

MONIKA MÜNNICH¹, FILIP WROŃSKI²

Konstrukcja prawna klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a publiczne prawo podmiotowe podatnika³

Wpłynął: 2.01.2025. Akceptacja: 1.02.2025

Streszczenie

Sednem treści rozwiązań zawartych w Dziale IIIA ordynacji podatkowej normujących przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania są regulacje dotyczące konstrukcji prawnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, którą zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie często zamiennie określa się mianem klauzuli obejścia prawa podatkowego lub utożsamia z instytucją nadużycia przepisów prawa podatkowego. W niniejszej publikacji dokonano analizy rozwiązań zawartych w Rozdziale I Działu IIIA ordynacji podatkowej w celu udzielenia odpowiedzi na następujące pytania. Po pierwsze, czy rzeczywiście przepisy materialne regulujące przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania stanowią klauzulę generalną? A jeżeli tak, to jaki obszar wartości pozanormatywnych instytucja ta chroni? Odrębnym problemem badawczym jest kwestia związana z wywodzeniem ze wskazanych rozwiązań ustawy podatkowej instytucji nadużycia prawa. Z tą płaszczyzną związane jest trzecie pytanie badawcze, dotyczące tego, czy w przepisach materialnych konstruujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania zakodowane zostały jakiekolwiek publiczne prawa podmiotowe podatnika.

Słowa kluczowe: klauzula, unikanie opodatkowania, obejście prawa podatkowego, prawo podmiotowe podatnika, nadużycie prawa podatkowego.

¹ Dr hab. Monika Münnich, prof. KUL – Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II (Polska); e-mail: mmunnich@kul.pl; ORCID: 0000-0002-9250-5748.

² Filip Wroński – student V roku prawa – Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II (Polska); e-mail: filip00@student.kul.pl; ORCID: 0009-0008-1089-2686.

³ Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

MONIKA MÜNNICH, FILIP WRÓŃSKI

The Legal Structure of the Anti-tax Avoidance Clause and the Taxpayer's Public Subjective Right⁴

Abstract

The essence of the content of the solutions contained in Section IIIA of the Tax Ordinance regulating the prevention of tax avoidance are the regulations concerning the legal structure of the anti-avoidance clause, which is often interchangeably referred to in both literature and case law as the tax evasion clause or identified with the institution of abuse of tax law provisions. This publication analyses the solutions contained in Chapter I of Section IIIA of the Tax Ordinance in order to answer the following questions. Firstly, do the substantive provisions regulating the prevention of tax avoidance constitute a general clause? And if so, what area of non-normative values does this institution protect. A separate research problem is the issue related to deriving the institution of abuse of law from the indicated solutions of the Tax Act. The third research question is related to this plane, concerning whether any public subjective rights of the taxpayer have been encoded in the substantive provisions constructing the anti-avoidance clause?

Keywords: clause, tax avoidance, tax evasion, taxpayer's subjective right, tax law abuse.

⁴ The research has not been supported financially by any institution.

Uwagi wstępne

Dyskurs dotyczący charakteru prawnego przepisów normujących przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania rozpoczął się w zasadzie wraz z momentem ich wprowadzenia do przepisów ogólnego prawa podatkowego. Wydaje się, że prezentowane w literaturze⁵ i orzecznictwie⁶ stanowiska można połączyć obecnie jedną tezą, w myśl której przepisy normujące przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania zamieszczone w 2016 r. w dodanym dla potrzeb systematyki ustawy ordynacja podatkowa Dziale IIIA, podobnie jak przepisy normujące interpretacje przepisów prawa podatkowego czy nadpłatę, mają charakter mieszany materialno-procesowy.

Materialny charakter mają niewątpliwie przepisy Rozdziału 1 regulujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania⁷ oraz Rozdziału 3 dotyczące Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania⁸. Procesowy charakter mają natomiast przepisy Rozdziału 2 normujące postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania, o czym świadczy nie tylko przywołany tytuł, lecz także odesłanie do stosowania w sprawach nieunormowanych w tym rozdziale, przepisów Działu IV o.p. poświęconych postępowaniu podatkowemu⁹. Normy prawno-procesowe zakodowane są także w dwóch pozostałych rozdziałach, czyli Rozdziale 4 normującym opinię zabezpieczającą¹⁰ oraz Rozdziale 5 dotyczącym konsekwencji cofnięcia skutków unikania opodatkowania¹¹. W tych dwóch ostatnich rozdziałach zawarte też zostały przepisy odsyłające do enumeratywnie wymienionych przepisów normujących przebieg jurysdykcyjnego postępowania podatkowego.

⁵ Zob. *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024; M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024, s. 639.

⁶ Mieszana naturę powołanych przepisów potwierdza orzecznictwo NSA, który uznał, że przepisy normujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania mają charakter mieszany materialno-proceduralny, jednak z przewagą elementu proceduralnego. Sąd jednoznacznie w powołanym wyroku uznał, że klauzula antyabuzywna sama w sobie nie stanowi dla podatników źródła uprawnień i obowiązków, jakkolwiek może ostatecznie wpłynąć na wysokość zobowiązania podatkowego. Klauzula stanowi bowiem instrument służący organom podatkowym do walki z unikaniem przez podatników opodatkowania, zob. m.in.: wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., II FSK 2594/17, CBOSA.

⁷ Zob. art. 119a-119f z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.

⁸ Zob. art. 119m-119v o.p.

⁹ Zob. art. 119g-119l o.p.

¹⁰ Zob. 119w-119zf o.p.

¹¹ Zob. art. 119zfa-119zfo o.p.

Najważniejszą cechą powołanych przepisów jest ich antyabuzowy charakter. Sednem treści rozwiązań zawartych w Dziale IIIA są zaś regulacje dotyczące konstrukcji prawnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, którą zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie często zamiennie określa się mianem klauzuli obejścia prawa podatkowego. Dodać jednak należy, że w piśmiennictwie regulacje zawarte w przepisach Działu IIIA utożsamiane są również z instytucją nadużycia przepisów prawa podatkowego¹².

Zakres znaczeniowy wszystkich trzech instytucji jest oczywiście zbliżony, ale nie identyczny i wywołuje różne konsekwencje w sytuacji prawnopodatkowej podatnika. Określenia takie jak: klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania czy klauzula obejścia prawa podatkowego zawierające kluczowe pojęcie „klauzula” nawet bez przymiotnika „ogólna” czy „generalna” w oczywisty sposób koncentrują uwagę na wartościach lub dobrach pozanormatywnych chronionych przez tę kategorię prawną. Natomiast konstrukcja prawna nadużycia prawa podatkowego łączy się z problematyką publicznych praw podmiotowych podatnika¹³. Funkcjonująca zatem w literaturze przedmiotu różnorodność terminologiczna w odniesieniu do materialnych przepisów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania może mieć różne konsekwencje w sferze praw i obowiązków podatnika.

Celem niniejszej publikacji jest udzielenie odpowiedzi na następujące pytania. Po pierwsze, czy na pewno w przepisach normujących przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania unormowana jest klauzula generalna? A jeżeli tak, to do jakiego obszaru wartości pozanormatywnych instytucja ta odsyła na etapie interpretacji przepisów, w których została zakodowana? Po trzecie, czy w omawianych przepisach unormowane są jakiekolwiek publiczne prawa podmiotowe podatnika, uzasadniające pojawiające się w piśmiennictwie określania tych rozwiązań mianem nadużycia prawa?

W publikacji w toku analizy piśmiennictwa oraz orzecznictwa posłużono się przede wszystkim metodę badawczą formalno-dogmatyczną.

¹² A. Ladziński, *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – cel regulacji a istota unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024, s. 21–25.

¹³ W literaturze przedmiotu zasygnalizowany już został problem związany z kwestią unormowania w omawianych przepisach o.p. publicznych praw podmiotowych podatnika – M. Münnich, *Znaczenie publicznych praw podmiotowych podatnika w procesie stosowania przepisów podatkowych zawierających klauzule antyabuzyjne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2024, 5, s. 82–96.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania czy klauzula obejścia prawa podatkowego

Regulacje, których celem jest przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania, nie są nowatorskie, gdyż przepisy zawierające zbliżone w skutkach rozwiązania istniały w polskim ogólnym prawie podatkowym na przełomie roku 2003 i 2004. Budziły one jednak ogromne kontrowersje i zostały uchylone przez TK po kilkunastu miesiącach obowiązywania¹⁴. Konstrukcja prawna zawarta w tych przepisach najczęściej była kategoryzowana przez przedstawicieli piśmiennictwa prawa podatkowego jako klauzula generalna obejścia prawa podatkowego¹⁵. Zaznaczyć przy tym należy, że w treści uchylonych przepisów o.p. wyrażenie takie w ogóle nie pojawiło się. Nie użył go także TK w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. stwierdzającym niezgodność tej regulacji z Konstytucją RP.

Trybunał poddawane kontroli rozwiązanie określał mianem: ogólnej normy obejścia prawa; pojęciem obejścia prawa podatkowego; instytucją obejścia prawa podatkowego; konstrukcją obejścia prawa podatkowego lub klauzulą obejścia prawa podatkowego (bez przymiotnika generalna lub ogólna)¹⁶. TK, uchylając przepisy normujące obejście prawa podatkowego, uznał jednocześnie, że konstrukcja taka nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych jako reakcja prawodawcy na negatywne z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa zjawiska gospodarcze, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników¹⁷.

Obecna wersja normatywna klauzuli jest efektem implementacji dyrektywy europejskiej¹⁸. Jeżeli chodzi o przyjętą terminologię, czyli użycie w tytule Rozdziału I Działu IIIA wyrażenia „klauzula”, to jest to zapewne efekt terminologii stoso-

¹⁴ Zob. uchylony art. 27b § 1 i § 2 o.p. Przepisy art. 27b § 1 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.; zostały jednak po kilku miesiącach obowiązywania uznane przez TK za niegodne z Konstytucją i przepisy utraciły moc prawną z dniem 31 maja 2004 roku.

