

# Obejście prawa podatkowego w doktrynie orzeczniczej polskich sądów



## Maciej Ślifirczyk

Doktor nauk prawnych, starszy wykładowca na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz radca prawny. Wielokrotny ekspert w procesie legislacyjnym. Autor publikacji z zakresu prawa podatkowego i cywilnego.

✉ [m.slifirczyk@wpia.uw.edu.pl](mailto:m.slifirczyk@wpia.uw.edu.pl)

## *Tax Avoidance in the Judicial Doctrine of Polish Courts*

*The article presents conclusions from an examination of the judicial practice of Polish courts connected with the functioning of what is known as the judicial doctrine of the circumvention of the tax law. The study covers more than 500 judgments issued over the past 40 years, primarily by the Supreme Administrative Court, which have referred to the circumvention of the tax law. On this basis, an attempt is made to identify and systematise the characteristics of the facts that are considered relevant in order to classify those facts as circumventing the tax law. There is also an evaluation of their significance for the reasoning of the courts, as well as their broader context. The analysis allows a reconstruction of the typical approach that Polish courts take to tax avoidance, and offers guidance on the application of the current anti-avoidance rules, including the general anti-avoidance rule introduced to the General Tax Code.*

### **1. Wprowadzenie**

1. Pojawienie się po raz kolejny w systemie polskiego prawa podatkowego z dniem 15 lipca 2016 r. ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest dobrą okazją do podsumowania wieloletnich doświadczeń związanych z występującą w praktyce sądowej koncepcją tzw. obejścia prawa podatkowego. Doświadczenia te mogą z jednej strony pozwolić na odtworzenie charakterystycznego dla polskiej praktyki podejścia do zjawiska unikania opodatkowania, z drugiej strony mogą ułatwić stosowanie obecnie obowiązujących regulacji prawnych służących

przeciwdziałaniu temu zjawisku. Odrębną kwestią, którą w tej chwili trudno przesądzić, jest ewentualne dalsze stosowanie przez sądy wspomnianej koncepcji orzeczniczej, po wejściu w życie działu IIIa Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> W tym zakresie patrz także M. Ślifirczyk, *Wpływ regulacji prawa podatkowego na zasadność podnoszenia zarzutu obejścia prawa podatkowego – wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej (w:) Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 295–305.

Wieloletnie i częste powoływanie się przez sądy na wcześniejsze wyroki oraz przejmowanie elementów ich uzasadnień pozwalają przyjąć, że w omawianym zakresie funkcjonuje pewnego rodzaju doktryna orzecznicza. W niniejszym opracowaniu wyznacznikiem pozwalającym na zaliczenie orzeczenia do zbioru orzeczeń reprezentujących wspomnianą doktrynę będzie samo odwołanie się w uzasadnieniu do pojęcia obejścia prawa podatkowego. W efekcie doktryna ta będzie ujmowana bardzo szeroko. Pierwsze orzeczenie ze wspomnianego zbioru pojawiło się już w latach siedemdziesiątych XX w.<sup>2</sup> Prawdziwy rozwój omawiana doktryna przeżywała jednak począwszy od pierwszej połowy lat dziewięćdziesiątych XX w. Wbrew opiniom, że została ona skutecznie wyeliminowana wyrokiem w tzw. sprawie Optimusa<sup>3</sup>, sądy w dalszym ciągu odwoływały się do obejścia prawa podatkowego<sup>4</sup>. Ten niewątpliwie fenomen praktyki stosowania prawa nie doczekał się dotychczas kompleksowych badań<sup>5</sup>. Celem opracowania jest częściowe uzupełnienie tego braku.

Doktryna orzecznicza przeciwdziałająca obejściu prawa podatkowego budziła i budzi szereg kontrowersji związanych z samym jej rozumieniem, dopuszczalnością posługiwania się nią przez sądy czy też podstawą prawną jej stosowania. Niniejsze opracowanie nie będzie dotyczyło ich wszystkich. Głównym tematem analizy będzie ukształtowany w orzecznictwie sposób rozumienia obejścia prawa podatkowego oraz podawane w uzasadnieniach orzeczeń przez sądy,

przy charakterystyce stanu faktycznego, przesłanki, które mają wskazywać na wystąpienie obejścia prawa podatkowego. Z tego punktu widzenia obejście prawa podatkowego będzie rozumiane jako określona prawna ocena danego stanu faktycznego. Taka optyka wydaje się współcześnie szczególnie uzasadniona z uwagi na już wspomniane wprowadzenie do systemu polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>6</sup>.

2. Trudność związana z poszukiwaniem uniwersalnego znaczenia obejścia prawa podatkowego w orzecznictwie wiąże się m.in. z tym, że orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego nie jest doktryną wewnętrzną jednolitą. Występuje ona w szeregu odmianach – wynikających głównie z różnych podstaw prawnych postrzeganych jako oparcie dla odwołania się do obejścia prawa podatkowego<sup>7</sup>. Odmiany te cechują pewne różnice – zarówno co do argumentacji

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

3 Wyrok składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03.

4 O wpływie wyroku w sprawie Optimusa na doktrynę orzeczniczą zob. 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*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 520–529.

5 Do publikacji, które dotychczas najobszerniej poruszały tę kwestię, zaliczyć można zwłaszcza: B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przełęcz Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7–11; K.J. Stanik, K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2011.

6 Por. w tym zakresie także M. Ślifirczyk, *Draft of General Anti Avoidance Rule and judicial doctrine of circumvention of the tax law in the Polish tax law*, „Публичные финансы и налоговое право” (rocznik), вып. 6. *Anti-avoidance rules in the countries of the Central and Eastern Europe countries*, Воронеж 2016, s. 22–33.

7 Przykładowo pewną odrębnością cechuje się linia orzecznicza odwołująca się do obejścia prawa podatkowego w nawiązaniu do przepisów dotyczących podatku od towarów i usług wyłączających obniżenie kwoty oraz zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w przypadku, gdy wystawione faktury potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego (k.c.). Podobnie pewną odrębność posiada linia orzecznicza odwołująca się do obejścia prawa podatkowego w kontekście kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych. Odnotować trzeba także, że (zwłaszcza na gruncie podatku od towarów i usług) miała miejsce ewolucja powoływania się na „obejście prawa podatkowego”, który to termin został w istotnej mierze zastąpiony terminem „nadużycie prawa”, o znaczeniu wypracowanym m.in. w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Na ten temat np. M. Ślifirczyk, *Wybrane zagadnienia problematyki przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego przed i po akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej (w:) Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 479–488. Zaznaczyć trzeba, że problematyka powoływania się na nadużycie prawa, bez jednoczesnego

i sposobu rozumienia obejścia prawa podatkowego, jak również w odniesieniu do oceny istotności określonych przesłanek dla stwierdzenia obejścia prawa podatkowego. Przepisy prawne regulujące poszczególne podatki mogą przy tym skłaniać do przyjmowania określonego rozumienia obejścia prawa podatkowego. Jak się zdaje, ma miejsce również pewna prawidłowość związana z tym, że w przypadkach, w których

jednak, że dokonane uogólnienia nie zawsze znajdują odbicie we wszystkich wyrokach, które zaliczyć można do doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego. Nie ma też pełnego konsensusu w orzecznictwie co do znaczenia niektórych przesłanek dla wystąpienia obejścia prawa podatkowego. Dokonana synteza nie będzie zatem odzwierciedlać w pełni mozaiki poglądów orzecznictwa, będzie raczej stanowiła próbę



**Stany faktyczne kwalifikowane jako obejście prawa podatkowego mają pewne cechy wspólne, czy też cechy, które zdecydowanie najczęściej prezentowane są w orzecznictwie jako wskazujące na wystąpienie obejścia prawa podatkowego. Bliższa analiza prowadzi do wniosku, że zbieżności te są nawet zaskakująco duże.**

istniała – choćby odległa – podstawa prawna dająca możliwość powołania się na obejście prawa podatkowego, łatwiej przyjmowano w praktyce wystąpienie tego rodzaju sytuacji.

Mimo wyżej wskazanych rozbieżności wydaje się, że stany faktyczne kwalifikowane jako obejście prawa podatkowego mają pewne cechy wspólne, czy też cechy, które zdecydowanie najczęściej prezentowane są w orzecznictwie jako wskazujące na wystąpienie obejścia prawa podatkowego. Bliższa analiza prowadzi do wniosku, że zbieżności te są nawet zaskakująco duże. Na tej podstawie można spróbować dokonać pewnej syntezy poglądów oraz systematyki elementów stanów faktycznych, które przez sądy uważane są za istotne dla przyjęcia, że obejście prawa podatkowego wystąpiło bądź nie wystąpiło. Możliwe jest też podjęcie próby wskazania na znaczenie tych elementów. Wyżej zasygnalizowana niejednorodność orzecznictwa sprawia

uchwycenia poglądów i przekonań dominujących. Odrębną kwestią jest ustalenie konsekwencji wiązanych ze stwierdzeniem obejścia prawa podatkowego. W zależności od przyjmowanych koncepcji były one postrzegane bardzo różnie. To zagadnienie jest jednak poza zakresem niniejszego opracowania.

3. Podstawą dla prowadzonych rozważań jest przeprowadzone badanie orzecznictwa sądowego. Badanie to odnosiło się do uzasadnień wyroków, w których nawiązywano do pojęcia obejścia prawa podatkowego<sup>8</sup>.

8 Przeprowadzone badanie stanowi zatem rodzaj opisu sądowego stosowania prawa, określanego jako tzw. opis materiału decyzji. Opis ten jest podstawą do uogólnień i dalszych wypowiedzi teoretycznych zawartych w niniejszym opracowaniu. O tego rodzaju metodzie badania zob. bliżej J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 18–22, 33. W badaniu uwzględniono łącznie ponad 500 wyroków z lat 1978–2016, czyli w zasadzie z całego okresu funkcjonowania omawianej doktryny orzeczniczej, wyselekcjonowanych na podstawie występujących w ich uzasadnieniach odwołańach do obejścia prawa podatkowego lub określeń podobnych, przy

wskazywania na obejście prawa podatkowego, znajduje się zasadniczo poza zakresem niniejszego opracowania.

Sformułować w związku z tym trzeba kilka zastrzeżeń. Przede wszystkim czynione tu ustalenia są o tyle tylko poprawne, o ile treść uzasadnień w pełni odbija i prawidłowo wyraża sposób rozumowania sądu oraz wszystkie istotne czynniki przez niego uwzględniane przy dokonywaniu kwalifikacji danego stanu faktycznego<sup>9</sup>. Trzeba także zwrócić uwagę, że postępowanie sądownoadministracyjne ma specyficzny charakter. Co do istoty jest to bowiem postępowanie kasacyjne, a sąd administracyjny nie ustala samodzielnie stanu faktycznego sprawy, oceniając jedynie, jak z tego obowiązku wywiązał się organ administracji<sup>10</sup>. Treść uzasadnienia sądu może zatem pozostawać i niejednokrotnie pozostaje pod wpływem stanowiska wyrażonego przez organ podatkowy. To, jakie kwestie z omawianego zakresu poruszy sąd w swoim uzasadnieniu, jest z natury rzeczy blisko z tym związane. Dotyczy to także kwalifikacji danego stanu faktycznego sprawy jako stanowiącego obejście prawa podatkowego. Ponadto przedmiotem badania mogą być tylko uzasadnienia wyroków, które zostały wydane. Z punktu widzenia zasad funkcjonowania wielu współcześnie obowiązujących podatków (m.in. oparcia ich na tzw. samowymiarze) nieuzasadnione byłoby założenie, że wszystkie podatkowe stany faktyczne zostały zweryfikowane

czym badania te koncentrowały się głównie na orzecznictwie NSA. Dla selekcji orzeczeń wykorzystano przede wszystkim System Informacji Prawnej Lex (w odniesieniu do okresu 1978–2004) oraz Centralną Bazę Orzeczeń Sądów Administracyjnych (w odniesieniu do okresu 2004–2016), w wyjątkowych przypadkach analizie poddane zostały również orzeczenia dostępne w innych źródłach. Mimo dużej liczby przebadanych wyroków nie jest to całość orzecznictwa, które odwołuje się do obejścia prawa podatkowego. Wyselekcjonowana próba wydaje się jednak na tyle duża, że pozwala na sformułowanie pewnych uogólnień. Zaznaczyć również trzeba, że w istotnej części z przebadanych wyroków odwołanie do obejścia prawa podatkowego nie miało znaczenia bądź dla rozstrzygnięcia sądowego, bądź też dla ustalenia czynionych w niniejszym opracowaniu. Z tego względu zostały one pominięte w dalszych analizach.

