Bartosz Kubista
ORCID: 0000-0003-0947-0730
Uniwersytet Śląski w Katowicach

https://doi.org/10.19195/1733-5779.33.3

Opinie zabezpieczające w zarządzaniu ryzykiem podatkowym

JEL Classification: K34

Słowa kluczowe: klauzula ogólna o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, opinie zabezpieczające, ryzyko podatkowe, zarządzanie ryzykiem podatkowym

Keywords: general anti-avoidance rule, advance protective opinions, tax risk, tax risk management

Abstrakt: W artykule poruszono kwestie możliwości wykorzystania oraz znaczenia opinii zabezpieczających w procesie zarządzania ryzykiem podatkowym. Omówiono także istotę oraz scharakteryzowano prawną opinię zabezpieczającą i jej znaczenie dla zwiększenia bezpieczeństwa podatkowego podatnika. Publikacja dotyka problematyki sposobu występowania o wydanie opinii zabezpieczającej, przebiegu postępowania o jej wydanie i korzyści płynącej z jej otrzymania w kontekście zarządzania ryzykiem podatkowym. Oprócz analizy tekstu prawnego przeprowadzono też analizę dorobku i znaczenia już wydanych opinii zabezpieczających dla praktyki podatników w obszarze kwestii przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Advance protective tax opinions in tax risk management

Abstract: The article deals with the possibilities of using and the importance of advance protective opinions in the tax risk management process. The article discusses issues of the essence and legal characteristics of the advance opinions and its importance for increasing taxpayers' tax security. The publication addresses the issue of how to request a security opinion, the course of proceedings and the benefits of its receipt in the context of tax risk management. In addition to analyzing the legal text, the article also analyzes the achievements and significance of already issued hedging opinions for taxpayers' practice in the area of counteracting tax avoidance.

Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne
i Ekonomiczne 33, 2020
© for this edition by CNS

Wprowadzenie

Od 15 lipca 2016 roku, gdy do polskiego prawa podatkowego wróciła instytucja ogólnej klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, organy podatkowe zostały wyposażone w zdolność do kwestionowania transakcji podatników podjętych przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu w wyniku sztucznego działania[1].

Zastosowanie klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania upoważnia organy podatkowe do zwalczania czynności i stanów faktycznych, które z racjonalnego punktu widzenia nie mają innego uzasadnienia gospodarczego jak zmniejszenie opodatkowania[2].

Reintrodukcja[3] klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania obarczyła podatników ryzykiem podatkowym w kolejnym obszarze, jakim jest ryzyko kwestionowania dokonywanych rozliczeń jako niemających gospodarczego czy ekonomicznego uzasadnienia[4].

Jednym z rozwiązań, które powinny pozwolić na minimalizację tego ryzyka w ramach sterowania ryzykiem, czyli podejmowania decyzji w zakresie działań dostosowujących poziom ryzyka do poziomu akceptowalnego przez dany podmiot[5], jest pozyskanie opinii zabezpieczającej, o której mowa w dziale IIIA rozdziale 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku[6].

Uzyskanie opinii zabezpieczającej przez podatnika będzie w założeniu wiązało się dla niego z możliwością wykazania zgodności planowanych działań z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, jak również udowodnienia ekonomicznego celu zawieranych transakcji.

Celem pracy jest dokonanie analizy obowiązujących regulacji prawnych dotyczących opinii zabezpieczającej, aby zweryfikować znaczenie tej instytucji opinii dla minimalizacji ryzyka podatkowego. Dokonana w artykule analiza zmierza do ustalenia możliwości oraz zakresu wykorzystania opinii zabezpieczającej w pro-

---

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., art. 119a § 1.

[2] Więcej B. Kubista, *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania?*, [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2016, s. 93–95.

[3] Po raz pierwszy klauzulę o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania do polskiego prawa podatkowego wprowadzono art. 24b OP, dodanym art. 1 pkt ustawy z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 169 poz. 1387), uznanym następnie przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją w wyroku z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. akt K 4/03.

