
OBEJŚCIE PRAWA CZY UNIKANIE OPODATKOWANIA? UWAGI TERMINOLOGICZNE

MARTA GORDON

SPIS TREŚCI

1. Wstęp.....	172
2. Obejście prawa na gruncie kodeksu cywilnego.....	173
3. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.....	175
4. Podsumowanie.....	177

1. WSTĘP

W ostatnim czasie, na poziomie międzynarodowym zaczęto podejmować wzmożone działania zmierzające do wypracowania jednolitej regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Efektem powyższego stały się zwłaszcza Zalecenia Komisji Europejskiej w sprawie agresywnego planowania podatkowego⁶⁶⁴, adresowane do państw członkowskich Unii Europejskiej, a nadto sformułowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organization for Economic Co-operation and Development*) propozycje zaostrzenia przepisów podatkowych⁶⁶⁵.

Dostrzegając wagę problemu i działając w celu wdrożenia Zaleceń Komisji Europejskiej, w polskim Ministerstwie Finansów podjęto prace nad wprowadzeniem klauzuli antyabuzywnej do Ordynacji podatkowej⁶⁶⁶. Pierwszym efektem tych prac stały się opublikowane w dniu 30 kwietnia 2013

⁶⁶⁴ Zalecenia Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012)8806, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pl.pdf

⁶⁶⁵ Zob.: P. Rochowicz, Będzie światowy bat na optymalizację, *Rzeczpospolita* z dnia 6 września 2013 r., s. C4.

⁶⁶⁶ *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, tekst jedn. Dz. U. 2012, poz. 749 z późn. zm.

r. Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (dalej: Założenia projektu)⁶⁶⁷.

Powyższe spowodowało znaczący wzrost zainteresowania instytucją przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, tak w doktrynie prawa podatkowego, jak i życiu publicznym w ogólności. Jednocześnie można zauważyć nasilenie się tendencji do stosowania do tego rodzaju regulacji cywilistycznej terminologii obejścia prawa⁶⁶⁸. Praktyka taka nie może się jednak spotkać z aprobatą, o czym przesądza zasadnicza odmienność konstrukcji obejścia prawa cywilnego i klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Dla wykazania różnic pomiędzy wskazanymi instytucjami koniecznym jest ich przybliżenie.

2. OBEJŚCIE PRAWA NA GRUNCIE KODEKSU CYWILNEGO

W każdym ustawodawstwie obowiązek poszanowania prawa sprzężony jest z sankcjami przewidzianymi na okoliczność naruszenia tej powinności. Na gruncie prawa cywilnego chodzi tu m.in. o sankcje wadliwych czynności prawnych. Najdotkliwszą spośród nich jest sankcja bezwzględnej nieważności, polegająca na tym, że wadliwa czynność prawna *ex lege* nie wywołuje przewidzianych nią skutków. Takie konsekwencje wywołuje zwłaszcza działanie czynności prawnej bez wymaganej zdolności prawnej lub zdolności do czynności prawnych, nie dochowanie formy zastrzeżonej *ad solemnitatem*, niektóre z wad oświadczeń woli i wreszcie – działanie czynności prawnej wbrew prawu.

Czynnościami prawnymi działanymi wbrew prawu są przy tym nie tylko te, które wprost naruszają przepisy prawa, ale również czynności zmierzające do ich obejścia. Takie zrównanie konsekwencji czynności działanych *contra legem* i *in fraudem legis* (jak i samo wyodrębnienie obu tych instytucji) znane było już rzymskiemu ustawodawcy i utrzymało się we współczesnych porządkach prawnych.

⁶⁶⁷ Projekt Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2013 r. – *Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, nr projektu ZD65 <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161556/161557/dokument72713.pdf>

⁶⁶⁸ Zob. np.: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 9 i nast.; H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, *Przegląd Podatkowy* 1999, nr 9, s. 3 i nast.; K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 9, s. 17 i nast.; I. Maj, *Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego* [w:] *Podatnik versus organ podatkowy* [red.] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 114 i nast.; PricewaterhouseCoopers sp. z o. o. w Warszawie, *Powrót klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce*, Warszawa 2013, www.pwc.pl, s. 12.

W przeciwieństwie do bezpośredniego uchybienia przepisom prawa, zagadnienie działania czynności prawnej *in fraudem legis* nastrocza znacznych trudności interpretacyjnych. Pojawiające się zarówno na gruncie teoretycznym, jak i zwłaszcza - w praktyce zastosowania tej instytucji wątpliwości skłaniają do szerszej analizy omawianej instytucji.

Istota obejścia prawa sprowadza się do działania czynności prawnej, która nie naruszając przepisów prawa zmierza jednocześnie do wywołania zabronionych prawem skutków⁶⁶⁹. Można zatem wskazać, że obejście prawa znamionują dwa współlistniejące elementy: po pierwsze – jest to dokonanie zgodnej z przepisami czynności prawnej, a po drugie – dokonanie jej w celu przez prawo zabronionym⁶⁷⁰.

Przy przyjęciu, że co do zasady⁶⁷¹ treść czynności prawnej wyczerpują implikowane w niej oświadczenia woli, należy stwierdzić, że czynność prawna jest zgodna z przepisami prawa wtedy, gdy przejawiona w niej wola ukierunkowana jest na osiągnięcie celu dozwolonego ustawą. Pomimo bezsprzecznego związku pomiędzy aktem woli (wolą wewnętrzną) i stanowiącą jego przejaw wolą zewnętrzną (przejawioną), pod użytym wyżej pojęciem woli należy rozumieć wyłącznie tzw. wolę zewnętrzną. Wynika to z regulacji art. 60 Kodeksu cywilnego (dalej: kc)⁶⁷², zgodnie z którą ocena oświadczenia woli polega w istocie wyłącznie na ocenie jego treści, którą wyczerpuje właśnie wola przejawiona, z oderwaniem od stanowiącego jej źródło aktu woli⁶⁷³. W efekcie należy wskazać, że pierwszy element składający się na instytucję obejścia prawa zaistnieje wówczas, gdy wola zewnętrzna stron, stanowiąca treść czynności prawnej, będzie zgodna z prawem.

⁶⁶⁹ Por. też m.in: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 2013 r., II CSK 557/12 i z dnia 5 lipca 2012 r., I UK 101/12.

⁶⁷⁰ Szerzej na temat instytucji obejścia prawa przede wszystkim w: S. Grzybowski, *System prawa cywilnego*, Tom I: *Część ogólna*, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk 1974, s. 512 i nast.; W. Wąsowicz, *Obejście prawa jako przyczyna nieważności czynności prawnej*, *Kwartalnik Prawa Prywatnego* 1999, nr 1, s. 69 i nast.; T. Zieliński, *Nieważność czynności sprzecznych z ustawą w prawie cywilnym*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1967, nr 2, s. 78 i nast. Zob. też: A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 318; K. Piasecki [w:] *Kodeks cywilny z komentarzem. Tom I* pod redakcją J. Winiarza, Warszawa 1989, s. 72; S. Grzybowski, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1974, s. 246 i nast.; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1993, s. 43 i nast., R. Trzaskowski, *Granice swobody kształtowania treści i celu umów obligacyjnych. Art. 353¹ k.c.*, Zakamycze 2005, s. 248; M. Gordon-Trybus, *Złota akcja i złoty akcjonariusz w świetle prawa polskiego na tle wybranych systemów prawnych państw obcych i prawa wspólnotowego*, Toruń 2006, s. 109 i nast.

⁶⁷¹ Co do zasady, ponieważ w przypadku niektórych czynności prawnych oświadczeniu woli towarzyszą także inne elementy, jak chociażby wydanie rzeczy.

⁶⁷² *Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny*, Dz. U. 1964, Nr 16, poz. 93, z późn. zm.

⁶⁷³ Tak też: A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 251 i nast.

Stwierdzenie zaistnienia drugiego elementu wymaga zbadania danej czynności prawnej nie tyle przez pryzmat jej treści, co celu, w jakim została dokonana. Należy zatem zidentyfikować zamiar niewyrażony w treści czynności prawnej, czy inaczej – przeanalizować wolę wewnętrzną stron czynności prawnej⁶⁷⁴. Ustalenie sprzeczności pomiędzy wolą wewnętrzną a zgodną z prawem treścią oświadczeń woli przesądzać będzie o działaniu czynności prawnej w celu obejścia prawa.

Cel zabroniony, konstytuujący obejście prawa, oceniany jest *a priori*. Oznacza to, że nie musi dojść do osiągnięcia tego celu – wystarczającym będzie samo stwierdzenie, że był on zamierzony i potencjalnie możliwy. Ocena taka dokonywana jest w procesie wykładni, przy czym najdonioślejszą rolę w tym zakresie odgrywają metody właściwe wykładni celowościowej⁶⁷⁵.

