

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna)

Łukasz Dubiński*

Streszczenie: *Cel* – Analiza prawnej regulacji tzw. klauzuli antyabuzywnej z uwzględnieniem konstytucyjnych wymogów dotyczących konstruowania przepisów prawa podatkowego.

Metodologia badania – Analiza piśmiennictwa i orzecznictwa, badanie dokumentów źródłowych.

Wynik – Prawne ujęcie klauzuli antyabuzywnej pozostawia szeroki margines swobody organom skarbowym dla oceny prawnych skutków czynności podatników. Przyczyną tego stanu rzeczy i jednocześnie kluczową wadą przedstawionej regulacji prawnej jest oparcie jej konstrukcji na niedookreślonych pojęciach, które zostały użyte nawet w przepisach mających charakter definicyjny. W konsekwencji polska regulacja klauzuli antyabuzywnej pozostaje niewątpliwie w sprzeczności z art. 2 ustawy zasadniczej mówiącej o demokratycznym państwie prawnym.

Oryginalność/wartość – Wartością artykułu jest zidentyfikowanie problemów, które mogą się pojawić w toku interpretacji przepisów określających zasady stosowania klauzuli antyabuzywnej. Ponadto wykazano niezgodność analizowanych rozwiązań z konkretnymi wymogami konstytucyjnymi.

Słowa kluczowe: klauzula antyabuzywna, obejście prawa, podatek

Wprowadzenie

Istotą demokratycznego państwa prawnego jest stanowienie jednoznacznych przepisów prawnych, w szczególności w sferze nakładania obowiązków na jednostki (Wróblewska, 2010, s. 88). Sygnalizowane w literaturze liczne wady polskiego prawa podatkowego (Iwin-Garzyńska, 2016, s. 97) pozwalają przyjąć, iż przywołany konstytucyjny wymóg wyrastający z art. 2 ustawy zasadniczej jest wyraźnie ignorowany przez polskiego ustawodawcę. Tym bardziej więc niezbędna wydaje się krytyczna analiza nowych rozwiązań prawnych, które mają doprowadzić do egzekucji dalece niedoskonałych przepisów polskiego prawa podatkowego. Jedną z takich regulacji jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (klauzula antyabuzywna), która stanowi przedmiot rozważań w niniejszym artykule. Chodzi tutaj o instytucję prawną służącą uznawaniu działań podatników nie tyle za nielegalne, ile za prowadzące do obejścia prawa podatkowego w celu uzyskania korzyści podatkowej (czynności abuzywne). Zastosowanie klauzuli antyabuzywnej umożliwia organom skarbo-

* dr Łukasz Dubiński, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, e-mail: lukasz.dubinski@usz.edu.pl. ORCID: 0000-0002-9360-3892.

wym zakwestionowanie efektu podatkowego (np. obniżenia wysokości obciążenia) danej czynności abuzywnej bez jednoczesnego podważenia prawnego faktu jej dokonania (tj. jej unieważnienia).

Analiza klauzuli antyabuzywnej zostanie przeprowadzona z uwzględnieniem konstytucyjnych wymogów dotyczących konstruowania przepisów prawa podatkowego.

1. Normatywne zasady obowiązywania klauzul antyabuzywnych

Klauzule antyabuzywne funkcjonują w poszczególnych systemach prawnych, opierając się na dwóch różnych zasadach. W pierwszym wariantcie ich obowiązywanie nie wynika wprost z treści konkretnego przepisu prawa, ale jest efektem pracy orzecznictwa i doktryny, które na gruncie obowiązujących regulacji prawnopodatkowych, nierzadko z jednoczesnym odwołaniem się do wybranych instytucji z innych działów prawa (np. cywilnego), wypracowują określony model oceniania poszczególnych działań podatników pod kątem tego, czy są one podejmowane głównie w celu uniknięcia opodatkowania. Przykładem państwa, w którym organy podatkowe mogą stosować niewysłowioną w tekście prawnym klauzulę antyabuzywną, jest Japonia (Nagato, 2017, s. 36). Dodać przy tym należy, iż próby takiego (pozalegisłacyjnego) stworzenia klauzuli antyabuzywnej były podejmowane również na polskim gruncie. Otóż „do czasu wprowadzenia pierwszej klauzuli obejścia prawa do ustawy organy podatkowe i sądownictwo administracyjne próbowały zwalczać obejście, stosując kryteria pozanormatywne na podstawie art. 58 k.c. oraz koncepcji autonomii prawa podatkowego” (Maj, 2011, s. 115). W literaturze podkreślano, iż „zastosowanie konstrukcji cywilistycznej (tj. art. 58 kc – Ł.D.) obejmuje swym zakresem nie tylko prawo prywatne, lecz także prawo publiczne” (Kaczmarek, 2009, s. 65). Zaznaczyć jednak należy, iż pomimo wsparcia dla przywołanej koncepcji w nauce prawa nie można mówić o utworzeniu się jednolitej i niekwestionowanej linii orzeczniczej w prezentowanym zakresie. Za reprezentatywny głos przeciwników omawianej koncepcji uznać należy przytoczane w literaturze (Kujawski, 2016) stanowisko NSA, zgodnie z którym „co do zasady, przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Jedynie nieliczne, wyraźnie i wyjątkowo określone normy podatkowe przewidują sankcje na wypadek, gdyby strony czynności cywilnoprawnych chciały je tak ukształtować, by osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi. Wskazane wyjątki potwierdzają przy tym ogólną zasadę, że na gruncie przepisów prawa podatkowego nie może znaleźć zastosowania art. 58 § 1 k.c. Skoro zatem w świetle przepisów prawa podatkowego brak jest zakresu osiągnięcia przez podatnika określonego skutku, to nie można na podstawie tych przepisów zarzucać podatnikowi obejścia przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 58 § 1 k.c.” (NSA, 2002).

Oceniając oba stanowiska, podkreślić należy, iż postanowienia ordynacji podatkowej nie zawierały wyraźnego i bezpośredniego odesłania do art. 58 (KC, 1964) o charakte-

rze ogólnym (tj. dotyczącego wszelkich spraw prawnopodatkowych), które stanowiłoby o niedopuszczalności obchodzenia prawa podatkowego. Tym samym zasadniczą wadą pierwszego z zaprezentowanych stanowisk było dopuszczenie możliwości rozstrzygnięcia o zakresie obowiązków podatkowych bez wyraźnej podstawy prawnej, co pozostaje w wyraźnej sprzeczności z treścią art. 7 (Konstytucja, 1997) mówiącego o tym, iż organy władzy publicznej mogą podejmować działania jedynie w przypadkach przewidzianych prawem.

W przeciwieństwie do opisanego powyżej pozalegisłacyjnego wariantu funkcjonowania klauzuli antyabuzywnej w większości państw taka reguła jest wyrażona wprost w tekście prawnym.

Wskazać jednocześnie należy, iż na tym tle ścierają się dwie konkurencyjne teorie. Pierwsza z nich została określona w niemieckiej i austriackiej doktrynie prawa podatkowego jako *Innentheorie* (Linn, 2007, s. 55). Zakłada ona, iż przepis regulujący obowiązywanie klauzuli antyabuzywnej posiada wyłącznie symboliczny (nienormatywny) charakter (Szczepański, 2014, s. 107), Natomiast zapobieganie unikania opodatkowania opiera się na stosowaniu wykładni pozostałych przepisów prawa podatkowego (Birk, 2012, s. 104; Szczepański, 2014, s. 107). Druga koncepcja legislacyjnego obowiązywania klauzuli antyabuzywnej, określana jako *Aussentheorie*, zakłada jej samoistny charakter (Seiler, 2016, s. 30) i w konsekwencji przepis ją wysławiający „jest poważnym instrumentem prawnym niezbędnym w celu odrzucenia czy zignorowania zachowania stanowiącego nadużycie” (Szczepański, 2014, s. 108).

Niewątpliwie, ze względu na sygnalizowane wcześniej wymogi wynikające z treści art. 7 (Konstytucja, 1997), w polskim systemie prawnym dopuszczalny jest wyłącznie wariant legislacyjnego obowiązywania klauzuli antyabuzywnej. Dodać należy, iż z perspektywy art. 84 (Konstytucja, 1997) właściwym aktem prawnym mówiącym o takiej klauzuli powinna być ustawa. Tym samym wysłowienie wprost w treści art. 119a (Ustawa, 2018) polskiej regulacji o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania uznać należy za realizację formalnych wymogów konstytucyjnych.

Nawiązując z kolei do przedstawionych powyżej teorii (tj. *Innen-* i *Aussentheorie*), przypomnieć należy, iż konsekwencją wyrażonej w art. 2 (Konstytucja, 1997) idei państwa prawa jest obowiązek ustawodawcy, który polega na budowaniu spójnego systemu prawnego pozwalającego na jasne odczytywanie zamierzeń organów administracji publicznej (TK, 1993). Prawidłowo skonstruowany akt prawny powinien więc zarówno jako całość, jak i jako zbiór poszczególnych przepisów być źródłem pewnej informacji na temat sposobu działania władzy publicznej (w tym skarbowej). Natomiast oczywistym zaprzeczeniem takiego stanu rzeczy jest sytuacja, w której nieznanym jest status poszczególnych przepisów danego aktu prawnego. Każdy przepis prawa ma równy i autonomiczny status, a więc powinien niezależnie od pozostałej części tekstu prawnego indywidualnie wpływać na los swojego adresata. Stąd „tekstów prawnych nie wolno interpretować w taki sposób, aby ich pewne fragmenty okazały się zbędne (zakaz wykładni *per non est*)” (NSA, 2017), ponieważ jednostka jako adresat aktu prawnego nie dysponuje instrumentami weryfikującymi, który fragment danej ustawy ma charakter obowiązujący.

W rezultacie niedopuszczalne jest odmawianie wartości normatywnej regulacji klauzuli antyabuzywnej i stwierdzanie faktu obejścia przepisów prawa podatkowego wyłącznie w drodze wykładni szczegółowych przepisów prawa podatkowego. Podsumowując, konsekwencją konstytucyjnego standardu państwa prawa powinno być postrzeganie obowiązywania polskiej klauzuli antyabuzywnej zgodnie z koncepcją *Aussentheorie*.

2. Definicja legalna klauzuli antyabuzywnej

Zasady stosowania polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostały opisane w dziale IIA ordynacji podatkowej – Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast sama klauzula antyabuzywna została ujęta w art. 119a § 1 (Ustawa, 2018). Przepis ten ma następujące brzmienie: „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. Ponadto zgodnie z art. 119a § 2 (Ustawa, 2018) skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Natomiast, zgodnie z art. 119a § 5 (Ustawa, 2018), jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, w takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Na podstawie powyższego można więc powiedzieć, iż ujęta w ordynacji podatkowej klauzula antyabuzywna nie stanowi instrumentu delegitymizacji postępowania podatnika. Natomiast jej obowiązywanie powoduje, iż dopuszczalne prawem postępowanie jest opodatkowywane w sposób odmienny aniżeli przewidziany dla danego rodzaju czynności w przypadku, gdyby była ona podejmowana lub wykonywana z intencją obniżenia obciążenia podatkowego, a nie w celu gospodarczym albo ekonomicznym powszechnie dla tej czynności uznawanym.

3. Zakres pojęcia czynności abuzywnej

W widoczny sposób przytoczona wcześniej klauzula antyabuzywna znajduje zastosowanie wyłącznie do „czynności” jako pewnego aktu działania podatnika. Ustawodawca jednoznacznie zaznaczył w przepisie, iż „czynność” ma być „dokonana”. *A contrario*, pasywność podatnika prowadząca do uzyskania przez niego korzyści podatkowej nie może podlegać ocenie z perspektywy art. 119a (Ustawa, 2018). Przykładowo więc „nie będzie można kwestionować powstrzymania się przez podatnika od prowadzenia działalności gospodarczej pod koniec roku podatkowego, gdy grozi mu przekroczenie limitów zwolnienia z określonych obowiązków fiskalnych” (Kondej, 2016, s. 5). Dodać należy, iż pomimo użycia w zaprezentowanej definicji klauzuli antyabuzywnej słowa „czynność” w liczbie pojedynczej

dopuszczalne jest uznanie za unikanie opodatkowania również dwóch lub więcej aktów działania. W art. 119f § 1 (Ustawa, 2018) wyjaśniono bowiem, iż przez „czynność” rozumieć należy także „zespół powiązanych ze sobą czynności”. Odwołując się do art. 119a (Ustawa, 2018), przyjmując należy, iż każda z czynności wchodząca w skład takiego „zespołu” powinna być dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

W związku z powyższym warto zauważyć, iż „podatnik, aby ukryć nadużycie ukształtowania czynności prawnych, dokonuje często wielu czynności prawnych (tzw. omijające, poprawiające, poboczne, postronne czynności prawne), jak np. darowizna i zwrot darowanej kwoty w drodze pożyczki” (Szczeptański, 2014, s. 113). W zachowaniu podatników dążących do obejścia prawa podatkowego można więc wyróżnić dwa rodzaje działań. W pierwszej kolejności podejmowane są czynności, które albo pozostają neutralne względem danin publicznych, albo są opodatkowane prawidłowo (dalej: czynności przygotowujące). Jednocześnie zaznaczyć należy, iż są to zabiegi niezbędne dla skutecznego dokonania czynności, której skutkiem będzie uzyskanie korzyści podatkowej (dalej: czynność finalna). Innymi słowy, obejście prawa podatkowego wymagać może dokonania jednej lub więcej czynności przygotowujących. Tym samym można powiedzieć, iż są to czynności, których co najmniej pośrednim celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Odwołując się ponownie do art. 119a § 1 (Ustawa, 2018), wskazać należy, iż nie doprecyzowano, czy cel w postaci uzyskania korzyści podatkowej musi mieć bezpośredni charakter. W treści przywołanego przepisu jest co prawda mowa o tym, iż czynność powinna zostać dokonana „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”, co z perspektywy wykładni językowej pozwalałoby przyjąć, iż jest tu mowa wyłącznie o celu bezpośrednim. Niemniej jednak przywołany zwrot „przede wszystkim (...)” ma w art. 119d (Ustawa, 2018) definicję legalną, co nakazuje odstępstwo od literalnego sposobu jego rozumienia na rzecz wyjaśnienia ustawowego. Należy więc wskazać, iż w treści przywołanego przepisu doprecyzowano, iż „czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne”. Jeżeli więc celem czynności przygotowawczej jest stworzenie warunków dla wykonania czynności finalnej, to w oczywisty sposób nie jest ona dokonywana dla celów gospodarczych czy ekonomicznych. W rezultacie można byłoby więc przyjąć, iż art. 119a § 1 (Ustawa, 2018) ma zastosowanie zarówno do czynności finalnych, jak i czynności przygotowawczych. Z drugiej strony nie można jednak nie zauważyć, iż rezultatem zastosowania klauzuli antyabuzywnej jest zgodnie z art. 119a § 2 i 5 (Ustawa, 2018) przypisanie kwestionowanym czynnościom takich skutków podatkowych, jakie mogłyby zaistnieć, gdyby podatnik nie dopuścił się obejścia przepisów prawa podatkowego. W oczywisty więc sposób czynności przygotowawcze, które pozostają albo neutralne względem danin publicznych, albo są opodatkowane prawidłowo, nie mogą zostać zakwestionowane na podstawie klauzuli antyabuzywnej. Tym samym przyjmując należy, iż art. 119a (Ustawa, 2018) będzie znajdował zastosowanie wyłącznie do czynności finalnych. Konsekwentnie, „zespół czynności”, o którym mowa w art. 119f § 1 (Ustawa, 2018), dotyczy również tylko tych działań, których bezpośrednim celem było uzyskanie korzyści podatkowej.

Kończąc rozważania na temat sposobu rozumienia pojęcia „czynność”, warto dodać, iż ustawodawca zaniechał jednoznacznego wskazania ich charakteru. Opierając się więc na zasadzie *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*, można zgodzić się z poglądem wyrażonym w doktrynie, zgodnie z którym „należałoby przyjąć, iż klauzula może objąć zarówno czynności prawne, jak i czynności faktyczne” (Kondej, 2016, s. 5).

4. Podstawy uznania czynności za abuzywną

Na podstawie przedstawionego wcześniej brzmienia art. 119a (Ustawa, 2018) można powiedzieć, iż czynność podatnika można uznać za abuzywną, jeżeli łącznie zostały spełnione trzy przesłanki:

1. Czynność została podjęta przede wszystkim w celu uzyskaniu korzyści podatkowej.
2. Uzyskanie korzyści podatkowej było sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
3. Sposób działania podatnika był sztuczny.

Pierwsza z wymienionych przesłanek została opisana w treści art. 119d (Ustawa, 2018). Otóż zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne.

Z perspektywy przywołanej powyżej definicji „zasadnicze znaczenie ma (...) ocena, czy inne niż uzyskanie korzyści podatkowej cele działania podatnika są mało istotne” (Etel, 2018). W tym kontekście zasadnicze wątpliwości wywołuje fakt, iż ta kluczowa przesłanka oceny motywów działania podatnika została wyrażona w sposób dalece nieprecyzyjny. Ustawodawca nie wyznaczył bowiem nawet w przybliżony sposób kryteriów pozwalających na ocenę, kiedy cele niepodatkowe są mało istotne, pozostawił więc to uznaniu administracyjnemu. Warto zauważyć, iż w ten sposób została *de facto* powtórzona poprzednio obowiązująca regulacja klauzuli antyabuzywnej, gdzie również uznanie działań podatnika jako zmierzających do obejścia prawa podatkowego było uzależnione od tego, czy można było po ich dokonaniu oczekiwać innych istotnych korzyści niż podatkowe (Zieniewicz, 2015, s. 167). Natomiast Trybunał Konstytucyjny uchylając to poprzednie rozwiązanie, wyraźnie podkreślił, iż nawet uzyskanie niepodatkowej korzyści z tytułu przeprowadzonej czynności „naraża podatnika na zarzut, iż nie jest to korzyść w ocenie organu podatkowego istotna (...). Jest to zdecydowanie zbyt daleko idąca przesłanka, utrudniająca podatnikowi obronę przed zarzutem obejścia prawa podatkowego, a nawet mogąca taką obronę uniemożliwić” (TK, 2004). Wydaje się więc, iż aktualna regulacja klauzuli antyabuzywnej jest obciążona wadą niekonstytucyjności, ponieważ zakreśla *de facto* taki sam margines swobody organom oceniającym działania podatników co jej poprzedniczka.

Na tle powyższego można również przywołać kolejne wątpliwości dotyczące faktu, iż klauzula antyabuzywna znajdzie zastosowanie tylko w przypadkach wykazania przez organ, że niepodatkowe cele działania są mało istotne. Otóż, jak zauważa się w doktrynie,

literalne odczytanie tego przepisu (a więc obligatoryjne w przypadku regulacji zobowiązań podatkowych) prowadzi do konstatacji, że jeżeli podatnik nie miał żadnych innych celów poza podatkowymi (a więc te inne cele nie są nawet mało istotne), to jego działania nie mogą zostać uznane za abuzywne (Guzek, Stefaniak, 2015, s. 25). W oczywisty sposób tego rodzaju wykładnię, jako dążącą do pozbawienia sensu przepisu (tj. *ad absurdum*), należy odrzucić (Morawski, 2010, s. 170). Niemniej jednak jej rezultat jasno wskazuje na wady konstrukcyjne klauzuli antyabuzywnej.

Uzupełniając powyższe, można również zauważyć, iż zgodnie z art. 119d (Ustawa, 2018) brak abuzywności można przypisać tylko takim działaniom podatnika, którym przyświecają cele ekonomiczne lub gospodarcze. W tym kontekście trafnie podkreśla się w doktrynie, iż „można sobie (...) wyobrazić zupełnie inne subiektywnie kluczowe pobudki, dla których dana transakcja podlega realizacji w uzasadnieniu, np. o cele społeczne, religijne, zdrowotne” (Marianiński, Żurawiński, 2017, s. 14). Przyjęty przez ustawodawcę model klauzuli antyabuzywnej może więc prowadzić m.in. do ograniczenia wsparcia dla działalności charytatywnej udzielanej przez przedsiębiorców.

W literaturze podkreśla się również, iż ujęte w art. 119d (Ustawa, 2018) wyrażenia „cel ekonomiczny” i „cel gospodarczy” są pojęciami „jeśli nie synonimicznymi, to na pewno o znaczeniach zachodzących na siebie” (Guzek, Stefaniak, 2015, s. 25). Z drugiej strony podnosi się, iż zwrot „ekonomiczne” odnosi się do osób nieprowadzących działalności gospodarczej, a „gospodarcze” odnosi się do przedsiębiorców (Dauter, 2017). To stanowisko jest argumentowane treścią uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej klauzulę antyabuzywną (Dauter, 2017). Pierwszy z wymienionych poglądów należy odrzucić, ponieważ dwa różne pojęcia użyte w akcie prawnym nie mogą mieć tego samego znaczenia, co wynika z zakazu wykładni synonimicznej (Morawski, 2010, s. 117). Drugie stanowisko nie wydaje się również trafne, ponieważ treść uzasadnienia projektu ustawy nie może być traktowana ani jako źródło prawa, ani jako instrument wykładni legalnej (Tobor, 2013, s. 263). Natomiast, niezależnie od przedstawionych poglądów, podkreślić należy, iż oba przywołane zwroty są nieprecyzyjne, a jednocześnie odgrywają ważną rolę przy ustalaniu ewentualnej abuzywności działania podatnika. Można więc wskazać, iż ich użycie w treści art. 119d (Ustawa, 2018) wywołuje analogiczne wątpliwości konstytucyjne jak w przypadku zwrotu „mało istotne”.

Przechodząc do kolejnych przesłanek uznania danej czynności za abuzywną, warto zauważyć, iż ustawodawca w widoczny sposób powielił w treści drugiej przesłanki element przesłanki trzeciej. Otóż druga przesłanka mówi o tym, iż uzyskanie korzyści podatkowej było sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Z kolei trzecia przesłanka stanowi o tym, iż działanie podatnika było „sztuczne”. Przy tym, zgodnie z art. 119c ordynacji podatkowej, jednym z nieodzownych elementów rozstrzygających o możliwości uznania postępowania podatnika za „sztuczne” jest dążenie przez niego do uzyskania korzyści sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Zasygnalizowane powtórzenie się ustawodawcy w treści obu przesłanek polega więc na tym, iż spełnienie obu jest zależne od stwierdzenia dążenia do uzyskania korzyści podatkowej niezgodnie z postanowieniami ustawy podatkowej. Wobec tego zauważyć należy podnoszony w literaturze fakt,

iż niezgodne z przepisami prawa postępowanie podatnika jest podważalne już na gruncie aktu prawnego zawierającego naruszone regulacje (Kondej, 2016, s. 6). Zbędne jest więc odwoływanie się do dodatkowych instytucji prawnych jak np. klauzula antyabuzywna. W związku z tym można powiedzieć, iż wymienione elementy przesłanek stwierdzenia abuzywności określonego postępowania podatnika zbliżają charakterem klauzulę antyabuzywną do ujęcia zgodnego z zaprezentowaną wcześniej *Innentheorie*, co według przedstawionej wcześniej analizy konstytucyjności konsekwencji obowiązywania tej teorii oznaczałoby niezgodność postanowień działu IIIa ordynacji podatkowej z treścią art. 2 ustawy zasadniczej.

Uzupełniając powyższe uwagi, wskazać należy, iż trzecia przesłanka zostanie zgodnie z art. 119c ordynacji podatkowej spełniona (tj. działanie podatnika będzie „sztuczne”) w przypadku, gdy dążenie do uzyskania niezgodnej z prawem korzyści podatkowej będzie rezultatem odstąpienia od zasad rozsądnego postępowania, jak i zaniechania kierowania się zgodnymi z prawem celami. Warto więc zauważyć, iż cele zgodne z prawem to takie, które zostały w przepisach prawa wskazane. Niedopuszczalna byłaby bowiem sytuacja, w której można wymagać od podatnika postępowania zgodnego z celami prawa przy jednoczesnym braku ich ujawnienia w tekście prawnym. Odwołując się więc do przytoczonego spostrzeżenia ujętego w literaturze, można wskazać, iż podobnie jak w omawianym przypadku uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści podatkowych także postępowanie niezgodne z celami zakreślonymi w przepisach prawa jest podważalne już na gruncie aktu prawnego te cele określającego (Kondej, 2016, s. 6). Tak samo więc również i ta część przepisu budzi wątpliwości co do jej zgodności z treścią art. 2 ustawy zasadniczej.

Przechodząc do drugiego z elementów trzeciej przesłanki (tj. „rozsądnego postępowania”), warto zauważyć, iż pojęcie „rozsądne” jest nie tylko niedookreślone, ale i niemierzalne. Dla porównania, zwrot niedookreślony „naruszenie zdrowia” jest również niedookreślony, ale mierzalny, ponieważ uszczerbek na zdrowiu jest zjawiskiem identyfikowalnym na podstawie obiektywnych przesłanek (np. utraty kończyny). Należy więc zauważyć, iż posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem niedookreślonym i niemierzalnym pozostawia daleko idący zakres swobody organom skarbowym i tym samym naruszona zostaje „zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych”, z której wynika „konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe” (Chojnacka, 2015, s. 30).

Uwagi końcowe

Na podstawie przeprowadzonej analizy można powiedzieć, iż prawne ujęcie klauzuli antyabuzywnej spełnia tylko jeden formalny wymóg konstytucyjny przewidziany dla przepisów prawa podatkowego. Otóż została ona wyrażona w tekście ustawy. Natomiast w pozostałym zakresie omówiona regulacja jest co do zasady sprzeczna z postanowieniami ustawy zasadniczej. Podstawowym zarzutem jest tu brak precyzji w treści przepisów regu-

lujących stosowanie klauzuli antyabuzywnej, co jest konsekwencją użycia w nich szeregu pojęć niedookreślonych. Jest to szczególnie rażące w przypadku przepisów definicyjnych, a więc regulacji przewidzianych do wyjaśniania pojęć składających się na ustawowe rozumienie klauzuli antyabuzywnej. Brak klarowności co do normatywnego znaczenia zwrotów użytych w przepisach definicyjnych powoduje bowiem, iż są one obciążone błędem tłumaczenia nieznanego przez nieznaną.

Przedstawiona powyżej niepewność co do normatywnego wymiaru klauzuli antyabuzywnej przekłada się w oczywisty sposób na brak jasnych granic jej stosowania. Można więc mówić o daleko posuniętej swobodzie organów skarbowych w zakresie dokonywania oceny abuzywności czynności podejmowanych przez podatników. W rezultacie omówiony sposób regulacji klauzuli antyabuzywnej uderza w jedną z podstawowych wartości konstytucyjnych, jaką jest bezpieczeństwo prawne, do którego elementów składowych należy możliwość przewidywania sposobu postępowania organów administracji publicznej (w tym podatkowej).

Literatura

- Birk, D. (2012). *Steuerrecht*. Heidelberg: C.F. Müller.
- Dauter, B. (2017). *Komentarz do art. 119d*. W: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek. *Ordynacja podatkowa*. Komentarz. Warszawa: Wolters Kluwer Polska. Pobrano z: <https://sip.lex.pl/#commentary/587744721/542161> (16.04.2018).
- Etel, L. (2018). *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. System Informacji Prawnej LEX. Pobrano z: <https://sip.lex.pl/#commentary/587760018/557458> (16.04.2018).
- Guzek, M., Stefaniak, M. (2016). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. *Monitor Podatkowy*, 11, 22–27.
- Iwin-Garzyńska, J. (2016). Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 97–107.
- Kaczmarek, P. (2009). Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego. *Przegląd Prawa i Administracji*, 79, 63–72.
- Kondej, M. (2016). Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. *Praktyka Podatkowa*, 1, 1–17.
- Kujawski, G. (2016). *Klauzula generalna unikania opodatkowania*. Pobrano z: <https://sip.lex.pl/#monograph/369403581/335348> (16.04.2018).
- Linn, A. (2007). *Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl Eine rechtsvergleichende und modelltheoretische Analyse des Einflusses von CFC-Regeln und Unterkapitalisierungsregeln*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag |GWV Fachverlage GmbH.
- Maj, I. (2011). Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego. W: P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.). *Podatnik versus organ podatkowy* (s. 113–122). Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Mariański, A., Żurawiński, J. (2017). Sukcesja biznesu a obowiązujące i projektowane przepisy prawa, w tym w szczególności regulacje klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. *Monitor Podatkowy*, 11, 11–15.
- Morawski, L. (2010). *Zasady wykładni prawa*. Toruń: Dom Organizatora.
- Nagato, T. (2017). A General Anti-Avoidance Rule (GAAR) and the Rule of Law in Japan, Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan. *Public Policy Review*, 1 (13), 35–70. Chojnacka I. (red.) (2015). *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*. Warszawa: Trybunał Konstytucyjny Wyda-

wnictwa.

- Seiler, M. (2016). *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Lindeverlag.
- Szczepański, J. (2014). Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1 (76), 105–118
- Tobor, Z. (2013). *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska SA.
- Wróblewska, I. (2010). *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie trybunału konstytucyjnego RP*. Toruń: Dom Organizatora.
- Zieniewicz, M. (2015). Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – ewolucja instytucji i współczesne tendencje w Polsce. W: A. Cwiąkała-Małys, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Aktualne i wybrane problemy z zakresu bankowości, podatków i rachunkowości* (s. 165–184). Wrocław: Uniwersytet Wrocławski.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 roku, sygn. III SA 2602/00.
- Wyrok NSA z dnia 23 października 2017 roku, sygn. II GSK 40/16.
- Wyrok TK z dnia 2 marca 1993 roku, sygn. K. 9/92.
- Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. K 4/03

Akty prawne

- Konstytucja (1997). Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku. Dz.U. nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, tj. z dnia 23 marca 2018 roku. Dz.U. 2018, poz. 800.
- KC (1964). Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks Cywilny, tj. z dnia 9 lutego 2017 roku. Dz.U. 2017, poz. 459.

A CLAUSE AGAINST TAX AVOIDANCE (CONSTITUTIONAL PERSPECTIVE)

Summary: *Purpose* – The aim of the article is to analyze the legal regulation of the so-called an anti-versus clause including constitutional requirements for the construction of tax law.

Design/methodology/approach – Analysis of literature and jurisprudence, examination of source documents.

Findings – The legal inclusion of the anti-abusing clause gives a wide margin of discretion to tax authorities to assess the legal consequences of taxpayers' activities. The reason for this state of affairs and at the same time the key disadvantage of the presented legal regulation is the support of its construction with vague notions, which were used even in the provisions of a definitional nature. As a consequence, the Polish regulation of the anti-abusing clause is undoubtedly in conflict with art. 2 of the Constitution speaking about a democratic state of law.

Originality/value – The value of the article is description of problems that may arise in the course of interpreting the provisions defining the rules for the application of the anti-abusive clause. In addition, there was shown the non-compliance of the analyzed solutions with specific constitutional requirements.

Keywords: anti-abuse clause, circumvention of the law, tax

Cytowanie

Dubiński, Ł. (2018). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 17–26. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-02.