gospodarczy sposób wykładni przepisów prawa podatkowego, która jest w istocie rzeczą odmianą funkcjonalnej wykładni przepisów prawa podatkowego. W niektórych państwach członkowskich OECD ten rodzaj wykładni przepisów prawa podatkowego ma charakter pozanormatywny, wywodzony z orzecznictwa sądów, na przykład w Wielkiej Brytanii oraz Holandii, a w innych przybiera postać klauzuli generalnej (jak np. § 42 niemieckiej Ordynacji podatkowej)¹².

Jak słusznie zauważa B. Brzeziński, celem instytucji obejścia prawa jest wyeliminowanie wszystkich tych sytuacji, w których na skutek niedoskonałości w tworzeniu przepisów prawa z punktu widzenia celu, jaki prawodawca zamierza osiągnąć, skutek ten mógłby nie zostać zrealizowany¹³.

Doktryna i orzecznictwo przyjmują, że wybór drogi najmniej opodatkowanej jest w pełni legalny i dozwolony, ale ze względu na skuteczność prawa podatkowego oraz zasadę sprawiedliwości podatkowej, podatnik nie może używać legalnych konstrukcji prawnych w celu uniknięcia znalezienia się w sytuacji faktycznej stanowiącej przedmiot podatku. Dlatego niektóre kraje podejmują środki zapobiegające temu zjawisku¹⁴.

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania polegającego na wykorzystywaniu form cywilnoprawnych pozwalających na osiągnięcie zamierzonego celu gospodarczego przy jednoczesnej redukcji wysokości obciążeń podatkowych odbywa się co do zasady:

1. na etapie stanowienia prawa podatkowego oraz
2. na etapie stosowania prawa podatkowego.

W pierwszym przypadku ograniczanie unikania opodatkowania może polegać albo na precyzyjnym uregulowaniu wszystkich elementów konstrukcji podatku, by wyeliminować luki w prawie podatkowym i uniemożliwić podatnikowi dokonywanie wyboru drogi najmniej opodatkowanej lub stanowieniu kazuistycznych przepisów eliminujących konkretne zachowania podatników. Zaś w drugim przypadku ograniczanie unikania opodatkowania dokonywane jest nie poprzez działalność pra-

¹¹ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 147–156.

¹² H. Litwińczuk, *op. cit.*, s. 5.

¹³ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej. Glosa do wyroku NSA z 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01*, Monitor Podatkowy 2002, Nr 6, s. 50.

¹⁴ Zob. szerzej na ten temat: M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 29 i n.

wotwórczą ustawodawcy podatkowego, ale w procesie wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez organy podatkowe lub sądy. Jest to możliwe dzięki wprowadzeniu do prawa podatkowego klauzuli generalnej, pozwalającej organom podatkowym na ocenę i zmianę kwalifikacji prawnej tych czynności cywilnoprawnych, które zmierzają – w ocenie organów podatkowych – do „obejścia prawa podatkowego” lub dzięki wypracowaniu ogólnie akceptowalnych doktryn orzeczniczych, odwołujących się do pozanormatywnej koncepcji obejścia lub nadużycia prawa podatkowego (*abuse of law concept, substance over form, step transaction*). Doktryny te stanowią standardy pozwalające ocenić czy i w jakim stopniu podatnik unika opodatkowania, wykorzystując „nadmiernie” prawo do wyboru drogi najmniej opodatkowanej.

Wprowadzenie normy o charakterze klauzuli generalnej do systemu prawa wymaga udzielenia odpowiedzi na pytanie o sposób wykładni prawa podatkowego, a w szczególności czy istnieje możliwość stosowania wykładni rozszerzającej, to jest: czy prawna forma transakcji powinna być uwzględniana przed jej treścią oraz czy przepisy prawa podatkowego powinny być przedmiotem tzw. gospodarczej wykładni.

Na gruncie polskiego prawa podatkowego przyjmuje się, że obowiązuje zakaz wykładni rozszerzającej, a zwłaszcza takiej, która mogłaby prowadzić do zwiększenia obciążeń podatkowych podatnika. Taka wykładnia naruszałaby bowiem zasadę *in dubio pro tributario*. Zasadę tę rozumie się także jako zakaz interpretowania na korzyść fiskusa (*in dubio pro fisco*). Za takim poglądem wielokrotnie opowiedział się zarówno Naczelny Sąd Administracyjny, jak również Trybunał Konstytucyjny¹⁵. Podkreśla się tym samym rolę nakazu wykładni ścisłej (literalnej) z uwagi na to, że przepisy podatkowe ze swojej natury zmierzają do ograniczenia praw i wolności określonych podmiotów. Odstąpienie od niej możliwe jest natomiast zawsze w razie interpretowania na korzyść podatnika.

Reguły te odnoszą się niewątpliwie do rozważanego w niniejszym artykule zagadnienia. W Polsce do tej pory ograniczanie unikania opodatkowania odbywało się na etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego w postaci norm o charakterze kazuistycznym. Przykładem takiej normy są m.in. przepisy ograniczające niedostateczną kapitalizację – art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁶.

Dotychczasowy sposób reakcji ustawodawcy podatkowego w Polsce na zjawisko unikania opodatkowania nie budził wątpliwości w świetle konstytucyjnej zasady wyłączności władzy ustawodawczej w stanowieniu podatków. Za takim rozwiązaniem przemawia wykładnia przepisu art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji,

¹⁵ Por. m.in. wyrok NSA z 15 czerwca 2000 r., I SA/Gd 606/98, niepubl.; z 25 czerwca 1996 r., SA/Po 3280/95, niepubl.; uchwała TK z 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, OTK 1994, nr 1, poz. 22. W tej kwestii szerzej patrz również L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 239–240, 246–248, 266–268 wraz z cytowanym tam orzecznictwem.

¹⁶ Zob. szerzej na ten temat: Z. Kukulski, *Unormowania ograniczające niedostateczną kapitalizację w państwach OECD*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, Nr 3/4, s. 9 i n.

które nakazują nakładać podatki w drodze ustawy. Teza ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z dnia 31 stycznia 2002 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z istoty prawa podatkowego można wyprowadzić zasadniczą normę nakazującą zapłatę podatku w sytuacji spełnienia warunków powodujących powstanie zobowiązania podatkowego¹⁷. Nie istnieje natomiast, zdaniem NSA, generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania podatkowego w wysokości największej z możliwych¹⁸. Co więcej, istota działalności gospodarczej nie polega na maksymalizacji zobowiązań podatkowych, lecz na maksymalizacji zysku. W świetle powyższego działania podatników zmierzające do zredukowania wysokości obciążeń podatkowych poprzez wybór drogi najmniej opodatkowanej uznać należy za w pełni legalne i dopuszczalne. Zdaniem B. Brzezińskiego, spór wokół instytucji „obejścia prawa podatkowego” nie toczy się o to, czy należy zapłacić podatek w należytej wysokości, ale o to, co determinuje w konkretnej sytuacji wysokość należnego podatku¹⁹. O kształcie obowiązku podatkowego decydują przecież przesłanki ustawowe, nie zaś kryteria ustalane i stosowane przez organy podatkowe²⁰.

Z przepisów Konstytucji wynikają wiążące zarówno sądy, jak i organy podatkowe dwie wskazane wcześniej reguły interpretacji przepisów prawa podatkowego: zasada *in dubio contra fisco* oraz zasada *nullum tributuum sine lege*. Wywodzi się z nich zakaz rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego również w drodze stosowania analogii w prawie podatkowym. Obowiązuje więc zakaz analogii, w wyniku której podmiot dokonujący interpretacji przepisów prawa podatkowego dochodzi do wniosku, że winny być ustanowione konsekwencje prawne dla jakiegoś zdarzenia z uwagi na to, że dla podobnego zdarzenia uregulowane zostały takie konsekwencje prawne. Chodzi tu mianowicie o analogię *extra legem*²¹, która prowadzi do rezultatów wykraczających poza zakres objęty unormowaniem przez prawo i narusza tym samym konstytucyjną zasadę wyłączności ustawy w nakładaniu podatków i innych danin publicznych. Z kolei z tą ostatnią zasadą związany jest wymóg ustawowego określenia elementów konstrukcji podatku: zakresu podmiotowego, zakresu przedmiotowego, jego wysokości oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz ustawowego określania kategorii podatników zwolnionych z podatku.

Norma wprowadzająca ogólną klauzulę prawa podatkowego może w praktyce prowadzić do naruszenia zakazu analogii *extra legem* w prawie podatkowym

¹⁷ Por. wyrok NSA z 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, Monitor Podatkowy 2002, Nr 6, s. 49.

¹⁸ Tamże, s. 49.

¹⁹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej. Glosa do wyroku NSA z 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01*, Monitor Podatkowy 2002, Nr 6, s. 50.

²⁰ Tamże, s. 50.

²¹ Szerzej na temat rozumowania przez analogię patrz m.in.: J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, Państwo i Prawo 1964, Nr 3; E. Smoktunowicz, *Analogia w prawie administracyjnym*, Łódź 1970.

zwłaszcza w odniesieniu do przedmiotu podatku, którym jest ustawowo określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której przepisy prawa podatkowego łączą nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego (obowiązek podatkowy).

Większość państw członkowskich OECD stara się zapobiegać zjawisku unikania opodatkowania różnymi sposobami, w tym również na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego za pomocą norm o charakterze klauzul generalnych. Nie jest to, jak słusznie podkreśla P. Karwat, rozstrzygający komparatystyczny argument przemawiający za potrzebą wprowadzenia takiej klauzuli na grunt polskiego prawa podatkowego, ale wskazujący na jeden z możliwych sposobów eliminowania tego zjawiska²².

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pojawiała się dość często teza, że konstrukcje prawa cywilnego nie mogą eliminować rozwiązań publiczno-prawnych dotyczących danin przyjętych w ustawodawstwie i nie mogą ograniczać stosowania prawa podatkowego²³. Oznacza to, że organy prowadzące postępowanie podatkowe są uprawnione do oceny treści i celu umowy cywilnoprawnej, po to by ustalić, czy umowa nie zmierza do obejścia obowiązku z zakresu danin publicznych i w związku z tym nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzają do obejścia przepisów prawa. Innymi słowy, zezwala się organom podatkowym na ustalenie, że czynność miała na celu obejście ustawy i na tej podstawie dopuszcza się wyciągnięcie stosownych konsekwencji podatkowoprawnych odbiegających niekiedy od intencji strony danej czynności właśnie w zakresie określonego obowiązku podatkowego²⁴.

3. Niejednolite rozumienie „obejścia prawa podatkowego” w doktrynie i orzecznictwie

Należy się zastanowić, czy w odniesieniu do omawianej sytuacji w ogóle można mówić o „obejściu prawa podatkowego”. Jak słusznie twierdzą B. Brzeziński i

²² P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2003, Nr 2, s. 49.

²³ Wyrok NSA z 19 marca 1997 r., SA/Ka 3005/95, niepubl.; podobnie w wyroku z 27 stycznia 1997 r., SA/Ka 2784/95, Biuletyn Skarbowy 1998, Nr 2, s. 13, gdzie sąd stwierdził, że „umowy cywilnoprawne nie mogą zmieniać obowiązków, jakie wynikają z prawa podatkowego, a organy podatkowe – w ramach przysługujących im uprawnień – są władne ocenić skuteczność czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa daninowego. Ocena treści i celu umowy cywilnoprawnej (np. czy nie zmierza ona do obejścia obowiązku podatkowego) nie może być bowiem traktowana jako naruszenie swobody kształtowania treści umów. Prawo podatkowe jest bowiem w systemie polskiego prawa gałęzią w pełni samodzielną, a umowy cywilnoprawne nie mogą ograniczać stosowania prawa podatkowego”; podobny pogląd został wyrażony w wyroku NSA z 6 marca 1996 r., SA/Ka 16/95, Prawo Gospodarcze 1996, Nr 6, s. 27; w wyroku z 19 grudnia 1995 r., SA/Ka 2319/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, Nr 1, s. 4; oraz w wyroku z 23 marca 1995 r., SA/Po 3636/93, Monitor Podatkowy 1996, Nr 5, s. 150.

²⁴ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej ...*, op. cit., s. 50.

M. Kalinowski, w prawie podatkowym nie istnieje norma nakazująca podatnikowi tak układać bieg swoich interesów, aby dążąc do osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego zapłacić jak najwyższy podatek²⁵. Tym samym nie można stawiać zarzutu obejścia prawa podatnikowi, który przeprowadza określoną operację gospodarczą w sposób dla siebie najkorzystniejszy z punktu widzenia stosunku prawopodatkowego, o ile jest to operacja służąca realizacji rzeczywistych zamierzeń i celów gospodarczych²⁶. Zdaniem B. Brzezińskiego teza ta w pewnej mierze wyznacza granice „legalnego” unikania opodatkowania poprzez wybór drogi najmniej opodatkowanej. Wynika z niej, że wykorzystywanie możliwości obniżania wysokości obciążenia podatkowego w granicach dozwolonych przez prawo, nie może być uznane za postępowanie naganne, czy też noszące znamiona obejścia prawa²⁷. Pogląd taki został także wyrażony w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego²⁸.

Koncepcja dopuszczająca pozanormatywną konstrukcję obejścia prawa podatkowego nie miała w Polsce ugruntowanej pozycji, jednak znajdowała odzwierciedlenie w wielu wyrokach i w poglądach doktryny. W okresie bezpośrednio poprzedzającym wprowadzenie przepisu art. 24b Ordynacji podatkowej zarówno Naczelny Sąd Administracyjny, jak i Sąd Najwyższy w niektórych orzeczeniach akceptowały tę koncepcję. Potwierdzeniem tej tezy może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2002 r., w którym sąd uznał, iż organy podatkowe nie są wprawdzie upoważnione do oceny umów z punktu widzenia skutków cywilnoprawnych, jednak mają one prawo, a nawet obowiązek, dokonywania oceny umów cywilnoprawnych z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego, zwłaszcza w celu ustalenia, czy umowy te nie zmierzały do obejścia tego prawa²⁹. Nie oznacza to jednak, że pogląd ten został bezwarunkowo zaakceptowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dla

²⁵ Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej...*, *op. cit.*, s. 50 oraz M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 45 i n.; podobnie również L. Kleczkowski, *op. cit.*, s. C3.

²⁶ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej ...*, *op. cit.*, s. 51.

²⁷ Tamże, s. 51.

²⁸ Por. Wyrok NSA z 10 lipca 1996 r. SA/Ka 1244/95, niepubl., gdzie sąd uznał, iż żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczej – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego; oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 770/01, niepubl., w którym sąd podkreśla, iż wystąpienie korzystnych dla podatnika skutków podatkowych nie może w żadnym razie powstrzymywać podmiotów gospodarczych przed zawieraniem jakichś umów i podejmowaniem ekonomicznie uzasadnionych decyzji. Zdaniem sądu jedynie ewidentne nastawienie stron umowy na wywarcie jedynie skutków podatkowych, przy nieracjonalności operacji gospodarczej lub pozostawienie jej poza zakresem działania podmiotu gospodarczego, może upoważniać organy podatkowe do stosownej ingerencji. Zob. szerzej na ten temat: L. Kleczkowski, *op. cit.*, s. C3.

²⁹ Wyrok NSA z 13 stycznia 2002 r., SA/Sz 1759/00, Lex Nr 53868.

przykładu w wyroku z 19 października 2000 r. Sąd Najwyższy kategorycznie stwierdził, że nie jest możliwe obejście prawa podatkowego³⁰, przy czym teza ta nie została jednak bliżej przez Sąd uzasadniona. Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 31 stycznia 2002 r., w którym wyraźnie podkreślono nieistnienie prawnego obowiązku działania przez podatnika w sposób, który prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego w wysokości najwyższej z możliwych³¹.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż pojęcie „obejście prawa podatkowego” było i jest niejednolicie rozumiane zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, co niewątpliwie stanowiło przeszkodę do ugruntowania się w Polsce pozanormatywnej konstrukcji „obejścia prawa podatkowego”. W doktrynie mówi się o obejściu prawa podatkowego jako o „wykorzystaniu” lub „nadużyciu prawa podatkowego”, czyli o takim ukształtowaniu sytuacji faktycznej, by nie odpowiadała ona określonemu podatkowemu stanowi faktycznemu w celu zmniejszenia wysokości ciężaru podatkowego³². Tak rozumiane „obejście prawa podatkowego” jest tożsame z unikaniem opodatkowania polegającym na wyborze drogi najmniej opodatkowanej. Natomiast w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pojęcie „obejścia prawa podatkowego” odbiega znacznie od ustaleń doktrynalnych³³. Dominują dwa rozumienia tego terminu:

- nadanie umowie innej nazwy niż wynika to z jej treści³⁴,
- błędne rozumienie lub nieprawidłowe stosowanie przez podatnika przepisów prawa podatkowego³⁵.

I tak w orzeczeniu z dnia 6 lutego 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że instytucja obejścia prawa podatkowego nie ma charakteru normatywnego i jest koncepcją wypracowaną przez doktrynę, a akceptowaną między innymi w orzecz-

³⁰ Wyrok SN z 19 października 2000 r., III RN 55/00, niepubl.; zob. szerzej: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej ...*, op. cit., s. 50.

³¹ Wyrok NSA z 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, Monitor Podatkowy 2002, Nr 6, s. 49.

³² Por. M. Kalinowski, op. cit., s. 87 i n., oraz P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego*, (w:) *Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego*, pod. red. H. Izdebskiego i A. Stępkowskiego, Warszawa 2003, s. 143–151.

³³ Tamże, s. 58.

³⁴ Np. wyrok NSA z 10 listopada 1993 r., SA/Po 1527/93, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1995, Nr 3, s. 47, gdzie sąd stwierdził, że umowy cywilnoprawne, kształtujące wzajemne prawa i obowiązki stron umowy, nie mogą być wykorzystywane do obejścia prawa podatkowego, należącego do sfery prawa publicznego. Gdy w prawie podatkowym pewien termin użyty w przepisach nie jest bliżej określony, jak np. trwałe ciężary, to wykładnia takich pojęć winna odbywać się na gruncie rozumienia użytych słów w języku potocznym. Niewłaściwe jest natomiast odwoływanie się do nieobowiązujących konstrukcji prawa prywatnego.

³⁵ Np. wyroki NSA z 17 lutego 1998 r., SA/Rz 1678/96, niepublikowane oraz wyrok z 22 maja 1997 r., I SA/Po 1052/96, niepubl. oraz wyrok z 10 października 1999 r., SA/Bk 289/99, Monitor Podatkowy 2000, Nr 6, s. 3.

nictwie NSA³⁶. Wobec wskazanych wyżej sposobów rozumienia omawianego pojęcia trudno ustalić, które z podanych znaczeń „obejścia prawa podatkowego” Naczelny Sąd Administracyjny miał na myśli. Trudno też odgadnąć, czy mówiąc o „koncepcji wypracowanej przez doktrynę” Naczelny Sąd Administracyjny postrzega „obejście prawa podatkowego” przez pryzmat przepisu art. 58 k.c., który przewiduje sankcję nieważności dla czynności mającej na celu obejście ustawy.

Z kolei w wyroku z dnia 6 marca 1996 r. NSA stwierdził, że obejścia prawa podatkowego może się dopuścić nie tylko podatnik, ale także organ podatkowy, który zaniechał ustalania zobowiązań podatkowych³⁷. W tym przypadku „obejście prawa podatkowego” zinterpretowane zostało przez sąd jako naruszenie prawa przez organ podatkowy.

Problematyka „obejścia prawa podatkowego” pojawiała się także w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Na uwagę zasługuje wyrok z dnia 4 lutego 1994 r., w którym Sąd Najwyższy, mówiąc o „obejściu prawa podatkowego”, przeanalizował tę koncepcję przez pryzmat przepisu art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego³⁸. Sąd Najwyższy wyraźnie uznał w tym wyroku możliwość stosowania przepisu art. 58 § 1 k.c. na gruncie prawa podatkowego w sytuacji, gdy umowa pociąga za sobą zmniejszenie wysokości obciążenia podatkowego. Podobnie „obejście prawa podatkowego” postrzega Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 listopada 1998 r., gdzie wskazuje, że do oceny czynności prawnych zawartych między spółkami może mieć zastosowanie art. 58 § 1 k.c.³⁹. Nie wskazuje jednak, na czym to zastosowanie ma polegać, a zwłaszcza, czy znajduje w tym przypadku zastosowanie sankcja nieważności przewidziana w przepisie art. 58 § 1 k.c. Zatem chodzić może w rezultacie z punktu widzenia prawa podatkowego o swoistą, sporną w istocie, konwalidację nieważnej czynności prawnej poprzez uznanie, że w rzeczywistości chodziło o inną czynność prawną, czy też jedynie chodzi o pominięcie skutków prawnych takich czynności przez organy podatkowe i przypisanie im innej kwalifikacji prawnej na gruncie prawa podatkowego⁴⁰.

Sąd Najwyższy i Naczelny Sąd Administracyjny, akceptując pojęcie „obejścia prawa podatkowego”, uznaje, że jest to zjawisko, którego skutkiem jest zmniejszenie wysokości obciążenia podatkowego. Skoro jednak obejście prawa podatkowego polega na redukcji wysokości ciężaru podatkowego, to należałoby przyjąć – idąc

³⁶ Wyrok NSA z 6 lutego 1996 r., sygn. akt I SA/Gd 1431/96 niepubl.

³⁷ Wyrok NSA z 6 marca 1998 r., III SA 1264/96, niepubl.

³⁸ Wyrok SN z 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93, Orzecznictwo Sądów Powszechnych CP 1994, Nr 10, poz. 196.

³⁹ Wyrok NSA z 6 listopada 1998 r., I SA/Ka 2274/96, Biuletyn Skarbowy 1999, Nr 4, s. 20.

⁴⁰ Szerzej na temat sporów o konwalidację nieważnych czynności prawnych patrz: A. Szpunar, *O konwalidacji nieważnej czynności prawnej*, Państwo i Prawo 1986, Nr 5, s. 20-32; tenże, *O konwalidacji wadliwych czynności prawnych*, Państwo i Prawo 2002, Nr 7, s. 5 i n.; polemicznie z tym autorem S. Czepita, Z. Kuniewicz, *Spór o konwalidację czynności prawnych*, Państwo i Prawo 2002, Nr 9, s. 79-87.

zgodnie z tym tokiem rozumowania – że istnieje na gruncie prawa podatkowego norma bezwzględnie obowiązująca, która nakazuje podatnikowi tak ukształtować tok swoich czynności, aby zapłacić jak najwyższy podatek lub obowiązuje norma zakazująca zapłaty najniższego podatku.

Na gruncie prawa cywilnego instytucja obejścia prawa chroni przed całkowitym zniweczeniem skuteczności zakazów i nakazów wynikających z bezwzględnie obowiązujących norm cywilnoprawnych. Obejście prawa w świetle przepisu art. 58 § 1 k.c. to dokonanie przez strony czynności prawnej, która nie jest objęta normatywnym zakazem, ale jest dokonywana w celu osiągnięcia skutków zabronionych przez prawo. Zakaz obejścia prawa w prawie cywilnym równa się więc zakazowi osiągnięcia skutków zabronionych przez prawo. Skutkiem naruszenia tego zakazu jest nieważność czynności prawnej. Aby można było mówić o obejściu prawa na gruncie prawa cywilnego, muszą być spełnione następujące warunki⁴¹:

- a) musi istnieć norma wyraźnie zakazująca osiągnięcia określonych skutków prawnych,
- b) dokonana czynność musi prowadzić właśnie do naruszenia zakazu, o którym mowa w punkcie a);
- c) sama czynność prowadząca do naruszenia owego zakazu musi być zgodna z prawem.

Należy z całą stanowczością podkreślić, że tak rozumiane obejście prawa nie jest tożsame z rozumieniem tego terminu na gruncie prawa podatkowego z takiego powodu, że trudno wskazać normę wyraźnie zakazującą określonych skutków prawnych – tj. normę nakazującą podatnikom zapłatę podatku w wysokości najwyższej z możliwych.

Jak podkreśla B. Brzeziński, oznacza to, że przepisów prawa podatkowego nie można „obejść”, gdyż nie zawierają one nakazów lub zakazów, które byłyby takim „obejściem” zagrożone⁴². Podobnie twierdzą E. Kosala i A. Matan. Zdaniem tych autorów, „rdzeniem cywilistycznej konstrukcji obejścia przepisów prawa jest dążenie do osiągnięcia skutku zabronionego przez przepis o charakterze *iuris cogentis* przez zespół działań, które nie są zabronione”. Decydujący jest tu jednak skutek w postaci osiągnięcia stanu zabronionego przez prawo. Oba te elementy na gruncie prawa podatkowego wydają się nadzwyczaj wątpliwe⁴³. Zdaniem tych autorów uznanie za dopuszczalne stosowania przez organy podatkowe art. 58 k.c. w sposób dający im możliwość zakwestionowania ważności czynności prawnych ze względu na dokonanie jej „w celu obejścia przepisów podatkowych” redukuje stopień pew-

⁴¹ Por. T. Stawecki, *Obejście prawa. Szkic na temat granic prawa i zasad jego wykładni*, (w:) *Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego*, Warszawa 2003, s. 91.

