

PRZEMYSŁAW KACZMAREK

Uniwersytet Wrocławski

SPÓR WOKÓŁ ROZUMIENIA OBEJŚCIA PRAWA  
W KONTEKŚCIE DYSKUSJI  
NAD AUTONOMIĄ PRAWA PODATKOWEGO  
WZGLĘDEM PRAWA CYWILNEGO

## I

W literaturze, mówiąc o obejściu prawa, większość autorów odwołuje się do przepisu ujętego w art. 58 Kodeksu cywilnego. Na jego podstawie są formułowane wypowiedzi, których celem jest ustalenie znaczenia, jakie można przypisać obejściu prawa<sup>1</sup>. I tak, S. Grzybowski zauważa, że „wyodrębnienie [...] czynności mających na celu obejście ustawy [...] należy, [...], oprócz na rozróżnieniu zakazu dokonywania określonych rodzajów czynności lub zamieszczaniu w nich określonych postanowień od zakazu wywołania pewnego rezultatu czynności [...] czynność prawną *in fraudem legis* jest taką czynnością prawną, która zdąża do osiągnięcia skutku złączonego przez prawo z inną czynnością, zakazaną przez prawo”<sup>2</sup>. Z. Radwański natomiast wskazuje, że o czynnościach *in fraudem legis* można mówić wtedy, gdy czynność prawna wprawdzie bezpośrednio nie jest objęta zakazem prawnym, ale została przedsięwzięta w celu osiągnięcia skutku zakazanego przez prawo<sup>3</sup>. Z kolei T. Zieliński, opierając się na koncepcji woli wewnętrznej i zewnętrznej, stwierdza, że „o sprzeczności czynności prawnej z ustawą decyduje przejawiona wola, która stanowi treść czynności prawnej, natomiast w konstrukcji obejścia prawa istotna jest wola wewnętrzna skierowana na osiągnięcie celu niedo-

<sup>1</sup> Zagadnienie to jest rozpatrywane m.in. w opracowaniu M. Kalinowskiego, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie prawnym*, rozdz. IV, Toruń 2001; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, rozdz. II; W. Wąsowicz, *Obejście prawa jako przyczyna nieważności czynności prawnych*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, z. 1; T. Stawecki, *Obejście prawa. Szkic na temat granic prawa i zasad jego wykładni*, [w:] *Nadużycie prawa*, red. H. Izdebski, A. Stępkowski, Warszawa 2000, s. 95 i n.; Z. Radwański, *Glosa do Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku z dnia 10 listopada 1999 r. (SA/Bk 289/99)*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, z. 9, poz. 135.

<sup>2</sup> S. Grzybowski, *System prawa cywilnego*, t. I, red. S. Grzybowski, Warszawa 1974, s. 512–513.

<sup>3</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1993, s. 182.

zwolonego”. Jeszcze inny pogląd przyjmuje M. Safjan, który stoi na stanowisku, że „czynności mające na celu obejście ustawy zawierają pozór zgodności z ustawą. Ich treść nie zawiera elementów wprost sprzecznych z ustawą, ale skutki, które wywołuje i które objęte są zamiarem stron, naruszają nakazy lub zakazy ustawowe”<sup>4</sup>. W podobnym tonie, o obejściu prawa, pisze S. Rudnicki, który stwierdza: „Czynność prawna mająca na celu obejście ustawy polega na takim ukształtowaniu jej treści, które z punktu widzenia formalnego (pozornego) nie sprzeciwia się ustawie, ale w rzeczywistości (w znaczeniu materialnym) zmierza do zrealizowania celu, którego osiągnięcie jest przez nią zakazane. Pojęcie obejścia prawa i pozorności są sobie znaczeniowo bliskie i niejednokrotnie pokrywają się”<sup>5</sup>.

Przedstawione poglądy na określenie znaczenia obejścia prawa nie są jedyne, choć wydają się najczęściej głoszone w piśmiennictwie<sup>6</sup>. Nie ma więc potrzeby przywoływania kolejnych wypowiedzi, ponieważ wskazane wyżej wydają się reprezentatywne dla pozostałych, podnoszonych nie tylko w rodzimej literaturze<sup>7</sup>.

## II

Przedstawione rozumienie obejścia prawa, odwołujące się do ujęcia cywilistycznego, stanowi przedmiot sporu. Przekształcając prowadzone w tym zakresie dociekania, można powiedzieć, że dotyczą one problemu ogniskującego się wokół pytania: czy mamy w prawie do czynienia z jednym obejściem prawa czy też różnymi rodzajami, które funkcjonują w obrębie odpowiednio prawa cywilnego, prawa podatkowego, prawa europejskiego i tylko w znaczeniu semantycznym są tożsame? Spór o charakter relacji między cywilistyczną konstrukcją (obejścia prawa) względem konstrukcji wypracowanej na gruncie prawa podatkowego wydaje się reprezentatywny dla „rodzących się” w tym zakresie pytań, które dotyczą relacji ujęcia przyjętego w kodeksie cywilnym względem pozostałych (ujęć), wypracowanych w obrębie innych praktyk prawniczych, np. w prawie pracy<sup>8</sup>. I z tego powodu stanowić będzie przedmiot rozważań.

<sup>4</sup> M. Safjan, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 1997, s. 153.

<sup>5</sup> S. Rudnicki, [w:] S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza, część ogólna*, Warszawa 2002, s. 204. Do poglądu tego zdaje się nawiązywać M. Gersdorf, *Obejście prawa a pozorność w kontaktach menedżerskich*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2003, nr 10. Podobnie Wyrok WSA w Warszawie z 28 maja 2004 r., sygn. III SA 161/03, LEX nr 141598. Odmiennie B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 maja 2002 r., III SA 2602/00*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” (dalej: POP) 2003/1/83.

<sup>6</sup> Stanowisko to jest uzasadnione chociażby w kontekście rozważań, jakie poczynił ostatnio M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2006, s. 284–290, w szczeg. s. 289.

<sup>7</sup> W. Wąsowicz, *Obejście prawa...*, s. 69–75.

<sup>8</sup> Zob. np. M. Gersdorf, *Nadużycie prawa w prawie pracy*, [w:] *Nadużycie prawa...*, s. 131 i n.; M. Gutowski, *Nieważność i inne przypadki wadliwości czynności prawnych w kontekście odpowiedzialności karnoprawnej*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 9.

Zwolennicy poglądu, zgodnie z którym w prawie mamy do czynienia z jednym rodzajem obejścia prawa, przyjmują, że zastosowanie konstrukcji cywilistycznej obejmuje swym zakresem nie tylko prawo prywatne, lecz także prawo publiczne<sup>9</sup>. Stanowisko to jest oparte na założeniu, zgodnie z którym cywilistyczna konstrukcja obejścia prawa znajduje zastosowanie również w innych obszarach prawa. Dlatego mamy do czynienia z jednym rodzajem obejścia prawa.

Przeciwnicy tego stanowiska uznają, że cywilistyczna konstrukcja obejścia prawa nie znajduje zastosowania w innych rodzajach prawa, np. w prawie publicznym. Stoją oni na stanowisku, że konstrukcja wypracowana w prawie podatkowym jest odrębna od tej cywilistycznej, a co więcej, że względu na tożsamość brzmienia obu terminów postulują zastąpienie „obejścia prawa podatkowego” – „legalnym unikaniem opodatkowania”<sup>10</sup>.

Śledząc opracowania, które przedmiotem rozważań czynią zagadnienie relacji obejścia prawa do obejścia prawa podatkowego, można powiedzieć, że jest ono rozpatrywane w kontekście pojęciowym, czyli znaczenia, które przypisuje się terminowi „obejście prawa”.

Z jednej strony przyjmuje się bowiem, że „podatkowa” konstrukcja obejścia prawa odnosi się do zachowań podatników, których celem jest dążenie do zmniejszania ciężarów podatkowych przy użyciu czynności zgodnych z prawem. Takie stanowisko prezentują w literaturze m.in. B. Brzeziński, M. Kalinowski, którzy przez „obejście prawa podatkowego” rozumieją legalne unikanie opodatkowania bądź też zmniejszanie ciężarów podatkowych<sup>11</sup>. Uznają oni, że zakres znaczeniowy cywilistycznej konstrukcji obejścia prawa jest inny niż legalnego unikania opodatkowania. O ile bowiem konstrukcja cywilistyczna odnosi się do zachowania, które znamionuje niezgodność z prawem, o tyle w odniesieniu do konstrukcji podatkowej nie można wyróżnić tego elementu. Działalność tę, z fiskalnego punktu widzenia, można oceniać niekorzystnie, ale nie sposób przypisać jej znamion bezprawności (w rozumieniu art. 58 k.c.), jeśli podatnik funkcjonuje

<sup>9</sup> L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 7, s. 6–8. Podobnie H. Litwińczuk, na co wskazuje stwierdzenie, że: „Obejście prawa podatkowego jest szczególnym przypadkiem szerszego zjawiska obejścia prawa w ogóle”, zob. *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 4. Pisze na ten temat P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 28 oraz 87–99. Wyrazem tego stanowiska jest Wyrok NSA z 6 listopada 1998 r., I S.A./KA 2274/96, „Biuletyn Skarbowy” 1999, nr 4, s. 20.

<sup>10</sup> M. Kalinowski, *Granice legalności...*, rozdz. IV; Z. Radwański, *Glosa do Wyroku...* Zob. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 grudnia 2001 r., sygn. III RN 163/00, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2002, nr 12, poz. 153; Wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 r., sygn. III S.A. 2602/00, „Monitor Podatkowy” 2002/10/39.

<sup>11</sup> M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 45. Pogląd ten przyjmują również inni autorzy, m.in. Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji Podatkowej*, „Palestra” 2004, nr 5–6, *passim*; R. Zelwianiński, *Wątpliwe zmiany w ordynacji podatkowej i w ustawie o NSA*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 4, s. 52–54.

w granicach wyznaczonych mu przez zasadę swobody opodatkowania<sup>12</sup>. W takiej sytuacji nie należy zachowaniu podatnika nadać cech właściwych dla cywilistycznej konstrukcji obejścia prawa. Nie można bowiem podatnikowi czynić zarzutu z powodu podejmowania działań, których zamiarem jest obniżenie (legalne) ciężarów procesowych.

Z drugiej zaś strony w piśmiennictwie widoczne jest stanowisko przyjmujące odmienne rozumienie „obejścia prawa podatkowego”. Znaczenie, jakie nadaje się temu terminowi, określa się mianem „unikania opodatkowania” oraz „uchylania się od opodatkowania”<sup>13</sup>. Pierwsze z określeń (unikanie opodatkowania) przywoływane jest na oznaczenie działania dozwolonego, mającego na celu wybranie przez podatnika takiej drogi podatkowej, która pozwala na zmniejszanie ciężarów podatkowych. Drugie określenie (uchylanie się od opodatkowania) jest rozumiane jako działanie niezgodne z prawem, czynność mająca na celu uniknięcie zapłaćenia należnych podatków bądź nieuprawnione zmniejszanie ciężarów podatkowych<sup>14</sup>. Autorzy tego poglądu opowiadają się za przekładalnością (przynajmniej częściową) cywilistycznej konstrukcji na grunt prawa podatkowego<sup>15</sup>.

Wydaje się jednak, że bez względu na to, czy przez obejście prawa podatkowego będziemy rozumieli legalne unikanie opodatkowania przez zmniejszanie ciężarów podatkowych, czy też unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania, to naznaczona jej konotacja znaczeniowa będzie różniła się od tej cywilistycznej. Nie można bowiem przyjąć, że podatnik, który przy użyciu legalnych sposobów dąży do uniknięcia lub zmniejszenia opodatkowania, dokonuje czynności zmierzającej do osiągnięcia celu czy też skutku niezgodnego (z prawem) w rozumieniu art. 58 k.c.<sup>16</sup> Innymi słowy, nieuprawnione jest twierdzenie, że dążenie do zminimalizowania ciężarów podatkowych jest obejściem prawa w rozumieniu cywilistycznym<sup>17</sup>. Takie zachowanie podatnika „mieści się” bowiem w zakresie zasady wolności unikania opodatkowania, która pozwala na zmniejsza-

<sup>12</sup> Zob. Wyrok z 10 lipca 1996 r., sygn. Sa/Ka 1244/95, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 8, s. 239–243, „żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać kontroli organów podatkowych”. Podobnie Wyrok NSA z 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, „Doradca Podatkowy” 2003/2/64.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 11–12; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 18–22.

<sup>14</sup> R. Zelwiański, *Obejście prawa podatkowego (na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03)*, [w:] *Ius et Lex. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 411.

<sup>15</sup> Zob. np. L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 7, s. 6–8.

<sup>16</sup> Takie stanowisko przyjmuje m.in. R. Zelwiański, *Wątpliwe zmiany...*, s. 52.

<sup>17</sup> Podobnie M. Safjan, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1–449<sup>11</sup>*, t. I, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2005, s. 262.

nie legalnymi sposobami ciężarów podatkowych. Tym samym nie można podatnikowi, który przeprowadza operację gospodarczą w sposób dla siebie najkorzystniejszy, z punktu widzenia ciężarów podatkowych stawiać zarzutu obejścia prawa, czyli działania niezgodnego z prawem, a w następstwie tego orzec o nieważności dokonanej przez niego czynności<sup>18</sup>. Twierdzenie o przekładalności obu kategorii wydaje się uzasadnione tylko i wyłącznie w odniesieniu do zachowania podatnika, polegającego na uchylaniu się od opodatkowania. Tego rodzaju czynność ilustruje bowiem sytuację, w której działanie podatnika zmierza do dokonania czynności niezgodnej z prawem. Z tego powodu uprawnione wydaje się stanowisko, że niejednokrotnie w obu przypadkach (przy cywilistycznym ujęciu obejścia prawa oraz uchylania się od opodatkowania) problem bywa podobny i dotyczy zachowania, które tylko z formalnego punktu widzenia jest zgodne z prawem<sup>19</sup>. Spostrzeżenie to nie prowadzi jednak do przyjęcia tezy, zgodnie z którą konstrukcja podatkowa jest odpowiednikiem cywilistycznej. Można jedynie powiedzieć, że niektóre z zachowań podatników, kwalifikowane jako uchylanie się od opodatkowania, wyczerpują znamiona właściwe dla czynności zmierzających do obejścia prawa. Nie będzie więc błędem stwierdzenie, że między obejściem prawa a uchylaniem się od opodatkowania istnieje wspólny zakres. Polega on na tym, że w obrębie konstrukcji podatkowej można wyróżnić zachowania, które wyczerpują znamiona właściwe do obejścia prawa. Zaliczyć do nich można te spośród nich, które zmierzają do uchylenia się (bezprawnego) od opodatkowania. Nie można jednak na ich podstawie (wymienione typy zachowań) przyjąć stanowiska, że podatkowa konstrukcja jest odpowiednikiem cywilistycznej, czyli uznać, iż w zakresie znaczeniowym są tożsame. Można bowiem wyróżnić i takie zachowania, które nie wpisują się w konotację cywilistyczną. Uwaga ta ujawnia nieprecyzyjność znaczeniową określenia „obejście prawa podatkowego”. Wskazuje bowiem na to, że w odniesieniu do tego rodzaju działania można wyróżnić typy zachowań odpowiednio właściwe dla legalnego unikania opodatkowania czy też bezprawnego uchylania się od opodatkowania<sup>20</sup>. Takie rozróżnienie pozwoliłoby na przyjęcie twierdzenia, że mówiąc o obejściu prawa podatkowego, mamy do czynienia z zachowaniami typowymi dla: a) legalnego unikania opodatkowania, b) bezprawnego uchylania się od opodatkowania oraz c) przypadki graniczne. Jest jednak znamienne, że judykatura, dążąc do precyzji znaczeniowej, sama, przez podejmowaną działalność, jej nie sprzyja. W jej ramach widoczne jest bowiem posługiwanie się określenia-

<sup>18</sup> Zob. np. Wyrok NSA z 31 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Gd 771/01, „Doradca Podatkowy” 2003/2/64; Wyrok NSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2003 r., sygn. I SA/WR1183/00, POP 2003/5/136.

<sup>19</sup> Zob. Wyrok SN z 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93 „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1994, nr 10, poz. 196; Wyrok NSA z 6 listopada 1998 r., ISA/Ka 227/96, „Biuletyn Skarbowy” 1999, nr 4, s. 20.

<sup>20</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze...*, s. 13. Do podobnych konkluzji dochodzi M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 22–23.

mi „legalne unikanie opodatkowania”, „uchylanie się od opodatkowania” czy też „obejście prawa podatkowego” w sposób swobodny, bez zachowania zastrzeżeń pojęciowych. Nieczynienie różnicy między działaniami podatnika rozumianymi jako „unikanie opodatkowania” a „uchylanie się od opodatkowania” pozwoliło na przyjęcie przez Trybunał Konstytucyjny stwierdzenia o niekonstytucyjności art. 24b Ordynacji podatkowej<sup>21</sup>. Rozwiązanie to stanowiło bowiem podstawę dla organów podatkowych do uznania nieważności czynności, której celem było zmniejszanie obciążeń podatkowych, czyli zachowania rozumianego jako unikanie opodatkowania. Na podstawie omawianego rozwiązania organy podatkowe i organy kontroli otrzymały uprawnienie do orzekania o nieważności czynności, które prowadziły do skutku korzystnego dla podatnika w postaci zmniejszania ciężarów podatkowych. TK w uzasadnieniu orzekł o niekonstytucyjności omawianego przepisu, podkreślając, że podważa on zasadę pewności prawa oraz bezpieczeństwa prawnego w prawie podatkowym<sup>22</sup>. TK opowiedział się więc za stanowiskiem, zgodnie z którym dokonywanie czynności w celu zmniejszania bądź uniknięcia opodatkowania jest dozwolone i nie może stanowić podstawy do stwierdzenia nieważności dokonanej czynności<sup>23</sup>. Prowadziłoby to bowiem do uznania, że zakresy znaczeniowe omawianych konstrukcji są tożsame, gdy tymczasem takie nie są. Trudno więc uzasadnić stanowisko, że na gruncie prawa podatkowego mamy do czynienia ze szczególną postacią obejścia prawa<sup>24</sup>.

### III

Przedstawione rozważania wydają się wskazywać, że egzemplifikacji prowadzonego sporu nad charakterem relacji obejścia prawa względem konstrukcji podatkowej można poszukiwać w prowadzonej dyskusji nad stosunkiem prawa podatkowego względem prawa cywilnego<sup>25</sup>. Dyskusję tę znamionuje podno-

<sup>21</sup> Wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 2004/5/41. Orzeczenie to omawia m.in. K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9, s. 24.

<sup>22</sup> Zob. I. Lewandowska, *Prawo do legalnego unikania opodatkowania*, „Rzeczpospolita” z 12 marca 2004, s. C1.

<sup>23</sup> O wątpliwościach dotyczących art. 24b m.in. R. Zelwiański, *Wątpliwe zmiany...*, s. 52–54; tenże, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 415 i n.; Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości...*, s. 11–12 i 16–17.

<sup>24</sup> Podobnie Z. Radwański, *Glosa do Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego...*, s. 456. Zob. także: M. Kalinowski, *Obejście...*, s. 108 i n.; P. Karwat, *Obejście...*, s. 87–99; Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie...*, s. 20; T. Klimczak, *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji zasady pewności opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 4, s. 13; R. Mastalski, *Glosa aprobująca do Wyroku SN z 20.12.2001 r. (III RN 163/00)*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2002, nr 12, poz. 153.

<sup>25</sup> Punktem wyjścia do podjęcia tych rozważań jest artykuł M. Zirk-Sadowskiego, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2004, z. 2,

szona, zwłaszcza przez przedstawicieli prawa podatkowego, autonomiczność tej praktyki względem prawa cywilnego. Autonomiczność tę rozpatruje się w kontekście pojęciowym oraz korzystania z odpowiednich reguł wykładni w procesie interpretacyjnym<sup>26</sup>.

Rozważania nad autonomicznością pojęciową prawa podatkowego względem prawa cywilnego doprowadziły do wytworzenia się w literaturze prawa podatkowego dwóch koncepcji: pojęć przyjętych, pojęć swoistych<sup>27</sup>. Zgodnie z pierwszą z nich przyjmuje się, że posługiwanie się, na gruncie prawa podatkowego, terminami cywilistycznymi jest równoznaczne z uznaniem przypisanego im znaczenia w praktyce prawa cywilnego. Innymi słowy, można dokonywać recepcji terminów z obszaru innych gałęzi prawa na grunt prawa podatkowego, ale bez jakichkolwiek modyfikacji (ich) konotacji znaczeniowej<sup>28</sup>. Na podstawie drugiej z wymienionych koncepcji (pojęć swoistych) przyjmuje się, że posługiwanie się w prawie podatkowym terminami, które już mają określoną konotację znaczeniową w obrębie innej gałęzi prawa, nie determinuje ich rozumienia na obszarze recypowanym. Przyjmując to stanowisko, uznaje się, że korzystanie w prawie podatkowym z terminologii zaczerpniętej z prawa cywilnego nie determinuje przyjęcia właściwej dlań konotacji znaczeniowej. Co więcej, wskazuje się, że ustalając znaczenie, powinno się brać pod uwagę odmiennosc stosunku prawnopodatkowego od cywilnoprawnego<sup>29</sup>.

W wyniku prowadzonej dyskusji nad wymienionymi koncepcjami (pojęć przyjętych, pojęć swoistych) wykrystalizował się kolejny pogląd, określany w piśmiennictwie mianem woli ustawodawcy. Dopuszcza on recepcję terminów cywilistycznych na obszar prawa podatkowego, przy założeniu, że na znaczenie, jakie zostanie im przypisane, wpływ ma nie tylko konotacja cywilistyczna, lecz przede wszystkim odrębność tematyczna sfery prawnopodatkowej<sup>30</sup>. To ona – w świetle stanowiska określanego mianem woli ustawodawcy – determinuje rozumienie

---

*passim* oraz praca M. Kalinowskiego, *Granice legalności...*, rozdz. V. Zobacz również R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 10.

<sup>26</sup> Wyrok NSA w Poznaniu z 17 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Po 3547/01, POP 2003/5/150. Zobacz także A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Granice autonomii prawa podatkowego*, „Głosa” 2004, nr 1, s. 28 i n. W szerszym aspekcie przedstawia to zagadnienie A. Bielska-Brodziak, *O „specyficę” wykładni prawa podatkowego*, [w:] *W kręgu teorii prawa i zagadnień prawa europejskiego*, red. T. Pietrzykowski, Sosnowiec 2007, zwłaszcza s. 17–20.

<sup>27</sup> P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 190–206.

<sup>28</sup> Zob. Wyrok NSA z 17 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Po 3547/01, POP 2003/5/150.

<sup>29</sup> Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3, s. 9 i n. Autorzy stoją na stanowisku, że prawo podatkowe stanowi odrębną wobec prawa finansowego, a tym bardziej prawa cywilnego gałąź prawa.

<sup>30</sup> Zob. np. Wyrok NSA z 7 listopada 1991 r., sygn. SA/Po 1198/91, ONSA 1992/1/8. W sentencji wskazuje się m.in. że: „W każdym wypadku przejmowania przez prawo podatkowe pojęć prawa cywilnego należy badać, czy takie przejście w konkretnej sytuacji nie będzie sprzeczne z celami prawa podatkowego, należącego do sfery prawa publicznego”.

określeń, którymi posługujemy się na gruncie prawa podatkowego. U podstaw tego poglądu odkodować można założenie, zgodnie z którym, nadając znaczenia terminom zaczerpniętym z innych dziedzin prawa, należy brać pod uwagę funkcję i strukturę gałęzi prawa, na której grunt się je przenosi<sup>31</sup>. Dlatego terminy występujące odpowiednio na gruncie prawa cywilnego i prawa podatkowego nie muszą mieć tego samego znaczenia. Takie stanowisko obecnie dominujące wśród przedstawicieli prawa podatkowego wpisuje się w ramy podnoszonej autonomii prawa podatkowego. Autonomiczność tę rozpatruje się również przez pryzmat stosowania odpowiednich reguł wykładni. Uzasadniając autonomiczność w sferze wykładni prawa, podkreśla się, że prawo podatkowe powinno być, w jak największym stopniu czytelne i charakteryzować się precyzją konstruowanych rozwiązań. I dlatego przy wprowadzaniu na obszar prawa podatkowego rozwiązań z innych gałęzi prawa należy uwzględnić to, czy i w jakim stopniu pozostawiają one organom podatkowym luz decyzyjny. Zakres przedmiotu opodatkowania musi być bowiem precyzyjnie określony i nie może podlegać wykładni rozszerzającej<sup>32</sup>. Takie ujęcie autonomiczności prawa podatkowego względem prawa cywilnego doprowadziło do wypracowania tzw. gospodarczej wykładni prawa podatkowego. Zgodnie z nią każde rozstrzygnięcie ma uwzględniać odmienność prawa podatkowego względem prawa cywilnego, urzeczywistniającą się m.in. w fiskalnym charakterze prawa podatkowego<sup>33</sup>. Przejawem tego założenia jest zalecenie, aby przepisy podatkowe były konstruowane z zachowaniem szczególnej precyzji pojęciowej, a ewentualne wątpliwości być rozstrzygane na korzyść podatnika<sup>34</sup>. O akceptacji założeń wykładni gospodarczej w środowisku przedstawicieli prawa podatkowego świadczą czynione do niej odwołania, co jest szczególnie widoczne w orzeczeniach NSA<sup>35</sup>.

W literaturze, pisząc zarówno o wykładni gospodarczej, jak i tzw. woli ustawodawcy, wskazuje się, że opracowanie tych stanowisk jest przejawem autonomiczności prawa podatkowego względem prawa cywilnego. To ze względu na nią stwierdza się, iż prawo podatkowe jest wykształtowaną praktyką prawniczą. I dlatego uznaje się, że sfera prawa podatkowego determinuje rozumienie terminów, nawet wtedy, gdy mają one już ustalone znaczenie na gruncie innej praktyki. Można powiedzieć, że mamy w tym wypadku do czynienia z zastosowaniem domniemania specjalnego. Polega ono na tym, że konotacja znaczeniowa pojęć jest okre-

<sup>31</sup> M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego...*, s. 46–47; R. Sowiński, *Obejście ustawy w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 3–4.

<sup>32</sup> Wskazują na to m.in. Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie...*, s. 22.

<sup>33</sup> P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 206–218.

<sup>34</sup> B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 252 i n.

<sup>35</sup> Zobacz przykładowo Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r. (SA/Łd 1212/95), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, poz. 53; Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r. (III SA 3108/00), „Glosa” 2001, nr 9, z omówieniem G. Borkowskiego.



ślana przy uwzględnieniu struktury i funkcji praktyki prawniczej, w obrębie której występuje. Z tego powodu ten sam termin może mieć, w obrębie poszczególnych praktyk prawniczych, odmienne znaczenia. Z taką sytuacją mamy do czynienia w wypadku przedmiotu naszych rozważań – obejścia prawa.

#### IV

Na podstawie dotychczasowych rozważań nad charakterem relacji między cywilistycznym ujęciem obejścia prawa a konstrukcją prawnopodatkową rysuje się następująca konstatacja. Nie sposób rozpatrywać „obejścia prawa podatkowego” przez pryzmat konstrukcji cywilistycznej, nie uwzględniając przy tym odmienności prawa podatkowego względem prawa cywilnego<sup>36</sup>. Ustalając więc znaczenie „obejścia prawa podatkowego”, nie można poprzestać na odwołaniu się do konstrukcji cywilistycznej, przy czym odrębność konstrukcji podatkowej jest konsekwencją przede wszystkim odmiennej jej konotacji znaczeniowej. Z tego powodu za słuszny należy uznać zabieg polegający na zastąpieniu „obejścia prawa podatkowego” innym terminem, np. „legalnym unikaniem opodatkowania”, jak proponuje M. Kalinowski<sup>37</sup>. Dokonanie (takiego) zabiegu pozwoli, z jednej strony, odróżnić obejście prawa od legalnego unikania opodatkowania, z drugiej zaś legalne unikanie opodatkowania od uchylania się od opodatkowania. Wydaje się bowiem, że istniejąca zbieżność semantyczna jest źródłem nieporozumień, których można uniknąć przez ustalenie znaczenia tzw. obejścia prawa podatkowego bądź też zastąpienie tego terminu innym, trafniej oddającym strukturę zachowania, którą określa. W przeciwnym razie, jedni autorzy przez obejście prawa podatkowego będą rozumieli legalne unikanie opodatkowania, z kolei inni zarówno legalne unikanie opodatkowania, jak i uchylanie się od opodatkowania. Postulowane odróżnienie pozwoli zapobiec sytuacji, z jaką mieliśmy do czynienia np. w sprawie *Optimusa*. O potrzebie przyjęcia w tym zakresie rozwiązań legislacyjnych świadczą chociażby głosy odrębne, które zgłosiło czterech sędziów składu orzekającego w sprawie konstytucyjności art. 24b Ordynacji podatkowej. W ich ocenie rozwiązanie to, mimo widocznych wieloznaczności, mogło przeciwdziałać omawianemu procederowi i powinno stanowić podstawę dalszych prac w komisji legislacyjnej. Prace te są konieczne, czego dowodzi wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 5 lipca 2007 r. w sprawie *Kofoed*<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Zob. np. P. Rybarczyk, *Czy cywilnoprawna zasada nieważności umów zawartych w celu obejścia przepisów prawa jest prawidłowym uzasadnieniem kwestionowania skuteczności umów prawa cywilnego na gruncie prawa podatkowego?*, „Doradca Podatkowy” 1999/9/8.

<sup>37</sup> M. Kalinowski, *Granice...*, s. 116.

<sup>38</sup> H. Filipczyk, *Urząd nie może powołać się na obejście prawa*, „Rzeczpospolita” z 13 września 2007 r., DF 7. Zob. także M. Śmigrocka, *Wymiana udziałów bez obciążeń podatkowych*, „Rzeczpospolita” z 30 sierpnia 2007 r., DF 12.

W orzeczeniu tym ETS dokonał interpretacji dyrektywy Rady (90/434/EWG z dnia 1990 r.) w sprawie wspólnego opodatkowania. W jej wyniku stwierdzono, że organy podatkowe mogą nie stosować wynikających z dyrektyw zwolnień, gdy w krajowym porządku prawnym nie obowiązuje „przepis lub zasada ogólna zakazująca nadużycia prawa lub też inne przepisy dotyczące oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania”. W świetle tego wyroku ETS-u – jak zauważa H. Filipczyk – rodzime organy podatkowe w wypadku sformułowania zarzutu o obejściu prawa będą natrafiały na odpowiedź podatnika (jego reprezentanta) w postaci bezpodstawności formułowanego zastrzeżenia. Z tego powodu realizacja postulatu o odróżnieniu na gruncie legislacyjnym i praktyce orzeczniczej działalności legalnej od nielegalnej wydaje się w pełni uzasadniona. Konieczne staje się więc odróżnienie wymienionych rodzajów zachowań (legalnego unikania opodatkowania, nielegalnego uchylania się od opodatkowania)<sup>39</sup>.

## V

Przeprowadzone rozważania wskazują, że uzasadnione jest rozpatrywanie obejścia prawa jako pojęcia, którego znaczenie jest konstytuowane w ramach danej praktyki. Z tego powodu inaczej może być ujmowane obejście prawa w sferze (odpowiednio) prawa cywilnego, podatkowego. Kontekstem, do którego powinniśmy odwoływać się, mówiąc o obejściu prawa, jest rodzaj praktyki jej występowania. Nieuwzględnienie tego założenia jest źródłem sporu wokół rozumienia cywilistycznego ujęcia obejścia prawa względem konstrukcji podatkowej.

---

<sup>39</sup> H. Litwińczuk, *Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 240 i n. Zobacz także: R. Mastalski, *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego z dnia 20 grudnia 2001 r. ...*, s. 608; M. Roszkowski, H. Filipczyk, *Legalnie i nielegalnie podatnicy próbują zmniejszyć płacone podatki*, tychże autorów, *Jak polski fiiskus walczy z obejściem prawa podatkowego*, oba teksty w: „Rzeczpospolita” z 12 listopada 2007 r., s. dF 8 i 9.