

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Andrzej Gomułowicz*

Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania narusza zasady ustrojowe, które stanowią o respektowaniu przez prawodawcę zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Neguje, i to w sposób oczywisty, jaskrawy, treść zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Oznacza to, że klauzula stoi w sprzeczności z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym, został złamany konstytucyjny nakaz, który zobowiązuje prawodawcę do precyzyjnego, tj. jednoznacznie w treści, zakresu i przesłanek dopuszczalnej ingerencji w prawa podmiotowe podatnika. Arbitralne wkroczenie w wolności gwarantowane Konstytucją, w tym wolności gospodarcze, jest tym bardziej niebezpieczne dla podatnika, że przyjęte w klauzuli unormowania proceduralne, które mają chronić podatnika przed nadużyciem stosowania klauzuli, są tylko pozorne i mają charakter złudy prawnej. A to narusza zasadę wzajemnej lojalności w relacjach państwo–podatnik.

Klauzula ma kwalifikowane wady, albowiem: a) nie zapewnia bezpieczeństwa prawnego podatnikowi, b) nie respektuje zasady określoności przepisów prawa podatkowego, c) nie respektuje zasady wzajemnej lojalności w relacjach państwo a podatnik, d) narusza także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Z winy prawodawcy konstrukcja prawna klauzuli jest niejasna, nieprecyzyjna, wieloznaczna, a to stwarza niepewność, co do praw i obowiązków podatnika, a zatem stwarza podstawy do arbitralnych rozstrzygnięć organów podatkowych, albowiem swoboda luzu decyzyjnego organu podatkowego jest nadmierna.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, obejście prawa podatkowego, system podatkowy, klauzula przeciw unikaniu opodatkowania

JEL Classification: K34

* Prof. zw. dr hab. • Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu •
✉ ag007gom@amu.edu.pl • ORCID: 0000-0003-3062-0270

Prawo podatkowe a prawo cywilne – istota konfliktu

W prawie cywilnym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. W ten sposób prawo cywilne wyraża zasadę autonomii woli

stron, która ma szczególne znaczenie w obrocie prawnym. Strony umowy mogą podejmować swobodnie decyzje co do zawarcia bądź niezawarcia umowy, doboru kontrahenta, kształtowania treści umowy, a także wyboru formy nawiązania stosunku prawnego (szerzej na ten temat: Karwat, 2002, s. 42–49; Rozmaryn, 1939, s. 132–287; Olesińska, 2013, s. 25–43). Następstwem swobody umów w obrocie prawnym jest zasada, że wszystko, co

nie jest zabronione, jest dozwolone. Zasada ta nie obowiązuje w prawie podatkowym.

Prawo podatkowe bowiem normuje stosunki społeczne pomiędzy państwem a podmiotami, które są zobowiązane do ponoszenia świadczeń pieniężnych na rzecz państwa. Stosunki te, mające charakter tetyczny, powstają wyłącznie z woli ustawodawcy. Specyficzną cechą norm prawa podatkowego jest to, że ustawodawca wymusza na adresatach norm zachowanie określone w dyspozycji normy prawnopodatkowej. Norma prawnopodatkowa ma diametralnie inny charakter aniżeli norma prawa cywilnego, a ponadto prawo podatkowe jest jedną z najbardziej restrykcyjnych gałęzi prawa publicznego (Małecki, 1998, s. 155 i nast.).

Związki, które zachodzą między prawem podatkowym a prawem cywilnym, mają zarówno charakter powiązań systemowych, jak i powiązań strukturalnych (Golat, 2000).

Istota powiązań systemowych polega na posługiwaniu się przez prawo podatkowe instytucjami wykształconymi na gruncie prawa cywilnego. W takim przypadku następstwa zdarzeń lub czynności prawnych związanych z określonymi instytucjami prawa cywilnego stwarzają przesłanki dla funkcjonowania instytucji prawnopodatkowych. Ich konsekwencją może być powstanie obowiązku podatkowego w zakresie określonego podatku.

Powiązania strukturalne wynikają z tego, że zarówno prawo cywilne, jak i podatkowe mają zbliżony (a niekiedy identyczny) zakres stosunków społecznych poddanych regulacji normatywnej. Dokonuje się charakterystyczne zjawisko wzajemnego przenikania norm prawnych. W następstwie obrotu prawnego kształtowanego przez zasadę autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych uzyskuje się przychód, dochód, majątek, są dokonywane operacje dotyczące mienia i jego składników majątkowych. Zarówno przychód, dochód, majątek, jak i rozdysponowanie majątkiem mogą stanowić przedmiot opodatkowania. Wówczas przedmiot stosunku cywilnoprawnego jest jednocześnie zbliżony bądź tożsamy z przedmiotem stosunku prawnopodatkowego.

Kształtują się wzajemne więzi o charakterze przedmiotowym, a także podmiotowym. Zarówno bowiem prawo cywilne, jak i prawo podatkowe w normowanych przez siebie stosunkach społecznych posługują się określeniami: majątek, prawa majątkowe, nieruchomości, rzeczy ruchome, przychód, dochód, zysk, wydatek, koszt, amortyzacja, usługa, towar, sprzedaż, umowa, hipoteka, zastaw, spadek, leasing, licencja, znak towarowy, know-how, wierzytelności, cesja wierzytelności, dług, przejęcie długu, zwolnienie z długu, pożyczka. Używane w prawie podatkowym określenia: osoba fizyczna, osoba prawna, spółka, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej – są wyjaśniane przy zastosowaniu instytucji prawa cywilnego.

Relacje i wzajemne uwarunkowania między prawem cywilnym a prawem podatkowym ukazują jako alternatywę realizacji obowiązku podatkowego możliwość uchylenia się od tego obowiązku, co może prowadzić do ograniczania skuteczności przepisów podatkowych. Ważne i skuteczne na gruncie prawa cywilnego umowy nie oznaczają, że wynikające z tych umów następstwa są legalne w obszarze prawa podatkowego.

Podstawowy problem dotyczy kwestii skuteczności umów cywilnoprawnych w obszarze prawa podatkowego, a zwłaszcza następstw w zakresie uchylania się od obowiązków podatkowych bądź łagodzenia ciężarów podatkowych przy zastosowaniu instytucji i zasad prawa cywilnego (Kalinowski, 2001, s. 45–177).

Obejście prawa podatkowego – aspekt ewolucyjny (prawny i orzeczniczy)

Od 1 stycznia 1998 r., tj. od dnia wejścia w życie przepisów Ordynacji podatkowej, nie było regulacji prawnej, która by – czy to w aspekcie materialnym, czy też procesowym – dotyczyła obejścia prawa podatkowego (szerzej na ten temat: Stanik, Winiarski, 2009; Stanik, 2008, s. 48–69). Stan taki trwał do 31 grudnia 2002 r.

Istotę postępowania podatkowego stanowiło prawo organu podatkowego do oceny treści wszelkich stosunków prawnych, które mogłyby mieć wpływ na wysokość ciążących na podatniku zobowiązań podatkowych; treść umów cywilnoprawnych oraz wyrażona w nich wola stron w takim zakresie, w jakim wpływają na obowiązek podatkowy, stanowi element prawnopodatkowego stanu faktycznego. Na gruncie prawa podatkowego czym innym jest ważność czynności cywilnoprawnych, a czym innym skuteczność tych czynności. Możliwa jest zatem taka sytuacja, że czynność prawna będzie z cywilnoprawnego punktu widzenia ważna, ale nie wywoła oczekiwanych skutków w sferze obowiązków podatkowych – takich skutków, których oczekują strony umowy cywilnoprawnej.

Koncepcja obejścia prawa podatkowego znajdowała wsparcie w orzecznictwie sądowym, które prezentowało pogląd, że przepisy prawa podatkowego jako prawa autonomicznego nie mogą być rozpatrywane w aspekcie skutków czynności cywilnoprawnych zawieranych przez podatników. Dlatego należy oddzielić kwestię prawidłowości w aspekcie prawa cywilnego oraz skutki wykonania umowy przez stronę od skutków, jakie wywołują określone działania gospodarcze, dokonane przez podatnika w sferze jego obowiązków podatkowych¹.

Stwierdzano również, że dokonując wykładni prawa podatkowego, organy podatkowe powinny w szczególności zwracać uwagę na to, czy swoboda w kształtowaniu stosunków na gruncie prawa cywilnego i przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w interpretacji przepisów ustaw podatkowych nie prowadzi do uchylecia się danego podmiotu od opodatkowania albo zmniejszenia należnego obowiązku podatkowego².

Ponadto w sprawach podatkowych orzekające organy podatkowe mogą nie tylko oceniać umowy cywilnoprawne z punktu widzenia wąsko pojętego interesu fiskalnego, lecz także oceniać istot-

ną treść umów pod względem skutków prawnych w świetle przepisów ogólnych kodeksu cywilnego, dotyczących zarówno czynności prawnych, jak i przepisów o zobowiązaniach umownych, nie wykluczając oceny z punktu widzenia przesłanek z art. 58 § 1 w zw. z art. 353 § 1 k.c.³

Wskazywano także, że umowy określane przez strony jako „najem”, „dzierżawa” lub nazwą o podobnym charakterze, w tym także terminem „leasing”, powinny być w pierwszej kolejności oceniane pod względem zgodności ich nazwy z treścią. W tej fazie badania organy podatkowe mogą brać pod uwagę wszelkie kryteria, a w szczególności zamiar stron i cel umowy⁴.

Na gruncie prawa podatkowego jest więc dopuszczalne badanie zawartej przez strony umowy cywilnoprawnej, a to oznacza, że taką umowę trzeba oceniać pod kątem następstw w zakresie skutków podatkowych, jakie ta umowa wywołuje.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym pojawił się także nurt krytyczny. Stwierdzano, że dopiero 1 stycznia 2003 r. pojawił się przepis art. 24b § 1 o.p. uprawniający organy podatkowe i organy kontroli skarbowej do pominięcia przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym.

Ta nowelizacja miała charakter normatywny i potwierdzała, że przed dniem jej wejścia w życie praktyka taka była pozbawiona podstaw prawnych⁵.

W sądownictwie administracyjnym została też sformułowana teza, że art. 24b § 1 o.p. wprowadzał klauzulę generalną, która odnosiła się wyłącznie do stosunku prawnopodatkowego. Nie dotyczył zatem oceny czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia ich zgodności z bezwzględnie obowiązującymi normami prawa cywilnego. Stano-

¹ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94, M. Pod. 1995, nr 7.

² Wyrok NSA w Katowicach z dnia 27 września 1995 r., SA/Ka 1682/94, CBOSA.

³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 kwietnia 1999 r., III SA 1610/98, CBOSA.

⁴ Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPS 14/00, ONSA 2001, nr 4, poz. 147.

⁵ Wyrok składu 7 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03, ONSA 2004, nr 12, poz. 44; zob. podobne rozstrzygnięcia WSA w Warszawie: z dnia 30 maja 2005 r., III SA/Wa 1/05, POP 2006, z. 4, poz. 61; z dnia 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, POP 2007, z. 2, poz. 28.

wił on szczególną regulację pozwalającą na pominięcie skutków podatkowych ważnych na gruncie prawa cywilnoprawnego czynności (w szczególności umów zawieranych w ramach wynikającej z art. 353¹ k.c. zasady swobody umów), gdy celem tych czynności jest wyłącznie osiągnięcie określonych skutków podatkowych⁶.

Do Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 r. wprowadzono przepis art. 24b § 17, zgodnie z którym organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

Wyrokiem TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41, przepis ten uznano za niekonstytucyjny⁸.

Orzecznictwo sądowoadministracyjne, uwzględniając prawo podatnika do optymalizacji ciężarów podatkowych, a także wolność swobodnego kształtowania czynności prawnych w granicach zakreślonych przez prawo, przejawia daleko idącą powściągliwość w odniesieniu do problemu obejścia prawa podatkowego.

I tak formułowano tezę, że to organy podatkowe nie mają na gruncie prawa podatkowego podstaw

do kwestionowania umów skutecznie zawartych, nawet jeśli ich celem jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako naturalnym prawem każdego podatnika. Do organów podatkowych, a następnie sądu administracyjnego, należy ocena, jak skutecznie (zgodnie z prawem) te dążenia są przez konkretny podmiot realizowane⁹. Nie istnieje również generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania mającego na celu powstanie zobowiązania podatkowego w wysokości największej z możliwych¹⁰.

