

Uchwała nr 11/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 26 listopada 2025 r.

w sprawie z wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”) z dnia (...) sierpnia 2025 r. (data wpływu: (...) sierpnia 2025 r.) (nr ...) (dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do czynności, której przebieg ustalono w toku prowadzonego wobec Pana AB., ul. (...)X/XX, XX-XXX C./, NIP: (...); dalej: „Strona” lub „Podatnik”) postępowania podatkowego („Postępowanie”) w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „PIT”) za 2022 rok Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę:

zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej nie jest zasadne.

U Z A S A D N I E N I E

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny

1. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w C. zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejście kontroli podatkowej prowadzonej wobec Podatnika w PIT za rok 2022 z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
2. Szef KAS postanowieniami z dnia z (...) lipca 2024 r., nr (...) przejął kontrolę podatkową i zawiesił ją oraz wszczął wobec Podatnika postępowanie podatkowe w przedmiocie PIT za rok 2022.
3. W toku postępowania podatkowego oraz odwoławczego ustalono następujący stan faktyczny sprawy:
 - 1) Podatnik prowadzi działalność gospodarczą pod firmą ABZ.
 - 2) Podatnik w 2022 r., zgodnie z danymi dostępnymi w KRS, pełnił funkcję członka zarządu w nw. spółkach (był jednocześnie ich współnikiem, bezpośrednio, jak i pośrednio):
 - a. DE sp. z o.o. (obecnie RS sp. z o.o.), KRS: (...),
 - b. FG sp. z o.o., KRS: (...),
 - c. HI sp. z o.o., KRS: (...),
 - d. JK (...) sp. z o.o., KRS: (...),
 - e. MN sp. z o.o., KRS: (...),

- f. OP sp. z o.o., KRS: (...),
 - g. TU Sp. z o.o., KRS: (...).
- 3) Podatnik za rok 2022 rozliczył podatek w deklaracji PIT-36L stawką liniową możliwą do wyboru w ramach prowadzonej działalności gospodarczej;
- 4) Podatnik jednocześnie świadczył usługi wyłącznie na rzecz podmiotów, w skład zarządów których wchodził i których był wspólnikiem:
- a. JK sp. z o.o.,
 - b. DE sp. z o.o.,
 - c. OP sp. z o.o.
- 5) Podsumowując wymienione w Umowach o świadczenie usług zadania obejmowały:
- a. poszukiwanie i pozyskiwanie pracowników/agentów dla zleceniodawcy,
 - b. tworzenie i poszerzanie struktury sprzedażowej dla zleceniodawcy,
 - c. sprawowanie nadzoru nad strukturami sprzedażowymi,
 - d. prowadzenie szkoleń dla pracowników/agentów zleceniodawcy z zakresu sprzedaży produktów i usług w dziedzinie projektowania i wykonywania instalacji fotowoltaicznych, ciepłych, grzewczych, energetycznych, elektrycznych, wodno-kanalizacyjnych, sanitarnych oraz sprzedaży urządzeń i elementów ww. instalacji,
 - e. kreowanie odpowiedniej postawy sprzedażowej u pracowników/agentów, prowadzenie działań motywacyjnych ukierunkowanych na zwiększenie sprzedaży usług i produktów zleceniodawcy,
 - f. koordynowanie i kontrolowanie pracy poszczególnych pracowników/agentów,
 - g. reprezentowanie spółki w kontaktach handlowych, prowadzenie negocjacji w imieniu spółki,
 - h. zawieranie, wykonywanie, zmienianie, uzupełnianie i rozwiązywanie wszelkich umów i porozumień w imieniu i na rzecz spółki, składanie ofert w imieniu spółki,
 - i. wspomaganie w opracowywaniu i wdrażaniu planów rozwojowych, strategii sprzedażowej i marketingowej,
 - j. rozwiązywanie bieżących problemów operacyjnych,
 - k. usługi przygotowania nowych rozwiązań organizacyjnych w zakresie organizacji pracy operacyjnej, procesów rozliczeniowych oraz procedur pozyskiwania zarówno klientów jak i podwykonawczych grup monterskich, z uwzględnieniem analizy dotychczasowych zasad funkcjonowania spółki w obszarach, których nowe rozwiązania będą dotyczyły, a także prezentacji tych rozwiązań i udzielania wyjaśnień w tym zakresie,
 - l. usługi sporządzenia opracowania zbioru zasad procesu koordynacji prac operacyjnych zespołów montażowych na obszarach Katowic i Rzeszowa (w tym lokalizacjach przyległych), uwzględniającej ogólnie przyjęte zasady działania procesów z uwzględnieniem zmian związanych ze specyfiką prac wykonywanych w zadanej odległości. Zleceniobiorca dołoży należytej staranności w konstrukcji procesu, tak aby były one spójne z ogólnymi sposobami koordynacji zleceń montażowych zarówno na etapie ich planowania jak i realizacji, rozliczenia i nadzoru oraz kontroli powykonawczej,

- m. usługi sporządzenia opracowania regulaminu gospodarki magazynowej wraz z kompletem dokumentacji oraz przeprowadzeniem systemu wdrożenia,
- n. usługi sporządzenia uzupełnienia wykonanego na podstawie umowy z 22 marca 2022 r. opracowania zbioru zasad procesu koordynacji prac operacyjnych zespołów montażowych na obszarach Katowic i Rzeszowa (w tym lokalizacjach przyległych), w zakresie dostrzeżonych potrzeb zmian i optymalizacji procesów, a także aktualizacji rozwiązań do warunków wynikających z organizacją gospodarki magazynowej,
- o. wykonania regulaminu wprowadzenia, stosowania i rozliczania gwarancji przerobu dla zespołów monterskich,
- p. usługi kompleksowego opracowania procesu sprzedażowego.

Usługi te obejmują swoim zakresem kwestie operacyjne, handlowe, organizacyjne i administracyjne, które Szef KAS uznał za należące do zadań członka zarządu, w tym w znacznej mierze obejmujące zarządzanie usługobiorcami;

- 6) W sprawie nie ma także sporu co do faktu wykonywania przez Podatnika czynności objętych umowami, oraz wysokości wynagrodzenia ustalonego i wypłaconego za ich wykonywanie. Szef KAS wprost potwierdza, że tego nie kwestionuje.
- 7) W umowach nie określano wynagrodzenia za poszczególne składowe elementy objęte umową. Wynagrodzenie było określane ryczałtowo za całość prac objętych daną umową lub jako ryczałt za kolejne miesięczne okresy rozliczeniowe. Zdaniem Rady PUO, wskazuje to że strony umów postrzegały objęte nimi świadczenia jednolicie jako jedno złożone świadczenie realizujące jeden rezultat za jedną cenę – tym samym charakter tych usług powinien być oceniany ze względu na dominującą potrzebę jaką zaspokajał u nabywcy – to jest przejęcie zarządzania poszczególnymi obszarami składającymi się na całą działalność przedsiębiorstwa;
- 8) Taka klasyfikacja nie wydaje się być przedmiotem sporu pomiędzy Podatnikiem a Szefem KAS, Podatnik wskazuje bowiem w odwołaniu od decyzji wydanej w I instancji, że: *„Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, iż w niniejszej sprawie Podatnik zawarł ze wspomnianymi spółkami umowy o świadczenie usług, z których część można potencjalnie zakwalifikować (w całości lub w części) do kategorii umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menadżerskich lub umów o podobnym charakterze. W tej części dochody z tytułu ww. umów powinny być kwalifikowane do źródła działalność wykonywana osobiście (...)”*.
- 9) Podatnik podnosi w odwołaniu, że być może część wynagrodzenia była prawidłowo opodatkowana w ramach źródła działalność gospodarcza jednak nie wskazuje, które składowe usług, ani jaką należy przypisać im wartość, lub na jakiej zasadzie wartość tę określić.
- 10) Szef KAS uznał, w ramach określenia czynności odpowiedniej, że całość usług wchodzi w zakres obowiązków członka zarządu i powinna być opodatkowana na zasadach właściwych dla działalności wykonywanej osobiście (*„Podkreślić bowiem należy, co już wcześniej wykazano, że Umowy o świadczenie usług faktycznie obejmowały zakresem obowiązki Podatnika, które ciążyły na nim jako na członku zarządu”*).

4. Szef KAS na tle tak ustalonego stanu faktycznego wydał w dniu (...) maja 2025 r. decyzję, m.in. na podstawie przepisu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, określającą wysokość straty w rozliczeniu PIT-36L oraz wysokość zobowiązania podatkowego w PIT ze źródła przychodów z tytułu działalności wykonywanej osobiście oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Mimo, że kwota podstawy opodatkowania przekroczyła X mln zł nie określono wysokości należnej daniny solidarnościowej.

5. Podatnik wniósł odwołanie z dnia (...) czerwca 2025 r., w którym wystąpił z wnioskiem o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady PUO.

6. Szef KAS wystąpił do Rady PUO z Wnioskiem wskazując, za decyzją, że w jego ocenie w analizowanej sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:

- 1) opisane działania stanowiły czynność, o której mowa w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, wg Szefa KAS miała miejsce czynność, określona w art. 119f Ordynacji podatkowej, tj. zespół czynności obejmujący:
 - zawarcie i rozliczanie umów o świadczenie usług zawartych z ww. spółkami, których Podatnik był współnikiem i członkiem zarządu, w ramach działalności gospodarczej opodatkowanej liniowo (dalej: „Czynność”).
 - Czynność, zdaniem Szefa KAS, pozwoliła „przenieść” wynagrodzenie związane z pełnioną funkcją członka zarządu do korzystniejszej opodatkowanego źródła przychodu;
- 2) zidentyfikowanie korzyści podatkowej, którą przyjęto na potrzeby Wniosku
 - obwarowano zastrzeżeniem, że musi mieć źródło w treści przepisu prawa podatkowego skutkującego, czy to zwolnieniem od podatku, odroczeniem momentu opodatkowania, względnie obniżenia podstawy opodatkowania (poprzez prawo do rozliczania wysokościach kosztów), czy zastosowaniem niższej stawki podatku;
 - biorąc za podstawę obliczenia czynność odpowiednią, polegającą uzyskaniu wynagrodzenia w ramach źródła: działalność wykonywana osobiście;
 - w konsekwencji powyższego dokonano określenia korzyści, biorąc pod uwagę całość osiągniętych przychodów, koszty ryczałtowe rozliczane w ramach źródła działalność wykonywana osobiście i zastosowanie skali podatkowej do określenia wysokości podatku;
- 3) osiągnięcie korzyści podatkowej było zdaniem Szefa KAS głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, co uzasadniał wskazując, że:
 - a) Podatnik otrzymywał wynagrodzenie ze spółek, których był współnikiem i członkiem zarządu – w oparciu o umowy o świadczenie usług, na podstawie których wystawiała faktury w ramach działalności gospodarczej;
 - b) Podatnik deklarował w toku postępowania, że ktoś niebędący członkiem zarządu i współnikiem, nie byłby w stanie zapewnić takiego wkładu w działania na rzecz spółek oraz żadna osoba nie była poszukiwana do wykonywania zadań, bowiem były one przewidziane (w spółkach) jako zadania dla Podatnika;

- c) Szef KAS nie dostrzega okoliczności, które mogłyby uzasadnić gospodarczo, w sposób inny niż chęć uzyskania korzyści podatkowej, świadczenia usług w ramach B2B przez Stronę dla własnych Spółek;
 - d) Szef KAS stwierdza: „*A contrario, gdyby nie możliwość uzyskania korzyści podatkowej, nie byłoby celowym sięganie po zawieranie umów w ramach działalności gospodarczej. W związku z tym Szef KAS stwierdza, iż przesłanka celu, w ramach której badaniu podlega czy co najmniej głównym celem dokonania czynności były przyczyny podatkowe, została spełniona*”;
 - e) „*schemat związany ze świadczeniem usług na rzecz własnej spółki stanowi jeden z bardziej powszechnych mechanizmów „oszczędności” podatkowej, reklamowany i sprzedawany przez mniej lub bardziej renomowanych doradców, m.in. w przestrzeni internetowej*”;
- 4) sposób działania był sztuczny, zdaniem Szefa KAS, ponieważ:
- a) wydzielono do umów o świadczenie usług zadania wykonywane przez Podatnika jako członka zarządu i powierzono ich realizowanie w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej Strony;
 - b) świadczył usługi wyłącznie na rzecz swoich spółek, w których pełnił funkcję członka zarządu;
 - c) na Podatniku ciążył obowiązek prowadzenia spraw spółek oraz dbania o ich interesy na podstawie samego faktu powołania go do zarządów;
 - d) doprowadzono do nieuzasadnionego dzielenia operacji, poprzez dodatkowe angażowanie siebie i spółek w proces tworzenia i zawierania, a także obsługi Umów o świadczenie usług i wypłaty w oparciu o nie wynagrodzenia, zamiast robienia tego w ramach łączącego Podatnika ze spółkami stosunku organizacyjnego;
 - e) skoro zadania członka zarządu były realizowane przez tego członka zarządu, choć „pod płaszczykiem” działalności gospodarczej, to w istocie cała operacja prowadziła do uzyskania stanu identycznego, jaki miał miejsce bez zawierania umów o świadczenie usług, tj. sytuacji, w której summa summarum Podatnik realizuje swoje zadania;
 - f) trudno jest zaaprobować tezę, że podmiot działający racjonalnie, o którym mowa w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, podjąłby się przeprowadzenia Czynności z uwagi na obiektywnie uzasadnienie ekonomiczne tych działań, inne niż spodziewana korzyść podatkowa polegająca na zmniejszeniu obciążeń podatkowych;
- 5) korzyść podatkowa w okolicznościach sprawy była, zdaniem Szefa KAS, sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm., dalej: „**Ustawa o PIT**”), w następujący sposób:
- a) w przypadku wypłaty Podatnikowi kwoty X XXX XXX,XX zł w ramach źródła przychodów działalność wykonywana osobiście, przychody te zostałyby opodatkowane wyżej tj. wg skali podatkowej;

- b) zakwalifikowanie przychodów otrzymywanych w związku z realizacją obowiązków spoczywających na osobie pełniącej funkcję członka zarządu, która tym członkiem zarządu jest, do źródła przychodów innego niż przychody z działalności wykonywanej osobiście, należy uznać za sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a konkretnie z przedmiotem i celem art. 13 pkt 7 Ustawy o PIT;
 - c) orzecznictwo ani piśmiennictwo dotyczące art. 13 pkt 7 Ustawy o PIT nie wyłącza z zakresu przychodów objętych tym przepisem przychodów, które uzależnione są od rezultatu;
 - d) Podatnik doprowadził do wykreowania uzgodnień umożliwiających zastosowanie art. 30c Ustawy o PIT, a więc niższej stawki (19%) oraz możliwości rozliczania rzeczywistych kosztów
 - e) w niniejszej sprawie, do zawarcia Umów o świadczenie usług doszło więc w celu nadania wypłat, dokonywanym przez spółki na rzecz członka zarządu, cech umowy zawartej między dwoma przedsiębiorstwami. Skoro w niniejszej sprawie charakter wypłat, dokonywanych w ramach Umów o świadczenie usług, wskazuje na ich ścisłe i nierozzerwalne powiązanie obowiązkami Podatnika jako członka zarządu jego spółek, z którymi te umowy zawarto, należy stwierdzić, że dążenie do reklasyfikacji przychodów, związanych z pełnioną przez Podatnika funkcją, do innego źródła, jest działaniem niezgodnym z intencją ustawodawcy;
- 6) Czynnością odpowiednią, zdaniem Szefa KAS, jak już wyżej wskazano przy określaniu korzyści podatkowej, byłoby:
- uzyskanie wynagrodzenia w ramach źródła: działalność wykonywana osobiście, będące wynikiem wypłacenia Podatnikowi środków pieniężnych w ramach wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu;
 - jak już wcześniej wykazano, umowy o świadczenie usług faktycznie obejmowały zakresem obowiązki Podatnika, które ciążyły na nim jako na członku zarządu. Od początku nie było planowane poszukiwanie „osoby z zewnątrz” do objęcia poszczególnych obszarów działalności spółki, którymi od początku miał się zajmować Podatnik, będący wspólnikiem i członkiem zarządu, który jednak na potrzeby wypłaty wynagrodzenia zawierał Umowy o świadczenie usług.

II. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

1. Zasady wykładni i stosowania regulacji klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

7. Rada PUO we wcześniejszych opiniach wskazywała, że ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: „GAAR”) to instrument nadzwyczajny. Wprowadzenie GAAR oznaczało bowiem wprowadzenie pewnego elementu niepewności w sytuacji prawnej podatnika, związanej z działaniem legalnym (tj. zgodnym z „literą prawa”). Istotą stosowania GAAR przez Szefa KAS jest przyjęcie za podstawę faktyczną określenia skutków podatkowych

hipotetycznego (tj. takiego, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej) stanu faktycznego.

8. Zgodnie z treścią art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu znajdującym zastosowanie do opiniowanej sprawy 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). Przy czym czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty (art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej).

9. Spełnienie przesłanek unikania opodatkowania wiąże się zatem z oceną czy:

- 1) czynność albo zespół czynności skutkuje powstaniem korzyści podatkowej,
- 2) korzyść podatkowa jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,
- 3) osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, oraz
- 4) sposób działania był sztuczny.

- przy czym spełnienie powyższych przesłanek musi mieć charakter łączny.

10. Szczegółowe kwestie związane z charakterem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, określeniem prawidłowego zakresu czynności lub zespołu czynności i ich znaczenie dla właściwego zastosowania art. 119a §1 Ordynacji podatkowej zostały omówione we wcześniejszych opiniach Rady PUO, w tym w Uchwale nr 4/2025 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 3 czerwca 2025 r. Nie ma zatem konieczności przytaczania go w całości.

2. Czynność

11. Ustalenie zakresu czynności (zespołu czynności) nie może odbywać się z pominięciem celów jakie motywowały podatnika przy ich dokonywaniu. Ustalenie faktycznego celu czynności, jest niezbędne dla prawidłowego stosowania GAAR, wynika to wprost m.in. z przepisu art. 119a § 4 Ordynacji podatkowej, który nakazuje wyliczyć korzyść podatkową zgodnie z przyjętą czynnością odpowiednią, którą wskaże strona. Zarówno w przypadku takiego wskazania, jak i jego braku, określenie czynności odpowiedniej nie jest dowolne. Czynność odpowiednia to czynność właściwa do osiągnięcia celów (innych niż korzyść podatkowa) do których realizacji faktycznie podatnik dążył.

12. Zdaniem Szefa KAS, w analizowanej sprawie czynnością podlegającą ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi zawarcie umów o świadczenie usług w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Zaś za czynność odpowiednią przyjmuje brak zawarcia tych umów przez Podatnika i ustalenie wynagrodzenia w tożsamej wysokości jako wynagrodzenia członka zarządu. Uwagi odnośnie wyboru czynności odpowiedniej zawarto w dalszej części Opinii.

13. Rada PUO przychyliła się do tak określonych granic zakresu zespołu czynności, które pozwalają na prawidłowe określenie powstałej korzyści podatkowej oraz oceny przesłanek unikania opodatkowania.

3. Korzyść podatkowa

14. Główną przesłanką warunkującą możliwość zastosowania wobec podatnika mechanizmu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej jako wyniku przeprowadzonego zespołu czynności. Jej pierwszoplanowe znaczenie dla całego procesu oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej wynika z faktu, że uzyskanie korzyści musi być zarówno podstawowym zamiarem podatnika (warunek intencji), jak i uzyskanym faktycznie efektem (warunek skutku). Na tym ustawodawca nie poprzestał. Korzyść podatkowa jest bowiem – zgodnie z wolą ustawodawcy – także punktem odniesienia oceny przedmiotu i celu przepisu ustawy podatkowej (warunek korzyści).

15. Korzyść podatkowa zdefiniowana została w przepisie art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej m.in. jako obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Obniżenie to może być wynikiem obniżenia poziomu opodatkowania m.in. niższej stawki podatkowej, czy także stosowania innych zasad opodatkowania, np. umożliwiających obniżenie podstawy opodatkowania poprzez uwzględnienie wyższych kosztów podatkowych. To bardzo szerokie ujęcie korzyści podatkowej wymaga odniesienia kontekstowego, także m.in. do istoty danego zobowiązania podatkowego (podatku).

16. Celem GAAR jest zapewnienie neutralności decyzyjnej regulacji prawa podatkowego. Ten cel da się osiągnąć tylko przy zastosowaniu przepisów o charakterze klauzul generalnych, gdyż te ze swojej natury (dość ogólnych i niedookreślonych regulacji prawnych) nie zawierają luk. Precyzyjna regulacja normatywna z natury rzeczy jest podatna na wykreowanie luk aksjologicznych lub realnych, w tym także możliwych do wykorzystania w przypadku wykreowania sytuacji podlegającej pod przepisy różnych ustaw (nie tylko podatkowych), które występują w rzeczywistości gospodarczej praktycznie wyłącznie ze względu na korzyści podatkowe.

17. Zdaniem Rady konieczne jest jednak dbanie o to, aby proces wykładni GAAR nie doprowadził do zwiększenia stanu niepewności podatników. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi kompromis pomiędzy interesem jednostki, która działa w zgodzie z „literą” prawa, a interesem publicznym. Nie oznacza to jednak akceptacji dla pozbawiania podatnika jakiegokolwiek bezpieczeństwa prawnego, czy też przyznania absolutnego prymatu interesowi publicznemu.

18. GAAR jako klauzula ogólna nie może ze swojej istoty zastępować, czy być alternatywą dla obowiązujących przepisów regulujących sposób i wysokość opodatkowania. Jak wyżej wskazano, zgodność uzyskanej korzyści z „literą” prawa warunkuje jej stosowanie, w tym znaczeniu, że w sytuacji naruszenia przepisów prawa podatkowego i będącego jego konsekwencją zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, trudno jest mówić o uzyskaniu korzyści podatkowej wskazanej przez ustawodawcę w treści art. 119a w związku z art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej.

19. W rozumieniu potocznym niezapłacenie kwoty podatku w prawidłowej wysokości, wynikające z niewłaściwego zastosowania norm (naruszenia) prawa podatkowego i będąca tego efektem „oszczędność” finansowa, może być traktowane jako „korzyść podatkowa” osiągnięta przez podmiot naruszający prawo. Jednakże, w sensie normatywnym mamy wówczas do czynienia z zaległością podatkową, której nie można utożsamiać z korzyścią podatkową w znaczeniu jakie ma jako pozytywna przesłanka zastosowania GAAR.

20. Dopiero bowiem osiągnięcie korzyści podatkowej zgodnej z przepisami ustaw podatkowych, a jednocześnie sprzecznej z ich przedmiotem lub celem, umożliwia stosowanie GAAR. Zagadnienie to zostało szczegółowo przedstawione we wcześniejszych opiniach Rady PUO, m.in. w Uchwale nr 1/2025 z dnia 18 lutego 2025 r. oraz Uchwale nr 5/2025 z dnia 5 września 2025 r. i nie jest konieczne przytoczenie go w całości.

21. Mając na uwadze ustalony stan sprawy, w szczególności zakres, charakter i sposób wykonywania czynności objętych umowami o świadczenie usług przez Podatnika, zaliczenie przychodów uzyskiwanych do źródła działalność gospodarcza stoi w sprzeczności z treścią przepisów art. 13 pkt 7, 8 i 9 Ustawy o PIT. Biorąc pod uwagę historyczny proces i kontekst kształtowania się treści tych przepisów, poczynwszy od dodania art. 13 pkt 9 Ustawy o PIT od 1 stycznia 2001 r. i ukształtowania aktualnego brzmienia tego przepisu w roku 2004 wyjaśnionego w wyniku licznych sporów przez sądy administracyjne, należy stwierdzić, że Podatnik dokonał rozliczenia osiąganych przychodów z naruszeniem przepisów Ustawy o PIT (błędne rozliczenie podatkowe).

22. Wyjaśnienie przyczyn tej nieprawidłowości celnie sformułowano w uzasadnieniu wciąż aktualnej Uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej „NSA”) z dnia 26 kwietnia 2010 r. II FPS 10/09. Przedmiotem uchwały było świadczenie usług w zakresie zarządzania przez wspólników spółek transparentnych podatkowo, jako ówczesnie popularnej próby reklasyfikacji źródła przychodów, jednak przedstawiono w jej uzasadnieniu nadal aktualną, kompleksową interpretację norm wynikających z przepisów art. 13 pkt 7 i 9 Ustawy o PIT: *„Rozpatrując niniejsze zagadnienie prawne, należy w pierwszej kolejności powiedzieć, że podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z treścią przepisów art. 1 oraz art. 3 ust. 1, 1a i 2a powołanej ustawy, są wyłącznie osoby fizyczne. Natomiast według przepisu jej art. 13 pkt 9 za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7 tego artykułu, czyli przychodów otrzymywanych przez osoby należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych, niezależnie od sposobu ich powoływania. W świetle tego przepisu więc przychody z umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, z kontraktów menedżerskich lub z umów o podobnym charakterze pochodzą zarówno z umów zawieranych w ramach działalności gospodarczej, jak i zawieranych poza nią.*

Zwrot normatywny „działalność wykonywana osobiście” nie został zdefiniowany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ani w innych ustawach podatkowych. Wobec tego należy nadać mu znaczenie zgodne z językiem potocznym. Wyraz „osobiście” znaczy we własnej osobie, a więc nie korzystając z niczyjego pośrednictwa (Słownik języka polskiego pod red. M.

Szymczaka, Warszawa 1979, t. II, s. 553, a także Słownik języka polskiego pod. red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1963, t. 5, s. 1144). Natomiast wyraz "działalność" znaczy tyle co zespół czynności, działań podejmowanych w jakimś celu (Słownik języka polskiego pod. red. M. Szymczaka, Warszawa 1979, t. I, s. 496). W taki sam sposób słowo to zostało zdefiniowane w Słowniku języka polskiego pod. red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1960, t. 2, s. 546-547. Jak słusznie więc uznał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 lipca 2007 r. sygn. akt K 11/06, menedżer jest wobec właściciela osobiście, czyli bez pośrednictwa osób trzecich, odpowiedzialny za zarządzanie powierzonym przedsiębiorstwem. Wobec tego o przychodach z działalności wykonywanej osobiście na gruncie analizowanej ustawy można mówić, gdy dany podatnik jest odpowiedzialny wobec kontrahenta za efekt świadczonych usług. Zgodzić się także trzeba z poglądem, że zwrot "działalność wykonywana osobiście" nie kryje w sobie jednorodnych pod względem przedmiotowym czynności. Czynności te jednak charakteryzują się cechą wspólną, to jest osobistym ich wykonywaniem, a więc bez pośrednictwa osób trzecich.

Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że kontrakt menedżerski zawierany poza działalnością gospodarczą obejmuje umowę pomiędzy dwoma podmiotami cywilnoprawnymi, to jest przedsiębiorcą zatrudniającym menedżera a osobą fizyczną niebędącą przedsiębiorcą. Istotą kontraktu menedżerskiego jest samodzielne, czyli pozbawione podległości, zarządzanie przedsiębiorstwami albo innymi podmiotami przez menedżerów. Działalność wykonywana osobiście na podstawie umowy menedżerskiej zawieranej poza działalnością gospodarczą nie musi spełniać takich kryteriów, jak ciągłość, a więc powtarzalność, stałość oraz określony stopień zorganizowania wykonywanych czynności, charakterystycznych dla szeroko rozumianej działalności gospodarczej.

Działalność wykonywana osobiście jednak nie oznacza wyłącznie osobistego, a więc indywidualnego jej wykonywania, czyli bez zatrudniania osób. Tego rodzaju działalność może być również wykonywana przy pomocy osób trzecich, wykonujących czynności związane z istotą usług menedżerskich. W ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej menedżer może zatrudniać osoby dostarczające mu na przykład analiz czy też w inny sposób pomagające mu w osobistym podjęciu decyzji. W obrocie gospodarczym coraz częściej usługi zarządzania są oderwane od konkretnej osoby. Nierzadko polegają one na współpracy wielu osób i zespołów oraz zapewnieniu dostępu do odpowiednich narzędzi zarządzania. Współcześnie usługi zarządzania nie są ściśle przypisane do jednej konkretnej osoby fizycznej. Zależności te dostrzegł ustawodawca, wskazując w art. 13 pkt 9 analizowanej ustawy, że przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze należy odnieść do osób wykonujących te umowy osobiście poza ramami działalności gospodarczej, jak również w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zarówno w wypadku umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze realizowanych w ramach działalności gospodarczej, jak i umów zawieranych poza nią, pozycja prawna kontrahentów wygląda podobnie. Jednakże w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stroną zawierającą umowę o zarządzanie w ramach działalności gospodarczej jest osoba fizyczna, która zawodowo, we własnym imieniu podejmuje i wykonuje działalność gospodarczą. Istotą takiej umowy jest, podobnie jak przy umowie zawieranej poza działalnością gospodarczą, samodzielne, czyli pozbawione podległości zarządzanie przedsiębiorstwem albo innymi podmiotami przez

menedżerów. Zgodzić się więc należy, że przychodami z umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze są przychody z działalności wykonywanej osobiście również wtedy, gdy - jak to wynika z art. 13 pkt 9 tej ustawy - są one zawierane w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2009 r. sygn. akt II FSK 1145/08). (...) Przepis art. 13 pkt 9 ustawy normuje opodatkowanie przychodów pochodzących ze specyficznego źródła, jakim jest działalność wykonywana osobiście, polegająca na zarządzaniu przedsiębiorstwem, realizowaniu kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i poza nią.

(...) Natomiast przepis art. 13 pkt 9 ustawy ze zwrotem normatywnym "w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej" dotyczy przychodów podatkowych uzyskiwanych wyłącznie z tytułu działalności wykonywanej osobiście. Ponadto w przepisie tym mowa jest o podatniku zawierającym umowy, którym jest osoba fizyczna będąca współnikiem spółki niemającej osobowości prawnej, gdyż spółka jawna, o czym była mowa wyżej, nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Dlatego gdy w zwrocie tym wskazuje się na umowy zawierane w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, to chodzi wyłącznie o osoby fizyczne, które prowadzą działalność gospodarczą na przykład w formie spółki jawnej, oraz ich przychody.

Bez względu więc na to, czy umowy menedżerskie zostaną zawarte w ramach działalności gospodarczej, czy też poza nią, przychody z tytułu ich wykonywania będą zaliczane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście i opodatkowane według jednakowych zasad. Zasady te wyłączają możliwość kwalifikowania przychodów z umów menedżerskich, nawet tych, które są zawierane w ramach działalności gospodarczej, jako przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy, a tym samym opodatkowania ich według skali proporcjonalnej stawką 19% wskazanej w art. 30c ust. 1 ustawy".

23. Stanowisko to potwierdzono także w Interpretacji Ogólnej Ministra Finansów z dnia 31 maja 2010 r. sygn., Nr DD2/033/95/KBF/10/403 w sprawie prawnopodatkowej kwalifikacji przychodów uzyskiwanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej.

24. Umowy o świadczenie usług zawarte wykonywane przez Podatnika w dominującym zakresie obejmują czynności właściwe dla umów o zarządzanie, co potwierdzają zarówno Szef KAS, jak i Podatnik. Z kolei sposób kształtowania wynagrodzenia (jako stałej kwoty) uniemożliwia wydzielenie przedmiotowo i wartościowo poszczególnych usług nie wchodzących w kompleksową usługę zarządzania. W efekcie przychody Podatnika z tytułu tych umów, niezależnie od zawierania ich w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, stanowią przychody zaliczane do źródła działalności wykonywanej osobiście.

25. Należy wskazać, że kwestia zaliczenia przychodów podatnika do źródła działalności wykonywanej osobiście nie budzi wątpliwości. W doktrynie oraz orzecznictwie można spotkać się z odmiennym podejściem odnośnie do zaliczenia przychodów osiągniętych z tytułu umów

o zarządzanie przez członka zarządu usługobiorcy odpowiednio do dochodów, o których mowa w art. 13 pkt 7 albo pkt 9 Ustawy o PIT, ze względu na sposób interpretacji zastrzeżenia zawartego w pkt 9 *in fine* (por. m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 17 marca 2015 r. I SA/Gl 1003/14 oraz wyrok NSA z dnia 12 lipca 2022 r. II FSK 281/21). Rozbieżność ta jednak pozostaje bez znaczenia w niniejszej sprawie.

26. Zarówno w przypadku kwalifikacji tych przychodów do przepisu art. 13 pkt 7 Ustawy o PIT, jak i art. 13 pkt 9 Ustawy o PIT, mamy do czynienia ze źródłem przychodów działalność wykonywana osobiście podlegających opodatkowaniu wg tych samych zasad (skala podatkowa oraz zryczałtowane koszty uzyskania przychodów). Podkreślić należy, że zobowiązanie to w wysokości wynikającej z Ustawy o PIT powstaje z mocy prawa. Błędy podatnika czy płatnika w klasyfikacji przychodu do właściwego źródła oraz zadeklarowanie niższego podatku nie mogą skutecznie obniżyć wysokości zobowiązania. Prowadzą wyłącznie do powstania zaległości podatkowej, co powinno zostać skorygowane w postępowaniu wymiarowym.

27. W okolicznościach przedmiotowej sprawy, na podstawie ustaleń faktycznych Szefa KAS co do przedmiotu świadczonych usług i obowiązujących zasad opodatkowania przychodu uzyskiwanego z tytułu ich wykonywania, stwierdzić należy brak wystąpienia korzyści podatkowej, jak zdefiniowano ją na potrzeby stosowania GAAR. Konsekwentnie, brak powstania korzyści podatkowej u Podatnika przesądza o braku zasadności zastosowania przepisu art. 119a Ordynacji podatkowej.

28. Wobec powyższego pominięto analizę spełnienia pozostałych przesłanek zastosowania GAAR.