⁴² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej...*, *op. cit.*, s. 50.

⁴³ Por. E. Kosala, E. Matan, *Kryterium legalności przy płaceniu podatków*, Rzeczpospolita z 24 lutego 1997 r.

ności prawa do zera. Skutkiem tego niemalże każda czynność prawna, której rezultatem jest, nawet przy okazji, obniżenie kwoty należnego podatku, może zostać zakwestionowana ze względu na domniemany przez organy podatkowe cel wyrażający się w obejściu przepisów podatkowych.

Zestawienie pojęcia „obejścia prawa podatkowego” z treścią przepisu art. 58 § 1 k.c. oraz praktyką orzeczniczą prowadzi do sprzecznych wniosków. Podstawową sprzecznością jest niekonsekwencja między sankcją nieważności, którą wprowadza art. 58 § 1 k.c. a rzeczywistą linią orzeczniczą, która nakazuje organom podatkowym jedynie odmienną kwalifikację prawną czynności, która ma polegać na pominięciu ich podatkowych następstw oraz na wywodzeniu skutków prawnopodatkowych z innej czynności prawnej lub czynności prawnych. Rozwiązania tego teoretycznego, ale również doniosłego praktycznie zagadnienia można szukać w orzecznictwie. Na przykład w wyroku z dnia 10 listopada 1994 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzały do obejścia przepisów prawa podatkowego, jednakże sama czynność prawa cywilnego ukształtowana przez strony w sposób zmierzający do obejścia przepisów podatkowych nie staje się z tego powodu nieważna⁴⁴.

Nadto zwraca uwagę fakt łączenia problematyki obejścia prawa podatkowego z odmianą wykładni funkcjonalnej, to jest z gospodarczą wykładnią przepisów prawa podatkowego, traktowaną jako doktryna służąca zwalczaniu unikania opodatkowania oraz z problematyką autonomii prawa podatkowego⁴⁵. Doktryna ta jest wygodnym instrumentem służącym wyeliminowaniu osiągniętych przez podatników korzyści polegających na bezzasadnym – w ocenie organów podatkowych – obniżeniu lub całkowitej eliminacji obciążenia podatkowego. Zezwala ona bowiem organom podatkowym na pominięcie skutków podatkowych dokonanej przez podatników czynności prawnej i badanie rzeczywistej treści czynności i wywodzenie z niej określonych skutków w sferze prawa podatkowego w oparciu o kryterium osiągniętego rezultatu gospodarczego. Naszym zdaniem przepis art. 24b Ordynacji podatkowej dopuszcza tzw. gospodarczy sposób wykładni przepisów prawa podatkowego i w rezultacie godzi w konstytucyjną zasadę ustawowego charakteru podatku.

4. Dopuszczalność ograniczania unikania opodatkowania za pomocą klauzuli generalnej a konstytucyjna zasada wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków

Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli „obejścia prawa podatkowego”, za pomocą której możliwe staje się eliminowanie unikania

⁴⁴ Wyrok NSA z 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94, Monitor Podatkowy 1995, Nr 4, s. 118.

⁴⁵ Por. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 89 i n.; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 109 i n.

opodatkowania na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego w drodze jego wykładni przez organy podatkowe, spotyka się z krytyką z wielu pozycji⁴⁶. U podstaw tej krytyki leży przekonanie, że nie istnieje norma nakładająca na podatnika obowiązek działania zmierzającego do powstania zobowiązania w wysokości najwyższej z możliwych. Dlatego działania podatników, których skutkiem jest pomniejszenie lub nieraz całkowita eliminacja ciężaru podatkowego, choć nieakceptowane przez organy podatkowe, nie powinny być uznawane za naganne czy nielegalne, o ile nie stanowią działań sprzecznych z prawem⁴⁷. W pojęciu „legalnego” unikania opodatkowania mieści się bowiem zachowanie oznaczające sytuację, w której podatnik, nie naruszając swoim postępowaniem przepisów prawa, tak układa bieg swoich spraw, aby zminimalizować wysokość obciążenia podatkowego. Do zachowań tego typu zaliczyć należy nie tylko prawo do wyboru drogi najmniej opodatkowanej, ale także np. prawo wyboru ryczałtowych form opodatkowania w miejsce opodatkowania na zasadach ogólnych, uprawnione korzystanie z różnego rodzaju ulg czy zwolnień, planowanie podatkowe (*tax planning*) oraz powstrzymanie się od zachowań skutkujących powstaniem zdarzenia, za zaistnieniem którego przepisy ustawy podatkowej łączą skutek w postaci obowiązku podatkowego⁴⁸. Można wskazać także grupę zachowań „nielegalnych”, których skutkiem jest redukcja wysokości obciążeń podatkowych. Są one określane w literaturze przedmiotu mianem uchylania się od opodatkowania⁴⁹. Do tych ostatnich należą zwykle oszustwa podatkowe, jawnie naruszające obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że takie zachowania powinny spotkać się z reakcją ustawodawcy, a właściwym sposobem walki z tym zjawiskiem jest zastosowanie sankcji karno-skarbowej.

Zdaniem M. Kalinowskiego, zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie przyjmuje się z jednej strony pogląd, że wybór drogi najmniej opodatkowanej jest w pełni legalny i dozwolony, ale z drugiej wskazuje się, że przez wzgląd na skuteczność systemu podatkowego oraz zasadę sprawiedliwości podatkowej podatnik nie może wykorzystywać legalnych konstrukcji prawnych w celu uniknięcia znalezienia się w

⁴⁶ Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej...*, *op. cit.*, s. 51, oraz M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 169 i n.

⁴⁷ Por. wyrok NSA z 17 marca 1999 r., III SA 5341/98, niepubl., w którym NSA stwierdził, że forma i treść umów powodowała zmniejszenie opodatkowania jej stron, nie może stanowić podstawy do uznania, że dokonana czynność miała na celu obejście przepisów prawa podatkowego, jeżeli nie stanowiła działania sprzecznego z prawem (tj. mieściła się w jego granicach).

