

Załącznik
do uchwały Nr 7
Rady do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania
z dnia 15 października 2020 r.

**Sprawozdanie z działalności Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
za lata 2016 - 2020**

I.	Informacje ogólne	2
II.	Działalność Rady w latach 2016-2017	5
III.	Działalność Rady w 2018 r.	6
IV.	Działalność Rady w 2019 r.	9
V.	Działalność Rady w 2020 r.	14
VI.	Rozproszenie regulacyjne w zakresie klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania - postulaty de lege ferenda	16
VII.	Załączniki	27

I. Informacje ogólne

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej także: „Rada”) jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.

Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

Rada może również wydawać opinie dotyczące przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych, a także w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Zagadnienia dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania określają przepisy art. 119a do art. 119l ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm., dalej: „Ordynacja Podatkowa”), natomiast unormowania dotyczące Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania zawarte są w przepisach od art. 119m do art. 119v Ordynacji Podatkowej.

Rada I Kadencji została powołana przez Ministra Finansów w dniu 15 września 2016 r., na mocy art. 119n Ordynacji Podatkowej, w 9 osobowym składzie, na czteroletnią kadencję. Skład Rady w trakcie I Kadencji ulegał zmianom.

Na koniec kadencji skład Rady był następujący:

Przewodniczący:

- dr hab. Mariusz Jerzy Golecki, prof. UŁ - wskazany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, powołany w dniu 15 września 2016 r.;

Członkowie:

- Maria Fidzińska-Dziurzyńska - wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego, jako przedstawiciel jednostki samorządu terytorialnego, powołana w dniu 15 września 2016 r.,
- prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic - doradca podatkowy wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, powołana w dniu 15 września 2016 r.,
- Rafał Iniewski - wskazany przez Radę Dialogu Społecznego, powołany w dniu 15 września 2016 r.,

- prof. dr hab. Zbigniew Kmieciak – Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku wskazany przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, powołany w dniu 22 czerwca 2020 r.,
- dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ, powołany w dniu 16 lipca 2018 r. spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych PAN lub instytutów badawczych,
- dr Marcin Lachowicz, wskazany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz powołany w dniu 24 maja 2018 r.
- Tomasz Piekarski - wskazany przez Ministra Sprawiedliwości, powołany w dniu 15 września 2016 r.,
- dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH, powołany w dniu 15 września 2016 r., spośród pracowników szkół wyższych , jednostek organizacyjnych PAN lub instytutów badawczych.

Sekretarz:

- dr Filip Majdowski, powołany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w dniu 13 lutego 2020 r.

Wygaśnięcie członkostwa w trakcie kadencji dotyczyło następujących osób:

- dr hab. Dominika Gajewskiego, który został powołany w dniu 15 września 2016 r. spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych PAN lub instytutów badawczych - wygaśnięcie członkostwa nastąpiło w dniu 30 sierpnia 2017 r.,
- dr hab. Tomasza Strąka, powołanego w dniu 15 września 2016 r. ze wskazaniem ministra właściwego do spraw finansów publicznych - wygaśnięcie członkostwa nastąpiło w dniu 30 sierpnia 2017 r.,
- Włodzimierza Kubiaka, który został powołany w dniu 15 września 2016 r., wskazanego przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego - wygaśnięcie członkostwa nastąpiło w dniu 3 stycznia 2018 r.,
- Andrzeja Grzelaka, powołanego w dniu 3 stycznia 2018 r. ze wskazania Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego - wygaśnięcie członkostwa nastąpiło w dniu 27 kwietnia 2020 r.

Funkcję sekretarza Rady w trakcie I Kadencji pełniły uprzednio następujące osoby:

- Leszek Grzybowski – powołany w dniu 15 września 2016 r. a odwołany w dniu 17 listopada 2017 r.
- Dominik Kaczmarski – powołany w dniu 17 listopada 2017 r., a odwołany w dniu 16 stycznia 2020 r.

W toku I Kadencji przewodniczący Rady kierował jej pracami, zwoływał posiedzenia Rady oraz reprezentował Radę wobec ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a także innych organów i osób. Wykonując zadania określone w art. 119s § 1 Ordynacji Podatkowej Przewodniczący Rady wydawał zarządzenia.

Sekretarz Rady organizował pracę Rady, sprawując obsługę organizacyjno-techniczną przy pomocy właściwego rzeczowo departamentu Ministerstwa Finansów i odpowiadał za dokumentację prac Rady.

Wnioski Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o przedstawienie przez Radę opinii, Przewodniczący Rady za pośrednictwem Sekretarza Rady przekazywał niezwłocznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wszystkim członkom Rady na ich adresy e-mail w domenie mf.gov.pl..

Każdy z członków Rady miał możliwość zapoznania się z aktami sprawy po uprzednim poinformowaniu Sekretarza Rady. W celu opracowania projektu opinii wraz z uzasadnieniem Przewodniczący Rady wyznaczał, w formie zarządzenia, członka Rady albo zespół składający się z co najmniej dwóch członków Rady. W przypadku powołania zespołu Przewodniczący wyznaczał Sprawozdawcę odpowiedzialnego za koordynację prac przy opracowywaniu projektu opinii oraz za przedstawienie projektu opinii Radzie spośród wskazanych członków zespołu.

Opinie były wydawane przez Radę w formie uchwały bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

Każdy z członków Rady, który nie zgadzał się ze stanowiskiem zawartym w opinii lub w uzasadnieniu do tej opinii, mógł zgłosić zdanie odrębne wraz z jego pisemnym uzasadnieniem w terminie dwóch tygodni od dnia wydania opinii przez Radę. Zdanie odrębne członek Rady miał obowiązek przekazywania Przewodniczącemu Rady przy użyciu środków komunikacji elektronicznej za pośrednictwem Sekretarza Rady. Opinia Rady wraz z ewentualnymi zdaniem odrębnymi podlegała doręczeniu przez Sekretarza Rady stronie oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

W toku I Kadencji Rady wszystkie uchwały były podejmowane jednomyślnie - zdania odrębne nie były przez członków Rady zgłaszane.

Rada w okresie I Kadencji podjęła ogółem 20 uchwał, z których:

- 6 uchwał dotyczyło spraw ogólno-administracyjnych,
- 4 uchwały zawierały uwagi do projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania,
- w 1 uchwale zawarto uwagi dotyczące charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji Podatkowej,
- w 1 uchwale przedstawiono stanowisko w odpowiedzi na konsultacje podatkowe w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania,
- 7 uchwał dotyczyło wyrażenia opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji Podatkowej.

Wykaz podjętych uchwał wraz z sentencją procedowanych spraw załączono do niniejszego Sprawozdania (Załącznik nr 3).

II. Działalność Rady w latach 2016-2017

W 2016 r. Rada podjęła 2 uchwały o charakterze ogólnie – administracyjnym, w tym:

- 1) uchwałę Nr 1 z 24 listopada 2016 r. w sprawie Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, na mocy której od dnia 24 listopada 2016 r. ustalony został Regulamin Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania;
- 2) uchwałę Nr 2 z 19 grudnia 2016 r. w sprawie uchwalenia Regulaminu głosowań i wymiany informacji przy użyciu środków komunikacji elektronicznej, która weszła w życie 19 grudnia 2016 r.

Przyjęty uchwałą Nr 1 z 24 listopada 2016 r. Regulamin Rady został uzupełniony i ujednoczony na mocy uchwały nr 8 z dnia 19 grudnia 2018 r., która ustaliła nowe brzmienie Regulaminu Rady w treści wskazanej w załączniku do uchwały. Uchwała weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Regulamin Rady określa między innymi cele i zadania, organizację prac Rady, tryb posiedzeń i głosowań, prawa, obowiązki członków Rady, obowiązujące terminy prac Rady.

Zgodnie z Regulaminem do zadań Rady należy:

- 1) opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) lub środków ograniczających umowne korzyści w rozumieniu tej ustawy w indywidualnych sprawach,
- 2) opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania,
- 3) wydawanie opinii dotyczących przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2 Ordynacji Podatkowej,
- 4) wydawanie opinii w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

W roku 2017 Rada podjęła łącznie 2 uchwały mające charakter ogólnie – administracyjny, z których pierwsza podjęta w dniu 19 stycznia 2017 r. dotyczyła przyjęcia harmonogramu prac Rady w 2017 r., a na mocy drugiej uchwalony został harmonogram prac Rady w 2018 r.

III. Działalność Rady w 2018 r.

Efektem działań Rady w 2018 roku było podjęcie 5 uchwał. Realizowane zadania dotyczyły głównie opiniowania projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

Uchwałą Nr 5 z 6 września 2018 r. Rada zgłosiła uwagi do projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika. Projekt ustawy dotyczył powołania Rzecznika Praw Podatnika, którego funkcjonowanie miało gwarantować podatnikom ochronę ich praw oraz przyczyniać się do zmiany oraz kształtowania nowych standardów funkcjonowania administracji skarbowej. W załączniku do uchwały Nr 5 Rada zgłosiła uwagi do projektu ustawy w zakresie wymogów stawianych w projekcie w odniesieniu do Rzecznika Praw Podatnika oraz jego Zastępców, w szczególności kwalifikacji oraz doświadczenia zawodowego.

Uchwałą Nr 6 z 6 września 2018 r. Rada zgłosiła uwagę do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. W odniesieniu do projektowanych zmian art. 86h §2 ustawy Ordynacja podatkowa Rada uznała, że uregulowanie, na mocy którego dopuszczone będzie nadzwyczajne złagodzenie kary w przypadku terminowego przekazania informacji o schemacie podatkowym, którego zastosowanie może powodować powstanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, stanowić będzie swoisty kontratyp oraz wskazywać może na złagodzenie kary, przy naruszeniu zasad przejrzystości norm prawnych i prawidłowej legislacji. Rada uznała za zasadne przeniesienie przedmiotowej zmiany do przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Efektem analiz prowadzonych przez Radę w odniesieniu do projektu Nowej Ordynacji Podatkowej (dalej: NOP) było podjęcie uchwały Nr 7 z 6 września 2018 r. w sprawie zgłoszenia uwag do projektu NOP. Liczne uwagi w tym przedmiocie zostały określone w załączniku do przedmiotowej uchwały Rady.

Rada zajęła stanowisko między innymi w następujących zagadnieniach:

1. W zakresie „Zasad ogólnych” Nowej Ordynacji Podatkowej Rada postulowała, aby w sytuacji uchwalenia przepisów wprowadzających dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, rozważyć zastosowanie kryterium dobrej wiary - użytego w art. 19 projektu NOP - jako przesłanki wyłączającej zastosowanie tej sankcji względem podmiotu działającego w dobrej wierze lub ewentualnie ograniczającej wysokość sankcji względem takiego podmiotu. Ponadto Rada postulowała, aby zasady ogólne

prawa podatkowego zostały ujęte w przepisach NOP w sposób bardziej generalny, a nie jedynie wskazując na organy podatkowe, jako podmioty zobowiązane do przestrzegania tych zasad. Zdaniem Rady, zasady te stanowią fundament, na którym usytuowano unormowania procedury podatkowej, jak i pozostałe regulacje Ordynacji Podatkowej, w tym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wiążąc w ten sposób Radę w wykonywaniu jej zadań merytorycznych. Stanowią one zatem rodzaj dyrektywy interpretacyjnej dla organów przewidzianych w Ordynacji Podatkowej. Rada zwróciła uwagę, że zastosowane dzielenie kardynalnych zasad procedury na pojedyncze unormowania może zostać uznane legislacyjnie za nietrafne, gdyż może ono prowadzić do powikłań interpretacyjnych. Poszczególne zasady tworzyć powinny spójną kompozycję, zrozumiałą w miarę możliwości dla przeciętnego podatnika w stopniu poprawiającym procesową jego sytuację, co przecież jest dążeniem wynikającym z uzasadnienia projektu.

2. W zakresie uregulowań dotyczących pełnomocnictwa Rada zwróciła uwagę na nowe uregulowania nadające uprawnienia do działania przez pełnomocnika dla zobowiązanego oraz zainteresowanego. Projektowane przepisy wyjaśniały pojęcie zobowiązanego natomiast nie precyzowały kim jest zainteresowany, co miałyby swe następstwa w toku wykładni przepisów, budząc liczne powikłania legislacyjne. Rada zwróciła uwagę na uregulowania, które powinny być poddane korekcie. Rada proponując korekty podkreśliła propozycje uregulowań zasługujące na akceptację, które w stopniu zbilansowanym mogą poprawić sytuację procesową organów i wzmocnić ochronę prawną podatników.
3. Rada szczegółowo analizowała kwestie projektowanych przepisów określających relacje klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rules) oraz do traktatowych klauzul ograniczających korzyści wynikających z bilateralnych umów o unikaniu opodatkowania (LoB clauses). W konkluzji uwag do art. 41 NOP Rada stwierdziła, że nie zachodzi potrzeba doprecyzowania brzmienia art. 41 projektu NOP. Przepis ten uznać należy za potrzebny ponieważ dotyczy relacji między krajową klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania i jej odpowiednikami na gruncie bilateralnych umów podatkowych, nie jest możliwe sformułowanie go w taki sposób, by swym zakresem objął wszystkie przypadki unikania opodatkowania przy wykorzystaniu postanowień bilateralnych umów podatkowych. Temu celowi służyć powinny traktatowe klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania, zarówno te obecne już w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę [np. klauzula rzeczywistego beneficjenta (art. 10(2) KM OECD, art. 11(2) KM OECD, art. 12(2) KM ONZ), klauzula nieruchomościowa (art. 13(4) KM OECD, art. 13(4) i (5) KM ONZ), klauzula switch-over zezwalająca państwu rezydencji podatnika na zastosowanie metody kredytu podatkowego w miejsce metody zwolnienia, jeśli w wyniku zastosowania norm rozdzielających roszczenia podatkowe przewidziane w umowie z państwem źródła dochodu (położenia majątku) miałyby dojść do podwójnego nieopodatkowania tego dochodu (majątku) (Art. 23A(4) KM OECD), czy klauzula dopuszczająca opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku

przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu do innego państwa (ang. exit departure tax)], jaki nowe instrumenty przewidziane w Wielostronnej Konwencji MLI.

4. Rada wniosowała o określenie zamkniętego katalogu uprawnień i obowiązków zobowiązanego. Według opinii Rady otwarty katalog uprawnień i obowiązków nie wpływa na zwiększenie ochrony podatnika, choć takim celem miał służyć.
5. Zdaniem Rady należy określić, na podstawie jakich źródeł, ma być ustalana suma korzyści przez poszczególne organy podatkowe oraz który z organów uprawniony jest do podejmowania działań w celu określenia sumy korzyści, w przypadku gdy w danej sprawie właściwym jest więcej niż jeden organ.
6. Rada postulowała dokonanie analizy skutków dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego w związku z wprowadzeniem przepisów dotyczących przedawnienia wymiaru. Określenie maksymalnego czasu na wydanie decyzji wymiarowej do trzech lat w przypadku podatków samorządowych może spowodować konieczność zwiększenia zatrudnienia pracowników w jednostkach samorządu terytorialnego. Zdaniem Rady uzasadnienie nie zawierało analizy skutków dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego w związku z wprowadzeniem przepisów tego dotyczących.
7. Rada podzieliła zdanie ustawodawcy o słuszności wprowadzenia postępowań uproszczonych, jednak wątpliwość budziło wprowadzenie kryterium finansowego. Powstało pytanie czy stosunkowo niewielka kwota wymiaru powinna uzasadniać odstępianie od zasad informowania. Zawyły problem prawny nie zawsze musi generować wysoki wymiar podatku. Ponadto wprowadzenie podziału postępowań w zależności od wysokości wymiaru sugerowało, że rezultaty finansowe są dla ustawodawcy istotniejsze niż praworządność i budowanie kultury prawnej. Rada wskazała na ryzyko nadużywania uproszczonego postępowania w stosunku do podatników, co w konsekwencji może prowadzić do złamania zasady proporcjonalności w prawie podatkowym. Jako przykład Rada wskazała na kasus dotyczący podatku VAT, gdzie okresem rozliczeniowym jest miesiąc, a jest możliwe przeprowadzenie 60 postępowań (tj. za okres 5 lat przewidzianych na wymiar podatku), jeżeli kwota wymiaru każdorazowo nie przekroczy 5 tys. zł, w efekcie podatnik w jednym momencie może zostać obciążony kwota 300 tys. zł, np. na skutek drobnego błędu, ale powtarzanego co miesiąc. Możliwość skorygowania deklaracji podatkowej przed zakończeniem postępowania podatkowego budziłaby wątpliwość o tyle, że podatnik może jedynie domniemywać w jakim zakresie złożyć korektę. Proponowane przez Ministerstwo Finansów zapisy ustawy nie przewidywały zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o uwzględnieniu korekty deklaracji lub dalszym postępowaniu w przypadku złożenia korekty przed wydaniem decyzji. Możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu administracyjnego może budzić wątpliwość, co do zachwiania zasady dwuinstancyjności postępowania. Poza tym rozwiązanie to mogłoby skutkować jeszcze większym obciążeniem sądów

administracyjnych. Ponadto sądy administracyjne nie orzekają w sprawach merytorycznie, zatem sprawy mogą wracać do organu podatkowego.

Uchwała nr 8 z 19 grudnia 2018 r. ustaliła brzmienie regulaminu Rady w treści wskazanej w załączniku, co zostało omówione w punkcie II Sprawozdania.

Uchwała nr 9 z 19 grudnia 2018 była ostatnią uchwaloną w roku 2018. Rada odniosła się do propozycji zmian do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa. Rada wniosła o zmianę brzmienia projektu ustawy - Ordynacja podatkowa (nr w wykazie prac UD409) w zakresie przepisu regulującego kompetencje Rady odpowiednika obecnie obowiązującego art. 119m na następujące:

„Art. 1. Rada jest organem niezależnym w zakresie swego działania.

§ 2. Zadaniem Rady jest opiniowanie:

- 1) Zasadności zastosowania art. [odpowiednik obecnie obowiązującego art. 119a] lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach;
- 2) Projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania;
- 3) Założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. [odpowiednik obecnie obowiązującego art. 86k § 1];
- 4) W sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Uchwałę przedstawiono Ministrowi Finansów jako opinię w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy - Ordynacja podatkowa.

IV. Działalność Rady w 2019 r.

W 2019 r. Rada podjęła 5 uchwał.

