

# UNIKANIE OPODATKOWANIA A PLANOWANIE PODATKOWE

Krzysztof Cień

---

---

---

# UNIKANIE OPODATKOWANIA A PLANOWANIE PODATKOWE

Krzysztof Cień

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 stycznia 2022 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

**prawolubni**<sup>♥</sup>

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

Szanujemy prawo i własność

Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)

Polska Izba Książki

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

ISBN 978-83-8286-010-8

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>9</b>
<b>Wstęp .....</b>	<b>13</b>
<b>Rozdział I</b>	
<b>Pojęcia unikania opodatkowania i planowania podatkowego oraz ich charakter prawny .....</b>	<b>39</b>
1. Uwagi wstępne .....	39
2. Próba usystematyzowania definicji unikania opodatkowania powstałych przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania .....	41
3. Ogólna charakterystyka definicji legalnej unikania opodatkowania .....	58
4. Charakter prawny unikania opodatkowania zarówno przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania, jak i po jej wejściu w życie .....	65
5. Definicja legalna unikania opodatkowania a prawo Unii Europejskiej .....	68
6. Próba usystematyzowania definicji planowania podatkowego do czasu wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania .....	83
7. Ogólna definicja i charakter prawny planowania podatkowego .....	90
8. Uwagi końcowe .....	99

## Rozdział II

### Postacie zachowań stanowiących unikanie opodatkowania

<b>oraz planowanie podatkowe .....</b>	<b>103</b>
1. Uwagi wstępne .....	103
2. Próba usystematyzowania ujęć postaci zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe powstałych przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania .....	105
3. Czynność jako zachowanie stanowiące unikanie opodatkowania .....	114
4. Prawne czynności konwencjonalne jako postacie zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe .....	118
5. Zespół powiązanych ze sobą czynności jako zachowanie stanowiące unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe .....	153
6. Podmioty biorące udział w dokonywaniu czynności stanowiących unikanie opodatkowania oraz w zachowaniu będącym planowaniem podatkowym .....	161
7. Zaniechanie jako zachowanie stanowiące planowanie podatkowe .....	166
8. Zachowanie stanowiące unikanie opodatkowania a prawo Unii Europejskiej .....	169
9. Uwagi końcowe .....	171

## Rozdział III

### Cechy zachowań stanowiących unikanie opodatkowania

<b>i planowanie podatkowe .....</b>	<b>177</b>
1. Uwagi wstępne .....	177
2. Próba usystematyzowania cech zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania .....	180
3. Sztuczny sposób działania a unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe .....	194
4. Okoliczności mogące wskazywać na sztuczny sposób działania .....	236

5. Cele czynności stanowiącej unikanie opodatkowania .....	258
6. Cele zachowania będącego planowaniem podatkowym .....	268
7. Cechy zachowań stanowiących unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe a prawo Unii Europejskiej .....	271
8. Uwagi końcowe .....	278

## **Rozdział IV**

### **Kwalifikacja prawna zachowań stanowiących unikanie opodatkowania albo planowanie podatkowe**

<b>i ich skutków .....</b>	<b>285</b>
1. Uwagi wstępne .....	285
2. Próba usystematyzowania ujęć kwalifikacji prawnej zachowań stanowiących unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe oraz ich skutków przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania .....	288
3. Teoretycznoprawny model oceny zgodności z prawem zachowania określonego podmiotu .....	300
4. Czynność stanowiąca unikanie opodatkowania a kryterium legalności .....	303
5. Zachowanie będące planowaniem podatkowym a kryterium legalności .....	317
6. Charakterystyka postaci korzyści podatkowej jako skutku zastosowania określonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych .....	324
7. Sprzeczność korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem oraz celem przepisu ustawy podatkowej jako skutek unikania opodatkowania .....	330
8. Charakter korzyści podatkowej będącej skutkiem planowania podatkowego .....	387
9. Skutek unikania opodatkowania wynikający z jego definicji legalnej a prawo Unii Europejskiej .....	395
10. Uwagi końcowe .....	400

<b>Rozdział V</b>	
<b>Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a obejście prawa, optymalizacja podatkowa, agresywne planowanie podatkowe, minimalizowanie opodatkowania, łagodzenie opodatkowania oraz oszczędzanie podatkowe .....</b>	<b>407</b>
1. Uwagi wstępne .....	407
2. Unikanie opodatkowania a obejście prawa .....	410
3. Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a optymalizacja podatkowa .....	435
4. Unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe a agresywne planowanie podatkowe .....	447
5. Planowanie podatkowe oraz unikanie opodatkowania a minimalizowanie opodatkowania oraz łagodzenie opodatkowania .....	459
6. Unikanie opodatkowania oraz planowanie podatkowe a oszczędzanie podatkowe .....	461
7. Uwagi końcowe .....	467
<b>Zakończenie .....</b>	<b>471</b>
<b>Steuervermeidung versus Steuerplanung in der polnischen Rechtsordnung (Zusammenfassung) .....</b>	<b>491</b>
<b>Tax avoidance and tax planning within the Polish legal order (summary) .....</b>	<b>499</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>505</b>
<b>Wykaz orzecznictwa .....</b>	<b>523</b>
<b>Wykaz aktów prawnych .....</b>	<b>529</b>
<b>Inne źródła .....</b>	<b>533</b>

## WSTĘP

1. Niniejsze opracowanie koncentruje się na zagadnieniach związanych z dwoma sposobami obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym<sup>1</sup>, a konkretnie unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym. Przez sposób obniżenia obciążenia podatkowego należy rozumieć zachowanie podatnika albo zespół zachowań podatnika oraz innych podmiotów, którego podjęcie skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej. Osiągniętą w wyniku określonego postępowania korzyść podatkową stanowi, ogólnie ujmując, brak zobowiązania podatkowego lub obniżenie wysokości świadczenia wynikającego z zobowiązaniowego stosunku prawnopodatkowego. Postacią korzyści podatkowej może być również powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Przepisy prawne nie nazywają w sposób specyficzny ogółu sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Zawierają jedynie nazwy poszczególnych zachowań podatników, które skutkują obniżeniem ciężaru opodatkowania, o czym będzie jeszcze mowa. Natomiast w literaturze przedmiotu ogół sposobów obniżania obciążeń podatkowych nazywany jest w różny sposób. Najczęściej można spotkać się z pojęciami oporu

---

<sup>1</sup> W polskim porządku prawnym do sposobów obniżania obciążeń podatkowych zalicza się: unikanie opodatkowania, nadużycie prawa w podatku od towarów i usług, uchylanie się od opodatkowania oraz planowanie podatkowe.



podatkowego<sup>2</sup>, ucieczki przed podatkiem<sup>3</sup>, reakcją na podatek<sup>4</sup> albo minimalizowaniem lub redukowaniem obciążeń podatkowych<sup>5</sup>. Jak widać, przyjmowane powszechnie nazwy ogółu sposobów obniżania obciążeń podatkowych wywodzą się z języka potocznego. W niniejszej pracy przyjęto jednak, że zachowania podatników zmierzające do uzyskania korzyści podatkowej będą konsekwentnie nazywane sposobami obniżania obciążenia podatkowego. Zgodnie z powszechnym znaczeniem słowo „sposób” oznacza tyle, co „tryb postępowania lub wykonania, robienia czegoś”<sup>6</sup>. Przyjęcie takiej konwencji terminologicznej pozwoli uniknąć posługiwania się kolokwialnymi nazwami ogółu metod służących obniżeniu opodatkowania. Ponadto sprzyja to prowadzeniu dalszego wywodu w sposób spójny.

Przedstawienie zagadnień dotyczących unikania opodatkowania i planowania podatkowego w polskim porządku prawnym wymaga uprzedniego sprezygowania oraz podkreślenia doniosłości problemu

---

<sup>2</sup> Zob. np. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałaniu mu*, Warszawa 2002, s. 9; T. Lipowski, *Pojęcie unikania opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, „Glosa” 2002/9, s. 19; M. Rudnicki, Ł. Blak, *Wewnątrz-krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, M. Pod. 2007/8; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 378–379.

<sup>3</sup> Por. m.in. A. Gołdyn, *Formy ucieczki przed podatkiem*, M. Pod. 1996/7, s. 204; P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 575; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 19; K. Kunowska, K. Kunowski, *Rola doradcy podatkowego w optymalizacji podatkowej* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2012, s. 119. Zob. także J.T. Lyons, *The Struggle against International Fiscal Fraud: Tax Avoidance and Tax Evasion*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1996/50/3, s. 100.

<sup>4</sup> Takie określenie zachowań zmierzających do obniżenia obciążenia podatkowego można odnaleźć w piśmiennictwie z zakresu nauk ekonomicznych. Por. np. A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 16.

<sup>5</sup> Por. W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PP 2017/2, s. 17. Literatura zagraniczna posługuje się czasem zwrotem *forms of minimisation of the tax burden*, co należy tłumaczyć „sposoby minimalizowania obciążenia podatkowego”, zob. V. Uckmar, *General Report* [w:] *Studies on International Fiscal Law*, t. 63a, Rotterdam 1983, s. 20.

<sup>6</sup> *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, <http://doroszewski.pwn.pl> (dostęp: 7.11.2021 r.).

podstawowego, do którego one przynależą. Problematyka sposobów obniżania obciążeń podatkowych jest bowiem związana z wywodzonymi z przepisów Konstytucji RP z 2.04.1997 r. zasadami dotyczącymi prawa podatkowego. Treść tych zasad jest determinowana przez wartości, które powinny podlegać ochronie zarówno w procesie stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Pośród zasad prawa podatkowego, które wynikają z Konstytucji RP, wyróżnia się zasadę równości opodatkowania oraz zasadę powszechności opodatkowania. Mają one swoje źródło między innymi w przepisie art. 84 Konstytucji RP<sup>7</sup>. Zgodnie z nim każdy podlega obowiązkowi podatkowemu w zakresie wynikającym z ustawy nakładającej określony podatek. Konkretyzacja zasad równości oraz powszechności opodatkowania następuje więc w poszczególnych ustawach podatkowych<sup>8</sup>.

Równość opodatkowania nakazuje, aby wszystkie podmioty znajdujące się w tej samej sytuacji ekonomicznej były opodatkowane w takim samym stopniu<sup>9</sup>. Z jednej strony godzą więc w nią dążenia podatników do osiągnięcia korzyści podatkowych poprzez podejmowanie zachowań, które pozostają w sprzeczności ze wzorami zachowań określonymi w zakresach normowania norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów prawa podatkowego. Nie można przy tym wykluczyć, że zachowania te będą pozostawać, mówiąc w uproszczeniu, w sprzeczności nie tylko normami prawa podatkowego, lecz także normami prawnymi wywiezionymi z przepisów innych gałęzi prawa. Z drugiej jednak strony nierównomierne obciążenie podatkowe podatników znajdujących się w tej samej sytuacji ekonomicznej może być efektem realizacji określonej polityki podatkowej przez państwo. Ustawodawca, wprowadzając do

---

<sup>7</sup> Natomiast w literaturze przedmiotu można odnaleźć pogląd, zgodnie z którym przepisy art. 84, 31 i 32 Konstytucji RP w powiązaniu z normami wysłowionymi z przepisów art. 20, 21, 22 i 64 Konstytucji RP pozwalają wywieść zasadę sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym. Tak A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 107. Na aspekt materialny zasady sprawiedliwości podatkowej mają składać się równość oraz powszechność opodatkowania. Zob. szerzej A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 131–132.

<sup>8</sup> Por. wyrok NSA z 2.02.2018 r., II FSK 212/16, Legalis nr 1740457.

<sup>9</sup> Por. wyroki TK: z 18.10.2011 r., SK 2/10, Legalis nr 379746, oraz z 29.07.2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.

## Rozdział I

# POJĘCIA UNIKANIA OPODATKOWANIA I PLANOWANIA PODATKOWEGO ORAZ ICH CHARAKTER PRAWNY

## 1. Uwagi wstępne

Niniejszy rozdział ma charakter wprowadzający w problematykę unikania opodatkowania i planowania podatkowego. Zawarte w nim uwagi stanowią podstawę do dalszych szczegółowych analiz tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Głównym celem rozdziału jest zatem ukazanie podstawowych różnic pomiędzy unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym, a także określenie ich charakteru prawnego. Osiągnięcie tak sformułowanego celu nie byłoby jednak możliwe bez uprzedniego zrealizowania celów szczegółowych. Istotnym zamierzeniem tego rozdziału jest więc syntetyczne zestawienie ogólnych definicji unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, które były prezentowane w zagranicznej i krajowej literaturze prawa podatkowego, a także w orzecznictwie przed wejściem w życie normy definiującej unikanie opodatkowania. Dzięki temu możliwe będzie ukazanie, w jakim stopniu dotychczasowe definicje unikania opodatkowania różnią się od jego normatywnego ujęcia. Pozwoli to również na skonfrontowanie zaproponowanej w tej pracy definicji planowania podatkowego z jego dotychczasowym ujęciem. Celem rozważań podjętych w rozdziale jest wreszcie ustalenie wzajemnych relacji pomiędzy polskim porządkiem

prawnym a porządkiem prawnym Unii Europejskiej w zakresie nazywania sposobów obniżania obciążeń podatkowych.

Punktem wyjścia do podjętych w niniejszym rozdziale analiz jest przedstawienie poglądów na temat ogólnej istoty unikania opodatkowania, które były prezentowane przed wejściem w życie jego definicji legalnej. Do tego momentu w orzecznictwie krajowych sądów i Trybunału Konstytucyjnego oraz w polskim piśmiennictwie podejmowano próby zdefiniowania oraz dokonania charakterystyki unikania opodatkowania. Analiza pozycji bibliograficznych powstałych przed 15.07.2016 r. oraz cytowanej w nich literatury wskazuje, że niekiedy inspiracją dla polskiej nauki prawa podatkowego do formułowania twierdzeń na temat unikania opodatkowania stanowiły poglądy prezentowane w zagranicznej literaturze przedmiotu. Dlatego w pierwszej kolejności zostaną przedstawione ujęcia unikania opodatkowania opracowane do 2016 r. w zagranicznym piśmiennictwie, a następnie poglądy zawarte w polskim piśmiennictwie oraz judykaturze.

Kolejno przedmiotem badań należy uczynić definicję legalną unikania opodatkowania. Dzięki jej analizie możliwe będzie ustalenie rodzaju tej definicji, a także w jaki sposób definiuje ona ten sposób obniżania obciążeń podatkowych oraz jakimi posługuje się przy tym środkami techniki prawodawczej. W dalszej kolejności trzeba poświęcić uwagę charakterowi prawnemu unikania opodatkowania. O ile w obowiązującym stanie prawnym nie budzi on wątpliwości, o tyle do chwili wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania był niejednoznaczny. Konieczne jest więc w tym zakresie zestawienie dotychczasowych poglądów na temat jego charakteru prawnego.

Następnie należy położyć szczególny nacisk na analizę relacji pomiędzy normą definiującą unikanie opodatkowania zrekonstruowaną z przepisów Ordynacji podatkowej a aktem prawnym Unii Europejskiej w postaci dyrektywy ATA. Przybliżenie różnic pomiędzy tymi aktami prawnymi w zakresie ujęcia, według ich regulacji, niedozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych pozwoli określić trzy kwestie. Po pierwsze, czy w omawianym aspekcie stosowana w prawie Unii Europejskiej terminologia w zakresie nazywania sposobów obciążeń podatkowych jest

spójna z siatką pojęciową obowiązującą w polskim porządku prawnym. Po drugie, co jest przyczyną różnic pomiędzy Ordynacją podatkową a dyrektywą ATA w zakresie ujęcia, według ich regulacji, niedozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Po trzecie wreszcie, czy zaistniałe rozbieżności mają wpływ na prawidłowość implementacji przepisów dyrektywy ATA do polskiego systemu prawnego.

W dalszej kolejności konieczne jest zbadanie dotychczasowego, a więc osiągniętego do 2016 r., stanu zagranicznej i krajowej nauki prawa podatkowego w zakresie definiowania planowania podatkowego, a także określenia jego charakteru prawnego. Dzięki temu możliwe będzie skonstruowanie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej oraz poglądów literatury przedmiotu usystematyzowanej definicji planowania podatkowego. W polskim systemie prawnym nie znajduje się przecież norma definiująca planowanie podatkowe. Natomiast przy budowie jego syntetycznej definicji pomocna jest definicja legalna unikania opodatkowania. Wyznacza ona bowiem w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego. Z tego względu analizy podjęte w tym rozdziale służą nie tylko ogólnemu zaprezentowaniu znaczenia pojęcia unikania opodatkowania, lecz także pojęcia planowania podatkowego.

## **2. Próba usystematyzowania definicji unikania opodatkowania powstałych przed wejściem w życie definicji legalnej unikania opodatkowania**

1. Do 2016 r. w zagranicznej literaturze przedmiotu podejmowano rozmaite próby zdefiniowania pojęcia unikania opodatkowania. Charakterystyczne dla nich jest to, że w większości prac nie przedstawiono syntetycznych definicji tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Dokonywano jedynie jego opisu poprzez formułowanie twierdzeń na temat poszczególnych cech unikania opodatkowania. Co istotne, liczba oraz różnorodność ujęć istoty unikania opodatkowania nie pozwala na dokonanie wyczerpującej klasyfikacji tych poglądów. W ramach po-

szczególnych definicji unikania opodatkowania nie sposób jest również wyznaczyć wspólne cechy istotne, które pozwalałyby na systematyczne pogrupowanie dotychczasowego dorobku literatury, w omawianym zakresie. Dlatego poniżej zestawiono kilka opisów unikania opodatkowania, które różnią się między sobą w znacznym stopniu.

Według pierwszego z prezentowanych stanowisk unikanie opodatkowania to „starania prawne w celu zminimalizowania płatności podatków”<sup>1</sup>. Niemniej należy zasygnalizować, że w ramach tego poglądu, oprócz unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania wyróżnia się także *tax avoision*. Stanowi go „minimalizacja podatków z elementami uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, praktykowanymi przez podatnika, który ma trudności ze zrównaniem prawa z moralnością i nielegalnego z niemoralnymi”<sup>2</sup>. Podkreśla się przy tym, że *tax avoision* wynika z „luźniejszego powiązania między prawem a moralnością”<sup>3</sup>.

W literaturze zagranicznej można również odnotować stanowisko, w którym nie podaje się syntetycznej definicji unikania opodatkowania, lecz wskazuje się kryteria pozwalające na kwalifikację zachowania podmiotu prawa jako tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Wydaje się, że na ich podstawie można wskazać, iż unikanie opodatkowania stanowi zachowanie podmiotu podjęte w celu uzyskania korzyści podatkowej, które cechuje sztuczność form cywilnoprawnych do osiągnięcia celów podatkowych, tj. użycie form prawnych, które są zgodne z literalnym brzmieniem prawa podatkowego, natomiast niezgodne z celem ustawodawcy, oraz, w zależności od uznania grupy społecznej, może być akceptowane lub nieakceptowane<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Zob. A. Seldon, *Tax Avoision: The Economic, Legal, and Moral Inter-Relationships between Avoidance and Evasion*, London 1979, s. 3.

<sup>2</sup> Tak A. Seldon, *Tax...*, s. 3–4.

<sup>3</sup> Zob. A. Seldon, *Tax...*, s. 3–4.

<sup>4</sup> Por. J.C.L. Huiskamp, *Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance*, „European Taxation” 1980/20/5–7, s. 146–147.

Wedle kolejnego poglądu formułowanego w literaturze zagranicznej unikanie opodatkowania to niespełnienie ustawowych faktów<sup>5</sup>. Wskazuje się, że podstawowym problemem unikania opodatkowania jest stwierdzenie spełnienia lub niespełnienia sytuacji prawnej, czyli jak się wydaje – zdarzenia podatkowego. W ramach tego stanowiska przyjmuje się, że zdarzenia podatkowego można uniknąć, jeżeli sytuacja jest zaprojektowana w taki sposób, że nie odpowiada ona brzmieniu, znaczeniu ani celowi zdarzenia<sup>6</sup>. Natomiast w materiałach przygotowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wskazuje się, że alternatywnie można by zastosować szerszą definicję unikania opodatkowania, która obejmowałaby wszystkie formy „zmniejszania zobowiązań podatkowych”. Dlatego wprowadzono rozróżnienie na dopuszczalne i niedopuszczalne unikanie opodatkowania. Wydaje się, że wedle tego poglądu niedopuszczalne unikanie opodatkowania charakteryzuje naruszenie „ducha prawa”, główna korzyść zastosowanego „schematu” w postaci uzyskania korzyści podatkowej oraz sztuczność całego schematu. Unikanie opodatkowania oznacza także korzystanie z luk prawnych lub stosowanie się do przepisów prawnych, aby osiągnąć cele, dla których nie były przeznaczone<sup>7</sup>.

W innym ujęciu unikanie opodatkowania definiuje się jako minimalizowanie podatku zgodnie z prawem. Podkreśla się przy tym, że czasem zwane jest ono *legal avoidance*, a więc unikanie opodatkowania zgodne z prawem<sup>8</sup>. Z kolei według innego stanowiska w przypadku unikania opodatkowania transakcje dokonywane przez podatnika przynoszą

---

<sup>5</sup> Zob. J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, Köln 1981, s. 35.

<sup>6</sup> Por. J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, s. 35–36. Jako przykład unikania opodatkowania podaje się fakt braku w Niemczech podatku od wina, przy jednoczesnym opodatkowaniu piwa. Wedle tego poglądu unikaniem opodatkowania będzie więc picie wina zamiast piwa.

<sup>7</sup> Por. OECD, *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Paris 1987, s. 16–17.

<sup>8</sup> Zob. M.H. Collins, *Evasion and Avoidance of Tax at the International Level*, „European Taxation” 1988/9, s. 291–292. Podobnie, jak się wydaje, M. Richardson, *Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan*, „EC Tax Review” 2015/4, s. 224. Wskazuje On, że unikanie opodatkowania stanowi próbę zmniejszenia płatności podatkowych za pomocą środków prawnych oraz jest ono działalnością prawną, tj. zgodną z prawem.

„Recenzowana praca wypełnia istniejącą na rynku lukę, bowiem do tej pory nie było opracowania pomyślanego jako kompendium wiedzy (także o charakterze prawnoporównawczym) na temat mechanizmu unikania opodatkowania w kontekście planowania podatkowego, na dodatek przy zastosowaniu podejścia systemowego”.

*prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic*

W książce omówiono i scharakteryzowano przejawy unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego i ich skutki, a zwłaszcza problematykę wyznaczenia granic tych pojęć.

Rozważania o charakterze teoretycznoprawnym zostały wzbogacone licznymi odniesieniami do praktyki stosowania prawa, ukazującymi występujące w obrocie prawnym konkretne przypadki unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Ponadto uwzględnione zostały zmiany wprowadzane tzw. polskim łądem, czyli ustawą z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

Opracowanie jest przeznaczone dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów sądów administracyjnych, prokuratorów oraz pracowników administracji skarbowej. Będzie przydatne pracownikom naukowym oraz studentom kierunków prawniczych, administracyjnych i ekonomicznych.

**Krzysztof Cień** – doktor nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, pracownik badawczo-dydaktyczny w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, autor publikacji z zakresu prawa podatkowego.



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8286-010-8



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