⁴⁸ Por. wyrok NSA z 6 października 1999 r., SA/Sz 1994/98, niepubl., gdzie NSA stwierdził, że „zawarte w ustawach podatkowych ulgi, zwolnienia i odliczenia są prawem podatnika, i nie mogą być jedynie pustą treścią, lecz muszą istnieć realne szanse skorzystania z nich przez podatników. Nie jest zatem np. działaniem zmierzającym do obejścia przepisów podatkowych decyzja podatnika o wyborze takiej działalności gospodarczej, która daje możliwość całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatków”.

⁴⁹ M. Kalinowski, *op. cit.*, s. 31.

sytuacji faktycznej lub prawnej stanowiącej przedmiot podatku⁵⁰. Dlatego wokół tej formy unikania opodatkowania powstaje najwięcej kontrowersji. Z punktu widzenia interesów fiskalnych wierzycieli podatkowych (państwa lub gminy) i reprezentujących ich interesy organów podatkowych, wykorzystywanie przez podatników legalnych konstrukcji prawnych w celu zredukowania wysokości ciężaru podatkowego, stanowi nadużycie prawa do wyboru drogi najmniej opodatkowanej. Podkreślić należy, że argument ten nie wystarcza do tego, by ograniczać to zjawisko. W sytuacji, gdy podatnik dokonuje wyboru formy czynności prawnej spośród form dozwolonych przez prawo, nie może być to zabronione, nawet wtedy, kiedy motywem takiego wyboru jest dążenie do zmniejszenia wysokości obciążeń podatkowych.

W konsekwencji trudno zgodzić się z twierdzeniem, że za dopuszczeniem klauzuli ogólnej „obejścia prawa podatkowego” jako sposobu ograniczania unikania opodatkowania przemawia większa waga ochrony systemów podatkowych przed tendencją podatników do nadmiernego wykorzystywania luk w prawie podatkowym. Dopuszczając klauzulę obejścia prawa podatkowego, godzimy się z twierdzeniem, iż oto występują w systemie podatkowym luki *extra legem*, które usunąć należy w drodze analogii *extra legem*. Według M. Kalinowskiego stosowanie analogii *extra legem* prowadzi do ustanowienia konsekwencji prawnych dla zdarzeń, które nie zostały objęte hipotezą normy⁵¹.

Zgodnie z treścią przepisów art. 84 i 217 Konstytucji RP stanowienie norm prawnych w sferze nakładania podatków jest wyłączną domeną władzy ustawodawczej, a kompetencji takich nie posiadają sądy ani tym bardziej organy podatkowe. Oznacza to, że stosowanie analogii *extra legem* stoi w sprzeczności z brzmieniem Konstytucji RP, gdyż prowadzi do ustanowienia konsekwencji prawnych dla danego zdarzenia, które nie jest normalnie zdarzeniem rodzącym dany obowiązek prawno-podatkowy, lecz dopiero ze względu na podobieństwo do określonej sytuacji, dla której wyraźnie uregulowano konsekwencje prawne w postaci obowiązku poniesienia ciężaru podatkowego. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że normy art. 217 i 84 Konstytucji RP są podstawą zakazu analogii w prawie podatkowym, gdyż wynika z nich zasada *nullum tributuum sine lege*, która obejmuje wszystkie elementy konstrukcji podatku wymienione w przepisie art. 217⁵².

Oznacza to, że normy prawa podatkowego powinny być interpretowane ściśle i że na gruncie tej gałęzi prawa istnieje bardzo wąskie pole do stosowania rozszerzającej wykładni, w tym wykładni celowościowej i rozumowania *per analogiam*. Nakaz ścisłej interpretacji norm prawa podatkowego nie może jednak zostać dostatecznie zrealizowany na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego w razie za-

⁵⁰ Tamże, s. 31.

⁵¹ Tamże, s. 46.

⁵² Tamże, s. 47; zob. szerzej na ten temat: W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia jako element konstrukcji podatku*, Warszawa 2002, s. 33–36.

stosowania klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego. Jedynym dopuszczalnym sposobem ograniczania tego zjawiska jest stanowienie kazuistycznych przepisów eliminujących poszczególne zachowania podatników służące unikaniu opodatkowania. Potwierdzeniem tej tezy jest uchwała Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że: „w demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego winno być dokładne – niebudzące wątpliwości – określenie przez ustawę przedmiotu opodatkowania. Z zasady tej wynika zakaz interpretacji na niekorzyść podatnika”⁵³. Również Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, iż nałożenie obowiązku podatkowego nie może być wynikiem interpretacji przepisów prawa podatkowego, lecz musi wynikać wprost z ustawy⁵⁴, a podatnik nie zmierza do obejścia prawa, wybierając taką działalność gospodarczą, która stwarza mu możliwość całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatków⁵⁵.

Uregulowania poszczególnych ustaw podatkowych zawierają instrumenty przeciwdziałania próbom unikania opodatkowania, choć zdać sobie należy sprawę z tego, że nie jest możliwe całkowite uszczelnienie systemu podatkowego poprzez mnożenie regulacji szczególnych.

5. Wprowadzenie przepisu art. 24b Ordynacji podatkowej a ograniczenie zasady pewności w prawie podatkowym

Zdaniem P. Karwata za celowością wprowadzenia normy o charakterze klauzuli generalnej przemawia między innymi zasada równego traktowania podatników. Autor powołuje się ponadto dla uzasadnienia swojego stanowiska, na występowanie w dziedzinie prawa podatkowego tzw. luk aksjologicznych. Jego zdaniem podatnicy przejawiają tendencje do wykorzystywania takich luk, co w konsekwencji prowadziłoby do naruszenia zasady równości, ponieważ niektóre podmioty („nadmiernie przebiegłe”) korzystają z niej a inne nie, co jest niesprawiedliwe⁵⁶.

Argument ten nie może wystarczyć dla uzasadnienia wprowadzenia tej instytucji. P. Karwat zauważa, że norma taka koliduje z zasadą pewności prawa. Godzi ona jednak tylko w pewną grupę podatników, którzy powinni liczyć się z ryzykiem, że ich działanie wywoła niezamierzone, negatywne skutki podatkowe, co z kolei uzasadnia według niego naruszenie zasady pewności w stosunku do nich.

Z takim usprawiedliwieniem wprowadzenia klauzuli „obejścia prawa podatkowego” nie sposób się zgodzić. Po pierwsze luki aksjologicznej (ocennej) nie wolno

⁵³ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 26 kwietnia 1994r., W 11/93, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w 1994 r., cz. I, Białystok 1994, s. 203.

⁵⁴ Wyrok NSA z 17 czerwca 1991 r., III SA 245/91, niepubl..

⁵⁵ Wyrok NSA z 6 października 1999 r., SA/Sz 1994/98, niepubl.

⁵⁶ P. Karwat, *op. cit.*, s. 49 i n. Pojęcia „nadmiernej przebiegłości” używa autor za P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 586.

usuwać w drodze analogii (z nielicznymi wyjątkami w tym zakresie), a takie niebezpieczeństwo pojawia się w przypadku tej klauzuli, o czym była już mowa powyżej⁵⁷. Z luką aksjologiczną mamy ponadto do czynienia tylko wtedy, gdy daną istniejącą instytucję normatywną ocenia się negatywnie, a tak brak przedmiotowej regulacji ocenia P. Karwat. Należy zatem uznać, że taka negatywna ocena „umożliwienia” przez ustawodawcę działań zmierzających do obejścia prawa podatkowego opierająca się na konstrukcji luki aksjologicznej skierowana była przeciwko konkretnemu kształtowi uprzednio obowiązujących przepisów prawa dotyczących omawianego zagadnienia. Brak uregulowania w postaci art. 24b Ordynacji podatkowej nie stanowił wobec tego rzeczywistej luki prawnej, ponieważ jej istnienie uniemożliwiałoby w praktyce podjęcie określonej decyzji. Tymczasem eliminowanie danych zachowań zmierzających do uniknięcia wyższego opodatkowania odbywało się wówczas w procesie decyzyjnym angażującym reguły wykładni oraz odwołującym się do odpowiedniej subsumpcji określonych zachowań podatników przy zastosowaniu relewantnych do konkretnej sytuacji przepisów prawa podatkowego.

Ponadto jeżeli nawet zgodzić się ze stanowiskiem, że taka luka faktycznie istniała, to należy zastanowić się nad kolizją dóbr prawnych powstającą w praktyce po wprowadzeniu przepisu art. 24b Ordynacji. W pewnych sytuacjach zachodzi bowiem oczywista kolizja pomiędzy zasadą równości wobec prawa a zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego. W ocenie na przykład E. Kosali i E. Matan odwołanie się przez organy podatkowe do art. 58 k.c. redukuje w zasadzie do minimum stopień pewności prawa⁵⁸. Usprawiedliwieniem takiego ograniczenia pewności prawa jest nazbyt preferencyjne traktowanie zasady równości w stosowaniu prawa podatkowego, czyli w rezultacie swoista sprawiedliwość podatkowa.

Najogólniej mówiąc, przez równość wobec prawa rozumie się nakaz jednakoowego traktowania podmiotów należących do tej samej kategorii istotnej, np. podatników podatku dochodowego od osób fizycznych⁵⁹. Rozumienie zasad pewności i bezpieczeństwa prawnego zostało już wyjaśnione we wprowadzeniu do niniejszego tekstu.

Konflikt kolidujących w procesie argumentacji zasad zarysowuje potrzebę rozumienia stosowania prawa jako modelu polegającego na wyważaniu odpowiednich zasad i celów. Za przedmiot wyważania mogą być uważane: preferencje, interesy, dobra, wartości lub zasady. Wyważanie zasad obejmuje tutaj uzasadnione ustalenie relacji pierwszeństwa między kolidującymi zasadami. Taka kolizja zasad bądź

⁵⁷ Zakaz stosowania analogii w przypadku luk aksjologicznych jest ugruntowany zarówno w judykaturze, jak i w piśmiennictwie. Por. m.in. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie...*, *op. cit.*, s. 314–317 oraz cytowane przez autora orzecznictwo.

⁵⁸ Por. E. Kosala, E. Matan, *Kryterium legalności przy...*, *op. cit.*

⁵⁹ Szerzej na temat powyższych zasad zob. M. Kordela, *Zarys typologii uzasadnień aksjologicznych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Bydgoszcz–Poznań 2001, s. 80–92.

celów wynika stąd, że różnorodne zasady znajdujące zastosowanie w konkretnym przypadku nie mogą zostać spełnione jednocześnie w zupełny sposób⁶⁰.

Nie można zatem arbitralnie stwierdzić, że zawsze pierwszeństwo będzie miała zasada równości przed zasadą pewności, w szczególności powołując się na interesy państwa na tej tylko podstawie, że podatek ma służyć zapewnieniu dochodów budżetowych. Wiążącego w każdej sprawie (zawsze) argumentu za przyznaniem pierwszeństwa zasadzie równości nie może stanowić również fakt, że pewni podatnicy z takiej furtki (prowadzącej do niższego opodatkowania) skorzystali a inni nie, będąc mniej „przedsiębiorczymi”, ale niedyskryminowanymi z punktu widzenia prawa podatkowego. Relewantny prawnie może być natomiast argument przeciwny, a mianowicie, że nie ma tutaj wcale mowy o naruszeniu zasady równości, ponieważ każdy podmiot mógł skorzystać z zaistniałej możliwości (nie będąc jednak faworyzowanym w tym zakresie), licząc się oczywiście z konsekwencjami swojej czynności prawnej w sferze podatkowej. W takim ujęciu trudno orzec, że zasada równości wobec prawa podatkowego powinna być zawsze preferowana przed zasadą pewności dotyczącą tej gałęzi prawa, a tak stało się w praktyce wobec wprowadzenia do polskiego systemu normatywnego omawianej klauzuli.

6. Wnioski

Nie ulega wątpliwości, że unikanie opodatkowania poprzez wybór drogi najmniej opodatkowanej stoi w sprzeczności z celami opodatkowania, w konsekwencji zachowania te winny, naszym zdaniem, spotykać się z reakcją ze strony