[4] A. Justyńska, *Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym a ochrona praw podatników*, „Monitor Podatkowy" 2019, nr 3, s. 22.

[5] M. Kaniewska-Środecka, *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, Warszawa 2017, s. 266–267.

[6] Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm. (dalej: OP).

© for this edition by CNS

cesie zarządzania ryzykiem podatkowym, poddając krytycznie analizie również praktyczną skuteczność tego rozwiązania odnośnie do osiągnięcia zamierzonego celu.

W artykule posłużono się metodą formalno-dogmatyczną, poddając analizie tekst prawny oraz jego interpretację, w tym przedstawianą w orzecznictwie. Tekst prawny poddano analizie polegającej na rozłożeniu całości dotychczasowej wiedzy zawartej zarówno w materiałach pierwotnych, jak i wtórnych w przedmiocie opinii zabezpieczających na części składowe i rozpatrywanie każdej z tychże części osobno, syntezie polegającej na łączeniu wyodrębnionych przez analizę części składowych implikującej całościową ocenę problemu badawczego oraz procesowi indukcji pozwalającemu na sformułowanie wniosków ogólnych z podjętej wcześniej analizy.

Ryzyko podatkowe w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

1. Istota klauzuli ogólnej i skutki jej zastosowania

Na podstawie ogólnej klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, uregulowanej w dziale IIIA rozdziale I OP, organy podatkowe mogą — bez ingerencji w legalność transakcji — pozbawić skutków podatkowych czynności nieznajdujące racjonalnego uzasadnienia w celach innych niż osiągnięcie korzyści podatkowej. Wynika to z dyspozycji art. 119a § 1 OP, zgodnie z którym 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[7].

Zgodnie z art. 119c § 1 OP sposób działania podatnika nie będzie uznany za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należałoby przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych[8]. Analiza definicji sztuczności działania zawartej w art. 119c § 1 OP wskazuje, że organ podatkowy, oceniając działania podatnika, powinien uwzględniać ogół występujących w sprawie okoliczności, ocenianych rzetelnie[9] na płaszczyźnie prawnej i ekonomicznej[10].

---

[7] Działania takie art. 119a § 1 OP uznaje wprost za przejaw unikania opodatkowania.

[8] Por. J. Glumińska-Pawlic, B. Kubista, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania — analiza prawno-podatkowa i ekonomiczna. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe*, „Analizy i Studia CASP" 2017, nr 1, s. 2.

[9] M. Siwiński, *Zasady stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (klauzula obejścia prawa)*, „Doradca Podatkowy" 2017, nr 7, s. 35–37.

[10] P. Szalbierz, *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Warszawa 2019, s. 342–344.

© for this edition by CNS

Do zastosowania klauzuli konieczne jest zatem łączne spełnienie następujących przesłanek[11]:

1. „sztuczności" działania podatnika;

2. zamiaru podatnika, przejawiającego się przede wszystkim w chęci osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej;

3. osiągnięcia takiej korzyści podatkowej.

Co istotne, zakwestionowanie transakcji na gruncie podatkowym nie będzie jednoznaczne z uznaniem ich nieważności lub bezprawności na gruncie cywilnym. Zakwestionowane na gruncie klauzuli czynności pozostaną ważne w sferze prawa cywilnego, jednak zniweczony lub wypaczony zostanie wyłącznie ich skutek podatkowy[12].

Wskutek zastosowania klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu skutki podatkowe zakwestionowanej czynności będą określane na podstawie:

1. takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 OP), rozumianej jako czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania (art. 119a § 3 OP); lub

2. takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano — jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania tej czynności (art. 119a § 4 OP).