¹⁵ Ogólną normę obejścia prawa podatkowego za klauzulę generalną uznawał m.in.: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, 2, s. 51; *idem*, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego*, [w:] *Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji*, red. H. Izdebski, A. Stępkowski, Warszawa 2003, s. 148–149. Takiej samej kwalifikacji dokonali: K. Stanik, K. Winiarski, zob. *tychże*, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013.

¹⁶ Warto natomiast podkreślić, że określeniem klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego posłużyli się sędziowie TK, którzy zgłosili zdanie odrębne do wyroku. Zdanie odrębne sędziów TK: M. Grzybowski, A. Jamroza, M. Mazurkiewicz i B. Zdziennickiego do wyroku TK z 11 maja 2004 r. w sprawie K 4/03.

¹⁷ Zob. pkt III 1, 3, 1, 9 uzasadnienia wyroku TK z dnia 11 marca 2004 r., sygn. akt K 4/03, Dz. U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288.

¹⁸ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U.UE.L.2016.193.1 z dnia 2016.07.19.

wanej przez wiele lat w polskim¹⁹ i zagranicznym piśmiennictwie podatkowym²⁰. Powszechnie na świecie stosowany jest w odniesieniu do tego typu klauzul skrót GAAR. Przyjęta w polskich przepisach nomenklatura nie jest jednak wbrew pozorom kalką językową z anglojęzycznej wersji przywołanej dyrektywy. W wersji angielskiej występują bowiem takie wyrażenia jak *general anti-avoidance rule* lub *general anti-abuse rule*²¹. Mamy tam zatem do czynienia z ogólną normą czy zasadą przeciwko unikaniu opodatkowania, a nie klauzulą. Bliźniacze dla polskiej terminologii prawniczej wyrażenie *clause anti-abus générale*, jest natomiast zastosowane we francuskiej wersji omawianej dyrektywy²².

Wracając na grunt *stricte* polskich dylematów terminologicznych, należy uznać, że występujące w piśmiennictwie i orzecznictwie podwójne nazewnictwo, czyli klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania i klauzula obejścia prawa podatkowego, jest dopuszczalne, gdyż koncepcja obydwu konstrukcji prawnych jest identyczna²³. Kierując się jednak w niniejszej publikacji systematyką i jednolitością interpretacyjną, ważną z punktu widzenia pewności i jasności prawa, autorzy będą dalej używać pojęcia zastosowanego przez ustawodawcę.

Teoretyczno-prawne pojęcie klauzuli generalnej a konstrukcja normatywna klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Ustawodawca umyślnie lub nieumyślnie – nie zastosował w tytule Rozdziału 1 Działu IIIA pełnej i poprawnej nazwy instytucji prawnej, jaką jest klauzula generalna. Wprowadzona terminologia jest obarczona zatem błędem dogmatycznym

¹⁹ G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2017.

²⁰ Por. np. Ch. Waerzeggers, C. Hillier, *Anti-avoidance Rule (GAAR) Ensuring that a GAAR Achieves its Purpose*, "Tax Law IMF Technical Note" 2016, 1.

²¹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Dz.U.UE.L.2016.193.1 z dnia 2016.07.19. Wyrażenie „klauzula przeciwko unikaniu opodatkowaniu” nie funkcjonuje również m.in. w tłumaczeniu niemieckim, włoskim czy niderlandzkim.

²² Directive (UE) 2016/1164 Du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, Dz.U.UE.L.2016.193.1 z dnia 2016.07.19.

²³ O tym, że obydwie klauzule są tożsame, świadczy tekst rządowego uzasadnienia wprowadzenia do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; zob. szerzej: *Uzasadnienie wprowadzenia do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, nr druku sejmowego 367. Pozyskano z: <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367.pdf> (dostęp: 9.12.2024). Zob. także M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Toruń 2001, s. 116–119; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 158.

i prawoznawczym. Pojęcie „klauzula” jest zwrotem język naturalnego i występuje zarówno w języku literackim, jak i języku prawniczym. Dla języka prawniczego właściwe są dwa obszary znaczeniowe tego pojęcia. Pierwszy oscyluje wokół takich zjawisk jak warunki lub zastrzeżenia w umowach cywilnoprawnych, traktatach międzynarodowych czy innego rodzaju dokumentach prawnych. W tym obszarze rozróżniamy klauzule derogacyjne, delegacyjne czy wykonalności. Drugi obszar znaczeniowy związany jest ściśle z okolicznościami prawnymi, gdy pojęciu „klauzula” towarzyszy przymiotnik „generalna” lub „ogólna”. W przypadku takiego ujęcia semantycznego mamy już do czynienia z konstrukcją normatywną wykorzystywaną w procesie legislacyjnym do formułowania treści przepisów prawnych, zarówno materialnych, jak i procesowych²⁴. Zupełnie zatem inne skutki w procesie stosowania prawa wywołuje użyte w przypisach ordynacji podatkowej wyrażenie „klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania”, a zupełnie inne wyrażenie „klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania” lub „klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania”.

Podkreślić należy, że projektodawca w uzasadnieniu nowelizacji o.p. wyjaśnił, że klauzula przeciwko unikania opodatkowania jest normą, co do której bywają niekiedy formułowane zarzuty dotyczące wprowadzania do systemu podatkowego stanu niepewności prawnej. Jako klauzula generalna nie może być ona jednak konstruowana za pomocą pojęć na tyle ścisłych i jednoznacznych, aby takie wrażenie całkowicie wyeliminować. Musi być na tyle ogólna i „pojemna”, by zwalczać nawet nieprzewidziane negatywne zjawiska²⁵. Jednoznacznie zatem z powyższego tekstu uzasadnienia wynika, że intencją ustawodawcy było wprowadzenie do przepisów ogólnego prawa podatkowego klauzuli generalnej.

Instytucja techniczno-legislacyjna, jaką jest klauzula generalna, była wielokrotnie wykorzystywana w latach wcześniejszych w konstruowaniu przepisów prawa podatkowego. Stosowano przy tym wówczas zarówno powołane wyżej przepisy zawarte w rozporządzeniu o zasadach techniki prawodawczej, jak i wskazania formułowane w piśmiennictwie prawoznawczym, a także literaturze dogmatycznej różnych gałęzi prawa. Zgodnie z nimi za klauzule generalne uznaje się elastycznie, ale jednocześnie precyzyjnie językowo sformułowane różnego rodzaju prawne zwroty nieostre, takie jak: ważny interes podatnika, interes gracza, ważny interes publiczny, dobra wiara, bezpieczeństwo państwa czy zasady współżycia

²⁴ Por. L. Leszczyński, *Klauzule generalne w stosowaniu prawa*, Lublin 1986, s. 14–15. Zob. także: § 155 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad Techniki Prawodawczej”, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

²⁵ Uzasadnienie wprowadzenia do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nr druku sejmowego 367. Pozyskano z: <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367.pdf>, s. 17, 29 (dostęp: 09.12.2024).

społecznego. Ustalenie zakresu znaczeniowego takich pojęć wymaga od każdego podmiotu dokonującego ich wykładni uwzględnienia w konkretnym stanie faktycznym treści ocen, norm lub wartości pozaprawnych, do których dana klauzula wprost jednoznacznie odsyła interpretatora²⁶. O tym, czy dany zwrot jest, czy nie klauzulą generalną decyduje oczywiście racjonalny ustawodawca, konstruując treść przepisów w taki sposób językowy, by każdy interpretator mógł tę *sui generis* instytucję rozpoznać i właściwie zinterpretować. Sednem bowiem każdej klauzuli generalnej jako niezdefiniowanego zwrotu ocennego jest ochrona określonego dobra lub wartości pochodzącej z pozanormatywnego obszaru aksjologicznego.

W myśl powyższych zasad do 2016 r. w przepisach prawa podatkowego wyrażenie „klauzula” czy „klauzula generalna” jako nazwa techniczna konkretnej kategorii prawnej w ogóle nie było stosowane. W przypadku omawianych przepisów antyabuzyjnych mamy zatem do czynienia z zupełnie innym i w pewnym sensie nowatorskim rozwiązaniem legislacyjnym. Można przyjąć, że wprowadzenie do tytułu Rozdziału I Działu III o.p. pojęcia „klauzuli”, mimo że nieopatrzonej przymiotnikiem „ogólna” lub „generalna”, stanowi odpowiedź interpretacyjną, konieczną w ocenie ustawodawcy, z uwagi na duży stopień skomplikowania tych rozwiązań.

Ważąc powyższe, zastanowić się należy, czy w treści materialnych przepisów ordynacji podatkowej normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania można wskazać odesłanie do konkretnych wartości i ocen pozaprawnych. Pytanie jest tym bardziej zasadne, że TK w uzasadnieniu do wyroku uchylającego klauzulę obejścia prawa podatkowego w 2004 r. tylko w bardzo wąskim zakresie odniósł się do kwestii pozaprawnych związanych z jej zastosowaniem w praktyce. Trybunał podkreślił wręcz, że w zakresie kognicji TK nie mieści się ocena zasadności posługiwania się przez ustawodawcę określoną koncepcją prawną reagowania na zmieniające się zjawiska życia gospodarczego (finansowego)²⁷. A właśnie owe warunki pozaprawne: gospodarcze, ekonomiczne i aksjologiczne, w których funkcjonuje omawiana klauzula antyabuzyjna, stanowią dopełnienie jej normatywnych regulacji²⁸. Zakreślenie owego obszaru pozaprawnego jest tym bardziej istotne, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako nieostry zwrot ocenny, stwarza podstawę do ingerencji organów podatkowych w sferę praw

²⁶ Szerzej na temat funkcji klauzul generalnych zob. M. Münnich, *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 394 i nast.

²⁷ Pkt III, 1, 2; 1, 5 uzasadnienia wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, Dz.U. z 2004 r. Nr 122, poz. 1288.

²⁸ Por. M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 38; M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017, s. 35–45.

podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej²⁹.

Niewątpliwie materialne przepisy normujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczą dwóch niedookreślonych obszarów. Pierwszym jest interes publiczny, który może ponieść uszczerbek finansowy w sytuacji niekontrolowanego i nieograniczonego rozwoju zjawiska wpisujących się w pojęcie unikania opodatkowania. Drugim jest interes indywidualny każdego podatnika, na którym spoczywa zarówno powszechny obowiązek podatkowy, jak i prawo do zapłacenia podatku w wysokości odpowiadającej jego zdolności płatniczej, z uwzględnieniem wszystkich możliwych ulg i zwolnień gwarantujących równe i sprawiedliwe opodatkowanie³⁰. W piśmiennictwie od dawna podnoszona jest teza, że podmioty zobowiązane do uiszczenia danin nie muszą czynić tego w możliwie najwyższej wysokości³¹.

Wydaje się, że najwłaściwszym miejscem poszukiwania wskazówek i kryteriów interpretacyjnych ukierunkowujących wykładnię przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania jest uzasadnienie dane przez projektodawcę. Zgodnie z jego treścią klauzula stanowi instrument wspierający realizację konstytucyjnej zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa. Podatnik unikający opodatkowania pod względem finansowym znajduje się bowiem w korzystniejszej sytuacji niż ten, który także podejmuje aktywność w sferze gospodarczej czy finansowej, lecz nie obniża w sztuczny sposób poziomu swoich obciążeń podatkowych. Problem ten jest tym bardziej istotny, że wykorzystywanie sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania wymaga posiadania zasobów finansowych i dzięki temu dostępu do wysoko wykwalifikowanej obsługi prawnej. Oznacza to, że po rozwiązaniu takie z reguły mogą sięgać duże podmioty gospodarcze, często powiązane kapitałowo i zarządczo z podmiotami zagranicznymi bądź też osoby fizyczne dysponujące znacznymi zasobami finansowymi lub wysokimi dochodami. Z tych względów unikanie

²⁹ Por. pkt III 1.7 uzasadnienia wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, Dz. U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288.

³⁰ Uzasadnienie wprowadzenia do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nr druku sejmowego 367, s. 18–19. Pozyskano z: <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367.pdf> (dostęp: 9.12.2024).

³¹ W powołanym wyżej uzasadnieniu do wyroku uchylającego normę ogólną obejścia prawa TK wprost potwierdził, że w polskim systemie prawa podatkowego nie ma normy prawnej zakazującej dążenie podatnika do zapłaty niższego opodatkowania, przy zastosowaniu dopuszczalnych prawem rozwiązań. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest jako klauzula generalna skutecznym narzędziem weryfikowania owych dążeń podatnika do obniżenia podatku, gdyż czynności przez niego podejmowane oceniane są w toku wykładni prawa z punktu widzenia przekroczenia norm zarówno prawnych, jak i norm pozaprawnych należących do obszaru *stricte* aksjologicznego i ekonomicznego.

opodatkowania jest niezmiernie groźne, gdyż narusza kolejną zasadą konstytucyjną, a mianowicie zasadę ochrony reguł konkurencji w sferze gospodarczej³². Pozwala bowiem nieuczciwemu – silnemu ekonomicznie podatnikowi – na zdobywanie w sposób nieuczciwy przewagi gospodarczej. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oprócz funkcji właściwych dla każdej klauzuli generalnej spełnia zatem dodatkowo funkcję prewencyjną³³ oraz funkcję polegającą na adekwatności opodatkowania. Ponadto nasilające się zjawisko unikania opodatkowania jest groźne dla stabilności finansów publicznych, gdyż powoduje rosnące z roku na rok uszczuplenie dochodów podatkowych w budżecie państwa. Jako ostatnią, lecz bardzo istotną przyczynę wprowadzenia do polskiego prawodawstwa podatkowego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, należy wskazać wytyczne i zalecenia formułowane przez organy UE³⁴. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest zatem instrumentem służącym przeciwdziałaniu skutkom czynności podejmowanych w celu zmniejszenia ciężaru podatkowego³⁵.

Podsumowując, można uznać, że rozwiązanie wprowadzone do przepisów o.p., mimo że nie przyjmuje tradycyjnej dla klauzul generalnych zwięzłej szaty językowej, odpowiada funkcjom i celom wypracowanym w piśmiennictwie dla tego rodzaju kategorii prawnych. Klasyfikację taką umożliwiają zawarte w uzasadnieniu do projektu przepisów wprowadzających klauzulę, wytyczne interpretacyjne wskazujące potrzebę ochrony dwóch obszarów wartości. Pierwszy wynika z konstytucyjnych zasad podatkowych, do których należy przede wszystkim sprawiedliwość i pewność opodatkowania. Drugi obszar stanowią takie dobra jak stabilność i bezpieczeństwo finansów publicznych i budżetu państwa.