⁶⁰ Por. R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Baden – Baden 1985, s. 78, 145 i n.; tenże, *Recht, Vernunft, Diskurs. Studien zur Rechtsphilosophie*, Frankfurt am Main 1995, s. 46 i n.; J.-R. Sieckmann, *Regelmodelle und Prinzipienmodelle des Rechtssystems*, Baden-Baden 1990, s. 223 i n.; tenże, *Zur Begründung von Abwägungsurteilen*, „Rechtstheorie” 1995, z. 26, s. 46; Por. także M. Zirk-Sadowski, *Rozumienie ocen w języku prawnym*, Łódź 1984, s. 150: „Konflikt wartości ma miejsce, gdy dwie wartości powinny być w danej sytuacji zrealizowane, ale nie może się to stać, ponieważ realizacja jednej z nich wyklucza realizację drugiej”. Jak podają Sieckmann i Alexy dopuszczalne wyniki wyważania i z tym możliwe do wywodzenia reguły pierwszeństwa mogą być przedstawiane jako kombinacje „stopni spełnienia kolidujących zasad (celów)”. Każdorazowego wyjaśnienia i uzasadnienia wymaga zatem ustalenie, która z kombinacji jest nakazana w sposób optymalny. Wynik wyważania jest wtedy optymalny, gdy nie może zostać wskazany inny jakikolwiek stan rzeczy, który w jakimś względzie (spełnienia jednej zasady) jest lepszy, nie będąc gorszym przynajmniej w jakimś innym względzie (spełnienia innej zasady). Innym wymogiem optymalizacji jest uznanie, że wynik wyważania w spojrzeniu na ważność kolidujących zasad musi być tak dobry jak jakikolwiek inny możliwy wynik, czyli inaczej mówiąc, żaden inny wynik nie może być lepszy niż wybrany wynik wyważania. Wiarygodne ustalenie, czy określony wynik jest lepszy niż inny, musi być przeprowadzone za pomocą odpowiedniego wartościowania (użycia funkcji wartościującej). Takie wartościowanie ma porządkować wyniki wyważania jako równie dobre, albo przynajmniej tak dobre lub lepsze niż inne.

ustawodawcy podatkowego. Problem polega na tym, że trudno dowodzić istnienia w prawie podatkowym zakazu unikania opodatkowania, a z kolei z tego powodu trudno jest mówić o występowaniu zjawiska określanego mianem „obejścia prawa podatkowego”. Jest to raczej pewien konwencjonalny skrót myślowy, hasło wywoławcze, którym określa się pewien rodzaj zachowań podatników dążących do redukcji wysokości obciążeń podatkowych poprzez wybór nietypowej formy czynności cywilnoprawnej. Pojawia się pytanie o dopuszczalność takich zachowań, na które należy odpowiedzieć twierdząco, jeżeli dowiedzie się, iż prawo podatkowe powinno być interpretowane ściśle, że istnieje zakaz wykładni rozszerzającej, który wywieść można z konstytucyjnej zasady nakładania danin publicznych w tym podatków. Zakaz ten obejmuje możliwość stosowania tzw. gospodarczego sposobu wykładni przepisów prawa podatkowego, gdyż ten rodzaj wykładni zakłada stosowanie analogii *extra legem*. Nadto nie do zaakceptowania jest propozycja zwalczania unikania opodatkowania przez odwołanie się do cywilnoprawnej konstrukcji obejścia prawa. Mogłoby to mieć miejsce, gdyby obowiązywała norma bezwzględnie obowiązująca, która nakazywałaby lub zakazywała osiągnięcia określonego rezultatu, a podatnik wbrew tej normie osiąga taki właśnie rezultat.

W świetle powyższego wprowadzanie do prawa podatkowego przepisu art. 24b Ordynacji podatkowej stoi w sprzeczności z przepisami art. 84 i 217 Konstytucji RP, ponieważ prowadzi do naruszenia zasady *in dubio pro tributario*, albowiem w ukryty sposób sanuje w praktyce zasadę *in dubio pro fisco*. Narusza przez to także wyrażoną w przepisie art. 2 Konstytucji zasadę zaufania do państwa i tworzonego przez to państwo prawa. Instytucja ta służy w rzeczywistości wspieraniu fiskalnej funkcji państwa, a mówienie dla uzasadnienia jej wprowadzenia o względach aksjologicznych, zwłaszcza sprawiedliwości i równości w prawie jest nadużyciem. W związku z tym, nie można zaakceptować stanowiska, iż decydującym argumentem przemawiającym za wprowadzeniem art. 24b Ordynacji podatkowej do polskiego systemu prawa ma być przede wszystkim dążenie do ochrony zasady równości wobec prawa podatkowego. Przepis art. 24b Ordynacji podatkowej narusza w sposób nieuzasadniony nie tylko normy konstytucyjne, ale doniosłą na gruncie dziedziny prawa podatkowego zasadę pewności prawa. W tym kontekście należy stwierdzić, że funkcjonujące do tej pory unormowania, za pomocą których eliminuje się poszczególne przypadki unikania opodatkowania są najwłaściwszym sposobem przeciwdziałania temu zjawisku, co więcej w przeciwieństwie do rozwiązań proponowanych przez przepis art. 24b Ordynacji podatkowej są zgodne z Konstytucją i odpowiadają powszechnemu pojmowaniu zasady słuszności.

Powyższe argumenty podzielił Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03) uznał § 1 analizowanego przepisu za sprzeczny z zasadą zaufania do państwa prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji oraz z zasadą wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków i innych danin publicznych,

która wynika z art. 217 Konstytucji⁶¹. Trybunał Konstytucyjny zarzucił analizowanemu przepisowi naruszenie nakazu jednoznaczności, który wynika z przepisów art. 2 i 217 Konstytucji i który jest fundamentem określania obowiązków w prawie daninowym. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zasada zaufania do tworzonego prawa podatkowego nie pozwala na kwestionowanie zachowań zgodnych z prawem, jeśli ich cel nie jest przez prawo zakazany, ze względu na brak w prawie podatkowym normy zakazującej zachowań zmierzających do obniżenia lub całkowitego uniknięcia obciążeń podatkowych poprzez wykorzystywanie legalnych konstrukcji prawnych ani normy nakazującej podatnikom działania dla powstania zobowiązania podatkowego w wysokości najwyższej z możliwych. Zaskakujące w omawianym orzeczeniu jest jednak to, że Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował jednak potrzeby wprowadzenia do polskiego systemu prawa podatkowego klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania i posługiwania się nią na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego jako instrumentem reakcji na unikanie opodatkowania. Przepis art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej nie utrzymał się przede wszystkim z powodu niejasności, posługiwania się pojęciami wieloznacznymi, które dają organom podatkowym uprawnienie do prawotwórczej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

⁶¹ Przepis § 2 art. 24b Ordynacji podatkowej nie został zakwestionowany we wspólnym wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, przepis ten będzie mógł stanowić samodzielną podstawę do kwestionowania przez organy podatkowe wyboru formy czynności cywilnoprawnych jako sposobu na redukcję wysokości obciążeń podatkowych. Zob. szerzej na ten temat: I. Lewandowska, *Prawo do legalnego unikania podatku*, „Rzeczpospolita” z 12 maja 2004, s. C 1.