Od 1 września 2005 r. został wprowadzony do Ordynacji podatkowej art. 199a (nie była to klauzula obejścia prawa). To rozwiązanie prawne dotyczyło tylko trzech zagadnień:

- ustalenia treści czynności prawnej dokonanej przez strony umowy;
- ustalenia skutków podatkowych w przypadku pozorności czynności prawnej;
- wystąpienia organu podatkowego do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Istotny jest zatem problem dotyczący uprawnień organów podatkowych do występowania z powództwem przed sądem powszechnym w trybie art. 1891 Ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 101 z późn. zm.) o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w przypadku powstania w tym zakresie wątpliwości. Rzecz dotyczy tego, kiedy organ podatkowy staje się obowiązany do wystąpienia z takim powództwem (Łukawska, 2008, s. 25; Filipczyk, 2007, s. 20).

Judykatura sądu administracyjnego rozstrzygnęła ten problem, formułując następujące tezy.

Treść art. 199a § 3 o.p. wskazuje, że o wątpliwościach co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa można mówić tylko wów-

⁶ Wyrok NSA z dnia 18 października 2006 r., II FSK 1353/05, CBOSA.

⁷ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387 z późn. zm.).

⁸ Trybunał orzekł, że klauzula generalna zawarta w art. 24b nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytej określoności ustawowo ujętych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Stanowisko to zostało przytoczone w uzasadnieniu ustawy nowelizującej u.p.d.o.p. w zakresie wykreślenia art. 24a oraz 24b o.p. oraz wprowadzenia do niej art. 199a jako podstawy dokonywanej nowelizacji (zmiana została dokonana Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 143, poz. 1199 z późn. zm.).

⁹ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2005 r., II FSK 82/05, CBOSA.

¹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, CBOSA.

czas, gdy w sprawie zostały zgromadzone dowody, które te wątpliwości nasuwają¹¹.

Tylko wtedy organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym są związane skutki podatkowe. Poza zakresem normy z art. 199a § 3 o.p. pozostają okoliczności faktyczne sprawy¹².

Ustalenia prawomocnego skazującego wyroku wydanego w postępowaniu karnym nie mogą być podważane w toku postępowania cywilnego w trybie art. 199a § 3 o.p.¹³

Przepis art. 199a § 3 o.p. nie określa żadnych konsekwencji podatkowych działań podatnika ani w zakresie jego praw, ani obowiązków. Z jego treści oraz usytuowania w przepisach Ordynacji podatkowej wynika, że ma on ściśle procesowy charakter. O jego naruszeniu w stopniu dającym podstawę do uwzględnienia skargi można mówić wtedy, gdy możliwe jest wykazanie, że niezastosowanie tego przepisu miało istotny wpływ na wynik sprawy. Użyte w art. 199a § 3 o.p. pojęcie wątpliwości należy rozumieć w kategoriach obiektywnych. Oznacza to, że nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego, że tych wątpliwości nie ma, czy subiektywnego przekonania podatnika, że te wątpliwości istnieją¹⁴.

Istotą regulacji wprowadzonej przepisem art. 199a § 3 o.p. było odjęcie uprawnienia organom podatkowym do samodzielnego rozstrzygnięcia trudnych, cywilnoprawnych kwestii pojawiających się w toku postępowania podatkowego; przywołane regulacje nie pozbawiły tych organów możliwości samodzielnego ustalania istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Tyl-

ko wówczas organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, gdy w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku lub prawa, z którym są związane skutki prawne¹⁵.

Artykuł 199a § 3 o.p. nakazuje organowi podatkowemu wystąpić do sądu powszechnego, jeżeli w toku postępowania pojawią się wątpliwości odnoszące się do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym wiążą się skutki podatkowe. Powyższy obowiązek nie dotyczy sytuacji, w której organ podatkowy kwestionuje fakt wykonania umowy, ale żaden z uczestników postępowania nie ma wątpliwości, że umowa została zawarta¹⁶.

Użyte w art. 199a § 3 o.p. pojęcie wątpliwości należy rozumieć w kategoriach obiektywnych. Ocena dokonana w tym zakresie musi być poprzedzona analizą całokształtu okoliczności sprawy. Wątpliwości nie mogą być wynikiem subiektywnych zapatrywań organu podatkowego, ale muszą wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego¹⁷.

W pierwszej kolejności organ podatkowy jest zobowiązany podjąć próbę przeprowadzenia dowodu z zeznań strony. Następnie, zgodnie z art. 191 o.p., powinien dokonać oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego. Dopiero wówczas, gdy dokonana ocena uzasadnia wnioski, że istnieją obiektywne wątpliwości w zakresie, o którym mowa w art. 199a § 3 o.p., obowiązkiem organu podatkowego będzie wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego albo prawa, z którym są związane skutki podatkowe. Jeżeli jednak organ podatkowy wykaże w sposób niebudzący wątpliwości, dokonując zgodnie z art. 191 o.p. oceny prawidłowego, zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, że dana

¹¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2008 r., I SA/Rz 906/07, CBOSA.

¹² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2008 r., I SA/Bd 838/07, CBOSA.

¹³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lutego 2008 r., I SA/Kr 481/07, CBOSA.

¹⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 marca 2008 r., I SA/Gd 1028/07, CBOSA.

¹⁵ Wyrok WSA w Gorzowie z dnia 27 marca 2008 r., I SA/Go 113/08, CBOSA.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2008 r., II FSK 523/07, CBOSA.

¹⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Ol 446/08, CBOSA.

okoliczność została udowodniona, i uzasadni odpowiednio swoje stanowisko, wówczas brak wystarczających podstaw do zastosowania art. 199a § 3 o.p.¹⁸

Obejście prawa podatkowego – istota i charakter

Przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób sprzeczny z brzmieniem ustawy; oszukańczo wobec ustawy działa ten, kto, postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy, obchodzi jej intencje (Radwański 2002, s. 227; Longchamps de Bériér, 2004).

Uwarunkowania prawopodatkowe są ważną przyczyną zawierania umów. Uwzględnia się korzyści podatkowe płynące dla stron kontraktu. Ocenia się, które instytucje prawa cywilnego mogą być przydatne do całkowitego omięcia obowiązków podatkowych, a które mogą posłużyć tylko do ograniczenia skuteczności przepisów podatkowych.

Przepisy prawa podatkowego nie zabraniają stronom umowy podejmowania działań, czynności, które byłyby najbardziej korzystne z podatkowego punktu widzenia. Jest tylko jeden warunek. Działanie i czynności powodujące ten skutek muszą być legalne i zgodne z prawem podatkowym.

Dyspozytywny charakter czynności cywilnoprawnych oznacza możliwość kształtowania przez strony sytuacji prawnej w zakresie obowiązków i uprawnień w sposób dowolny. Dowolność ta dotyczy tylko obszaru prawa cywilnego (ważność i skuteczność umów). Następstwa czynności cywilnoprawnych ocenia się z punktu widzenia podatkowego, przyjmując jako punkt odniesienia treść obowiązku podatkowego określonego w danym podatku. Uwzględnia się także funkcje, które ma realizować prawo podatkowe. Podstawowy i zasadniczy cel regulacji podatkowych ma charakter fiskalny.

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 września 2007 r., VIII SA/Wa 425/07, CBOSA.

Prawo podatkowe nie jest związane cywilnoprawnymi następstwami wynikającymi z danej czynności (kontrakt, umowa). W praktyce oznacza to, że organy podatkowe nie są związane cywilnoprawną oceną wywołanych skutków zarówno przy ustalaniu faktu powstania obowiązku podatkowego, jak i na etapie ustalania bądź określania wysokości zobowiązania podatkowego.

Instytucje i zasady prawa cywilnego mogą służyć do wywoływania w obszarze prawa podatkowego następstw wypływających z dokonanych czynności pozornych.

Czynnościami pozornymi są działania, które określony, rzeczywisty skutek tylko udają. Udawanie może dotyczyć określonej formy, trybu, treści, czasu, miejsca działania osoby. Pod czynnościami pozornymi ukryte są prawdziwe czynności prawne. Przy określaniu obowiązku podatkowego chodzi zatem o różnicę, która istnieje między udawanymi a rzeczywistymi czynnościami bądź działaniami. Prawo cywilne może być wykorzystywane do maskowania rzeczywistej treści stosunków, które łączą strony umowy.

Ograniczenie skuteczności stosowania przepisów prawa podatkowego dokonuje się przy zastosowaniu koncepcji obejścia ustawy podatkowej (Brzeziński, 2004, s. 7; Karwat, 2002; Kalinowski, 2001; Kukulski, 2005). W doktrynie podatkowej wskazuje się dwa możliwe sposoby rozumienia określenia „obejście ustawy podatkowej” (szerzej na ten temat: Brzeziński, 2002, s. 50; Kudert, Jamroży, 2007; Litwińczuk, 2003; Radzikowski, 2007, 2005; Rozmaryn, 1939, s. 196 i nast.).

Po pierwsze, obejściem ustawy podatkowej jest takie celowe ukształtowanie stosunków, że podatek w danym przypadku się nie należy, mimo osiągnięcia przez podatnika tych samych skutków, jak w sytuacjach powodujących powstanie obowiązku podatkowego.

Po drugie, obejście ustawy podatkowej jest celowym ukształtowaniem stosunków w taki sposób, że zobowiązanie podatkowe nie powstaje, mimo osiągnięcia przez podatnika tych samych skutków gospodarczych, jak w identycznej sytuacji, tylko inaczej kwalifikowanej z punktu widzenia prawa cywilnego, powodującej powstanie obowiązku

podatkowego. Można przyjąć, że obejściem prawa podatkowego jest działanie podatnika, które naruszając przepisy prawa podatkowego, jest podejmowane w celu osiągnięcia ustępstwa niemożliwego do zrealizowania, gdyby działanie to pozostawało w zgodzie z treścią przepisów podatkowych (Stanik, Winiarski, 2008).

Obejście ustawy podatkowej może zatem oznaczać konieczność spełnienia następujących przesłanek (Karwat, 2002, s. 35):

- 1) osiągnięcie przez podatnika takiego efektu gospodarczego (finansowego), który zgodnie z wolą ustawodawcy powinien być obciążony podatkiem;
- 2) nadanie tej transakcji takiej formy cywilnoprawnej, z którą nie wiąże się obowiązek podatkowy;
- 3) forma transakcji ma nietypowy charakter w odniesieniu do efektu gospodarczego (finansowego);
- 4) podatnik zdradza zamiar dokonania obejścia podatku.

Obejście ustawy podatkowej wiąże się zatem z nadużyciem konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do nieureczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy¹⁹.

Transakcje zawierane w celu obejścia ustawy podatkowej mają pewne charakterystyczne cechy, a podstawowe z nich można ująć następująco (Karwat, 2002, s. 35): są nienaturalne, dziwaczne, nieprzejrzyste, sztuczne, skomplikowane, rozwickłe, drobiazgowo, nieefektywne, mało przydatne. Można zatem uznać, że istota obejścia obowiąz-

ku podatkowego to postępowanie zmierzające do określonego, innego niż typowe w danych okolicznościach, ukształtowania stosunków gospodarczych, majątkowych, finansowych, a jedynym zamierzonym efektem takiego działania ma być korzystniejsza – z punktu widzenia podatnika – prawnopodatkowa klasyfikacja tych stosunków (Karwat, 2002, s. 35).

Przy ocenie podatkowych następstw obejścia ustawy podatkowej za pomocą instytucji prawa cywilnego należy stosować następujące kryteria:

- 1) obowiązek podatkowy należy do sfery prawa publicznego, dlatego przy jego wykonywaniu nie można posługiwać się wyłącznie normą prawa regulującą stosunki z obszaru prawa cywilnego;
- 2) zarówno obowiązki podatkowe, jak i związane z nimi uprawnienia – wynikające z ustaw podatkowych – nie mogą być znoszone, zmieniane czy też poszerzane umowami cywilnoprawnymi;
- 3) umowy cywilne zawierane przez strony nie mogą wywierać żadnych skutków, które polegałyby na modyfikacji obowiązków podatkowych podatnika, podobnie jak nie mogą powodować zmian w istniejącym czy też mającym powstać stosunku podatkowym; umowy takie jako należące do sfery prawa prywatnego nie mają bowiem wpływu na obowiązki stron tych umów, które wynikają z powszechnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego;
- 4) umowy cywilnoprawne, które kształtują wzajemne prawa i obowiązki stron danej umowy, nie mogą być wykorzystywane do obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego;
- 5) zasada swobody umów nie może być rozumiana jako forma prowadząca do skutecznego ubezwłasnowolnienia prawa podatkowego;
- 6) obowiązki i uprawnienia podatkowe nie są zależne od woli stron, a w prawie podatkowym nie obowiązuje zasada: co nie jest zabronione, jest dozwolone; wręcz przeciwnie, każde uprawnienie i obowiązek podat-

¹⁹ Karwat (2002); zob. także wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 marca 2008 r., I SA/Go 113/08, CBOSA. Nieznajomość przepisów prawa nie jest okolicznością wskazującą na świadome działanie w „oszukiwanej transakcji”. Branie udziału w takiej transakcji, żeby mogło wywołać negatywne dla nabywcy skutki, wymaga zaistnienia „umyślności”, natomiast nieznajomość przepisów, które dotyczą zawieranej transakcji, obciążona jest niedbalstwem, które jest rodzajem winy, ale nieумыślnej, a nie – umyślnej; zob. także Litwińczuk (2000).

nika muszą wynikać z konkretnego przepisu prawa podatkowego²⁰.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Jest to rozwiązanie prawne, wprowadzone do Ordynacji podatkowej 15 lipca 2016 r. (Dział IIIA, Rozdział 1 – Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania).