9 Uzasadnienie wyroku – jak trafnie zauważono w piśmiennictwie – jest racjonalizacją *ex post*, która nie zawsze pokrywa się z tokiem podejmowania decyzji. Patrz: J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, s. 26.

10 Por. np. wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., I FSK 523/10.

przez organy podatkowe. Podobnie nieuzasadnione byłoby założenie, że wszystkie przypadki obejścia prawa podatkowego zostały zidentyfikowane przez organy podatkowe, a zaskarżenie wydanych na tym tle decyzji podatkowych doprowadziło do wydania wyroków przez sądy administracyjne, w tym zwłaszcza przez NSA. Materiał badawczy w jakimś stopniu wykrywa więc rzeczywistość, można mieć tylko nadzieję, że jego przypadkowość sprawia, że wykrzywienie to nie niweczy doniosłości poczynionych ustaleń. Brak orzeczeń sądowych w określonych obszarach również wydaje się przy tym mieć pewne znaczenie i może być podstawą formułowania określonych wniosków<sup>11</sup>.

Przy wykorzystaniu materiału orzeczniczego przyjęto postawę maksymalnie wyrozumiałą wobec omawianych uzasadnień wyroków. Z tego względu do minimum ograniczone zostały wypowiedzi krytyczne. Celem opracowania nie jest bowiem negowanie orzecznictwa czy polemizowanie z nim, lecz próba odnalezienia przesłanek, które legły u podstaw wydawanych rozstrzygnięć, próba uchwycenia tego, czym dla danego składu sądowego było obejście prawa podatkowego. Jest to czynione w szczególności bez względu na to, czy wyrażone w orzeczeniach stanowisko posiada umocowanie prawne, jak również bez względu na to, czy w ocenie autora niniejszego opracowania stan faktyczny danej sprawy wskazuje na obejście prawa podatkowego, czy też prowadzi do wniosków przeciwnych.

## 2. Cechy stanu faktycznego kwalifikowanego w orzecznictwie jako obejście prawa podatkowego

### 2.1. Rodzaj czynności

Podstawowym elementem stanów faktycznych kwalifikowanych jako obejście prawa podatkowego wymagającym sprecyzowania jest rodzaj aktywności podatnika. Do tego elementu odnosi się zazwyczaj ocena, czy wystąpiło obejście prawa podatkowego,

11 Por. w tym zakresie M. Ślifierczyk, *The Acceptance of Tax Avoidance as an Element of Poland's Financial Policy* (w:) *Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion*, vol. 2, eds. V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková, P.J. Šefárik, Košice 2015, s. 291–299.

jak również z tym elementem związane są z reguły skutki przyjęcia takiej kwalifikacji. Orzecznictwo posługujące się doktryną obejścia prawa podatkowego rozumie wspomnianą aktywność podatnika bardzo szeroko. Mechanizm w tym zakresie występujący

znaleźć natomiast przykład zakwalifikowania jako obejścia prawa podatkowego – zaniechania podatnika. Wypowiedzi sugerujące przyjęcie tego rodzaju kwalifikacji w wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01<sup>14</sup>, są – jak się zdaje – pewnym skrótem

## Podstawowym elementem stanów faktycznych kwalifikowanych jako obejście prawa podatkowego wymagającym sprecyzowania jest rodzaj aktywności podatnika.

warunkowany jest również kontekstem prawnym, w jakim następuje odwołanie się do obejścia prawa podatkowego. Tam, gdzie jest to czynione poprzez opieranie skutków prawnych na stosowanym wprost lub odpowiednio art. 58 lub art. 83 k.c., oczywiste jest, że za możliwe do zakwalifikowania jako obejście prawa podatkowego będą uznawane jedynie czynności prawne. Podobnie będzie w przypadku opierania doktryny obejścia prawa podatkowego na art. 199a § 1 lub § 2 ordynacji podatkowej. W orzecznictwie dostrzec można jednak przypadki szerokiego postrzegania „czynności prawnej” wymienionej w tych przepisach. Za obejście prawa podatkowego może bowiem zostać uznany szereg czynności prawnych, zarówno takich, których stroną jest podatnik, jak i dokonywanych pomiędzy innymi podmiotami, które wiążą się z czynnościami dokonywanymi przez podatnika<sup>12</sup>. Opieranie doktryny obejścia prawa podatkowego na innym uzasadnieniu prawnym, niezwiązanym z ww. przepisami, sprzyja szerszemu postrzeganiu działań podatnika, jakie bywają uznawane za obejście prawa podatkowego. W tym zakresie wskazać należy na próby kwalifikowania jako obejścia prawa podatkowego w istocie także działań faktycznych<sup>13</sup>. Trudno

myślowym. Faktem jest, że jedną z okoliczności podnoszonych przez sąd i organy podatkowe w tej sprawie było zaniechanie skorzystania z pewnych możliwości prawnych, jednak bezpośrednio zakwestionowanym zachowaniem podatnika było skorzystanie z przywilejów wynikających z przepisów prawa podatkowego, a więc pewne działanie, a nie zaniechanie. Przywołany wyrok jest przykładem podważenia – z powołaniem się na obejście prawa podatkowego – nie tyle czynno-

---

Sąd ten, powołując się na pozorność i obejście prawa podatkowego, uznał, że podatnik nabył samochód osobowy zamiast deklarowanego przez podatnika samochodu o innych cechach (ciężarowo-specjalizowanego): „Czynności, które nastąpiły po nabyciu przedmiotowego, osobowego samochodu, w konsekwencji których został on przerobiony na ciężarowo-specjalizowany, były bez znaczenia dla uzyskania przez skarżącego prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony (...), pozostałe czynności podjęte przez skarżącego za pośrednictwem »AG« Robert R. w celu dokonania przeróbki samochodu na ciężarowo-specjalizowany i zmiany jego rodzaju w dowodzie rejestracyjnym, były czynnościami podjętymi dla pozorów i miały na celu umożliwienie skarżącemu skorzystanie z uprawnienia wynikającego z art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT”. Por. również w tym zakresie wyrok NSA z dnia 25 listopada 2004 r., FSK 674/04.

12 Np. wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98 oraz wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., I SA/Ka 2439/96.

13 Specyficzne rozumowanie zostało przeprowadzone w wyroku NSA z dnia 1 października 2003 r., I SA/Wr 1347/01.

14 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 5, s. 482.

ści cywilnoprawnej dokonanej przez podatnika, lecz przyjętej przez niego kwalifikacji podatkowej.

Formułując bardziej ogólne obserwacje w odniesieniu do rodzaju czynności, które są kwalifikowane jako stanowiące obejście prawa podatkowego, stwierdzić

Z powyższego wynika wniosek, że za obejście prawa podatkowego nie są uznawane sytuacje, co do których nie wykazano, że generują po stronie podatnika korzyści podatkowe kosztem wierzyciela podatkowego<sup>15</sup>. Z drugiej strony samo uzyskanie przez podatnika ko-



## **Za obejście prawa podatkowego nie są uznawane sytuacje, co do których nie wykazano, że generują po stronie podatnika korzyści podatkowe kosztem wierzyciela podatkowego. Z drugiej strony samo uzyskanie przez podatnika korzyści podatkowej w wyniku podjętych przez niego działań nie przesądza także o wystąpieniu obejścia prawa podatkowego.**

trzeba, że w zdecydowanej większości przypadków są to umowy cywilnoprawne. Chodzi przy tym zarówno o umowy ze sfery obrotu gospodarczego, jak i zawierane poza tym obrotem. Kwestionowane byłoby również nieuzasadnione skorzystanie z określonych przywilejów wynikających z przepisów prawa podatkowego.

### **2.2. Zakładamy skutek podatkowy**

1. Kolejnym niezbędnym elementem identyfikowanym przy okazji stwierdzania w praktyce obejścia prawa podatkowego był skutek podatkowy podjętych działań. Skutek ten – co skądinąd oczywiste – powinien być w jakiś sposób niekorzystny dla wierzyciela podatkowego, a przynosić korzyść dłużnikowi podatkowemu. Teoretycznie oczywiście można wyróżniać i rozważać dokonanie przez podatnika obejścia prawa podatkowego, które w założeniu nie generuje korzyści podatkowych. Takie przypadki, jak należy sądzić, nie stanowią jednak przedmiotu zainteresowania organów podatkowych i w efekcie nie znajdują odbicia w orzecznictwie. Nie stały się one również podstawą dla sformułowania w orzecznictwie doktryny obejścia prawa podatkowego.

zyski podatkowej w wyniku podjętych przez niego działań nie przesądza także o wystąpieniu obejścia prawa podatkowego<sup>16</sup>.

2. Korzyść podatkowa, jaka w założeniu ma być rezultatem obejścia prawa podatkowego, jest w orzecznictwie postrzegana szeroko. Przykładowo może być to zmniejszenie wysokości zobowiązania podatkowego, w szczególności na skutek wyliczenia niższej podstawy opodatkowania<sup>17</sup> czy też dokonania odliczeń od niej, uzyskanie zwrotu podatku<sup>18</sup> albo uzyskanie przysporzeń wynikających ze szczególnych przywi-

15 Por. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2011 r., III SA/Wa 3239/10.

16 Np. w wyroku NSA z dnia 7 lipca 2004 r., FSK 261/04, stwierdzono: „Okoliczność, że Józef G. poniósł niższe obciążenia podatkowe niż gdyby inaczej ułożył swoje interesy, zdaniem Sądu, nie świadczy samo w sobie o obejściu przepisów art. 17 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

17 Wyroki NSA z dnia 1 września 2004 r., FSK 50/04, FSK 49/04 i FSK 51/04.

18 Wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99; wyrok NSA z dnia 7 września 2005 r., I FSK 453/05; wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04.



lejów podatkowych<sup>19</sup>. Nie jest przy tym istotne, czy podatnik realnie uzyskał wspomnianą korzyść. Wystarczające jest, że celem podejmowanych czynności było osiągnięcie takiego efektu. Niekiedy w orzecznictwie stwierdza się wprost o działaniach w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, co wydaje się wprowadzić pewnym skrótem myślowym, ale akcentuje właśnie omawianą kwestię.

### 2.3. Intencjonalność

1. Dalszą kluczową przesłanką zakwalifikowania danego stanu faktycznego jako stanowiącego obejście prawa podatkowego jest cel podejmowanych działań<sup>20</sup>. Celem tym jest właśnie obejście prawa podatkowego. Odwołanie się w uzasadnieniu wyroku do omawianej przesłanki w istocie sprawia, że staje się ona przesłanką decydującą i przesądzającą o kwalifikacji podjętych przez podatnika działań<sup>21</sup>. Jednocześnie traktowana jest ona również jako uzasadniająca uprawnienie do ich zakwestionowania przez organy podatkowe<sup>22</sup>.

