

Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe w polskim porządku prawnym

1. Przedmiotem pracy są zagadnienia związane z dwoma ze sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym, a konkretnie unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym. Przez sposób obniżenia obciążenia podatkowego należy rozumieć zachowanie podatnika albo zespół zachowań podatnika oraz innych podmiotów, którego podjęcie skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej. Osiągniętą w wyniku określonego postępowania korzyść podatkowa stanowi brak zobowiązania podatkowego lub obniżenie wysokości podatku wynikającego z zobowiązania podatkowego. Postacią korzyści podatkowej może być również powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

W piśmiennictwie wyróżnia się kilkanaście pojęć mających określać sposoby obniżania obciążeń podatkowych. Nie mają one jednak ustalonego stałego zakresu znaczeniowego i częstokroć są używane zamiennie oraz niekonsekwentnie. Najbardziej rozpowszechniony oraz zarazem najprostszy podział sposobów obniżania obciążeń podatkowych wywodzi się z dorobku anglosaskiej nauki prawa podatkowego. Został on zasadniczo przejęty przez polską naukę prawa podatkowego. W ramach tego podziału wyróżnia się unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania oraz planowanie podatkowe. Przyjmując go za punkt wyjścia trzeba zauważyć, że w literaturze przedmiotu pojęcie uchylania się od opodatkowania nie powoduje trudności w wyznaczeniu jego zakresu oraz wyróżnieniu go na tle unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

Natomiast planowanie podatkowe definiuje się jako zachowanie zgodne z prawem, które przejawia się w obniżaniu obciążenia podatkowego za pomocą środków prawnych służących temu celowi. Nie chodzi tu przy tym o karę albo środek karny jako szczególne środki prawne, będące reakcją państwa na czyny zabronione przez prawo karne. Przez tego typu środek prawny, służący planowaniu podatkowemu, należy rozumieć zespół norm prawnych zrekonstruowanych z przepisów ustawy podatkowej, w wyniku przestrzegania których podatnik osiąga

korzyść podatkową. Jego cechą istotną jest przyznanie podatnikowi uprawnienia do skorzystania z niego. Tymczasem w nauce niekiedy dodaje się, że planowanie podatkowe oznacza także osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej w wyniku kształtowania stanu faktycznego, którego skutki są objęte zakresem zastosowania normy prawa podatkowego. Ma ona nakazywać zapłatę podatku w niższej kwocie niż inna norma prawa podatkowego. W tym zakresie zbliża się więc ono do unikania opodatkowania. W związku z tym, w piśmiennictwie oraz orzecznictwie najwięcej wątpliwości wywołuje wyznaczenie zakresu pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego, gdyż w zakresie relacji pomiędzy nimi unaocznia się problem wyznaczenia granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia przez podatnika korzyści podatkowej.

W obowiązującym stanie prawnym pojęcia unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego przynależą do języka prawnego. Pojęcie unikania opodatkowania, jako jedno z elementów zakresu zastosowania normy kompetencyjnej w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zostało zdefiniowane przez ustawodawcę w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.). Przyjęcie założenia normatywnego charakteru definicji legalnych oznacza, że z normy definiującej unikanie opodatkowania wynika nakaz określonego rozumienia tego pojęcia w polskim systemie prawnym. Z kolei pojęcie planowania podatkowego nie zostało wyjaśnione na gruncie języka prawnego. Niemniej zarówno w świetle prawa Unii Europejskiej, jak przeważającej części krajowej oraz zagranicznej literatury przedmiotu stanowi ono dozwolony sposób obniżania obciążeń podatkowych. Wzajemne przenikanie się krajowego porządku prawnego oraz porządku prawnego UE pozwala jednak przyjąć, że na gruncie polskiego prawa planowanie podatkowe również jest dozwolonym sposobem obniżania obciążeń podatkowych.

Temat badań podjętych w pracy, a więc planowanie podatkowe oraz unikanie opodatkowania, będące sposobami obniżania obciążeń podatkowych, mieści się w ramach szerszej problematyki zapewnienia stabilności finansów publicznych. Na skuteczne wykonywanie zobowiązań podatkowych i utrzymanie stabilności finansów publicznych pozwala bowiem precyzyjne ustalenie znaczenia pojęć planowania podatkowego, jako dozwolonego sposobu obniżania obciążeń podatkowych, oraz unikania opodatkowania, stanowiącego niedozwolony sposób obniżania obciążeń

podatkowych. Dzięki temu możliwe jest wytyczenie granicy możliwości dopuszczalnego kształtowania rzeczywistego stanu faktycznego w celu osiągnięcia przez podatnika korzyści podatkowej. Rozważania podjęte w pracy poświęcone są zachowaniom będącym unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym, które są podejmowane jedynie w zakresie polskiej jurysdykcji podatkowej.

