

Informacja Przewodniczącego Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania dotycząca działalności Rady III kadencji

(wersja wstępna za okres do 31.12.2025 r.)

Spis treści

1. Wprowadzenie	2
2. Liczba wydanych opinii	3
2.1. Ogólna liczba opinii	3
2.2. Liczba opinii – dane szczegółowe	3
3. Merytoryczna treść opinii Rady	6
3.1. Rada wobec stanowiska Szefa KAS	6
3.2. Zdania odrębne członków Rady	7
4. Czynny udział podatnika oraz Szefa KAS w postępowaniu w sprawie wydania opinii przez Radę	8
4.1. Informacje wprowadzające	8
4.2. Liczba posiedzeń, w tym posiedzenia z udziałem podatnika oraz przedstawicieli Szefa KAS	8
4.3. Liczba wezwań kierowanych do podatnika lub Szefa KAS	9
5. Czas rozpatrywania spraw przez Radę	11
6. Zmiany w funkcjonowaniu Rady III kadencji	12
7. Wybrane problemy w działalności opiniodawczej Rady III kadencji	13

1. Wprowadzenie

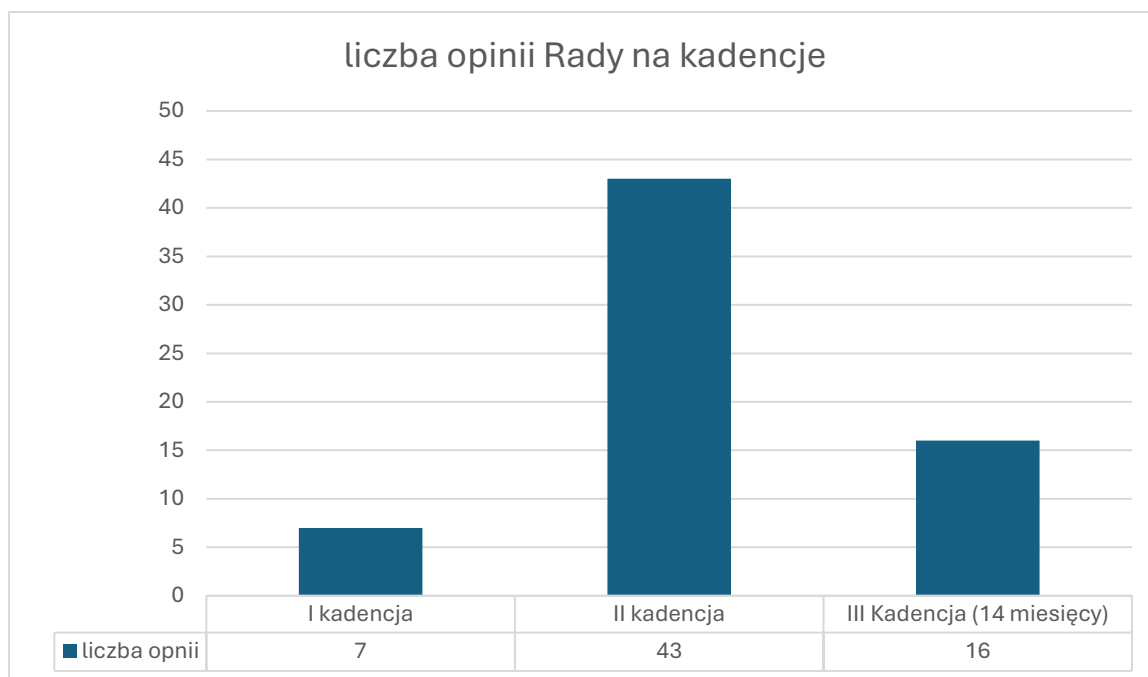
Prezentowane poniżej treści nie stanowią oficjalnego dokumentu wydanego przez Radę do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: **Rada**), lecz mają charakter czysto informacyjny, a tym samym nie mogą być one traktowane jako oficjalne stanowisko Rady co do wykładni lub stosowania prawa. W wypadku, gdy odwołują się do merytorycznych opinii Rady, oparte są tylko na treści zanonimizowanych opinii dostępnych na stronie Rady. Nie prezentują więc one indywidualnego zapatrywania osoby sporządzającej informację (Przewodniczącego Rady) ani żadnego członka Rady.

Z uwagi na przepisy o tajemnicy skarbowej przygotowując raport unikano prezentowania jakichkolwiek informacji, które można byłoby powiązać z konkretnymi sprawami rozpatrywanymi przez Radę, a które nie znajdują odzwierciedlenia w opublikowanych materiałach związanych z pracami Rady. Nie dotyczy to oczywiście zagadnień ściśle organizacyjnych.

