

# **SZCZEGÓLNE KLAUZULE ANTYABUZYWNE W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM**

**Między unikaniem opodatkowania  
a planowaniem podatkowym**

Karolina Rutkowska-Barnaś

---

---

---

# SZCZEGÓLNE KLAUZULE ANTYABUZYWNE W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

## Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym

Karolina Rutkowska-Barnaś

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 czerwca 2024 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Dominik J. Gajewski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

**prawolubni**

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

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., 2024

ISBN 978-83-8358-959-6

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

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

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

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	13
---------------------	----

Wstęp .....	17
-------------	----

## Rozdział I

<b>Formy oporu podatkowego. Różnice definicyjne i determinanty zjawiska unikania opodatkowania .....</b>	<b>37</b>
--	-----------

1.1. Wprowadzenie .....	37
-------------------------	----

1.2. Katalog form oporu podatkowego .....	44
---	----

1.3. Determinanty zjawiska unikania opodatkowania .....	66
---	----

1.3.1. Luka w podatku dochodowym od osób prawnych .....	66
---	----

1.3.2. Katalog przyczyn występowania zjawiska unikania opodatkowania .....	70
--	----

1.3.2.1. Luki prawne .....	75
----------------------------	----

1.3.2.2. Orzecznictwo sądów administracyjnych .....	79
---	----

1.3.2.3. Międzynarodowa konkurencja podatkowa .....	86
---	----

1.4. Wnioski .....	101
--------------------	-----

## Rozdział II

<b>Małe klauzule antyabuzywne („samodzielne” klauzule uzasadnienia ekonomicznego) .....</b>	<b>109</b>
---	------------

2.1. Wprowadzenie .....	109
-------------------------	-----

2.2. Mała klauzula dotycząca wymiany udziałów, połączeń i podziałów spółek (art. 12 ust. 13 i 14 u.p.d.o.p.) .....	111
--	-----

2.2.1. Opodatkowanie transakcji restrukturyzacyjnych .....	111
--	-----

2.2.2. Krajowe i unijne regulacje antyabuzywne .....	113
2.2.3. Klauzula połączeniowa w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie .....	117
2.2.3.1. Interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo sądów administracyjnych .....	117
2.2.3.2. Orzecznictwo TS.....	124
2.3. Mała klauzula dywidendowa (art. 22c u.p.d.o.p.) .....	127
2.3.1. Opodatkowanie dywidend .....	127
2.3.2. Krajowe i unijne regulacje antyabuzywne .....	128
2.3.2.1. Przykłady stosowania klauzuli dywidendowej .....	132
2.3.3. Klauzula dywidendowa w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie .....	134
2.3.3.1. Interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo sądów administracyjnych .....	134
2.3.3.2. Orzecznictwo TS.....	139
2.3.3.3. Przesłanka sprzeczności z przedmiotem lub celem przepisów .....	143
2.4. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca specjalnych stref ekonomicznych (art. 17 ust. 6c u.p.d.o.p.) .....	145
2.4.1. Zwolnienie dochodów osiągniętych na podstawie tzw. zezwolenia strefowego oraz z działalności określonej w decyzji o wsparciu.....	145
2.4.2. Krajowe regulacje antyabuzywne.....	147
2.4.2.1. Przykłady stosowania klauzuli dotyczącej SSE.....	154
2.4.3. Mała klauzula dotycząca SSE w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie .....	156
2.5. Mała klauzula antyabuzywna w zakresie hipotetycznego kosztu odsetkowego od kapitału własnego (art. 15cb ust. 10 u.p.d.o.p.).....	158
2.5.1. Regulacje dotyczące hipotetycznego kosztu odsetkowego .....	158
2.5.2. Krajowe regulacje antyabuzywne.....	159
2.6. Wnioski.....	161

**Rozdział III****Małe klauzule antyabuzywne funkcjonujące w ramach szczególnych środków antyabuzywnych („niesamodzielne”**

<b>klauzule uzasadnienia ekonomicznego) .....</b>	<b>169</b>
3.1. Wprowadzenie .....	169
3.2. Klauzule antyabuzywne w zakresie cen transferowych (rozdział 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) .....	171
3.2.1. Ceny transferowe – uwagi wprowadzające .....	171
3.2.2. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca cen transferowych (art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p.) .....	177
3.2.3. Klauzula pozwalająca na przekwalifikowanie lub nieuznanie transakcji kontrolowanej – ogólna czy szczególna klauzula antyabuzywna (art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p.)? .....	179
3.2.4. Klauzule dotyczące cen transferowych w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie .....	196
3.3. Klauzula antyabuzywna dotycząca zagranicznych jednostek kontrolowanych (art. 24a u.p.d.o.p.) .....	199
3.3.1. Opodatkowanie CFC .....	199
3.3.2. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca CFC (art. 24a ust. 20 u.p.d.o.p.) .....	204
3.3.3. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca CFC w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie ....	208
3.4. Klauzula dotycząca opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 24f u.p.d.o.p.) .....	210
3.4.1. Opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków .....	210
3.4.1.1. Regulacje krajowe .....	210
3.4.1.2. Regulacje unijne .....	214
3.4.2. Mała klauzula antyabuzywna dotycząca opodatkowania niezrealizowanych zysków (art. 24f ust. 9 u.p.d.o.p.) .....	216
3.4.3. Mała klauzula antyabuzywna w interpretacjach indywidualnych oraz orzecznictwie .....	221

3.5. Klauzula antyabuzyczna dotycząca podatku od przychodów z budynków (art. 24b u.p.d.o.p.).....	223
3.5.1. Opodatkowanie przychodów z budynków.....	223
3.5.2. Mała klauzula antyabuzyczna dotycząca podatku od przychodów z budynków (art. 24b ust. 18 u.p.d.o.p.).....	224
3.5.3. Mała klauzula antyabuzyczna dotycząca podatku od przychodów z budynków w interpretacjach indywidualnych i orzecznictwie.....	227
3.6. Wnioski.....	228

## **Rozdział IV**

### **Pozostałe klauzule szczególne oraz inne środki antyabuzyczne w ustawie o podatku dochodowym**

<b>od osób prawnych</b> .....	239
4.1. Wprowadzenie .....	239
4.2. Regulacje ogólne dotyczące możliwości traktowania wydatków jako kosztów uzyskania przychodów (art. 15 u.p.d.o.p.).....	242
4.3. Przepisy dotyczące obowiązku określania przychodu ze sprzedaży rzeczy i praw w rynkowej wysokości (art. 14 u.p.d.o.p.) .....	252
4.4. Klauzula antyhybrydowa (art. 20 ust. 16 u.p.d.o.p.) oraz regulacje dotyczące struktur hybrydowych (rozdział 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) .....	256
4.4.1. Klauzula antyhybrydowa (art. 20 ust. 16 u.p.d.o.p.)....	256
4.4.2. Regulacje dotyczące struktur hybrydowych (rozdział 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).....	261
4.5. Regulacje dotyczące kosztów finansowania dłużnego (art. 15c u.p.d.o.p.) oraz klauzula zdolności kredytowej (art. 15ca u.p.d.o.p.) .....	264
4.5.1. Regulacje dotyczące kosztów finansowania dłużnego (art. 15c u.p.d.o.p.).....	264
4.5.2. Klauzula zdolności kredytowej (art. 15ca u.p.d.o.p.).....	266

4.6. Ograniczenia związane z możliwością uwzględnienia kosztów w wyniku podatkowym w związku z nabyciem usług od podmiotów powiązanych (art. 15e u.p.d.o.p.) .....	270
4.7. Pozostałe regulacje antyabuzywne .....	277
4.8. Wnioski .....	287

## Rozdział V

<b>Wpływ klauzul ogólnych na pozostałe środki antyabuzywne i ich stosowanie przez organy podatkowe.....</b>	<b>297</b>
5.1. Wprowadzenie .....	297
5.2. Regulacje dotyczące pozorności czynności prawnej.....	299
5.2.1. Uwagi wprowadzające.....	299
5.2.2. Szczególne postępowanie w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego .....	305
5.2.3. Przyczyny wprowadzenia klauzuli pozorności do Ordynacji podatkowej – pomiędzy walką z unikaniem opodatkowania a rzeczywistym celem regulacji.....	307
5.3. Generalna klauzula antyabuzywne .....	311
5.3.1. Uwagi wprowadzające.....	311
5.3.2. Przesłanki sprzeczności i sztuczności.....	320
5.3.3. Uzasadnione przyczyny ekonomiczne jako jedna z normatywnych przesłanek stosowania klauzuli GAAR .....	327
5.4. Relacje pomiędzy klauzulą GAAR a pozostałymi środkami antyabuzywnymi.....	335
5.4.1. Uwagi wprowadzające.....	335
5.4.2. Korelacja czy wzajemne wykluczanie się?.....	338
5.4.3. Klauzula GAAR a małe klauzule antyabuzywne (klauzule uzasadnienia ekonomicznego) .....	341
5.4.4. Klauzula GAAR a szczególne środki antyabuzywne .....	344
5.4.5. Zasadność wprowadzania kolejnych małych klauzul antyabuzywnych po 15.07.2016 r.....	348
5.5. Stosowanie środków antyabuzywnych przez organy podatkowe – węzłowe zagadnienia .....	353
5.5.1. Uwagi wprowadzające.....	353



---

5.5.2. Podejście Ministerstwa Finansów do stosowania klauzul antyabuzyjnych przed i po 2016 r.....	355
5.5.3. Stosowanie klauzul antyabuzyjnych .....	359
5.5.3.1. Konkluzje wynikające z informacji o wynikach kontroli NIK .....	359
5.5.3.2. Stosowanie poszczególnych regulacji antyabuzyjnych.....	364
5.5.3.3. Wpływ obowiązujących regulacji antyabuzyjnych na walkę z unikaniem podatkowania.....	367
5.5.4. (Nie)stosowanie klauzul antyabuzyjnych – próba diagnozy sytuacji .....	372
5.5.5. System obowiązujących środków antyabuzyjnych a sytuacja podatnika.....	383
5.5.5.1. Interpretacje indywidualne oraz opinie zabezpieczające.....	383
5.5.5.2. Ocena polskiego systemu podatkowego.....	387
5.6. Wnioski.....	388
<b>Zakończenie .....</b>	<b>405</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>429</b>
<b>Akty prawne.....</b>	<b>459</b>

## WSTĘP

Zjawisko unikania opodatkowania przez podatników, stanowiące jedną z form aktywnej kontestacji władztwa podatkowego, występuje w rzeczywistości gospodarczej odkąd istnieje opodatkowanie. Podatnicy od zawsze podejmowali kroki związane z (legalnym bądź nie) zmniejszeniem wysokości zobowiązania podatkowego – czy to na drodze działań wynikających wprost z regulacji podatkowych (planowanie podatkowe), działań jednoznacznie sprzecznych z ustawą podatkową i penalizowanych (takich jak np. uchylanie się od opodatkowania), czy też poprzez działania pozostające w obszarze szczególnego zainteresowania zarówno administracji skarbowej, jak i ustawodawcy, tj. takie, które są *prima facie* zgodne z prawem, lecz sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej albo jej przepisu (unikanie opodatkowania).

Z uwagi na duży dynamizm i złożoność omawianego zjawiska wynikającego z takich czynników, jak postępująca globalizacja oraz digitalizacja gospodarki, zmiany modeli biznesowych funkcjonowania dużych korporacji, a także coraz bardziej skomplikowane (niejednokrotnie międzynarodowe) struktury podatkowe, uchwycenie cech zjawiska unikania opodatkowania, które odróżniałyby tę formę aktywności podatnika od planowania podatkowego, może przysparzać coraz więcej trudności.

Zapobieganie zjawisku unikania opodatkowania jest istotnym elementem polityki podatkowej<sup>1</sup> poszczególnych państw również z uwagi na

---

<sup>1</sup> Według B. Brzezińskiego słowo „polityka”, rozumiane w ujęciu węższym, określa „dobór środków do realizacji wyznaczonych celów”, z kolei w ujęciu szerszym

to, że można zaobserwować kształtowanie się pewnej kultury unikania opodatkowania, co na gruncie amerykańskim dobitnie wybrzmiewa w cytacie: „My nie płacimy podatków. Tylko maluczcy płacą podatki” (ang. *We don't pay taxes. Only the little people pay taxes*<sup>2</sup>). Tego typu podejście do podatków związane jest m.in. z bardzo niskim, dwuprocentowym odsetkiem deklaracji podatkowych poddawanych kontroli na rynku amerykańskim (tzw. *audit lottery*<sup>3</sup>) – przypadki, w których administracja skarbowa podejmuje kroki zmierzające do weryfikacji przedstawionych danych, kończą się zaś często niepowodzeniem, m.in. z uwagi na brak możliwości uzyskania dodatkowych informacji z tzw. rajów podatkowych (dotyczy to struktur wykorzystujących tego typu jurysdykcje do unikania opodatkowania)<sup>4</sup>.

Z perspektywy krajowej o istotności i doniosłości omawianego zjawiska świadczą analizy Polskiego Instytutu Ekonomicznego oraz Instytutu Jagiellońskiego, z których wynika, że maksymalne kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, który nie został wpłacony (tzw. luka podatkowa) wyniosły: w 2015 r. – 50 mld zł, w 2016 r. – 18,4 mld zł,

---

to „zarówno wyznaczanie celów, jak i dobór środków właściwych do ich realizacji”. Bardziej operatywne w tym przypadku wydaje się ujęcie szersze. Autor wskazuje, że polityka podatkowa może być prowadzona zarówno poprzez tworzenie prawa, jak i (w pewnym stopniu) jego stosowanie. Równocześnie z uwagi na to, że polityka podatkowa „realizowana jest w konkretnych warunkach społeczno-gospodarczych, cele nieadekwatne do tych warunków albo cele, które próbuje się realizować nieadekwatnymi do realiów instrumentami najczęściej nie zostaną zrealizowane”, B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 209. W tym zakresie por. rozdział piąty monografii, dotyczący m.in. stosowania szczególnych środków antyabuzyjnych.

<sup>2</sup> R. Johnson, *Little dogs don't pay taxes*, „The New York Times”, 1.08.2004 r., <https://www.nytimes.com/2004/08/01/business/openers-refresh-button-little-dogs-don-t-pay-taxes.html?searchResultPosition=1> (dostęp: 31.03.2024 r.). Potwierdzają to w pewnym stopniu analizy, z których wynika, że efektywna stawka podatkowa „światowych miliardów” wynosi od 0% do 0,5%. Por. EU Tax Observatory, *Global Tax Evasion Report 2024*, s. 6, <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/> (dostęp: 31.03.2024 r.).

<sup>3</sup> H. Ordower, *The culture of tax avoidance*, „Saint Louis University Law Journal” 2010/55.

<sup>4</sup> R. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2014, s. 41.

## Rozdział I

# **FORMY OPORU PODATKOWEGO. RÓŻNICE DEFINICYJNE I DETERMINANTY ZJAWISKA UNIKANIA OPODATKOWANIA**

### **1.1. Wprowadzenie**

Zjawisko unikania opodatkowania samo w sobie, jak również reakcja ustawodawcy oraz administracji podatkowej na jego występowanie cechują się określoną dynamiką. Asumptem do wprowadzania kolejnych środków antyabuzywnych są bowiem niejednokrotnie coraz to nowe, niespotykane wcześniej, schematy unikania opodatkowania. Z drugiej zaś strony to właśnie zmiany legislacyjne stanowią pewien motor napędowy działań podatników poszukujących oszczędności podatkowych. Efektem takiego sprzężonego oddziaływania przyczyn unikania opodatkowania oraz skutków tego procesu jest występowanie niespotykanego dotychczas na tę skalę, rozbudowanego wachlarza regulacji antyabuzywnych obowiązujących na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

O doniosłości i wysokim stopniu złożoności omawianego zjawiska świadczą liczne artykuły naukowe<sup>1</sup>, książki<sup>2</sup>, konferencje naukowe<sup>3</sup>, a także doniesienia prasowe<sup>4</sup>, które poruszają szereg zagadnień – od problematyki moralności podatkowej i ujęcia zjawiska unikania opodatkowania z perspektywy etyki, poprzez ekonomiczne uwarunkowania decyzji podejmowanych przez przedsiębiorstwa, jak również opracowania przedstawiające metody optymalizacji, po prace naukowe

---

<sup>1</sup> Przykładowo B. Brzeziński, *Zagadnienie przyczyn i rodzajów złożoności prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej*, TRP 2017, s. 36–50; B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu podatkowego* [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020; K. Bany, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania*, PP 2006/11, s. 22–28; H. Filipczyk, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, PP 2017/8, s. 22–30; W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, PP 2017/2, s. 17–23.

<sup>2</sup> A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013; H. Filipczyk, *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017; Ł. Ziółek, *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Warszawa 2007; R. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2014; *Środki prawne ograniczające unikanie i uchylanie się od opodatkowania*, red. K. Cień, P. Szczęśniak, Lublin 2019; M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024; D.J. Gajewski, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2022.

<sup>3</sup> Na przykład konferencja „Uszczelnianie systemu podatkowego – dokąd zmierzamy”, która odbyła się 21.05.2019 r. i zorganizowana została przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, <https://kidp.pl/aktualnosci.php/10/6001> (dostęp: 31.12.2021 r.), konferencja „Międzynarodowe unikanie opodatkowania a bezpieczeństwo państwa”, która odbyła się 16.03.2017 r. w Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej w Krakowie, zob. Sprawozdanie z konferencji A. Boguckiego, MPCiP 2017/4, s. 133, czy też konferencja CASP SGH „Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce”, zob. Sprawozdanie z konferencji D.J. Gajewskiego i A. Olczyka, PP 2019/12, s. 5–7.

<sup>4</sup> K. Majdan, F. Walków, *Gigantyczna kara Apple za unikanie płacenia podatków*, Business Insider, 30.06.2016 r., <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/komisja-europejska-ukarala-apple-kara-13-mld-euro/dbggeft> (dostęp: 31.12.2021 r.); J. Piasecki, *Nowe prawo 2019: surowsze sankcje za unikanie opodatkowania*, „Rzeczpospolita”, 21.01.2019 r., <https://www.rp.pl/podatki/art1529931-nowe-prawo-2019-surowsze-sankcje-za-unikanie-opodatkowania> (dostęp: 31.12.2021 r.); M. Boroń, *Rząd zajmie się projektem mającym ograniczyć agresywną optymalizację podatkową przez korporacje*, „Gazeta Prawna”, 3.02.2020 r., <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/artykuly/1452021.rzad-zajmie-sie-projektem-majacym-ograniczyc-agresywna-optymalizacje-podatkowa-przez-korporacje.html> (dostęp: 31.03.2024 r.).

prezentujące relacje zachodzące pomiędzy poszczególnymi środkami antyabuzywnymi.

Dynamika zachodzących zmian wraz ze zwiększającą się aktywnością przedsiębiorców, którzy są świadomi, że przeprowadzenie w odpowiedni (optymalny) podatkowo sposób transakcji może pozwolić na uzyskanie pewnej przewagi konkurencyjnej, prowadzi do sytuacji, w której stosowanie mechanizmów tzw. optymalizacji podatkowej staje się powoli standardem i na stałe wchodzi do polityki podatkowej przedsiębiorstw.

Wspomniane działania mogą mieć różnoraki charakter – rozpoczynając od tych budzących najmniej kontrowersji, a nawet wprost dozwolonych przez regulacje prawnopodatkowe, poprzez działania podejmowane z wykorzystaniem np. luk w przepisach, a kończąc na praktykach sprzecznych z prawem, podejmowanych w celu uchylania się od opodatkowania. Przy tak niezwykle szerokim i złożonym spektrum potencjalnych działań podatników oraz możliwości ich kwalifikacji niezbędne wydaje się określenie, które z nich będą stanowiły działanie dozwolone (np. planowanie podatkowe), a które powinny być uznane za czynności potencjalnie sprzeczne z prawem, takie jak unikanie opodatkowania.

W pierwszej kolejności należy wskazać na jednolite w tym zakresie orzecznictwo i doktrynę prawa podatkowego, zgodnie z którymi, m.in. z uwagi na konstytucyjną zasadę ustawowej regulacji podatku<sup>5</sup>, wszystko to, co na gruncie ustawy podatkowej nie jest wprost zakazane, jest co do zasady dozwolone, a zatem nie powinno wiązać się z żadnymi dodatkowymi obowiązkami niewynikającymi wprost z ustawy<sup>6</sup>. Na tej podstawie została sformułowana linia orzecznicza zgodnie z którą: „Z żadnej normy prawnej nie można wyprowadzić zasady nakładania

---

<sup>5</sup> Art. 217 Konstytucji RP: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

<sup>6</sup> R. Nawrot, *Międzynarodowa...*, s. 71.

na podatnika obowiązku działania dla powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości<sup>7</sup> oraz: „Żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego<sup>8</sup>. Powyższe sprowadza się zatem do założenia, że celem i istotą prowadzenia działalności gospodarczej nie jest maksymalizacja zobowiązań podatkowych, lecz zysku<sup>9</sup>.

Wyznaczenie linii demarkacyjnej pomiędzy działaniami akceptowanymi przez organy podatkowe i tymi niepożądanymi powinno odbywać się z poszanowaniem podstawowych swobód, takich jak: zasady swobody podatnika w zakresie obniżania obciążenia podatkowego<sup>10</sup> (wolności unikania opodatkowania<sup>11</sup>), swobody kształtowania stosunków umownych<sup>12</sup> oraz zasady *in dubio pro tributario*<sup>13</sup>, zgodnie z którą pewne niedostatki ustawodawcze nie mogą być uzupełniane w drodze nadinterpretacji prawa przez organy podatkowe<sup>14</sup>. Z drugiej jednak strony nad-

---

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 23.09.2005 r., III SA/Wa 1195/05, LEX nr 181010; podobnie: wyrok WSA w Warszawie z 30.05.2005 r., III SA/Wa 1/05, POP 2006/4, poz. 61.

<sup>8</sup> Wyrok NSA w Katowicach z 10.07.1996 r., SA/Ka 1244/95, M. Pod. 1997/8, poz. 239.

<sup>9</sup> Wyrok NSA w Gdańsku z 31.01.2002 r., I SA/Gd 771/01, M. Pod. 2002/6, poz. 49.

<sup>10</sup> Por. R. Zelwiański, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, PP 2006/9, s. 51.

<sup>11</sup> Por. wyrok NSA we Wrocławiu z 11.06.2003 r., I SA/Wr 2619/01, LEX nr 100018 oraz M. Mazurkiewicz, *Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych a „wolność opodatkowania” w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 310.

<sup>12</sup> Swoboda kształtowania umów została wyrażona w art. 353<sup>1</sup> k.c., zgodnie z którym: „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”.

<sup>13</sup> Art. 2a o.p.: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

<sup>14</sup> Wyrok NSA w Białymstoku z 10.11.1999 r., SA/Bk 289/99, ONSA 2000/4, poz. 167.

użycie powyższych swobód może prowadzić do zjawisk niepożądanych, np. naruszenia zasady równości<sup>15</sup>, powszechności opodatkowania<sup>16</sup>, od strony biznesowej zaś – równości szans prowadzenia działalności gospodarczej (konkurencyjności)<sup>17</sup>. Zasady te stanowią swoistą przeciwwagę dla zasady swobody wolności unikania opodatkowania i choć nie są uważane za konkurencyjne, to w trakcie wykładni ustawy podatkowej mogą powodować „ścieranie się” pewnych racji podatnika i organu podatkowego.

Na potrzeby niniejszej monografii przyjęto następującą triadę terminologiczno-pojęciową: planowanie podatkowe – unikanie opodatkowania – uchylanie się od opodatkowania<sup>18</sup>. Analiza powyższych określeń zostanie przeprowadzona również w kontekście dwóch pomocniczych pojęć: oszczędzanie podatkowe oraz optymalizacja podatkowa. W kontekście tak przedstawionej siatki pojęciowej zaprezentowana zostanie analiza dwóch kolejnych pojęć, które były szeroko komentowane w doktrynie: nadużycie prawa podatkowego oraz obejście prawa podatkowego.

Sprecyzowanie znaczenia powyższych pojęć, w szczególności w kontekście planowania podatkowego oraz unikania i uchylania się od opodatkowania, jest istotne dla celów prowadzonych rozważań z kilku względów.

Przed wszystkim działanie szczególnych środków antyabuzyjnych jest nakierowane nie na wszystkie, lecz na konkretne formy oporu podatkowego, bezprzedmiotowa byłaby zatem analiza, czy środki te mają

---

<sup>15</sup> Art. 32 ust. 1 Konstytucji RP: „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”.

<sup>16</sup> Art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

<sup>17</sup> F. Majdowski, *Zróżnicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*, ZNSA 2016/4, s. 74.

<sup>18</sup> Tak: B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9. Autor wskazuje trójelementową klasyfikację działań podatników występującą w literaturze dotyczącej anglosaskich systemów podatkowych: *tax planning – tax avoidance – tax evasion*.



Zjawisko unikania opodatkowania, które w ostatnich latach znacząco przybrało na sile, w istotny sposób wpływa na zmniejszenie dochodów publicznych. Skłania to ustawodawcę do wprowadzania kolejnych regulacji mających temu przeciwdziałać – mowa tu m.in. o klauzuli GAAR, jak również o szczególnych środkach antyabuzyjnych (w tym o tzw. klauzulach uzasadnienia ekonomicznego).

Zależności pomiędzy powyższymi środkami, sposób i skala ich stosowania, a także samo rozumienie przesłanki „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, powodują powstanie wielu wątpliwości interpretacyjnych. Autorka analizuje te zagadnienia z perspektywy stosowanych technik legislacyjnych, praktyki wykładni, jak również systemowego podejścia do tworzenia prawa podatkowego.

Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, sędziów, adwokatów, radców prawnych. Zainteresuje również przedstawicieli administracji skarbowej oraz naukowców.

„(...) Zaprezentowane ujęcie problematyki unikania opodatkowania w recenzowanej monografii należy uznać za oryginalne, bowiem dotychczas w polskiej literaturze przedmiotu nie było w ten sposób analizowane. (...) Autorka dostrzega wiele wątków, które dotychczas nie były eksponowane w literaturze przedmiotu. Prezentowaną monografię należy ocenić jako wartościową pozycję, która będzie stanowiła niewątpliwą wkład do doktryny przedmiotu. Mając na uwadze ciekawe ujęcie zagadnienia, dojrzałe wnioski, prezentowane postulaty – stanie się interesującą lekturą nie tylko dla teoretyków, ale i praktyków”.

*Z recenzji prof. dr. hab. Dominika J. Gajewskiego*

**Karolina Rutkowska-Barnaś** – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy; członkini zarządu Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego; posiada międzynarodowy certyfikat APCIT wydany przez IBFD; autorka publikacji z zakresu prawa podatkowego.



9788383589596 W01P01

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8358-959-6



9 788383 589596

publikacja  
rekomendowana przez

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA +48 801 044 545  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL