

## Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania

### General anti-avoidance clause

#### Abstrakt

Przedmiotem niniejszej pracy jest omówienie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzonej do polskiego systemu podatkowego 15 lipca 2016 r. W celu uporządkowania przedmiotu badań praca została podzielona na osiem części. W pracy omówiony został rys historyczny związany z wprowadzaniem klauzuli do polskich przepisów, przesłanki jej zastosowania, wyłączenia od stosowania klauzuli, zagadnienie sztucznego sposobu działania, zagadnienie korzyści podatkowej, zagadnienie sprzeczności korzyści podatkowej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej bądź jej przepisu, zagadnienie czynności, konsekwencje zastosowania klauzuli, a także problematyka dodatkowego zobowiązania podatkowego stanowiącego dodatkową sankcję wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli. Praca skupia się na obecnym brzmieniu przepisów, określając jednak, jakie zmiany w klauzuli zostały dokonane na przestrzeni ostatnich lat jej funkcjonowania.

**Słowa kluczowe:** klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania, ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, klauzula obejścia prawa podatkowego, GAAR, klauzula GAAR, ordynacja podatkowa, korzyść podatkowa, unikanie opodatkowania

## Abstract

The subject of the article is a presentation of the General Anti-Abuse Rule (GAAR clause) introduced into the Polish tax system on July 15, 2016. In order to organize the subject of the study, the article is divided into eight parts. The article covers the historical outline of the introduction of the clause into the Polish legislation, the prerequisites for its application, exclusions from the application of the clause, the issue of artificial mode of action, the issue of tax benefit, the issue of contradiction of tax benefit with the purpose or object of the tax law or its provision, the issue of action, the consequences of the application of the clause, as well as the issue of additional tax liability as an additional sanction of issuing a decision applying the clause. The article focuses on the current wording of the legislation, specifying what changes have been made to the clause over the past years of its functioning.

**Keywords:** general anti-abuse rule, general anti-avoidance rule, general anti-avoidance clause, GAAR, GAAR clause, tax ordinance, tax benefit, tax avoidance

## 1. Informacje ogólne

Przedmiotem niniejszej pracy jest omówienie zagadnienia obowiązującej w polskim systemie podatkowym klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania. W przygotowaniu artykułu wykorzystano niereaktywne metody badawcze, które polegają na analizie literatury przedmiotu, orzecznictwa, aktów prawnych, uzasadnień do nich, a także uchwał podjętych przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> 15 lipca 2016 r. Należy jednak wskazać, że nie była to pierwsza próba wprowadzenia tego typu rozwiązania do polskiego systemu podatkowego. Pierwszą próbą legislacyjną w zakresie klauzuli było bowiem wprowadzenie

---

<sup>1</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

do przepisów Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 r. art. 24b § 1, który stanowił, że „(...) organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominią skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”. Zgodnie z brzmieniem ówczesnych regulacji jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której była mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodziło się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych<sup>2</sup>. Należy jednak podkreślić, że powyższa regulacja w obliczu licznych kontrowersji oraz wątpliwości w zakresie jej zgodności z konstytucją okazała się nietrwała<sup>3</sup>.

Z uwagi na wiele krytycznych uwag pod adresem wprowadzonej do Ordynacji podatkowej w 2003 r. klauzuli została ona zbadana przez Trybunał Konstytucyjny pod kątem jej zgodności z Konstytucją RP. W wyroku z 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny uznał przepis art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji<sup>4</sup>. Zgodnie z treścią przywołanego wyroku art. 24b Ordynacji podatkowej „(...) narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP oraz narusza zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych, tj. art. 22 Konstytucji RP”.

Uchylenie art. 24b § 1 i 2 Ordynacji podatkowej na ponad dziesięć lat zamknęło prace ustawodawcy nad wprowadzeniem w to miejsce nowej klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Dopiero 15 lipca 2016 r. do Ordynacji podatkowej został dodany dział IIIa, który wprowadził do polskiego systemu podatkowego nową odsłonę klauzuli<sup>5</sup>. Niedługo po

<sup>2</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Klauzula generalna*, [w:] D.J. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018, LEX/el.

<sup>3</sup> J. Ostrowski, *Siedem rad na nowelizację Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1, s. 7.

<sup>4</sup> Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993.

<sup>5</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Klauzula generalna...*

wprowadzeniu do Ordynacji podatkowej powyższej zmiany w życie weszła nowa dyrektywa Rady (UE) 2016/1164<sup>6</sup>. Mimo że przepisy dot. klauzuli można uznać za dość nowe, na przestrzeni ostatnich lat uległy one znacznemu przemodelowaniu (w szczególności w celu dostosowania ich do nowej dyrektywy 2016/1164). W 2019 r. przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zostały znowelizowane, umożliwiając zastosowanie klauzuli do szerszej grupy przypadków, niż było to możliwe w poprzednich latach<sup>7</sup>.

Do 31 grudnia 2018 r. przepis art. 119a Ordynacji podatkowej przewidywał, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny.

Zgodnie z obecnie obowiązującą treścią art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej „(...) czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli:

- 1) osiągnięcie tej korzyści jest sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,
- 2) osiągnięcie korzyści było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, oraz
- 3) sposób działania przez podatnika był sztuczny”.

Spełnienie powyższych przesłanek musi nastąpić łącznie.

Należy zwrócić uwagę, że w pierwotnym brzmieniu klauzuli obejmowała ona swoim zakresem tylko czynności dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W celu zastosowania klauzuli należało zatem wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej było kluczowym celem podatnika. W przypadku, gdy korzyść podatkowa stanowiła jeden z równorzędnych celów, nie sposób było mówić o jednym celu kluczowym. Mając to na uwadze, ustawodawca znowelizował treść

---

<sup>6</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193/1 z 19.7.2016), dalej: dyrektywa 2016/1164.

<sup>7</sup> M. Oleksy, *Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Warszawa 2022, Legalis/el., *Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania*.

klauzuli. W wyniku tej zmiany od 1 stycznia 2019 r. czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej m.in. jeżeli osiągnięcie tej korzyści było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania<sup>8</sup>.

Uchwalenie dyrektywy 2016/1164 przełożyło się także na inną zmianę w treści art. 119a. W brzmieniu obowiązującym do 2018 r. ustawodawca przewidywał, że zastosowanie klauzuli będzie miało miejsce, gdy korzyść podatkowa, której osiągnięcie było celem podatnika, będzie sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Zmiana, która weszła w życie z początkiem 2019 r., rozszerzyła klauzulę, pozwalając na jej zastosowanie w sytuacji, gdy korzyść podatkowa jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem nie tylko pojedynczego przepisu ustawy podatkowej, lecz również przedmiotem lub celem całej ustawy podatkowej<sup>9</sup>.

## 2. Wyłączenia stosowania klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania

Istotną regulację w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi art. 119b Ordynacji podatkowej. Przepis ten określa rodzaje sytuacji, w których to klauzula nie ma zastosowania. Zgodnie z treścią przywołanego przepisu decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a nie wydaje się:

1. Do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej;

2. Do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;

3. Do podmiotu, który zawarł porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 20zb pkt 3, w zakresie objętym tym porozumieniem;

4. Do podmiotu, który jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego, w części dotyczącej art. 20zt pkt 2 – w zakresie objętym tym porozumieniem.

---

<sup>8</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I. *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, Warszawa 2022, LEX/el.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

W pierwszej kolejności klauzula nie ma zastosowania do podmiotów, które uzyskały opinię zabezpieczającą, jednak jedynie w zakresie, jaki obejmuje opinia. Opinia zabezpieczająca stanowi bowiem instrument chroniący podatnika przed negatywnymi skutkami jego działania. Wydana przez organ opinia potwierdza, że do wskazanych w niej okoliczności nie stosuje się klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Należy zwrócić uwagę, że opinia posiada moc ochronną jedynie do czasu jej uchylenia lub zmiany<sup>10</sup>.

Drugie wyłączenie dotyczy podatku od towarów i usług oraz opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Klauzula nie ma zastosowania do podatku VAT z powodu wprowadzenia do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>11</sup> osobnej klauzuli zapobiegającej nadużyciom podatkowym. Stosownie do art. 5 ust. 4 ustawy o VAT w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Natomiast w myśl art. 5 ust. 5 ustawy o VAT przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy. Z uwagi natomiast na charakter klauzuli, która ma zapobiegać unikaniu opodatkowania, nie ma ona także zastosowania do opłat i niepodatkowych należności budżetowych. W tym kontekście nie jest jednak jasne, jak należy traktować daninę posiadającą wszystkie cechy podatku, ale nazwaną w ustawie opłatą<sup>12</sup>. Paweł Borszowski opowiada się za koncepcją, zgodnie z którą należy przyjąć stanowisko

---

<sup>10</sup> M. Wolska-Bryńska, *Art. 119b*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, Legalis/el.

<sup>11</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

<sup>12</sup> J. Olesiak, Ł. Pajor, *Art. 119b*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Warszawa 2020, Legalis/el.

czysto formalne i wyłączyć z zasięgu klauzuli tego typu daniny z powodu braku odmiennego „zamyśłu ustawodawcy”<sup>13</sup>.

Trzecie z ustawowych wyłączeń stosowania klauzuli dotyczy podmiotu, który zawarł porozumienie podatkowe określone w art. 20zb pkt 3 Ordynacji podatkowej. Ustawą z dnia 13 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych<sup>14</sup> została do Ordynacji podatkowej wprowadzona nowa instytucja – współdziałanie. W ramach tego rozwiązania podatnik może zawrzeć z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej pisemną umowę o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej. W zakresie tej umowy Szef KAS może zawrzeć z podatnikiem porozumienie podatkowe w sprawie braku zasadności zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Porozumienie to stanowi rozwiązanie bardzo zbliżone do opinii zabezpieczającej. Z uwagi na powyższe klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma zastosowania także w zakresie objętym porozumieniem podatkowym<sup>15</sup>.

Ostatnie z wyłączeń stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostało wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>16</sup>. Na mocy tego aktu prawnego do art. 119b § 1 Ordynacji podatkowej dodany został pkt 7 wyłączający stosowanie klauzuli do podmiotu, który jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego, w zakresie objętym tym porozumieniem. Cel wprowadzenia tego wyłączenia był tożsamy z wyłączeniem dotyczącym uzyskanej opinii zabezpieczającej oraz porozumienia podatkowego<sup>17</sup>.

Należy zwrócić uwagę, że do 2018 r. katalog wyłączeń stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania był znacznie szerszy. Przede wszystkim klauzula miała być stosowana jedynie w przypadku poważnego zagrożenia

---

<sup>13</sup> P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Unimex, Wrocław 2017, rozdz. 3. *Wyłączenie stosowania art. 119a*, s. 39.

<sup>14</sup> T.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2200 ze zm.

<sup>15</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*...

<sup>16</sup> T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 ze zm.

<sup>17</sup> M. Wolska-Bryńska, *Art. 119b*...

interesu fiskalnego. Miała mieć ona zatem zastosowanie w przypadku uzyskiwania przez podatników znacznych korzyści podatkowych. Przepis art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przewidywał rozwiązanie, zgodnie z którym klauzula nie miała zastosowania w przypadku, gdy suma korzyści podatkowej nie przekraczała 100 000 zł<sup>18</sup>. Obecnie nie istnieje już żaden limit, poniżej którego nie można zastosować klauzuli. Od 2019 r. uchylone zostały również pkt 3 i 5 art. 119b § 1, zgodnie z którymi klauzula nie miała zastosowania:

- a) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej;  
(powyższe ograniczenie zostało uznane za niezgodne z dyrektywą 2016/1164, która to nie przewiduje szczególnego traktowania w takich sytuacjach),
- b) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania;  
(uchylenie tego punktu zwolniło organy podatkowe z obowiązku każdorazowej oceny, czy w sprawie możliwe było zastosowanie innego środka przeciwdziałającego unikaniu opodatkowania)<sup>19</sup>.

### 3. Uznanie sposobu działania za sztuczny

Sztuczność konstrukcji prawnej zmierzającej do unikania opodatkowania należy oceniać na dwóch płaszczyznach: prawnej i ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność związana jest zazwyczaj z nadmierną zawilnością konstrukcji poprzez na przykład dzielenie transakcji na osobne czynności prawne albo łączenie kilku osobnych transakcji w jedną, występowanie zbędnych podmiotów pośredniczących, elementów zmierzających do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do pierwotnego (tzw. transakcje okrężne) lub elementów podlegających wzajemnej kompensacji. Na płaszczyźnie ekonomicznej dla sztucznej transakcji charakterystyczny

<sup>18</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*...

<sup>19</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*...



jest brak w niej treści ekonomicznej, na przykład przez ukrywanie jej prawdziwego celu lub znaczenia gospodarczego, zbędność lub nieadekwatność do realizacji danego zdarzenia gospodarczego. Nadmierna zawilość konstrukcji i brak treści ekonomicznej oznaczają, że konstrukcja ta nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się zgodnymi z prawem celami gospodarczymi<sup>20</sup>.

Do 31 grudnia 2018 r. przepis art. 119c Ordynacji podatkowej określał pozytywnie, kiedy sposób działania podatnika należy uznać za sztuczny. Obecnie ustawodawca posługuje się odmienną metodą regulacji, określając negatywnie, kiedy nie mamy do czynienia ze sztucznym sposobem działania<sup>21</sup>. Zgodnie z treścią art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej, „(...) działanie sztuczne to – w uproszczeniu – takie działanie, które nie zostałoby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeżeli zatem chęć osiągnięcia korzyści podatkowej ma zasadniczy wpływ na to, czy podmiot wybrał działanie w sposób sztuczny, to można z dużą dozą pewności przyjąć, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jednym z głównych celów dokonania czynności. To główne bowiem cele towarzyszące czynności mają wpływ na sposób działania”<sup>22</sup>.

Przepis art. 119c § 2 zawiera katalog okoliczności, które mogą świadczyć o sztucznym sposobie działania. Zgodnie z treścią tego przepisu

---

<sup>20</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22 marca 2016 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 367, s. 24.

<sup>21</sup> J. Olesiak, Ł. Pajor, *Art. 119b...*

<sup>22</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 58.

przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji;
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego;
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności;
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących;
- 5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Powyższy katalog stanowi katalog otwarty, co oznacza, że zawarte w nim wyliczenie ma jedynie charakter przykładowy. W związku z tym należy wskazać, że także inne okoliczności niewymienione w powyższym przepisie mogą wskazywać na sztuczny sposób działania. Z drugiej zaś strony do wystąpienia przesłanki sztuczności wystarczające będzie wystąpienie któregośkolwiek ze wskazanych przez ustawodawcę przykładów<sup>23</sup>.

#### 4. Korzyść podatkowa

Do 31 grudnia 2018 r. definicja korzyści podatkowej uregulowana była w art. 119e Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem korzyść podatkowa definiowana była jako:

- niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Należy zwrócić uwagę, że pojęcie korzyści podatkowej w sposób bardzo istotny związane jest z przepisami dotyczącymi przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Nie zmienia to jednak faktu, że w mniejszym stopniu pojęcie to dotyczy również innych instytucji uregulowanych w Ordynacji

---

<sup>23</sup> M. Wolska-Bryńska, *Art. 119b...*

podatkowej – np. przepisów o raportowaniu schematów podatkowych czy o wydawaniu interpretacji podatkowych. Mając to na uwadze, ustawodawca zdecydował się przenieść wspomnianą definicję z art. 119e do art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej. Taki zabieg umożliwił zastosowanie przedmiotowej definicji do wszelkich instytucji uregulowanych w przepisach tej ustawy. Stosownie do treści art. 3 pkt 18 w obecnie obowiązującym brzmieniu ilekroć w ustawie jest mowa o korzyści podatkowej – rozumie się przez to:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

Samo wystąpienie korzyści podatkowej nie warunkuje jednak zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednym w warunków zastosowania klauzuli jest bowiem dokonanie czynności, której głównym lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na art. 119d Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę. Powyższy przepis, podobnie jak art. 119c Ordynacji podatkowej, ma na celu doprecyzowanie definicji unikania opodatkowania. Analogicznie jak przy weryfikacji sztuczności działania, przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej stanowiło główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności, należy rozważyć wskazane przez stronę cele ekonomiczne. Należy zwrócić uwagę, że z całą pewnością głównym celem ekonomicznym podejmowania określonych działań zmierzających do skorzystania z ulg podatkowych stanowi uzyskanie korzyści podatkowej. Takie działanie jest jednak zgodne z celem przepisu podatkowego dotyczącego danej ulgi, bowiem celem takiego przepisu jest zachęcenie podatników do podejmowania

określonych działań. Zatem takie działanie podatnika nie powinno skutkować uruchomieniem klauzuli<sup>24</sup>.

## 5. Sprzeczność korzyści podatkowej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej bądź jej przepisu

Sprzeczność korzyści podatkowej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej bądź jej przepisu jest ściśle związana ze sztucznością działania. Mimo to stanowi ona oddzielne i niezależne kryterium zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W zakresie tej przesłanki sprawdzane jest, czy postępowanie podatnika charakteryzowało się „nadmierną przebiegłością” w zastosowaniu norm podatkowych względem zaistniałego stanu faktycznego. Nie chodzi tutaj jednak o działanie wprost naruszające normy podatkowe. Należy bowiem wskazać, że normy prawopodatkowe, które określają wysokość podatku, przedstawiają wyłącznie sposób obliczania podatku, nie definiując przy tym zakazów czy też nakazów dotyczących określonego sposobu postępowania przez podatników. Jednak zdarza się, że podatnicy swoim zachowaniem kreują dla siebie korzystny podatkowy stan faktyczny dzięki zastosowaniu rezultatów wykładni prawa podatkowego pozostających w sprzeczności z „duchem” tych regulacji. Poziom kreatywności działania podatników analizowany jest na poziomie przesłanki sztuczności, natomiast sprzeczność pozwala na określenie, że dochodzi do kolizji między rezultatami wykładni zastosowanej przez podatników a „duchem” przepisów podatkowych<sup>25</sup>.

W zakresie rozumienia przesłanki sprzeczność korzyści podatkowej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej należy także przywołać stanowisko Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania wyrażone między innymi w uchwale nr 1/2021 z dnia 1 marca 2021 r.<sup>26</sup> W ocenie Rady przesłanka sprzeczności stanowi przesłankę w pewnym stopniu „samospełniającą się” w przypadku wykazania sztuczności działania

<sup>24</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*...

<sup>25</sup> J. Jankowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022, LEX/el., rozdz. V. *Sprzeczność*.

<sup>26</sup> Uchwała nr 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z 1 marca 2021 r. w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 10 grudnia 2020 r.

oraz jego celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej. Przedstawiając takie stanowisko, Rada odwoływała się do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 czerwca 2018 r.<sup>27</sup>: „Zdaniem Sądu więc kluczowe znaczenie ma wykazanie przez Szefa KAS wydającego odmowę wydania opinii zabezpieczającej, że sposób działania podatnika nie zostałyby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami a zasadniczym celem sztucznego działania podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowej przez co jest ona sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”.

Zdaniem Mateusza Oleksego powyższe rozumienie przesłanki sztuczności należy jednak ocenić negatywnie z uwagi na fakt, że zakłada ono umieszczenie przez ustawodawcę w tekście prawnym zbędnego fragmentu. Przyjmując założenie ustawodawcy, należy uznać, że skoro przesłanka sztuczności została zawarta w klauzuli, to ma ona znaczenie w stosowaniu tej instytucji w praktyce. Stosując klauzulę w konkretnym przypadku, organ zobowiązany zatem jest do przedstawienia konkretnego celu lub przedmiotu ustawy oraz wyjaśnienia, jak w jego ocenie został on przez działanie podatnika naruszony<sup>28</sup>.

## 6. Konsekwencje zastosowania klauzuli

Zgodnie z literalną wykładnią art. 119a Ordynacji podatkowej do zastosowania klauzuli nie może doprowadzić zaniechanie podatnika, nawet jeżeli jego głównym celem było osiągnięcie korzyści podatkowej. Ustawodawca przewiduje bowiem, że tylko czynności dokonane mogą doprowadzić do uruchomienia klauzuli. Jedynie w zakresie czynności odpowiedniej zastrzeżono, że może ona polegać na zaniechaniu<sup>29</sup>.

Za czynności w rozumieniu klauzuli nie należy uznawać wyłącznie czynności prawnych. Klauzula może bowiem mieć zastosowanie także do czynności faktycznych<sup>30</sup>. Ponadto należy zwrócić uwagę, że czynności

---

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 8 czerwca 2018 r., [III SA/Wa 2354/17](#), LEX nr 2604403.

<sup>28</sup> M. Oleksy, *Klauzula...*

<sup>29</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)...*

<sup>30</sup> J. Jankowski, *Klauzula przeciwko unikaniu...*

nie można ograniczać do jednostkowego działania jednego podmiotu. Zgodnie bowiem z art. 119f Ordynacji podatkowej czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

Czynności, w zakresie których zastosowanie znajdzie klauzula, pozostają skuteczne na gruncie prawa cywilnego. W konsekwencji zastosowania klauzuli podmiot pozostaje jedynie pozbawiony korzyści podatkowej, którą chciał uzyskać. Wspomniane pozbawienie korzyści podatkowej może być z wykorzystaniem klauzuli dokonane w dwojaki sposób: albo poprzez reklasyfikację działań podatnika, albo poprzez odmówienie im skuteczności na gruncie przepisów podatkowych. Stosownie do art. 119a § 2 Ordynacji podatkowej reklasyfikacja opiera się na określeniu skutków podatkowych czynności na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Zgodnie natomiast z § 3 tego przepisu za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia stanowi zatem swojego rodzaju odtworzenia przez organ podatkowy działań podatnika, które podjąłby on, gdyby nie działał w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Należy zwrócić uwagę, że podatnik zgodnie z art. 119a § 4 Ordynacji podatkowej ma prawo do wskazania czynności odpowiedniej. W takim wypadku organ podatkowy dokonuje określenia skutków podatkowych na gruncie wskazanej przez podatnika czynności. Jak już zostało wskazane wcześniej, czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu. W przypadku natomiast odmówienia działaniom podatnika skuteczności na gruncie przepisów podatkowych dokonane przez podatnika czynności uznaje się za niebyłe. Warunkiem pominięcia czynności jest jednak wykazanie, że osiągnięcie korzyści podatkowej stanowiło jedyny cel dokonania danych czynności<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*...

Od 1 stycznia 2019 r. do art. 119a Ordynacji podatkowej został dodany dodatkowy mechanizm stosowania klauzuli. Zgodnie z tym przepisem zwolniono organ podatkowy z obowiązku ustalania treści czynności odpowiedniej w sytuacji, gdy korzyść podatkowa powstała w rezultacie zastosowania przywileju podatkowego, tj. przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania:

- a) zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego;
- b) wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania;
- c) odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku.

W tego typu sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania<sup>32</sup>.

## 7. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą zmieniającą z 23 listopada 2018 r.<sup>33</sup> został dodany do działu III Ordynacji podatkowej nowy rozdział 6a, który reguluje zasady ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej, „(...) zasadniczym powodem wprowadzenia tych uregulowań jest niewystarczający efekt prewencyjny, jaki aktualnie wywierany jest przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Pomimo przyjęcia przez projektodawcę założenia, że najistotniejszą funkcją klauzuli powinna być prewencja, to w ocenie projektodawcy trudno uznać, że konsekwencje zastosowania przedmiotowej klauzuli zniechęcają obecnie podatników do unikania opodatkowania”<sup>34</sup>.

Zgodnie z treścią art. 58a Ordynacji podatkowej wydając decyzję z zastosowaniem m.in. art. 119a § 1 lub 7, organ podatkowy ustala jednocześnie dotatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów niniejszego

<sup>32</sup> M. Wolska-Bryńska, *Art. 119b...*

<sup>33</sup> T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.

<sup>34</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 41.

rozdziału. Ustawodawca przewidział możliwość odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o ile podatnik działał w dobrej wierze. Zgodnie z art. 58a § 3 Ordynacji podatkowej dobra wiara oznacza sytuację, w której podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Dokonując oceny dobrej wiary, organ podatkowy winien wziąć pod uwagę nieprowadzenie przez podatnika działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, wskutek czego nie można było rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących ich skutków podatkowych<sup>35</sup>.

Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego co do zasady wynosi:

a) 10% sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania – gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania;

b) 40% kwoty korzyści podatkowej – w zakresie pozostałych podatków.

Stosownie do art. 58c Ordynacji podatkowej powyższe stawki mogą ulec dwukrotnemu, a niekiedy trzykrotnemu podwyższeniu<sup>36</sup>.

W sprawach, w których znajduje zastosowanie klauzula, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, jako organ właściwy w sprawach z zastosowaniem klauzuli, na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej wyznacza przed wydaniem decyzji 14-dniowy termin na wypowiedzenie się przez stronę w sprawie zebranego materiału dowodowego. Wyznaczając wskazany termin, organ przedstawia stronie ocenę prawną sprawy zawierającą wartość korzyści podatkowej i poucza stronę o prawie dokonania korekty deklaracji. Pouczenie to ma umożliwić podatnikowi skorzystanie z prawa do dokonania korekty deklaracji i cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

<sup>35</sup> R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] L. Ożóg (red.), *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021, LEX/el.

<sup>36</sup> R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe...*



Jeśli strona dokona w ten sposób cofnięcia skutków unikania opodatkowania, które w całości będzie uwzględniało ocenę prawną organu, organ podatkowy na podstawie art. 119a § 7 zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d. Zgodnie z tym ostatnim przepisem w takim przypadku dodatkowe zobowiązanie podatkowe ulega obniżeniu o połowę<sup>37</sup>.

## 8. Podsumowanie

Regulacje prawne w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzone w 2016 r. do Ordynacji podatkowej stanowiły odpowiedź Ministerstwa Finansów na coraz liczniej podejmowane przez podatników działania ukierunkowane na osiągnięcie korzyści podatkowej. Mimo dokonanych w ostatnich latach nowelizacji, analizowane przepisy cały czas budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych w doktrynie prawa podatkowego. Ponadto spotykają się one często z zarzutem niezgodności z ustawą zasadniczą. W tym zakresie szczególnie podkreślany jest brak precyzji co do przepisów określających reguły stosowania klauzuli z uwagi na wykorzystywanie przez ustawodawcę szerokich i niedookreślonych pojęć. Wskazana nieprecyzyjność powoduje brak jasno wyznaczonych granic stosowania klauzuli przez organy podatkowe, co w rezultacie narusza jedną z elementarnych wartości konstytucyjnych – bezpieczeństwo prawne, na które składa się możliwość przewidywania działań organów administracji publicznej<sup>38</sup>. Należy zgodzić się z tak postawionymi zarzutami. Mając na uwadze powyższe, postulowane jest doprecyzowanie treści przedmiotowych przepisów.

## BIBLIOGRAFIA

### Literatura

Borszowski P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Unimex, Wrocław 2017.

<sup>37</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Art. 119(a)*...

<sup>38</sup> Ł. Dubiński, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna)*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3(93), s. 17-26.

Bulejak R., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] I. Ożóg (red.), *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021, LEX/el.

Dubiński Ł., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna)*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3(93).

Etel L., Liszewski G., *Art. 119(a)*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I. *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, Warszawa 2022, LEX/el.

Glumińska-Pawlic J., *Klauzula generalna*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018, LEX/el.

Jankowski J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022, LEX/el.

Oleksy M., *Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Warszawa 2022, Legalis/el.

Olesiak J., Pajor Ł., *Art. 119b*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Warszawa 2020, Legalis/el.

Ostrowski J., *Siedem rad na nowelizację Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1.

Wolska-Bryńska M., *Art. 119b*, [w:] A. Mariański, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, Legalis/el.

## **Akty prawne**

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r. poz. 2193 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 ze zm.).

## **Orzecznictwo**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2354/17, LEX nr 2604403.

## **Inne źródła**

Uchwała nr 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z 1 marca 2021 r. w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 10 grudnia 2020 r.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22 marca 2016 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 367.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.