2. Tezą pracy jest konstatacja, że w polskim porządku prawnym generalną i abstrakcyjną granicę planowania podatkowego wyznacza norma definiująca wywiedziona z definicji legalnej unikania opodatkowania. Wpływ na jej konkretyzację na tle określonego stanu faktycznego posiadają okoliczności tego stanu. Natomiast kryterium zgodności zachowania podatnika powziętego przez niego w celu uzyskania korzyści podatkowej z normami prawnymi jest pozbawione użyteczności dla wyznaczenia treści pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Istotne różnice pomiędzy tymi sposobami obniżania obciążeń podatkowych prowadzą się za to do cech zachowania powziętego w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz charakteru tej korzyści. Wobec tego, twierdzenia o braku możliwości dokładnego oddzielenia pojęcia unikania opodatkowania od pojęcia planowania podatkowego są niezasadne. Ich prawidłowe zdefiniowanie przyczynia się zatem do wytyczenia precyzyjnych granic pojęć służących nazywaniu sposobów obniżania obciążeń podatkowych w polskim porządku prawnym.

Udowodnienie wyżej sformułowanej tezy zostanie dokonane w trakcie procesu badawczego. Sprzyja temu określenie zarówno głównego celu podjętych badań, jak celów szczegółowych. Głównym celem pracy jest dokładne omówienie normatywnego ujęcia unikania opodatkowania, a także zbudowanie definicji pojęcia planowania podatkowego i poddanie jej dogłębnej analizie. Dzięki temu możliwe będzie wyznaczenie cech istotnych tych sposobów obniżania obciążeń podatkowych. Tworzy to z kolei warunki do wypracowania jednolitego aparatu pojęciowego służącego opisowi zachowań podatników podejmowanych w celu uzyskania korzyści podatkowych. W konsekwencji przeprowadzone badania pozwolą odpowiedzieć na pytanie, czy pojęcia którymi posługuje się nauka przy opisie sposobów obniżania obciążeń podatkowych wymagają redefinicji czy też zachodzi potrzeba w ogóle zaprzestania ich używania.

Zrealizowanie głównego celu pracy wymaga osiągnięcia postawionych przed nią celów szczegółowych. W przypadku definicji legalnej unikania opodatkowania analizie zostanie poddana poprawność rozwiązań legislacyjnych konstruujących ją.

W wyniku tego możliwe będzie sformułowanie wniosków na temat realizacji przez wskazane przepisy zasady sprawiedliwości podatkowej oraz wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego zasad poprawnej legislacji i zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Główny cel pracy skłania również do zbadania wpływu wprowadzenia definicji legalnej unikania opodatkowania do polskiego porządku prawnego na wyjaśnianie tego pojęcia oraz określanie jego charakteru prawnego w krajowym piśmiennictwie oraz orzecznictwie. Celem szczegółowym jest także podjęcie próby uporządkowania dotychczasowych poglądów formułowanych w zagranicznej i krajowej nauce prawa podatkowego, a także judykaturze na temat unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego.

3. Aby zrealizować cele postawione przed niniejszą pracą, konieczne stało się skorzystanie z metody analizy dogmatycznej źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Źródła prawa podatkowego takie, jak ordynacja podatkowa oraz poszczególne ustawy podatkowe, były więc podstawowym materiałem normatywnym. Badanie poprawności legislacyjnej przepisów ordynacji podatkowych pozwalających na wywiedzenie normy definiującej unikanie opodatkowania nie byłoby jednak możliwe bez uwzględnienia norm wynikających z prawa Unii Europejskiej. Dlatego w niezbędnym zakresie analizie dogmatycznej podano również przepisy dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz.UE.L Nr 193, str. 1 ze zm., dalej jako: dyrektywa ATA) oraz zalecenia Komisji Europejskiej 2012/772/UE w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz.Urz. UE L Nr 338, s. 41). Innym, niemniej istotnym materiałem badawczym, były orzeczenia Sądu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych, a także Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ponadto cenne źródło przykładów unikania opodatkowania lub planowania podatkowego oraz informacji na temat wykładni definicji legalnej unikania opodatkowania stanowiły opinie zabezpieczające wydawane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo odmowy wydania tych opinii.

Z uwagi na liczbę dotychczasowych opracowań traktujących o sposobach obniżania obciążeń podatkowych, w tym unikaniu opodatkowania oraz planowaniu podatkowym, niezbędne było również wykorzystanie metody analizy krytycznej

piśmiennictwa. Zbadano zatem dotychczasowy dorobek polskiej nauki prawa podatkowego. Uchwycenie cech istotnych unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego uzasadniało z kolei analizę wybranych pozycji z piśmiennictwa zagranicznego.

4. Praca składa się z wykazu skrótów, wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia, bibliografii oraz wykazów orzecznictwa, aktów prawnych oraz innych źródeł. Pierwsze cztery rozdziały pracy zostały poświęcone analizie dogmatycznej normatywnego ujęcia unikania opodatkowania oraz omówieniu zaprezentowanej w tej pracy definicji pojęcia planowania podatkowego. Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający w zagadnienia związane z unikaniem opodatkowania oraz planowaniem podatkowym w polskim porządku prawnym. Przedstawiono w nim ogólne definicje pojęcia unikania opodatkowania, które były dotychczas formułowane w nauce, omówiono charakter definicji legalnej unikania opodatkowania oraz określono charakter prawny unikania opodatkowania. Z uwagi na to, że definicja legalna unikania opodatkowania stanowi efekt implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów dyrektywy ATA, ustalono różnice między nimi. Ponadto przybliżono dotychczasowe poglądy na temat planowania podatkowego oraz jego charakteru prawnego, a także sformułowano definicję tego sposobu obniżania obciążeń podatkowych i pokrótce ją opisano.

Z kolei trzy kolejne rozdziały koncentrują się na badaniu przesłanek wynikających z definicji legalnej unikania opodatkowania oraz z zaproponowanej w pracy definicji planowania podatkowego. Dlatego w drugim rozdziale pracy omówiono postacie zachowania będącego unikaniem opodatkowania albo planowaniem podatkowym, a w trzecim rozdziale opisano cechy charakterystyczne przyjętej metody postępowania w zakresie danego sposobu obniżania obciążeń podatkowych. Natomiast w czwartym rozdziale poruszono problem kwalifikacji zachowania podjętego w ramach unikania opodatkowania albo planowania podatkowego ze względu na normę prawną oraz opisano charakter korzyści podatkowej jako skutku powzięcia tego zachowania.

Wewnętrzna struktura rozdziałów pracy, koncentrujących się na badaniu przesłanek wynikających z definicji legalnej unikania opodatkowania oraz z zaproponowanej w pracy definicji planowania podatkowego, została oparta na jednolitym podziale zagadnień. Każdy rozdział rozpoczyna się od przedstawienia poglądów formułowanych w nauce prawa podatkowego na temat danej przesłanki

unikania opodatkowania albo planowania podatkowego. Jako umowną cezurę dla prezentacji tych stanowisk przyjęto moment wejścia w życie przepisu zawierającego definicję legalną unikania opodatkowania. Następnie analizie podawane są zagadnienia konstruujące dana przesłankę unikania opodatkowania albo planowania podatkowego. Każdy z tych rozdziałów zawiera także ocenę prawidłowości implementacji przepisów dyrektywy ATA do polskiego porządku prawnego w aspekcie omawianego w nim elementu definicji legalnej unikania opodatkowania.

Ostatni rozdział dotyczy problematyki zasadności posługiwania się w nauce i judykaturze nazwami mającymi, według formułowanych tam poglądów, tworzyć aparat pojęciowy służący opisowi sposobów obniżania obciążeń podatkowych do charakterystyki unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Niektóre z nich są pojęciami języka prawnego, a inne zaś jedynie przynależą do języka prawniczego. Wspólną cechą istotną tych pojęć stanowi jednak fakt używania ich jako synonimów unikania opodatkowania lub planowania podatkowego albo pojęć o węższym lub szerszym zakresie względem nich. Rozważania podjęte w tym rozdziale mają zatem ustalić, czy posługiwanie się w nauce tymi pojęciami powoduje konieczność redefinicji znaczenia pojęć unikania opodatkowania oraz planowania podatkowego. Z tego względu uzasadnione jest omówienie powyższy zagadnień jako ostatnich.

W zakończeniu pracy przedstawiono wnioski wypływające z podjętych w niej analiz, w szczególności dotyczące poprawności legislacyjnej przepisów umożliwiających rekonstrukcję normy definiującej unikanie opodatkowania. Zaprezentowano również postulaty zmian tych przepisów tak, aby pozwalały one w pełni skutecznie chronić tak interes publiczny, jak interes indywidulany podatnika.