2. Liczba wydanych opinii

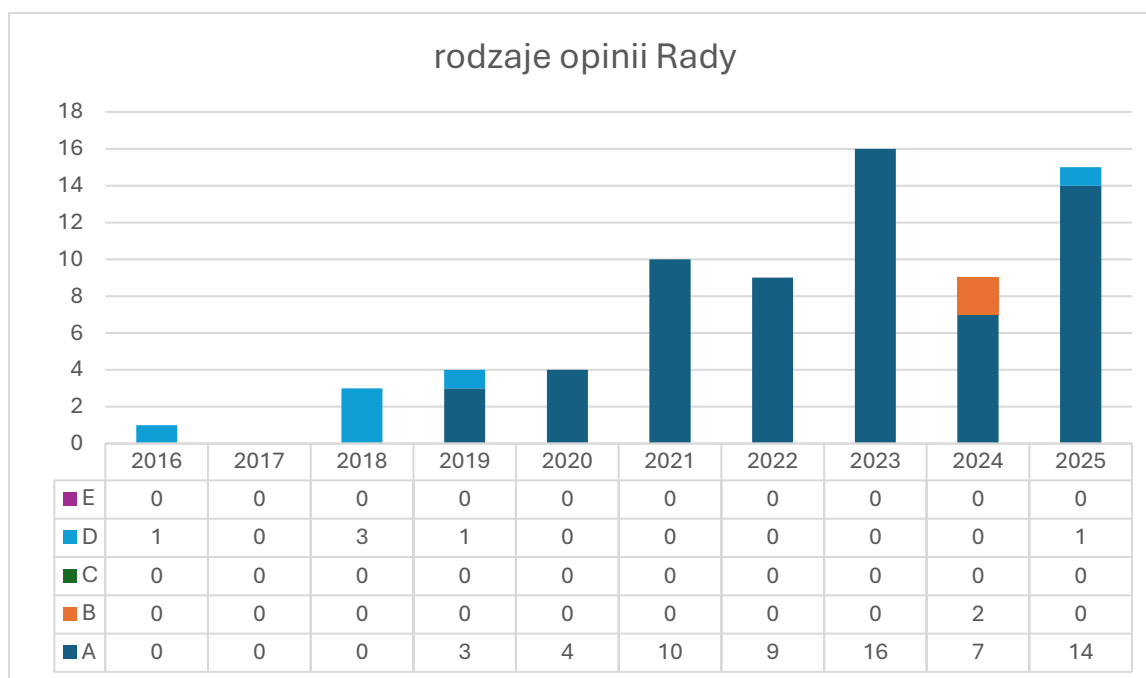
2.1. Ogólna liczba opinii

Liczba wydanych opinii dotyczących GAAR oraz ograniczenia korzyści umownych, według kadencji Rady (od powołania Rady I kadencji w 2016 r. do 31 grudnia 2025 r.)



2.2. Liczba opinii – dane szczegółowe

Liczba wszystkich opinii wydanych na podstawie art. 119m Ordynacji podatkowej z podziałem na lata i rodzaje opinii.



A - opinie dotyczące stosowania GAAR (art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej)

B - opinie dotyczące ograniczenia korzyści umownych (art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej)

C – opinie dotyczące cofnięcia skutków unikania opodatkowania (art. 119m § 4 Ordynacji podatkowej)

D - opinie dotyczące projektów ustaw (art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej)

E - opinie dotyczące przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień o których mowa w artykule 86k § 2 Ordynacji podatkowej (art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej)

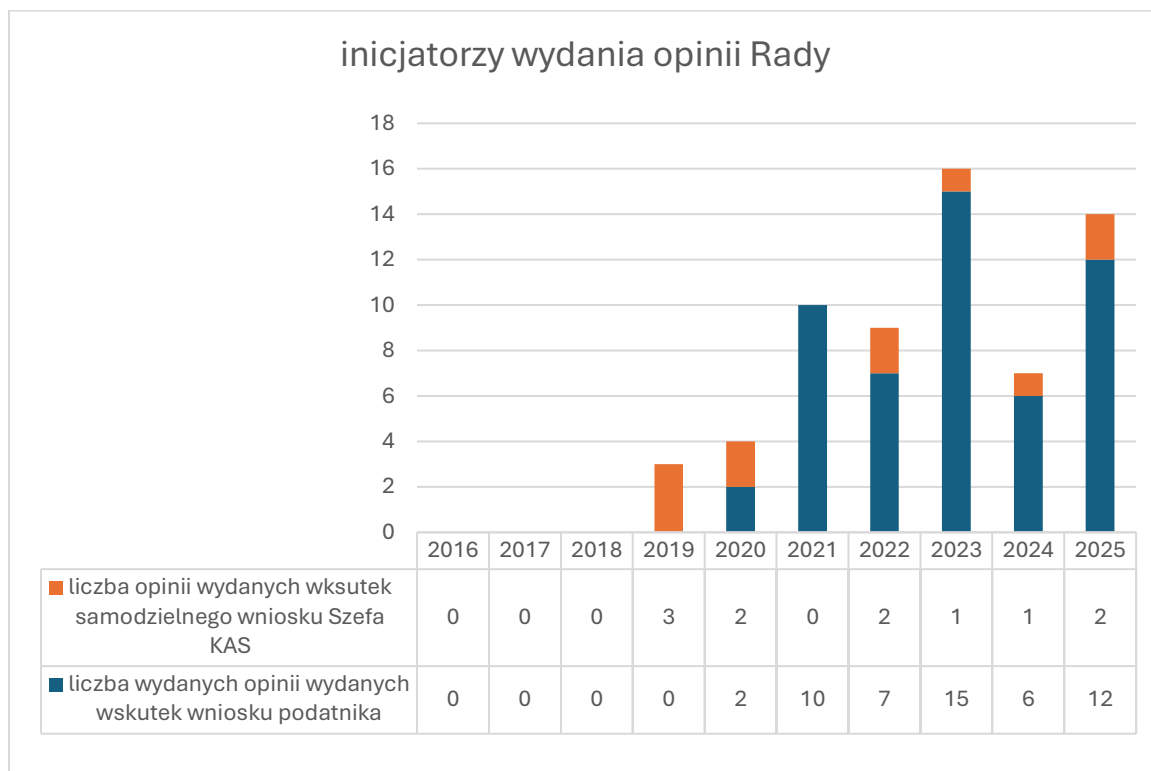
Komentarz

W początkowym okresie funkcjonowania (I i II kadencja) Rada wydawała także uchwały w ramach konsultacji, które nie dotyczyły konkretnych projektów ustaw, ale kierunków zmian prawa. Regulamin Rady upoważniał Radę do prowadzenia prac studyjnych nad unikaniem opodatkowania. Rada obecnej, III kadencji, uznała, że w takiej sytuacji brak jest jednak wyraźnej podstawy do wydawania przez Radę opinii dotyczących obowiązujących przepisów prawa, na podstawie art. 119m Ordynacji podatkowej. Rada III kadencji w takim wypadku formułuje stanowisko swoich członków, które nie ma postaci opinii i formy uchwały Rady.

2.3. Inicjatywa zasięgnięcia opinii Rady

Rada wydaje opinię co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej na wniosek Szefa KAS. Wniosek ten może być sformułowany z własnej inicjatywy tego organu lub też być wynikiem wniosku strony. Jeżeli strona złoży taki wniosek w odwołaniu od decyzji I instancji, to Szef KAS jest

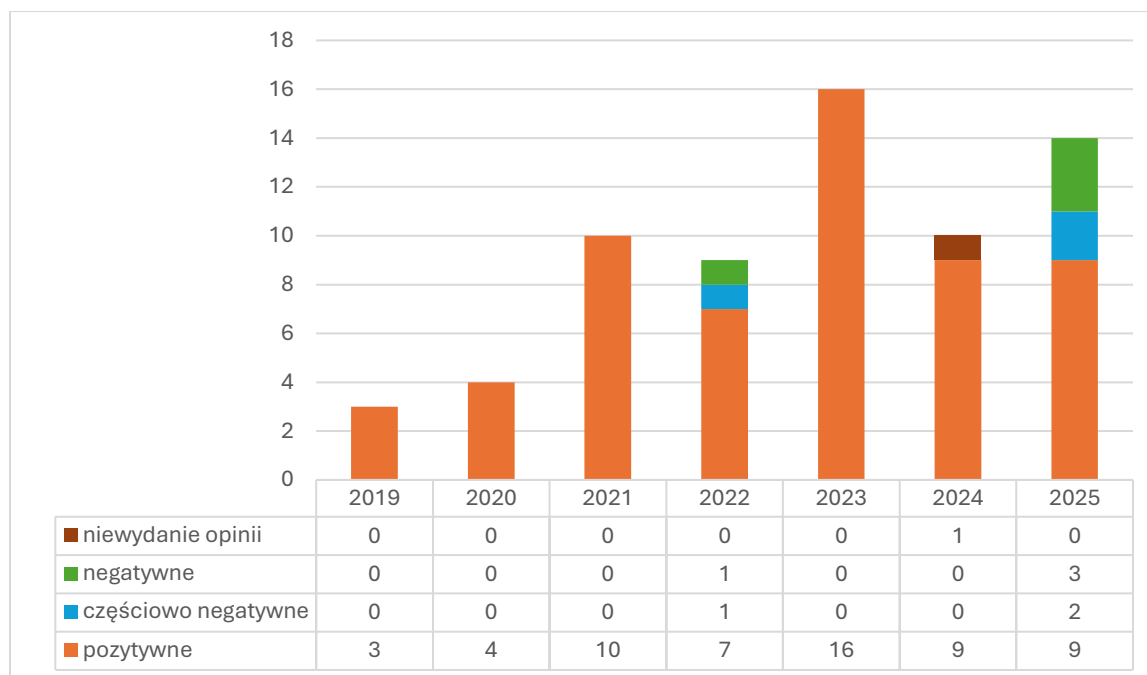
zobligowany do wystąpienia do Rady o wydanie opinii (art. 119h § 1 i 2 Ordynacji podatkowej).



3. Merytoryczna treść opinii Rady

3.1. Rada wobec stanowiska Szefa KAS

Stanowisko Rady wyrażone w opiniach dotyczących stosowania GAAR oraz opiniach dotyczących ograniczenia korzyści umownych (art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej) wobec treści wniosku Szefa KAS:

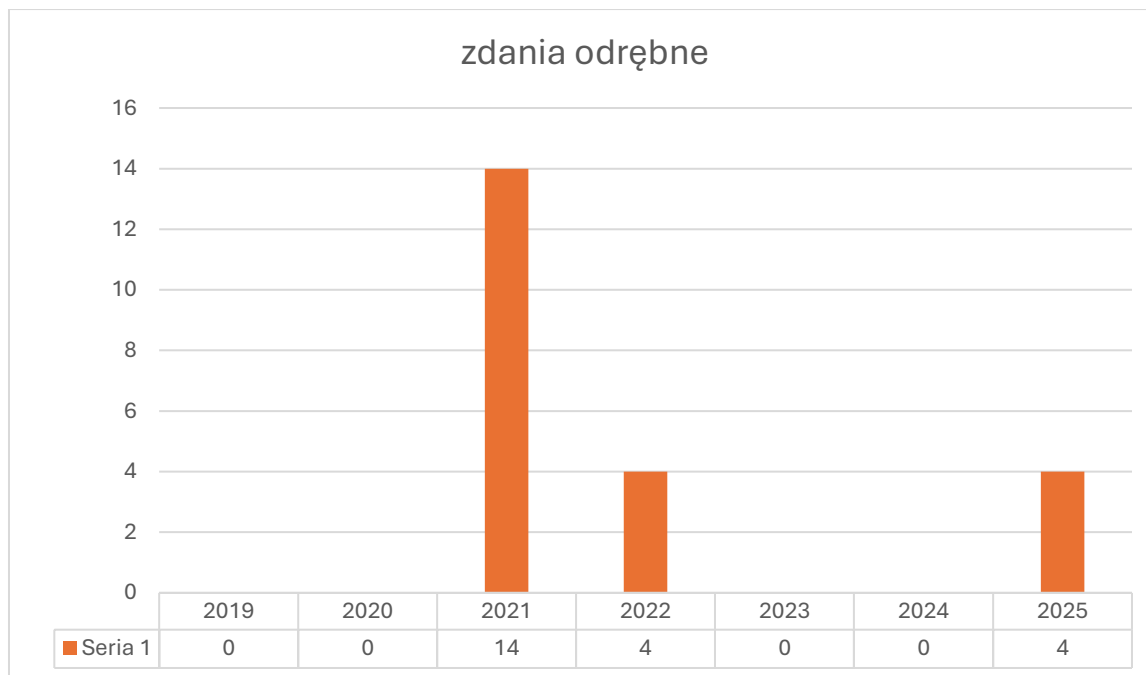


Komentarz:

- a) Niewydanie opinii może wynikać z równowagi głosów wśród członków Rady. Liczba członków Rady wynosi 9 osób, ale niektóre stanowiska mogą być przez pewien czas nieobsadzone, poza tym może dojść do wyłączenia się członka Rady, co z kolei może prowadzić do niemożności podjęcia uchwały. Uchwała musi być bowiem podjęta większością bezwzględną głosów członków Rady. Nie przewidziano w Ordynacji podatkowej rozwiązania tej sytuacji.
- b) Opinie częściowo negatywne obejmują dość różnorodną grupę stanowisk Rady. Chodziło tu o sytuację, gdy Rada:
- wyrażała opinię pozytywną co do stosowania GAAR do jednego z etapów działania podatnika, ale negatywną do kolejnego (uchwała 3/2022 z 25 marca 2022 r.),
 - akceptowała zastosowanie GAAR do części czynności, ale nie akceptowała do innej części, wskazując na istotne różnice między działaniami podjętymi przez podatnika (uchwała nr 3/2025 z 29 maja 2025 r.)
 - akceptowała możliwość zastosowania GAAR co do zasady, ale wskazywała na niespełnienie obowiązującego do końca 2018 r. progu kwotowego zastosowania GAAR (uchwała nr 13/2025 z 17 grudnia 2025 r.).

- c) Opinie, w których Rada przyjmowała pewne założenia co do wykładni przepisów prawa podatkowego innych niż regulacja GAAR, potraktowano w zestawieniu odpowiednio jako pozytywne lub negatywne.

3.2. Zdania odrębne członków Rady



Komentarz:

- a) Zdania odrębne nie są publikowane analogicznie do opinii dotyczących zastosowania art. 119 a.
- b) Rada II kadencji w uchwale nr 10/201 z 27 września 2021 r. zauważyła konieczność zmiany prawa w tym zakresie, poprzez wprowadzenie obowiązku publikowania także zdań odrębnych.
- c) Rada III kadencji przyjęła rozwiązanie, zgodnie z którym w treści uchwalonej opinii zawiera informację o tym, czy zostały złożone do danej opinii zdania odrębne, ale nie wskazuje, kto te zdania odrębne złożył i jaka jest ich treść.
- d) Rada III kadencji w treści opinii wskazuje także stanowiska mniejszości członków Rady w poszczególnych kwestiach pojawiających się w opinii, które nie zostały zaakceptowane przez większość członków Rady. W ocenie Rady III kadencji, zadaniem Rady jest formułowanie opinii, które będą użyteczne dla podatnika, organów podatkowych oraz sądów, wskazując na dylematy związane ze stosowaniem regulacji prawnej w kontekście danego stanu faktycznego.
- e) Członkowie Rady mogą złożyć zdanie odrębne samodzielnie lub wspólnie, mogą one dotyczyć treści opinii lub jej uzasadnienia.

4. Czynny udział podatnika oraz Szefa KAS w postępowaniu w sprawie wydania opinii przez Radę

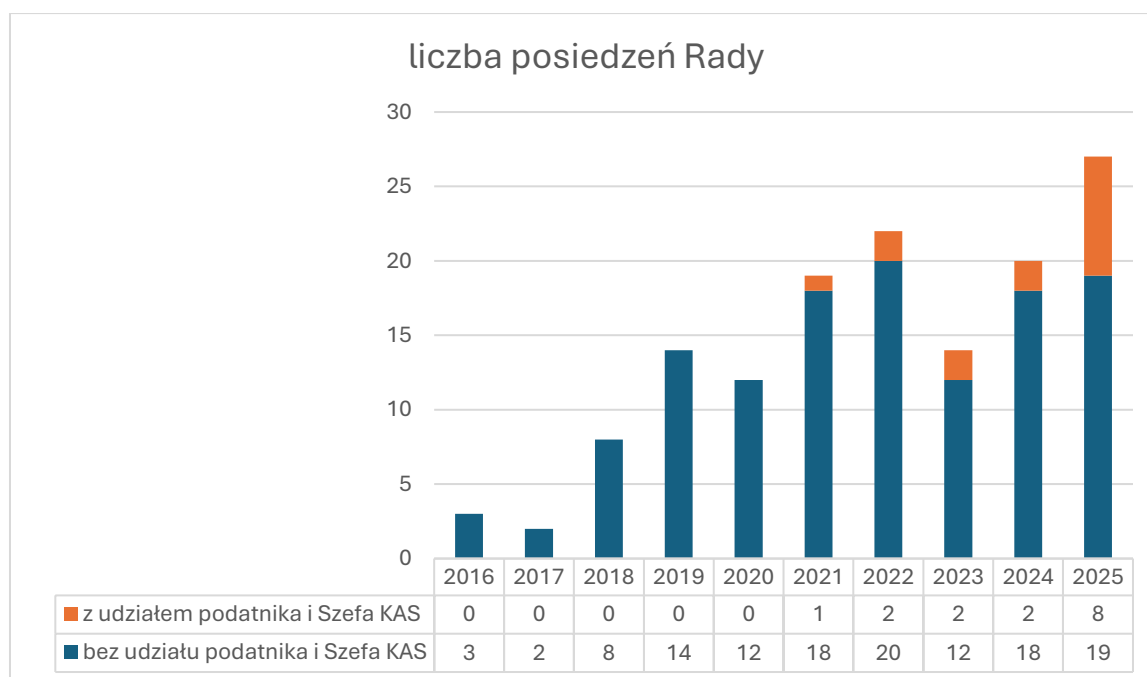
4.1. Informacje wprowadzające

W postępowaniu przed Radą możliwości udziału strony są dość ograniczone – obowiązujące przepisy bowiem dość wyraźnie zakreślają zakres działania Rady oraz uprawnień stron. Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy (art. 119i Ordynacji podatkowej). Strona i Szef KAS z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może także dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty (art. 119i § 2 Ordynacji podatkowej).

Przewodniczący Rady może ponadto zaprosić stronę i Szefa KAS do udziału w posiedzeniu Rady (art. 119i § 3 Ordynacji podatkowej).

Są to jedyne możliwości kontaktu między stroną i Radą. Wszelkie kontakty związane z organizacją spotkań odbywają się zawsze tylko za pośrednictwem sekretarza Rady, a wymiana informacji między stroną a Radą – na piśmie.

4.2. Liczba posiedzeń, w tym posiedzenia z udziałem podatnika oraz przedstawicieli Szefa KAS

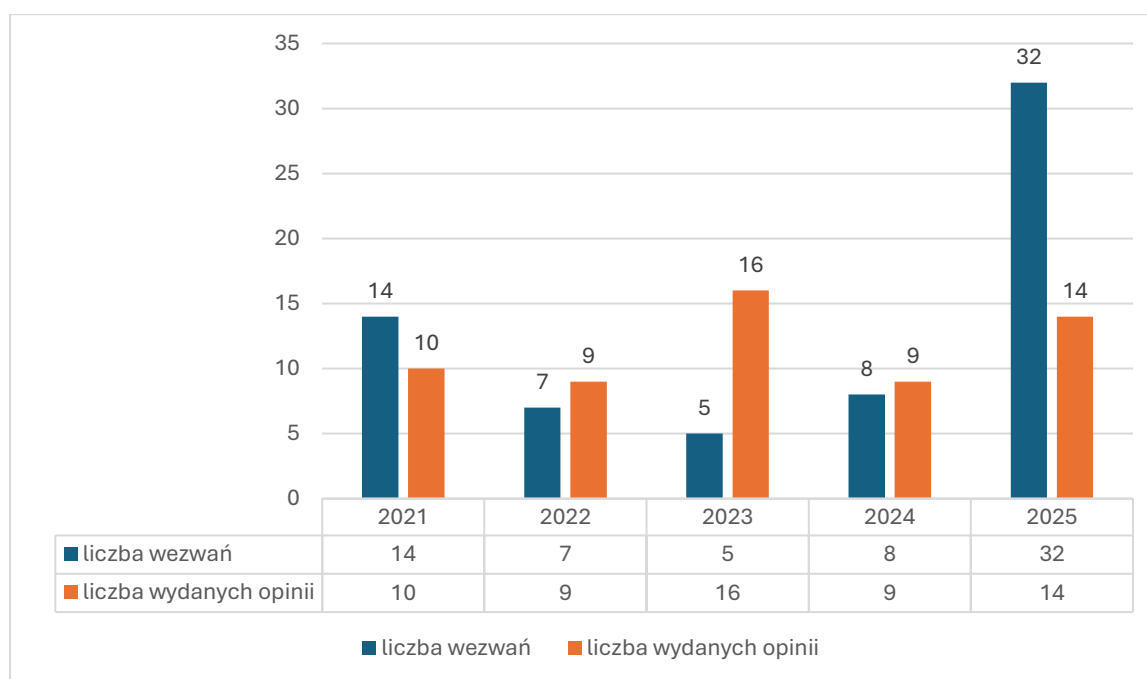


Komentarz:

- a) Zestawienie obejmuje wszelkie posiedzenia, także takie podczas których nie zajmowano się wydaniem konkretnej opinii.

- b) W wypadku Rady III kadencji zasadniczo przewodniczący podejmuje decyzję o zaproszeniu podatnika, a tym samym i przedstawicieli Szefa KAS na posiedzenie Rady, ale nie jest to działanie automatyczne. Ukształtowała się tu praktyka, iż zaproszenia nie są zazwyczaj kierowane w sytuacji, gdy Rada wydaje opinię, w sytuacji, w której stan faktyczny opisany we wniosku o opinię był już przedmiotem opinii Rady w odniesieniu do innych lat. Na posiedzenia nie był zapraszany zasadniczo podatnik w sprawach podobnych do wcześniej rozpatrywanych, gdy okoliczności sprawy nie były specyficzne, a jego pisemna argumentacja nie różniła się w stosunku do tej prezentowanej we wcześniejszych sprawach, zwłaszcza gdy reprezentuje go ten sam pełnomocnik. Podczas III kadencji tylko raz podatnik nie był zaproszony do udziału w posiedzeniu, gdy chodziło o sprawę merytorycznie nową. Każda sytuacja oceniana jest przez przewodniczącego Rady odrębnie, po konsultacji z członkami Rady.

4.3. Liczba wezwań kierowanych do podatnika lub Szefa KAS



Komentarz:

- Brak danych za okres działania Rady I kadencji.
- Liczba wezwań może być większa niż liczba spraw nie tylko z uwagi na kilkukrotne wzywanie do złożenia informacji i wyjaśnień, ale także wzywanie do złożenia wyjaśnień zarówno Szefa KAS jak i strony.
- Rada konsekwentnie unika sytuacji prowadzenia postępowania dowodowego (np. uchwała nr 1/2025 z 18 lutego 2025 r., str. 11, zgodnie z którą: *„Rada PUO nie ma kompetencji do przeprowadzania czy to alternatywnego czy choćby uzupełniającego postępowania*

dowodowego, w tym w szczególności dowodów z przesłuchania świadków, opinii biegłych, oględzin etc.,)

- d) Strony uprawnione są jednak do składania także z własnej inicjatywy, bez wezwania dokumentów (art. 119i § 2 zd. drugie Ordynacji podatkowej). Dokumenty takie Rada może wziąć pod uwagę.
- e) Nie zawsze wystąpienie do Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień daje satysfakcjonujące efekty. Wraz z wystąpieniem przez Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii postępowanie podatkowe ulega zawieszeniu, a więc organ podatkowy nie ma możliwości ustalenia okoliczności faktycznych, które Rada uważa za istotne dla treści opinii, gdy wcześniej organ ten inaczej oceniał ich znaczenie. Rada nie może w takim wypadku wydać opinii, która potwierdzałaby możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (np. uchwała nr 3/2025 z 29 maja 2025 r.).

5. Czas rozpatrywania spraw przez Radę

Rada ma 3 miesiące na wydanie opinii. Do terminu tego nie wlicza się czasu oczekiwania na odpowiedź na wezwanie do udzielenia informacji wyjaśnień przez stronę lub Szefa KAS.

Od 2016 roku do końca II kadencji Rady (październik 2024 r.) średni czas rozpatrywania sprawy wynosił 96 dni, z tym że w okresie od 2016 do końca 2022 r. wynosił 105 dni, a w latach 2023-24 87 dni. Od początku funkcjonowania Rady III kadencji (od listopada 2024 r. do listopada 2025 r.) okres ten wynosił 101 dni. Natomiast w samym tylko 2025 roku średni czas rozpatrywania przez Radę spraw wyniósł 97 dni.

Komentarz

- a) Na niewielkie wydłużenie okresu rozpatrywania spraw przez Radę III kadencji na początku kadencji miała wpływ zmiana modelu funkcjonowania Rady, polegająca na umożliwieniu stronie i Szefowi KAS przedstawienia swojego stanowiska bezpośrednio podczas posiedzenia Rady. Oznacza to konieczność skutecznego wezwania strony i Szefa KAS z odpowiednim wyprzedzeniem. W praktyce takie posiedzenie nie jest wyznaczane szybciej niż w ciągu trzech tygodni od wysłania zaproszenia (gdyż należy uwzględnić dwa tygodnie na odbiór korespondencji i tydzień na przygotowanie się do posiedzenia). Istotne jest, że ten okres nie wydłuża terminu, w którym Rada musi wydać opinię. Oznacza to, że jeżeli Rada postanowi spotkać się z podatnikiem, to pozostaje jej w praktyce około dwa miesiące na wydanie opinii. Jednak w ciągu 2025 r. udało się stopniowo skrócić czas rozpatrywania spraw.
- b) Rada rozpoczęła swoją kadencję mając do rozpatrzenia 3 wnioski, których nie rozpatrzyła jeszcze Rada II kadencji. Faktycznie więc Rada III kadencji miała w ich przypadku na wydanie opinii od 1 do 2 miesięcy.
- c) Regulacja, która obliguje Radę kolejnej kadencji do rozpatrzenia wniosków, które wpłynęły podczas poprzedniej kadencji w terminie trzech miesięcy stanowi poważny problem organizacyjny i proceduralny a nie tylko statystyczny, zwłaszcza że członkowie Rady muszą zapoznać się z zasadami obiegu dokumentów, uzyskać dostęp do systemu informatycznego MF etc.

6. Zmiany w funkcjonowaniu Rady III kadencji

1. W czasie III kadencji Rady doszło do uchwalenia nowego Regulaminu (uchwała nr 1/2026 z 9 stycznia 2026 r.).
2. Rada przyjęła praktykę informowania strony o wpływie wniosku o wydanie opinii wraz z przekazaniem podstawowych informacji o funkcjonowaniu Rady (tzw. Zasady pracy Rady).
3. Rada zmieniła także sposób anonimizacji uchwał, kierując się potrzebą ochrony możliwości identyfikacji strony postępowania. Przykładowo nazwy podmiotów występujących w sprawie są zapisywane za pomocą kolejnych liter alfabetu, które nie nawiązują już do nazwy podatnika, pomijane są kwoty transakcji (o ile ich wielkość nie jest kluczowa dla zrozumienia okoliczności sprawy), pomijane są informacje dotyczące ściśle prywatnych aspektów funkcjonowania podatnika (o ile nie są one kluczowe dla zrozumienia okoliczności sprawy), pomijane są informacje dotyczące specyfiki działalności gospodarczej podatnika, takie jak branża, w której działa.

7. Wybrane problemy w działalności opiniodawczej Rady III kadencji

W trakcie działalności opiniodawczej Rady III kadencji pojawiło się kilka kwestii wartych zwrócenia szczególnej uwagi, które niekiedy wykraczają poza klasyczny problem związany z istnieniem uzasadnienia ekonomicznego działań podatnika, ich sztucznością etc.

1. Rada III kadencji dość konsekwentnie uznaje, że nie jest związana swoimi wcześniejszymi opiniami, nawet jeżeli wydawane były w podobnych sprawach. Nie jest także związana wyrokami sądów administracyjnych. Swoje zadanie Rada III kadencji postrzega jako obowiązek wyrażania stanowiska opartego na aktualnych poglądach członków Rady.
2. Rada konsekwentnie stoi na stanowisku ścisłej wykładni przepisów dotyczących stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, którą traktuje jako rozwiązanie nadzwyczajne. Rada wyklucza możliwość stosowania do jakichkolwiek domniemań, oczekując od organów podatkowych wykazania spełnienia wszelkich przesłanek zastosowania GAAR (np. uchwała nr 3/2025 z 29 maja 2025 r., uchwała nr 4/2025 z 3 czerwca 2025 r.).
3. W kilku opiniach Rada odniosła się do sytuacji, gdy dochodzi co prawda do działań, które potencjalnie mogłyby podlegać pod art. 119a Ordynacji podatkowej, ale korzyść jest osiągnięta przede wszystkim na skutek naruszenia przepisów prawa materialnego (np. podatnik zaliczył pewne kwoty do kosztów uzyskania przychodu, mimo że było to wyraźnie wyłączone na podstawie przepisu ustawy podatkowej). Rada uznała, że w takim wypadku nie można mówić o korzyści w rozumieniu art. 119a Ordynacji podatkowej, a więc nie można zastosować tego przepisu (np. uchwała nr 1/2025 z 18 lutego 2025 r., uchwała nr 5/2025 z 5 września 2025 r.).
4. Rada III kadencji podtrzymała wcześniejsze stanowisko Rady II kadencji, iż działania, do których ma zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, mogą być sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu które jeszcze nie obowiązywały w momencie podejmowania tych działań (uchwała nr 15/2025 z 17 grudnia 2025 r.). Stanowisko to jest kontestowane przez część członków Rady, co znajduje odzwierciedlenie w treści opinii.

Przewodniczący Rady do Spraw

Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK