



Minister Finansów

Warszawa, 5 czerwca 2025 roku

Sprawa: Petycja w sprawie zmiany przepisów prawa w zakresie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
Znak sprawy: DTS4.8083.2.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Szanowny Panie,

w odpowiedzi na petycję z dnia 14 kwietnia br., skierowaną do Ministra Sprawiedliwości i przekazaną do Ministra Finansów (wpływ do Ministerstwa Finansów w dniu 18 kwietnia br.), która dotyczy propozycji zmiany przepisów prawa oraz zmiany praktyki Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: „Szef KAS”) dotyczącej stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przekazuję stanowisko w zakresie generalnego postulatu dotyczącego zmian o charakterze legislacyjnym w obszarze regulacji prawnych dotyczących *prawa do skutecznego środka odwoławczego*, w związku z postępowaniami prowadzonymi przez Szefa KAS w zakresie zastosowania art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: „OP”).

Jednocześnie informuję, że w zakresie postulatu „*zmiany praktyki Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczącej stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, poprzez zapewnienie oddzielenia organizacyjnego i osobowego komórki zajmującej się rozpatrywaniem odwołań od decyzji Szefa KAS wydawanych w I instancji*” zawartego w przedmiotowej petycji, organem właściwym merytorycznie do jego

¹ Dz.U. z 2025 r. poz. 111.

rozpatrzenia jest Szef KAS, który przekazał swoje stanowisko pismem z dnia 22 maja br. (znak sprawy: DKS2.056.3.2025.KZM).

Na wstępie pragniemy wskazać, że postulat dotyczący „powierzenia rozpatrywania spraw w II instancji Radzie do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, kształtując jej charakter jako niezależnego (niezawisłego) ciała orzeczniczego o charakterze orzecznicznym (trybunał administracyjny) o statusie podobnym do statusu samorządowych kolegiów odwoławczych lub Krajowej Izby Odwoławczej w sprawach zamówień publicznych” został już negatywnie rozpatrzony przez Ministra Finansów w odpowiedzi łącznej na petycję z dnia 13 grudnia 2024 r. oraz z dnia 17 stycznia br. (znak sprawy: DTS4.8083.2.2025). W petycji z dnia 14 kwietnia br., której dotyczy niniejsze pismo, nie powołano się na nowe fakty w tym zakresie. Stąd też, stosownie do art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach, postulat ten pozostawiony zostaje bez rozpatrzenia.²

Natomiast, w zakresie zawartego w petycji z 14 kwietnia br. generalnego postulatu, w ramach którego wnoszący stwierdza, że „(...) należy skupić się na zmianach normatywnych i praktyki, które sprawiają, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana w bardziej „cywilizowany”, pozbawiony tak dużego stopnia uznania sposób. Właśnie uznanie organu podatkowego (urzędnika) jest największą wadą, która neguje prawo strony do obrony. W kontekście prawa do obrony kluczowa jest kwestia prawa do skutecznego środka odwoławczego, w tym do jego rozpatrzenia w sposób wolny od wątpliwości co do bezstronności osób rozpatrujących odwołanie.”

– stwierdzić należy, że specyfika tej procedury w jej aktualnym kształcie zapewnia stronie możliwość wypowiedzi oraz ochrony swoich praw.

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania stanowi jedno z najważniejszych wyzwań, przed którymi stoją współczesne systemy podatkowe. Stąd też, standardem w krajach członkowskich Unii Europejskiej stało się uwzględnianie w systemach prawnych tzw. klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Aktualny kształt polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wynika z implementacji przepisów dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Proces stosowania klauzuli stanowi w polskim porządku prawnym formę specjalnego rodzaju postępowania podatkowego uregulowanego w dziale IIIA rozdziale 2 („Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania”). Postępowanie to może zakończyć się wydaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem art. 119a OP, umorzeniem postępowania lub przekazaniem sprawy właściwemu organowi podatkowemu.³ Szef KAS jest organem podatkowym zarówno w I jak i II instancji postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania (dalej „postępowanie klauzulowe”).

² Dz. U z 2018 r. poz. 130; „Podmiot właściwy do rozpatrzenia petycji może pozostawić bez rozpatrzenia petycję złożoną w sprawie, która była przedmiotem petycji już rozpatrzonej przez ten podmiot, jeżeli w petycji nie powołano się na nowe fakty lub dowody nieznane podmiotowi właściwemu do rozpatrzenia petycji.”.

³ Art. 119k § 1 OP.

Specyfika spraw rozpatrywanych w postępowaniu klauzulowym powoduje, że ustawodawca zdecydował się wprowadzić gwarancje zabezpieczające interes strony oraz zapewniające bezstronność rozstrzygnięć. W związku z odpowiednim stosowaniem art. 123 § 1 OP⁴ w zakresie postępowania klauzulowego strona ma możliwość czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji może wypowiedzieć się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.⁵ Z perspektywy prawa strony do obrony w postępowaniu klauzulowym należy wskazać również na fakt, że odwołując się od decyzji klauzulowej, strona postępowania ma prawo, zgodnie z art. 119h § 2 złożyć wniosek o zasięgnięcie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania (dalej: „Rada”) przez Szefa KAS w sprawie, której dotyczy odwołanie. Co więcej, z własnej inicjatywy, strona może przedłożyć Radzie przed wydaniem przez nią opinii, swoje stanowiska w sprawie na piśmie (art. 119i § 2 OP). W uzasadnionych przypadkach strona może także uczestniczyć w posiedzeniu Rady (art. 119i § 3 OP). (rolę Rady szczegółowo przedstawiono w odpowiedzi łącznej Ministra Finansów na petycję z dnia 13 grudnia 2024 r. i petycję z dnia 17 stycznia 2025 r.).

Odnosnie natomiast do centralizacji wydawania decyzji z zastosowaniem art. 119a OP i jej wpływu na skuteczność środka odwoławczego w postępowaniu klauzulowym, wskazać należy, iż rozpatrywanie spraw klauzulowych przez jeden organ było zamierzeniem ustawodawcy. Co istotne, stan taki spotyka się z przychylnymi opiniami ekspertów i praktyków prawa podatkowego. Jak wskazuje M. Kondej: *„Daje to szansę na wyodrębnienie w ramach struktur Krajowej Administracji Skarbowej zespołu wyspecjalizowanego w stosowaniu tej normy oraz zwiększa prawdopodobieństwo jednolitości wydawanych rozstrzygnięć. Przyznanie kompetencji do stosowania klauzuli jedynie organowi najwyższemu w hierarchii organizacyjnej podkreśla również wagę i nadzwyczajny charakter, który powinno mieć stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.”*⁶ Z kolei G. Liszewski podkreśla, że *„to właśnie Szef KAS, (...) dysponuje odpowiednim zapleczem pozwalającym na prowadzenie postępowań w sprawach związanych z unikaniem opodatkowania (...).”*⁷

W dalszej kolejności – stosownie do komentarzy – instytucje przewidziane w postępowaniu klauzulowym w jego aktualnym kształcie, również w zakresie procedury odwoławczej, zapewniają realizację postulowanych w doktrynie kryteriów sprawiedliwości proceduralnej, w szczególności, jeśli chodzi o bezpośredni kontakt strony z prowadzącym postępowanie organem – strona ma bowiem prawo do pełnego przedstawienia swojej wersji czynności oraz otrzymuje

⁴ Art. 123 § 1 OP: *„Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.”*

⁵ Art. 119l OP.

⁶ Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa, Wolters Kluwer, 2024, str. 468.

⁷ Liszewski G. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2025, art. 119(g). Warszawa, Wolters Kluwer (dostęp: LEX 2025).

obszerne i wyczerpujące uzasadnienie wydawanych przez organ w postępowaniu rozstrzygnięć.⁸

Natomiast, dodatkowym aspektem, na który chcemy zwrócić uwagę jest fakt, że z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego⁹ wynika, iż sytuacja, w której odwołanie od decyzji organu I instancji rozpatruje ten sam organ, stanowi rozwiązanie zgodne z Konstytucją RP, jeżeli brak ten równoważą gwarancje procesowe chroniące stronę, której indywidualna sprawa jest rozpatrywana.¹⁰ W przypadku postępowania klauzulowego, jak wykazaliśmy w niniejszym piśmie, gwarancje te zostały zachowane – centralizacja w zakresie jego prowadzenia nie oznacza, że strona jest pozbawiona instrumentów umożliwiających jej wypowiedzenie się i obronę swojego interesu.

Mając na uwadze przywołane wyżej argumenty, należy uznać, iż model odwoławczy przewidziany w ramach postępowania klauzulowego w powiązaniu z katalogiem uprawnień procesowych nie stanowi dla stron tego postępowania zaprzeczenia prawa do obrony. Zatem, postulat dotyczący zmian legislacyjnych mających na celu „urealnienie” prawa strony do skutecznej obrony w zakresie postępowania klauzulowego, w szczególności w zakresie postępowania odwoławczego, nie zasługuje na uwzględnienie.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów
Beata Rogowska-Rajda
Dyrektor
Departament Systemu Podatkowego

⁸ Filipczyk H., *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa, Wolters Kluwer, 2017, str. 350.

⁹ Zob. wyroki TK z 6 grudnia 2011 r., sygn. SK 3/11 i z 9 lutego 2010 r., sygn. SK 10/09.

¹⁰ Zob. też prawomocne orzeczenia: WSA w Gdańsku z 13 czerwca 2024 r., III SAB/Gd 73/24; WSA w Krakowie z 27 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 212/21.