Uwzględniając powyższe, organy podatkowe mają dziś możliwość władczego zmieniania skutków podatkowych zdarzeń cywilnoprawnych podatników, w tym zawieranych przez nich transakcji[13]. To w gestii organu pozostanie bowiem ustalenie, jaką czynność podatnik powinien przeprowadzić w danych okolicznościach, ustalić założenia zawarcia takiej hipotetycznej czynności, a następnie — określić wynikające z tego skutki podatkowe[14].

---

[11] G. Kujawski, *Definicja unikania opodatkowania (obejścia prawa podatkowego)*, [w:] *idem*, *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Warszawa 2017, nt. 4, https://sip.lex.pl/#/monograph/369403581/335354 (dostęp: 13.01.2020).

[12] A. Bartosiewicz, *„Agresywna optymalizacja podatkowa" a odpowiedzialność karna skarbowa*, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 9, s. 29–35; T. Krywan, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania — zmiany w Ordynacji podatkowej*, LEX 2016.

[13] Ł. Matusiakiewicz, *Zakres uprawnień organu podatkowego do oceny skutków czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa podatkowego, w tym w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej — omówienie orzecznictwa*, LEX 2016.

[14] M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy" 2016, nr 11, s. 23.

© for this edition by CNS

O zastosowaniu klauzuli co do zasady będzie orzekał Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) (art. 13 § 2 pkt 7 OP), który zgodnie z dyspozycją art. 119g OP pozostaje uprawniony do[15]:

1. wszczęcia postępowania podatkowego; lub
2. przejęcia w całości lub w części do dalszego prowadzenia postępowania podatkowego.

W wypadku przejęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS toczące się dotychczas postępowanie podatkowe zyska nowy charakter (odtąd dokonywane w jego toku czynności będą skupiały się przede wszystkim na weryfikacji, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym lub głównym celem działania podatnika[16]), chociaż dotychczasowe ustalenia organu prowadzącego sprawę przed przejęciem pozostaną w mocy[17].

Toczące się postępowanie podatkowe będzie prowadzone na szczególnych zasadach określonych w dziale IIIA rozdział 2 OP. Jednym z istotnych odrębności postępowania klauzulowego jest możliwość wystąpienia przez organ o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (art. 119h § 1 OP), która pozostaje uprawniona do udzielenia opinii w przedmiocie zasadności zastosowania klauzuli w konkretnym przypadku. Niestety, opinie Rady nie są wiążące dla organu[18].

W przypadku uznania czynności podatnika za zmierzającą do unikania opodatkowania postępowanie klauzulowe będzie kończyło się decyzją określającą skutki podatkowe czynności w sposób inny niż wynikający z jej (sztucznej) treści, co najczęściej przełoży się na istotne zwiększenie wysokości obciążeń podatkowych podatnika.

2. Ryzyko zakwestionowania transakcji jako sztucznej

Z uprawnieniem organów podatkowych do zakwestionowania czynności podatnika jako zmierzającej do unikania opodatkowania ściśle skorelowane pozostaje ryzyko podatkowe podatników w obszarze kwestionowania tych czynności jako niemających gospodarczego czy ekonomicznego uzasadnienia.

Niewątpliwie skala wskazanego ryzyka jest znaczna. W przypadku uznania przez organy podatkowe, że dana czynność spełnia warunki uznania jej za unikanie opodatkowania, podatnikowi odmówi się prawa do uzyskania tej korzyści podatkowej[19]. Ryzyko to jest tym większe, że przepisy regulujące klauzulę ogólną

---

[15] P. Szalbierz, *op. cit.*, s. 366–367.

[16] M. Siwiński, *op. cit.*, s. 35–37.

[17] R. Bernat, *Charakter prawny klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Studia Prawnicze KUL" 2016, nr 4, s. 16.

[18] B. Dauter, *Art. 119i*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarz, Warszawa 2019, nt. 8, https://sip.lex.pl/#/commentary/587744726/591820 (dostęp: 13.01.2020).

