

WPŁYW REGULACJI PRAWA PODATKOWEGO NA ZASADNOŚĆ PODNOSZENIA ZARZUTU OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO – WYBRANE ZAGADNIENIA Z PRAKTYKI ORZECZNICZEJ

Maciej Ślifirczyk

1. Orzecznicza doktryna przeciwdziałająca obejściu prawa podatkowego niewątpliwie należy do intrygujących zjawisk praktyki stosowania polskiego prawa podatkowego. Pierwsze orzeczenie z tego zakresu pojawiło się już w latach 70–tych XX w.¹ Prawdziwy rozwój doktryna ta przeżywała jednak począwszy od pierwszej połowy lat 90–tych XX w. Wbrew opiniom, że należy ona już do przeszłości, a kres jej położył wyrok NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 listopada 2003 r. w tzw. sprawie Optimusa,² sądy w dalszym ciągu odwołują się do obejścia prawa podatkowego. Analizując przesłanki decydujące o zakwalifikowaniu przez sąd danego stanu faktycznego jako wskazującego na obejście prawa podatkowego, warto zwrócić uwagę na zależność pomiędzy taką kwalifikacją a sferą legislacji. Relacja ta jest złożona i dotyczy kilku aspektów. Poniżej rozważone zostaną wybrane zagadnienia odnoszące się do tej problematyki.

2. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że na zakwalifikowanie danej sytuacji jako obejścia prawa podatkowego mogą mieć wpływ przepisy, których zastosowania uniknął podatnik. Ocenie pod-

1 Chodzi o wyrok SN z dnia 8 lutego 1978 r., sygn. akt II CR 1/78, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1979, nr 8–9, s. 262.

2 Wyrok składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. akt FSA 3/03.

legają bowiem nie tylko zachowania podatnika, ale również regulacje prawne, które te zachowania wywołują. Wadliwymi regulacjami podatkowymi od dość dawna usprawiedliwiano nawet uchylanie się od opodatkowania. Jak stwierdzano w polskim piśmiennictwie z zakresu prawa finansowego na początku XX w.: „Niekiedy wadliwy system podatkowy niemal zniewala podatnika do defraudacji, dla ocalenia przynajmniej części dochodu dla siebie.”³ Tym bardziej za usprawiedliwione uznać należałoby zatem w takiej sytuacji podjęcie działań zorientowanych na obejście wadliwej regulacji prawnej.⁴ Ślady takiego rozumowania widoczne są także w orzecznictwie, choć ze zrozumiałych względów orzeczenia bazujące na takim przekonaniu nie są liczne. Najbardziej znanym orzeczeniem, które można zaliczyć do tej kategorii, jest wspomniany już wyrok NSA w tzw. sprawie Optimusa. Odrzucając możliwość zakwalifikowania rozstrzyganego przypadku jako obejścia prawa podatkowego, sąd zwrócił uwagę na naruszenie zasady zaufania przez organy podatkowe oraz potencjalnie dyskryminujący polskich producentów w stosunku do zagranicznych charakter regulacji, których zastosowania chciał uniknąć podatnik. Właśnie dostrzeżenie tej okoliczności oraz uznanie jej znaczenia dla przyjmowanej kwalifikacji prawnej należy traktować jako jeden z głównych walorów tego orzeczenia.⁵ Jak z tego wynika, nie będą stanowiły obejścia prawa podatkowego (unikania opodatkowania) działania podejmowane przez podatnika w celu wyeliminowania konieczności zastosowania wadliwej regulacji prawnej.

3. Analizując zagadnienie relacji pomiędzy doktryną obejścia prawa podatkowego a legislacją, należy zwrócić uwagę na kolejną kwestię.

