

## Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

DOI: 10.53024/5.4.44.2021

MAGDALENA TARNAWSKA, ADRIANNA RUSEK\*

### STRESZCZENIE

Celem niniejszej pracy jest omówienie działania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, obecnej w polskim prawie w art. 119a-119d ustawy – Ordynacja podatkowa. Autorki opracowały genezę klauzuli, jej przesłanki oraz procedury zastosowania, a także wyjaśniły, jakie są jej następstwa i skutki dla podatników. W tekście omówione zostały także kwestie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na świecie oraz Rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, optymalizacja podatkowa, Ordynacja podatkowa, GAAR, sztuczny sposób działania, Rada do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, korzyść podatkowa, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, prawo podatkowe

### 1. UWAGI WSTĘPNE

Unikaniem opodatkowania lub optymalizacją podatkową nazywa się działanie podatnika polegające na zmniejszaniu ciężaru opodatkowania w sposób legalny, przy wykorzystaniu elementów konstrukcyjnych danego podatku (ulgi, zwolnienia podatkowe, odliczenia itp.)<sup>1</sup>. Taka definicja tego zjawiska utrzymała się w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w doktrynie prawa podatkowego do momentu wejścia w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

---

\* Magdalena Tarnawska i Adrianna Rusek – studentki trzeciego roku prawa na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, członkinie Koła Naukowego Prawo Podatkowe.

<sup>1</sup> Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 21.04.2005 r., I SA/Wr 3065/03, Lex nr 715543.

Definicja unikania opodatkowania została wprowadzona w ustawie – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> (art. 119a § 1), gdzie pojawiło się jej doprecyzowanie. Skonkretyzowane zostały wówczas sytuacje, w których unikanie opodatkowania może nieść za sobą negatywne konsekwencje, co doprowadziło do zmiany rozumienia tego zjawiska.

Unikanie opodatkowania jest – w świetle obowiązujących aktualnie przepisów prawa podatkowego – działaniem legalnym. Nie istnieje bowiem przepis prawny, który nakazywałby podatnikom płacenie podatków w najwyższej możliwej wysokości. Ustawodawca próbuje jednak ograniczyć działania mające na celu unikanie opodatkowania, uniemożliwiając czerpanie korzyści podatkowych z takich działań.

Celem niniejszej pracy jest ukazanie, jak problem unikania opodatkowania został rozwiązany w Polsce i na świecie oraz przedstawienie działania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym.

## **2. GENEZA KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA**

Przepisy umożliwiające Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej stosowanie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (znanej także: GAAR), wprowadziła ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>3</sup>, obowiązująca od 15 lipca 2016 r.

Obecnie obowiązują znowelizowane przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania wprowadzone ustawą 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<sup>4</sup>. Weszły one w życie 1 stycznia 2019 r. i rozszerzyły potencjalny zakres stosowania omawianej klauzuli, a także samą definicję unikania opodatkowania<sup>5</sup>.

## **3. KLAUZULA OGÓLNA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA NA ŚWIECIE**

Najstarsze klauzule pojawiły się już w XIX w. W Nowej Zelandii zaczęła obowiązywać od 1878 r., w Australii od 1879 r. W Niemczech wprowadzono taką normę

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.); dalej: o.p.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846).

<sup>4</sup> 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. poz. 2193); dalej: ustawa nowelizująca.

<sup>5</sup> Zob. *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Redakcja Portalu Podatkowego, <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania/>; dostęp: 28.12.2020.

w 1919 r., nieco później zaczęła obowiązywać także we Francji. Spośród państw europejskich klauzulą posługują się obecnie m.in.: Austria, Belgia, Niemcy, Finlandia, Francja od 1941 r., Hiszpania, Irlandia od 1989 r., Portugalia od 1980 r., Słowacja, Szwecja, Węgry od 2003 r. i Wielka Brytania od 2013 r., a poza Europą m.in.: Australia, Chiny od 2008 r., Kanada od 1988 r., Hong Kong, Tajwan od 2009 r., RPA od 1941 r., Nowa Zelandia, Turcja od 1980 r., Singapur, USA, Kolumbia od 2013 r., Brazylia od 2001 r.<sup>6</sup>

Klauzula ta nie występuje w Danii, Grecji, Słowenii. W Holandii obowiązuje, ale nie jest stosowana. W Czechach i Chorwacji w systemie podatkowym występuje norma mówiąca o konieczności ustalania konsekwencji podatkowych na podstawie ich ekonomicznej treści (zasada znana na świecie jako *substance over form* lub *economic substance*), nie jest ona jednak równoznaczna z ogólnie występującą definicją klauzuli.

Dodanie przez ustawodawcę definicji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania rozumiane było początkowo jako zlikwidowanie pewnych praw podatnika. Dzięki późniejszym wyrokom i pewnej praktyce w sprawie wykorzystywania klauzuli zostało zmienione podejście do tego zagadnienia.

Państwa takie jak Norwegia, Japonia czy Korea Południowa nie zawarły w swoim prawie konkretnej definicji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Orzecznictwo tych państw odnosi się bardziej do kwestii ekonomicznych. Stany Zjednoczone Ameryki postawiły natomiast na doktrynę sądową, która odnosi się do tzw. gospodarczej treści czynności prawnych. Została ona dodatkowo uzupełniona o regulację ustawową. Bardzo ważne jest to, że w ostatnich latach, w wielu państwach, chcąc zminimalizować zjawisko unikania opodatkowania przez podatników, starano się jeszcze bardziej zmodyfikować klauzulę.

#### **4. ZMIANY WPROWADZONE W KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA WRAZ Z NOWELIZACJĄ**

Jak wskazano wcześniej, ustawa nowelizująca rozbudowała definicję unikania opodatkowania. Przed nowelizacją art. 119a § 1 o.p. brzmiał „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkującej osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. Porównując go do aktualnego brzmienia tego przepisu można zauważyć, że ustawa nowelizująca zmieniła zakres stosowania klauzuli.

---

<sup>6</sup> Zob. A. Olesińska, „Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność?”, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), Warszawa 2016.

Do unikania opodatkowania zalicza się obecnie także sytuację, w której głównym lub jednym z głównych celów dokonania danej czynności przez podatnika było uzyskanie korzyści podatkowej. Oczywiście jest, że takie rozszerzenie definicji unikania opodatkowania prowadzi do zwiększenia potencjalnego zakresu stosowania omawianej klauzuli.

Do czasu wejścia w życie ustawy nowelizującej, aby ustalić, że podatnik unikał opodatkowania, kluczowe było, aby cel podatkowy był przeważającym motywem jego działania. Obecnie dla stwierdzenia unikania opodatkowania oraz zastosowania klauzuli wystarczające jest wykazanie, że osiągnięcie celu na skutek sztucznych czynności lub niedozwolonej korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów ich dokonania.

Wprowadzenie tej zmiany sprawia, że podatnikowi odbierana jest swoboda przy realizacji celów gospodarczych, ponieważ zmuszony jest weryfikować, czy jego działania nie doprowadzą do osiągnięcia niedozwolonej korzyści podatkowej. Dotychczas podatnik (dopóki realizował istotne cele inne niż podatkowe) miał pełną swobodę wyboru formy swojego działania, nie obawiając się zastosowania klauzuli<sup>7</sup>.

## 5. PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Klauzula może być zastosowana tylko w sytuacji, gdy zostaną łącznie spełnione określone przesłanki. Z brzmienia art. 119a § 1 o.p.<sup>8</sup> można wywnioskować, że przesłankami, które muszą zostać spełnione do zastosowania klauzuli, są:

- I. ustalenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było „głównym lub jednym z głównych celów” dokonania czynności;
- II. ustalenie, że sposób działania był sztuczny.

Po wyodrębnieniu dwóch głównych przesłanek, należy się jednak zastanowić, w jaki sposób ustalić ich wystąpienie. To, kiedy można uznać, że wystąpiła pierwsza przesłanka, wynika z art. 119d o.p. – „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”. Kluczowe jest wykazanie przez organ podatkowy, że cele podatnika (związane z dokonaniem

---

<sup>7</sup> Zob. M. Kondej, *Zmiany w przepisach klauzuli ogólnej, przeciwko unikaniu opodatkowania wchodzące w życie w 2019 r.*, „Praktyka Podatkowa” 2018, nr 1.

<sup>8</sup> „Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”.

czynności), inne niż uzyskanie korzyści podatkowej, są mało istotne<sup>9</sup>. Tylko wówczas będzie można uznać tę przesłankę za spełnioną. Jeżeli natomiast podatnik dokonał danej czynności dlatego, że kierował się innymi motywami niż chęć obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego i nie było to dla niego ważne albo znaczenie osiągnięcia korzyści podatkowej było mniejsze niż znaczenie innych efektów czynności, wówczas należy przyjąć, że korzyść podatkowa nie była decydująca lub wystarczająco ważna do dokonania czynności<sup>10</sup>.

Druga przesłanka jest natomiast rozwinięta w art. 119c § 1 i 2 o.p. § 1 stanowi, że „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”. § 2 wskazuje zaś okoliczności charakterystyczne dla sztucznych działań, których katalog jest otwarty. „Sztuczność” danego działania musi zostać wykazana przez organ podatkowy. Może on powoływać się na okoliczności niewskazane bezpośrednio w Ordynacji, ale spełniające kryteria „sztuczności”. W uzasadnieniu 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<sup>11</sup> wskazane jest, że „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>12</sup>.

Z definicji sztuczności zawartej w art. 119c § 1 o.p., rozumując *a contrario*, można dojść do wniosku, że działanie sztuczne to:

---

<sup>9</sup> Zob. L. Etel, uwagi do art. 119d, [w:] R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.

<sup>10</sup> Zob. M. Stefaniak, *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5, s. 23-28.

<sup>11</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, VII kadencji, druk sejmowy nr 2860

<sup>12</sup> G. Liszewski, uwagi do art. 119c, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), Gdańsk 2020.

I. działanie w sposób niebędący postępowaniem „rozsądnym”, przy założeniu chęci osiągnięcia celów innych niż optymalizacja podatkowa;

II. działanie, dla którego motywacją była chęć uzyskania korzyści podatkowej, sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej<sup>13</sup>.

Pewnego przybliżenia wymaga niezdefiniowany w ustawie zwrot „przedmiot lub cel przepisu ustawy podatkowej”. Celem każdej ustawy podatkowej jest wprowadzenie określonego podatku po to, aby uzyskać określone wpływy do budżetu. Przedmiot ustawy podatkowej jest już wstępnie określony w jej tytule i rozwinięty następnie w przepisach regulujących konstrukcję danego podatku. Z reguły celem ustawy jest opodatkowanie dochodu, obrotu, przychodu lub majątku. Dokonując interpretacji poszczególnych przepisów w kontekście unikania opodatkowania, należy pamiętać o tak rozumianym celu ustawy i jej przedmiocie<sup>14</sup>.

Definicja „rozsądnosci” czy „rozsądnego działania” nie została sprecyzowana, dlatego należy posłużyć się wykładnią językową oraz założyć, że „rozsądek” znaczy tyle, co „zdolność trafnego oceniania sytuacji i odpowiadającego tej ocenie zachowania się”<sup>15</sup>.

## 6. PROCEDURA STOSOWANIA KLAUZULI

Procedura stosowania klauzuli pozwala na ustalenie, czy zastosowanie ma klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. W doktrynie przyjmuje się, że procedura ta składa się z siedmiu kroków<sup>16</sup>.

Pierwszym z nich jest oczywiście dokonanie czynności przez podmiot. Następnie należy ustalić, czy dokonana czynność spełnia wskazane wcześniej przesłanki, a mianowicie czy głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności przez podatnika było uzyskanie korzyści podatkowej oraz czy sposób działania był sztuczny. Przesłanki te sprawdzane są w osobnych krokach, a jeżeli choć jedna z nich nie jest spełniona, klauzula nie ma zastosowania.

Jeżeli zaś wystąpienie obydwu przesłanek zostało ustalone, kolejnym etapem procedury jest zidentyfikowanie, czy zastosowanie będzie miał art. 119b o.p., który wskazuje przypadki, kiedy klauzula nie może być zaaplikowana. Tymi przypadkami są sytuacje, w których podmiot uzyskał opinię zabezpieczającą w zakresie przez nią objętym, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej

<sup>13</sup> M. Stefaniak, *Cel dokonania czynności...*, s. 23-28.

<sup>14</sup> Zob. G. Liszewski, uwagi do art. 119a, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Eteł (red.), Lex/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760017/639642/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS> (dostęp: 27.05.2021 r.).

<sup>15</sup> Rozsądek, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, W. Doroszewski (red.), <https://sjp.pwn.pl/sjp/rozsadny;2517224.html>.

<sup>16</sup> Zob. T. Krywan, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, K.J. Musiał (red.), (2019).

(art. 119b § 1 pkt 2 o.p.), oraz kiedy dokonana czynność dotyczy VAT lub opłat i niepodatkowych należności budżetowych (119b § 1 pkt 4 o.p.). Zażycie choć jednej z tych sytuacji powoduje wyłączenie stosowania klauzuli, a dokonana czynność wywołuje swoje „zwykłe” skutki<sup>17</sup>.

Wystąpienie wszystkich wymienionych przesłanek oraz brak możliwości zaaplikowania art. 119b o.p. oznacza, że ma zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

## **7. RADA DO SPRAW PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA**

Rada do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (I kadencji) została powołana przez Ministra Finansów 15 września 2016 r. na podstawie art.119n o.p. Obecną Radę na lata 2020-2024 (II kadencja) powołał 28 października 2020 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej<sup>18</sup>.

Jak określa art. 119m o.p., Rada jest niezależnym organem i jej zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach<sup>19</sup>. Może ona ponadto opiniować projekty ustaw podatkowych i zmiany w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych, które są związane z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. Dodatkowo może wydawać opinie dotyczące przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

W skład Rady wchodzi<sup>20</sup> m.in. dwie osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych<sup>21</sup>. Ze wszystkich zgłoszonych kandydatur minister finansów wybiera

---

<sup>17</sup> Należy wskazać, że zgodnie ze zmianami wprowadzonymi ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. poz. 2320, ze zm.) i zmianą treści art. 20zb o.p., porozumienie podatkowe może być zawarte na piśmie, co oznacza możliwość zawarcia takiej umowy zarówno w postaci papierowej, jak i w postaci elektronicznej. Zgodnie z art. 20zb pkt 3 o.p. porozumienie podatkowe może zostać zawarte w zakresie objętym umową o współdziałanie w sprawie braku zasadności zastosowania art. 119a § 1 o.p. dotyczącego unikania opodatkowania – zob. szerzej: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.), Warszawa 2021.

<sup>18</sup> Zarządzenie z dnia 22 października 2020 r. (Dz. Urz. MFFiPR poz. 7).

<sup>19</sup> Zob. *Ceny transferowe. 259 wyjaśnień i interpretacji*, Część VIII, Rozdział XIX, Mika J.F. (red.), Warszawa 2018.

<sup>20</sup> Zgodnie z art. 119o § 1 pkt 3 o.p.

<sup>21</sup> W rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2019 r. poz.1350, ze zm.).

dwóch członków rady, którzy będą pełnili swoją funkcję przez 4-letnią kadencję. Powołani są po zasięgnięciu przez ministra pisemnej opinii podmiotu, który zatrudnia te osoby<sup>22</sup>.

## 8. NASTĘPSTWA ZASTOSOWANIA KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Zgodnie z działem III Ordynacji podatkowej podatnik, który nie dopełni swoich obowiązków podatkowych, musi się liczyć z negatywnymi konsekwencjami, m.in. zapłatą odsetek za zwłokę czy ustaleniem przez organy podatkowe dodatkowego zobowiązania podatkowego. Do głównej odpowiedzialności podatnika zaliczamy kary majątkowe.

W wyniku zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania dokonane przez podatnika czynności zostaną pominięte dla celów podatkowych. Zgodnie z art. 119a o.p. organ podatkowy założy, że dokonano czynności odpowiedniej, czyli takiej, której podatnik dokonałby, gdyby działał rozsądnie i kierował się celami zgodnymi z prawem, a sposób działania nie byłby sztuczny. Szef Krajowej Administracji Skarbowej pominięte dokonane przez podatnika czynności i zakwalifikuje je jako inne czynności, które mogą powodować obowiązek zapłaty podatku w odniesieniu do dokonanych czynności.

Szef KAS, gdy stwierdzi, że miało miejsce uniknięcie opodatkowania przez podatnika, w drodze decyzji określa skutki podatkowe takich czynności tak, jak gdyby podmiot kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej<sup>23</sup>. Natomiast gdy okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym zamierzonym celem dokonanej czynności, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano<sup>24</sup>.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stwarza ryzyko, że dokonane przez podatnika czynności zostaną zakwestionowane i że Szef Krajowej Administracji

---

<sup>22</sup> Zob. W. Moczydłowska, *Rada do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania powołana*, <https://www.prawo.pl/podatki/rada-do-spraw-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkovania-druqa,504140.html> (dostęp: 29.10.2020 r.).

<sup>23</sup> Zob. A. Ładziński, *Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1, s. 22-28.

<sup>24</sup> *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Redakcja Portalu Podatkowego (<https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkov/klauzula-przeciwo-unikaniu-opodatkovania> (dostęp: 31.01.2020 r.)).



Skarbowej przyjmie założenie, że podatnik dokonał innych czynności, które mogą prowadzić do zapłaty podatku<sup>25</sup>.

## **9. SKUTKI UŻYCIA KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA DLA PODATNIKÓW**

Unikanie opodatkowania istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. W świetle obecnie obowiązujących przepisów za unikanie opodatkowania uznajemy działanie, którego głównym lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej, a sposób działania był sztuczny.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku K 4/03 podkreślił, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest rozwiązaniem dopuszczalnym jedynie wówczas, gdy będzie respektowała konieczne wymogi konstytucyjne związane z poszanowaniem praw i wolności podatników. Zazaczył również wtedy, że w obowiązującym ówczesnie systemie prawa podatkowego brakowało normy prawnej, która nie dopuszczałaby możliwości niższego opodatkowania<sup>26</sup>. Orzeczenie to spowodowało próby zaprojektowania przepisów odnoszących się do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która byłaby przede wszystkim zgodna z Konstytucją. Projekt nowelizacji spotkał się z krytyką środowisk przedsiębiorców, ekspertów legislacyjnych oraz doradców podatkowych. Jednym z najważniejszych zarzutów, jaki Trybunał postawił w stosunku do obowiązującej klauzuli, było „posługiwanie się przez przepisy klauzulami generalnymi i pojęciami niedookreślonymi”<sup>27</sup>. Jak wskazał Trybunał, użycie takich zwrotów samo w sobie nie decyduje o niezgodności danego przepisu z Konstytucją, łączy się to natomiast z zapewnieniem maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu.

Przepisy te początkowo, ze względu na swój duży stopień nieprecyzyjności, powodowały wiele zagrożeń i tzw. pułapek dla podatników. Jednymi z najważniejszych zagrożeń wskazywanych od początku występowania klauzuli były te związane z niemożliwością wykorzystania mocy ochronnej interpretacji indywidualnych w sytuacji, gdy zostanie zastosowana klauzula. Szeroki wachlarz narzędzi w zakresie wykładni omawianych przepisów wywoływał obawy podatników odnośnie do ich potencjalnie restrykcyjnego stosowania przez organ podatkowy<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> *Jak zwiększyć bezpieczeństwo rozliczeń podatkowych*, Biznes.gov.pl, <https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/podatki-i-ksiegowosc/chce-rozliczac-pit/jak-zwiekszyc-bezpieczenstwo-rozliczen-podatkowych> (dostęp: 25.11.2020 r.).

<sup>26</sup> Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK ZU 2004, nr 5/A, poz. 41.

<sup>27</sup> A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 14-20.

<sup>28</sup> Zob. M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – czy jest zagrożeniem dla podatników?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 12.

Jeśli chodzi o przepisy, które zostały wprowadzone od 15 lipca 2016 r., to umożliwiły one Szeffowi Krajowej Administracji Skarbowej stosowanie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Na ich temat wypowiedział się m.in. ówczesny wiceprzewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych – Dariusz M. Malinowski. Jak zaznaczył, „przede wszystkim bardzo wątpliwe jest osiągnięcie zamierzonych przez rząd wpływów z tytułu wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Moim zdaniem, podstawowym zagrożeniem dla podatników jest stosowanie wskazanej klauzuli jako powszechnego instrumentu w trakcie kontroli podatkowej. Zgodnie z zapewnieniami Ministerstwa Finansów powoływanie się na klauzulę unikania opodatkowania ma być sporadyczne i ma znaleźć zastosowanie w zaledwie kilku przypadkach w ciągu roku. To bardzo optymistyczne założenie dla podatników. Taka sytuacja ma miejsce w Wielkiej Brytanii; ale niestety doświadczenie płynące z polskiego życia gospodarczego każe wątpić w podobne podejście również na naszym gruncie. Jestem pełen obaw, że klauzula będzie dotyczyła w sposób powszechny małych i średnich przedsiębiorców”<sup>29</sup>.

Sporne kwestie, takie jak: przesłanka wartości korzyści podatkowych osiągniętych z tytułu kwestionowanej czynności, przesłanka niezalatwienia w terminie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej oraz przesłanka możliwości zastosowania przepisów szczególnych, zostały usunięte w 2019 r. z katalogu zawartego w art. 119b o.p. Zgodnie z art. 119b § 1 pkt 2 klauzuli nie stosuje się do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą. Opinia zabezpieczająca stwierdza, że przedstawione we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej okoliczności wskazują, że nie ma do nich zastosowania klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Z treści przepisu wynika, że klauzuli nie stosuje się w „zakresie objętym opinią”, co oznacza, że może ona dotyczyć tylko części stanu faktycznego sprawy i w konsekwencji wiązać organ podatkowy tylko w tym zakresie<sup>30</sup>. Jak stanowi z kolei art. 119d o.p. w obecnym brzmieniu, przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę ekonomiczne cele czynności, wskazane przez podatnika. Istotną zmianą, która stała się zagrożeniem dla podatników, było również wprowadzenie sankcji podatkowej dla podmiotów objętych decyzją wydaną z zastosowaniem klauzuli

---

<sup>29</sup> A. Hołda, *Zmiany w podatkach i księgowości 2020 r. z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej*, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzględnieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>.

<sup>30</sup> Zob. B. Dauter, uwagi do art. 119b, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, Warszawa 2019.

w postaci obciążenia dodatkowym zobowiązaniem podatkowym<sup>31</sup>. Dodatkowo podatnik nie może skorzystać z ochrony wynikającej z indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przypadku, gdy stan faktyczny bądź zdarzenie przyszłe zostaną potraktowane jako zdarzenie, do którego ma zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. W takim wypadku jest wyłączona ochrona przewidziana indywidualną interpretacją przepisów prawa podatkowego dla podmiotu, który ją uzyskał<sup>32</sup>.

## **10. UWAGI KOŃCOWE**

Podsumowując powyższe rozważania, należy podkreślić, że unikanie opodatkowania jest, zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami prawa podatkowego, działaniem legalnym.

Warto zaznaczyć ponadto, że klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania występuje współcześnie na świecie dość powszechnie. Rozciąga się przez wiele krajów europejskich i pozaeuropejskich. Przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu z tych krajów, w tym takich, które mają systemy prawne zbliżone do polskiego<sup>33</sup>. Istnienie i stosowanie klauzuli jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi główny instrument, który służy organom podatkowym do walki z uchylaniem się przez podatników od opodatkowania. Należy podkreślić, że obowiązujące teraz regulacje o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są bardzo restrykcyjne dla podatników.

W wyniku tego, że podatnicy coraz częściej wykorzystują możliwość unikania opodatkowania, system podatkowy staje się zazwyczaj niejednoznaczny, niezrozumiały i przestaje być spójny dla podatników, a skutki korzyści podatkowych jednych podatników, którzy unikają podatków, są ponoszone przez tych, którzy nie chcą lub nie mogą unikać podatków. Przepisy mające na celu zmniejszenie występowania zjawiska unikania opodatkowania dążą do zapewnienia przestrzegania konstytucyjnej zasady równości prawa. Z drugiej strony z zasady państwa prawa wynikają przeróżne prawa dla podatników, które udostępniają im możliwość

---

<sup>31</sup> Zob. A. Kuchta, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Krajowa Izba Doradców Podatkowych, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/742018,2,Klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania-w-polskim-prawie-podatkowym.html> (dostęp: 19.05.2016 r.).

<sup>32</sup> Biznes.gov.pl, *Jak zwiększyć bezpieczeństwo rozliczeń podatkowych*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/podatki-i-ksiegowosc/chce-rozliczac-pit/jak-zwiekszy-bezpieczenstwo-rozliczen-podatkowych> (dostęp: 25.11.2020 r.).

<sup>33</sup> Uzasadnienie dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, orka.sejm.gov.pl., <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367-uzasadnienie.docx>.

kształtowania swoich zobowiązań podatkowych w taki sposób, by móc w pewien sposób ograniczyć obciążenia podatkowe<sup>34</sup>.

Okaze się, czy obowiązująca klauzula faktycznie powoduje zwiększenie wpływów do budżetu z tytułu podatków dochodowych przy jednoczesnym powstrzymaniu się organów od ingerencji w działalność podatników, którzy nie są nastawieni na unikanie opodatkowania. Dodatkowo warto pamiętać treść art. 2a o.p., który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika<sup>35</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Dauter B., uwagi do art. 119b, [w:] S. Babiarsz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Etel L., uwagi do art. 119d, [w:] R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Glumińska-Pawlic J., *Wpływ klauzuli na zjawisko unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, D.J. Gajewski (red.), Warszawa 2018.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Kondej M., *Zmiany w przepisach klauzuli ogólnej, przeciwko unikaniu opodatkowania wchodzące w życie w 2019 r.*, „Praktyka Podatkowa” 2018, nr 1.
- Krywan T., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. K.J. Musiał, (2019).
- Ladziński A., *Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1.
- Liszewski G., uwagi do art. 119c, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), Gdańsk 2020.
- Ceny transferowe. 259 wyjaśnień i interpretacji*, Część VIII, Rozdział XIX; J.F. Mika (red.), Warszawa 2018.
- Olesińska A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność?*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), Warszawa 2016.
- Stefaniak M., *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5.
- Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – czy jest zagrożeniem dla podatników?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 12.
- Werner A., *Rozdział 1 Istota unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, D.J. Gajewski (red.), Warszawa 2018.

---

<sup>34</sup> Zob. A. Werner, *Rozdział 1 Istota unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, D.J. Gajewski (red.), Warszawa 2018.

<sup>35</sup> Zob. J. Glumińska-Pawlic, *Wpływ klauzuli na zjawisko unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, D.J. Gajewski (red.), Warszawa 2018.

## **Publikacje elektroniczne**

Hołda A., *Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej*, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzględnieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>.

*Jak zwiększyć bezpieczeństwo rozliczeń podatkowych*, Biznes.gov.pl, 25.11.2020, <https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/podatki-i-ksiegowosc/chce-rozliczac-pit/jak-zwiekszyc-bezpieczenstwo-rozliczen-podatkowych>.

*Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Redakcja Portalu Podatkowego, <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania/> (dostęp: 28.12.2020 r.).

Kuchta A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Krajowa Izba Doradców Podatkowych, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/742018,2,Klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania-w-polskim-prawie-podatkowym.html> (dostęp: 19.05.2016 r.)

Moczyłowska W., *Rada do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania powołana 29.10.2020 r.*, <https://www.prawo.pl/podatki/rada-do-spraw-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkowania-druga,504140.html>.

*Słownik języka polskiego PWN*, W. Doroszewski (red.), (<https://sjp.pwn.pl/sjp/rozsadny;2517224.html>).

## **Orzecznictwo**

Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK ZU 2004, nr 5/A, poz. 41.

Wyrok NSA w Łodzi z 29.06.2019 r., II FSK 2594/17.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 21.04.2005 r., I SA/Wr 3065/03, Lex nr 715543.

## **Clause against tax avoidance**

### **SUMMARY**

The purpose of the text is to discuss the effects of the clause against tax avoidance, existing in Art. 119a – 119d of the Tax Ordination. The authors described the genesis of the clause, its premises and application procedures, as well as explained its consequences for taxpayers. The text also discusses the clause against tax avoidance in other countries and the Council for Counteraction of Tax Avoidance.

**Key words:** tax avoidance, tax optimization, Tax Ordination, GAAR, artificial method of operation, Council for Counteraction of Tax Avoidance, tax advantage, clause against tax avoidance, tax law

