

GRANICE PRZESŁANKI SPRZECZNOŚCI Z PRZEDMIOTEM LUB CELEM USTAWY PODATKOWEJ LUB JEJ PRZEPISU W ART. 119A § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Artykuł podejmuje problematykę granic przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako jednego z kluczowych elementów stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a Ordynacji podatkowej. Główną tezę opracowania jest stwierdzenie, że zasadnicze trudności interpretacyjne związane ze stosowaniem klauzuli nie wynikają z identyfikacji samej korzyści podatkowej, lecz z konieczności rekonstrukcji „przedmiotu” i „celu” ustawy podatkowej lub jej przepisu oraz wyznaczenia granic tego procesu. Autor wskazuje, że ocena sprzeczności korzyści podatkowej powinna uwzględniać całokształt działań podatnika, przy jednoczesnym zachowaniu wymogów pewności i przewidywalności prawa podatkowego wynikających z jego konstytucyjnych standardów.

Słowa kluczowe: GAAR, klauzula, sprzeczność, przedmiot, cel ustawy

* Aplikant radcowski, email: damian.sowa@mail.com, <https://orcid.org/0009-0001-1861-0646>



Received: 8.04.2026. Revised: 28.05.2026. Accepted: 3.06.2026.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** D.S. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

THE LIMITS OF THE CONDITION OF INCONSISTENCY WITH THE SUBJECT OR PURPOSE OF A TAX STATUTE OR ITS PROVISION UNDER ARTICLE 119A § 1 OF THE POLISH TAX ORDINANCE

Abstract. The article addresses the issue of the limits of the condition concerning the inconsistency of a tax benefit with the subject or purpose of a tax statute or its provision, as one of the key elements in the application of the General Anti-Avoidance Rule under Article 119a of the Polish Tax Ordinance. The main thesis of the article is that the principal interpretative difficulties associated with the application of the GAAR do not arise from the identification of the tax benefit itself, but from the need to reconstruct the “subject” and “purpose” of the tax statute or its provision, and to determine the limits of this process. The author argues that the assessment of the inconsistency of a tax benefit should take into account the entirety of the taxpayer’s actions while at the same time respecting the requirements of the certainty and foreseeability of tax law arising from its constitutional standards.

Keywords: GAAR, clause, contradiction, subject, purpose of the statute

1. WSTĘP

Z dniem 16 lipca 2016 r. w związku z nowelizacją ustawy – Ordynacja podatkowa¹ do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania². Celem klauzuli zdaniem ustawodawcy miało być wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji, wzmocnienie autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego i zniechęcenie podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania³. Wprowadzenie tej instytucji oznaczało istotną zmianę modelu stosowania prawa podatkowego, polegającą na odejściu od wyłącznie formalnej oceny skutków czynności prawnych na rzecz zwalczania czynności i stanów faktycznych, które z racjonalnego punktu widzenia nie mają innego uzasadnienia gospodarczego niż zmniejszenie opodatkowania. Jednak jej stosowanie nie może prowadzić do podważenia istoty przepisów

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.), dalej: Ordynacja podatkowa lub Ordynacja.

² Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

³ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367, s. 5 i nast.

prawa podatkowego⁴. Jak wynika z treści art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania możliwe jest w przypadku spełnienia łącznie enumeratywnie w nim wymienionych przesłanek, w tym przesłanki sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu⁵.

Z perspektywy praktycznej prawidłowe ustalenie, czy i która korzyść podatkowa spełnia warunek sprzeczności, jest kluczowe dla właściwego zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Niemniej sam termin „przedmiot i cel przepisu ustawy podatkowej” nie został w żaden sposób zdefiniowany w Ordynacji podatkowej, a stanowi on zasadniczy punkt rozgraniczający dozwoloną optymalizację od unikania opodatkowania. W przepisach Ordynacji podatkowej nie zdefiniowano także pojęcia sprzeczności z „przedmiotem i celem ustawy podatkowej”, co nie oznacza, że przesłanka ta ma charakter pozanormatywny⁶. Wręcz przeciwnie, klauzula ma charakter przepisu materialnoprawnego i jako taka powinna spełniać wszystkie wymagania, jakie Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej przewiduje dla norm prawa podatkowego. Jako regulacja o charakterze wyjątkowym podlega ona wykładni ścisłej, prowadzącej do jej zawężającego rozumienia⁷. Zgodnie z prezentowaną w literaturze koncepcją, istotą General Anti-Avoidance Rule (GAAR) jest uznanie faktów niemieszczących się w podatkowo-prawnym stanie faktycznym – w drodze fikcji prawnej – za fakty innego rodzaju mieszczące się w podatkowo-prawnym stanie faktycznym⁸.

O ile bowiem identyfikacja samej korzyści podatkowej nie nastręcza zasadniczych trudności interpretacyjnych, o tyle ustalenie, czy pozostaje ona w sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy, wymaga każdorazowo dokonania rekonstrukcji tych kategorii w drodze wykładni. Prowadzi to do sytuacji, w której zakres zastosowania klauzuli w istotnym stopniu zależy od przyjętego modelu interpretacji prawa. W praktyce stosowania przepisów

⁴ Zob. B. Kuźniacki, *The Polish GAAR is Just a GAAR! Why the Head of the National Revenue Administration Thinks Differently?*, Kluwer International Tax Blog, <http://kluwertaxblog.com/2020/08/04/the-polish-gaar-is-just-a-gaar-why-the-head-of-the-national-revenue-administration-thinks-differently/> (dostęp: 1.04.2026).

⁵ W celu uproszczenia wyводу Autor przyjmuje, że pojęcie ustawy podatkowej obejmuje również poszczególne przepisy tej ustawy.

⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Doświadczenia w wykładni i stosowaniu klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Analizy i Studia CASP” 2024, nr 2, s. 33–41.

⁷ P. Szalbierz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020, s. 41.

⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 169.

pojawia się zatem zasadnicze pytanie o granice dopuszczalnej wykładni analizowanej przesłanki. Kwestia ta ma fundamentalne znaczenie z punktu widzenia zasady pewności prawa oraz przewidywalności opodatkowania, determinując jednocześnie zakres dopuszczalnych działań podatnika w ramach planowania podatkowego.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza granic pojęcia „sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej” na gruncie art. 119a Ordynacji podatkowej. Punktem wyjścia jest teza, że największym problemem stosowania art. 119a nie jest sama identyfikacja korzyści podatkowej, lecz ustalenie kryteriów, po spełnieniu których korzyść ta może zostać uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. Celem opracowania jest ustalenie, jakie kryteria interpretacyjne powinny ograniczać rekonstrukcję przedmiotu i celu ustawy podatkowej, aby stosowanie klauzuli nie prowadziło do nadmiernie elastycznej oceny działań podatnika.

2. KONSTRUKCJA NORMATYWNA ART. 119A § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Klauzula o unikaniu opodatkowania zajmuje szczególne miejsce w systemie prawa podatkowego, stanowiąc instrument ingerujący w zasadę autonomii woli podatnika w kształtowaniu jego sytuacji prawnej. Z tego też powodu klauzula może być stosowana tylko w sytuacjach, gdy zostaną spełnione określone warunki⁹. Z brzmienia art. 119a §1 Ordynacji¹⁰ można wywnioskować, że przesłankami, które muszą zostać spełnione, są:

- I. osiągnięcie korzyści podatkowej;
- II. działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (cel główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności);
- III. sztuczność sposobu działania;
- IV. sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Skutki podatkowe danej czynności ustala się poprzez odniesienie do takiego stanu faktycznego, jaki powstałby, gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej, rozumianej jako działanie, które mógłby podjąć w danych

⁹ M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2019, s. 438.

¹⁰ „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)”.

okolicznościach, kierując się racjonalnymi i zgodnymi z prawem celami innymi niż uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, przy jednoczesnym wykluczeniu sztucznego sposobu działania. Czynność odpowiednia może polegać również na powstrzymaniu się od działania. Jeżeli natomiast w toku postępowania strona wskaże taką czynność, skutki podatkowe określa się według stanu, jaki zaistniałby w przypadku jej dokonania¹¹.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma charakter przepisu szczególnego i modyfikującego. Jej zastosowanie następuje dopiero po ustaleniu skutków podatkowych wynikających z przepisów prawa podatkowego. Proces ten ma charakter etapowy:

- I. ustalenie stanu faktycznego,
- II. identyfikacja właściwych norm podatkowych,
- III. określenie skutków podatkowych,
- IV. ocena, czy zachodzi sprzeczność z celem lub przedmiotem ustawy¹².

Z przedstawionej, etapowej konstrukcji procesu stosowania klauzuli wynika, że ocena abuzywności korzyści podatkowej jest możliwa dopiero po uprzednim ustaleniu stanu faktycznego, identyfikacji właściwych norm oraz określeniu wynikających z nich skutków podatkowych. Tym samym klauzula nie ingeruje w sam proces wykładni przepisów, lecz odnosi się do rezultatów ich zastosowania w konkretnym przypadku.

W konsekwencji to właśnie na ostatnim etapie analizy – obejmującym ocenę sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy – rozstrzyga się o możliwości zakwalifikowania danej korzyści jako abuzywnej. Klauzula nie służy eliminowaniu każdej korzyści podatkowej, lecz jedynie takich działań podatnika, które pozostają w sprzeczności z funkcją i celem regulacji podatkowych. Należy przy tym podkreślić, że ani pojęcie „przedmiotu”, ani „celu” ustawy podatkowej nie zostało zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej. Ze względu na to ich treść musi być każdorazowo rekonstruowana w drodze wykładni, z uwzględnieniem zarówno treści przepisu, jak i jego miejsca w systemie prawa oraz funkcji, jaką ma on realizować¹³.

¹¹ Por. J. Glumińska-Pawlic, *Doświadczenia w wykładni...*, nr 2, s. 33–41 oraz eadem, B. Kubista, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1.

¹² M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 20.

¹³ W ocenie autora to właśnie na etapie rekonstrukcji normatywnego sensu konkretnej regulacji ujawnia się zasadnicze napięcie między efektywnością funkcji antyabuzywnej a gwarancyjnym charakterem prawa podatkowego.

3. PRZEDMIOT I CEL USTAWY PODATKOWEJ LUB JEJ PRZEPISU

Podstawowym warunkiem dla zastosowania klauzuli jest sprzeczność czynności podatnika z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu – jako punkt wyjścia dla oceny abuzywności zachowania¹⁴. Dla ustalenia celu (*ratio legis*) i przedmiotu ustawy podatkowej (jej przepisu) można się odwoływać do uzasadnienia projektu przepisów¹⁵, które po zakończeniu procesu legislacyjnego stały się obowiązującym prawem. Nie wydaje się trafne utożsamianie celu każdej ustawy podatkowej wyłącznie z zamiarem uzyskania wpływów budżetowych. W wielu przypadkach ustawodawca, obok funkcji fiskalnej, realizuje także cele selekcyjne, stymulacyjne lub porządkujące, decydując o tym, jakie zdarzenia, w jakim zakresie i na jakich warunkach mają podlegać opodatkowaniu. Z perspektywy art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej istotny jest zatem nie abstrakcyjny cel fiskalny ustawy, lecz ta funkcja konkretnej regulacji, którą można odtworzyć z jej treści normatywnej i miejsca w konstrukcji danego podatku. Z reguły celem ustawy jest opodatkowanie dochodu, obrotu, przychodu lub majątku. Dokonując interpretacji poszczególnych przepisów w kontekście unikania opodatkowania, należy pamiętać o tak rozumianym celu ustawy i jej przedmiocie¹⁶.

W tym miejscu konieczne jest wyraźne odróżnienie dwóch poziomów argumentacji. Czym innym jest bowiem odwołanie się do ogólnych wartości systemu podatkowego jako uzasadnienia dla samego istnienia mechanizmów antyabuzywnych, a czym innym wykorzystanie tych wartości jako bezpośredniej podstawy ustalenia, że konkretna korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy. Na gruncie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej dopuszczalny jest wyłącznie ten drugi zabieg, który da się zakotwiczyć w treści określonej regulacji materialnoprawnej. Elementy konstrukcyjne danego podatku należy jednak odróżnić od zasad ogólnych prawa podatkowego – w tym takich jak zasada równości, sprawiedliwości, powszechności opodatkowania itd. Zasady te – korespondujące z odpowiednimi wartościami prawa – mogą uzasadniać zwalczanie unikania

¹⁴ K. Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Gdański, 2023.

¹⁵ Por. M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11, s. 24.

¹⁶ Zob. G. Liszewski, *Uwagi do art. 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex/el. 2021.

opodatkowania. Nie pozwolą natomiast stwierdzić, dlaczego zastosowanie klauzuli jest zasadne wobec danej, określonej czynności¹⁷.

Pojęcie „cel ustawy” w polskiej kulturze prawnej jest tak pojemne, że – w kontekście zastosowania klauzuli – nie znajdzie się prawdopodobnie nic, co podpada pod „przedmiot ustawy”, a nie mogłoby być zakwalifikowane do jej „celu”¹⁸. W procesie rekonstrukcji celu i przedmiotu ustawy podatkowej szczególne znaczenie przypisuje się materiałom legislacyjnym¹⁹, które pozwalają odtworzyć założenia przyświecające ustawodawcy (a konkretniej projektodawcy) na etapie tworzenia prawa. Nie wyczerpują one jednak dostępnych metod interpretacyjnych. Ustalenie *ratio legis* możliwe jest również przy zastosowaniu metod logicznych, polegających na eliminowaniu elementów drugorzędnych oraz formułowaniu wniosków na podstawie analizy struktury regulacji. W konsekwencji rekonstrukcja celu i przedmiotu ustawy nie ma charakteru wyłącznie historycznego, lecz stanowi rezultat kompleksowej wykładni, uwzględniającej zarówno kontekst normatywny, jak i funkcjonalny.

Przedmiot ustawy podatkowej należy rozumieć zatem jako zakres jej regulacji prawnej, obejmujący stosunek prawnopodatkowy oraz związane z nim instytucje²⁰. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ustawami podatkowymi są akty normatywne określające w szczególności podmiot i przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe, a także regulujące prawa i obowiązki uczestników stosunku prawnopodatkowego.

Stosunek ten jako szczególny rodzaj stosunku prawnego powstaje wskutek zaistnienia określonych zdarzeń prawnych i prowadzi do powstania wzajemnych praw oraz obowiązków jego uczestników²¹. Jednym z jego możli-

¹⁷ H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3, s. 28–37.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ A. Bielska-Brodziak, *Materiały legislacyjne w dyskursie interpretacyjnym z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej, francuskiej, szwedzkiej i polskiej*, [w:] *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, red. O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, Warszawa 2012, s. 153.

²⁰ W ocenie autora „przedmiot” ustawy podatkowej należy odczytywać przede wszystkim jako normatywnie określony zakres zjawisk, stanów lub czynności, które ustawodawca zdecydował się objąć daną konstrukcją podatkową, a nie jako ekonomiczne tło opodatkowania ujmowane w sposób ogólny.

²¹ K. Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli...*

wych następstw jest osiągnięcie korzyści podatkowej. W tym kontekście istotne znaczenie mają elementy konstrukcyjne podatku, takie jak podmiot, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania czy stawka podatkowa. Spośród tych elementów podatnik ma realny wpływ przede wszystkim na ukształtowanie przedmiotu opodatkowania, rozumianego jako określona sytuacja faktyczna lub prawna, z którą ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego.

Analiza sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej powinna być zatem dokonywana z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy²². Nie oznacza to jednak, że sam przedmiot lub cel ustawy podlega każdorazowo ustaleniu na nowo. Kategorie te mają bowiem charakter względnie stały i wynikają z konstrukcji normatywnej danej regulacji. Przedmiotem oceny pozostaje natomiast to, czy w konkretnych okolicznościach uzyskana przez podatnika korzyść podatkowa pozostaje z nimi w sprzeczności²³. Zasady ogólne prawa podatkowego mogą stanowić tło interpretacyjne, lecz nie zastępują rekonstrukcji konkretnej normy materialnoprawnej.

Cel ustawy podatkowej pozostaje ściśle powiązany z jej konstrukcją i sprowadza się do realizacji założeń przyjętych przez ustawodawcę, w szczególności jeśli chodzi o zakres i sposób opodatkowania określonych kategorii zdarzeń. W sytuacji unikania opodatkowania dochodzi do naruszenia tych założeń poprzez uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej. W takim przypadku zasadniczym celem stosowania klauzuli staje się przywrócenie stanu zgodnego z konstrukcją podatku, a tym samym zapewnienie realizacji zasad równości i powszechności opodatkowania.

Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta poprzez zastosowanie przepisów przewidujących określone preferencje podatkowe, takich jak zwolnienia czy odliczenia, skutki podatkowe określa się z pominięciem tych regulacji²⁴. Oznacza to, że w przypadku spełnienia przesłanek klauzuli dochodzi do wyłączenia zastosowania przepisu będącego źródłem korzyści podatkowej, co potwierdza, że sprzeczność z celem lub przedmiotem ustawy ma charakter normatywny i prowadzi do konkretnych konsekwencji w zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego.

²² G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2016, s. 120.

²³ Por. K. Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli...*

²⁴ Art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej.

W doktrynie nie ma jednolitości co do zakresu dopuszczalnej rekonstrukcji celu przepisu na gruncie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Z jednej strony akcentuje się gwarancyjną funkcję prawa podatkowego, wyjątkowy charakter klauzuli oraz konieczność ścisłego wiązania przesłanki sprzeczności z normatywną treścią konkretnej regulacji. Z drugiej strony wskazuje się, że skuteczność GAAR wymaga uwzględniania także funkcji gospodarczo-podatkowej danej instytucji, gdyż ograniczenie się do formalnej poprawności czynności mogłoby prowadzić do akceptacji działań podważających sens regulacji. Trafniejsze wydaje się jednak stanowisko pośrednie, zgodnie z którym wykładnia funkcjonalna jest dopuszczalna wyłącznie w takim zakresie, w jakim służy odtworzeniu celu możliwego do wyprowadzenia z treści i konstrukcji konkretnej normy podatkowej, nie zaś z ogólnych założeń polityki fiskalnej. Rekonstrukcja tych kategorii musi zatem pozostawać związana z normatywną treścią konkretnych regulacji podatkowych²⁵.

4. GRANICE REKONSTRUKCJI POJĘCIA SPRZECZNOŚCI Z PRZEDMIOTEM LUB CELEM USTAWY PODATKOWEJ LUB JEJ PRZEPISU

W tradycyjnym modelu wykładni obowiązującym w Polsce granicę wykładni przepisu, na niekorzyść podatnika, wyznacza możliwy sens językowy przepisu ustawy podatkowej²⁶. Celem GAAR jest jednak wyjście poza tak ustalone granice. Na powyższe wskazuje wprost uzasadnienie ustawy, która wprowadziła tę klauzulę do polskiego porządku prawnego. Stwierdzono w nim, że „unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdziwku pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej a jej językowym brzmieniem”. Analiza przesłanki sprzeczności wymaga uwzględnienia ogólnych reguł wykładni prawa podatkowego, w szczególności granic wykładni językowej oraz roli wykładni celowościowej, funkcjonalnej i systemowej. Ich zastosowanie determinować będzie bowiem moment, w którym możliwe jest uznanie osiągniętej korzyści podatkowej za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy.

²⁵ Por. T. Cebula, M. Kondej, *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samo-spełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10.

²⁶ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 301–302.

Jak wskazano powyżej, w Polsce przyjmuje się, że punktem wyjścia dla interpretacji prawa podatkowego pozostaje wykładnia językowa, oparta na regułach semantyki i składni tekstu prawnego. Jej znaczenie wynika zarówno z konstytucyjnej zasady państwa prawa, jak i z zasady *nullum tributum sine lege*, zgodnie z którą obowiązek podatkowy może wynikać wyłącznie z ustawy. Granica językowa wykładni wyznacza zakres dopuszczalnych znaczeń przepisu. Dyrektywy pozajęzykowe – w tym celowościowe i systemowe – mogą służyć jedynie wyborowi jednego z możliwych znaczeń językowych, nie zaś jego kreowaniu. Wyjście poza sens językowy dopuszczalne jest wyjątkowo i co do zasady wyłącznie na korzyść podatnika²⁷.

Sprzecznosc z celem lub przedmiotem ustawy lub jej przepisu nie może być konstruowana wyłącznie na podstawie ogólnych wartości systemu podatkowego, lecz musi znajdować oparcie w treści konkretnej regulacji²⁸. Wynika to z systemowego charakteru prawa, powiązań między przepisami oraz wpływu kontekstu pozajęzykowego. Nie zmienia to jednak faktu, że stanowi ona podstawową gwarancję ochrony podatnika przed nadmiernie rozszerzającą interpretacją.

Konsekwencją istnienia granicy językowej wykładni, a zwłaszcza jej praktycznie bezwzględne go charakteru w odniesieniu do zakazu rozszerzania zakresu opodatkowania w drodze wykładni celowościowej i systemowej, jest możliwość powstawania sytuacji, w których działania podatników skutkują osiągnięciem korzyści podatkowych pozostających w sprzeczności z celem lub funkcją danej regulacji podatkowej. W takich przypadkach zasada pierwszeństwa wykładni językowej, która co do zasady ma chronić podatnika przed arbitralnością organów władzy publicznej, w praktyce mogłaby ograniczać skuteczność stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, której istotą jest właśnie przełamywanie pewności prawa wynikającej z bezwzględne go pierwszeństwa wykładni językowej.

Brzmienie obowiązujące j klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołuje się wprost do konieczności ustalenia celu ustawy podatkowej i jej przepisu, co sprawia, że dla prawidłowej rekonstrukcji tego celu konieczne jest zastosowanie nie tylko wykładni językowej, lecz także dodatkowo wykładni celowościowej. Ta polega z kolei na ustaleniu celu regulacji, rozumianego jako zamierzony przez ustawodawcę rezultat jej stosowania.

²⁷ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024, s. 50.

²⁸ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 82–117.

W prawie podatkowym cel ten najczęściej sprowadza się do określenia zakresu opodatkowania określonych zdarzeń gospodarczych. Może on być uwzględniany wyłącznie w granicach wyznaczonych przez jej brzmienie językowe. Istotne znaczenie ma również odróżnienie celu ustawy od celu ustawodawcy. W realiach procesu legislacyjnego, w którym uczestniczą organy kolegialne, przypisywanie decydującego znaczenia subiektywnym intencjom poszczególnych twórców prawa jest problematyczne. Z tego względu pierwszeństwo należy przyznawać celowi odtworzonemu z samego tekstu ustawy. W praktyce oznacza to, że sprzeczność korzyści podatkowej z celem ustawy może zostać stwierdzona jedynie wtedy, gdy pozostaje ona w konflikcie z funkcją normy możliwą do wyinterpretowania z jej treści, a nie z hipotetycznymi założeniami polityki podatkowej²⁹.

Szczególnym przypadkiem wykładni celowościowej jest odwołanie się do celu ustanowienia konkretnej reguły prawnej. Polega ono na analizie przyczyn, dla których ustawodawca zdecydował się na określony stopień szczegółowości regulacji. W prawie podatkowym ustawodawca często posługuje się precyzyjnymi kryteriami, ograniczając tym samym pole interpretacji. Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza akceptację pewnej „sztywności” normy, nawet kosztem jej niedoskonałości. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pełni w tym kontekście funkcję korekcyjną – pozwala odejść od literalnego zastosowania szczegółowych przepisów w sytuacjach, gdy prowadziłoby to do uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej³⁰. Nie oznacza to jednak, że podatnik traci ochronę wynikającą z ich brzmienia. Przeciwnie – zastosowanie klauzuli wymaga spełnienia dodatkowych, ściśle określonych przesłanek.

Jak wskazano już powyżej, przepisów prawa oraz wynikających z nich norm nie należy interpretować w izolacji od pozostałych regulacji funkcjonujących w systemie prawnym. Przyjęcie założenia, że system prawa stanowi uporządkowaną całość, opartą zarówno na wspólnych wartościach, jak i racjonalnych relacjach logicznych, stanowi podstawę wyróżnienia dyrektyw wykładni systemowej. Interpretacja znaczenia przepisu powinna z jednej strony uwzględniać jego miejsce w strukturze aktu normatywnego, jego funkcję oraz relacje z innymi przepisami tego aktu, z drugiej zaś wymaga analizy powiązań danej normy z regulacjami zawartymi w innych aktach prawnych. Choć w doktrynie dyrektywy wykładni systemowej są zazwyczaj

²⁹ Por. M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024, s. 57.

³⁰ Por. *Ibidem*, s. 62.

odróżniane od dyrektyw językowych i celowościowych, granice między tymi podejściami nie są ściśle wyznaczone³¹.

W sytuacji, gdy ustawodawca w treści klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania posługuje się pojęciem sprzeczności korzyści podatkowej z celem przepisu ustawy podatkowej, rekonstrukcja tego celu powinna uwzględniać również argumenty systemowe, w tym odniesienie do celu regulacji nadrzędnych oraz miejsca danej normy w całym systemie prawa. Dopuszczalne metody wykładni przesłanki sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej powinny być stosowane w sposób zrównoważony, z zachowaniem pierwszeństwa wykładni językowej oraz pomocniczego charakteru wykładni systemowej i funkcjonalnej.

Kwestia granic wykładni przesłanki sprzeczności nie jest w piśmiennictwie ujmowana jednolicie. Obok stanowiska akcentującego, że wykładnia funkcjonalna i celowościowa może jedynie wspomagać wybór znaczenia mieszczącego się jeszcze w granicach językowych, obecny jest pogląd dalej idący, zgodnie z którym funkcją tej przesłanki jest właśnie umożliwienie przełamania skutków nadmiernie literalnego odczytania przepisów podatkowych³².

5. PRZESŁANKA SPRZECZNOŚCI W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Analiza dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz działalności opiniodawczej Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: Rada) zdaje się potwierdzać, że problem wykładni przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej nie sprowadza się wyłącznie do ustalenia, czy organ prawidłowo zidentyfikował określoną korzyść podatkową. Zasadnicze znaczenie ma bowiem to, w jaki sposób w konkretnych sprawach rekonstruowany jest „cel” lub „przedmiot” danej regulacji oraz czy proces ten pozostaje wystarczająco związany z normatywną treścią przepisów prawa podatkowego.

³¹ Por. *Ibidem*, s. 62–63.

³² W tym duchu wskazuje się, że celem klauzuli jest umożliwienie organom podatkowym „wyjścia poza możliwe językowe rozumienie tekstu prawnego”, jeżeli formalnie poprawne zastosowanie przepisów prowadzi do uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej w ramach sztucznej konstrukcji prawnej (zob. M. Kondej, *Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Polski Przegląd Nauk Społecznych” 2018, nr 3).

Przesłanka sprzeczności nie powinna być oceniana w odniesieniu do wyizolowanego elementu czynności, lecz wymaga analizy całego układu działań podatnika. Ograniczenie kontroli sądowej jedynie do jednego aspektu zastosowania klauzuli – przykładowo samej korzyści podatkowej – byłoby niewystarczające, ponieważ wszystkie przesłanki z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej muszą zostać zbadane łącznie. Szczególne znaczenie ma tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 grudnia 2024 r.³³ Spór dotyczył możliwości stosowania klauzuli do skutków podatkowych ujawniających się po wejściu w życie art. 119a Ordynacji podatkowej, mimo że część czynności została dokonana wcześniej. Sąd wskazał, że rekonstrukcja „celu” ustawy nie może abstrahować od konstrukcji samego podatku dochodowego i od ustawowych momentów powstawania skutku podatkowego. Jeżeli korzyść podatkowa w podatku dochodowym materializuje się dopiero z końcem okresu rozliczeniowego, to niedopuszczalne jest takie modelowanie celu regulacji, które pomija tę konstrukcję i w istocie pozwala organowi rekonstruować sprzeczność w oderwaniu od normatywnego mechanizmu powstania zobowiązania. Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie podkreślił, że sąd administracyjny nie może poprzestać na ocenie tylko jednego elementu konstrukcji GAAR, lecz powinien skontrolować całość rozumowania prowadzącego do przyjęcia, że dana korzyść jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy. Rekonstrukcja celu przepisu musi następować na poziomie całego mechanizmu podatkowego uruchomionego przez podatnika, a nie przez odwołanie do formalnie poprawnego, lecz wyrwanego z kontekstu fragmentu operacji.

Na tym tle na szczególną uwagę zasługuje przykładowo uchwała nr 8/2024 Rady³⁴, dotycząca sekwencji czynności obejmujących wniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa ze znakami towarowymi, ich dalsze krążenie w obrębie podmiotów powiązanych oraz finalne wygenerowanie kosztów podatkowych związanych z korzystaniem ze znaków. Rada przyjęła w niej, że działania te należy oceniać łącznie jako zespół czynności, a następnie wyraźnie rozdzieliła analizę: najpierw zidentyfikowała cały układ operacji, potem wskazała na spełnienie wszystkich przesłanek z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, a następnie akcentowała ściśle powiązanie chronologiczne, kapitałowe i funkcjonalne kolejnych transakcji.

³³ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2024 r., sygn. II FSK 1772/23, ONSAiWSA 2026, nr 1, poz. 4.

³⁴ Uchwała nr 8/2024 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 3 grudnia 2024 r.

Taka konstrukcja uzasadnienia wzmacnia pogląd, że badanie sprzeczności nie może być prowadzone w odniesieniu do wyizolowanego, formalnie dopuszczalnego etapu danej operacji, lecz powinno obejmować cały mechanizm gospodarczy. Zarazem jednak uchwała ta nie uzasadnia sprzeczności poprzez odwołanie do ogólnych zasad prawa podatkowego, ale przez próbę wykazania, że wykorzystanie instytucji prawa prywatnego i podatkowego doprowadziło do rezultatu, który koliduje z funkcją konkretnych przepisów regulujących rozpoznawanie kosztów podatkowych.

Przed przystąpieniem do oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, niezbędne jest ustalenie, jaka czynność potencjalnie miała na celu uniknięcie opodatkowania. Pamiętać przy tym należy, że zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej przez czynność, której oceny należy dokonać pod kątem możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty³⁵. Podobne wnioski wynikają z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 marca 2024 r.³⁶, dotyczącego struktury obejmującej czynności odnoszące się do znaków towarowych, w tym ich wcześniejszy aport, sprzedaż oraz późniejsze licencjonowanie, którego skutkiem było rozpoznawanie kosztów podatkowych z tytułu opłat licencyjnych. Sąd nie zatrzymał się na samym formalnym dopuszczeniu poszczególnych czynności przez prawo prywatne czy podatkowe, lecz zaakceptował potrzebę ich oceny jako powiązanego układu prowadzącego do określonego rezultatu podatkowego. Taki sposób rozumowania dobrze pokazuje dopuszczalną granicę wykładni funkcjonalnej: sąd nie abstrahuje od treści przepisów regulujących koszty podatkowe i obrót prawami własności intelektualnej, ale bada, czy wykorzystanie tych instytucji mieści się jeszcze w ich funkcji gospodarczo-podatkowej. W tym sensie „cel” regulacji nie jest rekonstruowany abstrakcyjnie jako ogólne dążenie do maksymalizacji wpływów podatkowych, lecz jako funkcja konkretnych przepisów o rozpoznawaniu kosztów i skutkach podatkowych określonych zdarzeń³⁷.

³⁵ Por. m.in. Uchwała nr 8/2026 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 5 marca 2026 r.; Uchwała nr 4/2026 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 9 stycznia 2026 r.; Uchwała nr 2 /2026 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 9 stycznia 2026 r.; Uchwała nr 3/2022 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 25 marca 2022 r.

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 marca 2024 r., sygn. III SA/Wa 85/24, LEX nr 3782022.

³⁷ Znaczenie dla wyznaczenia granic wykładni przesłanki sprzeczności ma również Uchwała nr 4/2024 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia

Jednocześnie orzecznictwo wyraźnie wskazuje granicę, po przekroczeniu której wykładnia przesłanki sprzeczności staje się zbyt daleko idąca. Granica ta ujawnia się szczególnie tam, gdzie organ lub sąd próbowałby rekonstruować „cel” ustawy podatkowej w sposób prowadzący w istocie do pominięcia wyraźnych ograniczeń wynikających z samej ustawy albo z przepisów intertemporalnych. Cel przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania nie może być rekonstruowany w oderwaniu od normatywnych granic ich obowiązywania³⁸. W części rozstrzygnięć i wypowiedzi organów przyjmuje się bowiem, że ocena sprzeczności może być odnoszona nie tylko do pojedynczego przepisu, lecz także do szerszej funkcji danej instytucji podatkowej³⁹.

Na tle wskazanych rozstrzygnięć szczególnego znaczenia nabiera zatem pytanie o to, jak należy rozumieć rolę wykładni funkcjonalnej w procesie stosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Dotychczasowa praktyka nie daje podstaw do przyjęcia, że przesłanka sprzeczności może być rekonstruowana całkowicie swobodnie, wyłącznie przez odwołanie do ogólnych założeń sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania czy interesu fiskalnego państwa. Przeciwnie, z przywołanych rozstrzygnięć wynika raczej, że funkcjonalny wymiar wykładni jest dopuszczalny tylko o tyle, o ile służy objaśnieniu sensu konkretnej regulacji podatkowej i wykazaniu, w jaki sposób określony mechanizm działań podatnika prowadzi do rezultatu pozostającego z tym sensem w kolizji. Wykładnia funkcjonalna nie może natomiast zastępować normy prawa podatkowego ani służyć do korygowania każdego skutku uznanego *ex post* za fiskalnie niepożądany.

Z analizowanych orzeczeń można wprowadzić trzy bardziej szczegółowe reguły interpretacyjne. Po pierwsze, ocena przesłanki sprzeczności powinna uwzględniać całokształt sekwencji działań podatnika, jeżeli dopiero z tej perspektywy ujawnia się rzeczywista funkcja osiągniętej korzyści podatkowej. Po drugie, nawet przy całościowej ocenie mechanizmu

16 lipca 2024 r. wskazująca, że analiza sprzeczności może i powinna być maksymalnie zobiektywizowana przez wskazanie konkretnych przepisów, z którymi osiągnięta korzyść pozostaje w kolizji.

³⁸ Por. wyrok NSA z dnia 9 listopada 2023 r., sygn. II FSK 1277/23, LEX nr 3653603; Wyrok NSA z dnia 25 października 2024 r., sygn. II FSK 164/22, LEX nr 3810879.

³⁹ Por. uchwała nr 2/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 16 czerwca 2021 r.; por. także M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4.

gospodarczego punktem odniesienia musi pozostać konkretna norma prawa podatkowego, a nie ogólne przekonanie o niepożądanym charakterze osiągniętego rezultatu. Po trzecie, rekonstrukcja celu regulacji nie może prowadzić do pomijania granic przedmiotowych, czasowych i konstrukcyjnych wyznaczonych przez samego ustawodawcę. To właśnie te trzy elementy pozwalają odróżnić wykładnię funkcjonalną służącą objaśnieniu normy od wykładni funkcjonalnej, która normę zastępuje.

Praktyka orzecznicza coraz wyraźniej akceptuje potrzebę całościowego i funkcjonalnego odczytywania działań podatnika na gruncie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, ale równocześnie nie daje podstaw do przyjęcia, iż przesłanka sprzeczności może być rekonstruowana w oderwaniu od normatywnej treści konkretnych regulacji podatkowych.

6. WNIOSKI

Podsumowując przeprowadzone rozważania, należy stwierdzić, że zasadniczym problemem stosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej nie jest sama identyfikacja korzyści podatkowej, lecz wyznaczenie granic jej sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. To właśnie na tym etapie dochodzi do największych trudności interpretacyjnych, wynikających z konieczności rekonstrukcji kategorii, które nie zostały zdefiniowane ustawowo, a jednocześnie pełnią kluczową funkcję w mechanizmie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że rekonstrukcja „przedmiotu” i „celu” ustawy podatkowej nie może mieć charakteru dowolnego ani abstrahować od normatywnej treści konkretnych regulacji. Nie sposób pominąć, że funkcją analizowanej przesłanki jest przeciwdziałanie sytuacjom, w których literalne zastosowanie przepisów prowadzi do rezultatów pozostających w kolizji z ich normatywnie uchwytym sensem. W tym znaczeniu klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi instrument korekcyjny, umożliwiający odejście od czysto formalnej oceny skutków czynności prawnych. Nie oznacza to jednak, że dopuszczalne jest przełamywanie granicy językowej wykładni w sposób nieograniczony. Przeciwnie – zastosowanie klauzuli wymaga zachowania szczególnej ostrożności interpretacyjnej, wynikającej z jej wyjątkowego charakteru oraz konstytucyjnych zasad pewności i określoności prawa podatkowego.

Z przeanalizowanego orzecznictwa wynika ponadto, że ocena sprzeczności powinna uwzględniać całokształt działań podatnika, dopiero taka

perspektywa pozwala uchwycić rzeczywistą funkcję osiągniętej korzyści podatkowej. Jednocześnie nawet przy całościowym ujęciu mechanizmu gospodarczego punktem odniesienia musi pozostawać konkretny przepis prawa podatkowego, a rekonstrukcja jego celu nie może prowadzić do pomijania ograniczeń wynikających z konstrukcji podatku.

W ocenie autora stosowanie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej wymaga rekonstrukcji przedmiotu i celu ustawy podatkowej z wykorzystaniem wszystkich właściwych dyrektyw wykładni. Szczególne znaczenie ma przy tym wykładnia celowościowa, ponieważ sama konstrukcja klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołuje się wprost do celu ustawy podatkowej lub jej przepisu. Nie oznacza to jednak dowolności w ustalaniu treści tej przesłanki. Zarówno cel, jak i przedmiot regulacji powinny być odtwarzane w ścisłym związku z normatywną treścią konkretnych przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem ich miejsca w konstrukcji danego podatku oraz w całym systemie prawa. Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że wykładnia funkcjonalna może służyć wyjaśnieniu sensu regulacji podatkowej i ocenie, czy osiągnięta korzyść podatkowa pozostaje z tym sensem w kolizji, nie może natomiast zastępować treści przepisu ani stanowić podstawy do kwestionowania skutków podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

- Bielska-Brodziak A., *Materiały legislacyjne w dyskursie interpretacyjnym z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej, francuskiej, szwedzkiej i polskiej*, [w:] *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, red. O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, Warszawa 2012.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Cebula T., Kondej M., *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Filipczyk H., *„Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
- Glumińska-Pawlic J., *Doświadczenia w wykładni i stosowaniu klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Analizy i Studia CASP” 2024, nr 2, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2023.2.4>
- Glumińska-Pawlic J., Kubista B., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawnopodatkowe*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2017.1.1>

- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2019.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.02>
- Kondej M., *Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Polski Przegląd Nauk Społecznych” 2018, nr 3.
- Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2016.
- Kuźniacki B., *The Polish GAAR is Just a GAAR! Why the Head of the National Revenue Administration Thinks Differently?*, Kluwer International Tax Blog, <http://kluwertaxblog.com/2020/08/04/the-polish-gaar-is-just-a-gaar-why-the-head-of-the-national-revenue-administration-thinks-differently/> (dostęp: 1.04.2026).
- Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Szalbierz P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020.
- Woźniak K., *Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Gdański, 2023.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.