Unikanie opodatkowania jest to legalna, zgodna z prawem forma optymalizacji opodatkowania, która może prowadzić do zmniejszenia wysokości kwoty podatku. Do czasu wprowadzenia klauzuli, w polskim porządku prawnym nie obowiązywała norma nakazująca podatnikowi podejmowanie takich działań, które zmierzają w kierunku zwiększenia obciążenia podatkowego²¹.

Klauzula wyznacza granice dopuszczalnej, czyli akceptowanej przez organ podatkowy, optymalizacji opodatkowania. Wskazuje kryteria, według których Szef KAS może ocenić, czy podatnikowi można postawić zarzut przekroczenia granic akceptowanego unikania opodatkowania.

Zgodnie z art. 119a z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia wówczas, gdy łącznie zostały spełnione następujące przesłanki:

- podatnik podejmuje działania, w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
- osiągnięcie korzyści podatkowej jest głównym lub jednym z głównych celów działania podatnika;
- działania podatnika, w danych okolicznościach faktycznych, prawnych są sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy lub przepisem ustawy;
- sposób działania podatnika jest sztuczny.

²⁰ Umowy cywilnoprawne nie mogą zmieniać obowiązków, jakie wynikają z przepisów prawa podatkowego, a organy podatkowe w ramach przysługujących im uprawnień (art. 191 o.p.) są władne oceniać skuteczność czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa daninowego. Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2008 r., I FSK 264/07, CBOSA.

²¹ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K4/03.

Treść, zakres i forma prawna klauzuli ograniczają, a w zasadzie eliminują możliwość zgodnego z prawem osiągnięcia korzyści podatkowej. Dokołało się przesunięcie granicy pomiędzy optymalizacją a unikaniem opodatkowania w takim kierunku, że każde działanie, któremu będzie towarzyszyć intencja osiągnięcia korzyści podatkowej, może być kwalifikowane jako unikanie opodatkowania.

Klauzula ma charakter generalny, a to oznacza, że – co do zasady – znajduje zastosowanie do każdej czynności podjętej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i to bez względu na to, na gruncie jakiego podatku zamierzona korzyść ma zostać zrealizowana²².

Istotą klauzuli jest określenie skutków podatkowych w stosunku do istniejącego stanu faktycznego, ale według zasad właściwych dla stanu faktycznego, który nie zaistniał, a który w określonych okolicznościach należy uznać za adekwatny w zakresie ustalenia skutków podatkowych. Skutki podatkowe ocenia się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynność odpowiednia może polegać zarówno na działaniu, jak i zaniechaniu. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny.

Dla zastosowania przepisów klauzuli konieczne jest określenie, że następujące po sobie czynności są powiązane w taki sposób, że ich nadrzędnym i wspólnym celem jest unikanie opodatkowania.

Definicja korzyści podatkowej nie określa istoty tego pojęcia. Ogranicza się jedynie do wyliczenia postaci, w jakich korzyść może wystąpić (art. 3 pkt 18 o.p.):

- niepowstanie zobowiązania podatkowego;
- odsunięcie w czasie zobowiązania podatkowego;
- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego;

²² Poza podatkiem od towarów i usług.

- powstanie straty lub jej zawyżenie;
- powstanie nadpłaty lub jej zawyżenie;
- powstanie prawa do zwrotu podatku;
- zawyżenie zwrotu podatku.

Przy określaniu korzyści podatkowej zrezygnowano z kwotowego określenia jej limitu²³.

Korzyść podatkowa ma być głównym lub jednym z głównych celów działania podatnika. Zgodnie z art. 119d przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez podatnika. Czynność oznacza zarówno czynność jednorazową, a także zespół powiązanych ze sobą czynności dokonanych przez te same bądź różne podmioty. Cel, o którym stanowi treść artykułu, musi być realny, sprawdzalny, a zatem musi opierać się na obiektywnych kryteriach. Cel ekonomiczny jest odnoszony do prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.

Klauzulę stosuje się także wówczas, gdy istnieją „inne, równorzędne do korzyści cele działania” lub „są jednym z głównych celów działania”.

Każde działanie podatnika jest faktycznie ukierunkowane na osiągnięcie określonego i oczekiwanego skutku gospodarczego, ekonomicznego, finansowego. Rozstrzygając o tym, czy korzyść podatkowa była głównym lub jednym z głównych celów działania podatnika decydująca jest odpowiedź na pytanie – czy osiągnięcie korzyści podatkowej determinowało sposób działania podatnika. Ocena tego, co determinowało działanie podatnika jest subiektywna, zatem Szef KAS zawsze może uznać, że to działanie było determinowane korzyścią podatkową.

Działanie sztuczne w wymiarze językowym oznacza tyle, co działanie osobliwe, dziwaczne, niedorzeczne, nienaturalne, nieadekwatne. W wymiarze normatywnym, tj. zgodnie z art. 119c, sformułowano definicję negatywną, zgodnie z którą sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że

²³ Limit taki obowiązywał do 31 grudnia 2018 r. i wynosił 100 tys. zł.

podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami, zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Wnioskowanie *a contrario* pozwala zatem uznać, że wszystkie pozostałe działania są sztuczne. Tym samym podatnik został pozbawiony prawa do wyboru najłagodniejszej podatkowo formy realizacji swoich przedsięwzięć gospodarczych, albowiem wynikające z takich działań korzyści podatkowe zostaną uznane za unikanie opodatkowania.

W art. 119c § 2 prawodawca wymienia przykładowe działania, które należy uznać za sztuczne. Jest to katalog otwarty, albowiem użyto w nim zwrotu „w szczególności”. I tak, sztuczność to między innymi:

- nieuzasadnione dzielenie operacji lub
- angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności, lub
- elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących.

Ocena rozwiązań prawnych, na których jest oparta klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Klauzula²⁴ narusza zasady ustrojowe, które stanowią o respektowaniu przez prawodawcę zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Neguje, i to w sposób oczywisty, jaskrawy, treść zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Oznacza to,

²⁴ Na temat teoretycznych założeń klauzuli, możliwych koncepcji rozwiązań prawnych, ich uzasadnień, w sposób kompleksowy wypowiada się A. Olesińska (2018), a w szczególności patrz: charakter prawny i struktura klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 295–318; dylematy konstrukcji prawnej, s. 319–341; perspektywy wprowadzenia klauzuli w Polsce, s. 343–358.

że klauzula stoi w sprzeczności z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym, został złamany konstytucyjny nakaz, który zobowiązuje prawodawcę do precyzyjnego, tj. jednoznacznego w treści, zakresu i przesłanek dopuszczalnej ingerencji w prawa podmiotowe podatnika. Arbitralne wkroczenie w wolności gwarantowane Konstytucją, w tym wolności gospodarcze, jest tym bardziej niebezpieczne dla podatnika, że przyjęte w klauzuli unormowania proceduralne, które mają chronić podatnika przed nadużyciem stosowania klauzuli, są tylko pozorne i mają charakter złudy prawnej²⁵. A to narusza zasadę wzajemnej lojalności w relacjach państwo–podatnik.

W rzeczywistości, brak jest instytucjonalnego rozwiązania, które skutecznie chroni podatnika przed nadużywaniem klauzuli, a zatem przed arbitralnością decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Tym samym, została złamana konstytucyjna zasada, która nakazuje ustanawianie takiego trybu postępowania, który w sposób realny, rzeczywisty, chroni podatnika przed nieuzasadnionym zarzutem unikania opodatkowania.

Konstrukcja prawa klauzuli, użyte w niej zwroty, terminy, definicje, pozwala postawić zarzut, że prawodawca nie jest racjonalny pod względem językowym²⁶.

Klauzula zawiera zwroty nieostre, o charakterze ocennym, często niedookreślone. I tak, treść i sens klauzuli wyznaczają następujące zwroty: „korzyść podatkowa”, „sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”, „główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności”, „sztuczny sposób działania”, „stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć”, „czynność odpowiednia”, „działanie rozsądne”, „kierowanie się zgodnym z prawem celem innym niż osiągnięcie korzyści podatko-

wej”, „stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej”, „sposób działania nie jest sztuczny”, „zastosowanie sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, „nieuzasadnione dzielenie operacji”, „brak uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego”, „elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu zbliżonego do stanu istniejącego”, „ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe”, „korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym”.

Te wszystkie użyte w klauzuli zwroty, które są kluczowe dla postawienia zarzutu unikania opodatkowania, stanowią dla podatnika zagrożenie dla skutecznej ochrony praw podmiotowych, stanowią zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego, albowiem „...powstaje nadmierny pas nieostrości znaczeniowej i nadmiernie rozbudowane pole dla luzu decyzyjnego organów podatkowych” (Münich, 2017, s. 171).

Taki sposób ujęcia klauzuli uświadamia, że prawodawca ukształtował jej konstrukcję prawną świadomie na dramacie ludzkiej wolności, w tym wolności gospodarczej. Jest tak dlatego, że:

- przesłanki interpretacji zwrotów ocennych, a przy tym niedookreślonych, są determinowane elementami subiektywnymi organu podatkowego;
- definicjom (np. „działanie sztuczne”) nadano taką treść, która nie gwarantuje jednolitości decyzji podejmowanych przez organy podatkowe;
- treść klauzuli stwarza pole dla różnorodności i dowolności interpretacji, zawiera bowiem niedookreśloną treść normatywną, dlatego rozstrzygnięcia Szefa KAS stają się nieprzewidywalne, a zatem nieobliczalne dla podatnika;
- przepisy klauzuli odwołują się do kryteriów nieobiektywnych, niesprawdzalnych, co najmniej trudno weryfikowalnych, albowiem kryteria weryfikacji są nieostre, a przez to

²⁵ Zob. na ten temat Dział IIIa o.p. *Przeciwdziałanie przeciwko unikaniu opodatkowania*, rozdział 2 – *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania*; rozdział 3 – *Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*; rozdział 4 – *Opinie zabezpieczające*; rozdział 5 – *Cofnięcie skutków unikania opodatkowania*.

²⁶ Zob. na ten temat krytyczną analizę M. Münich (2017, s. 164–174).

- prowadzą do uproszczeń i schematycznych ocen, u podłoża których tkwi założenie, że podatnik dąży do unikania opodatkowania;
- nawet jeżeli podatnik dowiedzie, że osiągnął w wyniku działania skutek gospodarczy, to nadal może usłyszeć zarzut unikania opodatkowania („...osiągnięcie korzyści (...) było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania”);
 - zakres zastosowania klauzuli, z uwagi na treść konstrukcji prawnej, jest praktycznie nieograniczony; dyrektywa, która wynika z tej konstrukcji przyjmuje następujący standard – *jeśli nie chcesz się narazić na zarzut unikania opodatkowania, to przy wyborze formy organizacyjnej prowadzonej działalności, a także przy wyborze czynności gospodarczych, wybieraj takie, które przynoszą w efekcie najwyższy dochód podatkowy* – to oznacza, że została zniesiona swoboda działalności gospodarczej podatnika, a zatem rozwiązanie prawne anuluje i unieważnia treść konstytucyjnej zasady swobody podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 21 i 22 Konstytucji);
 - ustalenie pojęć nieostrych powierzono faktycznie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, albowiem ustawodawca przekazał mu pełną swobodę w ustalaniu w procesie wykładni i stosowania prawa treści użytych w klauzuli zwrotów.