2. Zasadniczym problemem związanym z omawianą przesłanką są kwestie dowodowe. Stosunkowo czę-

sto stwierdza się, że cel dokonanych działań stanowi element stanu faktycznego ustalanego w ramach postępowania podatkowego<sup>23</sup>. W orzecznictwie można znaleźć przykłady sytuacji, gdy zamiar obejścia prawa podatkowego był niemal bezpośrednio<sup>24</sup> lub pośrednio deklarowany przez podatnika<sup>25</sup>. Przypadki tego rodzaju należą jednak do wyjątkowych i związane są zapewne z przekonaniem podatnika, że obejście prawa podatkowego jest działaniem akceptowalnym. Nawet jednak i w tych sytuacjach cel podejmowanych przez podatnika działań postrzegany jest w sposób zobiektywizowany, a jego ustalenie następuje w kontekście innych okoliczności sprawy.

19 Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01; utrzymane w mocy przez NSA wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2242/01, I SA/Wr 2243/01, I SA/Wr 2244/01, I SA/Wr 2245/01, I SA/Wr 2246/01, I SA/Wr 2247/01.

20 Nie wydaje się istotne występujące niekiedy jednocześnie i równoległe posługiwanie się w orzeczeniach sformułowaniem „zamiar” i „cel” umowy. Tak np. w wyroku NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., I SA/Lu 277/96.

21 Patrz wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12: „Na wstępie należy przywołać zasadę, zgodnie z którą w każdej sprawie, w której zachodzi podejrzenie, że podatnik układa bieg swoich interesów w celu obejścia przepisów prawa podatkowego, należy ocenić, czy działanie takie mieści się w ramach dozwolonej optymalizacji podatkowej, czy stanowi nadużycie (oszustwo) prawa podatkowego. Granicę pomiędzy taką kwalifikacją wyznacza cel, jaki przyświeca podatnikowi przy podejmowaniu danej aktywności”.

22 Jak się zdaje, nawet w przypadkach, kiedy brak wyraźnego wskazania w uzasadnieniu wyroku na cel działań podatnika w postaci obejścia prawa podatkowego, nie oznacza to, że sąd uznaje ten element stanu faktycznego za nieistotny. Jest on raczej traktowany w okolicznościach danej sprawy jako oczywisty.

23 Zob.: wyrok NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., I SA/Lu 277/96; wyrok NSA z dnia 19 marca 1997 r., SA/Ka 3005/95; wyrok NSA z dnia 9 września 2004 r., FSK 423/04; wyrok NSA z dnia 27 września 2005 r., FSK 2094/04; wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 25/05; wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12.

24 Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999 r., III SA 8122/98: „Z pewnością nie chodziło ustawodawcy o »ulgowę« potraktowanie wszelkich wypłat, wynikających z aktów nazwanych przez strony umowami renty, czy – jak w niniejszej sprawie – umowami o stypendium, w szczególności gdy zawierano je nie z uwagi na sytuację wymagającą od »dobroczyńcy« odpowiedniego wsparcia materialnego, lecz wyłącznie w celu zmniejszenia podatku, jaki tenże powinien zapłacić. Taka sytuacja zachodziła w przypadku skarżącego, który na rozprawie sądowej z rozbijającą szczerością wyjaśnił, że do zawarcia obydwu umów zainspirowała go lektura publikacji zamieszczonej w Gazecie Prawnej”.

25 Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1224/98: „organy obu instancji w uzasadnieniach decyzji podały motywy rozstrzygnięcia, dokonały gruntownej analizy treści umów zawartych z udziałem M.G.-Z. Wykazały ich skutki prawnopodatkowe oraz zgodność z zasadami systemu oferowanego przez Spółkę W.L. Mechanizm tego systemu prowadził m.in. do osiągnięcia dochodu przez określone Spółki i osoby fizyczne biorące w nim udział. Zawierane w systemie »W.L.« umowy miały na celu zmniejszenie podstawy opodatkowania, a tym samym zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego. W aktach sprawy znajduje się m.in. prospekt Spółki z o.o. W.L.; zasady działania systemu »W.L.«; wzory umów zawieranych przez podmioty biorących w nim udział i analizy ekonomiczne”.

W większości przypadków do ustalenia celu podejmowanych działań dochodzi dopiero na bazie całości kształtu oceny stanu faktycznego sprawy. Przypisanie zamiaru obejścia prawa podatkowego następuje zatem niejako w sposób pośredni, po dowiedzeniu innych przesłanek wskazujących na obejście prawa podatkowego, stanowiąc wniosek z nich wynikający<sup>26</sup>. W ten sposób stwierdzenie, że oceniane działania zostały podjęte w celu obejścia prawa podatkowego, stanowi zwieńczenie dokonanych ustaleń i jednocześnie ich określoną kwalifikację prawną. W tych przypadkach obiektywizacja celu działania jest szczególnie dobrze widoczna. Dla ilustracji przywołać można wypowiedź z wyroku NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04: „nie można zgodzić się z twierdzeniem strony skarżącej, iż nie ustalono zamiaru, jaki jej przyświecał podczas nabywania spornej linii. Zamiar ów można przecież zrekonstruować jedynie w drodze analizy okoliczności obiektywnych, w których doszło do podjęcia zakwestionowanej czynności prawnej”. Jak się zdaje, za obiektywizacją czynionych ustaleń przemawiać może także wskazywanie w uzasadnieniach wielu wyroków nie tyle na zamiary podatnika, ile na rzeczywistą treść i cel danej czynności prawnej<sup>27</sup>.

Niewątpliwie wykazanie celu w postaci obejścia prawa podatkowego jest w wielu przypadkach trudne, bowiem podatnik, uprzedzając działania organów podatkowych, może ukrywać rzeczywiste intencje przyświecające dokonywanym przez niego czynnościom. Zwrócił na to uwagę WSA w Warszawie w wyroku z dnia 6 lipca 2005 r., V SA 3877/03: „wskazać trzeba, że sam zamiar obejścia przepisów prawa nie musi (...) przybrać formy materialnej, a jego ustalenie może być efektem dociekań intelektualnych, opartych na określonych konstatacjach. Trudno byłoby oczekiwać, że działanie skarżącego – mające na celu obejście przepisów prawa – będzie *in principio* udokumentowane jakimś wyraźnym dowodem uzewnętrzniającym

jego zamiar”. Z tego względu w omawianym obszarze orzecznictwo niekiedy wprost uzasadnia swoje stanowisko poprzez odwołanie się do domniemań<sup>28</sup>. Chodzi w tym przypadku oczywiście o domniemania faktyczne, a nie prawne. Z reguły jednak – mimo oparcia rozumowania w istocie na wspomnianych domniemaniach – sądy otwarcie się do tego nie przyznają.

3. Pewne kontrowersje może budzić to, w jakim momencie powinien zaistnieć zamiar obejścia prawa podatkowego. W przywołanym wyżej wyroku WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 r. stwierdzono: „sam zamiar obejścia przepisów prawa nie musi być uzewewnętrzniony przed podjęciem określonej działalności. Może on przejawić się w trakcie jej prowadzenia, a nawet po jej zakończeniu”. Jak się zdaje, wypowiedź ta nie oznacza, że cel w postaci obejścia prawa podatkowego nie musi istnieć w momencie dokonywania działań stanowiących takie obejście i może zaistnieć po ich zakończeniu. Wniosek taki byłby trudny do zrozumienia i wręcz nielogiczny. Skoro bowiem taki cel wystąpił dopiero po przeprowadzeniu wspomnianych działań, to jaki cel miały te działania w momencie ich dokonywania? Jeśli był to inny cel aniżeli obejście prawa podatkowego, to w takim razie trzeba uznać, że doszło do zmiany celu podjętych działań po ich wykonaniu. Jeśli *ex post* można modyfikować cel dokonanych działań, to równie dobrze można byłoby uznać, że działania podjęte w celu obejścia prawa podatkowego po ich przeprowadzeniu mogą zostać uznane za dokonane w innym celu. Wnioski wynikające z przeprowadzonego rozważania wydają się trudne do zaakceptowania. Bardziej przekonujące i zgodne z językowym znaczeniem wyrazów „zamiar” czy „cel” jest uznanie, że muszą one poprzedzać podejmowane działania. Wynika to również z faktu uznania tych działań za racjonalne w szerokim tego słowa znaczeniu, obliczone przede wszystkim na uzyskanie korzyści podatkowych. Ze swojej natury muszą one stanowić zatem działania podporządkowane pewnemu uprzedniemu zamysłowi. Choć zwykle nie jest to deklarowane wprost w uzasadnieniach wyroków, to jednak właśnie na takim założeniu zdają się przede wszystkim bazować

26 Por. np. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 1996 r., SA/Gd 2876/95: „należy stwierdzić, że wszystkie podejmowane czynności i dokonane transakcje świadczyły jednakże o tym, iż celem zawartej umowy było obejście prawa podatkowego”.

27 Zob.: wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1224/98; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99; wyrok NSA z dnia 27 września 2005 r., FSK 2094/04.

28 Zob. np. wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 683/97. Patrz jednak również: wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1999 r., I SA/Lu 441/98.



sądy<sup>29</sup>. W przywołanym wcześniej cytacie z wyroku WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 r. nie chodzi zatem o pojawienie się zamiaru obejścia prawa podatkowego po dokonaniu wskazanych w nim działań, ale o to, że zamiar ten, choć istniał już wcześniej, dopiero wówczas zostaje uzewnętrzniony i może znaleźć potwierdzenie w określonych dowodach<sup>30</sup>.

4. O ile zamiar obejścia prawa podatkowego po stronie podatnika wydaje się niezbędnym elementem dla przyjęcia, że do takiego obejścia istotnie doszło, wątpliwości mogą pojawić się co do tego, czy cel taki musi być celem jedynym. Wprawdzie w niektórych wyrokach stwierdzano wprost, że tego rodzaju zamiar był zamiarem wyłącznym, jednak nie zawsze przesądzało to negatywnie o dopuszczalności kwalifikowania jako obejście prawa podatkowego działań, którym towarzyszyły także inne cele<sup>31</sup>. W wielu orzeczeniach kwestia

ta nie jest w ogóle precyzowana<sup>32</sup>. W niektórych wskazuje się z kolei, że omawiany cel powinien być celem zasadniczym<sup>33</sup>. Trzeba również pamiętać, że skuteczne wykazanie pozapodatkowych celów podejmowanych działań może prowadzić do zdyskwalifikowania zarzutu obejścia prawa podatkowego<sup>34</sup>. Oczywiście powinny być to cele na tyle istotne, aby samoistnie mogły uzasadnić podjęte działania. Jak z tego wynika, zdaje się przeważać stanowisko, że dla wystąpienia obejścia prawa podatkowego niezbędne jest, aby cel obejścia prawa podatkowego wystąpił jako główny, choć niekoniecznie jedyny cel podejmowanych działań<sup>35</sup>.

5. Cel w postaci obejścia prawa podatkowego nie jest równoznaczny z zamiarem uzyskania korzyści podatkowej<sup>36</sup>. Chodzi w tym przypadku o coś więcej, o zamiar uzyskania tej korzyści w sposób nieakceptowalny. O tym, czy uzyskanie korzyści podatkowej może być zaakceptowane, rozstrzyga zgodność podjętych działań z normami prawa podatkowego. Oczywiście nie oznacza to samej tylko zgodności z literą prawa, bowiem cechą obejścia prawa podatkowego jest właśnie zgodność z literalnie rozumianymi przepisami<sup>37</sup>.

29 Np. wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04.

30 Do podobnych wniosków prowadzi lektura wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1999 r., I SA/Lu 441/98: „zawarcie po upływie okresu umowy leasingu umowy kupna-sprzedaży byłego przedmiotu leasingu nie ma, samo w sobie, wpływu na ocenę stosunku leasingu. Wprawdzie okoliczność taka może, chociaż wcale nie musi, świadczyć o zamiarze stron zawarcia od początku innej umowy niż umowa leasingu, jednak dokonanie takich ustaleń wymagałoby przeprowadzenia w tym kierunku szczegółowego postępowania dowodowego, czego w niniejszej sprawie nawet nie próbowano podejmować”.

31 Zob. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999 r., III SA 8122/98: wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98; wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06. Patrz jednak np. wskazania co do dalszego postępowania zawarte w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 24 czerwca 2014 r., I SA/Gd 494/14. Wyraźnie co do tego, że cel obejścia prawa podatkowego powinien być celem jedynym, wypowiedział się np. NSA w wyroku z dnia 12 listopada 2010 r., II FSK 955/10: „skorzystanie przez podatnika z prawnie dopuszczalnego rozwiązania, które służy nie tylko osiągnięciu obranego celu gospodarczego, ale także przyczynia się do obniżenia wysokości potencjalnego zobowiązania podatkowego nie może być odczytywane przez organy podatkowe jako obejście prawa podatkowego, które powinno być sankcjonowane przez wojewódzkie sądy administracyjne. Jedynie w sytuacji, gdy dana czynność prawna służy tylko i wyłącznie uniknięciu ponoszenia zobowiązań publicznoprawnych można przyjąć ocenę, że mamy do czynienia z obejściem prawa podatkowego”.

32 Zob. np. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 1996 r., SA/Gd 2876/95; wyrok NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., I SA/Lu 277/96; wyrok NSA z dnia 19 marca 1997 r., SA/Ka 3005/95; wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 683/97; wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1224/98; wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04; wyrok NSA z dnia 27 września 2005 r., FSK 2094/04.

33 Jak należy sądzić, na takie stanowisko ma pewien wpływ orzecznictwo TSUE. Por. np. wskazania co do dalszego postępowania zawarte w wyroku NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., I FSK 523/10; podobnie wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06.

34 Patrz rozdz. 2.4. niniejszego opracowania.

35 Zob. np. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12; wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 października 2006 r., I SA/Kr 1554/04 oraz stanowisko WSA przytoczone w wyroku NSA z dnia 9 września 2004 r., FSK 423/04.

36 Por. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2002 r., SA/Sz 1975/00.

37 Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2005 r., FSK 2094/04: „organy podatkowe uprawnione były do oceny czy zamiarem podatnika było takie ukształtowanie swych stosunków z kontrahentami by przy zachowaniu ich formalnej zgodności z prawem zmierzały do osiągnięcia celu sprzecznego z prawem”. Por. również: wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd

Istotna jest zatem ponadto zgodność z funkcją czy też celem określonych regulacji prawnych. W istocie zatem o stwierdzeniu obejścia prawa podatkowego przesądza zgodność działań podatnika z regulacjami prawa podatkowego interpretowanymi w sposób funkcjonalny (celowościowy)<sup>38</sup>. Cel w postaci obejścia prawa podatkowego to zatem zamiar, aby działać w sposób sprzeczny z funkcjonalnie rozumianymi przepisami prawa podatkowego, zamiar wykorzystania regulacji prawnych w sposób sprzeczny z intencją prawodawcy<sup>39</sup>. Stąd też w tym kontekście pojawia się także określenie nadużycia prawa<sup>40</sup>. Jeśli podjęty zamiar zostanie zrealizowany, tj. przybierze postać

określonych działań, to wówczas wystąpi sytuacja obejścia prawa podatkowego. Uznanie działań za obejście prawa podatkowego będzie w związku z tym z reguły oznaczało uznanie ich za nieakceptowane<sup>41</sup>.

#### 2.4. Nieracjonalność podejmowanych działań

1. Dalszą przesłanką, niezwykle często powoływaną jako argument wskazujący na wystąpienie obejścia prawa podatkowego, jest nieracjonalność podejmowanych przez podatnika działań. Dotyczy to przede wszystkim tych sytuacji, w których nie ma możliwości zrationalizowania działań podjętych przez podatnika na skutek ich reinterpretacji i ujawnienia prawdziwej



### Cel w postaci obejścia prawa podatkowego to zamiar, aby działać w sposób sprzeczny z funkcjonalnie rozumianymi przepisami prawa podatkowego, zamiar wykorzystania regulacji prawnych w sposób sprzeczny z intencją prawodawcy.

1957/99; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08; wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., I FSK 523/10.

38 Zob. np.: wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999 r., III SA 8122/98; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08.

39 Np. w wyroku NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99, stwierdzono: „W tej sprawie skarżący, jak i pozostałe firmy powiązane kapitałowo i osobowo miały zamiar osiągnąć cel sprzeczny z wolą ustawodawcy tak ustalającym podatek od towarów i usług, aby nie stanowił on źródła bezpodstawnego przysporzenia nienależnych korzyści żadnej ze stron, a więc ani Skarbowi Państwa ani też podatnikowi”. Z kolei w wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01, sąd stwierdził: „nie można czynić użytku z przywileju prawnego określonego w art. 14a ust. 1 ww. ustawy z motywów innych niż przewidziany w przepisach prawa podatkowego tj. z chęci zwiększenia korzyści finansowych, a nie ze względu na interes osób niepełnosprawnych”.

40 Patrz np.: wyrok NSA z 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06; wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., I FSK 523/10; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12.

istoty. Nawet jednak i w pozostałych przypadkach wskazanie na nieracjonalność wersji podawanej przez podatnika jest argumentem uzasadniającym dokonane przez organy podatkowe i sądy ustalenia faktyczne<sup>42</sup>.

2. W orzecznictwie dotyczącym obejścia prawa podatkowego ocena z punktu widzenia kryterium racjonalności ma zasadniczo wymiar ekonomiczny. Oznacza to, że za nieracjonalne są uważane działania nieposiadające uzasadnienia ekonomicznego, niezgodne z istotą działalnośći gospodarczej, nadmiernie kosztowne lub generujące niepotrzebne koszty, bądź też świadomie zmierzające do niewypłacalności<sup>43</sup>. Usta-

41 Patrz np. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 1996 r., SA/Gd 2876/95: „celem zawartej umowy było obejście prawa podatkowego, co nie może spotkać się z akceptacją”.

42 Zob. np.: wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 25/05; wyrok NSA z dnia 12 lipca 2011 r., I FSK 985/10.

43 Zob.: wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 1996 r., SA/Gd 2959/94; wyrok NSA z dnia 19 czerwca 1997 r., SA/Ka 3005/95; wyrok

## W orzecznictwie dotyczącym obejścia prawa podatkowego ocena z punktu widzenia kryterium racjonalności ma zasadniczo wymiar ekonomiczny.

lenia w tym zakresie nie mogą być oczywiście dowolne<sup>44</sup>. Nieracjonalność podjętych działań wykazywano niejednokrotnie, zastawiając korzyści i koszty<sup>45</sup> bądź

NSA z dnia 17 października 1997 r., I SA/Gd 273/96; wyrok NSA z dnia 20 listopada 2012 r., II FSK 1698/11; wyrok NSA z dnia 27 września 2007 r., II FSK 989/06; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2004 r., I SA/Po 2348/03; wyroki NSA z dnia 12 lipca 2006 r., II FSK 980/05, II FSK 981/05; wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04; wyrok NSA z dnia 15 września 2004 r., FSK 472/04; wyrok NSA z dnia 9 września 2004 r., FSK 423/04; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12; wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15.

44 Por. wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r., I SA/Gd 1431/96.

45 Np. wyrok NSA z dnia 20 listopada 2012 r., II FSK 1698/11: „Zwrócono również uwagę na brak ekonomicznego uzasadnienia zlecenia prac podwykonawcom, gdyż kosztowało to znacznie drożej niż zatrudnienie pracowników” (podobnie: wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2006 r., II FSK 254/05); wyrok NSA z dnia 27 września 2007 r., II FSK 989/06: „Wydatek na wynagrodzenie pośrednika, wyjątkowo wygórowany w zestawieniu z wartością sprzedawanej nieruchomości, a nadto nie poparty żadnymi innymi dowodami wykonania usługi, poza fakturą, a także brak dowodów na poszukiwanie innych tańszych wykonawców, trafnie ocenił WSA jako nieracjonalny gospodarczo. Skoro działalność gospodarcza oparta jest na logicznym założeniu, że składać się powinna z operacji korzystnych, jeżeli w ostatecznym rozrachunku ma przynieść powodzenie w postaci zysku (...)” (choć NSA nie powołał się w tym wyroku na obejście prawa podatkowego, na taką kwalifikację wskazywał sąd pierwszej instancji); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2004 r., I SA/Po 2348/03: „Zestawienie wielkości miesięcznych wydatków na najem pomieszczeń, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów tj. (...) zł, z miesięcznymi kosztami z tytułu amortyzacji, które wyniosły kwotę (...) zł, pozwala sformułować tezę, że takie ukształtowanie struktury kosztów podatkowych nie nosiło znamion racjonalnego prowadzenia działalności gospodarczej”; podobnie w wyrokach NSA z dnia 12 lipca 2006 r.,

też skalę prowadzonej działalności z dokonywanymi nakładami<sup>46</sup>, wysokość deklarowanych przychodów z okresem prowadzonej działalności<sup>47</sup> czy też dochody i koszty<sup>48</sup>. Niekiedy powoływano się również na interes działającego podmiotu<sup>49</sup>, zestawiano działania podatnika z praktyką innych podmiotów<sup>50</sup> lub z „nor-

II FSK 980/05 i II FSK 981/05. Patrz także ustalenia organów podatkowych przywołane w wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2007 r., I FSK 379/06. Charakterystyczna dla prezentowanej argumentacji jest wypowiedź zawarta w wyroku NSA z dnia 5 maja 1999 r., III SA 1620/97: „Osiągnięte w badanym okresie przychody z tytułu odsetek od obligacji były niewspółmiernie niskie w stosunku do poniesionych kosztów na nabycie tych obligacji, co w rezultacie przyniosło stratę. Faktyczną «korzyść» tych transakcji było więc zmniejszenie podstawy opodatkowania i w konsekwencji należnego podatku”. Por. również wyrok NSA z dnia 17 października 1997 r., I SA/Gd 273/96.

46 Np. wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 1996 r., SA/Gd 2959/94: „nie ma logicznego uzasadnienia, by podmiot, który osiąga 4 934 388 000 zł brutto, przeznaczył 78 proc. tego dochodu na wydatki związane z doradztwem. (...) Nikt bowiem o zdrowym rozsądku nie może dla uzyskania choćby i najlepszych porad przeznaczyć 78 proc. dochodu”. Patrz także wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., FSK 368/04.

47 Np. wyrok NSA z dnia 17 września 1999 r., I SA/Gd 1767/97.

48 Zob. wyrok NSA z dnia 17 października 1997 r., I SA/Gd 273/96.

49 Patrz np. utrzymane w mocy przez NSA wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r.: I SA/Wr 2242/01, I SA/Wr 2243/01, I SA/Wr 2244/01, I SA/Wr 2245/01, I SA/Wr 2246/01, I SA/Wr 2247/01. W wyroku NSA z dnia 19 grudnia 1995 r., SA/Ka 2319/04 stwierdzono: „Organy skarbowe mają bowiem prawo badać czy skarżąca nie dokonała zbycia przedmiotowej tarcicy na warunkach rażąco dla siebie niekorzystnych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm. Wtedy bowiem zachodzi podejrzenie, że umowa cywilnoprawna jest wykorzystywana do obejścia prawa podatkowego”.

50 Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1998 r., I SA/Ka 1525/96.

malnie ustalonymi działaniami gospodarczymi<sup>51</sup>. Wskazywano także na to, że uzyskany efekt można było osiągnąć prościej z ekonomicznego punktu widzenia i logiki obrotu gospodarczego<sup>52</sup>, bądź też nawet wiązano brak ekonomicznego efektu z fikcyjnością dokonanych transakcji<sup>53</sup>.

Wyżej wymieniona ekonomiczna płaszczyzna oceny racjonalności sprawa, że w naturalny sposób jednym z głównych czynników wpływających na uznanie transakcji za racjonalną lub nieracjonalną są przyjęte w niej warunki realizacji świadczeń, a przede wszystkim ustalona przez strony wartość świadczeń. Ceny, marże lub wynagrodzenia rażąco odbiegające od stosowanych w obrocie są zwykle traktowane jako argument za nieracjonalnością dokonywanej transakcji<sup>54</sup>. Do takiego wniosku prowadzić również może nieuzasadnione stosowanie zawyżonych cen przy zakupie, a zaniżonych przy sprzedaży określonych dóbr<sup>55</sup>. Na nieracjonalność stosowanych cen czy wartości wskazywać może ponadto ich zmienianie, do którego dochodzi w stosunkowo krótkim czasie<sup>56</sup>. Omawiane rozbieżności dotyczące wartości świadczenia nie powinny mieć natomiast znaczenia, jeśli znajdą uzasadnienie w zmieniających się okolicznościach<sup>57</sup>.

51 Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99.

52 Np. w wyroku NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98 m.in. z tego względu kwestionowano udział pośrednika w łańcuchu dokonanych transakcji.

53 Np. wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08: „Z gospodarczego punktu widzenia fikcyjne przenoszenie rzeczy, przez osoby, które nie były jej właścicielem, bez ich wydania i zapłaty w krótkim odstępie czasowym wskazuje, że czynności te miały jedynie na celu obejście prawa podatkowego”.

54 Zob. np.: wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1998 r., I SA/Ka 1525/96; wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97; wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., I SA/Lu 728/98; wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04.

55 Por. np. wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 1996 r., SA/Ka 1405/95.

56 Zob.: wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1999 r., I SA/Ld 228/97; wyrok NSA z dnia 29 maja 2015 r., I FSK 2125/13. Patrz także rozdz. 2.5 niniejszego opracowania.

57 Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2011 r., III SA/Wa 3239/10.

Podane wyżej przesłanki wskazujące na nieracjonalność prowadzą do wniosku, że zasadniczo racjonalność lub nieracjonalność działań oceniać należy w kontekście konkretnego przypadku i konkretnego podmiotu. To co dla jednego podmiotu w konkretnej sytuacji może być działaniem racjonalnym, w przypadku innego podmiotu może być uznane za działanie nieracjonalne.

## 2.5. Element czasu

W piśmiennictwie dostrzeżono związek elementu czasu z problematyką obejścia prawa podatkowego<sup>58</sup>. Taki związek wynika również z analizy orzecznictwa sądowego. Zauważyć przy tym należy, że element ten może mieć w różny sposób wpływ na ocenę danego zdarzenia jako stanowiącego obejście prawa podatkowego<sup>59</sup>. W tym zakresie wyróżnić można kilka charakterystycznych przypadków. W świetle orzecznictwa na obejście prawa podatkowego wskazywać może:

- 1) krótki okres (krótkie okresy) pomiędzy kolejnymi czynnościami prawnymi lub też zbieżność czasowa pomiędzy tymi czynnościami,
- 2) kolejność podejmowanych czynności prawnych,
- 3) moment dokonania czynności prawnej,
- 4) czas obowiązywania bądź powstania skutków prawnych wywołanych przez oceniane czynności prawne.

Zauważyć trzeba, że praktycznie nie ma możliwości oceny omawianego elementu i zaliczenia go do jednej z powyższych kategorii bez odniesień zewnętrznych. Te odniesienia wiązać się mogą z zestawieniem danego elementu z innymi cechami ocenianej czynności prawnej, bądź też polegać na porównaniu tego elementu z analogicznymi elementami w typowych

58 Por. Adam Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 78–79.

59 Niekiedy element czasu nie będzie przy tym rozstrzygający, ponieważ może być instrumentalnie wykorzystywany przez działające podmioty. Por. np. wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15, w którym stwierdzono: „bez znaczenia jest argument, że »norma« jest chęć uzyskania korzyści podatkowej w krótkim okresie czasu, nie wyklucza on bowiem planowania działań mających przynieść takie skutki na przełomie dłuższego okresu (np. w celu uniknięcia obudzenia czujności organów podatkowych)”.

**Na obejście prawa podatkowego wskazywać może: krótki okres (krótkie okresy) pomiędzy kolejnymi czynnościami prawnymi lub też zbieżność czasowa pomiędzy tymi czynnościami, kolejność podejmowanych czynności prawnych, moment dokonania czynności prawnej, czas obowiązywania bądź powstania skutków prawnych wywołanych przez oceniane czynności prawne.**

czynnościach prawnych lub wykorzystaniu go dla łącznej oceny zestawienia kilku działań.

Ad 1). Przypadek wymieniony w tym punkcie odnosi się oczywiście przede wszystkim do sytuacji, w których jedno świadczenie dzielone jest na części realizowane jednocześnie lub w krótkich odstępach czasu<sup>60</sup>. Nie chodzi jednak wyłącznie o sytuacje tego

rodzaju. Krótki okres np. pomiędzy nabyciem i zbyciem składnika majątkowego może bowiem oznaczać nieistotność takiej operacji z punktu widzenia zasadniczej działalności podmiotu dokonującego tej operacji, a tym samym wskazywać na jej nieracjonal-

60 Zob. np. wyrok SN z dnia 20 grudnia 2001 r., III RN 163/00. Por. również np. stan faktyczny analizowany w wyroku NSA z dnia 23 marca 2005 r., FSK 1911/04. Szereg transakcji dokonanych w tym samym dniu (przy uwzględnieniu dodatkowych okoliczności) uznano w nim za stanowiące w istocie sprzedaż jednego przedsiębiorstwa. W wyroku WSA powołano się w tym kontekście na obejście prawa podatkowego, jednak rozpatrując skargę kasacyjną, NSA pod wyraźnym wpływem wcześniejszego wyroku składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03 (w tzw. sprawie Optimusa), uznał, że „Wojewódzki Sąd Administracyjny istotnie odwołał się w końcowej części uzasadnienia do koncepcji obejścia przepisów prawa podatkowego, co należy ocenić jako niekonsekwencję w stosunku do wcześniejszych wywodów. Wspomniana niekonsekwencja nie mogła jednak mieć wpływu na wynik sprawy, skoro podstawę rozstrzygnięcia stanowił art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Innymi słowy, oddalenie skargi nie było skutkiem zastosowania klauzuli obejścia prawa, lecz wynikało z niekwestionowanego w skardze kasacyjnej ustalenia faktycznego, że przedmiotem czynności cywilnoprawnej była sprzedaż przedsiębiorstwa, nie podlegająca przepisom ustawy o VAT”.

Wyraźnie na obejście prawa podatkowego wskazano natomiast w utrzymanych w mocy przez NSA wyrokach WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r.: I SA/Wr 2242/01, I SA/Wr 2243/01, I SA/Wr 2244/01, I SA/Wr 2245/01, I SA/Wr 2246/01, I SA/Wr 2247/01. Stwierdzono w nich: „Zdaniem organów podatkowych, jakkolwiek wartość żadnej z zakwestionowanych faktur wystawionych przez ZPChr nie przekraczała kwot ustalonych w przepisie art. 3 ustawy o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.), to wystawienie kilku faktur, w wykonaniu kilku zamówień tego samego podmiotu w tym samym dniu, niemalże w tym samym czasie, przy dostarczeniu zamówionego towaru jednym transportem, miało na celu obejście przepisu § 54 ust. 5 pkt. 1 rozporz. przez ominięcie warunku zapłaty za faktury za pośrednictwem banku i skorzystanie z prawa odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego na zasadach ogólnych (art. 19 ustawy o podatku VAT), co było szczególnie korzystne dla strony wobec ustalenia, iż należności z tytułu wystawionych faktur strona skarżąca regulowała z kilkumiesięcznym opóźnieniem. (...) Zdaniem Sądu badającego zgodność z prawem zaskarżonej decyzji, rozumowaniu organów podatkowych nie można zarzucić dowolności ani też naruszenia obowiązujących przepisów prawa”. Patrz także: wyrok NSA z dnia 23 marca 1998 r., I SA/Ka 1281/96.

ność<sup>61</sup>. To czy odstęp czasu jest z omawianego punktu widzenia wystarczająco krótki, zależy oczywiście od specyfiki danej sytuacji. Generalnie chodzi o to, aby rozbieżność czasowa nie wpływała na realne znaczenie dokonanych działań. Przykładem mogą być sytuacje, w których w krótkim czasie dojdzie do nieuzasadnionej szczególnie okolicznościami bardzo dużej zmiany ceny danego dobra w kolejnych transakcjach<sup>62</sup>, bądź też do nabycia i nieuzasadnionego zwrotu istotnego składnika majątku<sup>63</sup>, albo jego dalszego zbycia<sup>64</sup>. Upływ jedynie krótkiego czasu nie będzie jednak wpływał na ocenę tego rodzaju zdarzeń, jeśli w tym okresie zmieniły się okoliczności w taki sposób, że mogą uzasadniać działanie podatnika<sup>65</sup>.

Ad 2). Przypadek wskazany w tym punkcie jest z kolei związany z podjęciem niejednoczesnych działań,

które np. prowadzą do osiągnięcia z powrotem identycznego lub podobnego stanu, do tego, jaki istniał pierwotnie<sup>66</sup>. Oczywiście sytuacje te nie są różniące z omówionymi w ramach wcześniejszego punktu i może się zdarzać nawet stosunkowo często, że odstęp czasowy pomiędzy podejmowanymi działaniami będzie krótki (niekiedy będzie to zresztą wpisane w logikę podejmowanych działań zmierzających do uniknięcia opodatkowania)<sup>67</sup>. Kolejność podejmowanych działań może wskazywać na osiągnięcie celu w postaci obejścia prawa podatkowego<sup>68</sup>, choć nie musi tego przesądzać<sup>69</sup>.

Ad 3). W świetle orzecznictwa dla zakwalifikowania czynności prawnej jako stanowiącej obejście prawa podatkowego istotny był niekiedy sam moment jej dokonania. Przykładowo za taką kwalifikacją przemawiało dokonanie czynności w trakcie trwającej już kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego lub sądowego<sup>70</sup>. Znaczenie omawianych okoliczności

61 Chodzi oczywiście o sytuacje, w których istota działalności danego podmiotu nie polega lub nie zakłada wykonywania tego rodzaju operacji. Zob. np. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13.

62 Przykładowo w wyroku NSA z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 259/05, uzasadniając potrzebę weryfikacji przez organy podatkowe działań podjętych przez podatników, stwierdzono: „na skutek kilku transakcji pomiędzy powiązаныmi podmiotami, na z góry ustalonych warunkach, w krótkim okresie czasu, doszło do wzrostu wartości maszyn i urządzeń o kilkadziesiąt razy”. Podobnie wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04: „Słusznie (...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w ramach dokonanej przezeń oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji wskazał na fakt bardzo znacznego wzrostu tej ceny, jaki nastąpił w okresie sierpnia i września 2001 r. Nietrudno dostrzec, że w kolejnych transakcjach narastała ona wręcz lawinowo, co oczywiście równocześnie powiększało w proporcjonalnym stopniu wysokość podatku naliczonego związanego z tymi transakcjami”. Zob. także: wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1999 r., I SA/Łd 228/97; wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., I SA/Lu 728/98.

63 Np. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., FSK 368/04.

64 Zob. np.: wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2004 r., FSK 674/04; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08; wyrok NSA z dnia 29 maja 2015 r., I FSK 2125/13.

65 Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2011 r., III SA/Wa 3239/10.

66 Por. np.: wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94; wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., I SA/Ka 2439/96; wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99.

67 Por. np. stan faktyczny w wyroku NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., FSK 368/04 i wyroku NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98. Zob. ponadto: wyrok NSA z dnia 13 listopada 1997 r., I SA/Po 1821/95; wyrok NSA z dnia 29 maja 2015 r., I FSK 2125/13.

68 Zob.: wyrok NSA z dnia 13 listopada 1997 r., I SA/Po 1821/95; wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1224/98; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99; wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2004 r., FSK 827/04; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08; wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., I FSK 523/10; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12. Por. także wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15.

69 Np. wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 1999 r., I SA/Lu 441/98.

70 Na okoliczność tę – choć nie bezpośrednio w związku z zarzutem obejścia prawa podatkowego – wskazano w wyroku NSA z dnia 16 listopada 2007 r., II FSK 1311/06. Pewnego podobieństwa w argumentacji można doszukać się również w wyroku NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04, w którym wskazano: „Trafnie (...) Wojewódzki Sąd Administracyjny wyeksponował inną istotną okoliczność konstatając, że nabycie linii produkcyjnej nie służyło rzeczywistym celom gospodarczym. Dopiero bowiem na etapie postępowania



dobrze jest widoczne w wywodzie zawartym w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 24 lipca 2007 r., II FSK 956/06: „Wyciągnięte z analizy (...) materiału wnioski, że przedłożenie dokumentu porozumienia, jak i złożenie późniejszych zeznań stron sprzecznych z wcześniejszymi ich wyjaśnieniami, było działaniem świadomym, mającym na celu obejście przepisów prawa podatkowego, były zdaniem Sądu logiczne, zgodne z doświadczeniem życiowym i zasadami poprawnego rozumowania; nie przekraczały granic swobodnej oceny dowodów, wyznaczonych przez art. 191 ordynacji podatkowej. Nieprawdopodobnym bowiem było, aby strony umowy pożyczki, której przedmiotem była kwota o znacznej wysokości, ustalając termin jej zwrotu nie brały pod uwagę kwestii oprocentowania i tylko przez »przypadek« – jak wskazały – zawarły zapis, że jest to pożyczka nieoprocentowana, by już następnego dnia ustnie ustalić kwestię odpłatności z tytułu zawartej umowy, potwierdzoną w formie pisemnego porozumienia po upływie czterech lat od dnia jej zawarcia». Zauważyć trzeba, że wyrok ten, choć powołano się w nim na obejście prawa podatkowego, w istocie dotyczy oceny dowodów w postępowaniu podatkowym, bądź też stwierdzenia pozorności określonych działań. Zagadnienia te w praktyce bardzo często są jednak rozpatrywane łącznie. Z obejściem prawa podatkowego wiązano również sytuacje, w których czynności prawne dokonywane były *ex post* i w istocie służyły osiągnięciu zakładanych celów we w pełni znanych już uwarunkowaniach faktycznych<sup>71</sup>. Z drugiej strony trzeba zwrócić uwagę na okres pomiędzy momentem podjęcia działań przez podatnika a datą późniejszego wejścia w życie przepisów, których zastosowania uniknięto. Jeśli okres ten jest odpowiednio długi, dyskwalifikuje to zarzut obejścia prawa podatkowego<sup>72</sup>.

kasacyjnego skarżąca Spółka podniosła, składając niczym nie popierając swoich twierdzeń, że podjęła działania zmierzające do produkcyjnego wykorzystania tej linii”. Por. również wyrok NSA z dnia 15 października 1999 r., I SA/Wr 929/98.

71 Np. stan faktyczny rozstrzygany w wyroku WSA we Wrocławiu z 1 lutego 2005 r., I SA/Wr 1251/03. Por. również wyrok NSA z dnia 17 października 1997 r., I SA/Gd 273/96.

72 Por. np. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 1996 r., III SA 447/95: „Analiza skargi wskazuje, że jej zasadnicze zarzuty oparte są wiernie na tezach wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/94, na który to wyrok strona skarżąca

Ad 4). W świetle orzecznictwa czas pozostawiania w mocy określonych stosunków prawnych również może wskazywać na obejście prawa podatkowego<sup>73</sup>. Dotyczy to zarówno zbyt krótkich, jak i zbyt długich okresów, zaś ocena w tym zakresie wiązana jest z ich racjonalnością ekonomiczną. Chodzić przy tym może nawet nie bezpośrednio o same zapisy dotyczące okresu trwania stosunku prawnego, ale także o możliwość jego zakończenia stosunkowo szybko na drodze wypowiedzenia umowy<sup>74</sup>. Podobnie istotne może być to, kiedy wystąpią skutki prawne związane z daną czynnością prawną. Przykładowo takie znaczenie

zresztą wyraźnie się powołuje. Powołane orzeczenie Sądu Najwyższego powtarza tezę znacznie wcześniejszego wyroku tego Sądu (z dnia 8 lutego 1978 r., II Cv 1/78), że organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzają do obejścia prawa podatkowego. W rozpatrywanej sprawie obawa taka nie zachodziła, skoro umowa zawarta została przez podatnika w styczniu 1992 r., a więc na półtora roku przed wejściem w życie przepisów o podatku od towarów i usług”. Por. także wyrok NSA z dnia 21 czerwca 1996 r., III SA 550/95.

73 Np. w wyroku NSA z dnia 18 lipca 1997 r., I SA/Gd 798/96, zaakceptowane zostało stanowisko organów podatkowych, które m.in. uznały, że „[z]ebrany w przedmiotowej sprawie materiał dowodowy, z którego bezspornie wynika, iż (...) zawarte umowy obowiązywały jedynie w krótkim okresie czasu (1 maja – 4 lipca 1993 r.) umożliwiającym skorzystanie z niższej stawki podatku obrotowego od usług konfekcjonowania [dawał] w ocenie Izby podstawę do przyjęcia zasadnego poglądu, że sporne umowy zostały zawarte jedynie w celu obejścia norm prawa podatkowego”. Zob. także: wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1998 r., SA/Rz 1283/97; wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Gd 1187/97.

74 Patrz np. wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 25/05: „Sąd I instancji zanalizował w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia wskazane postanowienie umowne, uznając, iż zawarcie go w umowie było nieuzasadnione ekonomicznie i służyło obejściu przepisów prawa podatkowego. (...) Sąd uznał bowiem, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż brak ekonomicznego uzasadnienia dla braku ograniczeń w wypowiedzeniu prawa do nabycia przedmiotu leasingu przez leasingodawcę. Skoro z góry założono, że suma rat leasingowych będzie znacząco przekraczała wartość przedmiotu leasingu, nieograniczona wystąpieniem szczególnych okoliczności klauzula o wypowiedzeniu prawa do jego nabycia przez leasingodawcę jest nieracjonalna ekonomicznie”.

może mieć znaczna rozbieżność pomiędzy szybko osiąganymi korzystnymi skutkami podatkowymi a poważnie odroczonym w czasie momentem dokonania zapłaty kwot wynikających z umowy<sup>75</sup>.

## 2.6. Powiązania między podmiotami

Przyczyny traktowania w odmienny sposób relacji pomiędzy podmiotami wzajemnie sobie znanymi i relacji pomiędzy podmiotami zupełnie postronnymi są analogiczne do przyczyn, dla których odmiennie oceniana jest wiarygodność podmiotów w obu tych sytuacjach. Zeznania świadka niepowiązanego w żaden sposób z podmiotem, wobec którego prowadzone jest postępowanie, uznaje się z reguły za bardziej obiektywne<sup>76</sup>. Podobnie przyjmuje się, że relacje prawne i ekonomiczne między takimi podmiotami będą bardziej odpowiadać realiom rynkowym i będą pozbawione ukrytych elementów. Istnienie rozbudowanych powiązań między stronami danej czynności prawnej jest natomiast uznawane za ułatwienie dla podejmowania działań niestandardowych, zakłócających równowagę pomiędzy prawami i obowiązkami stron w ramach jednej transakcji, odbiegających od normalnych praktyk rynkowych<sup>77</sup>. Czynione jest przy tym

założenie, że strony danej czynności z racji istniejących już wcześniej relacji posiadają z reguły pewną wiedzę o kontekście postępowania kontrahenta<sup>78</sup>. Powiązania pomiędzy podmiotami zaangażowanymi w przeprowadzenie danej operacji gospodarczej ułatwiają również prezentowanie wspólnego stanowiska wobec organów podatkowych i tym samym utrudniają organom podatkowym wykazanie rzeczywistego celu prowadzonych operacji. Wszystko to sprawia, że z punktu widzenia władzy podatkowej transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi stanowią naturalny obszar ryzyka występowania nadużyć podatkowych. Taki wniosek znajduje również potwierdzenie w praktyce stosowania tzw. cen transferowych. Regulacje przeciwdziałające stosowaniu cen transferowych dowodzą jednocześnie innego traktowania relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi – w stosunku do analogicznych relacji łączących podmioty postronne. W orzecznictwie dotyczącym obejścia prawa podatkowego, zwłaszcza w jego początkowym okresie, regulacje przeciwdziałające stosowaniu cen transferowych były przy tym postrzegane jako rodzaj szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>79</sup>.

Wyżej przedstawione uwarunkowania miały wpływ na postrzeganie w orzecznictwie relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi jako czynnika sprzyjającego unikaniu opodatkowania lub dokonywaniu działań pozornych. Sprawia to, że w przypadku wystąpienia okoliczności, które mogą być interpretowane jako prowadzące do unikania opodatkowania lub pozorności, taka kwalifikacja jest dużo łatwiejsza do przyjęcia,

takie nie miałyby ekonomicznego sensu. Jak z tego wynika, zwróceniu uwagi na powiązania pomiędzy podmiotami towarzyszyła ocena racjonalności dokonywanych działań.

75 W wyrokach NSA z dnia 14 grudnia 2004 r., FSK 827/04 i FSK 826/04, przedmiotem oceny była sytuacja, w której w zawartej umowie przyjęto wieloletni termin płatności z możliwością jego dalszego przedłużenia. Na tym tle sąd stwierdził: „W sytuacji, gdy skarżąca Spółka zaliczyła do środków trwałych prawo do znaku towarowego, za który nie poniosła wydatków związanych z jego nabyciem, a następnie dokonywała odpisów amortyzacyjnych powodując znaczne obniżenie podstawy opodatkowania, to takie zachowanie z gospodarczego punktu widzenia nie mogło być akceptowane”.

76 Patrz np. F. Arntzen, *Psychologia zeznań świadków*, Warszawa 1989, s. 170.

77 Warto zwrócić uwagę na obserwację poczynioną przez sąd w odniesieniu do stanu faktycznego rozstrzyganego wyrokiem NSA z dnia 29 października 2003 r., I SA/Ka 1825/02 (utrzymanego w mocy wyrokiem NSA z dnia 15 września 2004 r., FSK 472/04), w którym stwierdzono, że zagwarantowanie w umowach prawa do nabycia przedmiotów przez wskazane osoby trzecie i fakt ich nabycia przez podmioty powiązane ze spółką cywilną świadczą o zamiarze obejścia przepisów podatkowych, gdyż w innym przypadku umowy

78 Przykładowo wskazać można na wypowiedź z wyroku NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04: „trudno też ocenić jako wiarygodne twierdzenia skarżącej Spółki, iż nie była jej znana cena, za jaką wcześniej nabyto linię. Niepodobna bowiem założyć, że profesjonalny przedsiębiorca dokonując transakcji z podmiotem pozostającym z nim w stałych kontaktach gospodarczych, wykazuje tak dalece posuniętą niewiedzę”.

79 Np.: wyrok NSA z dnia 4 lipca 1996 r., I SA/Kr 33/96; wyrok NSA z dnia 20 października 1997 r., I SA/Ka 905/96; wyrok NSA z dnia 27 września 2005 r., FSK 2094/04. Por. również wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 1996 r., SA/Ka 1405/95.

jeśli zdarzenia dotyczą podmiotów powiązanych<sup>80</sup>. Jak zauważył NSA jeszcze w wyroku z dnia 9 maja 1996 r., SA/Gd 836/95: „Nie da się (...) wykluczyć, że obok zasadniczej działalności spółka cywilna o tej samej nazwie i siedzibie co Oddział skarżącej Spółki

wianym zakresie funkcjonuje w orzecznictwie swego rodzaju domniemanie faktyczne ułatwiające potraktowanie określonych okoliczności jako przesądzających o wystąpieniu obejścia prawa podatkowego<sup>82</sup>. Istnienie powiązań pomiędzy podmiotami pozwala

**W przypadku wystąpienia okoliczności, które mogą być interpretowane jako prowadzące do unikania opodatkowania lub pozorności, taka kwalifikacja jest dużo łatwiejsza do przyjęcia, jeśli zdarzenia dotyczą podmiotów powiązanych.**

mogła też podejmować działalność jaką prowadzić miał Oddział. Zasady doświadczenia życiowego uczą, że podmioty gospodarcze, o tej samej nazwie i siedzibie związane nadto przez udział osób będących udziałowcami tak w jednej jak i w drugiej jednostce często nadużywają tej możliwości. Stąd też w interesie takich podmiotów jest zachowanie szczególnej staranności w prowadzeniu dokumentacji swej działalności”. Na powiązania pomiędzy podmiotami kwestionowanych transakcji zwracano uwagę w odniesieniu do stanów faktycznych rozstrzyganych w wielu innych wyrokach<sup>81</sup>. W istocie uznać zatem można, że w oma-

827/04 i FSK 826/04; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 259/05; wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2006 r., I FSK 499/05; wyroki NSA z dnia 12 lipca 2006 r., II FSK 980/05 i II FSK 981/05; wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06; wyrok NSA z dnia 29 maja 2015 r., I FSK 2125/13; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12; wyrok NSA z dnia 18 lutego 2009 r., I FSK 1918/07; wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15 (powiązania między podmiotami uznano w dwóch ostatnich wyrokach za jeden z argumentów na rzecz pozorności dokonanych czynności). Patrz także orzeczenie WSA w Warszawie wskazane w tekście W. Serafińskiego, *Optymalizacja podatkowa czy obejście prawa*, „Rzeczpospolita” z dnia 24 kwietnia 2014 r. Por. ponadto wyrok NSA z dnia 17 października 1997 r., I SA/Gd 273/96.

80 Np. w wyroku NSA z dnia 8 lipca 1998 r., III SA 1686/97, stwierdzono: „W uzupełnieniu można dodać, że okoliczności sprawy, a zwłaszcza więzy rodzinne między współnikami z jednej strony i brak określenia zakresu obowiązków w umowach o pracę z drugiej strony, przemawiały za pozornością tych umów (art. 83 § 1 k.c.) i wskazywały na zamiar obejścia art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.)”.

81 Zob.: wyrok NSA z dnia 19 marca 1998 r., SA/Bk 317/97; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1999 r., I SA/Łd 228/97; wyrok NSA z dnia 5 maja 1999, III SA 1620/97; wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1224/98; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01; wyrok NSA z dnia 9 września 2004 r., FSK 423/04; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2004 r., I SA/Po 2348/03; wyroki NSA z dnia 14 grudnia 2004 r., FSK

82 Tak np. w wyroku NSA z dnia 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06 stwierdzono m.in.: „Włączenie się do obrotu gospodarczego podatnika prowadzącego zakład pracy chronionej, będącego podmiotem powiązany ze Skarżącą Spółką, a przy tym wykonującym usługi na rzecz Skarżącej na jej maszynach i w jej pomieszczeniach świadczy o tym jak prawidłowo uznały organy i Sąd pierwszej instancji, że wyłącznym celem tych działań było osiągnięcie korzyści majątkowych ze środków budżetowych”. Z wypowiedzi tej wynika, że w istocie nie ma bezpośredniego dowodu wskazującego na motywację podjętych działań, przekonanie w tym zakresie kształtowane jest jako pewnego rodzaju domniemanie faktyczne wywodzone z kilku okoliczności, w tym z faktu, iż czynności dokonywano pomiędzy podmiotami powiązanymi.

w szczególności przyjąć, że podejmowane przez nie działania mają wspólny cel polegający na obejściu prawa podatkowego, oraz uznać korzyści podatkowe, jakie ma uzyskać jeden z tych podmiotów, za korzyści wspólne. Posługiwanie się w omawianym zakresie domniemaniem faktycznym w istocie przerzuca ciężar przeciwdowododu na podatnika. Omawiana przesłanka nie warunkuje zatem obejścia prawa podatkowego, ale ułatwia jego dowiedzenie. Jednocześnie sprawia, że w stosunku do podmiotów powiązanych stosowany jest w praktyce dużo większy rygorizm dowodowy niż w stosunku do innych podmiotów<sup>83</sup>. Odnotować jednak trzeba, że nie w każdym przypadku, w którym wykazano istnienie powiązań pomiędzy zaangażowanymi podmiotami, wystarczyło to dla wykazania obejścia prawa podatkowego<sup>84</sup>.

### 2.7. Kwalifikowanie jako obejście prawa podatkowego wcześniejszych, podobnych stanów faktycznych

Jak się zdaje, czynnikiem, który sprzyja kwalifikowaniu określonych stanów faktycznych jako stanowiących obejście prawa podatkowego, są orzeczenia, w których podobne sytuacje oceniono właśnie w ten sposób. Powtarzalność pewnych schematów optymalizacyjnych generuje bowiem w praktyce domniemanie, że wystąpienie takiego schematu w danym stanie faktycznym również służy obejściu prawa podatkowego. W ten sposób ułatwione jest w szczególności dowodzenie celu działania podatnika. O wystąpieniu tego rodzaju prawidłowości świadczą liczne grupy orzeczeń odnoszących się do podobnych pod pewnymi względami sytuacji faktycznych i prawnych. Przykładowo wskazać można na sprawy, w których obejście prawa podatkowego wiązano z pewnymi aspektami

83 Warto zwrócić uwagę, że również ustawodawca wprowadza większe wymagania dowodowe w stosunku do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanimi. Patrz np.: art. 25a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm.); art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 z późn. zm.).

84 Por. stan faktyczny w sprawie rozstrzyganej w wyroku NSA z dnia 7 lipca 2004 r., FSK 261/04, oraz stanowisko w tym zakresie sądu pierwszej instancji.

działalności zakładów pracy chronionej<sup>85</sup>, umowami leasingu<sup>86</sup>, bądź umowami renty lub stypendium<sup>87</sup>.

Podobne znaczenie może mieć także okoliczność, że podmiot występujący w badanym stanie faktycznym już wcześniej dokonywał działań zakwalifikowanych jako obejście prawa podatkowego. Sytuacji takiej dotyczył wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., FSK 368/04, w którym sąd stwierdził: „Słusznie (...) organ odwoławczy zwraca uwagę w odpowiedzi na skargę (zresztą jest o tym także mowa w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku), iż taki mechanizm działania u skarżącej nie był odosobniony, gdyż obrót środkami trwałymi występował także w innych okresach, w których skargi również zostały oddalone”<sup>88</sup>.

### 2.8. Specyfika przepisów prawnych, których zastosowania uniknięto

1. Na zakwalifikowanie danej sytuacji jako obejścia prawa podatkowego wpływ mają również przepisy, których zastosowania uniknięto. Ocenie podlegają bowiem nie tylko zachowania podatnika, ale rów-

85 Wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01; wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r.: I SA/Wr 2242/01, I SA/Wr 2243/01, I SA/Wr 2244/01, I SA/Wr 2245/01, I SA/Wr 2246/01, I SA/Wr 2247/01; wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., FSK 368/04; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 stycznia 2006 r., SA/Sz 2318/03; wyrok NSA z dnia 12 lipca 2006 r., II FSK 980/05.

86 Wyrok SN z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93; wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1998 r., SA/Rz 1283/97; wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 683/97; wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., I SA/Ka 2439/96; wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Gd 1187/97; wyrok NSA z dnia 15 lipca 1999 r., I SA/Po 1831/98; wyrok NSA z dnia 29 października 2003 r., I SA/Ka 1825/02; wyroki NSA z dnia 1 września 2004 r.: FSK 49/04, FSK 50/04 i FSK 51/04; wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 25/05.

87 Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999 r., III SA 8122/98; wyrok NSA z dnia 29 października 2004 r., FSK 1191/04; wyrok NSA z dnia 28 lutego 2005 r., FSK 1456/04; wyroki NSA z dnia 8 marca 2005 r.: FSK 1554/04 i FSK 1555/04; wyrok NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1812/04; wyrok NSA z dnia 31 maja 2005 r., FSK 1806/04.

88 Zob. także wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1998 r., I SA/Ka 1525/96.

niez 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 znie-wala podatnika do defraudacji, dla ocalenia przynajmniej części dochodu dla siebie”<sup>89</sup>. Tym bardziej za usprawiedliwione uznać należałoby zatem w takiej sytuacji podjęcie działań zorientowanych na obejście wadliwej regulacji prawnej<sup>90</sup>. Ślady takiego rozumowania widoczne są także w orzecznictwie, choć ze

datkowego, 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 wskazanie na tę ostatnią okoliczność oraz uznanie jej znaczenia dla przyjmowanej kwalifikacji prawnej stanowi jeden z głównych walorów przywołanego orzeczenia<sup>91</sup>. Jak z tego wynika, nie będą stanowiły obejścia prawa podatkowego (unikania opodatkowania) działania podejmowane przez podatnika w celu wyeliminowania konieczności zastosowania wadliwej regulacji prawnej.

## Nie będą stanowiły obejścia prawa podatkowego (unikania opodatkowania) działania podejmowane przez podatnika w celu wyeliminowania konieczności zastosowania wadliwej regulacji prawnej.

zrozumiałych względów orzeczenia bazujące na takim przekonaniu nie są liczne. Najbardziej znanym orzeczeniem, które można zaliczyć do tej kategorii, jest wyrok NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03, w tzw. sprawie Optimusa. Odrzucając możliwość zakwalifikowania rozstrzyganego przypadku jako obejścia prawa po-

2. Odnosząc się do zagadnienia relacji pomiędzy doktryną obejścia prawa podatkowego a legislacją, należy zwrócić uwagę na kolejną kwestię. Jak wspomniano, stwierdzenie obejścia prawa podatkowego wiąże się zarówno z oceną działań podatnika, jak i regulacji prawa podatkowego, których zastosowania chce uniknąć podatnik. Dla zaakceptowania lub odmowy akceptacji działań podatnika znaczenie ma zatem również sposób rozumienia istotnych w danej sprawie przepisów prawa podatkowego oraz właściwe odczytanie celu przyświecającego prawodawcy<sup>92</sup>.

89 S. Głębiński, *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 usprawiedliwiał uchylanie się od opodatkowania także Adam Smith. Zob.: tenże, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Warszawa 1954, s. 586–587; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 41. Co do dopuszczalności sprzeciwu wobec niesprawiedliwego prawa patrz np. Św. Tomasz z Akwinu, *Suma teologiczna*, t. 13, *Prawo*, przeł. P. Belch, Londyn 1986, s. 87–89.

90 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.

### 3. Sposób rozumienia obejścia prawa podatkowego – podsumowanie

Przeprowadzona analiza daje podstawy do sformułowania wniosków bardziej ogólnych, dotyczących sposobu rozumienia obejścia prawa podatkowego

91 Szerzej na ten temat M. Ślifirczyk, *Znaczenie wyroku...*, s. 520–529.

92 Do kwestii tej nawiązałem także w rozdz. 2.3. niniejszego opracowania.



w polskim orzecznictwie sądowym. Omówione przesłanki zakwalifikowania danego stanu faktycznego jako stanowiącego obejście prawa podatkowego nie muszą – wszystkie – występować jednocześnie. Dla stwierdzenia obejścia prawa podatkowego zawsze wymagana jest jednak kombinacja co najmniej kilku z nich, przy czym niektóre z przesłanek mają zasadniczo znaczenie podstawowe i w praktyce ich wystąpienie jest niezbędne.

wynika ścisły związek koncepcji obejścia prawa podatkowego z wykładnią funkcjonalną (celowościową). Odniesienie do niewadliwosci regulacji prawnych wskazuje z kolei na potrzebę ich oceny w świetle zasad konstytucyjnych oraz zasad podatkowych. Oczywiście przyjąć należy domniemanie, że przepisy korzystają z waloru niewadliwosci. Wykazanie jednak, że mamy do czynienia z regulacją wadliwą, powinno wpływać na ocenę działań podejmowanych przez podatnika.



## Obejście prawa podatkowego zdefiniować można jako podejmowanie przez podatnika działań (w szczególności czynności prawnych) obliczonych na sprzeczne z intencjami prawodawcy wykorzystanie niewadliwych regulacji podatkowych, które w założeniu mają wywołać po stronie podatnika korzystne skutki podatkowe, a jednocześnie być niekorzystne dla wierzyciela podatkowego.

Mając powyższe na uwadze, wyróżnić można cechy stanu faktycznego, które mogą być uważane za konstytutywne dla obejścia prawa podatkowego, oraz cechy pozostałe, stanowiące argument wspierający – przede wszystkim w płaszczyźnie oceny dowodów – formułowane przez sąd wnioski. Obejście prawa podatkowego w omawianym ujęciu zdefiniować można zatem jako podejmowanie przez podatnika działań (w szczególności czynności prawnych) obliczonych na sprzeczne z intencjami prawodawcy wykorzystanie niewadliwych regulacji podatkowych, które w założeniu mają wywołać po stronie podatnika korzystne skutki podatkowe, a jednocześnie być niekorzystne dla wierzyciela podatkowego<sup>93</sup>. Z powołanej definicji

Jak wspomniano, dalsze podawane w orzecznictwie elementy stanu faktycznego potwierdzające jego kwalifikację jako obejście prawa podatkowego ułatwiają wykazanie ww. elementów konstytutywnych. Bardzo poważną rolę w tym zakresie odgrywa nieracjonalność działań podatnika czy też ustalenie faktu podejmowania działań w kręgu podmiotów powiązanych. Stwierdzenie tego rodzaju okoliczności pozwala na sformułowanie wniosku, że podejmowane działania służą właśnie celowemu, a jednocześnie nieakceptowanemu przez prawodawcę wykorzystaniu określonych regulacji podatkowych, jak również że

---

NSA, w którym posługiwano się pojęciem pozwoliła na stwierdzenie, że obejście prawa podatkowego to taka sytuacja, w której podatnik ściśle przestrzega prawa podatkowego w sposób budzący dezaprobatę Sądu sięgającą tak daleko, że wpływa to w istotny sposób na rozstrzygnięcie sprawy”.

93 Takie ujęcie obejścia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa odbiega od wcześniej formułowanego. Zob. np. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek...*, s. 11: „Analiza orzecznictwa



nastąpiło uzyskanie korzyści z podejmowanych działań. Uwzględnianie elementu czasu ułatwia z kolei wykazanie, że podejmowane działania bądź są obliczone wyłącznie na korzystny efekt podatkowy, bądź też mają charakter nieracjonalny. Argumentem na rzecz zakwalifikowania danego stanu faktycznego jako stanowiącego obejście prawa podatkowego są także wcześniejsze orzeczenia kwalifikujące podobne sytuacje jako obejście prawa podatkowego.

Na uwagę zasługuje ekstrapolacja mechanizmów ujętych w istniejących w chwili orzekania rozwiązaniach prawnych oraz poszukiwanie w nich oparcia dla bardziej ogólnych przekonań, które to przekonania prowadzą z kolei do zakwalifikowania niektórych stanów faktycznych jako stanowiących obejście prawa podatkowego. Obowiązki wspomnianych regulacji zdaje się umacniać sąd w przekonaniu, że jego odwołanie do obejścia prawa podatkowego nie jest bezpodstawne.

Warto ponadto zauważyć, że nawiązania do obejścia prawa podatkowego pojawiają się niejednokrotnie w uzasadnieniach wyroków także wówczas, gdy nie jest to główna podstawa wydawanego rozstrzygnięcia. Nawiązanie to staje się w takiej sytuacji dodatkowym argumentem wzmacniającym wywód sądu i przemawiającym na rzecz podejmowanego rozstrzygnięcia.

## Bibliografia

- Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7–13.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 5, s. 479–483.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Gomułowicz A., Malecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003.
- Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., Karwat P., Ślifirczyk M., *Interes fiskalny państwa a interes podatnika. Kontrowersje związane z wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania (w:) Interes publiczny a interes prywatny w prawie*, red. T. Giaro, Warszawa 2012, s. 159–180.
- Mudrecki A., *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (w:) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2012, s. 135–145.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Radzikowski K., *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 10–20.
- Stanik K.J., Winiarski K., *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2011.
- Ślifirczyk M., *Draft of General Anti Avoidance Rule and judicial doctrine of circumvention of the tax law in the Polish tax law*, „Публичные финансы и налоговое право” (rocznik), вып. 6, *Anti-avoidance rules in the countries of the Central and Eastern Europe countries*, Воронеж 2016, s. 22–33.
- Ślifirczyk M., *The Acceptance of Tax Avoidance as an Element of Poland's Financial Policy (w:) Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion*, vol. 2, eds. V. Babčák, A. Románová, I. Vojňáková, Košice 2015, s. 291–299.
- Ślifirczyk M., *Wpływ regulacji prawa podatkowego na zasadność podnoszenia zarzutu obejścia prawa podatkowego – wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej (w:) Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 295–305.
- Ślifirczyk M., *Wybrane zagadnienia problematyki przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego przed i po akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej (w:) Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2010, s. 479–488.
- Ślifirczyk M., *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*, red. L. Etel, M. Tyniecki, Białystok 2012, s. 520–529.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972.
- Wrzesińska-Nowacka A., *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych (w:) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2012, s. 173–193.

**Orzecznictwo Sądu Najwyższego<sup>94</sup>**

Wyrok SN z dnia 8 lutego 1978 r., II CR 1/78.  
 Wyrok SN z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93.  
 Wyrok SN z dnia 20 grudnia 2001 r., III RN 163/00.

**Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego**

Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94.  
 Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 1995 r., SA/Ka 2319/04.  
 Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 1996 r., SA/Ka 1405/95.  
 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 1996 r., III SA 447/95.  
 Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 1996 r., SA/Gd 2959/94.  
 Wyrok NSA z dnia 9 maja 1996 r., SA/Gd 836/95.  
 Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 1996 r., III SA 550/95.  
 Wyrok NSA z dnia 4 lipca 1996 r., I SA/Kr 33/96.  
 Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 1996 r., SA/Gd 2876/95.  
 Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., I SA/Lu 277/96.  
 Wyrok NSA z dnia 19 marca 1997 r., SA/Ka 3005/95.  
 Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 1997 r., SA/Ka 3005/95.  
 Wyrok NSA z dnia 18 lipca 1997 r., I SA/Gd 798/96.  
 Wyrok NSA z dnia 17 października 1997 r., I SA/Gd 273/96.  
 Wyrok NSA z dnia 20 października 1997 r., I SA/Ka 905/96.  
 Wyrok NSA z dnia 13 listopada 1997 r., I SA/Po 1821/95.  
 Wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r., I SA/Gd 1431/96.  
 Wyrok NSA z dnia 19 marca 1998 r., SA/Bk 317/97.  
 Wyrok NSA z dnia 23 marca 1998 r., I SA/Ka 1281/96.  
 Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1998 r., SA/Rz 1283/97.  
 Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1998 r., I SA/Ka 1525/96.  
 Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97.  
 Wyrok NSA z dnia 8 lipca 1998 r., III SA 1686/97.  
 Wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 683/97.  
 Wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., I SA/Ka 2439/96.  
 Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1999 r., I SA/Ld 228/97.  
 Wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Gd 1187/97.  
 Wyrok NSA z dnia 5 maja 1999 r., III SA 1620/97.  
 Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999 r., III SA 8122/98.  
 Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1999 r., I SA/Lu 441/98.  
 Wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98.  
 Wyrok NSA z dnia 15 lipca 1999 r., I SA/Po 1831/98.  
 Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 1999 r., I SA/Lu 441/98.  
 Wyrok NSA z dnia 17 września 1999 r., I SA/Gd 1767/97.  
 Wyrok NSA z dnia 15 października 1999 r., I SA/Wr 929/98.  
 Wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., I SA/Lu 728/98.

Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1224/98.  
 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2002 r., SA/Sz 1975/00.  
 Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99.  
 Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., I SA/Po 3547/01.  
 Wyrok NSA z dnia 1 października 2003 r., I SA/Wr 1347/01.  
 Wyrok NSA z dnia 29 października 2003 r., I SA/Ka 1825/02.  
 Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03.  
 Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2004 r., FSK 261/04.  
 Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 r., FSK 368/04.  
 Wyrok NSA z dnia 1 września 2004 r., FSK 49/04.  
 Wyrok NSA z dnia 1 września 2004 r., FSK 50/04.  
 Wyrok NSA z dnia 1 września 2004 r., FSK 51/04.  
 Wyrok NSA z dnia 9 września 2004 r., FSK 423/04.  
 Wyrok NSA z dnia 15 września 2004 r., FSK 472/04.  
 Wyrok NSA z dnia 29 października 2004 r., FSK 1191/04.  
 Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2004 r., FSK 674/04.  
 Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2004 r., FSK 826/04.  
 Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2004 r., FSK 827/04.  
 Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2005 r., FSK 1456/04.  
 Wyrok NSA z dnia 8 marca 2005 r., FSK 1554/04.  
 Wyrok NSA z dnia 8 marca 2005 r., FSK 1555/04.  
 Wyrok NSA z dnia 23 marca 2005 r., FSK 1911/04.  
 Wyrok NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1812/04.  
 Wyrok NSA z dnia 31 maja 2005 r., FSK 1806/04.  
 Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., FSK 2621/04.  
 Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2005 r., FSK 2094/04.  
 Wyrok NSA z dnia 7 września 2005 r., I FSK 453/05.  
 Wyrok NSA z dnia 27 września 2005 r., FSK 2094/04.  
 Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 259/05.  
 Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 25/05.  
 Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2006 r., I FSK 499/05.  
 Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2006 r., II FSK 254/05.  
 Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2006 r., II FSK 980/05.  
 Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2006 r., II FSK 981/05.  
 Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., I FSK 422/06.  
 Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2007 r., I FSK 379/06.  
 Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2007 r., II FSK 956/06.  
 Wyrok NSA z dnia 27 września 2007 r., II FSK 989/06.  
 Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2007 r., II FSK 1311/06.  
 Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2009 r., I FSK 1918/07.  
 Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r., I FSK 1382/08.  
 Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2010 r., II FSK 955/10.  
 Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., I FSK 523/10.  
 Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2011 r., I FSK 985/10.  
 Wyrok NSA z dnia 20 listopada 2012 r., II FSK 1698/11.  
 Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 362/12.

94 Sporządzony wykaz orzecznictwa SN, jak również NSA i WSA ograniczony został do wyroków, które były w tekście wzmiankowane.

Wyrok NSA z dnia 29 maja 2015 r., I FSK 2125/13.  
Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13.  
Wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15.

### ***Orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych***

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 czerwca 2014 r., I SA/Gd 494/14.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 października 2006 r., I SA/Kr 1554/04.  
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2004 r., I SA/Po 2348/03.  
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 stycznia 2006 r., SA/Sz 2318/03.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2005 r., V SA 3877/03.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2011 r., III SA/Wa 3239/10.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2242/01.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2243/01.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2244/01.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2245/01.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2246/01.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2004 r., I SA/Wr 2247/01.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 1 lutego 2005 r., I SA/Wr 1251/03.