

Dekada stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)

Doświadczenia wynikające z 10 lat praktyki

16 lipca 2026 r.



Jaką rolę pełni klauzula GAAR w obecnym systemie podatkowym?

W połowie lipca 2026 r. mija dokładnie dziesięć lat od wejścia w życie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Była to jedna z najważniejszych zmian w historii polskiego prawa podatkowego, która trwale zmieniła sposób postrzegania granic dopuszczalnego planowania podatkowego.

W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej klauzulę oraz w ocenie skutków regulacji zakładano, że będzie ona instrumentem stosowanym relatywnie rzadko. Ustawodawca wskazywał, że liczba spraw dotyczących zastosowania GAAR nie powinna przekraczać średnio około 46 rocznie. Jednocześnie podkreślano, że postępowania te będą dotyczyły przede wszystkim znaczących kwot podatku oraz sztucznych konstrukcji prawnych, nierzadko o charakterze międzynarodowym, wykorzystywanych przez duże podmioty gospodarcze do unikania opodatkowania.

Dekada stosowania klauzuli stwarza okazję do weryfikacji tych założeń. Z jednej strony praktyka potwierdziła, że GAAR nie stała się instrumentem masowym, stosowanym wobec każdego sporu podatkowego. Z drugiej, skala prowadzonych postępowań, liczba wydanych decyzji, rozwój praktyki opinii zabezpieczających oraz stopniowe rozszerzanie katalogu spraw analizowanych przez pryzmat przesłanek GAAR pokazują, że znaczenie klauzuli wykracza dziś daleko poza jej pierwotnie zakładaną rolę.

Klauzula nie jest już wyłącznie narzędziem służącym do kwestionowania najbardziej agresywnych struktur podatkowych. W praktyce stała się jednym z najważniejszych punktów odniesienia przy ocenie reorganizacji, transakcji kapitałowych, sukcesji biznesu czy restrukturyzacji grup przedsiębiorstw. Wpływa nie tylko na rozstrzygnięcia organów podatkowych, ale również na sposób projektowania i przeprowadzania działań gospodarczych przez podatników.

Oddajemy w Państwa ręce raport, którego celem jest odpowiedź na pytanie, jak na przestrzeni dziesięciu lat zmieniała się rola klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz w jakim stopniu rzeczywista praktyka stosowania GAAR odpowiada założeniom przyjętym przez ustawodawcę w 2016 r.

Grzegorz Szysz

Doradca Podatkowy, Radca Prawny
Partner Zarządzający, Komplementariusz
Grant Thornton



Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR, General Anti-Avoidance Rule) została wprowadzona do polskiego porządku prawnego z dniem 15 lipca 2016 r.

Stanowi ona jeden z najważniejszych instrumentów służących zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego oraz przeciwdziałaniu wykorzystywaniu konstrukcji prawnych prowadzących do osiągnięcia nieuzasadnionych korzyści podatkowych.

Podstawowym założeniem klauzuli jest umożliwienie organom podatkowym zakwestionowania skutków podatkowych określonych działań podatnika, nawet jeśli są one formalnie zgodne z obowiązującymi przepisami. Ustawodawca uznał bowiem, że sama zgodność z literalnym brzmieniem regulacji podatkowych nie zawsze jest wystarczająca do zaakceptowania skutków podatkowych danej czynności. W przypadkach, gdy dominującym lub jednym z głównych celów działania jest osiągnięcie korzyści podatkowej pozostającej w sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, a sposób działania ma charakter sztuczny, organy mogą określić skutki podatkowe tak, jak gdyby podatnik zastosował rozwiązanie właściwe z perspektywy celu przepisów.

Wprowadzenie klauzuli oznaczało zmianę filozofii prawa podatkowego. Wcześniej ocena działań podatników koncentrowała się przede wszystkim na ich zgodności z konkretnymi normami prawa podatkowego. Od momentu wejścia w życie GAAR przedmiotem badania stały się również ekonomiczne i gospodarcze przyczyny podejmowanych działań oraz zgodność uzyskiwanych korzyści podatkowych z intencją ustawodawcy. Klauzula wyznaczyła tym samym granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, stanowiąc narzędzie równoważące prawo podatników do wyboru najkorzystniejszego sposobu prowadzenia działalności z interesem Skarbu Państwa w przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym.

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367.

„Stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Możliwości w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych nie powinny być jednak nadużywane w celu unikania spełniania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń, a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego.”

„Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie zgodne są z obowiązującym prawem – to jednak cechuje je, po pierwsze, sztuczność, nieprzystawanie do ekonomicznych realiów, w których działał podatnik. Po drugie, dokonane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a zatem – sprzeczne są z intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych.”

Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Dziesięć lat obowiązywania klauzuli pozwala na ocenę, w jaki sposób instrument ten wpłynął na praktykę stosowania prawa podatkowego, działalność organów podatkowych oraz bezpieczeństwo podatników planujących swoje działania gospodarcze. Analiza dorobku orzeczniczego i praktyki stosowania przepisów pokazuje, że GAAR stała się jednym z kluczowych elementów polskiego systemu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz tym czynnikiem kształtującym planowanie działań biznesowych.

Polski model przeciwdziałania unikaniu opodatkowania tworzą funkcjonalnie powiązane, lecz odrębne instrumenty. GAAR i SAAR pozwalają korygować skutki podatkowe działań abuzywnych, MDR (w założeniu) zapewniają administracji wcześniejszy dostęp do informacji o określonych uzgodnieniach, natomiast regulacje dotyczące interpretacji ograniczają możliwość uzyskania ochrony w przypadkach obarczonych ryzykiem zastosowania klauzuli.

Praktyczne oddziaływanie klauzuli obejmuje każdy etap planowania transakcji, formułowania ich uzasadnienia gospodarczego, przygotowywania dokumentacji oraz oceny, czy podatnik może skutecznie uzyskać ochronę prawną dla przyjętej struktury.

GAAR funkcjonuje obecnie jako element szerszego systemu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Szczególne klauzule antyabuzywne – SAAR – odnoszą się do określonych transakcji, preferencji albo kategorii dochodów i pozwalają reagować na wcześniej zidentyfikowane mechanizmy nadużyć. GAAR ma natomiast charakter generalny i obejmuje przypadki, których nie można jednoznacznie rozstrzygnąć wyłącznie na podstawie regulacji szczególnych.

Inny cel przyświecał przepisom o schematach podatkowych (MDR). Miały one służyć do przekazania administracji informacji o uzgodnieniach mogących wykazywać cechy agresywnego planowania podatkowego oraz umożliwić ewentualne reagowanie po stronie ustawodawcy (innym tematem jest fakt, że w przypadku schematów krajowych cel ten nie był realizowany, na co wskazują znaczące zmiany przepisów które mają wejść w życie 1 października 2026 r. w ramach nowelizacji Dz. U. z 2026 poz. 846).

Znaczenie klauzuli widoczne jest również w praktyce wydawania interpretacji indywidualnych. Jeżeli opisane przez podatnika czynności budzą uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić unikanie opodatkowania, Dyrektor KIS ma prawo odmówić wydania interpretacji. Nie dochodzi wówczas jeszcze do merytorycznego zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, lecz podatnik traci szansę na uzyskanie ochrony interpretacyjnej.

Z tego względu rzeczywistego znaczenia GAAR nie można mierzyć wyłącznie liczbą decyzji wydanych z zastosowaniem klauzuli. Jej doniosłość obejmuje również wpływ na projektowanie transakcji, praktykę interpretacyjną, obowiązki informacyjne oraz sposób oceny ryzyka przez podatników, doradców i organy podatkowe.

Rozdział 1

Przesłanki stosowania klauzuli GAAR

Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

01 Czynność

Przez pojęcie „czynności” należy rozumieć również „zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty”. Systemowo należy przyjąć, że gdy mamy do czynienia z szeregiem czynności (zespołem powiązanych ze sobą czynności), należy je traktować jako pewną całość i w ten sposób odczytywać, interpretować oraz oceniać w kontekście wszystkich przesłanek unikania opodatkowania.

02 Korzyść podatkowa

Zdefiniowana w art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, jako:

- niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

03 Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu

Cel ustawy to osiągnięcie takiego stanu rzeczy, by były zrealizowane zasady (założenia) konstrukcyjne ustawy.

Interpretując więc treść poszczególnych przepisów, należy wykroczyć poza granice wykładni językowej. Koniecznym jest, by zrekonstruować nie tylko samą treść normy prawnej, lecz również aby odkodować cel, który ta norma ma realizować.

04 Główny lub jeden z głównych celów działania

Podstawą oceny powinna być wszechstronna ocena okoliczności biznesowych, uwzględniająca specyfikę działalności podatnika, ale również wszelkie obecne i przyszłe czynniki, jakie powinien on brać pod uwagę przy podejmowaniu decyzji biznesowej.

05 Sztuczność

Pojęcie sztucznego sposobu działania zostało sprecyzowane w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, jako: „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 osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”.

Rozdział 2

Mapa 10 lat praktyki

Perspektywa Ministerstwa Finansów,
doktryny oraz praktyki

Perspektywa Ministerstwa Finansów

Wejście w życie przepisów GAAR w 2016 r. zmieniło mikrokosmos problematyki unikania opodatkowania i sposób, w jaki państwo może temu zjawisku przeciwdziałać. Przewrotem kopernikańskim stało się przewyciężenie impasu, w którym krajowa legislacja znalazła się po zakończeniu przez Trybunał Konstytucyjny w 2004 r. krótkiego okresu działania art. 24b Ordynacji podatkowej, czyli pierwszej próby wprowadzenia GAAR. Zmiana przepisów dokonana w 2016 r. odniosła więc sukces już tylko tym, że GAAR obowiązuje i nie jest kontestowany orzecznictwo co do pryncypiów oraz formuły ujmującej w konstrukcji art. 119a Ordynacji podatkowej najważniejsze elementy: czynność, korzyść, sztuczność, sprzeczność korzyści z przepisami. Zakończył się więc w mojej ocenie stan prawnego zawieszenia, w którym w odpowiedzi na pojawiające się schematy unikania opodatkowania państwo mogło jedynie interweniować ex post – zmianami legislacyjnymi – a orzecznictwo podatkowe administracji skupiało się na poszukiwaniu przepisów, które mogłyby stanowić ersatz klauzuli ogólnej. „Kropkę nad i” postawiło przyjęcie dyrektywy ATAD oraz jej implementacja poprzez zmianę Ordynacji podatkowej od 2019 r. Reasumując tę część, GAAR – jako koncepcja – wydaje się obecnie mocno zakorzeniony w krajowym systemie prawa podatkowego.

Oceniając okres obowiązywania art. 119a Op nie rozpatruję tej ewaluacji w kategoriach „sukces-porażka”. Unikanie opodatkowania, erozja dochodów budżetowych, zaburzenia konkurencyjności i wreszcie powszechne społeczne przekonanie, że „duży może więcej” w obszarze obowiązków podatkowych jest niewątpliwie nieakceptowalne. Istnienie środka zaradczego do eliminowania przypadków unikania opodatkowania nie jest więc dla mnie per se sukcesem a czymś, co powinno stanowić powszechnie uznawany konsensus. Niezależnie od tego wydaje się, że ulokowanie GAAR w świadomości osób, które przede wszystkim profesjonalnie zajmują się podatkami, odniosło sukces prewencyjny. Potwierdza to pośrednio popularność instrumentu zabezpieczenia przed zastosowaniem GAAR, tj. opinii zabezpieczających. Ponad 250 wniosków złożonych w tym okresie to z mojego punktu widzenia paperek lakmusowy dobrego rozpoznania GAAR, jako potencjalnego, realnego ryzyka, które trzeba uwzględnić.

Podsumowując praktykę orzecznictwa wypada wskazać, że pierwsza dekada GAAR upłynęła pod znakiem rozpoznawania „chorób wieku dziecięcego”, czyli przede wszystkim kwestii intertemporalnych i systemowych. Sądy administracyjne zajmowały więc stanowisko co do tego czy decyzja wydana na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej ma charakter ustalający czy określający, czy jest to przepis proceduralny czy materialny oraz czy rozpoczęcie czynności unikania opodatkowania przed wejściem przepisu w życie lokuje korzyść z niej uzyskaną poza zasięgiem GAAR czy nie. Na obecnym etapie kwestie te wydają się przesądzone i w kolejnych latach orzecznictwo powinno koncentrować się głównie na ocenie przesłanek wystąpienia unikania opodatkowania w konkretnych sprawach.

Finalnie – last but not least – dziesięć lat GAAR z mojej perspektywy, pracownika MF/KAS, to ludzie, którzy podjęli rękawicę zmierzenia się w administracji z trudnym, konkretnym wyzwaniem, jakim było i jest procesowe i merytoryczne załatwianie spraw klauzulowych. W nich spór rzadko dotyczy kwot mniejszych niż wiele milionów złotych, a praca polega na żmudnej analizie i ocenie skutków złożonych czynności, które to skutki należy odwrócić, w realiach procedury podatkowej, tak aby wyeliminować efekt unikania opodatkowania. Sukcesem GAAR jest więc zbudowanie w departamencie, w którym pracuję, specjalistycznej kompetencji do skutecznego prowadzenia postępowań przeciwko unikaniu opodatkowania i chęć realizowania się w tej ścieżce życia zawodowego.



Dariusz Zasada

Zastępca Dyrektora
Departament Kluczowych
Podmiotów
Ministerstwo Finansów

10 lat stosowania przepisów z perspektywy dr. hab. W. Morawskiego

GAAR to nie jest zwykła regulacja, którą można oceniać poprzez to, ile razy została zastosowana i ile dała pieniędzy budżetowi. GAAR to kluczowa część procesu zmiany myślenia o polskim prawie podatkowym. Jest to tylko symbol zmiany, gdyż trzeba ją rozpatrywać łącznie z licznymi (moim zdaniem – zbyt licznymi) „małymi” klauzulami antyabuzowymi. Odchodzimy od ścisłego legalizmu, rozumianego jako ścisłe przestrzeganie „literary ustawy” (czego symbolem był słynny wyrok NSA w sprawie Optimus) do patrzenia na przepisy prawa podatkowego z punktu widzenia celów oraz ochrony interesów budżetowych oraz ochrony interesów podatników. Wskazywanie, że GAAR chroni interesy podatników może wydać się dziwne, skoro jest to regulacja w istocie represyjna (pamiętajmy o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym!). Musimy jednak pamiętać, że w interesie podatników jest równe traktowanie wszystkich. To warunek poczucia sprawiedliwości. Bez GAAR nie ma sprawiedliwości, skoro podejmowanie sztucznych działań w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych nie wywoływałoby reakcji państwa. Brak GAAR to akceptowanie nieuczciwej konkurencji między podatnikami.

Z punktu widzenia mojej aktywności w ramach Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania ważne jest, aby utrzymać balans między ochroną spójności i sprawiedliwości systemu podatkowego a ochroną praw jednostki. GAAR jest dobry, ale też GAAR może być niebezpieczny, gdyż niesie niepewność, która jest immanentnym elementem tego typu regulacji. Rada obecnej kadencji konsekwentnie wyraża w swoich opiniach pogląd, że jest organem eksperckim, który ma wskazywać dylematy i skłaniać do szerszej refleksji nad problemami. W efekcie w opiniach wskazujemy nie tylko pogląd, który uzyskał poparcie większości członków, ale także stanowiska mniejszości.

Ważnym elementem funkcjonowania Rady tej kadencji jest dialog. Konsekwentnie zapraszam na posiedzenia Rady przedstawicieli podatnika oraz Szefa KAS. To nieraz długie dyskusje o detalach stanu faktycznego, realiach prowadzenia biznesu, ale i o filozofii podejścia do prawa. Coraz częściej stajemy wobec problemów, które wykraczają poza problem oceny, czy działanie podatnika było sztuczne, czy miało uzasadnienie ekonomiczne, jaki był jego cel. Przykładowo w ostatnich kilku opiniach Rada rozważała problem, czy podlega pod GAAR działanie podjęte w okresie vacatio legis niekorzystnego dla podatnika przepisu prawa podatkowego? Szczególnie trudne (ale i dające satysfakcję) są sprawy, gdy Szef KAS z własnej inicjatywy zwraca się do Rady już na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego o wydanie opinii. Dają one możliwość spojrzenia na problem z różnych stron, zanim Szef KAS wyrazi swój pogląd. Wydaje mi się, że to znacznie lepszy sposób „użycia” Rady niż postępowanie odwoławcze, gdy KAS intuicyjnie broni już wyrażonego wcześniej swego stanowiska.

Kończą się w wypadku GAAR sprawy, które miały korzenie w czasach „pre-GAAR”, a wchodzimy powoli w wyrafinowane stany faktyczne, bardziej wysublimowane problemy prawne. Łatwo nie będzie.

Zaprezentowane powyżej poglądy są moimi prywatnymi poglądami, które nie mogą być przepisywane Radzie jako całości.

dr hab. Wojciech Morawski

prof. UMK w Toruniu, Katedra Prawa Finansów Publicznych,
Przewodniczący Rady
do spraw Przeciwdziałania Unikaniu
Opodatkowania



Jak klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zmieniła praktykę doradztwa podatkowego?

Aby zrozumieć znaczenie klauzuli, trzeba pamiętać, jak wyglądał system przed 15 lipca 2016 r. Przez ponad dekadę – od wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2004 r. eliminującego pierwszą próbę wprowadzenia klauzuli – w polskim prawie podatkowym nie istniało narzędzie pozwalające kwestionować działania formalnie zgodne z przepisami.

Sądy administracyjne wielokrotnie musiały o tym organom przypominać: jeżeli czynności podatnika były ważne, rzeczywiste i rynkowo wycenione, to sam fakt, że ich skutki podatkowe nie podobały się administracji, nie dawał podstaw do ingerencji. Podatnik nie miał i nie ma obowiązku układania swoich spraw w sposób najwyższej opodatkowany.

Klauzula ten stan zmieniła. Od początku była jednak pomyślana jako instrument strategiczny, zarezerwowany dla sztucznych konstrukcji o znacznej skali. Tego charakteru nie zmieniło moim zdaniem nawet usunięcie w 2019 r. progu 100 tys. zł korzyści podatkowej. GAAR nie powinna być narzędziem sięgania po drobne sprawy i codzienne decyzje gospodarcze podatników – od tego są przepisy szczególne i „zwykłe” postępowanie wymiarowe.

Paradoksalnie najsilniejsze oddziaływanie klauzuli jest niewidoczne w jakiegokolwiek statystyce. Przez dziesięć lat GAAR stała się stałym elementem audytów, badań due diligence i ocen ryzyka. Powstrzymała wiele transakcji, zanim w ogóle doszło do ich zaprojektowania. Ta funkcja prewencyjna – a nie liczba wydanych decyzji – jest w mojej ocenie rzeczywistą miarą znaczenia klauzuli.

Dekada praktyki ujawniła jednak także zjawisko niepokojące. Klauzula bywa wykorzystywana przez organy – moim zdaniem – instrumentalnie – poza postępowaniami wymiarowymi, jako podstawa odmowy wydania interpretacji indywidualnej czy blokowania innych działań podatników. Wystarczy samo „uzasadnione przypuszczenie”, którego podatnik na etapie interpretacyjnym nie może skutecznie zakwestionować. Orzecznictwo akceptuje ten mechanizm nawet w sprawach o niewielkiej skali, dotyczących tak zwyczajnych decyzji jak wybór formy opodatkowania.

W efekcie instrument pomyślany jako tarcza przeciwko agresywnym strukturom staje się niekiedy pretekstem do odmowy udzielenia podatnikowi ochrony, do której przecież ma prawo.

Bilans dziesięciolecia jest więc dwoisty: klauzula uporządkowała granice planowania podatkowego i wymusiła dojrzałość w dokumentowaniu celów gospodarczych, ale jej druga dekada powinna przynieść coś, czego zabrakło w pierwszej – samoograniczenie organów w sięganiu po nią tam, gdzie nigdy nie miała być stosowana.

A portrait of Tomasz Rolewicz, a man with short brown hair and a light beard, wearing a dark blue suit jacket over a white shirt. He is looking directly at the camera with a neutral expression.

Tomasz Rolewicz

Doradca podatkowy
Partner
Grant Thornton

Rozdział 3

Statystyki dotyczące decyzji wymiarowych Szefa KAS

Decyzje wymiarowe wydane przez Szefa KAS 1/2



Decyzje wymiarowe w I instancji są wydawane przez Szefa KAS z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, w których organ określa skutki podatkowe czynności uznanych za unikanie opodatkowania.

Decyzja wymiarowa stanowi podstawowy, materialnoprawny rezultat zastosowania GAAR. Szef KAS pomija korzyść podatkową wynikającą z zakwestionowanej struktury i określa skutki podatkowe na podstawie czynności odpowiedniej albo stanu, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Na podstawie danych nie widać się jednolita, liniowa tendencja wzrostowa. Największe nasilenie aktywności przypadło na lata 2022–2023, w których wydano łącznie 111 decyzji, czyli ponad 42% wszystkich decyzji ujętych w zestawieniu.

W całym analizowanym okresie najwięcej decyzji dotyczyło PIT – 138, wobec 99 decyzji w CIT i 26 w pozostałych podatkach. Może to wskazywać, że praktyka GAAR nie koncentruje się wyłącznie na strukturach korporacyjnych i rozliczeniach CIT z czym klauzula tradycyjnie jest kojarzona.

Liczba decyzji wymiarowych wydanych przez Szefa KAS w I instancji wg. danych na dzień 30 czerwca 2026 r.

rok	CIT	PIT	Inne	Razem
Do końca 2020	4	9	5	18
2021	7	11	3	21
2022	17	28	9	54
2023	33	22	2	57
2024	15	11	7	33
2025	17	27	0	44
do 30 czerwca 2026	6	30	0	36
Razem	99	138	26	263

Źródło: Ministerstwo Finansów, Stan spraw prowadzonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (wg. danych na 30 czerwca 2026 r.)
<https://www.podatki.gov.pl/pozostale/klauzula-ogolna-przeciwko-unikaniu-opodatkowania>

Decyzje wymiarowe wydane przez Szefa KAS 2/2



Rozstrzygnięcia w II instancji obejmują zarówno merytoryczną kontrolę decyzji wydanych z zastosowaniem GAAR, jak i rozstrzygnięcia o charakterze procesowym. Umorzenie postępowania jest sposobem jego zakończenia bez wydania decyzji wymiarowej.

W analizowanym okresie korekta była podstawą 20 spośród 39 umorzeń. Nie przesądza ona formalnie o uznaniu stanowiska Szefa KAS, lecz wskazuje, że podatnik zaakceptował zmianę rozliczenia odpowiadając kierunkowi zakwestionowania przyjętemu przez organ.

Do 30 czerwca 2026 r. Szef KAS wydał 274 decyzji merytorycznych w II instancji. Liczba ta przewyższa liczbę decyzji wymiarowych w I instancji z poprzedniej strony, jednak dane te nie są bezpośrednio porównywalne, ponieważ statystyka II instancji obejmuje również rozstrzygnięcia formalne oraz decyzje wydawane po ponownym rozpoznaniu sprawy.

Powyższe statystyki stanowią wskazówkę przy ocenie skuteczności GAAR, która nie powinna być oceniana wyłącznie przez pryzmat liczby decyzji wymiarowych. Miernikiem jej oddziaływania jest bowiem skłanianie podatników do dobrowolnej korekty rozliczeń jeszcze przed wydaniem decyzji, co koresponduje z fundamentalnym założeniem o prewencyjnej funkcji GAAR.

Liczba decyzji wydanych przez Szefa KAS w II instancji w sprawach związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz liczba umorzonych postępowań z uwzględnieniem dobrowolnych korekt podatników wg. danych na dzień 30 czerwca 2026 r.

rok	Umorzone postępowania (dobrowolna korekta)	Decyzje merytoryczne wydane w II instancji
Do końca 2020	8 (3)	3
2021	4 (2)	23
2022	6 (4)	54
2023	6 (6)	70
2024	6 (3)	55
2025	3 (1)	38
do 30 czerwca 2026	6 (1)	31
Razem	39 (20)	274

Źródło: Ministerstwo Finansów, Stan spraw prowadzonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (wg. danych na 30 czerwca 2026 r.)
<https://www.podatki.gov.pl/pozostale/klauzula-ogolna-przeciwko-unikaniu-opodatkowania>

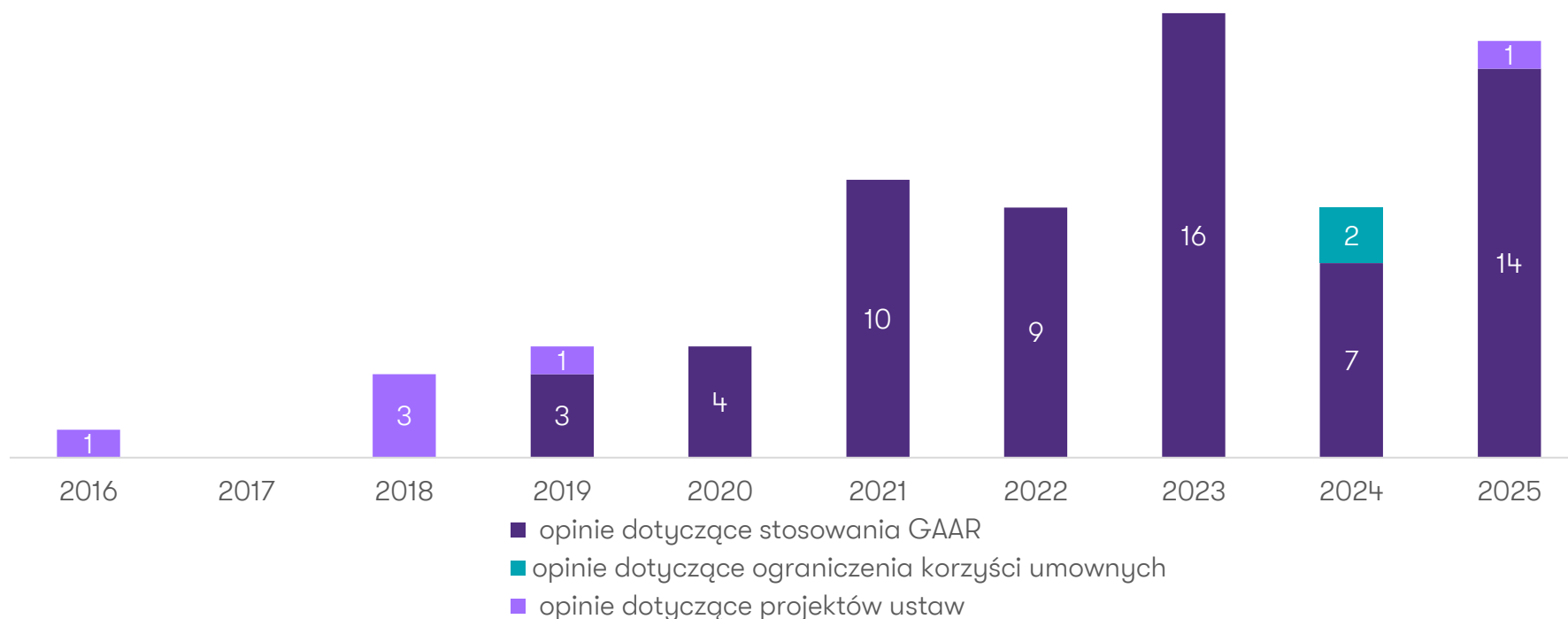
Rozdział 4

Opinie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (Rada PUO)

Opinie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Rada ds. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (tzw. Rada PUO) jest niezależnym organem eksperckim powoływanym kadencyjnie przez ministra właściwego ds. finansów publicznych. Rada PUO wydaje opinie w sprawie spełnienia w danym przypadku przesłanek unikania opodatkowania, w przypadku w jakim strona odwołująca się od decyzji szefa KAS złoży wniosek o wydanie opinii w zakresie zasadności zastosowania klauzuli GAAR. Zadaniem Rady PUO jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

Wydane opinie Rady PUO



Uwaga: na wykresie nie uwzględniono opinii Rady w zakresie: cofnięcia skutków unikania opodatkowania oraz opinii dotyczących przedstawionych założeń lub projektów, o których mowa w art. 86k §2 o.p., ponieważ Rada nie podjęła nigdy żadnej z ww. opinii.

Źródło: Informacja Przewodniczącego Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania dotyczącej działalności Rady III kadencji (wersja wstępna za okres do 31.12.2025 r.)

Wybrane opinie Rady PUO

Uchwała nr 4/2019 z 18 grudnia 2019 r. analizowała wątpliwości dotyczące przepisu przejściowego, zgodnie z którym klauzula GAAR ma zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie wskazanej ustawy.

W analizowanej sprawie, zespół czynności podjęty przez podatnika został zrealizowany jeszcze przed wejściem w życie ustawy, a po 16 lipca 2016 r. doszło jedynie do rozliczenia podatkowego.

„(...) ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego w sferę konstytucyjnie chronionych praw i wolności (...) sprzeciwiają się możliwości zastosowania wobec podatnika klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji nieistnienia normy ją regulującej ani zapowiedzi jej wprowadzenia do obowiązującego prawa w czasie dokonywania przez niego czynności prawnych. (...) Reasumując, w przedmiotowych sprawach istnieją wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji Podatkowej.”

W uchwale nr 5/2020 oraz nr 6/2020 z 8 października 2020 r. Rada PUO jednoznacznie wskazała na możliwość określenia czynności odpowiedniej również w przypadku ciągu czynności, w których uczestniczy inny podmiot. W niniejszej sprawie za sztuczne stwierdzono wykorzystanie przy sprzedaży akcji funduszu inwestycyjnego zamkniętego (FIZ).

„(...) argument wskazujący na fakt dokonania sprzedaży części akcji nie przez Podatnika, ale przez inny podmiot (tj. (...)) i wywodzony stąd skutek w postaci niemożności poszukiwania czynności odpowiedniej w transakcji sprzedaży tych akcji bezpośrednio przez Stronę, nie wydaje się być przekonujący. Zastosowanie takiego sposobu interpretowania norm klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czyniłoby je nieskutecznym w sytuacji, posłużenia się jakimkolwiek podmiotem pośredniczącym, który zbywałby przetransferowane przez ten podmiot aktywa, a następnie zostałby zlikwidowany i nie pozostawiłby po sobie sukcesora praw i obowiązków.”

Uchwała nr 3/2025 z 29 maja 2025 r. była ważnym głosem w dyskusji dotyczącej wykorzystania fundacji rodzinnej oraz planów związanych z sprzedażą działalności.

„Nawet biorąc pod uwagę ograniczenia w zakresie zwolnienia dochodów z tytułu prowadzonej przez fundację działalności gospodarczej, to nabycie Akcji (będących papierem wartościowym) i ich nawet szybka sprzedaż jest wyłączona z tych ograniczeń na mocy przepisu art. 5 ust 3 Ustawy o fundacji rodzinnej.

Zakaz bowiem zbywania mienia nabytego wyłącznie w celu odprzedaży nie obejmuje tego rodzaju papierów wartościowych. Ustawa nie przewiduje też ograniczeń czasowych, których dopełnienie warunkowałoby skorzystanie ze zwolnienia, w których wprowadzenie było przez MF rozważane i zostało ujawnione w wywiadach prasowych.”

Rozdział 5

Opinie zabezpieczające Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS)

Opinie zabezpieczające Szefa KAS



Opinia zabezpieczająca jest szczególnym instrumentem ochronnym przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej, którego celem jest zapewnienie podatnikowi ochrony przed zastosowaniem przez organy podatkowe ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR).

Podatnik planujący dokonanie określonych czynności może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o potwierdzenie, że przedstawiony przez niego sposób działania nie spełnia przesłanek unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a Ordynacji podatkowej.

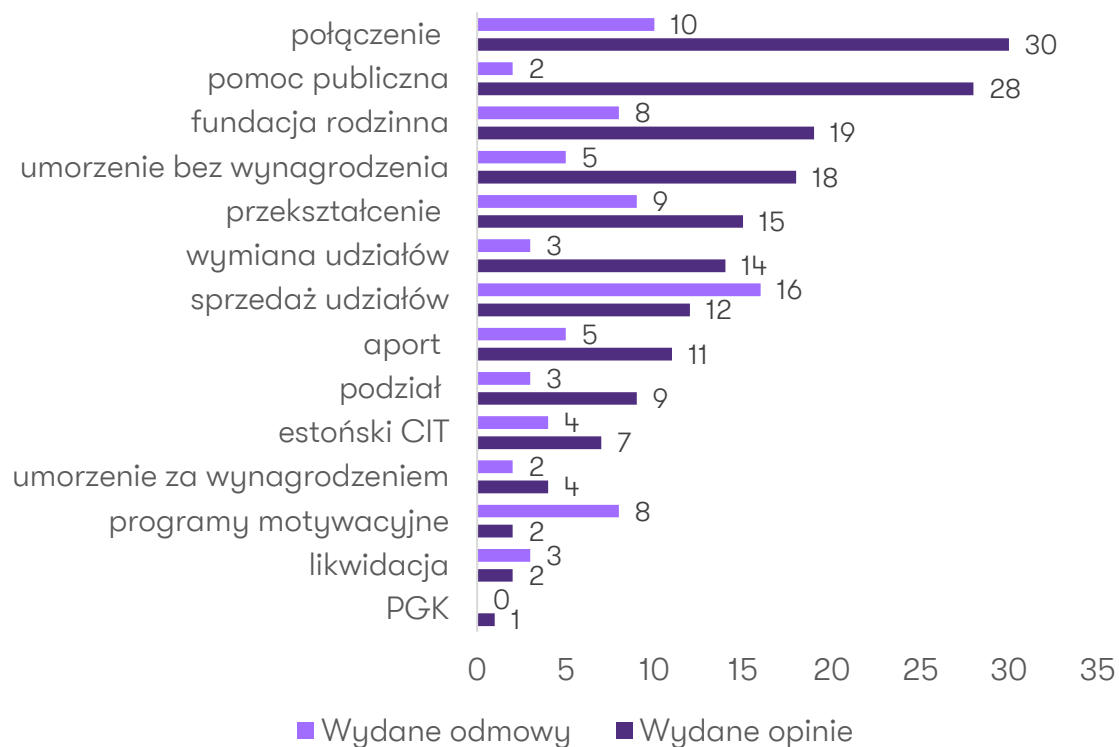
W przypadku wydania opinii zabezpieczającej organ potwierdza, że do opisanych czynności nie znajdzie zastosowania klauzula GAAR.

Zgodnie ze statystykami udostępnionymi przez Krajową Administrację Skarbową, aż ok. 25% rozpoznanych spraw kończy się odmową wydania opinii zabezpieczającej.

rok	Złożone wnioski	Wydane opinie	Odmowy wydania opinii	Sprawy nierozpatrzone z przyczyn formalnych
Do końca 2020	63	29	10	16
2021	46	22	2	4
2022	34	26	10	6
2023	29	14	7	5
2024	37	18	10	4
2025	57	37	11	4
Do 30 czerwca 2026	22	16	6	8
Razem	288	162	56	47

Źródło: Ministerstwo Finansów, Stan spraw prowadzonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (wg. danych na 30 czerwca 2026 r.)
<https://www.podatki.gov.pl/pozostale/klauzula-ogolna-przeciwko-unikaniu-opodatkowania>

Opinie zabezpieczające - najczęściej podejmowane tematy



Źródło: Analiza wydanych opinii zabezpieczających oraz odmów ich wydania opublikowanych w serwisie <https://eureka.mf.gov.pl/> (dostęp na 30 czerwca 2026 r.)

Na przestrzeni 10 lat stosowania przepisów o GAAR, widać wyraźnie które czynności Szef KAS uznaje za bardziej, a które za mniej kontrowersyjne.

Na potrzeby niniejszego raportu sprawdziliśmy wszystkie opublikowane na portalu <https://eureka.mf.gov.pl/> opinie zabezpieczające oraz odmowy ich wydania. Oczywiście, wiele z nich dotyczy złożonych oraz kilku etapowych czynności, niemniej za ciekawe uznaliśmy wyróżnienie w ilu dokumentach dany rodzaj czynności się pojawia.

Jako „Pomoc publiczna” zakwalifikowaliśmy dokumenty dotyczące pytań o możliwość obniżenia stawek amortyzacyjnych wybranych środków trwałych, w okresie korzystania przez spółkę z pomocy publicznej (np. DKP3.8082.1.2023) oraz inne oparte o wykorzystanie decyzji o wsparciu lub decyzji strefowych (np. DKP3.8082.4.2022). Jedyną odmową dotyczyła połączenia ze spółką zależną działającą w specjalnej strefie ekonomicznej, skutkiem czego byłoby przejęcie niewykorzystanego zwolnienia strefowego oraz możliwości rozliczania kosztów generowanych przez spółkę zależną, które Szef KAS uznał za sztuczne.

Z danych wynika, że „klasyczne” reorganizacje, oparte o podział, połączenie lub przekształcenie, często są akceptowane przez Szefa KAS. Nie oznacza to jednak, że są to działania pozbawione ryzyka, w szczególności kiedy są elementem ciągu czynności mogących zostać za nadmiernie skomplikowane.

Wyróżnia się także trend ograniczający optymalizacje związane ze sprzedażą udziałów lub akcji oparte o fundacje rodzinne albo wypłatami w ramach programów motywacyjnych.

Jakie są najczęściej podejmowane we wnioskach tematy

Pomoc Publiczna

Szef KAS konsekwentnie akceptuje czasowe obniżenie stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej zwolnionej z opodatkowania CIT na terenie SSE.

„(...) Każdy racjonalnie działający podmiot będzie dążył do wykorzystania przysługującej mu pomocy publicznej w maksymalnym dostępnym limicie.”
(DKP1.8082.8.2025)

Połączenia spółek kapitałowych

Neutralność połączenia, wynikająca z zasad Ustawy CIT, opartych na dyrektywie Dyrektywie 2009/133, co ma swoje uzasadnienie w unijnych swobodach gospodarczych, jednak organy czasem doszukują się celu fiskalnego oraz porównują czynność z likwidacją.

„Gdyby bowiem intencją Wnioskodawcy było (...) wyeliminowanie Spółki Przejmowanej jako podmiotu zbędnego w strukturze (...) to uzasadnionym ekonomicznie działaniem byłoby dokonanie likwidacji Spółki Przejmowanej, nie zaś przeprowadzenie Połączenia poprzez jej przejęcie.”
(DKP16.8082.8.2024)

Umorzenie udziałów bez wynagrodzenia

Kluczową kwestią podlegającą ocenie jest ekonomiczny kontekst czynności.

W przypadku zmian wewnątrzgrupowych, transakcje zasadniczo są akceptowane (np. DKP1.8082.3.2025), jednak w sytuacji zmian w niejednorodnej strukturze właścicielskiej, istnieje ryzyko uznania, iż *„Wskazany ciąg Czynności jest nadmierne skomplikowany wobec prostszej drogi, która prowadzi do tego samego rezultatu ekonomicznego, tyle, że bez osiągnięcia skutku unikania opodatkowania tj. sprzedaży udziałów (...) bądź też dokonania darowizny.”* (por. DKP3.8082.14.2025)

Fundacje rodzinne

Organy jednoznacznie potwierdzają możliwość gromadzenia majątku oraz prowadzenia działalności operacyjnej (np. pierwsza z grudnia 2023 r. DKP3.8082.5.2023 lub z maja 2026 r. DKP16.8082.10.2025).

Kluczowe dla praktyki funkcjonowania tej instytucji oraz ich wykorzystanie w kontekście planów sprzedaży biznesu odmowy wydania opinii dotyczyły sprzedaży przez fundację rodzinną udziałów, otrzymanych niedługo wcześniej od fundatora na drodze darowizny (DKP1.8082.7.2023, DKP1.8082.3.2024, DKP1.8082.4.2024). Organ wskazywał na ich instrumentalne wykorzystanie jedynie na cele korzystnej podatkowo sprzedaży.

Jaka jest praktyka Szefa KAS dotycząca fundacji rodzinnych?

W ostatnich dwóch latach najczęstszą tematyką poruszaną w ramach opinii zabezpieczających pozostają operacje, które są realizowane w powiązaniu z wykorzystywaniem przez podatników fundacji rodzinnych.

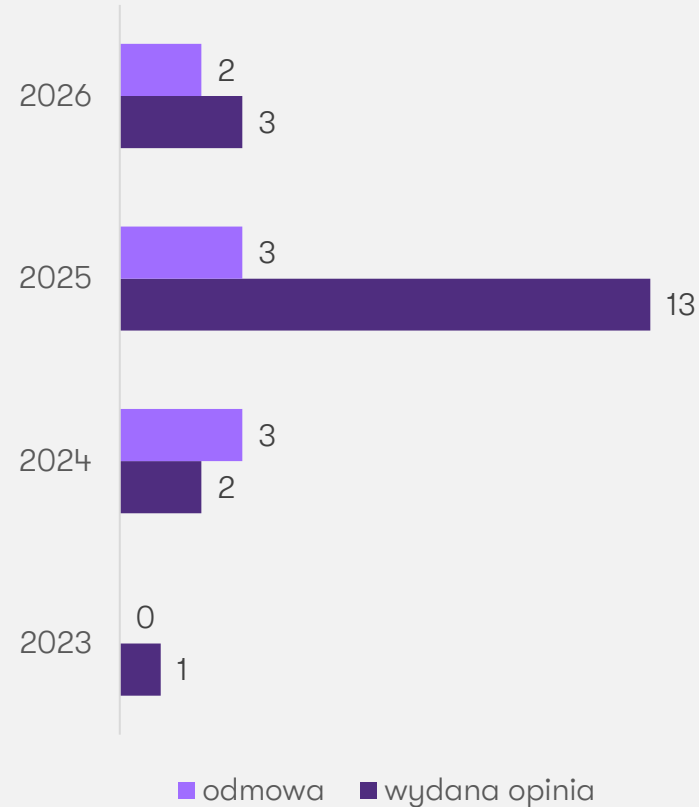
Jest to pochodna wysokiej popularności fundacji, krótkiego, nieco ponad trzyletniego okresu funkcjonowania tej instytucji oraz preferencyjnego modelu opodatkowania, który został przyjęty przez ustawodawcę.

Wielu przedsiębiorców i doradców bardzo uważnie śledzi stanowiska prezentowane przez Szefa KAS. Na kanwie publikowanych opinii bądź odmów ich wydania, dokonywana jest próba wyznaczenia granicy wykorzystania fundacji w sposób dozwolony, a nie przykładowo jako „pośrednik – wehikuł”, umożliwiający jedynie korzystną podatkowo sprzedaż.

Granica ta jest niezwykle trudna do uchwycenia. Wynika to z tego, że istotą działań będących przedmiotem rozstrzygnięć pozostają szeroko rozumiane procesy sukcesyjne, mające za każdym razem indywidualny charakter, przez co trudno o ich porównywalność.

Na bazie interpretacji źródeł można pokusić się o ogólną kluczową tezę (nie zapominając przy tym o indywidualnej ocenie każdego przypadku) w kontekście ryzyka zastosowania GAAR wobec działań powiązanych z fundacją rodzinną – według Szefa KAS należy traktować fundację rodzinną „na poważnie”, a więc jako narzędzie służące przede wszystkim realizacji celu ustawy, gdzie potencjalne korzyści podatkowe są tylko tłem do realnych działań związanych z procesami sukcesyjnymi.

Liczba opinii zabezpieczających w zakresie fundacji rodzinnych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wydanych opinii zabezpieczających oraz odmów ich wydania opublikowanych w serwisie <https://eureka.mf.gov.pl/> (dostęp na 30 czerwca 2026 r.)

Marcin Szuflak

Senior Menedżer
Prawnik
Grant Thornton

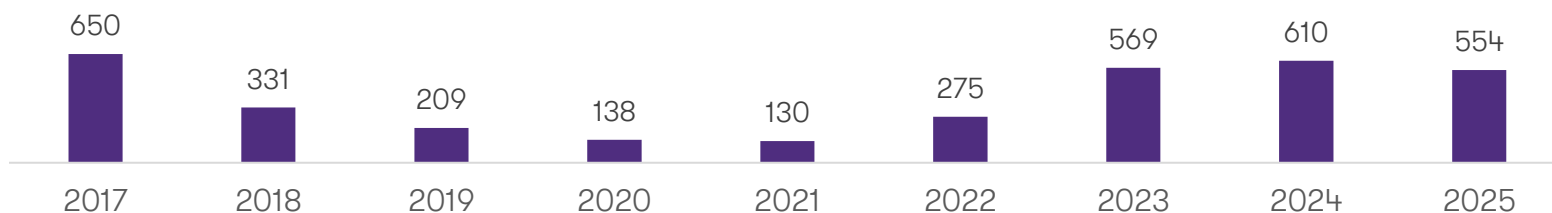
Odmowy wydania interpretacji indywidualnych

Zgodnie z art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej rozpatrując wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, w toku rozpoznania sprawy, może odmówić wydania interpretacji, jeżeli opisany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe budzi uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność abuzywną (tj. czynność, o której mowa w przepisach GAAR, być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści albo stanowić nadużycie prawa w VAT).

Na podstawie corocznych raportów publikowanych na stronie ministerstwa - Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej - za lata 2017-2025 zebraliśmy dane dotyczące ogólnej liczby odmów wydania interpretacji na podstawie wskazanego przepisu. Z jednej strony wydaje się, że liczba ta nie jest znacząca w porównaniu do wydawanych rokrocznie interpretacji indywidualnych (powyżej 20 tysięcy). Z drugiej nasze doświadczenia jasno pokazują, że instytucja z całą pewnością nie jest martwa, a co ważne, nie tylko w przypadku bardziej skomplikowanych transakcji lub takich o większej skali. Ryzyko uzyskania odmowy jest jak najbardziej realne nawet w przypadku poprzedzenia sprzedaży nieruchomości zmianą formy opodatkowania wspólników na ryczałt (co potwierdził WSA Gliwiczach w wyroku z 17.06.2025 r., I SA/GI 177/25).

Warto zauważyć również na zmienną tendencję wydawanych odmów. Rekordowa liczba w pierwszym roku gromadzenia danych, kiedy to instytucja GAARu była nową nie może zaskakiwać. Zwracamy jednak uwagę na tendencję bardziej chętnego korzystania z tej instytucji, która utrzymuje się od 2023 r.

Odmowy wydania interpretacji na podstawie art. 14b § 5b



Zastrzeżenie: Dane dostępne na stronie Ministerstwa nie pozwalają wyodrębnić spośród liczby postanowień wydanych na podstawie art. 14b § 5b o.p., wyłącznie tych dotyczących przypuszczenia stanowienia czynności określonej w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji o działalności Krajowej Informacji Skarbowej - raporty od roku 2017 do 2025.
<https://www.gov.pl/web/kis/raporty-z-dzialalnosci>

Rozdział 6

Orzeczenia

Wybrane orzeczenia dotyczące klauzuli GAAR 1/2

Wyrok NSA z 27.09.2018 r.,
sygn. II FSK 640/18

NSA wskazuje, że art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej powinien być stosowany w związku z art. 165a i art. 14h ustawy i dopiero wtedy stwarza podstawy do procesowego zakończenia postępowania. Uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 o.p. implikuje bowiem spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub wydania odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

Wyrok NSA z 31.01.2019 r.,
sygn. II FSK 3242/18

Opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do interpretacji indywidualnej, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. W sytuacji odmownej opinii szczególnego znaczenia nabiera jej uzasadnienie, które musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej obliguje zwłaszcza do wskazania okoliczności świadczących o tym, że do czynności ma zastosowanie art. 119a.

Wyrok NSA z 08.07.2019 r.,
sygn. II FSK 135/19

NSA potwierdził prawidłowość odmowy wydania opinii zabezpieczającej przez Szefa KAS dla kilkustopniowej sekwencji czynności obejmującej m.in. wykorzystanie spółki celowej, połączenie odwrotne oraz sprzedaż akcji, skutkiem których miało być wygenerowanie znacznej straty podatkowej. Sąd potwierdził, że działania podatnika, zmierzające do celowego obniżenia wysokości przychodów ze zbycia akcji, choć zgodne z literalnym brzmieniem ustawy są sprzeczne z celem i przedmiotem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wyrok NSA z 19.12.2019 r.,
sygn. II FSK 148/18

Art. 119a § 1 O.p. wyraźnie wskazuje na "przedmiot i cel przepisu ustawy podatkowej" - zdaniem NSA nie chodzi tu o jakieś ogólne stwierdzenia, lecz o wskazanie konkretnej regulacji, z którą korzyść stałaby w sprzeczności. Nie można bowiem tracić z oczu tego, że skoro korzyść ma naruszać "przedmiot i cel" przepisu ustawy podatkowej, to aby rozważyć i ewentualnie wskazać ten "przedmiot i cel" - najpierw należy wskazać konkretny przepis, bo chodzi o przedmiot i cel "przepisu" ustawy podatkowej, a nie o przedmiot i cel ustawy jako takiej. Organ powinien swoje "uzasadnione przypuszczenie" ukierunkować przez wskazanie konkretnego przepisu ustawy podatkowej, z którym korzyść podatkowa jego zdaniem przypuszczalnie jest sprzeczna.

Wyrok NSA z 3.02.2021 r.,
sygn. II FSK 1274/20

Art. 199a O.p. pozwala ustalić rzeczywistą treść czynności prawnej albo stwierdzić jej pozorność, lecz nie pozwala pomijać skutków ważnej i rzeczywiście wykonanej transakcji wyłącznie dlatego, że została dokonana z motywów podatkowych. NSA stwierdził, że art. 199a § 2 o.p. nie powinien być traktowany jako regulacja abuzywna, dopiero od czasu wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania organy mogą kwestionować skutki podatkowe ważnych czynności cywilnoprawnych zrealizowanych przez podatnika. W ocenie NSA z pozornością mamy do czynienia tylko wtedy, gdy strona nie zamierza wywołać skutków prawnych wynikających z treści oświadczenia woli.

Wybrane orzeczenia dotyczące klauzuli GAAR 2/2

Wyrok NSA 25.11.2021 r.,
sygn. II FSK 670/19

NSA wprost wskazał, że organy podatkowe nie są uprawnione do stosowania art. 119a o.p. z mocą wsteczną wbrew wyraźnemu zapisowi art. 7 ustawy zmieniającej i intencji ustawodawcy. Powyższe stanowi nie tylko naruszenie rzeczonoego przepisu, lecz również art. 120 i art. 121 § 1 w związku z art. 14h o.p.

Wyrok NSA z 12.04.2022 r.,
sygn. II FSK 1307/21

Spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej, wskazując, że kilka lat wcześniej, chcąc poprawić efektywność zarządzania siecią sklepów, utworzyła kilka nowych spółek z o.o. Każda miała odpowiadać tylko za jeden sklep. Wątpliwości wnioskodawcy miały związek z wprowadzeniem w 2020 r. podatku od sprzedaży detalicznej. Firma podkreślała, że wzorowała się na modelu, który wykorzystują na rynku polskim zagraniczne koncerny. Niemniej NSA podtrzymał stanowisko, że głównym celem czynności jest by spółki celowe mogły samodzielnie korzystać z kwoty wolnej. Dodatkowo, model działania został uznany za sztuczny, ponieważ cechował się brakiem realnych zmian zarządzania siecią sprzedaży, a w szczególności brakiem "decentralizacji" ośrodka decyzyjnego na wydzielone spółki.

Wyrok NSA z 22.08.2023 r.,
sygn. III FSK 354/23

NSA wskazał, że dokonując wszechstronnej oceny okoliczności biznesowych nie można pomijać ani bagatelizować realnie występującego ryzyka gospodarczego przy ocenie motywacji podatnika. Jak podkreślił NSA błędna jest teza organu, że ryzyko może zostać uznane za pozorne tylko dlatego, że ostatecznie się nie zmaterializowało. W przypadku oceny: „należy brać pod uwagę stan wiedzy spółki, jaki istniał w dacie dokonywania czynności (...) oraz to, czy kontekst (...) był wówczas realny, czy nie

Wyrok NSA 30.08.2023 r.,
sygn. II FSK 412/22

Sąd podkreślił, że przed badaniem celu, sztuczności i sprzeczności należy ustalić, czy czynność w ogóle prowadzi do powstania korzyści podatkowej w rozumieniu GAAR. Częściowy zwrot lub wycofanie wkładu ze spółki komandytowej, jako czynność neutralna podatkowo, nie generuje korzyści podatkowej. Brak korzyści podatkowej wyłącza potrzebę przechodzenia do weryfikacji pozostałych przesłanek kwalifikacji jako czynność o której mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Wyrok NSA z 9.11.2023 r.,
sygn. II FSK 620/22

NSA przyjął, że klauzula GAAR wprowadzona w trakcie roku podatkowego nie może zostać zastosowana do rocznego zobowiązania za 2016 r. Zobowiązania w CIT nie można podzielić na część sprzed i po 15.07.2016 r.

Wybrane orzeczenia w sprawach „nietypowych”

Orzeczenie	Zagadnienie	Znaczenie dla praktyki
Wyrok WSA w Gliwicach z 17.06.2025 r., sygn. I SA/GI 177/25	Analiza przesłanek odmowy wydania interpretacji indywidualnej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, o których mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej.	Zgodnie z orzeczeniem, Dyrektor KIS może odmówić wydania interpretacji indywidualnej na bazie samego „uzasadnionego przypuszczenia”, a organ nie musi uzyskiwać pewności w tym zakresie. Przesłankę należy rozumieć bardzo szeroko, przez co ryzyko jest realne nawet w przypadku zmiany formy opodatkowania na ryczałt od przychodów. Jak wskazał WSA: „wykorzystanie tej formy wyłącznie dla zbycia środków wykorzystywanych w toku prowadzonej działalności opodatkowanej wedle innych niż ryczałtowe zasad, jest sprzeczne z celem ryczałtu.”
Wyrok NSA z 22.08.2023 r., sygn. III FSK 495/23	Sprzedaż infrastruktury telekomunikacyjnej do spółki zależnej, połączona z leasingiem zwrotnym i finansowaniem obligacyjnym, której skutkiem było wieloletnie obniżenie podstawy opodatkowania budowli.	Sprawa zdaniem Szefa KAS dotyczyła „restrukturyzacji podatku od nieruchomości”, natomiast spółka wskazywała na potrzebę ochrony infrastruktury przed skutkami możliwej decyzji Prezesa UKE. Decyzje GAAR zostały uchylone, a nawet długotrwała i istotna oszczędność w podatku od nieruchomości nie wystarcza do zakwestionowania reorganizacji, jeżeli organ nie wykaże, że deklarowany cel regulacyjny i biznesowy miał jedynie marginalne znaczenie.
Wyrok NSA z 6.02.2026 r., sygn. III FSK 1350/25	Odmowa wydania interpretacji indywidualnej w sprawie zastosowania modelu nabywania samochodów używanych od klientów poprzez datio in solutum zamiast umowy sprzedaży.	Orzeczenie pokazuje, że ryzyko GAAR może pojawić się nie tylko przy wielomilionowych reorganizacjach, ale także przy powtarzalnym modelu rozliczeń w PCC. NSA zaakceptował odmowę wydania interpretacji, ponieważ konstrukcja nabywania używanych samochodów przez datio in solutum zamiast klasycznej sprzedaży mogła uzasadniać przypuszczenie sztucznego działania w celu uniknięcia opodatkowania.

Wybrane orzeczenia w sprawach „nietypowych”

Orzeczenie	Zagadnienie	Znaczenie dla praktyki
Wyrok NSA z 9.08.2024 r., sygn. II FSK 1903/23	Sprzedaż 51,76% akcji o wartości 115,4 mln zł poprzez dwupoziomową strukturę spółek celowych, neutralną podatkowo wymianę udziałów oraz rozliczenia z wykorzystaniem pożyczek, przekazów i cesji wierzytelności.	Zamiast bezpośredniej sprzedaży pakietu kontrolnego inwestorowi podatnik wykorzystał kilka spółek pośredniczących i serię powiązanych rozliczeń. Struktura pozwoliła wykazać stratę w PIT w wysokości 30,8 mln zł zamiast podatku wynoszącego 14,35 mln zł. NSA zaakceptował zastosowanie GAAR i rozliczenie transakcji tak, jak gdyby podatnik sprzedał akcje bezpośrednio inwestorowi.
Wyrok NSA z 13.06.2025 r., sygn. II FSK 1286/22	Wypłata ponad 61 mln zł w ramach programu akcji fantomowych, rozliczona jako kapitały pieniężne według stawki 19% zamiast jako wynagrodzenie pracownicze.	NSA utrzymał uchylenie decyzji GAAR, ale uznał wypłatę za przychód ze stosunku pracy. Niezbywalne jednostki, za które pracownik nie ponosił kosztu ani ryzyka, były jedynie miernikiem premii, a nie instrumentem finansowym. Podatnik może i wygrać w zakresie GAAR, ale przegrał w zakresie kwalifikacji programów motywacyjnych w PIT.
Wyrok WSA w Warszawie z 26.02.2026 r., sygn. III SA/Wa 1692/25	Przeniesienie 417 pojazdów do oddziału utworzonego w gminie stosującej niższe stawki podatku od środków transportowych. Oddział funkcjonował jako wirtualne biuro w ośrodku kultury za 100 zł miesięcznie, nie zatrudniał pracowników, nie dysponował parkingiem, a flota nadal była obsługiwana w dotychczasowej bazie transportowej.	Szef KAS uznał „dokumentacyjne” przeniesienie floty za sztuczne, WSA jednak uchylił decyzję, ponieważ organ przy kalkulacji korzyści całkowicie pominął 439 tys. zł podatku faktycznie zapłaconego w drugiej gminie. Sprawa pokazuje, że formalne przypisanie floty do oddziału w gminie z niższymi stawkami podatku od środków transportowych może zostać ocenione przez pryzmat GAAR, jeżeli za zmianą nie idzie realne przeniesienie działalności.

Podsumowanie

Paradoks dziesięciolecia GAAR polega na tym, że statystyki, którymi dziś dysponujemy, opisują przede wszystkim przeszłość. Zdecydowana większość rozstrzygniętych dotąd spraw dotyczy korzyści podatkowych osiągniętych w latach 2016-2018, a więc w okresie obowiązywania pierwotnej, węższej wersji klauzuli - z przesłanką celu „głównego lub dominującego” i progiem 100 tys. zł korzyści. Nowelizacja z 2019 r., implementująca dyrektywę ATAD, obniżyła próg ingerencji do „jednego z głównych celów” i zniósła limit kwotowy. Sprawy oceniane według tego surowszego standardu dopiero teraz w większej liczbie docierają do decyzji i do sądów administracyjnych. Innymi słowy: prawdziwy test klauzuli w jej obecnym kształcie jest wciąż przed nami, a bilans pierwszej dekady jest w istocie bilansem klauzuli, która już nie obowiązuje.

Czego zatem spodziewam się po drugiej dekadzie?

Po pierwsze, orzecznictwo przesunie się z zagadnień intertemporalnych i proceduralnych - „chorób wieku dziecięcego”, które zdominowały pierwsze lata - na merytoryczną ocenę przesłanek unikania opodatkowania w reżimie po 2019 r. Kluczowe będzie to, jak sądy zrekonstruują granicę przesłanki „jednego z głównych celów”: czy stanie się ona realnym filtrem, czy formułą akceptującą niemal każdą ingerencję organu.

Po drugie, spór o zakres przedmiotowy klauzuli będzie się zaostrzał. Sprawy opisane w tym raporcie - od wyboru formy opodatkowania, przez PCC, po podatki lokalne - pokazują, że GAAR i instrumenty z nią powiązane sięgają dziś po codzienne decyzje gospodarcze podatników. Moim zdaniem druga dekada rozstrzygnie, czy klauzula pozostanie narzędziem strategicznym, zarezerwowanym dla sztucznych konstrukcji o istotnej skali, czy stanie się uniwersalnym argumentem w każdym sporze podatkowym. Mam nadzieję, że nie to drugie.

Po trzecie, głównym frontem merytorycznym będzie sukcesja i fundacje rodzinne. Granica między dozwolonym porządkowaniem majątku a instrumentalnym wykorzystaniem preferencji jest dziś wyznaczana kazuistycznie, opinia po opinii. Podatnicy i doradcy potrzebują w tym obszarze przewidywalności - i to od jej zapewnienia w dużej mierze zależeć będzie zaufanie do całego systemu.

Po czwarte, rosnąć będzie znaczenie opinii zabezpieczających jako realnego narzędzia zarządzania ryzykiem. Rekordowa liczba wniosków w 2025 r. pokazuje, że rynek nauczył się traktować GAAR jako ryzyko, które trzeba aktywnie adresować, a nie jedynie komentować.

Tomasz Rolewicz

Doradca podatkowy
Partner
Grant Thornton

Zapraszamy do kontaktu



Grzegorz Szysz

Partner Zarządzający,
Komplementariusz
Radca Prawny, Doradca Podatkowy
Grant Thornton
M +48 661 530 233
E grzegorz.szysz@pl.gt.com



Tomasz Rolewicz

Partner
Doradca Podatkowy
Grant Thornton
M +48 510 160 490
E tomasz.rolewicz@pl.gt.com



Marcin Szuflak

Senior Menedżer
Prawnik
Grant Thornton
M +48 785 640 299
E marcin.szuflak@pl.gt.com



Michał Jasiński

Specjalista
Radca Prawny
Grant Thornton
M +48 693 671 226
E michal.jasinski@pl.gt.com

O nas

Grant Thornton to jedna z wiodących organizacji audytorsko-doradczych na świecie. W Polsce działamy od 1993 roku. Zatrudniamy zespół ponad 1200 osób, posiadamy biura w 7 kluczowych aglomeracjach, a rocznie obsługujemy ponad 2,5 tys. Klientów. Na świecie jesteśmy obecni w 156 krajach i zatrudniamy ponad 76 tys. pracowników, a historia firmy sięga 1904 roku.