1. uchwała Nr 1/2019 z 4 marca 2019r. dotyczyła przedłożenia uwag w kwestii charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji Podatkowej. Rada przedłożyła Ministrowi Finansów liczne uwagi dotyczące charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji Podatkowej (OWPUO). Rada wskazała że:

- a) Opisana w art. 86k *in fine* instytucja ma charakter informacyjno-prewencyjny, stanowiący odpowiedź organu finansowego na wątpliwości powstające w toku funkcjonowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (Przepisy PUO) w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów

- podatkowych. OWPUO ze względu na swój zasięg, mają zatem cechy obwieszczenia *erga omnes* o negatywnych skutkach prawnych, działań z pozoru legalnych, stanowiących uchybienie obowiązkowi podatkowemu;
- b) Charakter prawny owych OWPUO zbliża je do wykładni prawa polegającej na wyjaśnianiu celu i sensu przepisów prawa, ustalaniu właściwego ich rozumienia, przypisaniu im odpowiedniego znaczenia, bądź wyznaczenia ich zakresu;
 - c) W ten sposób OWPUO będą przybierały postać wykładni celowościowej, tłumaczącej zdatność klauzuli przeciwko unikaniu do osiągnięcia celu ustaw podatkowych;
 - d) OWPUO nie mogą mieć mocy wykładni powszechnie obowiązującej, właściwej wykładni autentycznej lub legalnej, jak również nie wiążą w sprawach indywidualnych;
 - e) Nie można wykluczyć, że z treści OWPUO będzie można wywieść (stosując w szczególności wnioskowanie *a contrario*), że określone zachowanie podatnika nie będzie spełniać przesłanek do uznania tego zachowania (działania, czynności) za nielegalne unikanie opodatkowania;
 - f) Art. 14a § 1 p. 2) Ordynacji Podatkowej przewiduje wydawanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, tzw. Objasnień podatkowych, tj. ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania przepisów (Objasnienia);
 - g) Zasada nieszkodzenia określona w art. 14n § 4 p. 1) w związku art. 14k Ordynacji Podatkowej stanowi, że zastosowanie się do Objasnień nie może szkodzić temu, kto się do nich zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia ich w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zasada ta ulega uszczegółowieniu w art. 141 i art. 14m;
 - h) Systematyka Ordynacji Podatkowej oraz literalna wykładnia jej przepisów prowadzi do wniosku, że OWPUO oraz Objasnienia stanowią odrębne instytucje prawne. Jednakże obydwie regulacje wykazują zbliżone cechy. Przedmiotem zarówno OWPUO, jak i Objasnień są przepisy prawa podatkowego. Choć OWPUO będą miały kazuistyczny charakter, poprzez wskazywanie określonych schematów, w istocie będą też stanowiły podstawę do budowania szerszej wykładni zarówno co do rozumienia art. 119a Ordynacji Podatkowej i innych Przepisów PUO jak i odkodowania celów określonych ustaw podatkowych. Zatem OWPUO będą w istocie szczególną formą objaśnienia niektórych przepisów podatkowych będących w szczególności Przepisami PUO;
 - i) Ponadto w obydwu przypadkach przesłanką dla wydania obydwu rodzajów objaśnień/wyjaśnień są wątpliwości co do treści przepisów. W przypadku Objasnień wątpliwości te związane są z niejednolitym stosowaniem przepisów podatkowych, a przypadku OWPUO wątpliwości te dotyczą zastosowania art. 119a i innych przepisów PUO, które ze swej istoty są przepisami, które wymagają szczególnych zabiegów interpretacyjnych;
 - j) Rada zwróciła także uwagę, że na poziomie semantycznym ustawodawca nie tworzy wyraźnego rozgraniczenia pomiędzy obydwoma regulacjami albowiem wyrażenia „objasnienia” i „wyjaśnienia” używane są w art. 14a Ordynacji Podatkowej zamiennie. Przepisy art. 14a § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji Podatkowej nakładają na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe w szczególności

przez dokonywanie interpretacji ogólnych, a także wydawania z urzędu równie ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów. Jednocześnie przepis art. 14a pkt 2 stanowi, że owe wyjaśnienia ogólne są w istocie objaśnieniami podatkowymi. Nie ma wątpliwości, że interpretacja podatkowa jest rodzajem urzędniczej wykładni prawa. W konsekwencji jest to zatem narzędzie wyjaśniania sensu przepisów prawa podatkowego, a więc ustalaniu właściwego ich rozumienia, przypisaniu im odpowiedniego znaczenia, bądź wyznaczeniu ich zakresu. W konkurencji z zadaniami owej interpretacji wymienione wyżej wyjaśnienia ogólne zwane też objaśnieniami podatkowymi wprowadzają zamęt terminologiczny. Nie sposób w tej sytuacji zróżnicować zadania obu tych instytucji, a także ich usytuowania aksjologicznego. Na hierarchię ich naprowadza wprawdzie art. 14i Ordynacji Podatkowej, wszakże w pozostałych przepisach art. 14 Ordynacji Podatkowej prawodawca porzuca kwestię wiążących skutków objaśnień podatkowych, koncentrując się ogólnie na następstwach wydania interpretacji ogólnej bądź indywidualnej;

- k) Wskutek zamieszczenia interpretacji prawa podatkowego w Dziale II Ordynacji Podatkowej zajmującym się organami podatkowymi i ich właściwością rodzi się wniosek, że kompetencja ministra właściwego do spraw finansów publicznych zawarta w art. 14a Ordynacji Podatkowej stanowi rodzaj właściwości szczególnej tego organu na podobieństwo równie szczególnej właściwości organów podatkowych, o której mowa w Dziale II Ordynacji Podatkowej. Uprawniają do tego reguły wykładni systemowej wewnętrznej. Unormowana w Dziale II omawianego tu aktu prawnego właściwość rzeczowa i miejscowa jest regulacją konstytuującą rzeczowo i miejscowo organy podatkowe i pozostaje — rzecz jasna - poza rozważaniami tej wypowiedzi;
- l) Wskazany problem terminologiczny wynikający z faktu posłużenia się przez prawodawcę wyrażeniem ogólne wyjaśnienia w art. 86k Ordynacji Podatkowej i równocześnie wyrażeniem ogólne wyjaśnienia w art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji Podatkowej, które zresztą można nazywać też objaśnieniami podatkowymi może zatem rodzić wspomniane wcześniej wątpliwości. Stąd porządkowanie terminologiczne poprzez przyjęcie np., że instytucja unormowana w art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji Podatkowej, zawarta w dziale regulującym kwestie (m.in.) właściwości szczególnej organów podatkowych dotyczy objaśnień podatkowych, natomiast unormowanie przewidziane w art. 86k Ordynacji Podatkowej dotyczy OWPUO, a więc regulacji zawartych w przepisach o zobowiązaniach podatkowych (Dział III) w ich rozdziale 11a wprowadzającym informację o schematach podatkowych może nie rozwiązać problemu z określeniem skutków prawnych tych instytucji. Kwestie powstałe na tym tle prawdopodobnie będą rozwiązywane w toku postępowania w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania na gruncie opinii Rady, a w ostateczności w drodze orzecznictwa sądowego;
- m) Pomiędzy OWPUO i Objaśnieniami może zaistnieć dodatkowa szczególna korelacja związana z zastosowaniem art. 14na Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z tym przepisem zasada nieszkodzenia nie ma zastosowania w przypadku gdy zostanie stwierdzone niedozwolone unikanie opodatkowania. Możliwe jest zatem, że określone Objaśnienia

- i OWPUO będą występować w swoistej symbiozie, tworząc podstawę do łącznej wykładni określonych przepisów podatkowych;
- n) Pomimo istnienia korelacji pomiędzy objaśnieniami i OWPUO co do ich funkcji i celów nie można zastosować wprost do OWPUO reguły „nieszkodzenia” przyporządkowanych do objaśnień (zarówno zawartych w art. 14k jak i szczególnych przepisów art. 14l i art. 14m), co wynika z rozróżnienia pomiędzy dwoma regulacjami wynikającymi z systematyki i redakcji przepisów Ordynacji Podatkowej. Jednak zważywszy na zbliżone funkcje i cele, należy kierując się zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa, stanowiącą komponent konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa przyjąć, że o ile z treści OWPUO będzie można wywieść sposób zachowania, który będzie uznany za legalny w świetle Przepisów UPO zgodnie z wykładnią ministra właściwego do spraw finansów publicznych - wtedy takie zachowania powinno także być objęte ochroną. Zakres tej ochrony nie może obejmować jednak zwolnienia z zapłaty podatku zgodnie z art. 14m Ordynacji Podatkowej, które to zwolnienie może odnosić się wyłącznie do zastosowania się do objaśnień i po spełnieniu przesłanek wyraźnie określonych w tym przepisie. Natomiast powinien tu być zastosowany analogiczny zakres ochrony do ochrony wynikającej z przepisu art. 14k Ordynacji Podatkowej z uwzględnieniem specyfiki i charakteru OWPUO.

Uchwała została przedstawiona Ministrowi Finansów jako uwagi w toku konsultacji podatkowych w sprawie objaśnień dotyczących stosowania przepisów wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych.

2. Na mocy uchwały Nr 2/2019 z 23 lipca 2019 r. Rada przedłożyła swoje stanowisko w odpowiedzi na ogłoszone konsultacje podatkowe w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Rada poddała analizie, z perspektywy możliwości spełnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wybrane wyroki sądów administracyjnych oraz ostrzeżenia Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a wyniki tych analiz ujęto w załącznik nr 1 do podjętej uchwały Nr 2/2019. Ponadto Rada dokonała podsumowania spraw, na tle których zapadły wyroki oraz wydane zostały ostrzeżenia, a stanowisko zawarte zostało w załączniku nr 2 do przedmiotowej uchwały.

Uchwałę przedstawiono Ministrowi Finansów jako uwagi w toku konsultacji podatkowych.

3. Pozostałe 3 uchwały podjęte w 2019 r. wyrażały opinie Rady co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji Podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, których przebieg ustalono w toku postępowań podatkowych w przedmiocie określenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. Opinie dotyczyły podobnego stanu faktycznego, lecz odnosiły się do różnych podatników, którzy współdziałali przy dokonywanych czynnościach.

