



Instytut Legislacji i Prac Parlamentarnych

Naczelnej Rady Adwokackiej

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa

tel. 22 505 25 02, fax 22 505 08

e-mail: nra@nra.pl www.nra.pl

Warszawa, dnia 2 października 2025 r.

Dot. DTS4.8084.1.2025

DA.023.229.2025

OPINIA

dotycząca oceny funkcjonowania obecnie obowiązujących przepisów Działu IIIA Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania – ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹

1. Przedmiot i zakres opinii

Niniejsza opinia została przygotowana w ramach konsultacji podatkowych ogłoszonych przez Ministra Finansów i Gospodarki ², dotyczących oceny funkcjonowania przepisów Działu IIIA Ordynacji podatkowej – *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*.

Konsultacje te mają szczególne znaczenie – w 2026 r. upłynie dziesięć lat od wprowadzenia do polskiego systemu prawnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania³. Jest to właściwy moment, aby ocenić, czy regulacja odpowiada potrzebom praktyki i wymogom prawa unijnego, a także zaproponować kierunki jej ewentualnej nowelizacji, uwzględniając zmiany otoczenia prawnego i gospodarczego.

Dotychczasowe doświadczenia wskazują na potrzebę doprecyzowania niektórych rozwiązań – w szczególności w zakresie przesłanek stosowania klauzuli, kompetencji Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz modelu funkcjonowania opinii zabezpieczających – tak, aby regulacje te w pełni realizowały swoje funkcje i pozostawały w zgodzie ze standardami prawa unijnego. Nie negując potrzeby zwalczania agresywnych

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.)

² Zob. zawiadomienie Ministra Finansów i Gospodarki o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z dnia 11 września 2025 r., nr DTS4.8084.1.2025 (dalej: „Zawiadomienie”).

³ Na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.).

form optymalizacji podatkowej, należy dążyć do tego, aby stosowane rozwiązania zachowywały równowagę między skutecznością fiskalną a ochroną praw podatników. Proponowane kierunki zmian służą doprecyzowaniu regulacji i wzmocnieniu ich funkcji gwarancyjnej, tak aby przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym – jako cel o istotnym znaczeniu społecznym – było realizowane w sposób spójny z podstawowymi zasadami systemu prawa. W dłuższej perspektywie powinno to sprzyjać większej stabilności i transparentności systemu podatkowego.

Choć zakres konsultacji został formalnie określony jako ocena przepisów Działu IIIA, problematyka przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wiąże się także z zagadnieniami wykraczającymi poza ten dział. W ocenie autorów również one powinny być przedmiotem analizy na etapie oceny obowiązujących regulacji i planowanych prac legislacyjnych – jako element całościowej oceny spójności i efektywności systemu.

2. Autorzy opinii

Opinia została sporządzona przez Zespół ds. opiniowania i sporządzania projektów legislacyjnych w zakresie prawa podatkowego Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej.

Osoby kontaktowe:

- Katarzyna Gwizdak, aplikantka adwokacka, doradca podatkowy (katarzyna.gwizdak@gmail.com);
- Tomasz Głozowski, adwokat, doradca podatkowy (t.glozowski@glozowski.com).

3. Tabela uwag⁴

Lp.	Podmiot zgłaszający uwagę	Przepis ustawy	Zagadnienie	Treść opinii / wniosku / komentarza do przepisu i zagadnienia
1.	<i>Zespół ds. opiniowania i sporządzania projektów legislacyjnych w zakresie prawa podatkowego Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej w składzie:</i> • <i>Marceli Chałubiński, aplikant adwokacki,</i> • <i>Tomasz Głozowski, adwokat, doradca podatkowy,</i> • <i>Martin Groeger, adwokat,</i>	Art. 119a § 1 o.p.	<i>Przesłanka sprzeczności (uznanie korzyści podatkowej za sprzeczną w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu)</i>	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„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).”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie przepisu prawa podatkowego, było</i>

⁴ Sporządzona według wzoru opublikowanego w załączniku do Zawiadomienia.

	• Katarzyna Gwizdak, aplikantka adwokacka, doradca podatkowy, • Tomasz Konarzewski, adwokat, • Maksymilian Olejniczak, adwokat, • Paweł Turek, adwokat, doradca podatkowy.			<i>głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)."</i> Uzasadnienie: Proponowana zmiana zmierza do doprecyzowania zakresu przesłanki sprzeczności i ujednolicenia jej z regulacją wynikającą z art. 6 ust. 1 Dyrektywy ATAD, który odnosi przesłankę sprzeczności wyłącznie do sprzeczności korzyści podatkowej „z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego”, por. art. 6 ust. 1 Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.⁵: „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.”. Obecne brzmienie, odwołujące się do „ustawy podatkowej lub jej przepisu”, może być postrzegane jako sformułowanie szersze niż wymagają tego przepisy unijne. Może to rodzić ryzyko interpretowania celów całej ustawy w sposób ogólny, co w praktyce zwiększa uznaniowość organów podatkowych. W świetle powyższego zasadne jest rozważenie przez ustawodawcę zmiany obecnego ujęcia przesłanki sprzeczności i odniesienie jej do sprzeczności z „mającym zastosowanie przepisem prawa podatkowego” w
--	---	--	--	---

⁵ 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. U. UE. L. z 2016 r. Nr 193, str. 1 z późn. zm.; dalej: „Dyrektywa ATAD”).

			rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., który definiuje pojęcie „przepisów prawa podatkowego”. Rozwiązanie to pozwoliłoby z jednej strony na zwiększenie spójności z prawem unijnym, a z drugiej na ograniczenie ryzyka nadmiernie szerokiej interpretacji celów ustawy podatkowej poprzez podniesienie przejrzystości i przewidywalności stosowania klauzuli.
2.		Art. 119a § 2 o.p.	<i>Czynność odpowiednia</i> Aktualne brzmienie przepisu: <i>„W sytuacji [unikania opodatkowania] skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„W sytuacji unikania opodatkowania skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, zgodnie z mającym zastosowanie przepisem prawa podatkowego.”</i> Uzasadnienie: Obecne brzmienie przepisu odnosi się wyłącznie do hipotetycznego „stanu rzeczy”, co może prowadzić do niejasności interpretacyjnych przy ustalaniu skutków podatkowych. Brakuje bowiem wyraźnego powiązania tego stanu rzeczy z konkretną normą prawa podatkowego. Analogicznie jak w przypadku przesłanki sprzeczności – dodanie odniesienia do „mającego zastosowanie przepisu prawa podatkowego” doprecyzowałoby regulację i zapewniło spójność z art. 6 ust. 1 Dyrektywy ATAD, który wiąże mechanizm GAAR z oceną na tle „mającego zastosowanie prawa podatkowego”.

			Zmiana ta miałaby charakter porządkujący – wskazywałaby wprost, że określanie skutków podatkowych czynności odpowiedniej odbywa się zawsze w oparciu o obowiązującą normę prawną, a nie tylko na podstawie hipotetycznego modelu zdarzeń. Takie doprecyzowanie zwiększyłoby przewidywalność i transparentność stosowania klauzuli.
3.		Art. 119a § 3 o.p.	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„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 może polegać także na zaniechaniu działania.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„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 mającego zastosowanie przepisu prawa podatkowego, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.”</i> Uzasadnienie: Obecne brzmienie przepisu przewiduje, że czynność odpowiednia to taka, której podmiot dokonałby, kierując się celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej „sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”.

			Analogicznie jak w przypadku art. 119a § 1-2 o.p., zasadne jest doprecyzowanie sformułowania poprzez odwołanie się do „przedmiotu lub celu mającego zastosowanie przepisu prawa podatkowego”, zgodnie z art. 3 pkt 2 o.p. i art. 6 ust. 1 Dyrektywy ATAD. Zmiana ta miałaby charakter porządkujący – zapewniałaby wewnętrzną spójność systemową, zwiększała przewidywalność stosowania klauzuli oraz harmonizowała przepisy krajowe z rozwiązaniami przewidzianymi w prawie unijnym.
4.		Art. 119c § 1 o.p.	<i>Przesłanka sztuczności</i> Aktualne brzmienie przepisu: <i>„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.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„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 z uzasadnionych przyczyn gospodarczych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.”</i> Uzasadnienie: Art. 6 ust. 1-2 Dyrektywy ATAD wskazuje, że uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, gdy nie zostało ono wprowadzone z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.

			Polskie brzmienie przepisu wprowadza dodatkowe kryterium „dominującej mierze”, które znacząco zawęża zakres uzasadnionych działań gospodarczych i nie znajduje bezpośredniego odpowiednika w przepisach unijnych. Dodanie tego kryterium w praktyce może prowadzić do przeniesienia na etap badania przesłanki sztuczności elementu wartościowania celów podatnika. Taka ocena powinna być jednak dokonywana dopiero w ramach odrębnej przesłanki intencjonalności (celu podatkowego), a nie na etapie ustalania czy czynność ma charakter rzeczywisty. Rozróżnienie obu przesłanek jest kluczowe dla spójnego stosowania konstrukcji GAAR⁶. Ponadto obecny przepis odwołuje się do wzorca „podmiotu działającego rozsądnie i kierującego się zgodnymi z prawem celami”, który nie został bliżej zdefiniowany. Może to prowadzić do rozbieżności i nieprzewidywalności orzecznictwa. Wnioski <i>de lege ferenda</i>: • zasadna jest rezygnacja z kryterium „dominującej mierze” i przyjęcie jako przesłanki wyłączającej sztuczność sformułowania o „uzasadnionych przyczynach gospodarczych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną”, • zmiana ta przywróciłaby odrębność pomiędzy przesłanką sztuczności (nierzeczywistości) a przesłanką intencjonalności (celu podatkowego), zgodnie z konstrukcją przyjętą w prawie unijnym i doktrynie,
--	--	--	---

⁶ Zob. M. Stefaniak, *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, PP 2020, nr 5, s. 23-28; por. M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis 2018.

			w celu zapewnienia jednolitej praktyki stosowania prawa zasadne byłoby uzupełnienie regulacji o objaśnienia Ministra Finansów, które na przykładach wyjaśniłyby m.in. pojęcie „rozsądnie działającego podmiotu” czy zakres „uzasadnionych przyczyn gospodarczych”.
5.		Art. 119d o.p. <i>Przesłanka intencji (uznanie czynności za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej)</i>	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„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.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„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, inne podmioty uczestniczące w czynności, jak również ustalone przez organ, oceniając ich istotność względem korzyści podatkowej.”</i> Uzasadnienie: Obowiązujące brzmienie przepisu ogranicza ocenę intencji wyłącznie do celów ekonomicznych wskazanych przez stronę. W praktyce może prowadzić to do pominięcia innych okoliczności – w szczególności celów przedstawionych przez pozostałych uczestników czynności (co ma szczególne znaczenie w sprawach unikania opodatkowania, które często obejmują zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonywanych również przez różne podmioty – por. art. 119f § 1 o.p.) – a także celów ustalonych samodzielnie przez organ w toku postępowania.

				Taka konstrukcja nie pozostaje w pełnej zgodzie z zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.), która wymaga od organu dążenia do wszechstronnego ustalenia stanu faktycznego. W postępowaniu dotyczącym zastosowania klauzuli GAAR – ze względu na jego szczególny i dolegliwy charakter – potrzeba stosowania wysokich standardów badania i oceny intencji stron nabiera szczególnego znaczenia. W pierwotnym brzmieniu przepisu⁷ ustawodawca przewidywał dodatkowe kryterium – odniesienie do „małej istotności” innych celów ekonomicznych lub gospodarczych – które stanowiło punkt odniesienia przy ocenie proporcji pomiędzy celem podatkowym a innymi celami. Obecnie brak takiego kryterium może utrudniać jednolitą praktykę stosowania przepisu. Jak wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych, po nowelizacji należy odróżnić sytuację, w której wymagane było wykazanie, że cele ekonomiczne są mało istotne, od obowiązku jedynie wzięcia pod uwagę wskazanych przez stronę celów przy ocenie, czy korzyść podatkowa była głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności⁸. Taka interpretacja potwierdza zmianę charakteru przesłanki intencjonalności, przesuwając akcent z obiektywnej oceny proporcji celów na obowiązek formalnego uwzględnienia wyłącznie celów zadeklarowanych przez stronę. W praktyce prowadzi to do ograniczenia pełnej i wszechstronnej analizy relacji pomiędzy celem podatkowym a innymi celami, co może negatywnie wpływać na standardy rzetelnego ustalenia spełnienia przesłanki intencji.
--	--	--	--	--

⁷ W brzmieniu obowiązującym do czasu nowelizacji 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 (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193) przepis przewidywał, że: „Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.”

⁸ Por. wyrok NSA z 30 listopada 2021 r., sygn. II FSK 860/21.

				Wnioski <i>de lege ferenda</i>: • Zasadne jest rozszerzenie przepisu tak, aby obejmował także cele wskazane przez inne podmioty uczestniczące w czynności (lub zespole czynności), jak również cele ustalone samodzielnie przez organ. • Organ powinien przy tym dokonywać oceny istotności tych celów w relacji do korzyści podatkowej.
6.		Art. 119h § 1-2 o.p.	Zasięgnięcie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a.</i> <i>§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„§ 1. Strona oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej mogą, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a, chyba że opinia została już wcześniej wydana.</i> <i>§ 2. (uchylony).</i> Uzasadnienie: Obecnie inicjatywa w zakresie zasięgnięcia opinii Rady przysługuje przede wszystkim Szefowi KAS, natomiast strona ma możliwość złożenia wniosku dopiero na etapie odwołania od decyzji I instancji.

				Przepis nie precyzuje przy tym, czy wniosek strony w odwołaniu ma charakter zawity, ani czy przysługuje on przy ewentualnym ponownym rozpoznaniu sprawy (w wyniku prawomocnego wyroku sądu administracyjnego). Brak jednoznaczności w tym zakresie może budzić wątpliwości co do zakresu ochrony procesowej podatnika. Rozszerzenie inicjatywy na stronę już w toku postępowania pozwoliłoby na wzmocnienie przejrzystości i równowagi proceduralnej oraz wzmocnienie gwarancyjnej funkcji Rady, zgodny z jej <i>ratio legis</i> jako instrumentu gwarancyjnego dla podatnika⁹.
7.		Art. 119i § 1 o.p.	Wydanie opinii przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„W sprawie, w której zwrócono się do Rady o wydanie opinii, Rada może zwrócić się o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy do strony, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jak również do innych podmiotów, jeżeli uzna to za niezbędne dla wydania opinii.”</i> Uzasadnienie: Obecne brzmienie przepisu przewiduje, że Rada może zwrócić się o informacje wyłącznie do strony oraz Szefa KAS. Takie ujęcie nie odpowiada charakterowi spraw dotyczących unikania opodatkowania, które bardzo często obejmują zespół powiązanych ze sobą czynności, w

⁹ Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy z 22 marca 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367, Sejm VIII Kadencji, s. 6.

				tym dokonanych przez różne podmioty (por. art. 119f § 1 o.p.). W praktyce oznacza to, że Rada, wydając opinię w sprawie, w której uczestniczy więcej niż jeden podmiot, nie ma możliwości samodzielnego uzyskania informacji od tych podmiotów, lecz musi opierać się wyłącznie na stanowiskach strony i organu. Takie rozwiązanie może prowadzić do ograniczenia wartości merytorycznej opinii Rady, osłabiając jej rolę jako niezależnego organu eksperckiego w przypadku złożonych zespołów czynności, angażujących więcej – niż strona – podmiotów. Wnioski <i>de lege ferenda</i>: • W ślad za proponowaną zmianą w art. 119h § 1-2 o.p. postuluje się dostosowanie przepisu do modelu, w którym inicjatywa wystąpienia do Rady o opinię przysługuje – na każdym etapie postępowania – zarówno stronie, jak i Szefowi KAS. • Zasadne jest rozszerzenie katalogu podmiotów, od których Rada może żądać informacji, także o inne podmioty, które brały udział w czynności lub których udział jest istotny dla rzetelnej oceny zasadności zastosowania klauzuli GAAR.
8.		Art. 119m § 1 o.p.	<i>Zadania Rady</i>	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.”</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności wydania decyzji z zastosowaniem art. art. 119a § 1 lub środków ograniczających umowne</i>

			<i>korzyści w indywidualnych sprawach. W tym celu Rada dokonuje oceny wystąpienia przesłanek zastosowania art. 119a, wskazanej przez Szefa KAS czynności odpowiedniej, ustalonej korzyści podatkowej oraz czynności lub zespołu czynności będących przedmiotem postępowania."</i> Uzasadnienie: Obecne brzmienie art. 119m § 1 o.p. określa zadania Rady w sposób ogólny, ograniczając je do opiniowania zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. Taki zakres, choć zgodny z celem powołania Rady, nie wskazuje jednoznacznie, jakie elementy powinny być przedmiotem jej analizy. Może to prowadzić do ograniczonego wykorzystania potencjału Rady jako niezależnego organu eksperckiego. Proponowana zmiana zmierza do doprecyzowania zadań Rady poprzez wskazanie, że jej opinia powinna obejmować w szczególności ocenę: (i) wystąpienia przesłanek zastosowania art. 119a § 1 (intencja, sprzeczność, sztuczność), (ii) czynności odpowiedniej wskazanej przez Szefa KAS, (iii) ustalonej korzyści podatkowej, (iv) czynności lub zespołu czynności będących przedmiotem postępowania. Takie ujęcie zwiększyłoby przejrzystość i spójność opinii wydawanych przez Radę, a także wzmocniłoby jej gwarancyjną funkcję.
9.		Art. 119t o.p. w zw. z art. 119i § 7 o.p. <i>Publikacja opinii Rady</i>	Aktualne brzmienie przepisu: <i>„Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych."</i>

				Proponowane brzmienie przepisu: <i>§ 1. Opinie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w ich treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</i> <i>§ 2. Wraz z opinią, o której mowa w § 1, publikuje się zgłoszone zdania odrębne członków Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w ich treści.</i> Uzasadnienie: Zgodnie z art. 119i § 7 o.p. członkowie Rady mają prawo do składania zdań odrębnych, jednak obowiązujące przepisy nie przewidują ich publikacji. W praktyce oznacza to, że opinia publiczna oraz podatnicy otrzymują wyłącznie stanowisko większości, co nie zawsze w pełni oddaje charakter dyskusji i ewentualne rozbieżności interpretacyjne. Publikacja zdań odrębnych podniosłaby transparentność działania Rady i zwiększyła wartość edukacyjną jej opinii. Zdania odrębne pozwalają bowiem wskazać alternatywne sposoby interpretacji i pokazują, że określone zagadnienia prawne mogą być oceniane w różny sposób. Wprowadzenie obowiązku publikowania zdań odrębnych nie tylko wzmacniałoby gwarancyjny charakter instytucji Rady, lecz także podnosiłoby standardy edukacyjne i informacyjne w zakresie praktyki stosowania przepisów klauzulowych.
10.		Art. 119y § 2 o.p.	Odmowa wydania opinii zabezpieczającej	Aktualne brzmienie przepisu:

				„Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1.” Proponowane brzmienie przepisu: „Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności ma zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności ma zastosowanie art. 119a § 1.” Uzasadnienie: Obowiązujące obecnie sformułowanie „może mieć zastosowanie” wprowadza niższy – niż w poprzednim stanie prawnym¹⁰ – próg odmowy wydania opinii zabezpieczającej. W konsekwencji odmowa może być wydana także w sytuacjach, w których organ nie dysponuje pełnym przekonaniem co do spełnienia przesłanek GAAR, a jedynie dostrzega ich potencjalną możliwość. Taki model zbliża konstrukcję odmowy wydania opinii zabezpieczającej do rozwiązania funkcjonującego w
--	--	--	--	---

¹⁰ W brzmieniu obowiązującym do czasu nowelizacji 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 (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193) przepis przewidywał odmowę wydania opinii zabezpieczającej wyłącznie w przypadku, gdy przedstawione we wniosku okoliczności wskazywały, że do czynności ma zastosowanie art. 119a.

				odniesieniu do interpretacji indywidualnych, gdzie podstawą odmowy jest „uzasadnione przypuszczenie”, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 (por. art. 14b § 5b pkt 1 o.p.). Instytucja opinii zabezpieczających została jednak pomyślana jako instrument o szczególnym charakterze gwarancyjnym – minimalizującym skutki związane z wejściem w życie GAAR¹¹. Zatarcie tej różnicy osłabia funkcję ochronną opinii zabezpieczających i może prowadzić do sporów interpretacyjnych dotyczących przesłanek odmowy, co znajduje odzwierciedlenie w praktyce orzeczniczej¹². Powrót do pierwotnego brzmienia przepisu, w którym odmowa była możliwa wyłącznie w przypadku stwierdzenia, że GAAR ma zastosowanie, lepiej realizowałaby <i>ratio legis</i> opinii tej instytucji. Wprowadzenie takiego rozwiązania zwiększyłoby przejrzystość i jednoznaczność oceny sytuacji podatnika, a zarazem wzmocniłoby gwarancyjną rolę opinii zabezpieczających, bez uszczerbku dla skuteczności stosowania samej klauzuli.
11.		Art. 14b § 5b i 5d w zw. z art. 119a § 1 o.p.	Odmowa wydania interpretacji indywidualnej ze względu na uzasadnione	Aktualne brzmienie przepisu: „§ 5b. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów

¹¹ Por. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy z 22 marca 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367, Sejm VIII Kadencji, s. 6: „W celu zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.”.

¹² Por. wyroki: NSA z 11 stycznia 2022 r., sygn. II FSK 1261/21 oraz WSA w Warszawie z: 9 stycznia 2024 r., sygn. III SA/Wa 2098/23; z 23 października 2024 r., sygn. III SA/Wa 1812/24; z 20 października 2022 r., sygn. III SA/Wa 102/22.

			<i>przypuszczenie opodatkowania</i> <i>unikania</i>	<i>stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:</i> <i>1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub</i> <i>2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub</i> <i>3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.</i> <i>§ 5d. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców."</i> Proponowane brzmienie przepisu: <i>„§ 5b. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione podejrzenie, że mogą:</i> <i>1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub</i> <i>2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub</i> <i>3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.</i> <i>§ 5d. Powzięcie uzasadnionego podejrzenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców."</i> Uzasadnienie: Obowiązujące brzmienie art. 14b § 5b i 5d o.p. posługuje się przesłanką „uzasadnionego przypuszczenia”. W
--	--	--	---	--

				praktyce oznacza to, że odmowa wydania interpretacji indywidualnej może nastąpić także w sytuacjach, w których brak jest obiektywnych przesłanek wskazujących na wysokie prawdopodobieństwo zastosowania klauzuli GAAR, a podstawą rozstrzygnięcia pozostaje ogólna ocena organu. Takie podejście znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie, zgodnie z którym organ interpretacyjny nie ma obowiązku wskazywania wszystkich przesłanek zastosowania klauzuli – wystarczające jest odwołanie się do elementów mogących potencjalnie świadczyć o jej zastosowaniu¹³. Rozwiązanie to budzi jednak wątpliwości systemowe. Po pierwsze, ustawodawca już obecnie przewidział, że interpretacje indywidualne nie wywołują skutku ochronnego w przypadku zastosowania klauzuli GAAR (por. art. 14na o.p.). Oznacza to, że nawet uzyskanie interpretacji nie chroni podatnika przed konsekwencjami stwierdzenia unikania opodatkowania. Po drugie, wskazana przesłanka nie została powiązana z żadnym obiektywnym kryterium, co w praktyce umożliwia wydawanie odmów opartych na domniemaniach. W tym kontekście zasadne wydaje się podniesienie standardu warunkującego odmowę wydania interpretacji z „uzasadnionego przypuszczenia” do „uzasadnionego podejrzenia”. Nowe sformułowanie wprowadzałoby wyższy poziom wymagań, obligując organ do wskazania konkretnych, obiektywnie weryfikowalnych okoliczności,
--	--	--	--	--

¹³ Por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 10 października 2023 r., sygn. III FSK 3235/21; z 5 listopada 2024 r., sygn. II FSK 996/24.

				które uzasadniają prawdopodobieństwo zastosowania GAAR. Zwrot „uzasadnione podejrzenie” ma swoje ugruntowane rozumienie na gruncie procedury karnej, gdzie wymaga oparcia się na konkretnych i weryfikowalnych okolicznościach, a nie na domysłach czy przypuszczeniach¹⁴. W praktyce oznaczałoby to konieczność wykazania wysokiego prawdopodobieństwa zastosowania GAAR, a nie jedynie hipotetycznej możliwości jego zaistnienia. Wprowadzenie tego standardu nie oznaczałoby konieczności prowadzenia przez organ szczegółowego postępowania dowodowego, lecz wymagałoby wskazania elementów wniosku, które w sposób racjonalny i obiektywny uzasadniają ryzyko zastosowania GAAR. Rozwiązanie to zwiększyłoby przejrzystość praktyki interpretacyjnej i ograniczyło ryzyko arbitralności, nie osłabiając jednocześnie ochrony interesów fiskalnych państwa, skoro moc ochronna interpretacji i tak nie znajduje zastosowania w przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania.
--	--	--	--	---

Adw. Dorota Kulińska

Członek Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej, Dyrektor Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej

Dyrektor
Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych
przy Naczelnej Radzie Adwokackiej

adw. Dorota Kulińska

¹⁴ Zob. T. Grzegorzczak, *Dowody w procesie karnym*, s. 13 i n.