Standardem legislacyjnym jest wymóg stanowienia przez prawodawcę przepisów podatkowych w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym (Choduń, 2018, s. 143–178). Adresaci oczekują bowiem od ustawodawcy stanowienia przepisów nienagannych z punktu widzenia techniki legislacyjnej, a więc niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków bądź przyznanych uprawnień. Wadliwa, niedokładna, w wysokim stopniu nieokreślona i niejasna redakcja przepisów prawa podatkowego uniemożliwia precyzyjne ustalenie treści zawartej w regulacji ustawowej, a to powo-

duje niepewność co do obowiązków, jak i uprawnień²⁷.

Taki generalny zarzut można sformułować pod adresem rozwiązania przyjętego w treści art. 119a–119f.

Rozwiązania prawne, które są ujęte w sposób nieprecyzyjny, niejednoznaczny, powodujący istotne wątpliwości interpretacyjne, mogą prowadzić do tego, że przepisy te zostaną uznane przez Trybunał Konstytucyjny za sprzeczne ze standardem określoności (Granat, 2018, s. 148 i nast.; Zalaśki, 2004, s. 18 i nast.; Choduń, 2018, s. 179–283).

Naruszenie przez ustawodawcę standardu jasności nie zawsze stanowi dostateczne uzasadnienie dla stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów. Może to mieć miejsce tylko wówczas, gdy ta niejasność jest tak daleko posunięta, że wynikającej z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków, które służą eliminowaniu niejedności w stosowaniu prawa²⁸.

Każdy przepis prawa podatkowego, który ogranicza prawo własności, inne prawa majątkowe oraz wolności ekonomiczne, musi być sformułowany w sposób, który pozwala jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Ponadto przepis ten musi być tak precyzyjny, aby była zapewniona jego jednolita wykładnia i stosowanie. Musi być też ujęty tak, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulacje, które

²⁷ Wyroki TK z dnia: 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, nr 3, poz. 51; 7 listopada 2006 r., SK 42/05, OTK 2006, nr 10, poz. 148.

²⁸ Wyroki TK z dnia: 3 grudnia 2002 r., P 13/02, OTK 2002, nr 7, poz. 90; 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK 2004, nr 10, poz. 103; 28 lutego 2008 r., K 43/07, OTK 2008, nr 1, poz. 8. Pozbawienie mocy obowiązującego przepisu, z powodu jego niejasności, traktować należy jako ostateczność, stosowaną tylko wtedy, gdy inne metody, w szczególności wykładania orzecznictwa sądowego, zawiodą. Przesłanką niekonstytucyjności będzie więc tylko nieokreśloność o charakterze kwalifikowanym. Jest nią taka, która powoduje dowolność interpretacji czy też brak możliwości poprawnej i logicznej interpretacji, a w końcu brak możliwości poprawnej, funkcjonalnej, spójnej systemowo interpretacji. Zob. na ten temat wyrok TK z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK 2004, nr 10, poz. 103.

ograniczają korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych.

Artykuł 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa. Jest ona częścią zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasady lojalności. Tego standardu nie spełniają rozwiązania przyjęte w art. 119a–119f klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Konstytucyjna zasada zakazu nadmiernej ingerencji (art. 31 ust. 3 Konstytucji) przenosi punkt ciężkości na adekwatność celu i środka użytego dla osiągnięcia celu danej regulacji prawnej. Zasadę tę powinien uwzględniać ustawodawca, ingerując w sferę praw i wolności ekonomicznych jednostki (obowiązek podatkowy)²⁹.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji wymaga spełnienia konstytucyjnych przesłanek, aby wkroczenie w sferę prawa własności, innych praw majątkowych, a także wolności ekonomicznych nie miało charakteru niekonstytucyjnego³⁰. Wkroczenie więc ustawodawcy podatkowego musi mieć cechę niezbędności, koniecznej dla osiągnięcia

²⁹ Zob. postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2011 r., I SA/Wr 1184/11, LEX nr 1101758: „Zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie wszędzie tam, gdzie organ administracyjny dysponuje uprawnieniem do nałożenia określonego obowiązku albo też do ograniczenia określonego prawa. Niewątpliwie winna być ona respektowana w dziedzinie prawa podatkowego, oparteo na systemie norm o charakterze interwencyjnym, co sprowadza się do przestrzegania zasady, aby wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki, w tym także o charakterze sankcyjnym, były dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim służyć będą do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne, i gdy będą stanowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu”.

³⁰ W wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r., I FSK 1172/08, LEX nr 575019, NSA stwierdził, że „zasada proporcjonalności nie jest jednoznacznie zdefiniowana. Na gruncie literatury przedmiotu można wszakże skonstatować, że zasada ta jest postrzegana jako dyrektywa adresowana do organów stanowiących prawo, zgodnie z którą, organy te, czyniąc użytek z przyznanych kompetencji nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności”.

wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji celów, które to cele są władne uzasadnić naruszenie praw i wolności jednostki. Nie wystarczy przy tym, aby zastosowane środki tylko sprzyjały tym celom lub ułatwiały ich osiągnięcie, albo po prostu, by były wygodne dla organów władzy publicznej. Wkroczenie takie musi być środkiem najmniej dotkliwym dla podatnika, którego wolność lub prawo doznaje ograniczenia³¹.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji oznacza, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń, które przekraczają pewien stopień uciążliwości. Zwłaszcza naruszających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień podatnika a rangą interesu publicznego, który ma podlegać ochronie.

Ocena ograniczenia praw i wolności w kontekście zasady zakazu nadmiernej ingerencji musi koncentrować się na przesłance konieczności wprowadzenia tych ograniczeń. Ta konieczność

³¹ Pamiętać należy o tym, że zasada zakazu nadmiernej ingerencji wynika również z regulacji unijnych. Artykuł 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej zawiera rozwiązanie, zgodnie z którym zakres i formy działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów traktatowych. Zob. także na ten temat Frąckowiak-Adamska (2009). W wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-504/04 *Agrarproduktion Staebelow GmbH v. Landrat des Landkreises Bad Doberman*, ECR 2006, s. I-00679, ETS stwierdził, że „zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”. Podobnie zasadę proporcjonalności ujął ETS we wcześniejszym wyroku z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 *Vincenzo Zardi v. Consorzio agrario provinciale di Ferrara*, ECR 1990, s. I-02515, stwierdzając, że „legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”.

jest warunkowana przesłankami, które są wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji³².

Treść tej zasady upoważnia do stwierdzenia, że przyjęte rozwiązania dotyczące klauzuli oznaczają, że prawodawca przyjął zasadę prymatu, tj. nadrzędności dobra publicznego, utożsamiając to dobro z interesem fiskalnym państwa, nad dobrem jednostki. A takiej zasady nie można wywieść z porządku konstytucyjnego w Polsce.

Zasada wzajemnej lojalności to taki zespół cech przysługujący prawu, które zapewniają podatnikowi bezpieczeństwo prawne³³.

Zasada lojalności to zakaz nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności ekonomicznych podatnika, czyli zakaz kształtowania obowiązków w taki sposób, by nie ograniczały one tych wolności, jeżeli nie wymaga tego ważny interes publiczny.

Obowiązek respektowania przez ustawodawcę zasady lojalności obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadza pozorne instytucje prawne. Oznacza to, że prawodawca nie może w dowolny sposób kształtować treści obowiązujących przepisów, traktując je jako skuteczny instrument do osiągania stale coraz to innych celów, które sobie dowolnie wyznacza (np. tzw. uszczelnianie systemu podatkowego)³⁴.

Lojalność to respektowanie przez prawodawcę warunków, które umożliwiają przewidywalność działań organów państwa i związanych z nimi zachowań podatnika. Bezpieczeństwo prawne, jeśli jest respektowane przez ustawodawcę, umożli-

wia podatnikowi przewidywalność działań organów państwa i związane z tą przewidywalnością prognozowanie własnych działań gospodarczych, majątkowych, finansowych³⁵.

Lojalność jest naruszona wówczas, gdy prawodawca stanowi prawo w taki sposób, że daje to organom podatkowym zbyt dużą swobodę, która prowadzi do dowolności rozstrzygnięć. Zatem konstytucyjnej ochronie, w ramach zasady lojalności, podlegać musi także sposób interpretacji prawa, przyjmowany podczas stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe (zob. Mastalski, 2005a, s. 5–17; 2005b, s. 33–38; 2009, s. 573–581). Taką swobodę uzyskał Szefer KAS.

Wnioski

W doktrynie podatkowej trafnie dowodzi się, że „prawo nie jest prawem, jeżeli nie charakteryzuje się przynajmniej w określonym, minimalnym stopniu pewnością. Wyraża to rzymska paremia *ubi ius incertum, ibi ius nullum*” (Filipczyk, 2013, s. 28).

Z tym wiąże się natomiast kolejne zagadnienie, mianowicie bezpieczeństwo prawne podatnika rozumiane jako pewność prawa. Pewność prawa „to cecha prawa polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane nim skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów” (Filipczyk, 2013, s. 63).

Klauzula ma kwalifikowane wady, albowiem:

- nie zapewnia bezpieczeństwa prawnego podatnikowi,

³² Chodzi tu o bezpieczeństwo państwa lub porządku publicznego, ochronę środowiska, ochronę zdrowia i moralności publicznej, ochronę wolności i praw innych osób. Katalog tych konstytucyjnych przesłanek ma charakter zamknięty, a to oznacza, że nie może być interpretowany rozszerzająco.

³³ „Zasada ta (...) jest kluczem konstytucyjnej aksjologii, wzorcem, z którego Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie rekonstruuje szczegółowe zasady demokratycznego państwa prawa, jest wartością, którą należy uwzględniać w procesie wykładni prawa, a także naczelną regułą sposobu działania wszystkich organów administracji publicznej” (Błaś, 2001, s. 203–204); zob. także Filipczyk (2013, s. 80–112).

³⁴ Wyrok TK z dnia 19 marca 2007 r., K 47/05, OTK 2007, nr 3, poz. 27; zobacz też na ten temat wyroki TK z dnia: 15 lutego 2005 r., K 48/04, 29 listopada 2006 r., SK 51/06.

³⁵ „W państwie prawa obowiązuje prymat prawa, nie zaś polityki. Przyjęcie prymatu polityki, oznaczałoby w istocie zgodę na posługiwanie się prawem dla realizacji bieżących celów politycznych. Mogą to być cele społeczne lub ekonomiczne. Zawsze jednak dla ich realizowania stanowi się i stosuje prawo powszechnie obowiązujące (...) Dochodzimy w ten sposób do najważniejszej zasady konstytucyjnego państwa prawa: zasady zakazującej instrumentalnego traktowania prawa, ściślej, zakazu instrumentalnego stanowienia prawa i instrumentalnego stosowania prawa” (Błaś, 2001, s. 210).

- nie respektuje zasady określoności przepisów prawa podatkowego,
- nie respektuje zasady wzajemnej lojalności w relacjach państwo a podatnik,
- narusza także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Z winy prawodawcy konstrukcja prawna klauzuli jest niejasna, nieprecyzyjna, wieloznaczna, a to stwarza niepewność co do praw i obowiązków podatnika, a zatem stwarza podstawy do arbitralnych rozstrzygnięć organów podatkowych, albowiem swoboda luzu decyzyjnego organu podatkowego jest nadmierna.

Abstract

Countering Tax Avoidance

The Anti Tax Avoidance Rule discussed in the article breaches systemic principles that compel the legislator to respect the principle of a democratic rule of law (as per Article 2 of the Constitution). In an obvious and clear way, the rule betrays the principle of legitimate expectation of the state and statutory tax law. It means that the rule is contradictory to Article 2 of the Constitution in conjunction with Article 31, section 3 of the Constitution. Thus, a constitutional regulation was breached, which obliges the legislator to make precise – that is, unambiguous in terms of the substance, scope, and prerequisites – permissible interferences in taxpayers' rights *ratione personae*. Arbitrary inhibition of the freedoms guaranteed by the Constitution, including economic freedoms, is all the more hazardous for the taxpayer because the procedural regulations applicable within the framework of the rule, which are intended to protect the taxpayer from abuse of the rule, are only apparent; they are a legal illusion. This, in turn, breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by.

The rule has these qualified faults because: a) It does not ensure legal security of the taxpayer; b) It does not respect the principle of descriptiveness of the provisions of tax law; c) It breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by; d) It also breaches the principle of legitimate expectation of the state and the tax law it passes.

By the fault of the legislator, the legal construction of the rule is unclear, imprecise, and ambiguous, which creates uncertainty as to the rights and obligations of the taxpayer, and so it creates a basis for arbitrary decisions of tax bodies because the freedom of the tax authority's decision is excessive.

