



Minister Finansów

Warszawa, 31 marca 2025 roku

Sprawa: Odpowiedź na interpelację poselską nr 8603
Znak sprawy: DD6.054.4.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w odpowiedzi na interpelację nr 8603 wniesioną przez Panią Posel Agnieszkę Ścigaj w sprawie trudności z uzyskaniem opinii zabezpieczającej, uprzejmie przedstawiam poniższe wyjaśnienia.

Odnosząc się do pierwszego pytania, zawierającego tezę o „utrudnianiu” przez aparat skarbowy korzystania z fundacji rodzinnych - w kontekście podniesionej we wstępie do interpelacji okoliczności trudności w uzyskaniu opinii zabezpieczającej w sprawie fundacji rodzinnej - w pierwszej kolejności należy wskazać, że procedura wnioskowania o wydanie opinii zabezpieczającej jest wysoko ceniona przez podatników za możliwość przedstawienia Szefowi KAS zagadnień złożonych pod względem podatkowym, nierzadko dotyczących nowych regulacji (tak jak w przypadku fundacji rodzinnych), co do których brak jest praktyki administracyjnej, orzecznictwa lub literatury¹.

W takich sytuacjach wnioskodawcy poszukują właśnie środka, który umożliwi im zweryfikowanie, czy czynności, które podjęli lub planują, mogą być pod pewnymi warunkami uznane za unikanie opodatkowania. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej nie może być poczytane jako „utrudnianie” działania podatników.

¹ Do końca 2024 r. złożono ponad 200 wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, por. <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania/statystyka-gaar/>

Sama kwestia ryzyka nadużywania fundacji rodzinnych do unikania opodatkowania była wielokrotnie omawiana w mediach branżowych². Zatem to, że SzeF KAS w swoich rozstrzygnięciach określa, co jest, a co nie jest potencjalnie unikaniem opodatkowania – w świetle pytania Pani Poseł – nie jest „*utrudnieniem korzystania z fundacji rodzinnych*”, a wręcz odwrotnie – jest ułatwieniem korzystania z tej instytucji. Korzystanie to musi jednak następować w celu, do którego fundacje rodzinne zostały powołane³, a nie do unikania opodatkowania.

Co ważne wskazana procedura ma charakter wnioskowy, co oznacza, że jest dobrowolna. Ponadto przewiduje szerokie możliwości spotykania się z organem podatkowym i wzajemnego przekonywania (dopuszcza się organizację tzw. spotkania uzgodnieniowego). Ponadto, na rozstrzygnięcie Szefa KAS stronie przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej nie wpływa w żaden sposób na możliwość realizacji czynności, której sprawa dotyczy. Opinia zabezpieczająca, ani odmowa opinii, nie są aktami wymierzającymi podatek i nie wywołują żadnych skutków w innych obszarach prawa, tudzież w obszarze legalności czynności prawnych, które zostały lub zostaną podjęte.

Bardzo ważnym jest odnotowanie, że w odniesieniu do problematyki wykorzystywania fundacji rodzinnych SzeF KAS wydawał również rozstrzygnięcia pozytywne. Można wskazać np. na wydaną przez Szefa KAS opinię zabezpieczającą z 21 grudnia 2023 r. Odnośnie natomiast przypadków objętych pytaniem interpelacji należy zaznaczyć, że SzeF KAS nie otrzymał skarg na odmowy wydania opinii zabezpieczającej⁴ negujące schemat czysto transakcyjnego wykorzystywania fundacji rodzinnych do zbywania udziałów, jeśli operacje te były planowane wcześniej lub były już w toku.

W charakterze kwestii ogólnych i dotyczących konkretnych przepisów należy ponadto wyjaśnić, że procedura wydawania opinii zabezpieczających – określona w przepisach Rozdziału 4 „*Opinie zabezpieczające*” Działu III „*Przeciwdziałanie*”

² Np. „*Uwaga na optymalizacje w fundacji rodzinnej*” aut. M. Pogroszewska prawo.pl <https://www.prawo.pl/podatki/fundacja-rodzinna-a-optymalizacje-podatkowe-kiedy-powstaje-ryzyko-sporow,523835.html>, „*Fundacje rodzinne. Próby optymalizacji podatkowej mogą przynieść efekty odwrotne do oczekiwanych*” aut. I. Górnicka Dziennik Gazeta Prawna <https://www.gazetaprawna.pl/firma-i-prawo/artykuly/9680133,fundacje-rodzinne-proby-optymalizacji-podatkowej-moga-przyniesc-efek.html>

³ „*Zapewnienie wielopokoleniowej sukcesji. Budowanie ładu rodzinnego i korporacyjnego, oddzielającego biznes od spraw rodzinnych. Gromadzenie i chronienie polskiego kapitału. Rozwijanie działalności inwestycyjnej.*”; Informacja prasowa Ministra Rozwoju i Technologii, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/przepisy-o-fundacji-rodzinnej-wchodza-dzis-w-zycie>

⁴ DKP1.8082.3.2024 z dnia 16 grudnia 2024, DKP1.8082.4.2024 z dnia 18 grudnia 2024, DKP1.8082.7.2023 z dnia 19.12.2024 r.

unikaniu opodatkowania” Ordynacji podatkowej⁵ – jest taka sama w odniesieniu do wszelkich czynności wskazanych we wnioskach osób zainteresowanych uzyskaniem opinii zabezpieczającej. Szef KAS w żaden sposób nie różnicuje ani sposobu wydania opinii zabezpieczającej, ani sposobu oceny przedstawionej we wniosku czynności – w zależności od rodzaju zagadnienia prawnopodatkowego wskazanego przez osoby zainteresowane. Wnioski o wydanie opinii zabezpieczającej w zakresie fundacji rodzinnej nie stanowią w tym zakresie żadnego wyjątku.

Należy zauważyć, że stosownie do art. 119y §1 Ordynacji podatkowej, Szef KAS wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a §1. Na podstawie art. 119y §2 Ordynacji podatkowej, Szef KAS odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a §1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a §1 Ordynacji podatkowej.

Art. 119a §1 Ordynacji podatkowej, do którego odwołują się przytoczone powyżej przepisy, określa warunki, jakie muszą być spełnione, aby dana czynność została uznana za unikanie opodatkowania oraz określa konsekwencje, jakie rodzi w sferze prawa podatkowego stwierdzenie, że dane działanie spełnia te kryteria. Przy ocenie, czy do danej czynności może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania konieczne jest przede wszystkim ustalenie, czy odpowiada ona hipotezie normy wskazanego przepisu. Zgodnie z literalnym brzmieniem 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).

Prawne określenie pojęcia unikania opodatkowania wskazuje zatem, że jest nim taka czynność, której głównym lub jednym z głównych celów dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania był sztuczny. Wskazać w tym miejscu należy, że w celu stwierdzenia, że dana czynność stanowi unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a §1 Ordynacji podatkowej, należy zidentyfikować łącznie występujące przesłanki wymienione w zdaniu poprzedzającym.

⁵ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2024 r. poz. 111, z późn. zm.), dalej: „Ordynacja podatkowa”.

Celem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest bowiem zapobieganie takim działaniom, które choć formalnie są zgodne z prawem, to jednak podważają cel obowiązujących regulacji podatkowych i umożliwiają unikanie wykonania obowiązków wynikających z tych przepisów lub nieuprawnionego korzystania ze zwolnień czy ulg.

Tym samym, przedmiotem każdego postępowania zainicjowanego wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej jest analiza, czy opisane w tym wniosku czynności, bez względu na to jakich aspektów prawnopodatkowych dotyczą, w przedstawionych przez osoby zainteresowane (wnioskodawców) okolicznościach odpowiadają ustawowym kryteriom unikania opodatkowania wskazanym w art. 119a §1 Ordynacji podatkowej i odpowiedź na pytanie, czy do wskazanych przez osoby zainteresowane czynności i wynikającej z nich korzyści podatkowej znalazłaby zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zgodnie z systematyką przyjętą przez ustawodawcę w art. 119y Ordynacji podatkowej, punktem wyjścia jest rozważenie, czy do wskazanej we wniosku korzyści wynikającej z ocenianej czynności nie będzie miał zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Tym samym, analiza prowadzona w ramach opiniowania zabezpieczającego koncentruje się na wykazaniu łącznego wystąpienia wszystkich przesłanek unikania opodatkowania, o których mowa w przywołanym wyżej przepisie albo ich uprawdopodobnienia w wysokim stopniu.

W związku z tym stwierdzenie, że chociażby jedna z przesłanek zastosowania klauzuli nie występuje jest równoznaczne ze stwierdzeniem, że do wskazanych we wniosku korzyści podatkowych nie będzie miał zastosowania art. 119a §1 Ordynacji podatkowej.

Konkludując, w ramach opiniowania zabezpieczającego niezbędne jest wykazanie wystąpienia łącznie następujących przesłanek unikania opodatkowania:

- zidentyfikowanie czynności (art. 119a §1 Ordynacji podatkowej) i korzyści podatkowej (art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej);
- ustalenie czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności (art. 119a §1 w zw. z art. 119d Ordynacji podatkowej);
- sprzeczności korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (art. 119a §1 Ordynacji podatkowej);
- sztucznego sposobu działania Strony (art. 119a §1 w zw. z art. 119c Ordynacji podatkowej).

Jak wynika z powyższego, organ podatkowy każdorazowo dokonuje oceny czynności, wskazanej we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, w oparciu o obiektywne przesłanki określone w przepisach Ordynacji podatkowej. Dopiero w sytuacji wykazania łącznego wystąpienia wszystkich przesłanek unikania opodatkowania, albo ich uprawdopodobnienia w wysokim stopniu, organ odmawia wydania opinii zabezpieczającej. Biorąc pod uwagę, że dokładnie taka sama procedura jest stosowana w odniesieniu do każdego wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, trudno uznać ją za „*instrument utrudniający korzystanie z fundacji rodzinnych*”.

Odpowiadając na drugie pytanie interpelacji, dotyczące uproszczenia procedury uzyskiwania opinii zabezpieczającej oraz zapewnienia większej pewności prawnej dla osób planujących utworzenie fundacji rodzinnej zauważam, że procedura wydawania opinii zabezpieczającej⁶ jest dostosowana do charakteru tego instrumentu prawnego, nie jest skomplikowana i nie odbiega od innych procedur szczególnych dotyczących instrumentów o podobnym charakterze⁷.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione przez podatnika okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1 (art. 119 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa).

W celu wydania opinii zabezpieczającej niezbędne jest zatem zbadanie czynności opisanej we wniosku pod kątem ewentualnego wystąpienia przesłanek unikania opodatkowania, określonych w art. 119a-119f Ordynacji podatkowej.

Procedura wydawania opinii zabezpieczającej musi więc uwzględniać możliwość zbadania przez organ przesłanek unikania opodatkowania w odniesieniu do czynności mającej być przedmiotem opinii. Z tego też wynikają określone zapisy ustawowe przewidujące np.: obligatoryjne elementy wniosku o wydanie opinii (art. 119x § 1), możliwość wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku (art. 119x § 3), czy przesłanki odmowy wydania opinii (art. 119y). Co istotne, do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

Z kolei, opinia zabezpieczająca zawiera wyczerpujący opis czynności, której dotyczy wniosek oraz ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a (art. 119 za Ordynacja podatkowej). Warto też ponownie podkreślić, że na odmowę wydania opinii

⁶ Przepisy rozdziału 4 działu IIIA Ordynacji podatkowej

⁷ Por. przepisy dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych (rozdział 1a działu II Ordynacji podatkowej), przepisy dotyczące wydawania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (rozdział 1b działu II Ordynacji podatkowej), przepisy dotyczące opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego (rozdział 6 działu IIIA Ordynacji podatkowej), przepisy dotyczące opinii w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki (dział IIIC Ordynacji podatkowej)

zabezpieczającej, jak również na inne rozstrzygnięcia w tym postępowaniu przysługuje wnioskodawcy prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Biorąc pod uwagę powyższe – przepisy dotyczące wydawania opinii zabezpieczającej są jasne i klarowne, w tym spełniają wszelkie wymogi konstytucyjne wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego. Stąd też brak konieczności uproszczenia obecnie obowiązujących przepisów tej procedury, analogicznie także w zakresie potrzeby wprowadzenia odrębnych rozwiązań ustawowych mających w sposób szczególny uregulować procedurę wydawania opinii zabezpieczającej w odniesieniu do czynności, w której bierze udział fundacja rodzinna. Zauważam także, że w treści interpelacji, jak i w artykule prasowym przywołanym w interpelacji, nie wskazano konkretnych przykładów przepisów proceduralnych ani nawet obszarów tej procedury wymagających ewentualnego uproszczenia.

W odpowiedzi na trzecie pytanie interpelacji, dotyczące prowadzonych prac w zakresie zmian przepisów podatkowych dotyczących fundacji rodzinnych, uprzejmie wskazuję, że propozycje takich regulacji zawierać ma *projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw [numer projektu: UD116]*. W odniesieniu do fundacji rodzinnych zakłada się, że projekt ten przewidywać będzie zmiany uszczelniające, dotyczące zasad opodatkowania takich fundacji.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu