

**Rozwiązania prawnopodatkowe zawarte  
w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych  
przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Artykuł recenzyjny  
monografii Karoliny Rutkowskiej-Barnaś, *Szczególne klauzule  
antyabuzywne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem  
opodatkowania a planowaniem podatkowym*,  
stan prawny na 1 czerwca 2024 r., Wolters Kluwer Polska,  
Warszawa 2024**

Tax law solutions contained in the Corporate Income Tax Act to counteract tax avoidance. Review article of the monograph by Karolina Rutkowska-Barnaś on *Special Anti-abuse Clauses in the Polish Legal System. Between Tax Avoidance and Tax Planning*, legal status as of 1 June 2024, Wolters Kluwer Polska, Warsaw 2024

Налогово-правовые решения, содержащиеся в Законе о налоге на прибыль юридических лиц, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов. Рецензия на монографию Каролины Рутковской-Барнась, *Особые антизлоупотребительные оговорки в польском правовом порядке. Между уклонением от уплаты налогов и налоговым планированием*, правовое положение на 1 июня 2024 г., Wolters Kluwer Polska, Варшава 2024

Податково-правові рішення, що містяться в Законі про податок на прибуток юридичних осіб, спрямовані на протидію ухиленню від оподаткування. Рецензія на монографію Кароліни Рутковської-Барнась *Особливі антизловживні положення в польській правовій системі. Між ухиленням від оподаткування та податковим плануванням*, стан на 1 червня 2024 р., Wolters Kluwer Polska, Варшава 2024

**MONIKA MÜNNICH**

Dr hab., prof. Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II  
e-mail: mmmunnich@kul.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9250-5748>

**Streszczenie:** Artykuł jest poświęcony problematyce związanej z wprowadzaniem do przepisów prawa podatkowego, a w szczególności ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych coraz liczniejszych i coraz bardziej skomplikowanych, nie tylko pod względem prawnym, ale również *stricte* językowym, rozwiązań normatywnych. Zgodnie z intencją projektodawców ich zasadniczym celem jest uszczelnianie systemu podatkowego. Jednym z podstawowych problemów rezonujących na praktykę podatkową jest brak jednolitej interpretacji zakresów znaczeniowych pojęć wykorzystywanych do konstrukcji owych instytucji prawnych, takich jak unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, nadużycie prawa lub planowanie podatkowe, czy też wyrażenia kluczowego dla niniejszego artykułu, jakim są klauzule antyabuzywne. Niestety owa niejednołitość pojmowania wymienionych pojęć występuje także w literaturze przedmiotu. Przedstawione w artykule

rozważania mają charakter *stricte* teoretyczno-prawny i prowadzone są na kanwie lektury monografii K. Rutkowskiej-Barnaś, poświęconej tej właśnie tematyce.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy od osób prawnych, ukiwanie opodatkowania, klauzula antyabuzyjna, planowanie podatkowe

**Summary:** The article is devoted to issues related to the introduction of increasingly numerous and complex normative solutions into tax law, in particular the Corporate Income Tax Act, not only in legal terms, but also strictly in linguistic terms. According to the intention of the drafters, their main goal is to tighten up the tax system. One of the fundamental problems affecting tax practice is the lack of a uniform interpretation of the meanings of terms used to construct legal institutions, such as tax avoidance, tax evasion, abuse of law or tax planning, or the term key to this article, namely anti-abuse clauses. Unfortunately, this inconsistency in understanding the above concepts is also present in the literature on the subject. The considerations presented in this article relate strictly to the theory of law and are based on a reading of the monograph by K. Rutkowska-Barnaś devoted to this very subject.

**Key words:** corporate income tax, tax avoidance, anti-abuse clause, tax planning

**Резюме:** Статья посвящена проблемам, связанным с введением в налоговое законодательство, в частности в закон о налоге на прибыль юридических лиц, все более многочисленных и сложных, не только с юридической, но и с чисто лингвистической точки зрения, нормативных решений. Согласно замыслу авторов законопроекта, их основной целью является улучшение эффективности налоговой системы. Одной из основных проблем, влияющих на налоговую практику, является отсутствие единой интерпретации содержания понятий, используемых для построения таких правовых институтов, как уклонение от налогообложения, уклонение от уплаты налогов, злоупотребление правом или налоговое планирование, а также ключевого для данной статьи выражения «антизлоупотребительные оговорки». К сожалению, такая неоднородность понимания указанных понятий встречается также в литературе по данному вопросу. Рассуждения, представленные в статье, носят *stricte* теоретико-правовой характер и основаны на монографии К. Рутковской-Барнась, посвященной именно этой теме.

**Ключевые слова:** налог на прибыль юридических лиц, уклонение от налогообложения, антизлоупотребительная оговорка, налоговое планирование

**Анотація:** Стаття присвячена проблематиці впровадження до податкового законодавства, зокрема до Закону про податок на прибуток юридичних осіб, дедалі численніших і дедалі складніших – як з юридичної, так і з мовної точки зору – нормативних положень. Згідно з задумом авторів законопроекту, їхньою основною метою є уцілення податкової системи. Однією з основних проблем, що знаходять відображення у податковій практиці, є відсутність єдиного тлумачення значень понять, які використовуються для формування таких правових інститутів, як ухилення від сплати податків, уникнення оподаткування, зловживання правом або податкове планування, а також ключового для цієї статті терміна – антизловживні положення. На жаль, така неоднорідність тлумачення вказаних понять спостерігається також у фаховій літературі з цієї тематики. Міркування, викладені в статті, мають суто теоретико-правовий характер і ґрунтуються на монографії К. Рутківської-Барнась, присвяченій цій тематиці.

**Ключові слова:** податок на прибуток юридичних осіб, уникнення оподаткування, антизловживна клаузула, податкове планування

Od przeszło dekady w prawie podatkowym zarówno na poziomie przepisów europejskich oraz krajowych, jak i w rozwiązaniach międzynarodowych coraz częściej pojawiają się instytucje materialnoprawne lub procesowe, których celem pośrednim bądź bezpośrednim jest uszczelnianie systemu podatkowego, będącego najważniejszym źródłem dochodów budżetowych. W przypadku krajów UE, a więc także

Polski, owo uszczelnianie jest niezwykle skomplikowanym procesem. Po pierwsze z uwagi na fakt, że unia ma charakter gospodarczy i polityczny, konsekwencją czego jest jednolity rynek, umożliwiający swobodny przepływ towarów, usług, kapitału i osób. Powiązania gospodarcze wzmacnia dodatkowo harmonizacja dwóch podatków pośrednich – podatku od wartości dodanej (dalej: VAT) oraz podatku akcyzowego. Po wtóre kraje członkowskie UE, podobnie jak inne kraje OECD, odczuwają skutki ekonomiczne postępującej globalizacji gospodarki na świecie, w warunkach której wielkim przedsiębiorstwom łatwiej jest uchylać się lub unikać opodatkowania.

Pierwsze działania związane z identyfikacją obszarów zagrożonych potencjalnie największym uszczerbkiem dla finansów publicznych zostały podjęte na poziomie OECD i dotyczyły podatków dochodowych. Poszukując rozwiązań zapobiegających unikaniu opodatkowania, quasi-organy OECD opracowały rozwiązania niemające umocowania w żadnego rodzaju katalogach źródeł prawa, które są jednak powszechnie akceptowane i wdrażane w państwach należących do kręgu OECD<sup>1</sup>. Podkreślić należy, że koncepcja BEPS ma na celu ochronę jurysdykcji podatkowych konkretnych państw, a nie ich związków, takich jak UE. Pod presją rozwiązań międzynarodowych właściwe organy UE w zasadzie ustawicznie opracowują i wydają lub nowelizują kolejne dyrektywy normujące działania, których celem jest zwalczanie unikania opodatkowania w krajach członkowskich. Największe problemy pojawiają się w sytuacjach, gdy rozwiązania międzynarodowe są, najogólniej mówiąc, po prostu niezgodne z traktatowymi założeniami UE<sup>2</sup>.

Reasumując, Polska, podobnie jak inne kraje członkowskie, otrzymuje dwa rodzaje wytycznych dotyczących uszczelniania systemu podatkowego. Krajowy ustawodawca dążąc do zabezpieczenia interesu publicznego i ochrony interesu uczciwego podatnika, zobligowany jest do tego, by jednocześnie dokonywać implementacji

<sup>1</sup> Plan Działania Base Erosion and Profit Shifting (dalej: BEPS), czyli erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków. Plan ten został opublikowany przez OECD 19 lipca 2013 r. i zawiera 15 działań, które powinny zostać podjęte przez państwa, aby zapobiec nieuczciwemu unikaniu opodatkowania i transferowi zysków do jurysdykcji stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Dokument nie ma mocy wiążącej, mimo to wiele państw, w tym Polska, wdrożyło rozwiązania w nim zawarte lub jest w trakcie tego procesu, <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> [dostęp: 7.02.2025 r.].

<sup>2</sup> Problemy takie pojawiają się w przypadku interpretacji 6 działania opisanego w BEPS, które dotyczy zapobiegania nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych. Ten obszar dokumentu postuluje pozbawianie państw wpływów podatkowych przez podatników zaangażowanych w tzw. *treaty shopping* i inne strategie unikania opodatkowania z wykorzystaniem umów o UPO, czerpiących korzyści traktatowe w sytuacjach, gdy korzyści te nie powinny być przyznane, zob. A. Cuoco, *The Principal Purpose Test as Introduced by the OECD MLI: Is It Time for a Compromise with EU Tax Law?*, INTERTAX 2019, t. 47, nr 10, s. 870–871.

rozwiązań unijnych (stałe się zmieniających), a z drugiej pozostawać w zgodzie z wytycznymi OECD.

Najważniejszą płaszczyzną normatywną, która obrazuje kolejne koncepcje legislacyjne różnych instytucji i regulacji prawnych służących zwalczaniu bardzo szeroko pojmowanego zjawiska unikania opodatkowania, jest ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Tej właśnie kwestii poświęcona jest interesująca publikacja pióra Karoliny Rutkowskiej-Barnaś licząca 548 stron. Tytuł monografii – *Szczególne klauzule antyabuzywne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym* – nie wskazuje na to bezpośrednio, ale we Wstępie Autorka doprecyzowuje, że badania i analizy zawarte w książce dotyczą przede wszystkim rozwiązań obowiązujących w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (s. 19).

Kluczowym dla całej książki pojęciem jest skonstruowane przez Autorkę wyrażenie, zawarte także w jej tytule, czyli „specjalne klauzule antyabuzywne”. W tym miejscu należy podkreślić, że taka mozaika pojęciowa jak „specjalne klauzule antyabuzywne” jest błędnym rozwiązaniem, ponieważ z punktu widzenia teorii prawa nie ma ani zwyczajnych, ani nadzwyczajnych, ani tym bardziej szczególnych klauzul antyabuzywnych. Są wyłącznie klauzule albo klauzule ogólne (generalne) i stanowią one dwie zupełnie różne kategorie prawne<sup>3</sup>. Niestety Autorka ani we Wstępie, ani w dalszych partiach monografii nie wyjaśniła, co rozumie przez pojęcie klauzuli, klauzuli generalnej lub klauzuli antyabuzywnej, w zasadzie nigdzie nie precyzuje też zakresu pojęciowego drugiego ze stosowanych wyrażen, czyli „klauzuli uzasadnienia ekonomicznego”<sup>4</sup>. Autorka uznała, że „w polskim porządku prawnym występuje osiem klauzul uzasadnienia ekonomicznego. Wszystkie one są zbliżone do siebie z perspektywy semantycznej, ich wspólnym mianownikiem jest zaś przesłanka «uzasadnionych przyczyn ekonomicznych», co sprawia, że stanowią stosunkowo jednorodny typ środków antyabuzywnych”.

Lektura recenzowanej książki prowadzi do wniosku, że Autorka nie zadała sobie trudu analizy wyjątkowo bogatego piśmiennictwa poświęconego teorii i wykładni

<sup>3</sup> Kwestię tę wyjaśnia przede wszystkim § 155 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283.

<sup>4</sup> Na s. 18 Autorka wskazuje, „że klauzule uzasadnienia ekonomicznego (małe klauzule antyabuzywne) zostały potraktowane jako pewien rodzaj szczególnych środków antyabuzywnych, jednakże przy uwzględnieniu celu wprowadzenia poszczególnych środków, jak również specyfiki ich stosowania, o czym szerzej w kolejnych rozdziałach”. Dla czytelnika bez wyjaśnienia teoretycznoprawnego obydwie kluczowe pojęcia pozostają nadal niejasną mozaiką pojęciową, na poziomie intuicyjnym oczywiście zrozumiałą, ale nieprzystadną z punktu widzenia wykładni naukowej.

klauzul generalnych<sup>5</sup>, ale kierując się intuicją, potraktowała je w sposób pragmatyczny: klauzula to coś niejasnego i odsyłającego do czegoś jeszcze mniej zrozumiałego. I tak nieco kolokwialnie rzecz ujmując, przyznać należy, że częściowo Autorka ma rację. Niektóre wytypowane przez Nią rozwiązania zawarte w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub regulacje z tą ustawą powiązane mają rzeczywiście charakter antyabuzowy i odsyłają interpretatora do pozanormatywnego obszaru gospodarczego, lecz nie są to w przeważającej mierze ani klauzule, ani klauzule generalne. O tym, czy dany przepis jest czy nie jest klauzulą lub klauzulą generalną, decyduje zawsze legislator, a nie interpretator, chyba że przyjmiemy, iż ustawodawca nie jest świadomy tego, że koduje w treści przepisów prawa podatkowego tego rodzaju nieostre zwroty ocenne<sup>6</sup>.

Pierwsza część tytułu recenzowanej monografii, czyli *Szczególne klauzule antyabuzyjne w polskim porządku prawnym*, nie jest poprawna ani pod względem teoretycznym, ani dogmatycznym. Ponadto brzmienie całego tytułu książki sugeruje zbyt szeroki w stosunku rzeczywistego zakres merytoryczny pracy, która, jak wspomniano wyżej, koncentruje się na podatku dochodowym od osób prawnych. Sformułowana krytyka stanowi poważny zarzut merytoryczny. Łagodzi ją fakt, że w zdecydowanej większości publikacji poświęconych *stricto* klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania unormowanej w Ordynacji podatkowej<sup>7</sup> do niedawna nikt z Autorów w zasadzie nie zastanawiał się, czy to na pewno jest klauzula generalna<sup>8</sup>. Z punktu widzenia skutków wykładni prawa podatkowego zdecydowanie bezpieczniejszą nomenklaturą byłaby terminologia stosowana w przepisach unijnych, w których z reguły pojawiają się określenia *general anti-abuse rules* lub *specific anti-abuse rules*, a nie *general anti-abuse clause*.

Książka, jak na monografię autorską, jest bardzo obszerna, gdyż liczy niemal 550 stron. Podzielona została na pięć rozdziałów, poprzedzonych obszernym Wstępem i zwieńczonych Zakończeniem. Lekturę ułatwia niezwykle poprawna i przejrzysta

<sup>5</sup> K. Wójcik, *Z problematyki klauzul generalnych prawa cywilnego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1981, t. 27, s. 97–92; L. Leszczyński, *Klauzule generalne w stosowaniu prawa*, Lublin 1986; tenże, *Właściwości posługiwania się klauzulami generalnymi w prawie polskim. Perspektywa zmian trendu*, Kwartalnik Prawa Prywatnego 1995, z. 3, s. 289–307; M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017; też, *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.

<sup>6</sup> Zob. M. Münnich, *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych...*, s. 394 i nn.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2025 r. poz. 820.

<sup>8</sup> Udaną, jak się wydaje, próbę udzielenia odpowiedzi na to pytanie podjęli M. Münnich i F. Wroński, zob. ciż, *Konstrukcja prawna klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a publiczne prawo podmiotowe podatnika*, Krytyka Prawa 2025, nr 2, s. 277–281.

pod względem metodologicznym konstrukcja poszczególnych rozdziałów. Każdy rozdział zawiera wprowadzenie do podjętej w nim tematyki, a zamykają go wnioski. We Wstępie (s. 21) Autorka sformułowała cztery pytania badawcze. Poszukiwanie odpowiedzi na nie odnajdujemy w konstrukcjach i treści poszczególnych rozdziałów. W Rozdziale I, zatytułowanym *Formy oporu podatkowego. Różnice definicyjne i determinanty zjawiska unikania opodatkowania*, Autorka dokonała niebywale szczegółowej i interesującej analizy zakresów znaczeniowych pojęć powiązanych z szeroko rozumianym zjawiskiem uszczelniania systemu podatkowego. Do pojęć tych należą: planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, a także wyrażenia powiązane, czyli potraktowane przez Autorkę jako pomocnicze, takie jak oszczędzanie podatkowe, optymalizacja podatkowa oraz nadużycie prawa i sądowa doktryna obejścia prawa podatkowego. Wszystkie wyrażenia omówione zostały z uwzględnieniem obowiązującego stanu badań prezentowanego w polskim i zagranicznym piśmiennictwie oraz orzecznictwa krajowego i unijnego. Zdecydowana większość tych pojęć nie ma oczywiście charakteru normatywnego w prawie polskim i to stanowi najważniejszą przyczynę problemów interpretacyjnych. Wszystkie wymienione pojęcia są przez Autorkę rozpatrywane pod kątem rozróżnienia determinantów pozwalających na identyfikację tego, jakie faktyczne zachowania podatników można klasyfikować jako unikanie podatku dochodowego od osób prawnych, a jakie zachowania z takiej klasyfikacji należy wykluczyć. Autorka celnie punktuje błędy dotyczące ustalania zakresu pojęciowego wymienionych pojęć lub ich bezzasadnego utożsamiania, jak np. oszczędzanie podatkowe z obejściem prawa podatkowego widoczne w orzecznictwie podatkowym. Niewątpliwie rozważania autorki dotyczące wszystkich tych pojęć prowadzone w szerokim kontekście pojęcia optymalizacji podatkowej powinny stanowić obowiązkową lekturę nie tylko dla organów podatkowych, lecz także sędziów orzekających w sprawach podatkowych w sądach administracyjnych.

Najsłabszym obszarem analiz są kwestie dotyczące pojęcia nadużycia prawa podatkowego. Autorka traktuje to zjawisko wyłącznie jako element unijnej zasady ogólnej zakazu nadużycia prawa oraz efekt doktryny orzeczniczej TSUE. Tymczasem koncepcja nadużycia prawa publicznego wyrasta z teorii publicznego prawa podmiotowego, o czym Autorka w ogóle nie wspomina<sup>9</sup>. Nie ma więc racji Autorka, ograniczając koncepcję nadużycia prawa wyłącznie do systemu VAT; podatnik może nadużyć przysługującego mu publicznego prawa podmiotowego w odniesieniu do

---

<sup>9</sup> M. Münnich, *Znaczenie publicznych praw podmiotowych podatnika w procesie stosowania przepisów podatkowych zawierających klauzule antyabuzywne*, Przegląd Prawa Publicznego 2024, nr 5, s. 82–96.

każdej daniny, np. w postaci ulgi lub zwolnienia podatkowego, o ile takie uprawnienia są oczywiście zakodowane w treści konkretnych przepisów<sup>10</sup>.

W Rozdziale II, zatytułowanym *Małe klauzule antyabuzywne („samodzielne” klauzule uzasadnienia ekonomicznego)*, przedstawione zostały różne rozwiązania, celem których jest uszczelnienie poboru podatku dochodowego od osób prawnych. Jako klauzule antyabuzywne Autorka zakwalifikowała przepisy regulujące różne rodzaje uprawnienia przysługujące podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych<sup>11</sup>, takie jak unormowane w art. 12 ust. 13 i 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych czynności restrukturyzacyjne oraz prawo do dywidendy wynikające z art. 22c tej regulacji, a także wskazane w jej art. 17 ust. 6c rozwiązania dotyczące specjalnych stref ekonomicznych oraz ujęte w art. 15cb ust. 10 regulacje w zakresie dopłat. Zdaniem Autorki: „Klauzule te, nazwane na potrzeby prowadzonych rozważań samodzielnymi, funkcjonują w ramach regulacji prawa materialnego, które nie mają na celu walki z unikaniem opodatkowania” (s. 23 i 70). Wskazane klauzule Autorka dodatkowo zalicza – zgodnie z tytułem rozdziału – do grona „samodzielnych” klauzul uzasadnienia ekonomicznego. W jej ocenie „funkcjonowanie takich klauzul oraz ich treść normatywna nie są ściśle uzależnione od treści obowiązujących w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych szczególnych środków antyabuzyjnych, regulacje te występują bowiem w ramach przepisów prawa materialnego, przewidującego określone uprawnienia podatników (w przeciwieństwie do tzw. klauzul niesamodzielnych, funkcjonujących w ramach szczególnych środków antyabuzyjnych)”.

Pierwsza z opisanych w rozdziale instytucji prawno-podatkowych nie spełnia przesłanek właściwych dla klauzuli antyabuzywnej rozumianej jako klauzula generalna. Dyrektywa unijna dotycząca łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielanie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, czyli dotycząca, najogólniej mówiąc, czynności restrukturyzacyjnych spółek służy niewątpliwie ochronie jurysdykcji podatkowych państw członkowskich i uszczelnieniu ich systemów podatkowych, ale nie można tych przepisów określać mianem *stricte* antyabuzywnym. W dyrektywie jest bowiem ewidentnie mowa nie tylko o unikaniu, lecz także o uchylaniu

<sup>10</sup> M. Münnich, *The Concept of Subjective Rights in Tax Law*, Krytyka Prawa 2021, t. 13, nr 2; też, G. Matysek, *Tax Reliefs and Exemptions as the Public Subjective Rights of the Taxpayer*, Krytyka Prawa 2021, t. 13, nr 3, s. 211–227.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 1074.

się od opodatkowania oraz oszustwach podatkowych<sup>12</sup>. W polskiej ustawie o podatku dochodowym również wyraźnie jest mowa o unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania<sup>13</sup>. Dezawuuje w ten sposób Autorka sens Rozdziału I, w którym starała się w sposób precyzyjny nakreślić zakres znaczeniowy tych dwóch wyrażen. Ponadto takie nadużywanie pojęcia prowadzi do jego wyjałowienia treściowego. Jeśli ustawodawca europejski ma intencję tworzenia przepisów o charakterze *stricte* antyabyzywnym, to daje jasny sygnał we właściwej terminologii, np. w dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>14</sup>.

Podobnie rzecz wygląda w odniesieniu do rozwiązań podatkowych zawartych w art. 22c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, będących następstwem implementacji innej dyrektywy unijnej, a mianowicie dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich<sup>15</sup>. Powołane przepisy dotyczą zwolnienia dywidend z podatku potrącanego u źródła oraz wyeliminowania podwójnego opodatkowania tego dochodu. W ocenie Autorki celem tych regulacji jest zniwelowanie skutków konfliktu suwerenności podatkowej dwóch jurysdykcji – siedziby spółki dominującej oraz spółki zależnej, który prowadzić może do podwójnego opodatkowania nie tylko w sensie ekonomicznym, ale i prawnym (s. 84)<sup>16</sup>. Mamy więc w tym miejscu do czynienia z oczywistymi rozwiązaniami o charakterze ochronnym, jeżeli nie preferencyjnym, wobec podatników. Jednakże jeden fragment dyrektywy implementowany do przepisów polskich ogranicza prawo podatników do owego zwolnienia, jeżeli – najogólniej mówiąc – głównym

<sup>12</sup> Zob. art. 1 pkt 13 oraz art. 15 ust. 1 lit. a dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, Dz. Urz. UE L 310/34 z 25.11.2009 (tzw. dyrektywa połączeniowa).

<sup>13</sup> Zob. art. 12 pkt 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz. Urz. UE L 193/1 z 19.07.2016.

<sup>15</sup> Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 345/8 z 29.12.2011.

<sup>16</sup> Por. pkt 3) Preambuły powołanej dyrektywy, który stanowi, że „celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej”.



celem lub jednym z głównych celów podjętych działań było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel przepisów (dyrektywy lub ustawy). Nieco zmodyfikowana polska wersja przepisów unijnych wskazuje raczej na instrument prawny służący zwalczaniu zjawiska zakazu nadużycia prawa podatnika, aniżeli na ich antyabuzystyczny charakter<sup>17</sup>.

Kolejną szczególną klauzulą antyabuzystyczną opisaną w omawianym rozdziale są zdaniem Autorki przepisy normujące zwolnienia podatników podatku dochodowego od osób prawnych, działających w specjalnych strefach ekonomicznych (art. 17 ust. 6c pkt 1–3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Wykładnia językowa powołanych przepisów jednoznacznie wskazuje na to, że ich celem jest uszczelnienie przepisów zapobiegające nadmiernemu wykorzystaniu konstrukcji zwolnienia<sup>18</sup>. Nie służą one zatem wyłącznie zwalczaniu zjawiska unikania opodatkowania, lecz ponadto przeciwdziałają oszustwom podatkowym wypełniającym zakres znaczeniowy wyrażenia „uchylanie się od opodatkowania”. Nie można więc owych przepisów określać mianem klauzuli antyabuzystycznej, gdyż wypacza się rzeczywisty sens regulacji prawnej. Ostatnią z samodzielnych klauzul antyabuzystycznych opisanych w Rozdziale II jest „Mała klauzula antyabuzystyczna w zakresie hipotetycznego kosztu odsetkowego od kapitału własnego (art. 15cb ust. 10 u.p.d.o.p.)”<sup>19</sup>. Treść powołanych przepisów, podobnie jak tych wcześniej omówionych, zawiera zwrot szacunkowy nieostre, jakim jest wyrażenie „uzasadnione przyczyny ekonomiczne”. Zwrot ten może, ale nie musi być komponentem konstrukcyjnym generalnej klauzuli antyabuzystycznej, i w tym przypadku nie jest. Koszty uzyskania przychodów (a nie koszty podatkowe) mają swoją jasną definicję legalną (art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), a powołane przepisy zawierają jedynie otwartą znaczeniowo przesłankę

<sup>17</sup> Zob. art. 1 ust. 2 powołanej dyrektywy: „Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste”.

<sup>18</sup> Zob. art. 17 ust. 6c pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: „podatnik korzystający ze zwolnień podatkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, 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”.

<sup>19</sup> Zob. art. 15cb ust. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: „Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w ust. 1 za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów”.

normatywną, pozwalającą organom na ich weryfikację przy zastosowaniu wykładni gospodarczej, czyli uwzględniającej ekonomiczny punkt odniesienia.

Rozdział III recenzowanej monografii nosi tytuł *Małe klauzule antyabuzywne funkcjonujące w ramach szczególnych środków antyabuzyjnych („niesamodzielne” klauzule uzasadnienia ekonomicznego)*. W tej części pracy Autorka przedstawiła wytypowane przez siebie różnego rodzaju rozwiązania prawo-podatkowe, które klasyfikuje jako niesamodzielne, gdyż są one w Jej przekonaniu funkcjonalnie powiązane z innymi szczególnymi środkami antyabuzywnymi (s. 113). Dodatkowym wyznacznikiem owych klauzul jest zastosowany w przepisach je normujących, omówiony już wyżej zwrot szacunkowy nieostrej „uzasadnione przyczyny ekonomiczne”. Wytypowane przez Autorkę rozwiązania, takie jak unormowania w rozdziale 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych instytucja cen transferowych<sup>20</sup>; opodatkowania dochodu zagranicznych jednostek kontrolowanych (ang. *Controlled Foreign Companies*, CFC) unormowanych w art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także postanowienia z art. 24f ustawy dotyczące podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (ang. *exit tax*) oraz regulacje dotyczące uiszczenia przez podatników podatku dochodowego dodatkowego podatku od przychodów z budynków według zasad z art. 24b omawianej ustawy – mają niewątpliwie charakter antyabuzywny<sup>21</sup>. Niemniej przymiot klauzuli generalnej antyabuzywnej przypisać można wyłącznie rozwiązaniom zawartym w art. 24a omawianej ustawy. Przepisy te są bliźniaczo podobne, zgodnie z intencją ustawodawcy co do przepisów normujących klauzulę ogólną zawartą w Ordynacji podatkowej<sup>22</sup>.

W Rozdziale IV, zatytułowanym *Pozostałe klauzule szczególne oraz inne środki antyabuzywne w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*, przeanalizowano pozostałe klauzule szczególne oraz inne środki antyabuzywne funkcjonujące w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Należą do nich przede wszystkim regulacje antyhybrydowe (rozdz. 3a ustawy o podatku dochodowym od

<sup>20</sup> Charakter antyabuzywny tych regulacji wynika jednoznacznie z uzasadnienia do dyrektywy, zob. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0529> [dostęp: 10.03.2025 r.].

<sup>21</sup> Por. H. Liwińczuk, *To organ podatkowy musi udowodnić sztuczność transakcji*, Prawo.pl, 10.08.2022, <https://www.prawo.pl/podatki/klauzule-antyabuzywne-i-ogolne-w-prawie-podatkowym,516605.html> [dostęp: 10.03.2025 r.].

<sup>22</sup> Rozwiązania zawarte w tych przepisach w piśmiennictwie od samego początku określane są mianem „małej klauzuli antyabuzywnej”, zob. np. F. Majdowski, *Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. małej klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek „uszczelnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 2, s. 35–42; A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 6, s. 27.

osób prawnych) wraz z klauzulą antyhybrydową (art. 20 ust. 16), regulacje w zakresie kosztów finansowania dłużnego (art. 15c), klauzula zdolności kredytowej (art. 15ca), czy też nieobowiązujące obecnie regulacje mające na celu ograniczenie możliwości ujmowania dla celów podatkowych kosztów uzyskania przychodów w związku z nabyciem usług od podmiotów z grupy kapitałowej (art. 15e). Podzielić należy wszystkie zastrzeżenia Autorki przedstawione w tym rozdziale, a dotyczące niewłaściwej wykładni administracyjnej i sądowej przepisów art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych normujących definicję pojęcia kosztów uzyskania przychodów w „duchu” antyabuzywnym. Na tego rodzaju interpretację absolutnie nie pozwalała i nie pozwala jej konstrukcja językowa, gdyż definicja nie zawiera żadnych zwrotów nieostrych, takich jak uzasadnienie ekonomiczne czy gospodarcze. Odwoływanie się do tych wyrażení stanowi ewidentne nadużycie interpretacyjne, gdyż wskazuje na to, że podmiot dokonujący wykładni operatywnej postrzega instytucję kosztów uzyskania przychodów jako rozwiązanie antyabuzywne. Wydaje się, że wprowadzenie do Ordynacji podatkowej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie przerwało tej nagannej praktyki orzeczniczej w odniesieniu do obydwu ustaw podatkowych.

Charakter uszczelniający mają niewątpliwie przepisy normujące obowiązek zapewnienia rynkowości cen stosowanych w ramach transakcji z podmiotami niepowiązanymi (art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Nie można ich jednak określać mianem *stricte* antyabuzywnych i nie mają one oczywiście konstrukcji prawnej właściwej dla klauzuli generalnej. Zastrzeżenie to dotyczy pozostałych omówionych w Rozdziale IV instytucji, które Autorka także określa mianem klauzuli, opatrując je różnymi przymiotnikami, jak np. antyhybrydowa.

W ostatnim rozdziale monografii, zatytułowanym *Wpływ klauzul ogólnych na pozostałe środki antyabuzywne i ich stosowanie przez organy podatkowe*, przedstawiona została klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, unormowana w przepisach Ordynacji podatkowej. Autorka opisała również relacje wynikające z przepisów, zachodzące pomiędzy tą klauzulą a pozostałymi regulacjami antyabuzywnymi. W odniesieniu do tej części pracy można stwierdzić, że jest to kolejny przykład publikacji naukowej podnoszącej raczej wady, a w mniejszej liczbie zalety nie tylko rodzimych rozwiązań antyabuzywnych, lecz także kierunków i sposobów interpretacji przywołanych rozwiązań<sup>23</sup>. Niezwykle interesująca jest ta część rozdziału, która ma charakter pesymistycznej analizy statystyk dotyczących ściągalskości podatku

<sup>23</sup> Zob. M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024; *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024.

dochodowego od osób prawnych w kontekście obowiązywania tak licznych przepisów uszczelniających pobór tej daniny. Na podstawie przeprowadzonych analiz można zaryzykować tezę, że im bardziej ustawodawca komplikuje i utrudnia treść przepisów, bardzo mocno ją ekonomizując, tym mniejsza jest wartość dodana dla budżetu państwa.

W Zakończeniu Autorka jeszcze raz porządkuje i przywołuje zakres terminologiczny najważniejszych pojęć powiązanych z kluczowym dla monografii wyrażeniem, jakim jest unikanie opodatkowania. Wśród wniosków, które jednocześnie stanowią odpowiedzi na sformułowane pytanie, pojawia się rzecz jasna dość oczywiste stwierdzenie, że zasadniczym celem wszystkich opisanych w publikacji rozwiązań jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Generalnie z Zakończenia wyłania się smutny obraz niskiego poziomu legislacyjnego w odniesieniu do stanowienia przepisów prawa podatkowego, a także implementowania prawa unijnego.

Publikacja pióra Karoliny Rutkowskiej-Barnaś stanowi niewątpliwie „gorzką pigułkę” merytoryczną dla interpretatorów tychże przepisów, dokonujących administracyjnej i sądowej wykładni operatywnej prawa. Ocena poziomu dokonywanych przez nich interpretacji jest bowiem w pełni zasadnie niezwykle krytyczna. Dla mnie – podatnika – książka ta, mimo wszystkich krytycznych uwag, stanowić będzie pozycję naukową, do której bez wątpienia często i bardzo chętnie będę wracać. Zachęcam do jej lektury wszystkie osoby zainteresowane meandrami współczesnej polskiej myśli podatkowej.

## Bibliografia

- Cuoco A., *The Principal Purpose Test as Introduced by the OECD MLI: Is It Time for a Compromise with EU Tax Law?*, INTERTAX 2019, t. 47, nr 10.
- Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.
- Leszczyński L., *Klauzule generalne w stosowaniu prawa*, Lublin 1986.
- Leszczyński L., *Właściwości posługiwania się klauzulami generalnymi w prawie polskim. Perspektywa zmian trendu*, Kwartalnik Prawa Prywatnego 1995, z. 3.
- Liwtińczuk H., *To organ podatkowy musi udowodnić sztuczność transakcji*, Prawo.pl. 10.08.2022, <https://www.prawo.pl/podatki/klauzule-antyabuzywne-i-ogolne-w-prawie-podatkowym,516605.html> [dostęp: 10.03.2025 r.].
- Majdowski F., *Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. małej klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek „uszczelnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 2.

- Münnich M., *The Concept of Subjective Rights in Tax Law*, Krytyka Prawa 2021, t. 13, nr 2.
- Münnich M., *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.
- Münnich M., *Znaczenie publicznych praw podmiotowych podatnika w procesie stosowania przepisów podatkowych zawierających klauzule antyabuzywne*, Przegląd Prawa Publicznego 2024, nr 5.
- Münnich M., Matysek G., *Tax Reliefs and Exemptions as the Public Subjective Rights of the Taxpayer*, Krytyka Prawa 2021, t. 13, nr 3.
- Więśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 6.
- Wójcik K., *Z problematyki klauzul generalnych prawa cywilnego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1981, t. 27.