3 S. Głabiński, *Nauka skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicji*, Lwów 1911, s. 369. Jedynie fragmentarycznie poruszając tę kwestię i nie sięgając w czasy bardziej odległe, wskazać można, że w omawianej sytuacji usprawiedliwiało uchylanie się od opodatkowania także Adam Smith. Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 41. Co do dopuszczalności sprzeciwu wobec niesprawiedliwego prawa zob. np. Św. Tomasz z Akwinu, *Suma teologiczna*, t. 13, Prawo, Londyn 1985, s. 87–89.

4 Próbę takiego rozumowania stanowi np. stanowisko zaprezentowane przez wnioskodawcę we wniosku o uzyskanie interpretacji indywidualnej z dnia 19 września 2008 r., IP-PB3-423-953/08-4/AG.

5 Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, *Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu, pod red. L. Etela i M. Tyniewickiego, Białystok 2012, s. 520–529.

Jak wspomniano, stwierdzenie obejścia prawa podatkowego wiąże się z oceną zarówno działań podatnika, jak i regulacji prawa podatkowego, które z tymi działaniami się wiążą. Dla zaakceptowania lub odmowy akceptacji działań podatnika znaczenie ma sposób rozumienia istotnych w danej sprawie przepisów prawa podatkowego oraz właściwe odczytanie celu przyświecającego prawodawcy. Z tego punktu widzenia pojawia się pytanie o dopuszczalność kwalifikowania jako obejście prawa podatkowego sytuacji, które są niekiedy kwalifikowane jako unikanie opodatkowania, ale w stosunku do których ustawodawca świadomie nie wprowadził rozwiązań przeciwdziałających ich występowaniu.

Dla przykładu wskazać można na projekt nowelizacji zmierzający do objęcia przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym wniesiony przez Radę Ministrów do Sejmu w dniu 17 września 2013 r.⁶ zakładał wprowadzenie zmian rozszerzających katalog podatników podatku dochodowego od osób prawnych o spółki komandytowo-akcyjne i o spółki komandytowe. W uzasadnieniu tego projektu stwierdzono m.in.: „Przesłanką przyjętego w projekcie kierunku regulacji jest dążenie do zapewnienia pełniejszej realizacji, wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP, zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zasada sprawiedliwości podatkowej i związana z nią zasada powszechności opodatkowania doznają uszczerbku we wszystkich tych sytuacjach, w których dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych «optymalizacją podatkową», których podstawową cechą jest to, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Należy podkreślić, że chodzi o działania, które formalnie są zgodne z obowiązującym prawem. Okoliczność ta nie zmienia jednak faktu, iż – w świetle wspomnianego art. 84 Konstytu-

6 Druk sejmowy nr 1725 z dnia 17 września 2013 r., s. 1–9 uzasadnienia (VII kadencja Sejmu).

cji, a także dyrektywy spójności systemu podatkowego – nie są to sytuacje pożądane. [...] Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach przez Ministra Finansów w celu wyeliminowania najbardziej rażących przejawów tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych. [...] Wydaje się, że na gruncie podatków dochodowych najbardziej jaskrawym przejawem działań optymalizacyjnych jest obecnie prowadzenie działalności w formie spółki komandytowo–akcyjnej. [...] Projekt przewiduje również przyznanie podmiotowości prawno–podatkowej spółce komandytowej, czego skutkiem będzie zrównanie sytuacji wspólników tej spółki z przewidzianą w projekcie ustawy zmieniającej sytuacją wspólników S.K.A. Zrównanie sytuacji wspólników S.K.A. i S.K. oznacza opodatkowanie komandytariusza na zasadach przewidzianych dla akcjonariuszy, a komplementariusza S.K. według reguł dotyczących komplementariuszy w S.K.A. Opodatkowanie tej spółki podatkiem dochodowym stanowić będzie wyraz realizacji w pełniejszym wymiarze zasady równości wobec prawa podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji. [...] sytuacja prawna komandytariuszy S.K. na gruncie prawa handlowego i podatkowego jest zbliżona do tej, jaką posiadają akcjonariusze w S.K.A. w odniesieniu do zakresu odpowiedzialności i prowadzenia spraw przez wspólników tych spółek. Zmiana zasad opodatkowania dochodów z działalności prowadzonej przez spółki komandytowe skutkować będzie większą spójnością systemu podatkowego.” W uzasadnieniu projektu wyraźnie zatem zwrócono uwagę na cel nowelizacji w postaci eliminacji jednej z form niepożądanego przez fiskusa optymalizacji podatkowej. Wprawdzie uzasadnienie koncentruje się głównie na wykorzystywaniu w tym celu spółek komandytowo–akcyjnych, jednak początkowy wywód odnoszący się do kierunku nowelizacji, jak i powołanie się na analogię pomiędzy sytuacją komandytariuszy w spółce komandytowej i akcjonariuszy w spółce komandytowo–akcyjnej sprawia, że w istocie projekt mógł być postrzegany jako zorientowany na wyeliminowanie niepożądanego optymalizacji również z wykorzystaniem spółki komandytowej.⁷ W trakcie prac

7 Co do możliwości działań optymalizacyjnych z wykorzystaniem tej spółki zob. np. P. Chrościcki, A. Sakowska, [w:] P. Chrościcki, D.Gwóźdź, A. Kiereś, W. Knap, A. Sakowska,

legislacyjnych wycofano się z koncepcji objęcia ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych, zaś przedstawiciel Ministerstwa Finansów sugerował brak związku wcześniej proponowanych zmian podatkowych z przeciwdziałaniem optymalizacji opodatkowania.⁸ Trzeba jednak zwrócić uwagę, że w uzasadnieniu projektu ustawy w wersji przekazanej do Rządowego Centrum Legislacji (z dnia 12 lutego 2013 r.), odnosząc się do zmian dotyczących spółki komandytowej, stwierdzono: „Istnieje [...] realne ryzyko przeniesienia ciężaru obecnie wykorzystywanych schematów optymalizacyjnych ze spółek komandytowo–akcyjnych na spółki komandytowe.” Powstaje w związku z powyższym pytanie, czy w przypadku, w którym wskazano na funkcjonowanie pewnych niepożądanych mechanizmów stosowanych przez podatników i skutkujących redukcją opodatkowania, a jednocześnie mając tę świadomość na etapie prac parlamentarnych, zrezygnowano z wprowadzenia zmian prawnych, zasadne jest traktowanie wspomnianych mechanizmów w procesie stosowania prawa jako przypadków obejścia prawa podatkowego. Bazując na związku obejścia prawa podatkowego z funkcjonalną wykładnią przepisów prawa, rozstrzygnięcie tej kwestii zależeć będzie od reguł ustalania funkcji danych regulacji. Jeśli uzyskana wiedza w tym zakresie⁹ nie pozostawi wątpliwości co do tego, że nie było intencją ustawodawcy powiązanie pewnej kategorii sytuacji z regulacjami przeciwdziałającymi niepożądaną optymalizacji, to nie ma podstaw, aby traktować je jako stanowiące obejście prawa podatkowego. W przeciwnym razie prowadziłyby to do zastawienia swego rodzaju pułapki na podatników. W podanym przykładzie traktowanie wykorzystania spółki komandytowej jako nieakceptowanej formy optymalizacji podatkowej wydaje się wykluczone jeszcze z innych względów. Zestawianie w zakresie powoływanych mechanizmów optymalizacyjnych spółek komandytowo–akcyjnych i komandytowych budzi bowiem poważne zastrzeżenia. Trzeba także pamiętać, że rozpowszechnienie tych mechanizmów optymalizacyjnych

K. Wojtowicz–Janicka, *Optymalizacja podatkowa*, pod red. nauk. Ł. Mazura, Warszawa 2012, s. 156–158.

8 Zob. posiedzenie Komisji Finansów Publicznych w dniu 23.10.2013 r., Biuletyn nr 2516/VII, <http://www.orka.sejm.gov.pl/Zapisy7.nsf/wgsknrn/FPB–258>.

9 Wykorzystywanie w tym celu materiałów z procesu ustawodawczego budzi jednak kontrowersje. Zob. np. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 118–120.

było ponadto w pewnym zakresie wynikiem korzystnych dla podatników poglądów wyrażanych w uchwałach składów powiększonych NSA.

4. Podobny do powyższego problem może pojawić się w sytuacji wprowadzenia do systemu prawa podatkowego regulacji kwalifikowanej jako szczególna klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania lub służącej w inny sposób eliminacji możliwych nadużyć. Powstaje wówczas pytanie o dopuszczalność kwalifikowania jako obejście prawa podatkowego stanów faktycznych, które pojawiły się przed wejściem w życie nowych przepisów. *Prima facie* można przyjąć, że wprowadzenie rozwiązań prawnych ograniczających niepożądane stosowanie przepisów przesądza o intencjach ustawodawcy związanych z przepisami dotychczasowymi. Z drugiej jednak strony trzeba zwrócić uwagę, że wprowadzenie takich rozwiązań może być wyrazem przekonania, że dotychczasowe przepisy nie zabraniały zachowań, które objęte są nowymi regulacjami. Jak się zdaje, podstawową przeszkodą w zastosowaniu rozumowania polegającego na odtworzeniu wcześniejszej woli ustawodawcy na podstawie dokonanej nowelizacji jest to, że opiera się ono na ocenie znaczenia przepisów *ex post*, na podstawie innych regulacji prawnych wprowadzonych później. Co więcej, taki sposób interpretacji w istocie redukuje znaczenie normatywne dokonywanych zmian. Powyższe przemawia przeciwko automatycznemu kwalifikowaniu działań podatnika jako stanowiących obejście prawa podatkowego w przypadku, w którym nie pozostawały one w kolizji z regulacjami obowiązującymi w okresie ich dokonywania. Nie ma również podstaw dla uznania, że w orzecznictwie aprobatę zyskał pogląd odrzucający możliwość zakwalifikowania działań podjętych przed nowelizacją jako stanowiących obejście prawa podatkowego. Pewną ilustracją omawianego zagadnienia może być przypadek eliminacji z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych możliwości odliczania od podstawy obliczenia podatku rent i innych trwałych ciężarów. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁰ zapisano: „Projekt zakłada eliminację [...] odliczeń z tytułu alimentów, rent i innych trwałych ciężarów, co podyktowane jest tym, że dotychczasowe przepisy

10 Druk sejmowy nr 1955 z dnia 18.5.2000 r., s. 5 uzasadnienia (III kadencja Sejmu).

wywoływały zarówno spory interpretacyjne, jak i stanowiły pole do nadużyć”. Tym samym wskazano, że nowelizacja służy eliminacji zidentyfikowanego przypadku unikania opodatkowania (nadużycia prawa). Jak się zdaje, wprowadzona zmiana legislacyjna nie miała jednak przesądzającego znaczenia dla kwalifikacji wcześniej występujących stanów faktycznych jako stanowiących obejście prawa podatkowego. Orzeczenia wskazujące na taką ich kwalifikację pojawiały się bowiem jeszcze przed wejściem w życie wspomnianej nowelizacji, a nawet przed pojawieniem się projektu ustawy w parlamencie.¹¹ Stanowisko orzecznictwa nie było przy tym w odniesieniu do tej kwestii jednolite.¹² Po wejściu w życie nowelizacji nie doszło do widocznych istotnych zmian w orzecznictwie.¹³ Kolejnym przykładem może być nowelizacja art. 13 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonana z dniem 1 stycznia 2004 r. Choć nie wskazywano tego w uzasadnieniu projektu ustawy, nowe brzmienie przepisu miało zapobiegać obchodzeniu tej regulacji w jej dotychczasowym brzmieniu. W związku z tą zmianą wskazać można na wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 grudnia 2005 r.¹⁴ W skardze do sądu administracyjnego skarżący powoływał się na fakt zawarcia umowy pod rządami wcześniejszych przepisów. Sąd uchylił zaskarżoną decyzję, stwierdzając: „Podkreślić [...] należy, iż jak wynika z akt sprawy, skarżąca spółka z wykorzystaniem zasady swobody umów zawarła prawnie skuteczną umowę cywilnoprawną w zakresie współpracy i zarządzania z zarejestrowanym i funkcjonującym w obrocie podmiotem gospodarczym pod nazwą „B” A. N. Ustawy podatkowe nie zabraniają zaś podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem, które byłoby dla niego przy podejmowaniu działań gospodarczych bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. W tych okolicznościach podważenie treści umowy mogło

11 Zob. np. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999, sygn. akt III SA 8122/98.

12 Zob. np. wyrok NSA z dnia 6 października 1999 r., sygn. akt SA/Sz 1994/98; wyrok NSA z dnia 7 lipca 1999 r., sygn. akt SA/Sz 1977/98.

13 Np. wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2001 r., sygn. akt III SA 94/00; wyrok NSA z dnia 17 lipca 2001 r., sygn. akt III SA 1404/00, wyrok NSA, 28 sierpnia 2001, sygn. akt I SA/Po 825/00; wyrok NSA, 23 listopada 2001 r., sygn. akt SA/Rz 176/00; wyrok NSA z dnia 14 listopada 2001 r., sygn. akt SA/Sz 1119/00; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1569/00, wyrok NSA z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1921/00, wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 2233/00; wyrok WSA w Opolu z dnia 8 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Op 344/05.

14 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/OI 401/05.

nastąpić poprzez wykazanie, iż została ona zawarta dla pozorów bądź zmierzała do obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, w celu uchylecia się od obowiązku podatkowego albo zmniejszenia zobowiązania podatkowego”. Choć nie odrzucono zatem możliwości zakwalifikowania dokonanej czynności jako stanowiącej obejście prawa podatkowego, nowego brzmienia przepisu nie potraktowano jako argumentu na rzecz takiej kwalifikacji. Dodać można, że po ponownym rozpatrzeniu sprawy organ podatkowy uznał, iż doszło do obejścia prawa podatkowego. Skarga na tę decyzję została oddalona wyrokiem WSA w Olsztynie z dnia 19 lipca 2006 r.,¹⁵ który to wyrok został następnie utrzymany w mocy przez NSA.¹⁶ Również w tych orzeczeniach brak odniesień do nowego stanu prawnego dla poparcia prezentowanego stanowiska. Wyraźnie tego rodzaju rozumowanie odrzucono również w przywołanym wyroku NSA z dnia 20 maja 2010 r.¹⁷ dotyczącym podatku akcyzowego. Wyrok ten dotyczył stanu faktycznego, w którym podatnik w okresie od stycznia do maja 2004 r. w ramach prowadzonych usług restauratorskich sprzedawał tzw. zestawy tytoniowe czy też zestawy papierosowe, w skład których wchodziły papierosy i zapalki. Cena zestawu obejmowała cenę papierosów i zapalek i była wyższa od ceny detalicznej papierosów umieszczonej na pojedynczym opakowaniu papierosów. Organy podatkowe powołały się w związku z tym na obowiązujący wówczas art. 37 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług stanowiący, że podatnikami są także podmioty, które nie są producentami lub importerami papierosów w przypadku, gdy sprzedają papierosy powyżej ceny detalicznej papierosów umieszczonej na pojedynczym ich opakowaniu. Jednocześnie organy podatkowe uznały za niewiarygodne wyjaśnienia, że na cenę zestawu składała się cena papierosów w wysokości wskazanej na opakowaniu i cena zapalek, bowiem wówczas marża na pudełko zapalek wynosiłaby około 1000 procent. W ocenie organów podatkowych celem stworzenia „zestawów tytoniowych” była sprzedaż papierosów po cenie wyższej od ceny detalicznej i uniknięcie związanych z tym konsekwencji podatkowych w postaci zapłaty sankcyjnej kwoty

15 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 lipca 2006 r., sygn. akt I SA/OI 271/06.

16 Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1654/06.

17 Wyrok NSA z dnia 20 maja 2010r., sygn. akt I GSK 816/09.

podatku (wynikającej z zastosowania stawki przewidzianej w art. 37 ust. 8 wspomnianej ustawy). Argumentacja ta nie została podzielona zarówno przez WSA we Wrocławiu,¹⁸ jak i następnie przez NSA. Głównym powodem uchylecia decyzji było nie tyle zaakceptowanie nieuzasadnionego poziomu stosowanych marż, a dostrzeżone przez sądy braki w postępowaniu dowodowym w omawianym zakresie: „do zakwestionowania, przedstawionego przez Spółkę sposobu ustalenia ceny zestawu tytoniowego (zestawu papierosowego) i w konsekwencji przyjęcia, że wchodzące w skład zestawu zapalki sprzedawano z niższą marżą, a papierosy z marżą powodującą przekroczenie ceny maksymalnej oznaczonej przez producenta, nie wystarczy samo przekonanie organu podatkowego o braku wiarygodności oświadczonego przez Spółkę sposobu ustalania cen na sprzedawane zestawy (oparte jedynie na wysnutym przez organ «jedynym logicznym wniosku» – a nie na zgromadzonych dowodach – o «nieprawdopodobieństwie» stosowania tak wysokich marż na zapalki). Przekonanie takie musi znajdować oparcie w zebranych materiale dowodowym i wypływać ze zgodnej z zasadami wynikającymi z art. 191 o.p. oceny zebranego w toku postępowania materiału dowodowego. Poza odwołaniem się do «zasad logiki i doświadczenia życiowego», wnoszący skargę kasacyjną organ nie podał żadnych innych argumentów i nie wskazał konkretnych przepisów prawa, które upoważniałyby go do takiej konkluzji i usprawiedliwiłyby wyrażoną w decyzji interpretację przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, dokonaną przez przyzmat uregulowań późniejszej ustawy, tj. ustawy z dnia 23 stycznia 2004 o podatku akcyzowym”. Końcowy fragment cytatu odwołuje się do art. 74 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, dotyczącego stosowania ceny wyższej niż detaliczna przy tzw. sprzedaży wiązanej, którego odpowiednika nie było we wcześniejszych przepisach. Przepis ten jest postrzegany jako rodzaj szczególnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania.¹⁹ Zestawiając wcześniejsze i późniejsze przepisy, które miały zapobiegać potencjalnym nadużyciom, sąd jednoznacznie stwierdził: „Nieuprawnione było – jak to słusznie zauważył WSA – dokonywanie wykładni

18 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1421/07.

19 Por. np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 marca 2009 r., sygn. akt I SA/OI 20/09.

art. 37 ust. 7 pkt 1 u.p.t.u. w sposób wynikający z przepisów innej nie-obowiązującej jeszcze w tym zakresie, ustawy”. Jak wynika z podanych przykładów, wprowadzenie przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w odniesieniu do pewnych stanów faktycznych nie przesądza, że tego rodzaju stany faktyczne, które wystąpiły przed wejściem w życie nowych regulacji będą uznane za stanowiące obejście prawa podatkowego, podobnie jak i nie wyklucza takiej możliwości.

5. Ustawowe wprowadzenie nowych rozwiązań przeciwdziałających wcześniejszemu, niepożądanemu wykorzystywaniu regulacji prawnych nasuwa jeszcze jedno pytanie. Skoro bowiem zmieniana jest kwalifikacja prawna określonych stanów faktycznych w celu uniknięcia nadużyć, to czy podobne do nich sytuacje, które nie zostały objęte nowymi przepisami, mogą być kwestionowane? Czy raczej należy uznać, że ich pominięcie prowadzi w dorozumiany sposób do ich akceptacji przez ustawodawcę? W tym zakresie przywołać można wypowiedź zawartą w wyroku NSA z dnia 5.6.1999 r., sygn. akt III SA 8122/98: „należy przypomnieć, że ulgi z tytułu darowizn na rzecz osób fizycznych, na cele naukowe, oświatowe, ochrony zdrowia i inne (art. 26 ust. 1 pkt 1 lit. „a” cyt. ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 1992–1996) zostały «zniesione» ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 137 poz. 638). Zawieranie umów, których głównym celem jest odliczanie od dochodu po dniu 1 stycznia 1997 r. takich samych wydatków (darowizn), z tym że płatnych okresowo (w formie stypendium czy renty) może być, w realiach konkretnej sprawy, ocenione przez organ podatkowy jako działanie *in fraudem legis*”.²⁰ Jak z tego wynika, za dopuszczalne uznano kwalifikowanie jako obejście prawa podatkowego działań obliczonych na zniweczenie skutku wprowadzonej zmiany prawa. Inną ilustracją z tego zakresu stanowić może wprowadzenie do systemu polskiego prawa podatkowego przepisów zapobiegających tzw. cienkiej kapitalizacji. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²¹ nie wskazano wprawdzie, że cho-

20 Podobnie: wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2001 r., sygn. akt III SA 94/00; wyrok NSA z dnia 17 lipca 2001 r., sygn. akt III SA 1404/00; wyrok NSA, 28 sierpnia 2001, sygn. akt I SA/Po 825/00; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 2625/00.

21 Druk sejmowy nr 624 z dnia 25 września 1998 r., s. 5 uzasadnienia (III kadencja Sejmu).

dzi o przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, ale opisano mechanizm redukowania wysokości opodatkowania z wykorzystaniem pożyczek od udziałowców.²² Jak się zdaje, pojawienie się w systemie prawa podatkowego wspomnianych regulacji nie wpłynęło na możliwość doszukiwania się w działaniach podatników obejścia także tych przepisów prawa.²³

6. Z powyższych rozważań wynika wniosek, że w świetle orzecznictwa ocena faktu wystąpienia obejścia prawa podatkowego jest uzależniona od regulacji prawnych, których uniknięciu służą działania podejmowane przez podatnika. Z tego punktu widzenia można uważać obejście prawa podatkowego za uprawniony instrument obrony przed wadliwymi regulacjami prawnymi. Nie jest także możliwe kwalifikowanie jako obejście prawa podatkowego stanów faktycznych, w stosunku do których ustawodawca celowo zrezygnował z wprowadzenia przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Poczynione obserwacje prowadzą również do wniosku, że działania legislacyjne związane z wprowadzaniem do systemu prawa podatkowego regulacji stanowiących szczególne klauzule przeciwdziałające unikaniu opodatkowania nie mają istotnego wpływu na funkcjonowanie doktryny orzeczniczej w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed wprowadzenia takich klauzul. Ich wprowadzenie nie eliminuje również możliwości doszukiwania się obejścia prawa podatkowego w przypadkach, które nie zostały w takich klauzulach uregulowane w sposób bezpośredni.

22 Co do kwalifikowania tzw. cienkiej kapitalizacji jako przykładu unikania opodatkowania zob. np.: Z. Kukulski, *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*, Warszawa 2006, s. 123–133.

23 Np. na ryzyko obejścia prawa podatkowego powoływał się na marginesie swojego stanowiska Minister Finansów w odpowiedzi na skargę w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1052/10 (utrzymanego następnie w mocy wyrokiem NSA z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1216/11). Ewentualności obejścia prawa podatkowego poświęcił ten sąd fragment swojego uzasadnienia.