

# KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Mikołaj Kondej

---

---

---

# KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Mikołaj Kondej

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 stycznia 2024 r.

Recenzent

Dr hab. Aleksander Werner, profesor Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

**prawolubni**<sup>♥</sup>

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-046-3

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

Rodzinie,  
dzięki której poświęceniu  
udało mi się znaleźć czas na  
napisanie tej publikacji

---

## SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	21
---------------------	----

Wprowadzenie .....	25
--------------------	----

### Część I

#### ZAGADNIENIA WSTĘPNE

#### Rozdział 1

<b>Charakter prawa podatkowego a unikanie opodatkowania....</b>	<b>39</b>
1.1. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego a zjawisko unikania opodatkowania.....	39
1.1.1. Geneza i cel podatków .....	40
1.1.2. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego.....	41
1.1.3. Swoboda kreowania norm prawa podatkowego a problem unikania opodatkowania.....	43
1.1.3.1. Wymóg generalnego charakteru norm prawa podatkowego.....	43
1.1.3.2. Niedostosowanie zakresowe przepisu a unikanie opodatkowania.....	45
1.1.3.3. Trudność w identyfikowaniu zależności życia gospodarczego, społecznego i systemu prawnego .....	46
1.1.3.4. Wpływ przyjmowanych zasad wykładni prawa na możliwość unikania opodatkowania.....	47

1.2. Zarys problematyki wykładni prawa podatkowego.....	48
1.2.1. Granica językowa wykładni.....	48
1.2.1.1. Istota granicy językowej wykładni.....	48
1.2.1.2. Trudności w precyzyjnym wyznaczeniu granicy językowej wykładni.....	53
1.2.1.3. Możliwość unikania opodatkowania jako konsekwencja funkcjonowania granicy językowej wykładni.....	56
1.2.2. Wykładnia celowościowa i wykładnia funkcjonalna .....	56
1.2.2.1. Cel ustawodawcy.....	57
1.2.2.2. Cel ustawy.....	59
1.2.2.3. Cel ustanowienia reguły .....	61
1.2.3. Wykładnia systemowa .....	62
1.2.4. Wykładnia prounijna.....	63
1.2.5. Miejsce klauzul antyabuzywnych w procesie wykładni prawa.....	65

## Rozdział 2

### Kontekst historyczny zwalczania unikania opodatkowania

<b>w Polsce</b> .....	69
2.1. Antyabuzywna praktyka orzecznicza .....	69
2.2. Pierwotna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 24b o.p.).....	71
2.3. Próby rekonstrukcji klauzuli po wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 4/03 .....	76
2.4. Artykuł 199a Ordynacji podatkowej .....	77
2.5. Brak możliwości zwalczania unikania opodatkowania przy wykorzystaniu cywilnoprawnej instytucji obejścia prawa .....	80
2.6. Rys historyczny związany z wprowadzeniem obecnie obowiązujących przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania .....	81

**Rozdział 3**

<b>Kontekst międzynarodowy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania</b> .....	83
3.1. Istota nadużycia prawa w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości .....	83
3.1.1. Dwuczłonowy test nadużycia prawa.....	83
3.1.2. Zarys problematyki stosowania norm antyabuzyjnych poruszanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym podatków dochodowych.....	87
3.1.3. Zakaz nadużycia prawa jako metoda wykładni przepisów .....	98
3.2. Pierwotna klauzula a zalecenie Komisji Europejskiej w sprawie agresywnego planowania podatkowego .....	101
3.3. Obecna klauzula jako implementacja dyrektywy ATA...	102
3.3.1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a art. 6 dyrektywy ATA – uwagi ogólne.....	105
3.3.2. Dyrektywa ATA – standard minimalny czy wiążący? Polska klauzula – implementacja ścisła czy rozszerzająca?.....	108
3.3.3. Rola dyrektywy ATA i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości przy interpretacji polskich przepisów .....	111

**Część II**

**WARUNKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA**

**Rozdział 4**

<b>Uwagi wstępne</b> .....	115
4.1. Zarys warunków zastosowania klauzuli.....	115
4.2. Kluczowe zmiany w treści warunków zastosowania klauzuli na przestrzeni czasu.....	118

**Rozdział 5**

<b>Zaistnienie czynności lub zespołu powiązanych czynności</b> ....	121
5.1. Pojęcie czynności.....	121

5.2. Stosowanie klauzuli do zespołu czynności.....	124
5.2.1. Wymóg powiązania zespołu czynności a dyspozycja klauzuli .....	132
5.2.2. Zespół czynności a definicja uzgodnienia w dyrektywie ATA.....	134
5.2.3. Możliwe podejścia do sposobu identyfikacji zespołu czynności.....	137
5.2.4. Konkluzje w zakresie stosowania klauzuli do zespołu czynności .....	148

## Rozdział 6

<b>Wystąpienie korzyści podatkowej .....</b>	<b>153</b>
6.1. Ocena istnienia korzyści podatkowej przez pryzmat zasad opodatkowania stanu kontrfaktycznego.....	154
6.2. Rodzaje korzyści podatkowych.....	156
6.2.1. Niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości.....	157
6.2.2. Powstanie lub zawyżenie straty podatkowej .....	159
6.2.3. Powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku .....	160
6.2.4. Brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika.....	161
6.3. Wylimitowanie korzyści podatkowych przez podatnika a możliwość zastosowania klauzuli .....	164

## Rozdział 7

<b>Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (warunek sprzeczności) ...</b>	<b>167</b>
7.1. Kontekst warunku sprzeczności .....	169
7.1.1. Aspekt historyczny definicji sprzeczności .....	169
7.1.2. Źródła warunku sprzeczności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości .....	171
7.2. Ograniczenie badania sprzeczności do sprzeczności z przedmiotem i celem ustaw podatkowych i zawartych w nich przepisów .....	172



7.3. Badanie sprzeczności w kontekście przepisów zastosowanych lub przepisów, do których obejścia doszło .....	173
7.4. Sprzeczność a granice wykładni .....	176
7.5. Przedmiot ustawy podatkowej/przepisu ustawy podatkowej .....	180
7.6. Cel ustawy podatkowej/przepisu ustawy podatkowej ....	185
7.6.1. Sprzeczność z celem ustawodawcy.....	185
7.6.2. Sprzeczność z celem ustawy/przepisu ustawy (uwagi wstępne).....	187
7.6.3. Cele fiskalne i metody ustalania sprzeczności z nimi korzyści podatkowej .....	188
7.6.3.1. Brzmienie przepisów jako źródło wiedzy o zamierzonym wymiarze podatku .....	189
7.6.3.2. Ustalenie sprzeczności z zasadą ogólną (rozumowanie zbliżone do <i>analogiae legis</i> ).....	192
7.6.3.3. Ustalenie nieadekwatności konsekwencji podatkowych do konsekwencji ekonomicznych działań podatnika oraz sprzeczność z ekonomiczną istotą podatku .....	195
7.6.3.4. Ustalenie sprzeczności z aksjologią (rozumowanie zbliżone do <i>analogiae iuris</i> ).....	197
7.6.4. Cele społeczno-gospodarcze i sprzeczność z nimi.....	198
7.6.5. Sprzeczność z przedmiotem i celem przepisów antyabuzyjnych.....	199
7.6.6. Przepisy o niemożliwym lub trudnym do odtworzenia celu .....	202
7.7. Odrębność przesłanek sprzeczności i sztuczności .....	204
7.8. Szczególne okoliczności jako przesłanka warunkująca zaistnienie sprzeczności (sprzeczność „w danych okolicznościach”) .....	210

7.9. Najważniejsze konkluzje w zakresie warunku sprzeczności.....	211
---	-----

## **Rozdział 8**

<b>Warunki celu i sztuczności.....</b>	<b>213</b>
8.1. Powiązania między definicjami warunku celu i sztuczności (uwagi wstępne).....	213
8.2. Warunek celu i sztuczności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości .....	217
8.3. Warunek sztuczności .....	225
8.3.1. Definicja legalna sztuczności .....	225
8.3.2. Kontekst legislacyjny warunku sztuczności .....	227
8.3.2.1. Uzasadnienia projektów ustaw .....	227
8.3.2.2. Kontekst dyrektywy ATA .....	230
8.3.3. Rodzaje sztuczności.....	232
8.3.4. Powiązanie sztuczności z definicją czynności odpowiedniej.....	235
8.3.5. Metodologia badania sztuczności .....	237
8.3.5.1. Istniejący stan faktyczny jako podstawa badania sztuczności.....	238
8.3.5.2. Cele gospodarcze jako podstawa oceny adekwatności działań podatnika.....	239
8.3.5.3. Pojęcie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych .....	239
8.3.5.4. Kryterium rozsądnego podatnika.....	241
8.3.6. Dominujące przyczyny ekonomiczne (prawo wyboru przez podatnika optymalnej podatkowo drogi działania) .....	242
8.3.7. Ustawowe symptomy sztuczności .....	249
8.4. Warunek celu .....	258
8.4.1. Aspekt historyczny definicji legalnej celu.....	258
8.4.2. Pojęcie celu czynności.....	262
8.4.3. Ocena celu – ocena subiektywnego zamiaru podatnika czy ocena obiektywnych dowodów wskazujących na przesłanki dla dokonania czynności?.....	263

8.4.3.1.	Środki dowodowe pozwalające na identyfikację zamiaru podatnika .....	265
8.4.3.2.	Wątpliwości związane z uzależnianiem podstawy opodatkowania od subiektywnego zamiaru podatnika...	268
8.4.3.3.	Brak konieczności wystąpienia intencji nadużycia dla spełnienia warunku celu...	273
8.4.3.4.	Warunek celu jako badanie, czy tak samo zachowałby się rozsądny podatnik .....	274
8.4.4.	Korzyść podatkowa spełniająca warunek sprzeczności jako cel czynności a inne cele czynności .....	275
8.4.4.1.	Sprzeczność a przepisy, które nie obowiązywały w momencie dokonania czynności.....	276
8.4.4.2.	Klauzula a korzyści uzyskane na gruncie przepisów obcych jurysdykcji...	278
8.4.4.3.	Rodzaje celów mogących stanowić uzasadnienie dla dokonania czynności ...	279
8.4.4.4.	Prawo podatnika wskazania realizowanych celów (art. 119d o.p.) .....	284
8.4.4.5.	Granice oceny celów gospodarczych podatnika przez organ podatkowy .....	286
8.4.5.	Główny cel a jeden z głównych celów.....	287
8.4.5.1.	Korzyść spełniająca warunek sprzeczności jako incydentalny skutek czynności.....	290
8.4.5.2.	Korzyść spełniająca warunek sprzeczności jako jedyny skutek czynności.....	290
8.4.5.3.	Współwystępowanie celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności i innych celów .....	291
8.5.	Konkluzje w zakresie przesłanek celu i sztuczności.....	302

**Rozdział 9**

<b>Wyłączenia z zakresu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania</b> .....	307
9.1. Obecnie obowiązujące wyłączenia z zakresu stosowania klauzuli.....	307
9.2. Wyłączenia z zakresu klauzuli w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2018 r.....	309
9.3. Relacja klauzuli ogólnej do umów o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu.....	311

**Rozdział 10**

<b>Warunek intertemporalny</b> .....	317
10.1. Warunek intertemporalny w przepisach wprowadzających klauzulę.....	318
10.1.1. Zasada <i>lex retro non agit</i> a interpretacja pojęcia momentu powstania korzyści podatkowej.....	320
10.1.2. Stosowanie klauzuli do korzyści wynikających z czynności zrealizowanych przed wejściem w życie klauzuli.....	325
10.1.3. Znaczenie momentu powstania korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności dla możliwości zastosowania klauzuli w aspekcie intertemporalnym.....	331
10.1.4. Klauzula a zakaz wprowadzania zmian do przepisów w trakcie roku podatkowego.....	335
10.1.5. Konkluzje w zakresie pierwotnego warunku intertemporalnego.....	338
10.2. Warunek intertemporalny w przepisach nowelizujących ustawę z dniem 1.01.2019 r.....	340

**Rozdział 11**

<b>Relacja pomiędzy klauzulą ogólną a wybranymi innymi przepisami antyabuzywnymi</b> .....	343
11.1. Pierwszeństwo stosowania szczególnych przepisów antyabuzywnych.....	344
11.1.1. Stan prawny przed 1.01.2019 r.....	344
11.1.2. Stan prawny po 1.01.2019 r.....	345

11.2. Małe klauzule w podatkach dochodowych jako rozwinięcie normy ogólnej .....	349
11.2.1. Klauzula restrukturyzacyjna .....	350
11.2.2. Klauzule dywidendowa, odsetkowa i w zakresie należności licencyjnych .....	354
11.2.3. Klauzula strefowa.....	358
11.2.4. Klauzula w zakresie podatku od dochodów z budynków.....	359
11.2.5. Klauzula w zakresie odsetek od kapitału .....	360
11.3. Reklasyfikacja czynności na gruncie przepisów o cenach transferowych .....	361
11.4. Zakaz nadużycia prawa w VAT.....	365
11.5. Klauzula <i>Principal Purpose Test</i> .....	366
11.6. Klauzule antyabuzywne jako jeden wspólny standard identyfikacji i nadużycia prawa .....	368

### Część III

## SKUTKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

### Rozdział 12

<b>Klauzula a cywilnoprawna ważność czynności i czynności pozorne</b> .....	373
---	-----

### Rozdział 13

<b>Model stosowania polskiej klauzuli – stosowanie <i>ex lege</i> czy <i>ex decisio</i></b> .....	377
13.1. Stan prawny przed 2019 r.....	377
13.2. Stan prawny od 2019 r.....	387
13.3. Charakter decyzji wymiarowej oraz jej konsekwencje ...	391
13.3.1. Decyzja ustalająca czy konstytutywna?.....	391
13.3.2. Charakter decyzji a przedawnienie.....	396
13.3.3. Charakter decyzji a moment początkowy naliczania odsetek od zaległości podatkowych ...	397
13.3.4. Charakter decyzji a odpowiedzialność karnoskarbowa.....	398

## Rozdział 14

### Konsekwencje zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu

<b>opodatkowania</b> .....	401
14.1. Kontekst międzynarodowy .....	401
14.2. Opodatkowanie stanu faktycznego według zasad alternatywnych.....	403
14.2.1. Wyłączenie przepisu skutkującego korzyścią (art. 119a § 6 o.p.) .....	404
14.2.2. Opodatkowanie według zasad właściwych dla alternatywnego stanu faktycznego (uwagi wstępne).....	407
14.2.3. Opodatkowanie według takich zasad, jak gdyby czynności nie dokonano .....	408
14.2.4. Opodatkowanie według zasad właściwych dla czynności odpowiedniej.....	409
14.2.4.1. Czynność odpowiednia .....	410
14.2.4.2. Zaniechanie jako czynność odpowiednia.....	415
14.2.4.3. Prawo podatnika wskazania czynności odpowiedniej.....	417
14.2.4.4. Czynność odpowiednia obejmująca elementy działań sprzed wejścia w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania .....	418
14.2.4.5. Brak możliwości wskazania czynności odpowiedniej.....	420
14.2.5. Problem identyfikacji podmiotu, wobec którego należy stosować klauzulę .....	420
14.2.6. Problemy związane z ustaleniem zakresu, w jakim skutki podatkowe wywodzi się z czynności odpowiedniej, względnie z braku dokonania czynności.....	426
14.2.6.1. Zakres rozliczeń podatkowych podlegających przekwalifikowaniu .....	428
14.2.6.2. Zakres czasowy przekwalifikowania...	430
14.2.7. Uwagi <i>de lege ferenda</i> .....	434

14.3. Prawo podmiotów trzecich uczestniczących w czynności do korekty rozliczeń .....	436
14.4. Klauzula jako przepis materialnego prawa podatkowego.....	439
14.5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako skutek zastosowania klauzuli .....	442
14.6. Zastosowanie klauzuli a odpowiedzialność karnoskarbowa.....	452

## Część IV

### PROCEDURA I PRAKTYKA STOSOWANIA KLAUZULI

#### Rozdział 15

#### **Instytucje i procedury związane ze stosowaniem klauzuli**

<b>przeciwko unikaniu opodatkowania .....</b>	<b>459</b>
15.1. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.....	459
15.2. Postępowania kontrolne i wymiarowe związane z możliwością zastosowania klauzuli.....	467
15.2.1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jako organ właściwy do stosowania klauzuli.....	468
15.2.2. Procedura wszczęcia i przejęcia postępowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej ...	469
15.2.3. Przebieg postępowania.....	472
15.2.4. Rozstrzygnięcie postępowania.....	477
15.3. Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania ...	479
15.3.1. Postępowanie wyjaśniające .....	482
15.3.2. Wniosek o wszczęcie postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.....	483
15.3.3. Postępowanie w sprawie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania.....	486
15.3.4. Decyzja Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania i jej konsekwencje.....	488
15.4. Opinie zabezpieczające .....	490

15.4.1. Wniosek i postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.....	491
15.4.2. Zakres dopuszczalnego postępowania dowodowego .....	495
15.4.3. Możliwe rozstrzygnięcia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.....	497
15.4.4. Moc ochronna opinii zabezpieczającej, z uwzględnieniem sytuacji późniejszej zmiany/ uchylenia opinii.....	505
15.5. Klauzula a ochrona wynikająca z interpretacji indywidualnych.....	509

## **Rozdział 16**

### **Zarys dotychczasowej praktyki stosowania klauzuli**

<b>przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce.....</b>	<b>515</b>
16.1. Sprawy związane z wyborem formy prowadzenia działalności gospodarczej, zmianą formy prawnej działalności oraz swobodą kształtowania struktury grupy kapitałowej.....	517
16.2. Sprawy związane z wymianą udziałów .....	523
16.3. Sprawy związane z połączeniami i podziałami.....	532
16.4. Sprawy związane ze strukturami wykorzystującymi znaki towarowe .....	541
16.5. Sprawy związane z programami motywacyjnymi.....	546
16.6. Sprawy związane z opodatkowaniem funduszy inwestycyjnych zamkniętych.....	549
16.7. Sprawy związane z dobrowolnym umorzeniem udziałów bez wynagrodzenia.....	552
16.8. Pozostałe sprawy.....	554
16.9. Ocena przepisów klauzuli w świetle praktyki jej stosowania.....	572



## Część V PODSUMOWANIE

### Rozdział 17

#### Konstytucyjność klauzuli przeciwko unikaniu

<b>opodatkowania .....</b>	<b>577</b>
17.1. Uwagi wstępne .....	577
17.1.1. Wpływ konstrukcji klauzuli na zakres występujących problemów konstytucyjnych .....	577
17.1.2. Zasada określoności przepisów prawa .....	580
17.1.3. Wartości konstytucyjne chronione i zagrożone przez klauzulę .....	582
17.1.4. Postulaty wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 4/03 .....	591
17.1.5. Refleksje międzynarodowe .....	593
17.2. Hipoteza klauzuli w świetle wymogów konstytucyjności .....	595
17.3. Dyspozycja klauzuli w świetle wymogów konstytucyjności .....	603
17.4. Konstytucyjność a kwestie intertemporalne .....	606
17.5. Wnioski w zakresie konstytucyjności normy .....	607

### Rozdział 18

<b>Wnioski końcowe .....</b>	<b>613</b>
18.1. Źródła problemu unikania opodatkowania .....	613
18.2. Zasadność funkcjonowania klauzuli w polskim systemie .....	616
18.3. Warunki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania .....	619
18.3.1. Korzyść podatkowa jako wynik czynności (zespołu czynności) podatnika .....	621
18.3.1.1. Czynność i zespół czynności .....	621
18.3.1.2. Pojęcie korzyści podatkowej .....	622
18.3.1.3. Warunek sprzeczności .....	623
18.3.1.4. Warunki celu i sztuczności .....	628

---

18.3.1.5. Pozostałe warunki zastosowania klauzuli, w tym kwestie intertemporalne.....	630
18.3.1.6. Klauzula a prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej.....	632
18.4. Skutki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.....	633
18.4.1. Skutek zastosowania klauzuli dla kalkulacji kwoty zobowiązania podatkowego .....	634
18.4.2. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe .....	636
18.4.3. Wątpliwości związane z tym, czy klauzulę stosuje się z mocy prawa, czy w drodze decyzji, oraz ich konsekwencje.....	637
18.4.4. Klauzula a odpowiedzialność karnoskarbowa...	638
18.5. Klauzula jako przepis materialnego prawa podatkowego.....	639
18.6. Relacja do innych norm antyabuzyjnych.....	640
18.7. Otoczenie proceduralne klauzuli .....	641
18.8. Konstytucyjność klauzuli.....	643
18.9. Refleksje końcowe .....	645
<b>Literatura.....</b>	<b>647</b>
<b>Orzecznictwo i pisma urzędowe .....</b>	<b>673</b>

# WPROWADZENIE

## Tło legislacyjne

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego porządku prawnego ze skutkiem prawnym od 15.07.2016 r. Celem tej normy pozostaje określenie, w jakim zakresie działania podatnika ukierunkowane na minimalizację ciężaru podatkowego są skuteczne, a w jakim nieskuteczne na gruncie podatkowym. Innymi słowy, chodzi o określenie, gdzie leżą granice możliwości podejmowania przez podatników działań mających na celu optymalizację rozliczeń podatkowych. W celu osiągnięcia tego efektu znowelizowane przepisy wprowadziły do polskiego porządku prawnego definicję legalną pojęcia unikania opodatkowania. Podatnik realizujący działania, które mieszczą się w zakresie wskazanej definicji, zgodnie z wolą ustawodawcy ma zostać pozbawiony wynikających ze zrealizowanych czynności „korzyści podatkowych sprzecznych w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”. Grozi mu też wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Ustawowe zdefiniowanie w 2016 r. granic skuteczności działań podatnika ukierunkowanych na optymalizację skutków podatkowych realizowanych czynności stanowiło w polskim porządku prawnym istotną rewolucję. Przed wejściem w życie klauzuli przyjmowało się bowiem stosunkowo powszechnie, że podatnik tak długo ma swobodę w podejmowaniu działań, które są ukierunkowane na minimalizację ciężaru

podatkowego, jak długo nie narusza nakazów i zakazów ustawowych<sup>1</sup>. Granicą dopuszczalności działań mających na celu optymalizację podatkową było więc to, by podatnik nie realizował działań niezgodnych z przepisami – nie uchylał się od opodatkowania. Wiążącym ograniczeniem dla optymalizacji podatkowej był więc w myśl znakomitej części poglądów ogólny nakaz przestrzegania prawa<sup>2</sup> oraz reguła „wszystko, co prawem niezabronione, jest dozwolone”<sup>3</sup>.

Mimo powyższych, stosunkowo jednolitych, poglądów doktryny przedmiotem wieloletnich sporów administracji skarbowej i podatników pozostawało to, jak traktować działania, które wprawdzie nie naruszały żadnej normy ustawowej, ale pozwalały podatnikowi istotnie, często wbrew logice ekonomicznej, zminimalizować ciężar podatkowy. Spór ten, tak w Polsce, jak i za granicą, podobny był do przeciągania przez obie strony liny<sup>4</sup>. Z jednej strony podatnicy, powołując się na zasadę państwa prawa i określoności przepisów, argumentowali, że to wyłącznie treść norm prawa materialnego wyznacza konsekwencje podatkowe ich działań, z drugiej strony organy podatkowe twierdziły, że interpretując przepisy, należy zapobiegać nadużywaniu i obchodzeniu prawa, by utrzymać efektywność i spójność systemu podatkowego. Władze fiskalne próbowały więc stosować normy podatkowe w taki sposób, by wyeliminować niezasadne ich zdaniem skutki realizowanych przez podatników działań optymalizacyjnych. Omawiany konflikt miał wiele odsłon i rozgrywał się zarówno na kanwie interpretacyjnej, jak i ustawodawczej. Z jednej strony podejmowano próby zakreslenia granic optymalizacji podatkowej w drodze interpretacji przepisów, z drugiej – ustawodawca nowelizował je, eliminując zidentyfikowane możliwości unikania opodatkowania.

---

<sup>1</sup> M. Kondej, *Cywilnoprawne granice optymalizacji podatkowej przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2016, s. 108–133.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 1, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 681; M. Kondej, *Cywilnoprawne...*, s. 108–133.

<sup>3</sup> Por. art. 8 ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców, Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.

<sup>4</sup> P. Rosenblatt, M.E. Tron, *General Report*, „Cahiers de droit fiscal international” 2018/103a, s. 6–7.

Część I

## **ZAGADNIENIA WSTĘPNE**

## Rozdział 1

# CHARAKTER PRAWA PODATKOWEGO A UNIKANIE OPODATKOWANIA

Występowanie możliwości unikania opodatkowania jest ściśle związane z przyjętym w danym państwie kształtem systemu prawnego, prawa podatkowego oraz z zasadami wykładni prawa. Możliwość osiągnięcia przez podatników korzyści podatkowych, które przez ustawodawcę i organy podatkowe mogą być postrzegane jako niezasadne, wynika bowiem, jak zostanie wykazane w niniejszym rozdziale, z przyjmowanych zasad stosowania prawa. To, jaką rolę w systemie prawnym może pełnić klauzula o unikaniu opodatkowania, a w jakie obszary nie powinna ona wkraczać, również determinują wskazane zasady. Stąd też dla osadzenia dalszych rozważań we właściwym kontekście konieczne jest rozpoczęcie rozważań od wprowadzenia w problematykę relacji między unikaniem opodatkowania a stosowaniem prawa.

### **1.1. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego a zjawisko unikania opodatkowania**

Punktem wyjścia przy analizie kwestii związanych z unikaniem opodatkowania winna być analiza genezy, celu i specyfiki regulacji prawa podatkowego. Wagę tych elementów dla rozpatrywanej problematyki dostrzec można w zawartej w Ordynacji podatkowej definicji unikania opodatkowania. By zastosowanie znalazła ogólna norma antyabuzyjna, musi wystąpić sprzeczność między korzyścią podatkową a przedmiotem

lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Odtworzenie tego celu wymaga uwzględnienia genezy prawa podatkowego i złożoności celów, które poprzez prawo podatkowe mogą być realizowane.

### 1.1.1. Geneza i cel podatków

Prażródła podatków leżą w fakcie, że człowiek jest istotą społeczną<sup>1</sup>. Ludzie od zawsze funkcjonowali nie jako samodzielne i niezależne jednostki, ale w grupach. Prowadziło to do podziału zadań i obowiązków, czego konsekwencją była specjalizacja. Rozwój sprawiał, że jednostki, nie mogąc we własnym zakresie zaspokajać wszystkich swoich potrzeb, zmuszone były powierzyć ich spełnianie wyznaczonym członkom grupy (np. potrzeby bezpieczeństwa – żołnierzom, potrzeby religijne – kapłanom). Rodziło to jednak konieczność utrzymania tych osób przez społeczeństwo, a w konsekwencji konieczność uzgodnienia reguł ponoszenia kosztów ich działalności. Stąd też istotę opodatkowania od samego początku należy wiązać z ideą dobra wspólnego<sup>2</sup>. Poprzez nakładanie na obywateli ciężarów podatkowych społeczność uzyskiwała i uzyskuje możliwość finansowania działalności, która, przynajmniej w swych założeniach, ma służyć ogółowi społeczeństwa.

Również dziś głównym celem prawa podatkowego pozostaje cel fiskalny<sup>3</sup>. Stanowione przez ustawodawcę podatki mają zapewnić państwu oraz jednostkom samorządu terytorialnego dochody niezbędne do pokrycia ich wydatków. W istocie prawo podatkowe, umożliwiając jednostkom publicznym zebranie środków finansowych na realizację zadań, służy jednak, tak jak w przeszłości, możliwości realizacji przez te podmioty określonych celów politycznych, społecznych czy gospodarczych<sup>4</sup>. Niezależnie od tego ustawodawca w szerokim zakresie wykorzystuje możliwości, które daje mu swoboda w kreowaniu norm tego

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 24.

<sup>2</sup> A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 99.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 66.

<sup>4</sup> Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 19.

prawa, do bezpośredniej realizacji tych celów. W szczególności poprzez różnicowanie obciążeń podatkowych skłania on podmioty do rezygnacji z pewnych działań na rzecz innych lub do podejmowania kroków, które gdyby nie przyznane ulgi czy zwolnienia podatkowe, nie byłyby w ogóle albo w tak szerokim zakresie realizowane<sup>5</sup>.

### 1.1.2. Swoboda ustawodawcy w kreowaniu norm prawa podatkowego

Fakt, że bezpośrednim celem prawa podatkowego jest cel fiskalny, nadaje regulacjom tej dziedziny pewną, istotną z punktu widzenia dalszych rozważań, specyfikę. Wyraża się ona w tym, że ustawodawca podatkowy, kreując normy prawa daninowego, nie zmierza do uregulowania występujących naturalnie w społeczeństwie stosunków<sup>6</sup>, a do ustanowienia nowych. Gdyby nie obowiązek wynikający z przepisów, podatki zapewne nie istniałyby. Prawo podatkowe nie powstaje więc w celu unormowania istniejących zachowań, ale w celu stworzenia nowych ich wzorców. Powyższe ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów. Ogranicza bowiem choćby możliwość odwołania się w procesie wykładni do zwyczaju czy praktyki, odgrywających ważną rolę między innymi na gruncie prawa cywilnego. Dodatkowej specyfiki prawa podatkowemu nadaje fakt, że reguły opodatkowania zasadniczo nie odnoszą się do reguł rządzących zjawiskami naturalnymi (takich jak reguły fizyki czy biologii) czy naturalnie występującymi stosunkami społecznymi (takich jak np. reguły wymiany/handlu).

Wskazane okoliczności utrudniają interpretację znaczenia przepisów tej gałęzi. O ile bowiem w dziedzinach takich jak na przykład administracyjne prawo budowlane czy medyczne, rozstrzygając problemy interpretacyjne, można w szerokim zakresie odwoływać się do celu normy interpretowanego przez pryzmat konsekwencji fizycznych czy bio-

---

<sup>5</sup> Z. Ofiarski, *Ogólne...*, s. 19.

<sup>6</sup> Oczywiście jest, że gdyby nie przepisy podatkowe i przymus państwowy większość podatników nie dokonywałaby dobrowolnych, nieekwiwalentnych wpłat do sektora publicznego.



logicznych jej zastosowania, o tyle w prawie podatkowym nie ma takiej możliwości. Brak jest tutaj też możliwości odwołania się do utrwalonych, oczekiwanych wzorców funkcjonowania stosunków społecznych, które na gruncie innych gałęzi prawa odgrywają istotne znaczenie (np. zasady uczciwości kupieckiej, dobrej wiary itp.). Pewne wsparcie przy interpretacji norm może stanowić jedynie odwołanie się do praktyki i konsekwencji społecznych zastosowania określonego sposobu wykładni.

Fakt, że ustawodawca stanowiąc normy prawa podatkowego, zmierza do wykreowania nowych wzorców zachowań, ale nie musi dostosowywać ich do już istniejących wśród ludzi schematów postępowania, a także to, że nie jest on ograniczany przez reguły rządzące światem naturalnym, sprawia, że dysponuje on ogromną swobodą. Może on bowiem w dowolny sposób określić zakres podmiotowy i przedmiotowy podatków, a także reguły rządzące ich wymiarem. Istniejąca rzeczywistość społeczno-gospodarcza stanowi dla ustawodawcy jedynie punkt wyjścia do wykreowania zasad rządzących systemem podatkowym. Choćby ustawodawca musi oczywiście liczyć się z tym, jak rzeczywistość ta funkcjonuje, przewidując konsekwencje przyjmowanych rozwiązań, ma on pełną swobodę w wyborze rozwiązań, jak na jej bazie ukształtować reguły systemu podatkowego.

Okoliczność, że ustawodawca stanowiąc normy prawa podatkowego ma tak dalece idącą dowolność, wywiera istotny wpływ na dyrektywy wykładni obowiązujące w tej dziedzinie prawa. Skutkuje ona bowiem tym, że czynnikiem przesądzającym o objęciu lub nieobjęciu określonego stanu faktycznego daniną jest wola prawodawcy. Podatek ustawodawca może nałożyć według własnego uznania. Tak więc to on, a nie jakiegokolwiek naturalne procesy czy zjawiska, determinuje zakres opodatkowania. Przykładów możliwej kreatywności w tym zakresie dostarcza historia. Obecnie podstawa opodatkowania nieruchomości jest często określana jako powierzchnia budynku czy jego wartość. Możliwości w tym zakresie są jednak znacznie szersze. W Anglii historycznie podstawę tę określało się na podstawie liczby okien w budynku, co zresztą skłaniało wielu ówczesnych mieszkańców do optymalizacji podatkowej, poprzez ich zamurowywanie. Powszechnie znany jest też podatek bykowy, a więc podatek od nieposiadania żony. Historia zna przypadki uzależnienia przez

ustawodawcę opodatkowania od posiadania brody, kapelusza, zębów czy uszu<sup>7</sup>. Ostatnie dwa przykłady możliwych podstaw opodatkowania stanowią zresztą wdzięczny przykład tego, że ustawodawca kształtując system, ma możliwość kreowania go tak, by zniechęcać podatników od optymalizacji podatkowych. Przede wszystkim jednak wszystkie one pokazują, że kształt podatków zależy w przeważającej mierze od woli, inwencji i fantazji ustawodawcy. Fakt zaś, iż przeważającym czynnikiem decydującym o zakresie opodatkowania jest wola ustawodawcy, sprawia, że możliwość odwołania się przy ustalaniu zakresu opodatkowania do wykładni funkcjonalnej jest istotnie ograniczona.

### 1.1.3. Swoboda kreowania norm prawa podatkowego a problem unikania opodatkowania

Skoro ustawodawca ma tak daleko idącą swobodę w kreowaniu systemu podatkowego, powstaje pytanie o to, z czego wynika występowanie zjawiska unikania opodatkowania. Pytanie to staje się tym bardziej zasadne, gdy uwzględni się, że w myśl polskiego i europejskiego ustawodawstwa unikanie opodatkowania definiuje się jako możliwość uzyskiwania przez podatnika korzyści podatkowych sprzecznych z przedmiotem lub celem prawa podatkowego. Skoro kształt tego prawa jest konsekwencją wyborów prawodawcy, nasuwa się pytanie: jak możliwe jest, że dochodzi do powstawania korzyści sprzecznych z „celem tego prawa” czy zamierzonym przez ustawodawcę zakresem opodatkowania?

#### 1.1.3.1. Wymóg generalnego charakteru norm prawa podatkowego

Wydaje się, że występowanie zjawiska nazywanego unikaniem opodatkowania wynika z co najmniej kilku czynników. Jednym z istotniejszych, jak się wydaje, jest fakt, że normy prawne nie mają charakteru indywidualnego, tzn. nie są kierowane do indywidualnych podatników, a stanowią generalizacje. Ustawodawca nie mogąc, zarówno ze wzglę-

---

<sup>7</sup> K. Koślicki, *Podatek od życia, basenu, zębów, okien i brody*, 2018, Prawo.pl.

Książka zawiera kompleksową analizę klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zarówno w kontekście przepisów krajowych, jak i doświadczeń międzynarodowych. Zestawienie teorii i dotychczasowej praktyki stosowania tej normy pozwala rozstrzygnąć wiele problemów z nią związanych, a także dokonać oceny jej konstytucyjności.

Autor szczegółowo charakteryzuje każdy z warunków, który musi być spełniony, aby klauzula mogła znaleźć zastosowanie, a tym samym, by podatnik został pozbawiony korzyści podatkowej. Przedstawia również:

- jak stosowanie klauzuli wpisuje się w model wykładni prawa oraz jaka pozostaje relacja tej normy do innych norm antyabuzyjnych;
- skutki jej stosowania, w tym konsekwencje, które może ponieść podatnik unikający opodatkowania;
- postępowanie wymiarowe związane ze stosowaniem ogólnej normy antyabuzyjnej;
- procedurę cofnięcia skutków unikania opodatkowania;
- zagadnienia dotyczące postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczających.

Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów oraz sędziów zajmujących się z tematyką unikania opodatkowania. Zainteresuje wszystkie osoby, które mierzą się z problemem ustalenia dopuszczalnych granic optymalizacji podatkowej oraz analizują konsekwencje ich przekroczenia.

**Mikołaj Kondej** – doktor nauk prawnych; radca prawny, doradca podatkowy, doradca restrukturyzacyjny; specjalizuje się w prawie podatkowym; obszarem jego szczególnego zainteresowania pozostają normy antyabuzyjne; autor i współautor wielu publikacji z zakresu prawa cywilnego i podatkowego.



PUBLIKACJĘ POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8358-046-3



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 179 ZŁ (W TYM 5% VAT)