Keywords: tax avoidance, tax system, GAAR

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Błaś, A. (2001). Zasada zaufania obywatela do państwa, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, R. Mastalski (red.). Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Brzeziński, B. (2002). Tak zwane obejście ustawy podatkowej, glosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, *Monitor Podatkowy*, 6.
- Brzeziński, B. (2004). Narodziny i upadek orzecznictwej doktryny obejścia prawa podatkowego, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, z. 1.
- Choduń, A. (2018). *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Filipczyk, H. (2007). Kwalifikacja cywilnoprawna czynności z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, *Prawo i Podatki*, 12.
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Frąckowiak-Adamska, A. (2009). *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Golat, R. (2000). *Podatki a prawo cywilne*. Warszawa: TUR.
- Granat, M. (2018). Pojmowanie konstytucyjnych zasad prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w: *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, A. Bałaban, P. Mijał (red.). Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kalinowski, M. (2001). *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*. Toruń: TNOiK.
- Karwat, P. (2002). *Obejście prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kudert, S. Jamroży, M. (2007). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- Kukulski, Z. (2005). Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego – rozwiązanie problemu czy więcej nowych kłopotów, w: *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa: C.H. Beck.
- Litwińczuk, H. (2000). Regulacje prawne zapobiegające obchodzeniu przepisów prawa podatkowego, w: *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, A. Kostecki (red.), Kraków: Zakamycze.
- Litwińczuk, H. (2003). Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Prace WPiA UAM*, t. IX.
- Longchamps de Bérier, F. (2004). *Nadużycie prawa w świetle prawa prywatnego*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Łukawska, D. (2008). Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, *Prawo i Podatki*, 6.
- Małecki, J. (1998). Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoliniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, B. Brzeziński (red.), Toruń: TNOiK.
- Mastalski, R. (2005a). Prawo podatkowe a gospodarka, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 3.
- Mastalski, R. (2005b). Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej, *Prawo i Podatki*, 2.
- Mastalski, R. (2009). Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania, w: *Główne Wyzwania i Problemy Systemu Finansów Publicznych*, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), Lublin: KUL.
- Münnich, M. (2017). *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*. Lublin: KUL.
- Olesińska, A. (2013). *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*. Toruń: TNOiK.
- Radwański, Z., Olejniczak, A. (red.). (2002). *Prawo cywilne – część ogólna. System Prawa Prywatnego*, t. 2. Warszawa: C.H. Beck.
- Radzikowski, K. (2005). Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego, *Przegląd Podatkowy*, 2.
- Radzikowski, K. (2007). Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2.
- Rozmaryn, S. (1939). *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*. Lwów: Towarzystwo Naukowe.
- Stanik, K.J. (2008). Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 5(20).
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2008). *Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawnopodatkowe*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2009). *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Zalasiński, T. (2004). W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa, *Państwo i Prawo*, 8.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl

Countering Tax Avoidance

Andrzej Gomułowicz*

The Anti Tax Avoidance Rule discussed in the article breaches systemic principles that compel the legislator to respect the principle of a democratic rule of law (as per Article 2 of the Constitution). In an obvious and clear way, the rule betrays the principle of legitimate expectation of the state and statutory tax law. It means that the rule is contradictory to Article 2 of the Constitution in conjunction with Article 31, section 3 of the Constitution. Thus, a constitutional regulation was breached, which obliges the legislator to make precise – that is, unambiguous in terms of the substance, scope, and prerequisites – permissible interferences in taxpayers' rights *ratione personae*. Arbitrary inhibition of the freedoms guaranteed by the Constitution, including economic freedoms, is all the more hazardous for the taxpayer because the procedural regulations applicable within the framework of the rule, which are intended to protect the taxpayer from abuse of the rule, are only apparent; they are a legal illusion. This, in turn, breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by.

The rule has these qualified faults because: a) It does not ensure legal security of the taxpayer; b) It does not respect the principle of descriptiveness of the provisions of tax law; c) It breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by; d) It also breaches the principle of legitimate expectation of the state and the tax law it passes.

By the fault of the legislator, the legal construction of the rule is unclear, imprecise, and ambiguous, which creates uncertainty as to the rights and obligations of the taxpayer, and so it creates a basis for arbitrary decisions of tax bodies because the freedom of the tax authority's decision is excessive.

Keywords: tax avoidance, tax system, GAAR

JEL Classification: K34

* Professor • Adam Mickiewicz University in Poznan •
✉ ago07gom@amu.edu.pl • ORCID: 0000-0003-3062-0270

Tax law versus civil law: the essence of the conflict

In civil law, two parties entering into an agreement may shape their legal relation as they wish, as long as its substance or purpose contradict neither the nature of such a relation, nor an act of

law, nor the principles of social co-existence. That way civil law expresses the principle of party autonomy, which is of a particular relevance in legal transactions. Parties to an agreement may make unrestrained decisions as to whether they want to conclude an agreement or not, which counterparty to choose, what the wording of the agreement

will be as well as what form of establishment of a legal relation to select.¹ The consequence of contractual freedom in legal transactions is the principle that anything that is not forbidden is allowed. Such a principle does not apply in tax law.

This is because tax law regulates social relations between the state and entities obliged to make payments of money to the state. These relations, whose nature is constructive, are only constituted on the legislator's volition. A specific characteristic of the rules of tax law is that the legislator compels the addressees of the rules to behave in a way defined in the legal tax rules. A legal tax rule has a completely different character than a civil law rule and, what is more, tax law is one of the most restrictive branches of public law (Małecki, 1998, p. 155 ff).

Relations between tax law and civil law are both systemic and structural in nature (Golat, 2000).

The essence of the systemic relations consists in tax law using concepts developed within the framework of civil law. In that case, the consequences of events or legal acts concerned with specific civil law concepts create premises for the functioning of tax and legal concepts. In effect, tax obligation may arise with respect to a particular tax.

The structural connections arise from the fact that both civil and tax law have a similar (and sometimes identical) scope of social relations that are regulated. A characteristic phenomenon of mutual penetration of legal norms emerges. As a consequence of legal transactions shaped by the principle of autonomy of parties to civil law relations, revenue, income, and equity are generated as well as operations on assets are carried out. All of those: revenue, income, assets, and allocation of assets may be subject to taxation. In that case, the substance of a civil law relation is simultaneously similar or identical to the substance of a tax law relation.

Mutual relations both *ratione personae* and *ratione materiae* in character are formed. This is be-

cause both civil law and tax law use the following notions with respect to the social relations that they regulate: assets, property rights, real estate, movable goods, revenue, income, profit, expense, cost, depreciation, service, commodity, sales, agreement, mortgage, lien, heritage, leasing, licence, trademark, know-how, receivables, assignment of receivables, debt, assumption of a debt, exemption from debt, and loan. The notions used in tax law: natural person, legal person, partnership, and entities without legal personality – are explained with the use of the concepts of civil law.

The relations and mutual dependencies between civil law and tax law show that the alternative to meeting the tax obligation is the possibility of evading it, which may lead to decreased effectiveness of tax regulations. Validity and effectiveness of civil law agreements do not mean that their consequences are legal within the framework of tax law.

The basic issue is the effectiveness of civil law agreements within the framework of tax law, and in particular the consequences as regards tax evasion or reduction of tax burdens with the use of civil law concepts and principles (Kalinowski, 2001, pp. 45–177).

Circumvention of tax law: evolutionary aspect (as regards law and judicial decisions)

Since 1 January 1998, that is, from the day the provisions of Tax Ordinance entered into force, there had been no legal regulation that would – whether with regard to the subject-matter or in procedural terms – be concerned with circumvention of tax law.² That had been the case until 31 December 2002.

The essence of tax proceedings was the tax authority's right to evaluate the substance of any legal relation that might influence the burden of

¹ See more in Karwat(2002), pp. 42–49; Rozmaryn (1939), pp. 132–287; Olesińska (2013), pp. 25–43.

² See more in: Stanik, Winiarski (2009); Stanik (2008), pp. 48–69.

tax obligation imposed on a taxpayer; the substance of civil law agreements as well as the parties' will expressed in them to a degree that they influence tax obligation are elements of factual circumstances within the framework of tax law. In tax law, validity of civil law acts is different from the effectiveness of those acts. Hence, it is possible that a legal act will be valid from the point of civil law but will not give rise to the expected consequences as regards tax obligations – ones that are expected by the parties to a civil law agreements.

The concept of circumvention of tax law has found support in the judicial decisions of courts, which held a view that the provisions of tax law as an autonomous law may not be considered with respect to the consequences of civil law acts carried out by taxpayers. Thus, correctness in terms of civil law as well as the consequences of execution of an agreement by a party should be considered separately from the consequences of specific economic operations made by a taxpayer within the framework of their tax obligations.³

It has also been concluded that when interpreting tax law, tax authorities should pay particular attention to whether freedom of shaping civil law relations as well as interpretation of the provisions of tax law from the perspective of civil law does not lead a particular entity to evade taxation or to a reduction of their tax burden.⁴

What is more, in tax cases, the tax authorities that issue a decision may evaluate not only civil law agreements from the point of view of the fiscal interest understood in narrow terms but also the substantial content of the agreements in terms of the legal consequences in the light of the general provisions of the Civil Code concerning both legal acts and the provisions on contractual liabilities; while evaluation from the point of view of the prerequisites stipulated in Article 58, section 1 in

³ Judgement of the Supreme Administrative Court of 10 November 1994, SA/Po 1652/94, Monitor Podatkowy 1995, No. 7.

⁴ Judgement of the Supreme Administrative Court in Katowice of 27 September 1995, SA/Ka 1682/94, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

conjunction with Article 353, section 1 of the Civil Code is possible as well.⁵

It was also indicated that agreements named 'hiring', 'lease with the right to collect proceeds' or with a name of a similar character, including with the term 'leasing', should, first and foremost, be evaluated in terms of the consistency of their name with their substance. At this stage of examination, tax authorities may take into account any criteria, especially the parties' intent and purpose of the agreement.⁶

It is thus acceptable to examine a civil law agreement between parties within the framework of tax law, which means that such an agreement must be evaluated in terms of its implications as regards tax consequences that it gives rise to.

There has also been criticism expressed in the administrative courts' judicial decisions. It has been concluded that Article 24b, section 1 of Tax Ordinance authorising tax authorities and fiscal audit bodies to disregard – while considering tax cases – the consequences of legal acts performed exclusively in order to obtain a tax advantage was only introduced on 1 January 2003.

This amendment was normative and confirmed that before it entered into force, such practice had no legal basis.⁷

There was also a thesis put forward by administrative courts that Article 24b, section 1 of Tax Ordinance introduced a general rule that was only relevant to a tax law relation. Hence, it was not relevant for assessment of civil law acts from the perspective of their compliance with the binding civil law rules. It was a special regulation allowing to disregard the tax consequences of acts that are

⁵ Judgement of the Supreme Administrative Court in Warsaw of 07 April 1999, III SA 1610/98, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

⁶ Resolution of the Supreme Administrative Court of 4 June 2001, FPS 14/00, ONSA 2001, No. 4, item 147.

⁷ Judgement of a composition of 7 judges of the Supreme Administrative Court of 24 November 2003, FSA 3/03, ONSA 2004, No. 12, item 44; see similar judgements of the Regional Administrative Court in Warsaw: of 30 May 2005, III SA/Wa 1/05, POP 2006; No. 4, item 61; of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, POP 2007, No. 2, item 28.

valid within the framework of civil law (especially agreements concluded based on the principle of contractual freedom arising from Article 353¹ of the Civil Code), if the only purpose of these acts is to produce specific tax consequences.⁸

On 1 January 2003, Article 24b, section 1⁹ was introduced into Tax Ordinance; it stipulated that when considering tax cases, tax and fiscal audit authorities shall disregard the tax effects of legal acts, if these authorities prove that such acts could not have been expected to produce any significant advantages other than the ones resulting from lowering the amount of tax due or increasing loss, tax overpayment or tax refund.

With the Judgement of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004, K 4/03, OTK-A 2004, No. 5, item 41 this provision was judged to be unconstitutional.¹⁰

Taking into consideration the taxpayer's right to optimise tax burdens as well as freedom of shaping civil law acts to a degree permitted by law, administrative courts' judicial decisions show remarkable restraint as regards the issue of circumvention of tax law.

And thus, a claim was formulated that tax authorities have no legal basis within the framework of tax law to question effectively concluded agreements, even if their purpose is to lower the tax burden. Striving to pay as little tax as possible

⁸ Judgement of the Supreme Administrative Court of 18 October 2006, II FSK 1353/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

⁹ Act of 12 September 2002 amending the Tax Ordinance act and some other acts (Journal of Laws No. 169, item 1387, as amended).

¹⁰ The Tribunal ruled that the general rule stipulated in Article 24b does not adhere to the constitutional standards of proper legislation, breaches the principle of legitimate expectation of the state and statutory law (as per Article 2 of the Constitution) and does not meet the requirement of proper descriptiveness of statutorily defined elements of tax liability (as per Article 217 of the Constitution). This stance was quoted in the explanatory statement to an act amending the CIT Act as regards removal of Articles 24a and 24b of Tax Ordinance and introduction of Article 199a to it as a basis for the amendment (the amendment was made with the act of 30 June 2005 amending the Tax Ordinance act and some other acts, Journal of Laws, No. 143, item 1199, as amended).

is not prohibited by law; it is though, as it were, a natural right of each taxpayer. It is the tax authorities' and, subsequently, the administrative courts' job to assess how effective (i.e., compliant with the law) such striving by a particular entity is.¹¹ There is also no general rule obliging the taxpayer to operate in a way that aims at generating the highest possible tax liability.¹²

On 1 September 2005, Article 199a was introduced into Tax Ordinance (and it was not a law circumvention rule). This legal solution was only concerned with three issues:

- determination of the substance of a legal act performed by parties to an agreement;
- determination of tax effects when a legal act is fictitious;
- a tax authority's request to a common court to establish whether a legal relation or right exists or not.

The issue of the authority of tax authorities is thus significant; whether they are authorised to bring an action to a common court under Article 189¹ of the act of 17 November 1964 – the Code of Civil Procedure (consolidated text: Journal of Laws of 2014, item 101, as amended) to establish whether a legal relation or right exists or not, if any doubt arises in this respect. The issue is when a tax authority becomes obliged to bring such an action.¹³

The judicature of an administrative court solved this problem by formulating the following theses.

Article 199a, section 3 of Tax Ordinance indicates that doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or right may only be considered, if there has been evidence collected in a case which gives rise to such doubts.¹⁴

¹¹ Judgement of the Supreme Administrative Court of 16 December 2005, II FSK 82/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹² Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹³ See more in: Łukawska (2008), p. 25; Filipczyk (2007), p. 20.

¹⁴ Judgement of the Regional Administrative Court in Rzeszów of 19 February 2008, I SA/Rz 906/07, Central

Only then is a tax authority obliged to bring such an action, if doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or right that tax effects are concerned with could not have been eliminated in the course of tax proceedings. The factual circumstances remain outside the scope of Article 199a, section 3 of Tax Ordinance.¹⁵

The findings of an unappealable conviction issued in criminal proceedings may not be challenged in the course of a civil suit under Article 199a, section 3 of Tax Ordinance.¹⁶

Article 199a, section 3 of Tax Ordinance does not define any tax effects of the taxpayer's activity in terms of their rights and obligations. Its substance and location within the provisions of Tax Ordinance demonstrate that its character is strictly procedural. It may be considered breached to a degree that provides basis for investigating a complaint, if it is possible to demonstrate a significant impact on the case result produced by the fact that the provision has not been applied. The notion of doubts used in Article 199a, section 3 of Tax Ordinance should be understood in objective terms. This means that they may not be considered through the prism of a subjective conviction of a tax authority that there are no such doubts or a subjective conviction of the taxpayer that such doubts exist.¹⁷

The essence of a regulation introduced with Article 199a, section 3 of Tax Ordinance was the discontinuance of tax authorities' authority to single-handedly settle difficult civil law issues arising in the course of tax proceedings; the cited regulations have not taken away tax authorities' authority to single-handedly determine the existence

or non-existence of a legal relation or right. Only then is a tax authority obliged to bring such an action, if doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or right that legal effects are concerned with could not have been eliminated in the course of tax proceedings.¹⁸

Article 199a, section 3 of Tax Ordinance compels a tax authority to bring an action to a common court, if doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or a right that tax effects are concerned with arise in the course proceedings. This obligation is not relevant in a situation when a tax authority challenges the fact of execution of an agreement but none of the parties in the proceedings questions whether an agreement has been concluded.¹⁹

The notion of doubts used in Article 199a, section 3 of Tax Ordinance should be understood in objective terms. Assessment in this respect must be preceded by analysis of the entirety of the circumstances in a case. Doubts may not arise from a tax authority's subjective opinions but the collected evidence.²⁰

First, a tax authority is obliged to attempt to take evidence from a party's statements. Next, in line with Article 191 of Tax Ordinance, it should assess the collected evidence. Only when the assessment justifies a claim that there are objective doubts as to the matter described in Article 199a, section 3 of Tax Ordinance, it is a tax authority's obligation to bring an action to a common court to establish whether a legal relation or right that tax effects are concerned with exists or not. If, however, a tax authority assesses the legitimate evidence collected in the case in line with Article 191 of Tax Ordinance and as a result demonstrates that a given circumstance has been proven beyond doubt

Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁵ Judgement of the Regional Administrative Court in Bydgoszcz of 26 February 2008, I SA/Bd 838/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁶ Judgement of the Regional Administrative Court in Kraków of 27 February 2008, I SA/Kr 481/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁷ Judgement of the Regional Administrative Court in Gdansk of 6 March 2008, I SA/Gd 1028/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁸ Judgement of the Regional Administrative Court in Gorzów of 27 March 2008, I SA/Go 113/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁹ Judgement of the Supreme Administrative Court of 4 June 2008, II FSK 523/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

²⁰ Judgement of the Regional Administrative Court in Olsztyn of 11 February 2009, I SA/Ol 446/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

and appropriately justifies its stance, then there is no sufficient basis for the application of Article 199a, section 3 of Tax Ordinance.²¹

Circumvention of tax law: its nature and character

A person acts against an act of law, if they take action that is contradictory to the stipulations of the act; a person acts fraudulently with respect to an act of law, if they take action that is in compliance with the wording of the act while simultaneously circumventing its intention.²²

Tax and legal conditions are an important reason for concluding agreements. Tax advantages for both parties to an agreement are taken into consideration. It is evaluated whether civil law concepts may be useful in complete circumvention of tax obligations and which can only serve to limit the effectiveness of tax regulations.

The provisions of tax law do not forbid parties to an agreement from taking actions or performing acts that would be the most advantageous from the point of taxation. There is only one condition. The actions and acts that produce such an effect must be legal and consistent with tax law.

The default character of a civil law act means that it is possible for the parties to shape their legal circumstances as regards their obligations and rights freely. That freedom is, nevertheless, only applicable in civil law (in terms of validity and effectiveness of agreements). The consequences of civil law acts are evaluated from the point of view of taxation and the substance of a tax obligation as regards a given tax serves as a benchmark. The functions that tax law is supposed to serve are also taken into consideration. The fundamental and principal objective of tax regulations is fiscal in character.

²¹ Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 19 September 2007, VIII SA/Wa 425/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

²² Radwański (2002), p. 227; see also: Longchamps de Bériér (2004).

Tax law is not bound by the civil law consequences arising from a given act (such as a contract or agreement). In practice, this means that tax authorities are not bound by the civil law assessment of the consequences both when establishing the emergence of a tax obligation and when establishing or determining the amount of a tax liability.

Civil law concepts and principles may serve to produce effects within the framework of tax law, which arise from fictitious acts.

Fictitious acts are ones that only pretend to produce a certain actual effect. The form, mode, substance, time, place of activity may be pretended, while actual legal acts are hidden behind the fictitious ones. Thus, the determination of a tax obligation is concerned with the difference between pretended and actual acts or actions. Civil law may be used to mask the actual substance of relations between parties to an agreement.

Limitation of the efficacy of application of tax regulations is achieved with the use of the concept of circumvention of an act of tax law (Brzeziński, 2004, p. 7; Karwat, 2002; Kalinowski, 2001; Kukulski, 2005). Two possible understandings of the term 'circumvention of an act of tax law' are offered in the tax doctrine.²³

Firstly, circumvention of an act of tax law is such deliberate shaping of relations that makes tax in a given case undue despite the fact that the taxpayer achieves the same effects as would be produced in circumstances giving rise to a tax obligation.

Secondly, circumvention of an act of tax law is deliberate shaping of relations in a way that causes a tax liability not to emerge despite the fact that the taxpayer achieves the same economic effects as in identical circumstances giving rise to a tax obligation but qualified differently from the point of view of civil law. It may be assumed that it is circumvention of tax law, if a taxpayer's action

²³ See more in: Brzeziński (2002), p. 50; Kudert, Jamróży (2007); Litwińczuk (2003); Radzikowski, *Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej* (2007); idem, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego* (2005); Rosmarin, p. 196 ff.

breaching the provisions of tax law is undertaken in order to obtain a relief that is otherwise impossible to obtain, if that action were consistent with the stipulations of the provisions of tax law (Stanik, Winiarski, 2008).

It may thus mean that in order for circumvention of an act of tax law to take place, the following prerequisites must be fulfilled (Karwat, 2002):

- The taxpayer achieves such an economic (or financial) effect that should be burdened with tax in accordance with the legislator's will;
- The transaction has a civil law form that does not give rise to a tax obligation;
- The form of transaction has an unusual character in relation to the economic (or financial) effect;
- The taxpayer reveals the intention to circumvent tax.

Circumvention of an act of tax law is thus concerned with the abuse of a civil law construct that, if applied, leads to non-materialisation of the normative factual circumstances that a tax act attributes a tax obligation to.²⁴

Transactions concluded in order to circumvent an act of tax law have some specific characteristics and the basic ones may be described as follows:²⁵ they are unnatural, bizarre, unclear, artificial, complicated, drawn-out, meticulous, ineffective, and not very useful. It may thus be concluded that the essence of circumvention of a tax obligation is taking action oriented at shaping economic, property or financial relations in a specific way different from the typical one under the given circumstances and the

²⁴ Karwat, 2002; Judgement of the Regional Administrative Court in Gorzów Wielkopolski of 27 March 2008, I SA/Go 113/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA). Ignorance of the provisions of the law does not testify to deliberate activity within the framework of a "deceptive transaction." In order for participation in such a transaction to produce negative effects for the purchaser, there must be "deliberate intent"; whereas ignorance of the provisions of the law concerning a given transaction is burdened with negligence, which is a type of fault but unintentional and not deliberate – see also Litwińczuk (2000).

²⁵ Ibidem, p. 35.

only intended effect of such actions is a more advantageous – from the point of view of the taxpayer – legal and tax classification of these relations.²⁶

When evaluating the legal and tax effects of circumvention of an act of tax law with the use of civil law concepts, the following criteria need to be applied:

- tax obligation is part of public law, therefore, rules governing civil law relations may not be the only ones applied to it;
- neither tax obligations nor the rights relevant to them – arising from acts of tax law – may be exempted, changed or broadened with civil law agreements;
- civil law agreements concluded by parties may not produce any effects that would consist in modifying taxpayers' tax obligations just as they cannot cause changes in the existing or future tax relations. Since such agreements function within the framework of private law, they do not influence the obligations of the parties to them, which arise from the commonly applicable provisions of tax law;
- civil law agreements that shape mutual rights and obligations of the parties to the agreement may not be used to circumvent the mandatory provisions of tax law;
- the principle of contractual freedom may not be understood as a means of successful incapacitation of tax law;
- tax obligations and rights are not contingent upon the parties' will and the rule 'what is not forbidden is allowed' does not apply in tax law; On the contrary, each taxpayer's right and obligation must arise from a particular provision of tax law.²⁷

²⁶ Ibidem, p. 35.

²⁷ Civil law agreements may not change the obligations that arise from the provisions of tax law and tax authorities are authorised within their competence (under Article 191 of Tax Ordinance) to assess the effectiveness of civil law acts from the point of view of the law on levies. Judgement of the Supreme Administrative Court of 12 February 2008, I FSK 264/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

Anti Tax Avoidance Rule

This is a legal solution introduced into Tax Ordinance on 15 July 2016 (Section IIIA, Chapter 1 – Anti Tax Avoidance Rule).

Tax avoidance is a legal form of tax optimisation, which is consistent with the law but may lead to lowering the amount of tax due. Prior to the introduction of the rule to the Polish legal order, there was no rule compelling the taxpayer to take action that would lead to an increase in a tax burden.²⁸

The rule delimits permissible tax optimisation, that is, tax optimisation which is acceptable by tax authorities. It provides criteria for the Head of the National Revenue Administration (NRA) to assess whether a taxpayer can be charged with crossing the boundary of acceptable tax avoidance.

In accordance with Article 119a, tax avoidance takes place when the following prerequisites exist jointly:

- the taxpayer takes action in order to obtain a tax advantage;
- gaining a tax advantage is the main or sole purpose of the taxpayer's action;
- under given factual and legal circumstances, the taxpayer's action is contradictory to the substance or purpose of an act of law or a provision of an act of law;
- the taxpayer's manner of operation is artificial.

The substance, scope, and legal form of the rule limit and quite frankly eliminate the possibility of gaining a tax advantage in compliance with the law. The border between optimisation and tax avoidance has been shifted in such a way that any action accompanied by an intention to gain a tax advantage may be qualified as tax avoidance.

The rule is general in character, which means that, in principle, it can be applied to any act performed in order to gain a tax advantage regardless

of which tax the expected advantage is supposed to be concerned with.²⁹

The essence of the rule is determination of tax effects in relation to the existing factual circumstances but in accordance with the principles appropriate for the factual circumstances that have not occurred but which should be deemed adequate for the determination of the tax effects under specific circumstances. The tax effects are determined based on such circumstances that could have occurred if an appropriate act had been performed. The appropriate act may consist in both taking action and failure to act. An act is deemed appropriate, if, under given circumstances, it could be performed by a reasonable entity pursuing legal objectives other than obtainment of a tax advantage that is inconsistent with the substance or purpose of a tax act or a provision of a tax act and the entity's manner of operation were not artificial.

In order to apply the rule, it is necessary to determine that consecutive actions are related in a way showing that their primary and common purpose is to avoid taxation.

The definition of a tax advantage does not specify the essence of this notion. It is only limited to an enumeration of the forms that such an advantage may take (see Article 3 point 18 of Tax Ordinance):

- non-emergence of a tax liability;
- deferral of a tax liability;
- lowering of a tax liability;
- emergence or overstatement of loss;
- emergence or overstatement of an overpayment;
- establishment of the right to a tax refund;
- overstatement of a tax refund.

When defining a tax advantage, the legislator resigned from specifying the limit of its amount.³⁰

The tax advantage is supposed to be the main or one of the main purposes of the taxpayer's actions. In accordance with Article 119d, when assessing whether a tax advantage was the main or

²⁸ Judgement of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004, K4/03.

²⁹ Except for value added tax.

³⁰ Such a limit had been in force until 31 December 2018 and it was PLN 100 thousand.

one of the main purposes of performing an act, its economic objectives indicated by the taxpayer are taken into consideration. An act is both a one-off action and a series of related actions taken by the same or different entities. The objective mentioned in the Article must be realistic and verifiable so it must be based on objective criteria. An economic objective is evaluated against the taxpayer's business activity.

The rule is also applicable when there are "other objectives equivalent to the advantage" or "they are one of the main objectives of actions".

Each taxpayer's action is indeed oriented at the achievement of a specific expected economic or financial effect. When deciding whether a tax advantage was the main or one of the main taxpayer's objectives, it is key to answer the question whether getting the advantage determined the manner of the taxpayer's operation. Evaluation of what has determined the taxpayer's operation is subjective and so the Head of the NRA may always decide that an action was determined by a resultant tax advantage.

In linguistic terms, artificial action means an odd, peculiar, ridiculous, unnatural, or inadequate action. In normative terms, that is, in line with Article 119c, a negative definition was put forward, which says that a manner of operation is not artificial, if, based on the existing circumstances, it should be assumed that a reasonable entity pursuing legal objectives would follow this manner of operation mostly for justified economic reasons. Thus, *a contrario* reasoning allows one to conclude that all other activity is artificial. Therefore, the taxpayer has been rid of the right to choose the form that is least burdensome in terms of taxation in order to carry out their business since the resultant tax advantages will be deemed tax avoidance.

In Article 119c, section 2, the legislator enumerates examples of actions that should be deemed artificial. It is an open list because the phrase 'especially' is used there. And so, artificiality is first and foremost:

- unfounded division of an operation or
- involvement of intermediary entities in the absence of economic justification or

- elements leading to the emergence of factual circumstances that are identical or similar to the circumstances from before the operations or
- elements that offset or cancel each other.

Assessment of legal solutions that the Anti Tax Avoidance Rule is based on

The rule³¹ breaches systemic principles that compel the legislator to respect the principle of a democratic rule of law (as per Article 2 of the Constitution). In an obvious and clear way, the rule betrays the principle of legitimate expectation of the state and statutory tax law. It means that the rule is contradictory to Article 2 of the Constitution in conjunction with Article 31, section 3 of the Constitution. Thus, a constitutional principle has been breached, which obliges the legislator to make precise – that is, unambiguous in terms of the substance, scope, and prerequisites – permissible interference in taxpayers' rights *ratione personae*. Arbitrary inhibition of the freedoms guaranteed by the Constitution, including economic freedoms, is all the more hazardous for the taxpayer because the procedural regulations applicable within the framework of the rule, which are intended to protect the taxpayer from the abuse of the rule, are only apparent; they are a legal illusion.³² This, in turn, breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relationship is supposed to be characterised by.

³¹ The theoretical assumptions behind the rule as well as the possible concepts of legal solutions and justifications for those are comprehensively discussed by Olesińska (2013), in particular see: *Charakter prawny i struktura klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, pp. 295–318; *Dylematy konstrukcji prawnej*, pp. 343–358.

³² See more in Chapter 2, *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania*; Chapter 3, *Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*; Chapter 4, *Opinie zabezpieczające*; Chapter 4, *Cofnięcie skutków unikania opodatkowania*.

In reality, there is no institutional solution that would effectively protect the taxpayer from the abuse of the rule, that is, from arbitrariness of the decisions of the Head of the National Revenue Administration. Therefore, a constitutional principle has been breached, which compels establishment of such a procedure that would protect the taxpayer against an unfounded accusation of tax avoidance in a real and actual way.

The legal construction of the rule as well as the phrases, terms, and definitions that it uses allow one to voice an objection that the legislator is not rational in linguistic terms.³³

The rule contains blurry phrases whose character is evaluative, and which are frequently imprecise. And so the substance and sense of the rule are determined by the following phrases: ‘tax advantage’, ‘inconsistency under given circumstances with the substance or purpose of the act of tax law or a provision of an act of tax law’, ‘the main or one of the main purposes of an act’, ‘artificial manner of operation’, ‘circumstances that could have occurred’, ‘an appropriate act’, ‘reasonable operation’, ‘pursuing a legal objective other than gaining a tax advantage’, ‘circumstances that would have occurred, if an appropriate act had been performed’, ‘manner of operation is not artificial’, ‘selecting the manner of operation for predominantly justified economic reasons’, ‘unjustified division of operations’, ‘no economic justification’, ‘elements that offset or cancel each other’, ‘elements leading to the emergence of identical circumstances’, ‘elements leading to the emergence of circumstances that are similar to the existing ones’, ‘economic risk outweighing the expected benefits other than tax advantages’, ‘tax advantage is not reflected by the economic risk taken by the entity’.

All these phrases used in the rule, which are key for charging an entity with tax avoidance, are a threat to the effective protection of the taxpayers’ rights *ratione personae* and a threat to their legal safety since “...there is an excessive stream of

imprecision of meaning and an excessive room for the latitude in tax authorities’ decision making” (Münnich, 2017, p. 171).

Such manner of description of the rule makes one realize that the legislator has consciously built its legal construct on the tragedy concerning human freedom, including economic freedom. This is because:

- interpretation of the evaluative phrases, which are imprecise on top of that, is determined by subjective perception of a tax authority;
- definitions (such as ‘artificial action’) are formulated in a way that does not guarantee uniformity of decisions made by tax authorities;
- the substance of the rule makes room for diversity and freedom of interpretation for it contains imprecise normative wording, therefore, the decisions of the Head of the NRA become unpredictable and so incalculable for the taxpayer;
- the provisions of the rule refer to non-objective, untestable, and at least hardly verifiable criteria because the criteria for verification are blurry and so result in simplifications and schematic evaluations based on an assumption that the taxpayer strives to avoid taxation;
- even if the taxpayer proves that they have fulfilled an economic objective as a result of their actions, they can still be charged with tax avoidance (“...achievement of the advantage (...) was the main or one of the main purposes of the action”);
- the scope of the rule is practically – due to the wording of the legal construct – limitless. The directive arising from this construct imposes the following standard – if you do not want to risk being charged with tax avoidance, then when you choose the organisational form of your business or the form of economic acts, select the ones that result in the highest possible tax revenue. This means that the taxpayer’s freedom of economic activity has been revoked and so

³³ See a critical analysis of the issue in Münnich (2017), pp. 164–174.

this legal solution cancels and revokes the constitutional principle of freedom of undertaking and running economic activity (as per Article 20 in conjunction with Articles 21 and 22 of the Constitution);

- definition of the blurry notions was in reality delegated to the Head of the National Revenue Administration for the legislator bestowed total freedom upon them in terms of the determination of the substance of the phrases used within the framework of the rule in the course of interpretation and application of the law.

The legislative standard is that the legislator is required to pass tax regulations that are precise and clear as well as correct in linguistic terms.³⁴ The addressees expect the legislator to pass provisions of the law that are impeccable in terms of the legislative technique and so give rise to no doubts as to the substance of the obligations or rights that are being established. Faulty, imprecise, extremely blurry, and unclear wording of the provisions of tax law preclude precise determination of the substance of the statutory regulation, which give rise to uncertainty as to the obligations as well as entitlements.³⁵

Such a general objection may be voiced against the solution adopted with Article 119a-119f.

Legal solutions that are imprecise, ambiguous, and cause serious doubts as to interpretation may eventually be judged by the Constitutional Tribunal as falling short of the standard of precision (Granat, 2018, p. 148 ff; Zalasinski, 2004, p. 18 ff; Choduń, pp. 179–283).

The fact that the legislator has fallen short of the quality standard is not always a sufficient justification for deeming provisions of the law unconstitutional. It may only take place if ambiguity is so severe that the resultant discrepancies may not

be removed with ordinary measures that serve to eliminate ambiguity in application of the law.³⁶

Each provision of tax law that limits the right to own property, other property rights, and economic freedoms must be formulated in a way that allows for determining clearly who and under which circumstances is subject to limitation. Moreover, such a provision must be precise enough to ensure that it is interpreted and applied in a uniform way. It must also be formulated in a way that makes its scope cover only the situations where a reasonable legislator has actually intended to limit constitutional freedoms and economic rights by introducing relevant regulations.

Article 217 of the Constitution specifies the principle of descriptiveness of the law as regards tax obligations. It is part of the principle of legitimate expectation of the state and the law it passes, that is, the principle of loyalty. This standard is not observed by the solutions adopted in Articles 119a–119f – the Anti Tax Avoidance Rule.

The constitutional principle of prohibition of excessive interference (as per Article 31, section 3 of the Constitution) shifts an emphasis to the adequacy of the objective as well as the measure employed to accomplish the objective of a given legal regulation. The legislator should take this principle into consideration when interfering with the rights and economic freedoms of an individual (with a tax obligation).³⁷

³⁶ Judgements of the Constitutional Tribunal of 3 December 2002, P 13/02, OTK 2002, No. 7, item 90; 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103; 28 February 2008, K 43/07, OTK 2008, No. 1, item 8. Cancelling the effect of an applicable provision of the law due to its ambiguity should be treated as the last resort only to be used when other methods, especially interpretations in judicial decisions, fail. Hence, the prerequisite of unconstitutionality is only qualified ambiguity. This is ambiguity that causes freedom of interpretation or lack of a possibility of making correct and logical interpretation and eventually lack of a possibility of making correct, functional, and systemically coherent interpretation. See more in the judgement of the Constitutional Tribunal of 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103.

³⁷ See judgement of the Regional Administrative Court in Wrocław of 5 December 2011, I SA/Wr 1184/11, Central

³⁴ See Choduń, *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa* [Linguistic Aspects of the Derivative Concept of Interpretation of the Law], Szczecin 2018, pp. 143-178.

³⁵ Judgements of the Constitutional Tribunal of 21 March 2001, K 24/00, OTK 2001, No. 3, item 51; 7 November 2006, SK 42/05, OTK 2006, No. 10, item 148.

The principle prohibiting excessive interference requires meeting the constitutional prerequisites in order for the interference into the right to own property, other property rights, and economic freedoms not to have an unconstitutional character.³⁸ And so the tax legislator's interference must be indispensable and necessary to accomplish the objectives defined in Article 31, section 3 of the Constitution, which are capable of justifying infringement on the rights and freedoms of an individual. At the same time, it is not enough for the adopted measures to aid these objectives or facilitate their accomplishment or for them to simply be convenient for the public authorities. Such an interference must be the least acute one for the taxpayer whose freedom or right is subject to limitation.³⁹

Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (LEX) No. 1101758. "The principle of proportionality is applicable in each case where an administrative body holds authority to impose a certain obligation or limit a certain right. Undoubtedly, the principle should be respected within the framework of tax law, which is based on a system of interventive rules, and that comes down to respecting the principle that the obligations imposed by the provisions of tax law, including the ones that impose sanctions, should be acceptable only when and only to a degree that they serve to accomplish a statutorily defined goal of actions, if they are necessary for that purpose and burden the addressee proportionally to the social significance of this goal."

³⁸ In the judgment of 16 December 2009, I FSK 1172/08, LEX No. 575019, the Supreme Administrative Court concluded that "the principle of proportionality is not defined unambiguously. Based on the relevant literature, it may be concluded that this principle should be perceived as a directive addressing the authorities passing the law, which stipulates that when using their competence these authorities should not impose excessive limitations on fundamental rights and freedoms of individuals."

³⁹ One should bear in mind that the principle prohibiting excessive interference arises from EU regulations as well. Article 5, section 4 of the Treaty on European Union contains a solution according to which the scope and forms of activity of the EU do not go beyond the means necessary to accomplish the Treaty objectives. Also see more in Frąckowiak-Adamska (2009). In the Judgement of 12 January 2006 in case C-504/04 *Agrarproduktion Staebelow GmbH v. Landrat des Landkreises Bad Doberman*, ECR 2006, p. I-00679, the CJEU concluded that "The principle

The principle prohibiting excessive interference means that the legislator may not impose limitations that go beyond a certain level of onerousness. Especially, if they infringe on the proportion between the degree of interference in the taxpayer's rights and the rank of public interest that is supposed to be protected.

Evaluation of limitation of the rights and freedoms in the context of the principle prohibiting excessive interference must focus on the prerequisite of necessity of imposition of the limitations. Such a necessity is contingent upon the prerequisites enumerated in Article 31, section 3 of the Constitution.⁴⁰

The substance of this principle allows one to conclude that the adopted solutions within the framework of the rule are tantamount to the legislator following the principle of primacy, that is, superiority, of the general public interest over the interest of the individual by equating this general interest with the fiscal interest of the state, whereas such a rule may not be derived from the Polish constitutional order.

of proportionality, which is one of the general principles of Community law, requires that measures adopted by Community institutions do not exceed the limits of what is appropriate and necessary in order to attain the legitimate objectives pursued by the legislation in question; when there is a choice between several appropriate measures, recourse must be had to the least onerous, and the disadvantages caused must not be disproportionate to the aims pursued." In an earlier judgment of 26 June 1990 in case C-8/89 *Vincenzo Zardi v Consorzio agrario provinciale di Ferrara*, ECR 1990, p. I-02515, the CJEU described the principle of proportionality similarly by claiming that "the legality of measures imposing financial burdens on economic operators is conditional upon those measures being appropriate to and necessary for the attainment of objectives legitimately pursued by the rules in question, provided, however that, where there is a choice of several appropriate measures, the least restrictive must be adopted and care must be taken to ensure that the burdens imposed are not excessive in relation to the aims pursued."

⁴⁰ Those are: security of the state or public order, environmental protection, protection of public health and morality, protection of the freedom and rights of others. The list of such constitutional prerequisites is closed, which means that it cannot be interpreted broadly.

The principle of mutual loyalty is such a set of characteristics attributed to a right that ensures legal security of the taxpayer.⁴¹

The principle of loyalty is the prohibition of excessive interference in the taxpayer's rights and economic freedoms, that is, prohibition of shaping obligations in a way that limits these freedoms unless required by an important public interest.

The legislator's obligation to respect the principle of loyalty encompasses the prohibition of passing law that introduces apparent legal institutions. This means that the legislator may not freely shape the substance of the applicable provisions of the law and treat them as an effective means of achieving the everchanging goals that he freely sets (e.g., the so called 'sealing the tax system').⁴²

Loyalty means that the legislator respects the conditions that enable predictability of actions of the state authorities and the taxpayer's behaviours related to them. If respected by the legislator, legal security enables the taxpayer to predict the state authorities' actions and forecast their own economic, material, and financial activity related to this predictability.⁴³

⁴¹ Błaś (2001), pp. 203–204: "This principle (...) is the key to the constitutional axiology; a pattern that the Constitutional Tribunal consistently uses to reconstruct the detailed principles of the democratic rule of law; it is a merit that must be taken into consideration when interpreting the law as well as the supreme rule governing the manner of operation of all the public administration bodies"; see also Filipczyk, pp. 80–112.

⁴² Judgement of the Constitutional Tribunal of 19 March 2007, K 47/05, OTK 2007, No. 3, item 27; see also on the topic: judgements of the Constitutional Tribunal of 15 February 2005, K 48/04 and of 29 November 2006, SK 51/06.

⁴³ A. Błaś (2001), p. 210: "In the rule of law, the law has primacy and not the policy. Adoption of the primacy of the policy would essentially mean there is permission to use the law to accomplish ongoing political objectives. These could be social or economic objectives. However, it is always the generally applicable law that is passed and applied in order to accomplish them (...). Thus, we have reached the most important principle of a constitutional rule of law: the principle of prohibition of instrumental treatment of the law or, more precisely, prohibition of passing and applying laws instrumentally."

Loyalty is betrayed, if the legislator passes the law in a way that gives excessive freedom to tax authorities, which leads to freedom of judgement. Hence, within the framework of the principle of loyalty, the manner of interpretation of the law followed by tax authorities in the course of applying the provisions of tax law must also be protected by the Constitution.⁴⁴ The Head of the NRA was awarded such freedom.

Conclusion

It is rightly advocated in the tax doctrine that "the law is not the law, if it is not characterised by at least a specific minimal degree of certainty. This is expressed by a Roman maxim: ubi ius incertum, ibi ius nullum" (Filipczyk, 2013, p. 28).

Another issue is related to that the taxpayer's legal security is understood as certainty of law. Certainty of law is "an attribute of law, which means that an entity that the law applies to (i.e., the addressee of the rule, the citizen or the taxpayer) is capable of foreseeing the consequences of facts determined by this law, including own acts (i.e., actions or failures to act) or acts of other entities" (Filipczyk, 2013, p. 63).

The rule has these qualified faults because:

- it does not ensure legal security of the taxpayer;
- it does not respect the principle of descriptiveness of the provisions of tax law;
- it breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by;
- it also breaches the principle of legitimate expectation of the state and the tax law it passes.

⁴⁴ See more in Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka* (2005), pp. 5–17; idem, *Stanowienie prawa podatkowe a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej* (2005), pp. 33–38; idem, *Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania* (2009), pp. 573–581.

By the fault of the legislator, the legal construction of the rule is unclear, imprecise, and ambiguous, which creates uncertainty as to the rights and

obligations of the taxpayer and so creates a basis for arbitrary decisions of tax bodies because the tax authority's freedom of decision is excessive.

References

- Act of 12 September 2002 amending the Tax Ordinance act and some other acts (Journal of Laws No. 169, item 1387, as amended).
- Błaś, A. (2001). Zasada zaufania obywatela do państwa. In: *Księga Jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*. Wrocław.
- Brzeziński, B. (2002). Tak zwane obejście ustawy podatkowej. *Monitor Podatkowy*, No. 6.
- Brzeziński, B. (2004). Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego. *POP*, No. 1.
- Choduń, A. (2018). *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Filipczyk, H. (2007). Kwalifikacja cywilnoprawna czynności z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. *Prawo i Podatki*, No. 12.
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Frąckowiak-Adamska, A. (2009). Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Golat, R. (2000). *Podatki a prawo cywilne*. Warszawa: TUR.
- Granat, M. (2018). Pojmowanie konstytucyjnych zasad prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. In: A. Bałaban, P. Mijal (Eds.), *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.* Szczecin.
- Judgements of the Constitutional Tribunal of 15 February 2005, K 48/04 and of 29 November 2006, SK 51/06.
- Judgement of the Constitutional Tribunal of 19 March 2007, K 47/05, OTK 2007, No. 3, item 27.
- Judgements of the Constitutional Tribunal of 21 March 2001, K 24/00, OTK 2001, No. 3, item 51; 7 November 2006, SK 42/05, OTK 2006, No. 10, item 148.
- Judgement of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004, K4/03.
- Judgement of the Constitutional Tribunal of 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103.
- Judgements of the Constitutional Tribunal of 3 December 2002, P 13/02, OTK 2002, No. 7, item 90; 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103; 28 February 2008, K 43/07, OTK 2008, No. 1, item 8.
- Judgement of the Regional Administrative Court in Bydgoszcz of 26 February 2008, I SA/Bd 838/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Gdansk of 6 March 2008, I SA/Gd 1028/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Gorzów of 27 March 2008, I SA/Go 113/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Kraków of 27 February 2008, I SA/Kr 481/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Olstyn of 11 February 2009, I SA/Ol 446/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Rzeszów of 19 February 2008, I SA/Rz 906/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgements of the Regional Administrative Court in Warsaw: of 30 May 2005, III SA/Wa 1/05, POP 2006; No. 4, item 61; of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, POP 2007, No. 2, item 28.
- Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 19 September 2007, VIII SA/Wa 425/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Wrocław of 5 December 2011, I SA/Wr 1184/11, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (LEX) No. 1101758.
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 12 February 2008, I FSK 264/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 4 June 2008, II FSK 523/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 18 October 2006, II FSK 1353/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 10 November 1994, SA/Po 1652/94, *Monitor Podatkowy* 1995, No. 7.
- Judgement of a composition of 7 judges of the Supreme Administrative Court of 24 November 2003, FSA 3/03, ONSA 2004, No. 12, item 44.
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 16 December 2005, II FSK 82/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court in Katowice of 27 September 1995, SA/Ka 1682/94, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court in Warsaw of 07 April 1999, III SA 1610/98, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

- Kalinowski, M. (2001). *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*. Toruń: TNOiK.
- Karwat, P. (2002). *Obejście prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kukulski, Z. (2005). Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego – rozwiązanie problemu czy więcej nowych kłopotów. In: H. Dzwonkowski (Ed.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*. Warszawa.
- Kudert, S., Jamroży, M. (2007). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*. Warszawa.
- Litwińczuk, H. (2003). Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce. In: A. Gomułowicz, J. Małecki (Eds.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*. Prace WPIA UAM, Vol. IX.
- Litwińczuk, H. (2000). Regulacje prawne zapobiegające obchodzeniu przepisów prawa podatkowego. In: A. Kostecki (Ed.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*. Kraków
- Longchamps de Bérier, F. (2004). *Nadużycie prawa w świetle prawa prywatnego*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Łukawska, D. (2008). Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. *Prawo i Podatki*, No. 6.
- Małecki, J. (1998). Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT. In: B. Brzeziński (Ed.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*. Toruń.
- Mastalski, R. (2005a). Prawo podatkowe a gospodarka. *RPEiS*, No. 3.
- Mastalski, R. (2005b). Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej. *Prawo i Podatki*, No. 2.
- Mastalski, R. (2009). Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania. In: J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szohno-Koguc (Eds.), *Główne Wyzwania i Problemy Systemu Finansów Publicznych*. Lublin, pp. 573–581.
- Münnich, M. (2017). *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*. Lublin: KUL.
- Olesińska, A. (2013). *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*. Toruń: TNOiK.
- Radwański, Z. (Ed.). (2002). *System Prawa Prywatnego, Vol. 2, Prawo cywilne – część ogólna*. Warszawa: C.H. Beck.
- Radzikowski, K. (2007). Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej. *KPPod.*, No. 2.
- Radzikowski, K. (2005). Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego. *Przegląd Podatkowy*, No. 2.
- Resolution of the Supreme Administrative Court of 4 June 2001, FPS 14/00, ONSA 2001, No. 4, item 147.
- Rozmaryn, S. (1939). *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*. Lwów: Towarzystwo Naukowe.
- Stanik, K.J. (2008). Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym. *ZNSA*, No. 5(20), pp. 48–69.
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2008). *Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawno-podatkowe*. Wrocław: Profit.
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2009). *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*. Wrocław: Profit.
- Zalasiński, T. (2004). W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa. *Państwo i Prawo*, Iss. No. 8.



Centre for Analyses and Studies of Taxation
Centrum Analiz i Studiów Podatkowych

· PUBLISHER ·

CENTRE FOR ANALYSES AND STUDIES OF TAXATION SGH · Al. Niepodległości 162 · Warsaw 02-554 · Poland
DOMINIK J. GAJEWSKI (General Editor) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (Managing Editor)

· CONTACT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl