

Małgorzata KURZAC\*

## UNIKANIE OPODATKOWANIA A UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA – O KRYTERIACH ROZRÓŻNIAJĄCYCH

### (Streszczenie)

Celem niniejszego opracowania było sformułowanie kryteriów rozróżniających pojęcia unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Choć oba zachowania zmierzają do redukcji (eliminacji) ciężaru podatkowego, to uchylanie się od opodatkowania jest czynem polegającym na zaniechaniu, natomiast unikanie opodatkowania jest działaniem. Uchylanie się od opodatkowania jest zachowaniem nielegalnym, natomiast czynności podjęte w ramach unikania opodatkowania mieszczą się w obszarze wyznaczonym przez przepisy prawa i nie są sprzeczne z prawem. Nie istnieje bowiem norma nakładająca obowiązek wejścia w pole obowiązku podatkowego i stania się podatnikiem. Uchylanie się od opodatkowania należy definiować jako zachowanie zmierzające do nielegalnego wyeliminowania ciężaru podatkowego poprzez nieujawnienie zaistniałego podatkowego stanu faktycznego. Unikanie opodatkowania nie jest przez prawo zabronione. Do czynności podjętych w ramach unikania opodatkowania nie stosuje się ani sankcji podatkowych ani sankcji karnych, dlatego unikanie opodatkowania ograniczane jest za pomocą klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Państwo może na poziomie polityki podatkowej podejmować działania zmierzające do eliminacji lub uściślenia regulacji będących źródłem nadużyć. Unikając opodatkowania, sprawca podejmuje czynności niemające uzasadnienia gospodarczego jedynie po to, by doprowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowych, tj. niepowstania zobowiązania podatkowego, odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenia jego wysokości albo powstania lub zawyżenia straty podatkowej.

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania; uchylanie się od opodatkowania; kryteria rozróżniające

### 1. Wstęp

W literaturze przedmiotu brak jest spójnej definicji zjawiska unikania opodatkowania. Większość autorów obejmuje tym pojęciem różne zachowania podatników, tj. zarówno takie, które można ocenić dodatnio, jak i ujemnie – z punktu widzenia

---

\* Doktor nauk prawnych; e-mail: małgorzata.kurzac@wpia.uni.lodz.pl

aksjologii prawa podatkowego. Dość powszechnie przyjmuje się, że z uwagi na złożoną strukturę unikania opodatkowania trudno je zdefiniować. Z tego też powodu unikanie opodatkowania traktowane jest odmiennie w literaturze<sup>1</sup> i w orzecznictwie sądowym<sup>2</sup>.

W najogólniejszym rozumieniu unikanie opodatkowania jest aktywną formą oporu podatkowego wyrażającą sprzeciw wobec ciężaru podatkowego<sup>3</sup>. Innymi słowy, unikanie opodatkowania polega na aktywnej kontestacji władztwa podatkowego. Nie jest to bierny sprzeciw wobec obowiązków podatkowych, lecz działanie charakteryzujące się skutkiem ekonomicznym w postaci wyeliminowania lub redukcji obciążenia podatkowego. Substancją unikania opodatkowania jest działanie, którego celem jest ucieczka przed podatkiem<sup>4</sup>.

## 2. Unikanie opodatkowania – istota zjawiska

W literaturze przedmiotu unikanie opodatkowania zaliczane jest zarówno do zjawisk legalnych, jak i nielegalnych<sup>5</sup>. Z logicznego punktu widzenia to samo zachowanie nie może być jednocześnie zgodne i sprzeczne z przepisami obowiązującego prawa. Unikanie podatku opisuje się w sposób następujący: „[...] unikanie opodatkowania może być zjawiskiem bezprawnym, jak również może ono mieścić się w granicach przepisów prawa danego państwa”<sup>6</sup>. Unikanie opodatkowania definiuje się także jako „minimalizowanie opodatkowania” oraz „opór podatkowy”<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Zob. **D. Gajewski**, *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/3, s. 97 i n.; **T. Lipowski**, *Pojęcie unikania opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Glosa 2002/9, s. 19 i n.; **A. Wrzesińska-Nowacka**, *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, w: **M. Münich, A. Zdunek** (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012, s. 173 i n.

<sup>2</sup> Zob. obszerne orzecznictwo cytowane w opracowaniu **A. Wrzesińskiej-Nowackiej**, *op. cit.*, s. 173 i n.

<sup>3</sup> **T. Lipowski**, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 64.

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 66.

<sup>5</sup> *Ibidem*, s. 68.

<sup>6</sup> **D. Gajewski**, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Palestra 2012/3–4, s. 127.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

Opisując zjawisko ucieczki przed podatkiem używa się w literaturze takich terminów, jak: legalne i nielegalne unikanie opodatkowania, legalne i nielegalne oszustwo podatkowe, uprawnione lub nieuprawnione oszustwo podatkowe, nadużycie prawa do ucieczki przed podatkiem, swobodny wybór drogi najmniej opodatkowanej, obejście prawa podatkowego – bez jednoczesnego ścisłego sprecyzowania ich znaczenia<sup>8</sup>. Pojęcia „legalnego oszustwa podatkowego” oraz „uprawnionego oszustwa podatkowego” są pojęciami wewnątrznie sprzecznymi. Można przypuszczać, że opisują one sytuacje, w których legalne działania podatnika są *ex post* uznawane za niezgodne z przepisami prawa podatkowego, ponieważ naruszają kształt jego rozwiązań – w celu uniknięcia obciążenia podatkowego.

W jednym z orzeczeń Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że „w praktyce nie jest możliwe wytyczenie sztywnej granicy pomiędzy legalnym unikaniem opodatkowania tj. gdy [...] przy wykorzystaniu elementów konstrukcyjnych danego podatku, możliwe jest dokonywanie takich czynności cywilnoprawnych, w wyniku których jest stosowane najniższe opodatkowanie, a obchodzeniem prawa podatkowego, tj. wykorzystywaniem prawa cywilnego do uchylania się od opodatkowania. O tym, czy podatnik unika opodatkowania w sposób legalny, czy też nie, każdorazowo decydują okoliczności faktyczne danej sprawy oraz elementy konstrukcyjne podatku, którego ta sprawa dotyczy. Nie można z góry zakładać, że dana czynność cywilnoprawna została wykonana wyłącznie w celu uchylenia się od opodatkowania, gdyż każde rozstrzygnięcie sprawy winno mieć charakter indywidualny. W takich przypadkach konieczne jest ustalenie *in concreto*, jaka była rzeczywista treść czynności cywilnoprawnej, jaką miała rzeczywistą przyczynę i jaki był jej przebieg”<sup>9</sup>.

Część autorów uważa, że unikanie opodatkowania nie jest postępowaniem nieetycznym i polega na ograniczaniu obciążeń podatkowych za pomocą metod i środków dozwolonych przez prawo podatkowe<sup>10</sup>. Należy jednak podkreślić, że działanie podatnika nastawione na wykorzystywanie możliwości, które w ramach i granicach obowiązujących przepisów podatkowych zmniejszają poziom obciążeń podatkowych, to przejaw planowania podatkowego, które można jednoznacznie uznać za działanie legalne i niebudzące wątpliwości o charakterze

<sup>8</sup> **M. Kalinowski**, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2001, s. 23, odwołując się do literatury francuskojęzycznej: **J.-C. Martinez**, *La fraude fiscale*, Paris 1984, s. 5.

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1195/06, niepubl.

<sup>10</sup> **A. Gomułowicz, J. Malecki**, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis Polska, Warszawa 2013, s. 282.

moralnym. Unikanie opodatkowania, mimo iż jest działaniem wykorzystującym legalne instrumentarium, to w kategoriach moralnych należy ocenić je ujemnie.

Trybunał Konstytucyjny zakwestionował konstytucyjność sankcjonowania czynności prawnych, których jedyną istotną korzyścią jest obniżenie opodatkowania<sup>11</sup>. Niezgodne z Konstytucją<sup>12</sup> jest wymaganie od obywatela, by każdorazowo ustalał, czy w danym przypadku istnieje alternatywa skutkująca wyższym opodatkowaniem. Planowanie podatkowe może opierać się na doborze form obrotu gospodarczego, które pozwoli na osiągnięcie pożądanego rezultatu gospodarczego bez wkraczania w pole obowiązku podatkowego. Każdy podatnik ma prawo do takiego kształtowania swoich spraw, ażeby związane z nimi obciążenia podatkowe były jak najniższe. Jeżeli zachowanie podatnika nie narusza norm etycznych – nie może zostać uznane za niemoralne.

Państwo nie może wymagać od obywatela, a co za tym idzie sankcjonować tego, że podatnik ułożył bieg swoich spraw w sposób, który zaowocował niższym opodatkowaniem. Innymi słowy, państwo nie może oczekiwać od swoich obywateli, że będą oni planowali swoje interesy tak, by skutkowały zawsze najwyższym opodatkowaniem. Przy tak ukształtowanej opcji mamy do czynienia z wyborem, na podstawie jakich przepisów chcemy płacić. Prawo podatkowe nie zna bowiem „wyboru”: płacić czy nie płacić. Przez wybór reżimu podatkowego wskazujemy jedynie, jakiemu obowiązkowi podatkowemu, z punktu widzenia oceny własnych korzyści, chcemy podlegać<sup>13</sup>. Normy prawa podatkowego (daninowego) kreują wyłącznie obowiązki, których przeciwieństwem nie jest „prawo do niepłacenia” czy „prawo do płacenia zmniejszonego podatku”, lecz sfera wolności (pełnej autonomii woli)<sup>14</sup>. Nie istnieje także kolizja między obowiązkiem ponoszenia danin publicznych i zasadą wolności unikania opodatkowania. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych stanowi opozycję wobec wolności i praw obywatelskich, nie zaś wyjątek od nich.

Wątpliwe z punktu widzenia aksjologii prawa daninowego są takie legalne działania podatnika, które nie są nakierowane na osiągnięcie jakiegokolwiek rezultatu gospodarczego, a jedynym ich celem jest osiągnięcie korzyści podatkowych. Wątpliwości natury moralnej biorą się stąd, że ustawodawca, tworząc przepisy podatkowe, zakłada racjonalność działania podatników w sferze gospodarczej. Jeżeli więc cel podatkowy stanowi jedyną determinantę działań podatnika, wów-

<sup>11</sup> Wyrok z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK – A 2004, Nr 5 (67), s. 567.

<sup>12</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>13</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 82.

<sup>14</sup> *Ibidem*, s. 80.

czas można mówić o fikcyjnym dopasowywaniu konkretnych sytuacji do sytuacji podatkowo najkorzystniejszej dla podatnika. Zachowania sprzeczne z założeniami przyjmowanymi przez ustawodawcę podatkowego prowadzą w konsekwencji do wyższego opodatkowania tych podatników, którzy w sferze stosunków społecznych działają w sposób racjonalny. Podatnik manewrujący sztucznymi formami obrotu gospodarczego osiąga niezasłużone korzyści w stosunku do podatników, którzy działają w sposób adekwatny do założeń ustawodawcy<sup>15</sup>. Ogólne założenie przyjmowane przy tworzeniu prawa podatkowego jest takie, że podatnik działa w sposób typowy dla danego rodzaju stosunków społecznych, a zwłaszcza gospodarczych. Operowanie normami abstrakcyjnymi i generalnymi ma sens tylko przy takich założeniach. Instytucje prawa podatkowego konstruowane są z myślą o działających w taki właśnie sposób podatnikach<sup>16</sup>.

### 3. Zakres definicji unikania opodatkowania

Unikanie opodatkowania stanowi niesprzeczną z przepisami prawa podatkowego redukcję ciężaru podatkowego, która jednak nosi znamię sztuczności. Obniżenie opodatkowania wskutek działań pozornych (pozbawionych faktycznego celu gospodarczego) nie może być akceptowane, ponieważ stoi w sprzeczności z zasadą równości i powszechności opodatkowania. Element pozorności zawęża zakres definicji unikania opodatkowania, gdyż chodzi w niej wyłącznie o czynności zgodne z obowiązującym prawem, które nie są poparte uzasadnionym interesem podatnika<sup>17</sup>. Ujemna ocena moralna czyni zasadnym zwalczanie zjawiska unikania opodatkowania przez państwo na poziomie polityki podatkowej. W przeciwnym razie należałoby uznać za niezgodne z Konstytucją wszelkie działania legislacyjne mające na celu ograniczenie możliwości unikania opodatkowania oraz usuwanie z systemu prawa podatkowego sztucznie wykreowanych obszarów wolnych od opodatkowania (tzw. „luk”), sprzyjających unikaniu opodatkowania.

<sup>15</sup> Unikanie opodatkowania prowadzi do opodatkowania nieadekwatnego, niższego niż założone przez ustawodawcę dla danych realiów gospodarczych i ich ekonomicznych rezultatów. Zob. **B. Brzeziński**, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania*, w: **A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak** (red.), *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga Jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, t. 2, Wydawnictwo A. Marszałek, Toruń 2012, s. 466.

<sup>16</sup> **B. Brzeziński**, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania*, s. 679, w: **P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel** (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla. Tom I*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.

<sup>17</sup> **T. Lipowski**, *Raje podatkowe...*, s. 71–72.

Unikanie opodatkowania opisuje się w piśmiennictwie jako postępowanie z pogranicza dozwolonego i niedozwolonego<sup>18</sup>. Istnieją takie zachowania, które będąc zgodne z obowiązującymi przepisami prawa zachowania, są jednocześnie naganne z punktu widzenia wartości, jakie to prawo urzeczywistnia. Nie można jednak uznać, że takie zachowania mają charakter legalno-nielegalny. Konkretnie zachowanie może być albo dozwolone, albo niedozwolone, tj. zgodne albo sprzeczne z przepisami prawa. Unikanie opodatkowania nie jest działaniem niezgodnym z prawem, dlatego wymaga ograniczenia za pomocą klauzuli generalnej<sup>19</sup>. Z dniem 15 lipca 2016 r. do polskiego systemu prawnego powróciła klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>20</sup>.

Nielegalne jest tylko uchylanie się od istniejącego już obowiązku podatkowego. Sam brak wkroczenia w pole tego obowiązku nie jest działaniem nielegalnym. Zgodnie z Konstytucją RP, w prawie podatkowym granica między tym, co podlega opodatkowaniu, a tym, co nie podlega opodatkowaniu, musi być wyraźnie określona. Tam gdzie opodatkowanie nie występuje – znajduje się obszar wolny od opodatkowania. Prawo podatkowe opisuje sytuacje, które rodzą obowiązek podatkowy. Żaden przepis pozytywnego prawa podatkowego nie nakłada jednak na podatnika obowiązku znalezienia się w takiej sytuacji. Podatnik będzie podlegał obowiązkowi podatkowemu jedynie wtedy, gdy wystąpi u niego zdarzenie, które zostało stypizowane w normie podatkowej w postaci przedmiotu podatku. Jednocześnie żaden podatnik nie jest zobowiązany do spowodowania, by owo zdarzenie zaszło<sup>21</sup>. Jeśli istnieją dwie drogi pozwalające podatnikowi na osiągnięcie określonego celu ekonomicznego, to nie jest on zobowiązany do wybrania tej, która będzie dla niego najmniej korzystna z punktu widzenia podatkowego, i najbardziej korzystna dla państwa<sup>22</sup>. Korzystając z zasady swobody

<sup>18</sup> L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, Monitor Podatkowy 2000/7, s. 6; por. wyr. NSA z 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97, niepubl.

<sup>19</sup> Por. Agnieszka Choduń, „*Obejście ustawy podatkowej*” – zakres znaczeniowy, w: A. Choduń, A. Gomulowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013; H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, Monitor Podatkowy 2016/7; A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2013.

<sup>20</sup> Zgodnie z art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846), do Ordynacji podatkowej po dziale III dodaje się dział IIIa w brzmieniu „Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”.

<sup>21</sup> T. Delahaye, *Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit fiscal comparé*, Etablissements E. Bruylant, Bruxelles 1977, s. 48.

<sup>22</sup> *Ibidem*.

kontraktowania, podatnik może spowodować własnym działaniem zaistnienie zdarzenia, które – prowadząc do osiągnięcia zakładanego przez niego celu ekonomicznego – będzie jednocześnie najniżej opodatkowane.

W doktrynie niemieckiej zasadę wolności unikania opodatkowania opisuje się w następujący sposób: każdy ma prawo tak kształtować okoliczności faktyczne, aby nie stanowiły one urzeczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa wiąże obowiązek podatkowy. Unikanie podatku poprzez nadużycie możliwości kształtowania stosunku prawnego stanowi przekroczenie granic wolności unikania opodatkowania. Nadużycie dokonane w celu uniknięcia podatku przez nieodpowiednią prawnie formę procesów gospodarczych jest obejściem prawa podatkowego<sup>23</sup>.

#### 4. Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania

W piśmiennictwie podaje się, że złożoność podatkowych stanów faktycznych i zawilość samego prawa podatkowego uniemożliwiają dokonanie ścisłego rozgraniczenia między unikaniem opodatkowania a nielegalnym uchylaniem się od opodatkowania<sup>24</sup>. Uważam, iż można zdefiniować kryteria rozróżniające wskazane wyżej pojęcia i na tej podstawie dokonać odpowiedniej delimitacji.

W przypadku uchylania się od opodatkowania podatnik wzbrania się przed ujawnieniem i wykonaniem powstałego z mocy prawa obowiązku podatkowego. Natomiast w przypadku unikania opodatkowania – sprawca ma na celu niedopuszczenie do powstania obowiązku podatkowego, przy czym nie jest to działanie sprzeczne z prawem podatkowym, lecz niezgodne z jego aksjologią. Uchylanie się od opodatkowania jest zjawiskiem bezprawnym i niemoralnym. Polega na zaniechaniu działania tam, gdzie prawo nakłada taki obowiązek. Jest to zachowanie zmierzające do całkowitej eliminacji ciężaru podatkowego poprzez nieujawnienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże obowiązek podatkowy<sup>25</sup>.

Uchylenie się od opodatkowania polega na zaniechaniu ujawnienia obowiązku podatkowego. Jest to sytuacja, gdy podatnik wszedł w pole obowiązku

<sup>23</sup> K. Tipke, H.W. Kruse, *Abgabenordnung. Kommentar*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1991, s. 120–125.

<sup>24</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 69; Autor nie wyklucza jednak, że taka granica istnieje.

<sup>25</sup> Por. A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Difin, Warszawa 2008; R. Sowiński, *Przyczyny uchylania się od opodatkowania*, w: P. Wiliński, O. Krajniak, B. Guzik (red.), *Prawo wobec wyzwań współczesności*, t. 3, materiały sesji naukowej (Poznań, 28.04.2005 r.), Wydawnictwo UAM, Poznań 2006, s. 129 i n.



podatkowego i ukrył ten fakt przed organem podatkowym. A. Nita twierdzi, że uchylanie się od opodatkowania może przejawiać się różnego rodzaju działaniami podatnika. Nie ograniczają się one jedynie do wyartykułowanego w treści art. 54 Kodeksu karnego skarbowego<sup>26</sup> nieujawnienia organowi podatkowemu przedmiotu i podstawy opodatkowania czy też nieskładania deklaracji podatkowych. Zdaniem powołanego Autora, w pojęciu uchylania się od opodatkowania mieści się także firmanctwo, zachowania cechujące się ukrywaniem istnienia zobowiązania podatkowego lub jego rozmiarów, w szczególności podawanie nieprawdy lub zatajanie prawdy w deklaracji podatkowej lub oświadczeniu<sup>27</sup>. W moim przekonaniu, wyliczone wyżej zachowania stanowią przejaw oszustw podatkowych, do których zalicza się także uchylanie się od opodatkowania.

Według J.C. Martineza istnieją trzy sfery, do których można zaszeregować zachowania zmierzające do zmniejszenia ciężaru podatkowego. Pierwsza z nich to sfera nielegalna, do której zalicza się zachowania podatników kwalifikowane jako oszustwa podatkowe (fałszowanie ksiąg, podrabianie dokumentów mających znaczenie dla ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, podawanie organom podatkowym fałszywych informacji itp.). Druga to sfera legalna, do której – według Martineza – można zaliczyć takie zachowania podatników, jak: zachowania w pełni respektujące przepisy prawa podatkowego, korzystanie z instytucji prawa podatkowego, które dają prawo do zredukowania ciężaru podatkowego, powstrzymywanie się od dokonywania czynności, które w świetle obowiązujących przepisów prawa podlegają opodatkowaniu. Między wskazanymi wyżej sferami istnieje również strefa, którą Martinez określa jako strefę szarą, a w której znajdują się zachowania podatnika kwalifikowane jako zrzeczność podatkowa oraz nadużycie prawa podatkowego. Unikanie opodatkowania ma obejmować takie zachowania, jak: nadużycie prawa podatkowego, zrzeczność podatkową oraz powstrzymywanie się od dokonywania aktów podlegających opodatkowaniu, a także korzystanie z instytucji prawa podatkowego, które dają prawo do zredukowania ciężaru podatkowego<sup>28</sup>. Według tej propozycji systematyzującej, w pojęciu unikania opodatkowania mieszczą się zarówno akty w pełni legalne i akceptowane przez prawo, jak też akty, które wywołują negatywną reakcję ze strony aparatu skarbowego.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2016 r., poz. 2137 z późn. zm.

<sup>27</sup> A. Nita, *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, s. 797, w: P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla. Tom I*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.

<sup>28</sup> M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 24–25, za: J.-C. Martinez, *La Fraude fiscale*, Paris 1984, s. 11.



## 5. Delimitacja zachowań podatnika z punktu widzenia kryterium legalności

W polskim systemie prawa podatkowego można dokonać delimitacji zachowań podatnika z punktu widzenia kryterium legalności. Zachowania zaliczane przez Martineza do tzw. szarej strefy, czyli powstrzymywanie się od dokonywania aktów podlegających opodatkowaniu i zrzecność podatkowa to planowanie podatkowe (optymalizacja podatkowa), które jest zachowaniem legalnym. Nadużycie prawa podatkowego nie jest działaniem sprzecznym z obowiązującymi przepisami prawa, choć jest działaniem wątpliwym moralnie.

Pojęcie unikania opodatkowania obejmuje zróżnicowane zachowania podatników. Jednakże są to zachowania nienaruszające obowiązujących w danym czasie przepisów podatkowych. Unikanie opodatkowania to ogół zachowań mających na celu przeciwdziałanie – w sposób niezgodny z aksjologią prawa podatkowego – znalezieniu się w sytuacji faktycznej lub prawnej, która skutkuje powstaniem stosunku podatkowoprawnego. Unikanie opodatkowania obejmuje swym zakresem takie zachowania, jak nadużycie czy obejście prawa podatkowego. Terminem tym nie można jednak objąć planowania podatkowego (wyboru drogi najmniej opodatkowanej).

Zdaniem M. Kalinowskiego, posługiwanie się kryterium „legalności” i „nielegalności” aktów celem zbudowania definicji unikania opodatkowania jest bezużyteczne<sup>29</sup>. Odrzucenie kryterium legalności jako granicy oddzielającej pojęcie unikania opodatkowania od pojęcia uchylania się od podatków wydaje się niesłuszne<sup>30</sup>. Kontrowersyjne jest bowiem stwierdzenie, że unikanie opodatkowania obejmuje zarówno akty zgodne z prawem, akceptowanie przez państwo, jak również akty niezgodne z prawem. Unikanie opodatkowania nie jest działaniem sprzecznym z przepisami podatkowymi, lecz niezgodnym z aksjologią prawa podatkowego, gdyż prowadzi do naruszenia zasady równości i powszechności opodatkowania. Unikanie opodatkowania to fikcyjne dopasowywanie konkretnych zjawisk do sytuacji korzystnych podatkowo. Uchylanie się od opodatkowania jest także działaniem zmierzającym do eliminacji opodatkowania. Jednakże nie poprzez wykorzystywanie „luk” w prawie, lecz poprzez nieujawnienie przedmiotu opodatkowania. Cechą wspólną unikania i uchylania się od podatku jest to, że w obu przypadkach następuje zwiększenie korzyści podatnika i utrata należnych dochodów budżetowych.

<sup>29</sup> *Ibidem*, s. 25

<sup>30</sup> Por. M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 24–25.

## 6. Zakończenie

Podsumowując powyższe rozważania, można sformułować kryteria różniące pojęcia unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Choć oba zachowania zmierzają do redukcji (eliminacji) ciężaru podatkowego, to uchylanie się od opodatkowania jest czynem polegającym na zaniechaniu, natomiast unikanie opodatkowania jest działaniem. Uchylanie się od opodatkowania jest zawsze zachowaniem nielegalnym i niemoralnym. Unikanie opodatkowania, mimo iż jest działaniem niemoralnym, to jednak pozostaje zgodne z obowiązującymi przepisami prawa. Uchylanie się od opodatkowania należy definiować jako zachowanie zmierzające do nielegalnego wyeliminowania ciężaru podatkowego poprzez nieujawnienie zaistniałego podatkowego stanu faktycznego.

Ten, kto unika opodatkowania, nie zamierza popełniać przestępstwa i *ex definitione* popełnić go nie może. Unikanie opodatkowania nie jest przez prawo zabronione, nie stosuje się do niego ani sankcji podatkowych ani sankcji karnych. Jednakże na poziomie polityki podatkowej państwo może podejmować działania zmierzające do eliminacji lub uściślenia regulacji będących źródłem nadużyć. Unikanie opodatkowania jest działaniem wątpliwym z moralnego punktu widzenia, gdyż podatnik podejmuje czynności niemające uzasadnienia gospodarczego jedynie po to, by doprowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowych. Unikając opodatkowania, sprawca nie dopuszcza do powstania obowiązku podatkowego i działa przy tym w sposób sprzeczny z aksjologią prawa podatkowego. W przypadku uchylania się od opodatkowania podatnik wzbrania się przed ujawnieniem i wykonaniem powstałego już obowiązku podatkowego.

W prawie Unii Europejskiej także istnieje rozróżnienie między uchylaniem się od podatków a unikaniem opodatkowania. Istotą uchylania się od podatku jest umyślne nieujawnienie organowi podatkowemu stanu faktycznego, z którym jest związany obowiązek podatkowy, natomiast unikanie opodatkowania występuje pod postacią obejścia prawa podatkowego<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Zgodnie z Dyrektywą Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, Dz. Urz. UE 2011 L 64/1 ze zm.

## Bibliografia

### Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.  
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2016, poz. 2137 z późn. zm.  
Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, Dz. Urz. UE 2011 L 64/1 ze zm.

### Orzeczenia

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK – A 2004, Nr 5 (67).  
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 1998 r., I SA/Po 1883/97, niepubl.  
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1195/06, niepubl.

### Opracowania

- Bernal Arkadiusz**, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Difin, Warszawa 2008.
- Brzeziński Bogumił**, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania*, w: Andrzej Adamski, Janusz Bojarski, Piotr Chrzczonowicz, Michał Leciak (red.), *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga Jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, t. 2, Wydawnictwo A. Marszałek, Toruń 2012.
- Brzeziński Bogumił**, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania*, w: Piotr Kardas, Tomasz Sroka, Włodzimierz Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla. Tom I*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Choduń Agnieszka**, „*Obejście ustawy podatkowej*” – zakres znaczeniowy, w: Agnieszka Choduń, Andrzej Gomułowicz, Andrzej Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- Delahaye Thomas**, *Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit fiscal comparé*, Etablissements E. Bruylant, Bruxelles 1977.
- Dębowska-Romanowska Teresa**, *Prawo finansowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Filipczyk Hanna**, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, Monitor Podatkowy 2016/7.
- Gajewski Dominik**, *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/3.
- Gajewski Dominik**, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Palestra 2012/3–4.
- Gomułowicz Andrzej, Małecki Jerzy**, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis Polska, Warszawa 2013.
- Kalinowski Marek**, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2001.
- Kleczkowski Leszek**, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, Monitor Podatkowy 2000/7.
- Lipowski Tomasz**, *Pojęcie unikania opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Glosa 2002/9.

- Lipowski Tomasz**, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Martinez Jean-Claude**, *La Fraude fiscale*, Paris 1984.
- Nita Adam**, *Uchylenie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, w: Piotr Kardas, Tomasz Sroka, Włodzimierz Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla. Tom I*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Olesińska Agnieszka**, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2013.
- Sowiński Ryszard**, *Przyczyny uchylania się od opodatkowania*, w: Paweł Wiliński, Olga Krajniak, B. Guzik (red.), *Prawo wobec wyzwań współczesności*, t. 3, materiały sesji naukowej (Poznań, 28.04.2005 r.), Wydawnictwo UAM, Poznań 2006.
- Tipke Klaus, Kruse Heinrich W.**, *Abgabenordnung. Kommentar*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1991.
- Wrześnińska-Nowacka Aleksandra**, *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, w: Monika Münnich, Adam Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012.

Małgorzata KURZAC

## TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION – DIFFERENCING CRITERIA

### (Summary)

The article presents some reflections on the essence of tax avoidance and tax evasion in Polish tax system. Both tax evasion and avoidance can be viewed as forms of tax noncompliance as they describe activities that intend to reduce one's tax burden.

The article's main part covers the differences between these two phenomena. Analysis leads to form the differencing criteria. Tax evasion which is the kind of tax fraud is strictly connected with penal law, that is based on the special rules of responsibility. The penal responsibility has subjective and individual character.

In case of tax evasion, a taxpayer does not report the subject of taxation (f.e. income) to the tax authorities in order to eliminate their tax liability. Tax avoidance is based on the abuse of tax law by means of making the artificial constructions ("tax gaps"). These constructions have no economic meaning and their only aim is reducing the taxation burden.

Tax evasion is always illegal and immoral whereas tax avoidance is not illegal but means the abuse of tax legislation in order to draw benefits contrary to its aims. Both above-mentioned phenomena are incompatible with the principles upon which Polish tax system is founded. They stay in contradiction with the axiology of tax law, mainly the rules of equality and universality in taxation.

**Keywords:** tax avoidance; tax evasion; differencing criteria