4. W uchwałach Nr 3/2019, Nr 4/2019 oraz Nr 5/2019 z 18 grudnia 2019 r. Rada, działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji Podatkowej, wyraziła opinię, że opisany we wnioskach Szefa KAS zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji Podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.
5. Rada jednoznacznie wskazała, że czynności podatników dokonane zostały wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej polegającej na uniknięciu podatku dochodowego od sprzedaży akcji. Niemniej jednak Rada zwróciła uwagę na wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji Podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych.
6. W opiniach Rada wskazała, że przepisy art. 119a i 119f Ordynacji Podatkowej mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu 15 lipca 2016 roku (zgodnie z przepisem art. 7 ustawy nowelizującej Ordynację Podatkową). Skutkiem opisanej czynności było osiągnięcie korzyści w postaci nieopodatkowania przez podatników zbycia posiadanych akcji. Stosownie do treści art. 30b ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochody takie podatnicy byłoby zobowiązani wykazać dopiero po zakończeniu roku podatkowego (równego kalendarzowemu) w zeznaniu podatkowym złożonym w terminie do 30 kwietnia roku następnego czyli w 2017 r., a zatem korzyść podatkowa została osiągnięta po wejściu w życie Ustawy zmieniającej. Oznacza to, że w sprawie będącej przedmiotem opinii wystąpił klasyczny przypadek podatku odnoszącego się do otwartego stanu faktycznego. Wszystkie elementy zobowiązania podatkowego znane były dopiero na koniec roku podatkowego. Dlatego też Rada uznała, że „nie powstanie zobowiązania” (które w przedmiotowej sprawie ma miejsce) należało odnosić wyłącznie do ostatniego dnia roku podatkowego (w zasadzie po jego zakończeniu). Na tym tle pojawiła się wątpliwość, czy dokonywanie przez Radę wykładni art. 7 ustawy zmieniającej Ordynację Podatkową z powoływaniem się na wybrane zasady konstytucyjne, gdy literalne brzmienie tego przepisu nie budzi wątpliwości i w sytuacji gdy Rada nie jest sądem lub organem pełniącym funkcje sądowe, byłoby przekroczeniem jej kompetencji, które wynikają z art. 119m Ordynacji Podatkowej.
7. Rada ostatecznie uznała, że choć nie budzi wątpliwości, że na podstawie reguły międzyczasowej klauzula może zostać zastosowana do stanów faktycznych, w których zarówno korzyść podatkowa, jak i czynność abuzywna (czynności) zostały dokonane po dniu wejścia w życie nowelizacji, o tyle powstaje pytanie, czy możliwym jest przyjęcie, że klauzula może być każdorazowo stosowana także do korzyści podatkowych powstałych po nowelizacji, jednak w związku z czynnościami podjętymi przed dniem 16 lipca 2016 roku. Brzmienie przepisu art. 7 ustawy nowelizującej zdaniem Rady może prowadzić do powstania stanu niepewności co do stosowania klauzuli w aspekcie intertemporalnym

w świetle standardów konstytucyjnych. Zdaniem Rady formułowanie jakichkolwiek tez czy hipotez w kwestii ewentualnej niekonstytucyjności normy intertemporalnej zawartej w art. 7 ustawy nowelizującej nie należy jednak do kompetencji Rady. Niemniej Rada opiniując zasadność zastosowania przepisu art. 119a Ordynacji Podatkowej w indywidualnych sprawach, ma prawo zająć stanowisko w kwestii właściwego rozumienia i stosowania przepisu art. 7 ustawy nowelizującej w kontekście ograniczeń narzuconych przez standardy konstytucyjne. W ocenie Rady dokonane przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalne muszą być zgodne z zasadą ustawowego charakteru podatku (art. 217 Konstytucji RP) oraz z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

V. Działalność Rady w 2020 r.

W roku 2020 Rada podjęła 6 uchwał, w tym 4 dotyczące zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji Podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, których przebieg ustalono w toku postępowań podatkowych w przedmiocie określenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych. Uchwały Nr 1/2020 i Nr 2/2020 odnosiły się do dwóch podatników współdziałających ze sobą przy dokonywaniu czynności. Opinie zatem dotyczyły podobnego stanu faktycznego, lecz odnosiły się do różnych podatników. Podobnie uchwały Nr 5/2020 oraz Nr 6/2020 odnosiły się do dwóch współdziałających podatników.

1. Na posiedzeniu w dniu 2 marca 2020 r. podjęte zostały 2 uchwały - Nr 1/2020 i Nr 2/2020, w których Rada, działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji Podatkowej, wyraziła opinię, że opisany we wnioskach Szefa KAS zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji Podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Wnioski dotyczyły zespołu czynności, których przebieg ustalono w toku postępowań podatkowych w przedmiocie określenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r.
2. Rada stwierdziła, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują przesłanki określone w art. 119b uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji Podatkowej.
3. Rada szczegółowo oceniała okoliczności i sporządzając opinie w formie uchwał ustaliła, że zastosowany przez podatników, zespół czynności (przekształcenie i rozwiązanie spółki osobowej) miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowych. Przy czym w związku z ograniczeniem przez Szefa KAS zespołu czynności jako korzyść podatkową wskazano nie powstanie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zysków osób prawnych za 2016 r.

4. Rada, nie rozstrzygając w sposób jednoznaczny, wyraziła zastrzeżenie co do wyczerpania przez Szefa KAS wszystkich dostępnych środków prawnych w celu prawidłowego ustalenia konsekwencji podatkowych transakcji będących przedmiotem opinii. W tym kontekście, w ocenie Rady, dodatkowe zastrzeżenie budziło podejrzenie Szefa KAS, wyrażone w pisemnej odpowiedzi na wezwanie Rady, zakładające pomniejszenie podstawy opodatkowania ustalonej na podstawie art. 119a Ordynacji Podatkowej o kwotę „ewentualnie pobranego podatku” z tytułu niepodzielonych zysków na moment przekształcenia na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części odpowiadającej tak pobranej kwocie podatku. Rada wyraziła pewne metodologiczne zastrzeżenie do stanowiska Szefa KAS zawartego w piśmie będącym odpowiedzią na wezwanie Rady, że ewentualne pobranie podatku z tytułu niepodzielonych zysków stanowiłoby w przedmiotowej sprawie podstawę do pomniejszenia kwoty zobowiązania ustalonego na podstawie art. 119a Ordynacji Podatkowej w części odpowiadającej wpłaconej uprzednio kwocie podatku. Mogłoby to prowadzić do takiego rozumienia sposobu stosowania klauzuli, że możliwe jest sankcjonowanie uchylania się od opodatkowania, a następnie „odzyskanie” korzyści poprzez rozpoznanie unikania opodatkowania.
5. Rada zwróciła także uwagę na sposób wyinterpretowania przez Szefa KAS normy wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 50a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym przychodem zwolnionym z opodatkowania jest wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów w tej spółce. Rada wskazała, że sposób wyliczenia kosztów dokonany przez Szefa KAS może być uznany jako budzący wątpliwości w świetle orzecznictwa. W orzecznictwie prezentowany jest także inny pogląd, że kiedy objęcie udziałów w spółce nabywającej nastąpiło za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, koszt nabycia udziałów w przypadku likwidacji spółki nabywającej należy ustalić zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 22 ust. 1f pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli jako koszt z podwyższonej bazy kosztowej wynikającej z wymiany udziałów. Przy takiej interpretacji wysokość zobowiązania podatkowego ustalanego w oparciu art. 119a Ordynacji Podatkowej powinna być inna niż ustalona przez Szefa KAS.
6. Na posiedzeniu w dniu 8 października 2020 r. podjęte zostały 2 uchwały - Nr 5/2020 i Nr 6/2020. Rada, działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji Podatkowej, wyraziła opinię, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują żadne przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz, że słuszne jest stanowisko Szefa KAS odnośnie do przedstawionej czynności odpowiedniej. Wnioski dotyczyły zespołu czynności, których przebieg ustalono w toku postępowań podatkowych w przedmiocie określenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r.

7. Rada uznała między innymi, że korzyścią podatkową w analizowanej sprawie jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego u podatnika w związku ze zbywaniem akcji pomiędzy dwoma spółkami kapitałowymi, a zastosowany przez podatnika i jego współnika zespół czynności miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej, przy czym sposób działania podatnika i jego współnika był sztuczny. Podatnik osiągnął korzyść podatkową, która była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, gdyż intencją ustawodawcy było opodatkowanie odpłatnego zbycia akcji.
8. W powyższych uchwałach Rada wyraziła także stanowisko, że nie odnajduje podstaw do kwestionowania zaproponowanego we wniosku Szefa KAS rozliczenia nadpłaty podatku pobranego przez płatnika z podatkiem do zapłaty wynikającym z zastosowania art. 119a Ordynacji Podatkowej.
9. W 2020 r. Rada podjęła także dwie uchwały dotyczące zmian w Regulaminie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (uchwała - Nr 3/2020 z dnia 18 czerwca 2020 r. oraz uchwała Nr 4/2020 z dnia 8 października 2020 r.). Uchwały dotyczyły możliwości odbywania posiedzeń zdalnych oraz głosowania przy użyciu środków komunikacji elektronicznej.

VI. Rozproszenie regulacyjne w zakresie klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania - postulaty de lege ferenda

1. Kierując się kompetencją ogólną Rada postanowiła zawrzeć w niniejszym Sprawozdaniu ocenę funkcjonowania rozproszonego systemu przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania licząc, że rekomendacje w niej przedstawione zostaną wykorzystane w przyszłym procesie legislacyjnym. Zjawisko to można określić mianem erozji ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, czy też proliferacją tej klauzuli. Warto zatem przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03), w którym uznał obowiązującą wówczas regulację art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, odniósł się również do problematyki standardów, jakie powinna spełniać ewentualna klauzula podobnego rodzaju. Zgodnie ze wskazaniem Trybunału, klauzula taka powinna:
 - zostać jednoznacznie określona w konkretnych przepisach Ordynacji podatkowej;
 - być poprawna z językowego punktu widzenia, logiczna, jasna i precyzyjnie sformułowana w taki sposób, aby obywatel mógł przewidzieć konsekwencje swych zachowań;

- umożliwić osiągnięcie maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli;
 - unikać zwrotów niepozwalających na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła” oraz że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnień prawotwórczego organów stosujących”;
 - określać skutki decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli, a w szczególności wskazywać czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny;
 - być wolna od rozwiązań, które stanowią nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej.
2. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest istotnym elementem instytucji związanych z przeciwdziałaniem unikania opodatkowania. Jej kształt został wypracowany w dość długim okresie i był wynikiem z jednej strony wymogów konstytucyjnych, z drugiej zaś uzasadnioną potrzebą przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania. W rezultacie klauzula – będąc swoistym kompromisem konstytucyjnym – stanowi regulację rozbudowaną, przez co zawiera odpowiednie normy, które mają stanowić gwarancję dla podatnika przed nieuzasadnionym, samowolnym działaniem administracji skarbowej. W przepisach o ogólnej klauzuli m.in. definiuje się w sposób szczegółowy (aczkolwiek niekompletny) szereg pojęć składających się na unikanie opodatkowania, nakłada się szczególne obowiązki na organ podatkowy oraz wyłączną kompetencję do stosowania klauzuli przez Szefa KAS, zaś w celu złagodzenia arbitralności regulacji polski ustawodawca – w ślad za postulatami międzynarodowymi – zdecydował się na powołanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.
3. Wprowadzanie do obrotu prawnego tzw. szczególnych czy też małych (specyficznych) klauzul ma istotne znaczenie dla funkcjonowania klauzuli ogólnej (generalnej). Taka sytuacja z jednej strony, skutkuje zmniejszeniem znaczenia i roli ogólnej klauzuli, z drugiej zaś małe klauzule mogą w swym kształcie nie dawać wystarczających gwarancji dla podatnika. Intencją Rady jest wskazanie, że bez istotnej zmiany podejścia ustawodawcy do projektowania i stanowienia szczególnych przepisów klauzulowych znaczenie klauzuli ogólnej może maleć, a cały system antyabuzywnej prewencji może ulegać dezintegracji, czyniąc go mniej efektywnym.
4. Sygnalizowane zagadnienie nabiera istotnego znaczenia z uwagi na zauważalną tendencję w polityce podatkowej tworzenia norm prawnych stymulujących określone zachowania gospodarcze. W konsekwencji należy się spodziewać w przyszłości zwiększonej podaży preferencji podatkowych. Jednocześnie z uwagi na tendencję ustawodawczą do tzw. uszczelniania systemu podatkowego (także europejską, unijną czy ogólnosiwiatową) nie można wykluczyć, że powstanie pokusa do określania przy każdej kolejnej preferencji podatkowej zakresu jej nieskuteczności przy działaniach mających cechy unikania

opodatkowania. Jeżeli każdy obszar prawa podatkowego, który potencjalnie można będzie powiązać ze zjawiskiem unikania opodatkowania, będzie uzupełniany o odrębną i unikatową klauzulę antyabuzywną niepowiązaną z klauzulą generalną, może to prowadzić do ograniczenia znaczenia klauzuli ogólnej. Ma to o tyle istotne znaczenie, że w doktrynie nadal toczy się spór o zasadność wdrożenia art. 119a i następnych przepisów Ordynacji Podatkowej do polskiego systemu prawa podatkowego. Często podkreśla się, że osiągnięcie zamierzeń uzasadniających wprowadzenie klauzuli było bowiem możliwe również przed jej uchwaleniem przy wykorzystaniu już obowiązujących środków prawnych, ponieważ w polskim systemie prawa nie brakuje przepisów szczególnych (tzw. małych klauzul anty-abuzywnych) zmierzających do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Rada zdaje sobie sprawę, że część małych klauzul ustanowiona została w okresie, w którym nie funkcjonowała klauzula ogólna.

5. Część z małych klauzul została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w wyniku implementacji postanowień dyrektyw unijnych. Rada uważa przy tym, że obowiązek transpozycji określonych przepisów nie oznacza dosłownego przenoszenia uregulowań dyrektyw. Implementacja przepisów unijnych nie powinna prowadzić do rozbieżności językowych, które mogą powodować problemy interpretacyjne. Zdaniem Rady możliwa jest taka transpozycja klauzul szczególnych, która referować będzie do klauzuli ogólnej, zapewniając przy tym spójność systemową polskich przepisów podatkowych.
6. W odniesieniu do klauzuli ogólnej, a także tzw. małych klauzul stanowiących implementację przepisów dyrektyw unijnych, trzeba zwrócić na szczególne okoliczności związane z wypracowaną w orzecznictwie sądów unijnych doktryną nadużycia prawa. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej również: Trybunał, TSUE) wynika, że każdorazowo należy ocenić, czy w danych okolicznościach podmiot gospodarczy dokonał transakcji czysto formalnych (lub sztucznych), pozbawionych jakiegokolwiek gospodarczego i handlowego uzasadnienia, głównie w celu uzyskania nienależnej korzyści (przykładowo które będą uzasadniały zakwestionowanie zastosowanego zwolnienia z podatku u źródła), ocenić całokształt okoliczności faktycznych i sprawdzić, czy elementy konstytutywne praktyki stanowiącej nadużycie zostały spełnione¹. Trybunał wypowiadał się także co do zależności krajowego porządku od wspomnianej wyżej doktryny nadużycia prawa. Z jednej strony, w tzw. sprawach duńskich (sygn. akt C-116/16 i C-117/16) TSUE uznał, że ogólną zasadę prawa Unii, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie władze i sądy krajowe powinny odmówić

¹ Zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 20 czerwca 2013 r., sygn. akt Newey, C653/11, EU:C:2013:409, pkt 47–49; z dnia 13 marca 2014 r., sygn. akt SICES i in., C155/13, EU:C:2014:145, pkt 33; oraz z dnia 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt Cervati i Malvi, C131/14, EU:C:2016:255, pkt 47.

podatnikowi możliwości skorzystania z przewidzianego w dyrektywie zwolnienia z podatku u źródła z tytułu zysków wypłaconych spółce dominującej przez jej spółkę zależną (art. 5 dyrektywy 90/435/EWG) nawet w braku przepisów prawa krajowego lub postanowień umownych przewidujących taką odmowę². Z drugiej strony, obiektywna analiza zakazu nadużycia musi pozostawać w równowadze z zasadą pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Z zasad tych wynika, że podatnicy mają prawo z góry znać swoją sytuację podatkową i w tym celu polegać na samym brzmieniu przepisów krajowych³. Dlatego też Rada uważa, że należy uwzględnić kontekst wykorzystania unijnej doktryny nadużycia prawa, w tym także uwzględnić należy szczególną polską sytuację wynikającą z w/wym. tzw. kompromisu konstytucyjnego.

7. Pewne zastrzeżenia Rady budzi praktyka prawodawcy, który dysponując narzędziem klauzuli ogólnej wprowadza dodatkowo klauzule, odnoszące się do szczególnych regulacji podatkowych. Stosowanie klauzuli generalnej wymaga odrębnego trybu, gwarantującego szczególną obiektywność postępowania. Należy pamiętać, że postępowania klauzulowe dotyczą zachowań podatników, którzy stosują przepisy, lecz stosują je niezgodnie z ich celem (nie są to więc czyny niedozwolone w rozumieniu prawno-karnym). Dlatego też istotne jest zachowanie w tego rodzaju postępowaniach wyższych standardów gwarancyjnych, niż w zwykłym postępowaniu podatkowym.
8. Zdaniem Rady poważnym problemem związanym z funkcjonowaniem małych klauzul jest również ich rozmycie pojęciowe i konstrukcyjne. Przesłanki stosowania małych klauzul są odmienne od przesłanek stosowanych w klauzuli ogólnej albo podobne treściowo, lecz wyrażone językowo w odmienny sposób. Stwarzać to może problemy interpretacyjne. Różna jest także liczba przesłanek, warunków oraz stosowane są odmienne relacje logiczne. Taki sposób tworzenia przepisów istotnie utrudniać może wykreowanie trwałej, uniwersalnej doktryny w zakresie przepisów antyabuzywnych. Ponieważ do zakresu działania Rady nie należą sprawy objęte postępowaniami prowadzonymi na podstawie małych klauzul, to istnieje ryzyko że dorobek doktrynalny Rady może nie być w tych sprawach wykorzystywany.
9. Przykładem naruszenia spójności systemu podatkowego jest zastosowanie w tzw. klauzulach spółkowo-udziałowych oraz inwestycyjnych (przegląd klauzul znajduje się na końcu rozdziału) kryterium działania w celu „uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania”. Po pierwsze, zawarte w przepisie „uniknięcie” wydaje się być tożsame językowo z „unikaniem opodatkowania”, tym samym może to wywołać wrażenie, że chodzi

² Zob. wyrok z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach C116/16, C117/16 Skatteministeriet przeciwko T Danmark, Y Denmark Aps (niepublik.), pkt 95.

³ Zob. wyroki TS: w sprawie Gemeente Leusden, pkt 57, 58, 65 i 69; z dnia 4.7.2000 r. sprawa C-381/97, Belgocodex, pkt 26, wyrok z dnia 8.6.2000 r. sprawa C-396/98 Schloßstraße, pkt 44; z dnia 11.7.2002 r. sprawa C-62/00, Marks & Spencer, pkt 44; z dnia 22.2.1989 r. w połączonych sprawach 92/87 i 93/87 Komisja przeciwko Francji i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 22.

tu o tę samą instytucję prawną. Jednakże „unikanie opodatkowania” zostało zdefiniowane w art. 119a Ordynacji Podatkowej jako instytucja referująca do niemożności uzyskania przez podatnika korzyści podatkowej, która to niemożność jest uwarunkowana działaniem podatnika w określonym celu, w określonych okolicznościach i w określony sposób. Połączenie „działania w celu uniknięcia opodatkowania” z definicją „unikania opodatkowania” prowadzić może do budzących wątpliwości rezultatów – podatnik powinien działać w określonym celu, który to cel jest uwarunkowany działaniem w określonym celu. Po drugie, ustawodawca wskazał w tych klauzulach alternatywny cel w postaci „uchylenia się od opodatkowania”. „Uchylenie” nie jest pojęciem legalnym, lecz pojęciem prawniczym w sposób niebudzący wątpliwości zdefiniowanym w doktrynie jako penalizowany czyn niedozwolony. Tym samym „uchylenie się” w rozumieniu doktrynalnym w ogóle nie powinno być przedmiotem klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Rada zdaje sobie sprawę, że użyte sformułowania w przepisach zostały wyjaśnione w pewnym zakresie w orzecznictwie, a także że mają one swoje źródło w przepisach unijnych, co daje dodatkowe narzędzia interpretacyjne - nie zmienia to jednak negatywnej oceny jakości tych przepisów i nie powstrzymuje Rady od postulowania dokonania znaczącej zmiany praktyki legislacyjnej - mając na uwadze konieczność zapewnienia spójności przepisów podatkowych oraz efektywności stosowania przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

10. Przyjmując pewne założenia w podatkach dochodowych można wyróżnić cztery rodzaje małych klauzul: spółkowo-udziałową, dywidendowo-odsetkową, inwestycyjną oraz dotyczącą przychodów od budynków. W znaczeniu techniczno-legislacyjnym, z uwagi na ich częściowe powielenie w obydwu ustawach o podatkach dochodowych liczba małych klauzul wynosi siedem. W ujęciu szerokim, biorąc pod uwagę liczbę regulacji podatkowych (głównie preferencji podatkowych) wobec których mogą być zastosowane przepisy antyabuzyjne, ustawy o podatkach dochodowych zawierają dwadzieścia małych klauzul. Przegląd analizowanych klauzul, zawartych w ustawach o podatkach dochodowych, umieszczono na końcu niniejszego rozdziału. Zbliżone konstrukcje o podobnym charakterze można znaleźć także w przepisach dotyczących: cen transferowych, podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków oraz podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (tzw. quasi-antyabuzyjne klauzule). Bez wątplenia skala odstępstw od reżimu klauzuli generalnej jest znaczna.
11. Znacząca część małych klauzul odnosi się do preferencji podatkowych. Zgodnie z przepisami Ordynacji Podatkowej skorzystanie z preferencji podatkowej kreuje uzyskanie korzyści podatkowej. Stosowny przepis art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej, który referuje wprost do preferencji podatkowych, został jednak dodany dopiero wraz z nowelizacją przepisów o ogólnej klauzuli i obowiązuje od 1 stycznia 2019 r. Jednocześnie w tej samej nowelizacji wykreślono pkt 5) w art. 119b § 1, który stanowił, że klauzuli generalnej nie stosuje się jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na

przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Tym samym kwestia zapewnienia spójności pomiędzy klauzulą generalną, a klauzulami szczególnymi (które odnoszą się głównie do preferencji podatkowych) nabrała szczególnego znaczenia po 1 stycznia 2019 r.

12. Mając na uwadze powyższe Rada rekomenduje stosowanie szczególnych zasad legislacyjnych związanych z ewentualnym projektowaniem i uchwalaniem nowych szczególnych przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.
13. Rada przede wszystkim wnosi o zachowanie szczególnej staranności, przy zastosowaniu zasady minimalizacji interwencji prawodawczej. W przypadku zdiagnozowania potrzeby przeciwdziałania nadużyciom podatkowym - należy w pierwszej kolejności dokonać testu przydatności klauzuli generalnej (również w związku z transpozycją przepisów unijnych); jeżeli test ten wypadnie pozytywnie, tj., że zostanie uznane, iż klauzula ogólna jest instrumentem zupełnym i adekwatnym - należy odstąpić od projektowania i uchwalenia małej szczególnej klauzuli.
14. W przypadku negatywnego wyniku testu przydatności klauzuli generalnej należy dokonać zabiegu legislacyjnego polegającego na odesłaniu do przepisów Działu IIIA Ordynacji Podatkowej. Zakres odesłania powinien być dostosowany do celów, które realizować ma projektowana klauzula szczególna. W tym zakresie Rada rekomenduje wdrażanie rozwiązań opartych na dwóch modelach (łącznie lub alternatywnie):
 - a) w modelu materialno-prawnym - projektując małą klauzulę, należy dokonać zabiegu legislacyjnego polegającego na odesłaniu do przepisów rozdziału 1 Działu IIIA Ordynacji Podatkowej (poprzez odpowiednie ich stosowanie lub wprost) w zakresie nieuregulowanym małą klauzulą; w ten sposób zostanie zapewniona spójność systemowa przepisów podatkowych, a dorobek Rady czy orzecznictwa związany ze stosowaniem generalnej klauzuli będzie mógł być wykorzystany przy stosowaniu małych klauzul; definiowanie i wyjaśnianie takich pojęć jak sztuczność czy działanie sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej nabierze wymiaru uniwersalnego rozciągającego się na cały system regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania; co istotne przy stosowaniu takiego rozwiązania wkład doktrynalny Rady będzie mógł być również wykorzystany, nawet w przypadku, gdy Rada nie będzie podmiotem uczestniczącym w postępowaniu⁴;

⁴ Przykład referencji materialno-prawnej do przepisów ogólnej klauzuli można odnaleźć w art. 14 aktualnie procedowanego projektu z dnia 15 września 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw; przykład ten choć nie realizuje wprost rekomendacji Rady, jednak wskazuje, że sama konstrukcja odesłania do przepisów art. 119a Ordynacji Podatkowej została już zastosowana przez prawodawcę; w przepisie tym m.in. następuje odesłanie do pojęcia „sztuczności” w rozumieniu art. 119a, co pozwoliło prawodawcy na uniknięcie definiowania „sztuczności” wyłącznie dla celów ustaw o podatkach dochodowych;

- b) w zakresie przepisów, które potencjalnie mogą istotnie wpływać negatywnie na sytuację podatników (w szczególności, gdy preferencja podatkowa lub właściwy przepis dotyczący opodatkowania nie został sformułowany w sposób precyzyjny i klarowny, a zdekodowanie celu przepisu jest utrudnione lub niemożliwe) należy ustanowić referencję pomiędzy przepisami proceduralnymi zamieszczonymi w rozdziałach 2-5 Działu IIIA Ordynacji podatkowej, a przepisami regulującymi małą klauzulę - w celu podniesienia standardu ochrony podatnika; przy czym stosownie do zakładanych celów regulacyjnych referencja ta może obejmować tylko niektóre przepisy Ordynacji Podatkowej (np. może nie mieć zastosowania do rozdziału 4 dotyczącego opinii zabezpieczających).

15. Rada rekomenduje także przegląd aktualnie obowiązujących małych klauzul oraz dokonanie nowelizacji odpowiednich przepisów zgodnie z zasadami przyjętymi w pkt 10 powyżej.

Przegląd regulacji odnoszących się do szczególnych (małych) klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania lub i uchylaniu się od opodatkowania w podatkach dochodowych

Poniższy przegląd został dokonany z zastosowaniem metody porównania przesłanek stosowanych w małych klauzulach do przesłanek stosowanych w klauzuli generalnej, tj.:

- występowania korzyści podatkowej,
- sprzeczności korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,
- rozpoznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej jest głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania,
- rozpoznania, że sposób działania jest sztuczny (przy czym sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych; do przyczyn, o których mowa powyżej, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu).

1. **Klauzula spółkowo-udziałowa (PIT)** dotycząca wymiany udziałów oraz wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części

podstawa prawna:

art. 24 ust. 19 i 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

dotyczy: wymiany udziałów oraz aportu przedsiębiorstwa

treść:

głównym lub jednym z głównych celów wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania, przy czym domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania jeżeli wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych

podstawowe różnice:

- nie bada się występowania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, jednak skorzystanie z wyłączenia z przychodów *per se* mieści się w definicji korzyści,
- nie bada się sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej,
- nie bada się sztuczności w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej; bada się jednak występowanie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, jednak przede wszystkim w kontekście celu działania a nie sposobu dokonania czynności,
- nie bada się celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej, lecz bada się cel w postaci uniknięcia lub uchylenia się od opodatkowania, w tym bada się też występowanie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych; okoliczność, że cel ma być główny lub jednym z głównych występuje zarówno w klauzuli generalnej jak i szczególnej.

2. **Klauzula spółkowo-udziałowa (CIT)** dotycząca wymiany udziałów oraz wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części, połączenia spółek, podziału spółek, oraz połączenia funduszy inwestycyjnych zamkniętych

podstawa prawna:

art. 12 ust. 13, 14, 14a i 14b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

dotyczy: przejęcia spółki, podziału spółki, aportu przedsiębiorstwa, wymiany udziałów (odpowiednio: funduszy inwestycyjnych zamkniętych)

treść:

głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania, przy czym domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych

podstawowe różnice:

- nie bada się występowania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, jednak skorzystanie z wyłączenia z przychodów per se mieści się w definicji korzyści,
- nie bada się sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej,
- nie bada się sztuczności w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej,
- nie bada się celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej, lecz bada się cel w postaci uniknięcia lub uchylenia się od opodatkowania, w tym bada się też występowanie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych; okoliczność, że cel ma być główny lub jednym z głównych występuje zarówno w klauzuli generalnej jak i szczególnej.

3. **Klauzula dywidendowo-odsetkowa (CIT)** dotycząca zwolnienia dochodów z dywidend, udziału w zyskach osób prawnych, odsetek, praw na dobrach niematerialnych

podstawa prawna:

art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

dotyczy: m.in.: odsetek, opłat licencyjnych, dywidend

treść:

skorzystanie ze zwolnienia było sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów albo skorzystanie ze zwolnienia było głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności a sposób działania był sztuczny; sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych; do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów

podstawowe różnice:

- nie bada się występowania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, jednak skorzystanie ze zwolnienia per se mieści się w definicji korzyści,
- nie bada się sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, lecz bada się sprzeczność skorzystania ze zwolnienia z przedmiotem lub celem przepisów określających zwolnienie,
- nie bada się sztuczności w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej lecz bada się sztuczność w rozumieniu art. 22c ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; jednakże obydwie definicje są tożsame,

- nie bada się celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej, lecz bada się cel w postaci skorzystania ze zwolnienia; jednakże zakres znaczeniowy skorzystanie ze zwolnienia objęty jest zakresem pojęcia osiągnięcia korzyści podatkowej,
- w klauzuli generalnej przesłanka sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej występuje w oczywistej koniunkcji z celem (osiągnięcie korzyści) oraz sztucznością; w małej klauzuli przesłanka sprzeczności z przedmiotem lub celem przepisów oraz przesłanki sztuczności oraz celu - wymienione są w wyliczeniu, które nie ma jednoznacznego charakteru koniunkcyjnego.

4. **Klauzula inwestycyjna (PIT/CIT)** dotycząca zwolnienia dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej oraz uzyskanych z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (PIT/CIT)

podstawa prawna:

art. 21 ust. 5c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
 art. 17 ust. 6c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych
 dotyczy: specjalnych stref ekonomicznych, decyzji o wsparciu

treść:

osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub czynności nie mają rzeczywistego charakteru, lub podatnik korzystający ze zwolnień podatkowych dokonuje czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylene się od opodatkowania

podstawowe różnice:

- nie bada się występowania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, jednak skorzystanie ze zwolnienia per se mieści się w definicji korzyści,
- nie bada się sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej,
- nie bada się sztuczności w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej,
- nie bada się celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej, lecz bada się:
- cel w postaci skorzystania ze zwolnienia lub
- cel w postaci uniknięcia opodatkowania albo uchylene się od opodatkowania,
- zakres znaczeniowy skorzystania ze zwolnienia objęty jest zakresem pojęcia osiągnięcia korzyści podatkowej ale alternatywnie występuje również przesłanka celu uniknięcia lub uchylene się od opodatkowania,

- skorzystanie ze zwolnienia rozpatruje się nie w kontekście określonej czynności (lub zespołu czynności) lecz w kontekście osiągania dochodów z działalności gospodarczej w strefie lub z działalności określonej w decyzji o wsparciu w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem czynności, przy czym osiąganie dochodów ma być dokonywane „przede wszystkim” w celu skorzystania ze zwolnienia - co może być utożsamianie z pojęciem „głównego celu” a nie „jednego z głównych”; w przypadku celu alternatywnego w postaci uniknięcia opodatkowania albo uchylecia się od opodatkowania, ustawodawca wprowadza konstrukcję tożsamą z klauzulą ogólną tj. celu głównego lub jednego z głównych celów,
- alternatywnie stosuje się specyficzną dla tej klauzuli przesłankę „braku rzeczywistego charakteru czynności”.

5. **Klauzula dotycząca podatku od przychodów z budynków (PIT/CIT)** dotycząca braku zastosowania podatku od przychodów z budynków w przypadku przeniesienia w całości albo w części własności albo współwłasności budynku albo oddania do używania budynku na podstawie umowy leasingu (PIT/CIT)

podstawa prawna:

art. 30g ust. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

art. 24b ust. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

dotyczy: podatku od przychodów z budynków

treść:

bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych podatnik przeniesie w całości albo w części własność albo współwłasność budynku albo odda do używania budynek na podstawie umowy leasingu w celu uniknięcia podatku od przychodów z budynków

podstawowe różnice:

- nie bada się występowania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, jednak brak opodatkowania per se mieści się w definicji korzyści,
- nie bada się sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej,
- nie bada się sztuczności w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej, bada się jednak występowanie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych,
- nie bada się celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej, lecz bada się cel w postaci uniknięcia podatku od przychodów z budynków.

VII. Załączniki

Załącznik nr 1 - Skład Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Załącznik nr 2 - Skład Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (podmiot wskazujący)

Załącznik nr 3 - Wykaz uchwał podjętych przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Załącznik Nr 1 do Sprawozdania
Skład Rady do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania

L.p	Imię i nazwisko	Funkcja	Powołanie/Odwołanie/wygaśnięcie
1.	Mariusz Golecki	Przewodniczący	15.09.2016 r.
2.	Maria Fidzińska - Dziurzyńska	Członek	15.09.2016 r.
	Dominik Gajewski*	Członek	15.09.2016 r./6.03.2017 r.
3.	Jadwiga Glumińska - Pawlic	Członek	15.09.2016 r.
	Andrzej Grzelak*	Członek	03.01.2018 r./27.04.2020 r.
4.	Rafał Iniewski	Członek	15.09.2016 r.
5.	Zbigniew Kmiecik	Członek	22.06.2020 r.
	Włodzimierz Kubiak*	Członek	15.09.2016 r./3.01.2018 r.
6.	Marcin Lachowicz	Członek	24.05.2018 r.
7.	Tomasz Piekarski	Członek	15.09.2016 r.
	Tomasz Strąk*	Członek	15.09.2016 r./30.08.2017 r.
8.	Aleksander Werner	Członek	15.09.2016 r.
9.	Ziemowit Kukulski	Członek	16.07.2018 r.

*Dominik Gajewski wygaśnięcie członkostwa

*Włodzimierz Kubiak wygaśnięcie członkostwa

*Tomasz Strąk wygaśnięcie członkostwa

*Andrzej Grzelak wygaśnięcie członkostwa

	Leszek Grzybowski*	Sekretarz	15.09.2016 r./17.11.2017 r.
	Dominik Kaczmarek*	Sekretarz	17.11.2017 r./16.01.2020 r.
	Filip Majdowski	Sekretarz	13.02.2020 r.

*Leszek Grzybowski odwołany z funkcji

*Dominik Kaczmarek odwołany z funkcji

Załącznik Nr 2 do Sprawozdania
Skład Rady do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania
(podmiot wskazujący)

Imię i nazwisko	Funkcja	Podmiot wskazujący (art. 119 § 1 pkt 1,2,3,4,5,6,7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa)
Mariusz Golecki	Przewodniczący	pkt 1 - osoba wskazana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych
Marcin Lachowicz	Członek	pkt 1 - osoba wskazana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych
Tomasz Strąk	Wygaśnięcie członkostwa	pkt 1 - Osoba wskazana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych ; osoba zatrudniona w MF do 30 listopada 2017 r. (początkowo pkt 3)
Włodzimierz Kubiak	Wygaśnięcie członkostwa	pkt 2 - osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego
Andrzej Grzelak	Wygaśnięcie członkostwa	pkt 2 - osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego
Zbigniew Kmieciak	Członek	pkt 2 - osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego
Aleksander Werner	Członek	pkt 3 - osoba powołana spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych PAN lub instytutów badawczych
Dominik Gajewski	Wygaśnięcie członkostwa	pkt 3 - osoba powołana spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych PAN lub instytutów badawczych
Ziemowit Kukulski	Członek	pkt 3 – osoba powołana spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych PAN lub instytutów badawczych
Maria Fidzińska - Dziurzyńska	Członek	pkt 4 - osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego

Jadwiga Glumińska - Pawlic	Członek	pkt 5 - osoba wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych
Tomasz Piekarski	Członek	pkt 6 - osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości
Rafał Iniewski	Członek	pkt 7 - osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego

Załącznik Nr 3 do Sprawozdania
Wykaz uchwał podjętych przez
Radę do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania

**WYKAZ UCHWAŁ PODJĘTYCH PRZEZ RADĘ DO SPRAW PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA
I KADENCJI**

Lp.	Uchwała Rady PUO / Protokół	Sentencja sprawy
1.	Uchwała Nr 1 z 24.11.2016 r.	w sprawie Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania Na podstawie art. 119s §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwała co następuje: §1. Ustala się regulamin Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. §2. Uchwała wchodzi w życie z dniem 24 listopada 2016 r.
2.	Uchwała Nr 2 z 19.12.2016 r.	w sprawie uchwalenia Regulaminu głosowań i wymiany informacji przy użyciu środków Na podstawie §9 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwała co następuje: §1. Ustala się Regulamin głosowań i wymiany informacji przy użyciu środków komunikacji elektronicznej, który stanowi załącznik do niniejszej uchwały. §2. Uchwała wchodzi w życie z dniem 19 grudnia 2016 r.
3.	Uchwała Nr 3 z 19.01.2017 r.	w sprawie uchwalenia harmonogramu prac Rady w 2017 r.

		<p>Na podstawie §4 ust. 3 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala co następuje:</p> <p>§ 1. Ustala się harmonogram posiedzeń Rady , który stanowi załącznik do niniejszej uchwały.</p> <p>§ 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem 19 stycznia 2017 r.</p>
4.	Uchwała Nr 4 z 18.12.2017 r.	<p>w sprawie uchwalenia harmonogramu prac Rady w 2018 r.</p> <p>Na podstawie § 4 ust. 3 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala, co następuje:</p> <p>§ 1. Ustala się harmonogram posiedzeń Rady, który stanowi załącznik do niniejszej uchwały.</p> <p>§ 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem 18 grudnia 2017 r., z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2018 r.</p>
5.	Uchwała Nr 5 z 6.09.2018 r.	<p>w sprawie zgłoszenia uwag do projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika</p> <p>Na podstawie § 2 pkt 1 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 24 listopada 2016 r., Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala co następuje:</p> <p>§1 Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania zgłasza uwagi do projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (numer z wykazu UD 421), określone w załączniku do niniejszej uchwały.</p>
6.	Uchwała Nr 6 z 6.09.2018 r.	<p>w sprawie zgłoszenia uwag do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw</p> <p>Na podstawie § 2 pkt 1 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 24 listopada 2016 r., Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala co następuje:</p> <p>Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania zgłasza uwagę do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (numer z wykazu UC 135), określone w załączniku do niniejszej uchwały.</p>

7.	Uchwała Nr 7 z 6.09.2018 r.	<p>w sprawie zgłoszenia uwag do projektu Nowej Ordynacji podatkowej Na podstawie § 2 pkt 1 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 24 listopada 2016 r. - Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala co następuje: §1 Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania zgłasza uwagi do projektu Nowej Ordynacji podatkowej (numer z wykazu UD 409), określone w załączniku do niniejszej uchwały.</p>
8.	Uchwała Nr 8 z 19.12.2018 r.	<p>w sprawie Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania Na podstawie art. 119s § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn.zm.) Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala co następuje: § 1. Ustala się brzmienie regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w treści wskazanej w załączniku do niniejszej uchwały. § 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.</p>
9.	Uchwała Nr 9 z 19.12.2018 r.	<p>w sprawie propozycji zmian do projektu ustawy - Ordynacja podatkowa Na podstawie § 1 ust. 1 pkt 2) Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, stanowiącego załącznik do Uchwały Nr 8 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 19 grudnia 2018 r. uchwala się, co następuje: Rada wnosi o zmianę brzmienia projektu ustawy - Ordynacja podatkowa (nr w wykazie prac UD409) w zakresie przepisu regulującego kompetencje Rady (odpowiednika obecnie obowiązującego art. 119m) na następujące: „Art. 1. Rada jest organem niezależnym w zakresie swego działania. § 2. Zadaniem Rady jest opiniowanie: 1) zasadności zastosowania art. [odpowiednik obecnie obowiązującego art. 119a] lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach; 2) projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania; 3) założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. [odpowiednik obecnie obowiązującego art. 86k § 1]; 4) w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.” Uchwałę przedstawia się Ministrowi Finansów jako opinię w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy - Ordynacja podatkowa.</p>

10.	Uchwała Nr 1/2019 z 4.03.2019 r.	<p>w sprawie przedłożenia uwag dotyczących charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji podatkowej</p> <p>Na podstawie § 1 ust. 2 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, stanowiącego załącznik do Uchwały Nr 8 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 19 grudnia 2018 r. uchwała się, co następuje:</p> <p>§1 Rada przedkłada Ministrowi Finansów następujące uwagi dotyczących charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji podatkowej (OWPUO):</p>
11.	Uchwała Nr 2/2019 z 23.07.2019 r.	<p>w sprawie przedłożenia stanowiska w odpowiedzi na ogłoszone konsultacje podatkowe w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania</p> <p>Na podstawie § 1 ust. 2 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, stanowiącego załącznik do Uchwały Nr 8 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 19 grudnia 2018 r. uchwała się, co następuje:</p> <p>W odpowiedzi na ogłoszone konsultacje podatkowe w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania Rada niniejszym przedkłada:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) stanowisko, w którym analizie z perspektywy możliwości spełnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania poddano wybrane wyroki sądów administracyjnych oraz ostrzeżenia Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, stanowiące załącznik nr 1 do niniejszej uchwały; 2) podsumowanie spraw, na tle których zapadły wyroki oraz wydane zostały ostrzeżenia, o których mowa w pkt 1, stanowiące załącznik nr 2 do niniejszej uchwały. <p>Uchwałę przedstawia się Ministrowi Finansów jako uwagi w toku konsultacji podatkowych, o których mowa w § 1.</p>
12.	Uchwała Nr 3/2019 z 18.12.2019 r.	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji (dalej: „Szef KAS”) z dnia 22 sierpnia 2019 r. (...); dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok, prowadzonego wobec Pana (...), zam. w (...), ul. (...), PESEL (...) (dalej: „Strona” lub „Podatnik”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m</p>

		<p>w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, opisany we Wniosku zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Niemniej jednak istnieją wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych.</p>
13.	Uchwała Nr 4/2019 z 18.12.2019 r.	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji (dalej: „Szef KAS”) z dnia 22 sierpnia 2019 r. (...); dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok, prowadzonego wobec Pani (...), zam. w (...), ul. (...), PESEL (...) (dalej: „Strona” lub „Podatnik”), 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, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, opisany we Wniosku zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Niemniej jednak istnieją wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych.</p>
14.	Uchwała Nr 5/2019 z 18.12.2019 r.	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji (dalej: „Szef KAS”) z dnia 22 sierpnia 2019 r. (...) dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok, prowadzonego wobec Pana (...), zam. w (...), ul. (...), PESEL (...) (dalej: „Strona” lub „Podatnik”), Rada do Spraw</p>

		<p>Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, opisany we Wniosku zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Niemniej jednak istnieją wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych.</p>
15.	<p>Uchwała Nr 1/2020 z 2.03.2020 r.</p>	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”) z dnia 12 listopada 2019 r. (DKP1(...); dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm., dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok prowadzonego wobec (...), ul. (...), (...), NIP: (...) (dalej również: „Strona” lub „Podatnik”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują przesłanki określone w art. 119b uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.</p> <p>Niemniej Rada PUO, nie rozstrzygając w sposób jednoznaczny, wyraża zastrzeżenie co do wyczerpania przez Szefa KAS wszystkich dostępnych środków prawnych w celu prawidłowego ustalenia konsekwencji podatkowych transakcji będących przedmiotem Opinii. W tym kontekście, w ocenie Rady PUO, dodatkowe zastrzeżenie budzi podejście Szefa KAS, wyrażone w pisemnej odpowiedzi na wezwanie Rady PUO, zakładające pomniejszenie podstawy opodatkowania ustalonej na podstawie art. 119a OP o kwotę „ewentualnie pobranego podatku” z tytułu niepodzielonych zysków na moment przekształcenia na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części odpowiadającej tak pobranej kwocie podatku.</p>

16.	Uchwała Nr 2/2020 z 2.03.2020 r.	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”) z dnia 12 listopada 2019 r. (...); dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm., dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok prowadzonego wobec (...), (...), NIP: (...) (dalej również: „Strona” lub „Podatnik”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują przesłanki określone w art. 119b uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.</p> <p>Niemniej Rada PUO, nie rozstrzygając w sposób jednoznaczny, wyraża zastrzeżenie co do wyczerpania przez Szefa KAS wszystkich dostępnych środków prawnych w celu prawidłowego ustalenia konsekwencji podatkowych transakcji będących przedmiotem Opinii. W tym kontekście, w ocenie Rady PUO, dodatkowe zastrzeżenie budzi podejście Szefa KAS, wyrażone w pisemnej odpowiedzi na wezwanie Rady PUO, zakładające pomniejszenie podstawy opodatkowania ustalonej na podstawie art. 119a OP o kwotę „ewentualnie pobranego podatku” z tytułu niepodzielonych zysków na moment przekształcenia na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części odpowiadającej tak pobranej kwocie podatku.</p>
17.	Uchwała Nr 3/2020 z 18.06.2020 r.	<p>w sprawie zmiany Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania</p> <p>W Uchwale Nr 8 Rady z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w § 2 dodaje się ust. 4. w brzmieniu:</p> <p>"4. Dopuszcza się w wyjątkowych sytuacjach, zorganizowanie posiedzenia zdalnego za pomocą środków teleinformatycznych wykorzystywanych w pracy przez Ministerstwo Finansów."</p>
18.	Uchwała Nr 4/2020 z 8.10.2020 r.	w sprawie zmiany Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

		<p>W Uchwale Nr 8 Rady z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) § 2 ust. 3 otrzymuje następujące brzmienie:</p> <p>"3. Głosowanie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej nie jest możliwe w przypadku określonym w art. 119r § 1."</p>
19.	Uchwała Nr 5/2020 z 8.10.2020 r.	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji (dalej: „Szef KAS”) z dnia 15 lipca 2019 r. (...); dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii odnośnie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 rok prowadzonego wobec (...), ul. (...), (...), PESEL: (...) (dalej: „Strona” lub „Podatnik”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, że słuszne jest stanowisko Szefa KAS, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują żadne przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz, że słuszne jest stanowisko Szefa KAS odnośnie przedstawionej czynności odpowiedniej. Rada nie odnajduje również podstaw do kwestionowania zaproponowanego we Wniosku rozliczenia nadpłaty podatku pobranego przez płatnika z podatkiem do zapłaty wynikającym z zastosowania art. 119a OP.</p>
20.	Uchwała Nr 6/2020 z 8.10.2020 r.	<p>w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji (dalej: „Szef KAS”) z dnia 15 lipca 2019 r. (...); dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, dalej: „OP” lub „Ordynacja podatkowa”), o wyrażenie opinii odnośnie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 rok prowadzonego wobec (...) zam. ul. (...), (...), PESEL (...) (dalej: „Strona” lub „Podatnik”), Rada do Spraw</p>

		<p>Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada PUO”), działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, że słuszne jest stanowisko Szefa KAS, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują żadne przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz, że słuszne jest stanowisko Szefa KAS odnośnie przedstawionej czynności odpowiedniej. Rada nie odnajduje również podstaw do kwestionowania zaproponowanego we Wniosku rozliczenia nadpłaty podatku pobranego przez płatnika z podatkiem do zapłaty wynikającym z zastosowania art. 119a OP.</p>
21.	<p>Uchwała Nr 7/2020 z 15.10.2020 r.</p>	<p>w sprawie przyjęcia Sprawozdania z działalności Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania za lata 2016-2020</p> <p>Na podstawie § 2 ust. 1 załącznika do Uchwały Nr 8 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 19 grudnia 2018 r. Rada ustala, co następuje:</p> <p>§ 1. Przyjmuje Sprawozdanie z działalności Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania za lata 2016-2020.</p>

