

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

📅 19.08.2025

Artykuł dostępny również w innych wersjach językowych:

EN

Od 15 lipca 2016 r. obowiązują przepisy, które umożliwiają Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej stosowanie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Regulacje te – zmienione z dniem 1 stycznia 2019 r. – określają granice legalnej optymalizacji podatkowej.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania, od 1 stycznia 2019 r. klauzula generalna znajduje zastosowanie do czynności dokonanej głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej lub gdy jednym z głównych celów było osiągnięcie takiej korzyści, jeżeli korzyść ta jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Czynność taka nie skutkuje osiągnięciem ww. korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny, tzn. jeżeli nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn tych nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Szef KAS oceniając, czy sposób działania był sztuczny, bierze pod uwagę m.in.:

- nieuzasadnione dzielenie operacji,
- angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego,
- elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności,
- elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące,
- ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania,
- sytuacje, w których osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych,
- wystąpienie zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej nie wynikającej bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty,
- angażowanie podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

W przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania, Szef KAS w drodze decyzji określa skutki podatkowe takich czynności, na podstawie takiego stanu rzeczy jaki mógłby zaistnieć gdyby czynności dokonał podmiot kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej.

W sytuacji gdy okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonanej czynności, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Szef KAS ma też możliwość określenia skutków podatkowych z pominięciem przepisu ustawy podatkowej, jeżeli ww. korzyść podatkowa została osiągnięta w wyniku zastosowania takiego przepisu określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku.

Klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się:

- do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej,
- do podmiotu który zawarł porozumienie podatkowe – w zakresie objęty tym porozumieniem,
- do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych.

Wydanie decyzji z zastosowaniem klauzuli, odnośnie korzyści uzyskanej po dniu 1 stycznia 2019 r., może skutkować ustaleniem dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Od decyzji wydanej w I instancji przez Szefa KAS służy stronie odwołanie, na zasadach ogólnych określonych w Ordynacji podatkowej.

Po 1 stycznia 2019 r. Szef KAS może, na wniosek zainteresowanego, wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, którą podatnik może uwzględnić składając deklarację lub korektę deklaracji odpowiadającą treści tej decyzji w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. Cofnięcie skutków unikania opodatkowania w ten sposób nie powoduje nałożenia na zainteresowanego dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania. Ponadto za okres od dnia złożenia wniosku do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z otrzymaną decyzją nie są naliczane odsetki od zaległości podatkowych związanych z osiągnięciem nienależnej korzyści podatkowej.

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Zasadność zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w indywidualnych sprawach ocenia Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Opinia Rady wydawana jest na wniosek Szefa KAS w toku postępowania lub na wniosek strony zawarty w odwołaniu od decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Opinie zabezpieczające

Wprowadzona procedura przewiduje również możliwość wystąpienia do Szefa KAS o wydanie opinii zabezpieczającej. Wniosek o wydanie opinii może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej i powinien zawierać m.in.^[1]:

- dane identyfikujące wnioskodawcę,
- wskazanie podmiotów dokonujących czynności,
- wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem powiązań, o których mowa w przepisach dot. cen transferowych, występujących pomiędzy podmiotami,
- Numer Schematu Podatkowego w rozumieniu przepisów o MDR, odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP,
- wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć,
- wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności,
- określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem,
- wskazanie innych korzyści podatkowych, niepodlegających ocenie określonej w ramach opinii zabezpieczającej, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności,
- wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych,
- przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

Szef KAS wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie mają zastosowania przepisy dotyczące unikania opodatkowania.

Wniosek o wydanie opinii podlega opłacie w wysokości 20.000 zł, a od piątego i kolejnego zainteresowanego ulega ona zwiększeniu o 5.000 zł. Opłatę należy wpłacić **w terminie 7 dni** od dnia złożenia wniosku, na następujący rachunek:

Nazwa posiadacza rachunku:

Ministerstwo Finansów
Departament Finansów i Księgowości
00-916 Warszawa, ul. Świętokrzyska 12

Nazwa banku:

Narodowy Bank Polski O/O Warszawa
Nr rachunku bankowego
10 1010 1010 0038 2522 3100 0000

Opinie zabezpieczające w sprawie opodatkowania wyrównawczego

Procedura wydawania opinii zabezpieczającej GloBE jest zbliżona do procedury wydawania standardowych opinii zabezpieczających (dział IIIA rozdział 4 OP), jednakże skierowana jest do określonego enumeratywnie kręgu adresatów, analogicznego do kręgu adresatów opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 65 000 zł, płatnej w ciągu 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata podlega zwrotowi jedynie w przypadku wycofania wniosku w terminie 6 miesięcy od dnia jego złożenia (zwrot połowy opłaty) oraz w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna (zwrot w odpowiedniej części). Zakres ochrony wynikający z wydanej opinii zabezpieczającej GloBE jest analogiczny jak w przypadku standardowej opinii zabezpieczającej.

Opinie w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki

Zgodnie z art. 119zzl ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 poz. 2383 ze zm.) Szef KAS na wniosek, o którym mowa w art. 51612 § 1, art. 55015 § 1, art. 58013 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 poz. 18 ze zm.) wydaje opinię w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki.

Na podstawie art. 51612 § 1, art. 55015 § 1, art. 58013 § 1 Kodeksu spółek handlowych:

Zarząd spółki składa do sądu rejestrowego wniosek o wydanie zaświadczenia o zgodności z prawem polskim transgranicznego połączenia, podziału albo przekształcenia spółki, w zakresie procedury podlegającej temu prawu wraz z wnioskiem do właściwego organu podatkowego o wydanie opinii zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 poz. 2383 ze zm.).

Sąd rejestrowy niezwłocznie przesyła wniosek do właściwego organu podatkowego.

Wniosek zawiera dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki oraz zastosowania do tej czynności przepisu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania)

i art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (nadużycie prawa w zakresie podatku od towarów i usług), w tym:

- dane identyfikujące wnioskodawcę;
- wskazanie podmiotów dokonujących czynności;
- wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących między podmiotami powiązań, o których mowa w przepisach dot. cen transferowych,
- Numer Schematu Podatkowego w rozumieniu przepisów o MDR odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu w celu jego nadania;
- wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
- wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;
- określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;
- wskazanie innych korzyści podatkowych, niepodlegających ocenie określonej w ramach opinii zabezpieczającej, których osiągnięcie jest uzależnione choćby pośrednio od dokonania czynności;

- wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio jest uzależnione osiągnięcie powyższych korzyści podatkowych.

Do wniosku dołącza się zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wraz z następującymi informacjami:

- czy w stosunku do wnioskodawcy prowadzone jest:
 1. postępowanie mające na celu ujawnienie jego zaległości podatkowych i określenie ich wysokości,
 2. postępowanie egzekucyjne w administracji, również w zakresie innych niż podatkowe zobowiązań wnioskodawcy,
- dotyczącymi:
 1. okresów, z których pochodzą zaległości, i ich tytułów,
 2. podatków, których termin płatności został odroczony lub których płatność została rozłożona na raty.

Do wniosku dołącza się oświadczenie członków zarządu spółki dotyczące położenia posiadanych przez spółkę nieruchomości na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Oświadczenie jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”.

Do wniosku dołącza się oryginał, kopię albo wydruk dowodu wniesienia opłaty od wniosku, a jeśli opłata ta została uiszczona po złożeniu wniosku - oryginał, kopię albo wydruk dowodu wniesienia opłaty należy przesłać na niżej wskazany rachunek bankowy niezwłocznie po jej wniesieniu.

Termin wydania opinii

Szef KAS wydaje opinię bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie miesiąca od dnia otrzymania wniosku. Do terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 119zzl § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, wymagających uwzględnienia dodatkowych informacji lub przeprowadzenia dodatkowych czynności wyjaśniających, termin wydania opinii może być przedłużony.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na istnienie uzasadnionego przypuszczenia, że:

- transgraniczne przekształcenie, połączenie albo podział spółki może:
 1. stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej lub
 2. być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
 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;
- nie zostaną zaspokojone lub nie zostały zabezpieczone zobowiązania pieniężne i niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 119zzl § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Opłata od wniosku

Wniosek o wydanie opinii podlega opłacie w wysokości odpowiadającej 50% wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu złożenia wniosku, ustalonego przez Radę Ministrów.

Opłatę uiszcza się w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, na niżej wskazany rachunek bankowy.

Wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2024 r. określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 2023 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Nazwa posiadacza rachunku:

Ministerstwo Finansów
Departament Finansów i Księgowości
00-916 Warszawa, ul. Świętokrzyska 12

Nazwa banku:

Narodowy Bank Polski O/O Warszawa
Nr rachunku bankowego
10 1010 1010 0038 2522 3100 0000

[1] Do terminów określonych w § 1-3 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

[2] <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20230001893>

Opiniowanie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej

Regulacje zakładają również możliwość niewydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zasadność niewydania interpretacji indywidualnej w powyższym zakresie jest opiniowana przez Szefa KAS.

Szczegółowe warunki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostały określone w Ordynacji podatkowej, w szczególności w Dziale IIIA tej ustawy.

[1] Zakres informacji wymaganych do przedłożenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej został określony ustawowo. W tym zakresie nie wydano aktu wykonawczego określającego formularz, na którym zainteresowany składałby wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej.