

Ewa Pasieczna

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZJAWISKA UNIKANIA I UCHYLANIA SIĘ OD OPODATKOWANIA

1. Wstęp

Ucieczka przed podatkami jest powszechnie obserwowanym zjawiskiem i wynika z tego, że minimalizowaniem obciążeń podatkowych zainteresowane są niemal wszystkie podmioty zobowiązane do ponoszenia tych obciążeń. Przedmiotem badawczym niniejszego artykułu jest identyfikacja działań podatników zabronionych przez prawo podatkowe oraz próba wskazania narzędzi do walki z efektami tych działań, czyli minimalizowaniem obciążeń podatkowych. Do działań podatników zabronionych przez prawo należą unikanie opodatkowania i uchylanie się od opodatkowania, a zatem tymi zjawiskami zajmiemy się w sposób szczegółowy.

2. Unikanie opodatkowania i obejście prawa podatkowego

Istotą unikania opodatkowania jest wykorzystywanie przez podatnika luk w systemie prawnym. Zachowania takie są bardzo trudne do zidentyfikowania, gdyż czynności podjęte w celu uniknięcia opodatkowania zazwyczaj nie stanowią bezpośredniego łamania prawa i z tego powodu często są „niewidoczne” dla organów podatkowych. Ich identyfikacja wymaga często od organów podatkowych podejmowania działań niestandardowych bądź wykraczających poza możliwości proceduralne. Podatnicy zmierzający do unikania podatku dążą do osiągnięcia założonego celu gospodarczego, stosując środki, których nie można nazwać najprostszą drogą do jego zdobycia. W literaturze przedmiotu często wskazuje się ową „sztuczność” jako kryterium wyróżniające zjawisko unikania opodatkowania, często stosując do tego typu poczynąń określenie „obejście prawa podatkowego”. Termin ten odnosi się do zachowań polegających na wyborze dla danego zjawiska gospodarczego takiej czynności cywilnoprawnej, która odbiega w swojej treści od

czynności zazwyczaj podejmowanych w takich okolicznościach, bez istotnego racjonalnego uzasadnienia. Wyłącznym uzasadnieniem takiego, a nie innego wyboru formy czynności cywilnoprawnej dokonanej przez podatnika jest chęć obniżenia zobowiązania podatkowego.

Według P. Karwata „istotą obejścia prawa podatkowego [...] jest postępowanie podatnika, zmierzające do określonego, innego niż typowe w danych okolicznościach, ukształtowania jego własnych, szeroko rozumianych stosunków majątkowych, a jedynym zamierzonym efektem ekonomicznym takiego działania ma być korzystniejsza – z punktu widzenia podatnika – prawnopodatkowa kwalifikacja tych stosunków majątkowych” [3, s. 36]. Przy czym termin „kształtowanie stosunków” obejmuje nie tylko samodzielne poczynania podatnika, ale również kroki podejmowane wspólnie z pozostałymi uczestnikami danego stosunku cywilnoprawnego. Przykładami takich działań są:

- ukrywanie dywidendy pod postacią wynagrodzenia za rzekomo świadczone usługi przez wspólnika – wydatek jest wówczas kosztem uzyskania przychodów dla spółki,
- tzw. cienka kapitalizacja, polegająca na udzieleniu spółce pożyczki przez jej wspólnika w celu czerpania przez niego korzyści nie w formie dywidendy, lecz odsetek od pożyczki; spółka kształtuje wówczas wysokość podatku dochodowego od osób prawnych poprzez odpowiednio rozłożone w czasie spłaty naliczonych odsetek,
- utworzenie spółki za granicą, w kraju posiadającym łagodniejszy system podatkowy, pomimo faktycznego wykonywania działalności gospodarczej w danym kraju,
- wystawianie faktur za sprzedane/kupione towary/usługi z ceną niższą od umówionej, następnie celowe wstrzymywanie się od dokonywania płatności do czasu, gdy naliczone odsetki wraz z wartością faktury będą równe cenie umówionej za towar/usługę,
- zaniżanie na umowie wartości np. nieruchomości bądź samochodów w celu zaniżenia podatku od czynności cywilnoprawnych lub należności przywozowych (cło, akcyza, VAT) od towarów importowanych,
- ustalanie niewspółmiernie wysokiego wynagrodzenia umownego za usługę, np. w celu przerzucenia dochodu na podmiot korzystający z jakichś preferencji w opodatkowaniu (podatek ryczałtowy) bądź wykazujący stratę podatkową,
- tzw. firmanctwo, czyli sytuacja, w której podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych jej rozmiarów, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby.

Tworzenie zamkniętego katalogu zachowań podatników spełniających kryteria obejścia prawa podatkowego i ściśle identyfikowalnych przepisów im przeciwdziałających jest niepraktyczne i wręcz niemożliwe. Identyfikacja przez organy skarbowe określonego typu zachowań podatników i wprowadzenie przez ustawodawcę

norm im przeciwdziałających powoduje natychmiastową reakcję podatników, którzy zaczynają poszukiwać nowych zachowań umożliwiających zmniejszenie ich obciążeń podatkowych.

3. Uchylanie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe

Drugą z kategorii zachowań podatników zabronionych przez państwo, tj. uchylanie się od opodatkowania, definiuje się w literaturze przedmiotu jako nielegalne działania polegające na oszustwie, wprowadzeniu w błąd lub zatajeniu, zmierzające do bezpośredniego złamania prawa podatkowego. Podatnik swoim postępowaniem nie chroni się przed powstaniem zobowiązania podatkowego, najczęściej po prostu ukrywa fakt jego powstania.

Autorzy literatury przedmiotu często podejmowali próby zdefiniowania terminu „uchylanie się od opodatkowania”, w czym jednak napotykali trudności z uwagi na szerokie spektrum zjawisk objętych tym terminem oraz niekiedy ich podobieństwa do kategorii działań definiowanych jako „unikanie opodatkowania”. Porównując uchylanie się od podatku z unikaniem opodatkowania, P. Karwat wskazuje jednak na następujące różnice:

- „w przypadku unikania opodatkowania działanie podatnika ma na celu niedopuszczenie do powstania zobowiązania podatkowego, a w przypadku uchylania się od opodatkowania zobowiązanie podatkowe powstaje i podatnik temu nie przeciwdziała, natomiast zataja je lub udaremnia jego wykonanie;
- unikanie opodatkowania jest przeprowadzane otwarcie, natomiast uchylanie się od podatku cechuje skrytość, potajemność działania;
- unikanie opodatkowania stanowi »uchybiecie sensowi i celowi ustawy podatkowej«, natomiast uchylanie się od podatku uchyla dosłownemu brzmieniu ustawy [...]” [3, s. 26].

Wśród czynów uchylania się od opodatkowania zgodnie jednak wyróżnia się kategorię szczególną, tj. oszustwo podatkowe, definiowane jako umyślne uchylanie się od opodatkowania. Do działań tych należą m.in. czynności zmierzające do ukrycia stanu faktycznego np. poprzez tworzenie fałszywych dowodów, niezgłaszanie przedmiotu opodatkowania, przemyt, tzw. fikcyjne transakcje.

Jako przykład oszustwa podatkowego można przywołać, głośny w mediach w ostatnich latach, nielegalny obrót paliwami. Występujące zróżnicowanie stawek w podatku akcyzowym na olej opałowy i olej napędowy stwarza zachętę do nadużyć, co sprzyja rozwojowi szarej strefy i angażowaniu się w ten proceder zorganizowanych grup przestępczych. Podatnicy prowadzący działalność w tym zakresie dokonują obrotu paliwami i produktami ropopochodnymi, w tym również pochodzącymi z przemytu, przy wykorzystaniu nierzetelnych faktur – „fikcyjnych” (tzn. niedokumentujących żadnej prawdziwej transakcji) oraz podmiotów nieistniejących lub niezarejestrowanych dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług VAT.

Przewiduje się, że w niedalekiej przyszłości nasilą się zjawiska oszustw podatkowych polegających na wykorzystaniu systemu VAT w Unii Europejskiej np. z użyciem następujących schematów:

- symulowanie dostaw wewnątrzspółnotowych, gdy faktycznie jest to sprzedaż na terenie kraju,
- wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, bez deklarowania tego faktu lub z deklarowaniem w późniejszym terminie,
- transakcje mające na celu wyłudzenie zwrotu podatku VAT.

W przypadku symulowania dostaw wewnątrzspółnotowych, gdy sprzedaż faktycznie została przeprowadzona na terenie kraju, budżet państwa „traci” VAT należny od tej sprzedaży w kraju. Dopiero kolejna sprzedaż danego towaru na terenie kraju będzie już podlegała opodatkowaniu właściwą stawką. W ten sposób następuje przesunięcie momentu zadeklarowania podatku należnego, przeniesienie tego obowiązku na inny podmiot (w tym przypadku rzekomego nabywcę wewnątrzspółnotowego) oraz zaniżenie podatku należnego z uwagi np. na upływ czasu i zużycie towaru.

4. Metody zapobiegania zjawiskom unikania i uchylania się od opodatkowania lub ich ograniczania

Pomimo nasilających się w Polsce zjawisk obchodzenia prawa podatkowego, rozumianego jako dążenie do obniżania obciążeń podatkowych poprzez odpowiednie kształtowanie stosunków cywilnoprawnych, nie wprowadzono do tej pory normatywnej konstrukcji tego zjawiska w polskim prawie podatkowym.

Pierwsze próby zapobiegania zjawiskom obejścia prawa podatkowego w Polsce wiązały się z wykorzystaniem przez sądy i organy podatkowe art. 58 Kodeksu cywilnego. Przepis ten stanowi, że czynność prawna sprzeczna z ustawą lub zasadami współzycia społecznego albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna [7]. Ostatecznie w orzecznictwie i literaturze przedmiotu przyjęto jednak, że zakres i charakter przytoczonego przepisu uniemożliwiają jego stosowanie na gruncie prawa podatkowego. Wymagałoby to wskazania normy prawnej, którą naruszają strony, dokonując czynności zgodnej z prawem, lecz zmierzającej do ograniczenia ciężaru podatkowego. A takiej normy w polskim prawie podatkowym nie było. Ponadto skutkiem zastosowania art. 58 Kodeksu cywilnego jest nieważność czynności prawnej. Tymczasem organy podatkowe chciały uznawać taką czynność wyłącznie za bezskuteczną względem prawa podatkowego i określać skutki podatkowe z jej pominięciem.

Drugim krokiem było wprowadzenie od 1 stycznia 2003 r. art. 24a i 24b do Ordynacji podatkowej [4]. Pierwszy z przepisów dotyczył ustalania treści czynności prawnych oraz czynności pozornych i ich skutków podatkowych, natomiast drugi – bezpośrednio obejścia prawa podatkowego. W razie ukrycia przez strony

„rzeczywistej” czynności prawnej pod inną oficjalnie ujawnioną, tj. wystąpienia czynności pozornej, na podstawie art. 24a Ordynacji podatkowej organy podatkowe mogły wywieść skutki podatkowe z czynności ukrytej. Z kolei art. 24b Ordynacji uprawniał organy podatkowe do pominięcia przy rozstrzyganiu spraw podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym. Ponadto, jeżeli strony, dokonując takiej czynności, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była inna czynność prawna, organy podatkowe mogły wywodzić skutki podatkowe z tej innej, ukrytej czynności prawnej.

Jednakże we wspólnym wniosku do Trybunału Konstytucyjnego Rzecznik Praw Obywatelskich oraz Prezes NSA zakwestionowali zgodność z Konstytucją tzw. klauzuli obejścia prawa wyrażonej w art. 24b Ordynacji podatkowej, jeśli jej celem było wyłącznie obniżenie obciążeń wobec fiskusa czy wyłudzenie nadpłaty. Według autorów wniosku art. 24b Ordynacji naruszał zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, oraz zasadę wolności gospodarczej, zapisaną w art. 22 Konstytucji. W wyroku z dnia 11 maja 2004 r. TK orzekł o niezgodności art. 24b § 1 Ordynacji z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, ze względu na to, że posługiwał się niedoprecyzowanymi i ogólnymi sformułowaniami. TK uzasadniał, że nie spełnia on standardów przyzwoitej legislacji, a zwroty: „nie można było oczekiwać” czy „inne istotne korzyści” są nieprecyzyjne i nie dają szansy na stworzenie jednolitej linii orzeczniczej. Niejasność i wieloznaczność regulacji sprawia, że obywatel nie ma możliwości przewidywania konsekwencji prawnych swoich czynów [11]. Nie podejmując polemiki z rozstrzygnięciem TK, należy zauważyć, że analogiczny przepis, funkcjonujący w wielu państwach demokratycznych, we wszystkich obronił się przed zarzutami niezgodności z zasadami podatkowymi lub z konstytucjami tych państw [15, s. 39].

Na obronę art. 24b Ordynacji należałoby przypomnieć, że jeszcze w latach 90. pojawiały się wyroki, w których sądy, nie dysponując przecież w polskim prawie podatkowym normą przeciwko obejściu prawa podatkowego, posługiwały się zdroworoządkowym podejściem do takich sporów, stwierdzając, że skuteczność czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego uzależniona jest od tego, czy nie stanowią one działań zmierzających do uchylenia się od opodatkowania. Przykładem mogą być wyroki NSA z 10 listopada 1994 r., z 9 marca 1995 r. i z 9 maja 1997 r. W ostatnim z wymienionych wyroków sąd orzekł następująco: „Strony mogą kształtować treść umów cywilnoprawnych (w tym i umowy leasingu) z wykorzystaniem swobody umów, wszakże bez celu ukrycia rzeczywistej czynności prawnej. Dyspozytywny charakter umów cywilnoprawnych nie może być jednak przez strony wykorzystywany do uchylania się od obowiązku podatkowego albo zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień umów cywilnoprawnych, które zmierzają do obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego” [10].

Pomimo niepowodzeń we wprowadzaniu do polskiego systemu podatkowego przepisów wprost normujących zjawiska obejścia prawa podatkowego, został jednak wypracowany katalog metod wymiaru, służących zapobieganiu lub ograniczaniu unikania lub uchylania się od opodatkowania, do których H. Dzwonkowski zaliczył:

- a) korygowanie (korektę) samowymiaru, które jest przewidziane w art. 21 § 3, 21 § 3a, oraz art. 21 § 4 w zw. z § 3 i art. 53a Ordynacji podatkowej,
- b) wywodzenie skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej (art. 199a Ordynacji podatkowej),
- c) szacowanie podstaw opodatkowania (art. 23 i 23a Ordynacji podatkowej),
- d) opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych,
- e) opodatkowanie przerzucania dochodu,
- f) wymierzanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług (nakładanie sankcji podatkowych),
- g) utrata prawa do opodatkowania w formach uproszczonych [1, s. 101].

Przesłanką dokonania przez organ podatkowy korekty samowymiaru w drodze decyzji jest jego nieprawidłowość mająca swe źródło w niewłaściwej identyfikacji stanu faktycznego lub interpretacji prawa.

W następnych przypadkach (punkty b-e) mamy do czynienia ze specjalnymi metodami wymiaru, wypracowanymi przez ustawodawcę tylko i wyłącznie w celu walki ze zidentyfikowanymi przez praktykę sposobami uchylania się od płacenia podatków.

Artykuł 199a, pozwalający na wywodzenie skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej, został wprowadzony do Ordynacji podatkowej 1 września 2005 r., po usunięciu niefortunnnych artykułów 24a oraz 24b¹. W pierwszych dwóch paragrafach tego przepisu, które dotyczą ustalania treści czynności prawnych oraz skutków podatkowych czynności pozornych, powtórzono treść art. 24a. W §3 z kolei wprowadzono zupełnie nowe rozwiązanie – zobowiązano organy podatkowe do wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, gdy wystąpią wątpliwości w tym zakresie.

Ta regulacja także była badana przez TK, który nie dopatrył się w niej sprzeczności z Konstytucją. Trybunał uznał, że włączenie sądów powszechnych do ustalania istnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym są związane skutki podatkowe, ogranicza niebezpieczeństwo wydawania arbitralnych rozstrzygnięć przez organy administracji publicznej i rozszerza zakres sądowych gwarancji sprawiedliwego rozpatrzenia spraw podatkowych [12].

Niestety, art. 199a Ordynacji nie zawiera klauzuli obejścia prawa podatkowego. Przepis ten nie odwołuje się bowiem do przesłanek charakterystycznych dla takiej klauzuli – korzyści podatkowych oraz nietypowego ukształtowania podjętych

¹ Po uznaniu art. 24b przez Trybunał Konstytucyjny za niekonstytucyjny.

przez podatnika czynności. Co więcej, podatników chroni również obowiązek organów podatkowych dotyczący występowania do sądów powszechnych, gdy w sprawie wystąpią wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego. Istnieje niebezpieczeństwo, że w okolicznościach danej sprawy może nie być jasne, czy takie „wątpliwości” powstały. Podatnik zawsze będzie twierdził, że wątpliwości istnieją i będzie się domagał wystąpienia do sądu, natomiast organy podatkowe – przeciwnie, będą twierdziły, że wszystkie okoliczności sprawy zostały wyjaśnione. Z przepisu wynika jednoznacznie, że takie wątpliwości zachodzą szczególnie wtedy, gdy twierdzenia stron umowy są ze sobą niezgodne lub nie znajdują potwierdzenia w innych dowodach.

W ocenie konieczności zaangażowania sądu powszechnego w postępowanie podatkowe nie pomaga również orzecznictwo sądów administracyjnych, które w tym zakresie jest niejednolite. Na przykład w wyroku z 18 czerwca 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie dostrzegł uchybień w działaniach organów podatkowych, które przekwalifikowały weksel, użyty przez strony do wykreowania źródła finansowania konkretnej transakcji, na umowę pożyczki. Sąd wskazał, że w tej sprawie organy były w pełni uprawnione do samodzielnej oceny, czy pomiędzy stronami zaszła określona czynność cywilnoprawna, i nie były obowiązane wystąpić z powództwem do sądu powszechnego [13].

Natomiast w wyroku z 9 sierpnia 2007 r. WSA w Krakowie wskazał, że jeżeli z materiału dowodowego wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego, od którego zależą skutki podatkowe (np. gdy jedna strona twierdzi, że zawarta umowa była fikcyjna, druga temu przeczy), organ podatkowy ma obowiązek wystąpić o ich wyjaśnienie do sądu powszechnego [14].

Niejednolite stanowisko sądów nie pomoże w stosowaniu tego instrumentu. W efekcie może to doprowadzić do sytuacji, w której organy podatkowe niechętnie będą sięgały po tę podstawę prawną. Ponadto wystąpienie w toku postępowania podatkowego do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, znacznie wydłuży termin zakończenia takiego postępowania. Natomiast uzyskanie orzeczenia sądu o istnieniu bądź nieistnieniu danego stosunku prawnego bądź prawa nie wyłącza prawa podatnika do wniesienia odwołania do organu odwoławczego, a następnie skargi do sądu.

Na temat zjawiska obejścia prawa, w tym wspólnotowych przepisów podatkowych (co określa się m.in. mianem nadużycia prawa wspólnotowego), wypowiedział się też Europejski Trybunał Sprawiedliwości². W uproszczeniu takie nadużycie charakteryzuje się tym, że:

- zasadniczym celem podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowych,
- podatnik osiągnął te korzyści w sposób sprzeczny z celem przepisów prawa wspólnotowego, przy czym przesłanki te powinny być ustalone przez sąd kra-

² Por. np. wyroki w sprawie C-255/02 Halifax plc, C-196/04 Cadbury Schweppes plc lub C-321/05 Markus Kofoed.

jowy według zasad dotyczących obejścia prawa podatkowego, zawartych w ustawodawstwie danego państwa członkowskiego.

Czynnościom pozornym ma przeciwdziałać również art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku nie stanowią faktury i dokumenty celne, gdy potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy m.in. art. 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej czynności pozornych [6].

Unikaniu opodatkowania mają również zapobiegać quasi-karne sankcje podatkowe, nazywane dodatkowymi zobowiązaniami podatkowymi lub sankcjami podatkowymi. W swej istocie jest to kara za zachowania niezgodne z przepisami prawa podatkowego.

Do specjalnych instrumentów zapobiegania zjawiskom uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania lub ich ograniczania należy system kontroli nad korzystaniem z uproszczonego sposobu opodatkowania w formie karty podatkowej. Polega on na tym, że w przypadku utraty przez podatnika warunków do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych jest on obowiązany, poczynając od dnia, w którym nastąpiła utrata tych warunków, zaprowadzić właściwe księgi (chyba że jest zwolniony z tego obowiązku) i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach. Obowiązek ten wynika z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne [5]. Podobne uregulowania zawierają przepisy tej samej ustawy, dotyczące opodatkowania w formie karty podatkowej, zgodnie z którymi w przypadku podania przez podatnika we wniosku danych niezgodnych ze stanem faktycznych, prowadzenia przez niego ewidencji zatrudnienia w sposób nierzetelny lub nieprowadzenia w ogóle, niezawiadomienia organu podatkowego o zmianach lub podania w rachunku lub fakturze danych niezgodnych ze stanem faktycznym, decyzja ustalająca wysokość podatku w formie karty podatkowej wygasa, a podatnik jest obowiązany zapłacić podatek dochodowy na zasadach ogólnych za cały rok podatkowy [5, art. 40 i 41].

5. Podsumowanie

Jak wynika z powyższego, ustawodawca wprowadził wiele instrumentów o charakterze prewencyjnym, zastępczym lub sankcyjnym, poprzez które zapobiega zjawiskom unikania opodatkowania lub je ogranicza. Mają one charakter uniwersalny, dotyczą poszczególnych rodzajów podatków bądź też odnoszą się do zidentyfikowanych stanów faktycznoprawnych. Łączy je jeden nadrzędny cel – zostały stworzone do walki ze zjawiskami unikania i uchylania się od opodatkowania. Pomimo wprowadzenia art. 199a do Ordynacji podatkowej, ciągle jednak odczuwalny jest niedosyt instrumentu uniwersalnego, a jednocześnie prostego, który służyłby do zwalczania tych zjawisk.

Literatura

- [1] Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [2] Gaudemet J.M., Molinie J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- [3] Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [4] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU 2005 nr 8, poz. 60 z późn. zmianami.
- [5] Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU 1998 nr 144, poz. 930 ze zmianami.
- [6] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535 z późn. zmianami.
- [7] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU nr 16, poz. 93 z późn. zmianami.
- [8] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 1994 r., sygn. akt SA/Po 1652/94, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 4.
- [9] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 marca 1995 r., sygn. akt SA/Po 3673/94, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 11.
- [10] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 maja 1997 r., sygn. akt I SA/Po 1052/96, Lex nr 29354.
- [11] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03 (DzU 2004, nr 122, poz. 1288).
- [12] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 czerwca 2006 r., sygn. akt K 53/05 (DzU 2006, nr 118, poz. 812).
- [13] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 18 czerwca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 603/07, niepublikowany.
- [14] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 9 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 296/06, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 9.
- [15] Zimmer F., *General Report – subject I*, [w:] *Studies on International Fiscal Law*, V.LXXXVIIa, Form and substans in tax law, Kluwer, Hague 2002.

OCCURRENCES OF TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION

Summary

The article presents problems of tax avoidance and tax evasion. The author defined and described the occurrences of tax avoidance and tax evasion. The paper shows the problems of fighting tax avoidance and tax evasion under conditions of the Polish tax law.