Konkludując dotychczasowe rozważania należy wskazać, że z obejściem prawa będziemy mieli do czynienia w przypadku działania czynności prawnej, której treść, będąca wyrazem woli zewnętrznej podmiotów dokonujących czynności, pozostawać będzie w zgodzie z prawem, natomiast cel, wynikający z woli wewnętrznej tych podmiotów, będzie sprzeczny z obowiązującym porządkiem prawnym. Stwierdzeniu tej sprzeczności służy przy tym zwłaszcza wykładnia celowościowa, a ocena celu czynności prawnej następuje *a priori*⁶⁷⁶.

3. KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Unikanie opodatkowania stanowi jedną z form działania zmierzającego do zmniejszenia albo eliminacji obciążeń podatkowych. Pod pojęciem unikania opodatkowania rozumieć należy przy tym działanie podatnika, zmierzające do osiągnięcia założonych efektów gospodarczych przy jak najniższym obciążeniu podatkowym, a nawet - z eliminacją tego obciążenia. Działanie takie musi być przy tym wyraźnie odróżniane od innych form zmniejszania albo eliminacji ciężarów podatkowych, tj.

⁶⁷⁴ T. Zieliński, *Nieważność czynności...*, s. 78 – 79.

⁶⁷⁵ S. Grzybowski, *System...*, s. 513; T. Zieliński, *Nieważność czynności...*, s. 80; W. Wąsowicz, *Obejście prawa...*, s. 69 i nast. Ostatni z powołanych autorów wskazuje również, że „wezwanie do wyjścia poza mechaniczne porównywanie treści czynności prawnej z treścią przepisów i zastosowanie celowościowych metod wykładni” dla oceny ewentualnego obejścia prawa wynika już definicji obejścia prawa Paulusa, przytoczonej we wstępie niniejszego opracowania.

⁶⁷⁶ Konstrukcja obejścia prawa była przedmiotem licznych wypowiedzi judykatury, czego przykładem jest m.in. postanowienie SN z dnia 18 kwietnia 1973 r., III CRN 232/72; wyrok SN z dnia 9 marca 1993 r., I CR 3/93; uchwała SN z dnia 30 listopada 1994 r., III CZP 130/94; wyrok SN z dnia 2 lipca 2008 r., II UK 334/07; postanowienie SN z dnia 20 stycznia 2010 r., II UK 264/09; wyrok SN z dnia 1 czerwca 2010 r., II UK 34/10; wyrok SN z dnia 5 lipca 2012 r., I UK 101/12, wyrok SN z dnia 18 kwietnia 2013 r., II CSK 557/12; wyrok SN z dnia 27 czerwca 2013 r., I UK 10/13.

od przestępczego uchylania się od opodatkowania z jednej strony, natomiast z drugiej – od zmniejszania ciężarów podatkowych poprzez korzystanie z elementów konstrukcji danego podatku, takich jak np. ulgi i zwolnienia⁶⁷⁷. W szczególności podkreślenia wymaga, że działanie, znamionujące unikanie opodatkowania, jest działaniem legalnym, zarówno w kontekście prawa cywilnego, karnego, jak i – podatkowego. Jest nadto działaniem w pełni skutecznym i niewadliwym na gruncie prawa cywilnego, nie nosząc znamion pozorności czy też zdziałania z zamiarem obejścia prawa⁶⁷⁸.

Wśród typów zachowań, dających zakwalifikować się jako unikanie opodatkowania, w literaturze⁶⁷⁹ wymienia się zwłaszcza działania związane bezpośrednio lub pośrednio z funkcjonowaniem spółek kapitałowych. Przykładowo wskazać tu można na zawarcie przez spółkę kapitałową i jej wspólnika umowy o świadczenie na rzecz spółki odpłatnych usług. Wynagrodzenie, wypłacane na tej podstawie wspólnikowi, może w takim wypadku faktycznie zastępować dywidendę. Korzyść, wynikająca z takiego działania dla spółki, to możliwość zaliczenia wynagrodzenia wspólnika do kosztów prowadzonej działalności, co jest niedopuszczalne w przypadku wypłaty dywidendy. Ewentualne korzyści po stronie wspólnika nie są już tak oczywiste i na gruncie prawa polskiego będą zależeć od przedziału skali podatkowej, w jakim zlokalizowany jest dochód wspólnika.

Zmniejszeniu obciążeń podatkowych, a jednocześnie – uniknięciu rygorów przewidzianych w Kodeksie spółek handlowych⁶⁸⁰ dla podwyższania kapitału zakładowego oraz wnoszenia dopłat przez wspólników – może służyć także zawarcie przez spółkę i wspólnika umowy pożyczki, w której pożyczkodawcą będzie wspólnik. W efekcie spółka uzyskuje dokapitalizowanie swojej działalności, a wspólnik czerpie korzyści z odsetek od pożyczonej kwoty, które to odsetki mogą jednocześnie zastępować wypłatę dywidendy.

Jako działania zmierzające do obniżenia obciążeń podatkowych wskazuje się także niektóre transakcje pomiędzy członkami rodziny, zwłaszcza przenoszenie przez rodzica na nieosiągające dochodu dziecko składnika majątkowego generującego zyski. Korzystne efekty podatkowe mogą być niekiedy osiągnięte także przez zawyżenie wynagrodzenia albo manipulowanie faktycznym terminem zapłaty⁶⁸¹.

⁶⁷⁷ B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności...*, s. 680 i nast.; Por. też: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 36.

⁶⁷⁸ B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności...*, s. 681.

⁶⁷⁹ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 36 i nast.

⁶⁸⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz. U. 2000, Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

⁶⁸¹ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 37.

Klasykcyjne ujęcie klauzuli przeciwdziałającej takim zachowaniom podatników zakłada sankcję względną bezskuteczności podejmowanych przez nich działań. W efekcie, czynności przedsiębrane przez podatników nie są zakazane, a jedynie nie wywołują zamierzonych przez podatników skutków w sferze prawa podatkowego. Ustawodawca nakazuje w to miejsce przyjmować skutki podatkowe wynikające ze standardowo stosowanych w danych okolicznościach wzorców działania podatników, właściwych dla pozapodatkowego celu, w jakim określone czynności zostały podjęte.

4. PODSUMOWANIE

Można przyjąć, że inspiracją dla wykreowania podatkowej instytucji unikania opodatkowania była cywilistyczna konstrukcja obejścia prawa. Okazuje się jednak, że faktycznie instytucje te nie mają ze sobą wiele wspólnego.

Podobieństw dopatrywać można się w samej konstrukcji czy też mechanizmie działania. Zarówno instytucja obejścia prawa, jak i klauzula antyabuzywna zakłada bowiem działanie przez podmiot prawa czynności prawnej, której treść jest zgodna z prawem. Nadto, obie te instytucje zostały osadzone na koncepcji odrębnego badania treści czynności prawnej i celu, dla którego została ona zdziałana.

Wypełnienie tej wspólnej obu instytucjom konstrukcji treścią cywilistyczną i podatkową doprowadziło jednak do ukształtowania omawianych instytucji ze znaczącymi różnicami.

Wskazując najważniejsze różnice pomiędzy omawianymi instytucjami należy podkreślić w szczególności odmienną przesłankę ich zastosowania. Z obejściem prawa mamy bowiem do czynienia wówczas, gdy treść czynności prawnej jest zgodna z prawem, ale jednocześnie prowadzi do uniknięcia bezwzględnych zakazów lub nakazów ustawowych, czyli – ma na celu wywołanie skutków zabronionych przez prawo.

Inaczej jest natomiast przy unikaniu opodatkowania, gdzie chodzi o zamiar legalny, a jedynie fiskalnie niepożądany przez państwo. W takim przypadku podatnik nie tylko dokonuje czynności prawnej o treści zgodnej z prawem, ale również zgodny z prawem jest cel, do którego podatnik zmierza.

Obok zróżnicowania przesłanek, z konstrukcją obejścia prawa i unikania opodatkowania zostały związane całkowicie odmienne są konsekwencje. Obejście prawa obwarowane jest sankcją

bezwzględnej nieważności. Oznacza to, że czynność prawna dotknięta taką wadą jest nieważna z mocy samego prawa, nie wywołując żadnych, przewidzianych nią skutków.

Unikanie opodatkowania jest natomiast tylko względnie bezskuteczne. Zastosowanie klauzuli antyabuzywnej uchyla wyłącznie podatkowe skutki czynności prawnej w relacji między podatnikiem, który tę czynność zdołał, a fiskusem. Czynność taka zachowuje natomiast skuteczność w świetle prawa cywilnego.

Jak wynika z powyższego, w pełni uprawnionym jest twierdzenie o zasadniczej, wręcz fundamentalnej odmienności instytucji obejścia prawa cywilnego i przeciwdziałania unikaniu opodatkowaniu. W efekcie, należy odmówić zasadności dość powszechnemu posługiwaniu się pojęciem obejścia prawa w odniesieniu do działań znamionujących agresywną optymalizację, pozostając przy terminologii nawiązującej do unikania opodatkowania⁶⁸².

⁶⁸² Tak też: A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 22 i nast.; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 116.