³² Zob. art. 22 Konstytucji RP. Zob. także: J. Ciapała, *Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej*, „RPEiS” 2001, 4, s. 29; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego*, s. 161.

³³ B. Brzeziński, *Wykładania prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 168; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego*, s. 158.

³⁴ Owa funkcja prewencyjna klauzuli przyczynia się do uporządkowania systemu prawa podatkowego, poprzez wyznaczenie granicy dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocnienie autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, nawet jeżeli, co widać już obecnie w praktyce, stosowana jest w umiarkowanej skali, to z uwagi na sam fakt jej obowiązywania ewidentnie zniechęca podatników do działań zmierzających do unikania opodatkowania. Zob. szerzej: *Uzasadnienie wprowadzenia do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*. Pozyskano z: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12280401/12330297/12330298/dokument203501.pdf> (dostęp: 12.12.2024).

³⁵ A. Ladziński, *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, s. 17.

Publiczne prawo podmiotowe podatnika a przepisy antyabyzywne

Pojęcie publicznych praw podmiotowych ma podobnie jak klauzule generalne charakter teoretyczno-prawny i jest instytucją zakorzenioną w systemie prawnym od bardzo dawna. Towarzyszy ono idei państwa prawa stojącego na straży nie tylko interesu ogółu rozumianego jako dobro wspólne, ale przede wszystkim na straży chronionego także konstytucyjnie interesu jednostki. Tak rozumiane publiczne prawo podmiotowe ma charakter dychotomiczny. Po pierwsze jest ono określeniem sytuacji, w ramach której od sposobu zachowania się podmiotu spoza systemu organów administracji publicznej zależy, czy wobec tego organu powstanie obowiązek posiadający oparcie w prawie powszechnie obowiązującym. Inaczej mówiąc, podmiot dysponujący publicznym prawem podmiotowym jest legitymowany do samodzielnego wyznaczenia obowiązku, jakim automatycznie zostaje obciążony podmiot reprezentujący władzę publiczną, czyli organ. Po wtóre publiczne prawa podmiotowe mogą być postrzegane jako pewnego rodzaju korzyść sama w sobie bądź konstrukcja prawna, która kreuje korzyść prawną przysługującą jednostce (obywatelowi), a której zasadniczym wyróżnikiem jest możliwość jej egzekwowania, nawet wówczas, jeśli pociąga to obligatoryjność określonego rodzaju zachowania organu administracji publicznej³⁶. Doktryna administracyjno-prawna, wypracowała standardy interpretacyjne pozwalające na dekodowanie publicznych praw podmiotowych w procesie wykładni przepisów prawa publicznego, identyfikuje ona prawo podmiotowe jako taką sytuację jednostki, w której posiada ona opartą na normie prawnej możliwość żądania (roszczenia) konkretnego zachowania wobec jednostki organu władzy publicznej. Tak rozumiane publiczne prawa podmiotowe łączy zatem chroniony prawem materialnym konkretny interes prawny z roszczeniem, co oznacza, że jednostka może dochodzić ochrony owego prawa w skardze przed sądem administracyjnym³⁷.

Problematyka publicznych praw podmiotowych podatników została już w piśmiennictwie prawnopodatkowym podniesiona. Dokonano również pierwszych prezentacji systematyki owych praw i ich egzemplifikacji³⁸. Wydaje się, że ta szczególna kategoria teoretyczno-prawna, dotychczas pomijana w badaniach

³⁶ K. Tomaszewska, *Znaczenie i zakres ochrony publicznych praw podmiotowych a ochrona interesu jednostki*, s. 114. Pozyskano z: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/38627> (dostęp: 17.12.2024).

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Zob. M. Münnich, *The Concept of Subjective Rights in Tax Law*, „Krytyka Prawa” 2021, 2, s. 111–129; M. Münnich, G. Matysek, *Węzłowe problemy dotyczące praw podmiotowych podatników*, „Roczniki Nauk Prawnych”, 2021, 3, s. 57–75; tychże: *Tax Reliefs and Exemptions as the Public Subjective Rights of the Taxpayer*, „Krytyka Prawa” 2021, 3, s. 211–227.

i na ogół w judykaturze, może mieć rzeczywisty wpływ na proces stosowania przepisów prawa podatkowego jako instrument wzmacniający i zabezpieczający pozycję podatników w relacjach z organami podatkowymi.

W literaturze prawnopodatkowej przedstawiona została propozycja systematyki publicznych praw podatnika, obejmująca podział na konstytucyjne prawa podmiotowe podatnika, prawa podmiotowe podatnika *sensu stricto*, czyli unormowane w materialnych przepisach podatkowych oraz *sensu largo*, czyli takie, które wywodzone są z praw podstawowych zawartych np. w Konstytucji RP lub Europejskiej Karcie Praw Podstawowych³⁹. W tym kontekście należy się zastanowić, czy w przepisach normujących zarówno samą klauzulę generalną przeciw unikaniu opodatkowania, jak i procedurę jej towarzyszącą, ustawodawca zakodował jakieś prawa podmiotowe przysługujące podatnikom.

W piśmiennictwie wielokrotnie podnoszono zarzut, że przepisy normujące przeciwdziałanie unikaniu opodatkowaniu, szczególnie w części regulującej elementy konstrukcyjne klauzuli antyabuzywnej, są niezgodne z zasadami pewności i określoności prawa wynikającymi z Konstytucji⁴⁰. Skarga taka dotychczas nie została jeszcze do TK skierowana. Jej brak nie oznacza oczywiście, że sama klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania i przepisy jej towarzyszące nie godzą w publiczne prawa podmiotowe podatnika. Problemem jest jednoznaczne wskazanie obszaru regulacji, który mógłby stanowić obszar interpretacji pozwalającej na zdekodowanie takiego rodzaju uprawnienia. Źródłem publicznego prawa podmiotowego nie jest bowiem każda norma prawna, ale tylko taka, którą wskazuje wyraźna intencja prawodawcy⁴¹. Rekonstrukcja normy prawnej pozwalająca na ustalenia istnienia lub nie prawa podmiotowego przynależnego danemu podmiotowi nie może mieć, jak wskazano w piśmiennictwie, charakteru incydentalnego. Prawo podmiotowe jest bowiem rodzajem uprawnienia generalnego, które musi być dekodowane w toku każdorazowej wykładni przepisów, z których ono wynika⁴².

Przepisy normujące zakres znaczeniowy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stanowią, że dokonana przez podatnika czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych

³⁹ M. Münnich, G. Matysek, *Węzłowe problemy dotyczące praw podmiotowych podatników*, s. 62.

⁴⁰ A. Gomulowicz, *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, „Analizy i Studia” 2020, 2, s. 9. E. Drozdowski, *Hydra lernejska, czyli o braku możliwości pogodzenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z instytucją klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „RPEiS” 2020, 4, s. 187–201. Inaczej: J. Jankowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022, s. 173–174; D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzenie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020, s. 252–259; A. Ładziński, *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, s. 18–19.

⁴¹ M. Münnich, G. Matysek, *Węzłowe problemy dotyczące praw podmiotowych podatników*, s. 60; zob. także: wyrok WSA w Warszawie z 5 marca 2013, II SA/Wa 2334/12, CBOSA.

⁴² M. Münnich, *Znaczenie publicznych praw podmiotowych podatnika* s. 85 i literatura tam powołana.

okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)⁴³. W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej⁴⁴. Kluczowymi sformułowaniami konstruującymi klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania są pojęcia: sztuczny sposób działania⁴⁵, odpowiednia (nieodpowiednia) czynność⁴⁶ oraz korzyść podatkowa⁴⁷. Z przepisów ordynacji podatkowej jednoznacznie wynika, że uniknięcie opodatkowania następuje wyłącznie wówczas, gdy osiągnięcie korzyści podatkowej jest głównym lub jednym z głównych celów dokonanej przez podatnika czynności⁴⁸.

Najkrócej mówiąc: przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania polega po pierwsze na zakwestionowaniu skutku podatkowego dokonanej przez podatnika czynności, o ile zaistnieją unormowane w prawie przesłanki. Ponadto polega na określeniu skutku podatkowego właściwego dla czynności odpowiedniej z punktu widzenia zrealizowanego przez podatnika celu ekonomicznego bądź gospodarczego⁴⁹. Jeżeli przyjmiemy, że pierwszym adresatem i zarazem interpretatorem omawianych przepisów jest podatnik, to nie sposób z takiej treści rozwiązań prawnych wyprowadzić jakiegokolwiek uprawnienia, z pewnością nie w oparciu o dyrektywy językowe wykładni prawa⁵⁰. Zastosowanie klauzuli wiąże się bowiem zawsze z zastosowaniem uznania administracyjnego, w tym przypadku dotyczy ono zakwestionowania skutku prawnego podjętego przez podatnika działania lub też wprost przeciwnie zaniechania działania. Pojawienie się uznania administracyjnego jako elementu władztwa administracyjnego organu podatkowego wyklucza możliwość wystąpienia publicznego prawa podmiotowego po stronie podatnika.

Konstatując: skoro nie możemy zidentyfikować w powołanych przepisach konkretnego publicznego prawa podmiotowego podatnika, nie można powołanych rozwiązań klasyfikować jako instytucji nadużycia prawa. Podmiot prawa czy to prywatnego, czy publicznego, krajowego czy europejskiego, może zgodnie z teorią

⁴³ Zob. art. 119a § 1 o.p.

⁴⁴ Zob. art. 119a § 2 i 5 o.p.

⁴⁵ Zob. art. 119c § 1 o.p.

⁴⁶ Zob. art. 119a § 3 o.p.

⁴⁷ Zob. art. 3 pkt 18 o.p.

⁴⁸ Zob. art. 19a § 5 o.p.

⁴⁹ Szerzej zob. A. Ladziński, *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, s. 17.

⁵⁰ Pozostaje oczywiście możliwość posłużenia się *argumentum a contrario*, jest to jednak w przypadku przepisów antyabuzyjnych dość ryzykowne rozwiązanie, tym bardziej, że organy podatkowe z reguły stosują w sprawach objętych przeciwdziałaniem przeciwko unikaniu opodatkowania wykładnię gospodarczą, czyli dokonują oceny skutków prawnopodatkowych z ekonomicznego lub gospodarczego punktu widzenia.

i filozofią prawa dokonać nadużycia wyłącznie prawa podmiotowego⁵¹. Z instytucją nadużycia publicznego podmiotowego prawa podatnika mamy niewątpliwie do czynienia na gruncie u.p.t.u., gdyż ustawodawca w przepisach zarówno dyrektywy VAT, jak i polskiej ustawy unormował wprost prawo podmiotowe podatnika do zwrotu podatku VAT, jako komponent czy też efekt zasady neutralności⁵².

Konkluzje

W przepisach Rozdziału I Działu IIIA o.p. unormowana została w sposób odbiegający od powszechnie stosowanych standardów klauzula generalna. Jej zasadniczą funkcją jest prewencja, czyli przeciwdziałanie negatywnemu zjawisku, jakim jest unikanie opodatkowania. Zjawisko to jest szkodliwie zarówno z punktu widzenia interesów budżetów podmiotów prawa publicznego, jak i dla zasad równej konkurencji podatkowej. Najważniejszą trudnością związaną z funkcjonowaniem tzw. dużej klauzuli antyabuzywnej jest właściwa interpretacja jej normatywnego zakresu znaczeniowego odsyłającego interpretatorów do wartości należących do systemu pozaprawnego o charakterze gospodarczym i ekonomicznym.

Z przepisów konstruujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania z uwagi na omówioną wyżej jej funkcję nie można wyinterpretować w sposób bezpośredni publicznych praw podmiotowych podatnika, co oznacza, że nie znajduje uzasadnienia pojawiające się w piśmiennictwie określania tych rozwiązań mianem nadużycia prawa. Zgodnie z teorią prawa oraz doktryną orzecniczą TSUE w odniesieniu do systemu VAT w UE, zasada zakazu nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług dotyczy prawa podmiotowego podatnika, jakim jest prawo do uzyskania zwrotu podatku VAT.

Bibliografia

- Ciapała J., *Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej*, „RPEiS” 2001, 4.
 Brzeziński B., *Wykładania prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
 Dominik-Ogińska D., *Nadużycie prawa w VAT jako kontekst dla zrozumienia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* (GAAR).

⁵¹ Z tych względów błędem językowym i merytorycznym są takie wyrażenia jak: „nadużycie przepisów prawa” lub „nadużycie normy prawnej” zob. A. Ładziński, *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, s. 20–21.

⁵² Por. D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa w VAT jako kontekst dla zrozumienia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* (GAAR). Wykładnia i stosowanie, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024, s. 133–144.

- Wykładnia i stosowanie, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024. <https://doi.org/10.14746/rpeis.2020.82.4.14>
- Drozdowski E., *Hydra lernejska, czyli o braku możliwości pogodzenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z instytucją klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „RPEiS 2020”, 4.
- Gomułowicz A., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, „Analizy i Studia” 2020, 2. <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2020.2.2>
- Jankowski J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Toruń 2001.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, 2.
- Karwat P., *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego*, [w:] *Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału prawa i Administracji*, red. H. Izdebski, A. Stepkowski, Warszawa 2003.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.
- Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2017.
- Ladziński A., *Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – cel regulacji a istota unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024.
- Leszczyński L., *Klauzule generalne w stosowaniu prawa*, Lublin 1986.
- Łukawska-Białogłowska D., *Wprowadzenie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020. <https://doi.org/10.18778/8142-832-3>
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.
- Münnich M., *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Münnich M., *The Concept of Subjective Rights in Tax Law*, „Krytyka Prawa” 2021, 2. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.452>
- Münnich M., Matysek G., *Węzłowe problemy dotyczące praw podmiotowych podatników*, „Roczniki Nauk Prawnych”, 2021, 3, s. 57–75.
- Münnich M., Matysek G., *Tax Reliefs and Exemptions as the Public Subjective Rights of the Taxpayer*, „Krytyka Prawa” 2021, 3. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.481>
- Münnich M., *Znaczenie publicznych praw podmiotowych podatnika w procesie stosowania przepisów podatkowych zawierających klauzule antyabuzyjne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2024, 5.
- Stanik K., Winiarski K., *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013.
- Tomaszewska K., *Znaczenie i zakres ochrony publicznych praw podmiotowych a ochrona interesu jednostki*. Pozyskano z: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/38627> (dostęp: 17.12.2024).
- Waerzeggers Ch., Hillier C., *Anti-avoidance Rule (GAAR) Ensuring that a GAAR Achieves its Purpose*, „Tax Law IMF Technical Note” 2016, 1. <https://doi.org/10.5089/9781513515823.008>