[19] G. Kujawski, *Skutki podatkowe unikania opodatkowania*, [w:] *idem*, *Klauzula generalna*…, nt. 18, https://sip.lex.pl/#/monograph/369403581/335354 (dostęp: 13.01.2020).

© for this edition by CNS

podlegają częstej modyfikacji i posługują się pojęciami nieostrymi[20], takimi jak: „sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu", „główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności", „sztuczny sposób działania", „stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć", „czynność odpowiednia" czy „działanie rozsądne"[21].

Uwzględniając, że najczęściej do tego samego skutku będzie mogło prowadzić wiele różnych dróg zachowania podatnika, nieprecyzyjność wytycznych organu podatkowego co do zakresu interpretacji pojęć nieostrych, jak też co do ustalenia treści czynności odpowiedniej zwiększy drastycznie niepewność podatników w kwestii ostatecznych konsekwencji podatkowych, którymi zostaną obarczeni po zakończeniu postępowania klauzulowego[22]. W doktrynie wskazuje się, że wyposażenie Szefa KAS w szeroki zakres swobody w zakresie interpretacji owych pojęć nieostrych może doprowadzić do nadmiernej arbitralności wydawanych decyzji, co znacznie zmniejszy poziom ochrony podatnika[23]. Tym samym klauzula nie gwarantuje rzeczywistej ochrony praw podatnika, albowiem nie ma instytucjonalnego rozwiązania, które chroniłoby te prawa przed arbitralnością decyzji Szefa KAS. To zaś zwiększa ryzyko dokonywania przez organy podatkowe rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego[24].

Na etapie planowania i zawierania transakcji, jak również dokonywania innych czynności skutkujących osiągnięciem korzyści podatkowej podatnicy pozostają obarczeni ryzykiem zniweczenia lub reklasyfikacji treści czynności na gruncie prawa podatkowego. Ryzyko to zostało istotnie zaostrzone od 1 stycznia 2019 roku — wówczas uchylono art. 119b § 1 pkt 5 OP, upoważniający do zastosowania klauzuli ogólnej, dopiero gdy osiągnięta lub spodziewana korzyść przekroczyła 100 tysięcy złotych. Dziś klauzula może zatem zostać zastosowana niezależnie od wartości korzyści, która nie jest już wyznacznikiem dopuszczalności jej uruchomienia[25]. W efekcie podatnicy pozostają obarczeni wysokim ryzykiem podatkowym związanym z możliwością w zasadzie nieograniczonego podważenia skutków podatkowych ich transakcji[26]. Ryzyko to jest szczególnie zauważalne na

---

[20] A. Justyńska, *op. cit.*, s. 19–21.

[21] A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli* — Ave Caesar morituri te salutant, „Przegląd Podatkowy" 2019, nr 10, s. 19–20.

[22] M. Guzek, M. Stefaniak, *op. cit.*, s. 23.

[23] A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 19–20.

[24] Por. Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego — uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, „Palestra" 2004, nr 5–6, s. 13.

[25] H. Dzwonkowski, *Art. 119b*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, nb 2, http://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teoboobqxalruha4tmnzqhe2q (dostęp: 13.01.2020).

[26] J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych — dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2019, s. 193.

© for this edition by CNS

etapie planowania przyszłych transakcji oraz potencjalnych działań restrukturyzacyjnych.

Skala wątpliwości związanych z treścią i zakresem klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, jak również wykorzystanie w jej konstrukcji wielu pojęć nieostrych, podlegających w zasadzie dyskrecjonalnej interpretacji organu podatkowego, sprawia, że podatnicy powinni być zainteresowani poszukiwaniem instrumentów umożliwiających zminimalizowanie skali związanego z tym ryzyka.

Opinie zabezpieczające

Rozwiązaniem takim powinno być pozyskanie opinii zabezpieczającej. Jednocześnie z przywróceniem do polskiego prawa podatkowego klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji opinii zabezpieczającej jako instrumentu służącego do potwierdzenia, że czynności zamierzone lub przedsięwzięte przez podatnika nie wypełniają znamion unikania opodatkowania. Z założenia instytucja opinii zabezpieczających ma realizować postulaty Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. akt K 4/03[27].

Każdy zainteresowany może zwrócić się do Szefa KAS o wydanie opinii zabezpieczającej (art. 119w § 1 i 3 OP). Opinie zabezpieczające mają wiele cech wspólnych z interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego, służąc subsumpcji opisywanej przez podatnika czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej (art. 119w § 3 OP) do przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania[28]. Charakter ten zdaje się prezentować sam ustawodawca, wskazując, że opinie zabezpieczające mają umożliwiać podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których zastosowanie może znaleźć klauzula ogólna — przez ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna jest nadużyciem swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniających zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania[29].

Jednak w opiniach zabezpieczających, inaczej niż w interpretacjach indywidualnych, nie tylko dochodzi do wykładni przepisów prawa podatkowego, lecz także ocenia się możliwość zastosowania przeciwko podatnikowi klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając stronę gospodarczą działań podatnika oraz wzajemne powiązania między oczekiwanymi przez podatnika korzyściami

[27] M. Jamroży *et al*., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania — kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, Gdańsk 2016, s. 41.

[28] M. Ślifirczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo" 2018, nr 1, s. 66–78.

[29] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu VIII kadencji nr 367, s. 5–6.

© for this edition by CNS

ekonomicznymi, gospodarczymi i podatkowymi[30]. Pozyskanie przez podatnika opinii zabezpieczającej wyłączy możliwość zastosowania wobec niego klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania — w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylenia lub zmiany opinii zabezpieczającej (art. 119b § 1 pkt 2 OP). Uzyskanie przez podatnika opinii zabezpieczającej będzie przejawem potwierdzenia legalności czynności i jej zgodności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej[31].

Opinie zabezpieczające wydawane są wyłącznie na wniosek podatnika, zawierający elementy wskazane w art. 119x § 1 OP. Wśród obligatoryjnych elementów wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej znalazła się konieczność wskazania ekonomicznego i gospodarczego uzasadnienia czynności objętych wnioskiem oraz precyzyjnego określenia korzyści (zarówno podatkowych, jak i pozostałych), które są lub mają być ich rezultatem[32]. Wniosek może zawierać dodatkową dokumentację dotyczącą czynności, taką jak umowy, uchwały lub projekty związane z podejmowanymi lub planowanymi działaniami[33].

Jak widać, inaczej niż w kwestii interpretacji indywidualnych, zawartość wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej będzie wymagała od zainteresowanego przedstawienia znacznie większej ilości informacji oraz uwzględnienia w swojej argumentacji nie tylko kwestii prawnych, lecz także gospodarczych (ekonomicznych)[34]. Analiza orzecznictwa Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazuje przy tym, że gwoli swej skuteczności zawarte we wniosku informacje i okoliczności powinny być zaprezentowane w sposób precyzyjny i dopracowany i w miarę możliwości zawierać dokładne analizy ekonomiczne potwierdzające zasadność każdego etapu czynności poddawanych ocenie tego organu[35].

Przedstawione przez wnioskodawcę okoliczności w procesie wydawania opinii zabezpieczającej poddawane są nie tylko krytyce organu od strony prawnej, lecz także w zakresie faktycznego i ekonomicznego charakteru podejmowanych czynności[36]. Skoro zaś zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będzie wiązało się z koniecznością weryfikacji okoliczności o charakterze prawno-gospodarczym, których sformułowanie będzie częstokroć nastręczało trud-

---

[30] B. Dauter, *Art. 119w*, [w:] *Ordynacja podatkowa*…, nt. 8, https://sip.lex.pl/#/commentary/587744726/591820 (dostęp: 13.01.2020).

[31] R. Bernat, *op. cit.*, s. 19.

[32] *Ibidem*, s. 19–20.

[33] Ł. Matusiakiewicz, *Opinie zabezpieczające przed stosowaniem przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania*, LEX 2016.

[34] D. Gajewski *et al.*, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018, s. 107–108.

[35] M. Gumola, *MF przeciw sztucznym transakcjom — wnioski z odmowy wydania opinii zabezpieczającej*, LEX 2017.

[36] G. Kujawski, *Opinie zabezpieczające*, [w:] G. Kujawski, *Klauzula generalna*…, nt. 1–8, https://sip.lex.pl/#/monograph/369403581/335356 (dostęp: 13.01.2020).

© for this edition by CNS

ności[37], podatnicy powinni poszukiwać rozwiązań pozwalających na pozyskanie pewności prawnej w tym obszarze.

Należy podkreślić, że pozyskanie opinii zabezpieczającej będzie jedynym właściwym trybem oceny zgodności działań podatnika z przedmiotem i celem ustawy podatkowej w kontekście klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania[38]. Podatnicy nie będą mogli szukać tu ochrony, na przykład występując z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej[39].

Co ciekawe, w procesie wydawania opinii zabezpieczającej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może nie tylko zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości (art. 119x § 4 OP). Regulacje nie precyzują jednak, w jakich okolicznościach organ może uznać za wystarczające żądanie wyjaśnień, a w jakich powinien zdecydować się na zorganizowanie spotkania[40].

Opinia zabezpieczająca może być tylko pozytywna, albowiem w razie uznania, że do opisanej we wniosku czynności może znaleźć zastosowanie klauzula ogólna, organ odmówi jej wydania[41]. Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności (art. 119za OP):

1. wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek;
2. ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a;
3. pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Zasadniczą treść opinii zabezpieczającej będzie oczywiście tworzyła ocena, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a[42]. Uwzględniając, że Szef KAS wydaje opinię zabezpieczającą, wyłącznie jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności dowodzą, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie powinny znaleźć zastosowania (art. 119y § 1 OP) — otrzymanie opinii przez podatnika będzie jednoznaczne z potwierdzeniem, że w ocenie organu podatkowego czynność ta nie jest chęcią unikania opodatkowania, co przełoży się na uzyskanie przez podatnika ochrony przejawiającej się w niemożności zastosowania w stosunku do niego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu

---

[37] M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 66–78.

[38] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 kwietnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Kr 181/17.

[39] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Kr 201/17.

[40] M. Jamroży *et al.*, *op. cit.*, s. 41–42.

[41] H. Dzwonkowski, *Art. 119y*, [w:] *Ordynacja podatkowa*…, nb 2, http://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teoboobqxalruha4tmnzsgy3a (dostęp: 13.01.2020).

[42] H. Dzwonkowski, *Art. 119za*, [w:] *Ordynacja podatkowa*…, nb 2, http://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teoboobqxalruha4tmnzsgy3a (dostęp: 13.01.2020).

© for this edition by CNS

do czynności, której dotyczy opinia zabezpieczająca, zarówno gdy czynność ta zostanie dokonana przed, jak i po uzyskaniu opinii[43].

Opinia zabezpieczająca (do momentu jej uchylenia lub zmiany) zapewni zatem podatnikowi bezpieczeństwo przed skutkami wydania decyzji o zastosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w zakresie zbliżonym do pozyskania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego[44]. Tym samym jej wykorzystanie będzie mogło mieć podstawowe znaczenie w procesie zarządzania ryzykiem podatkowym.

Wykorzystanie opinii zabezpieczającej w procesie zarządzania ryzykiem podatkowym

Ryzyko podatkowe jest elementem ryzyka związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą[45] — możliwością poniesienia w przyszłości wydatku (kosztu, straty), wynikającej z nieprawidłowości funkcjonowania podatnika w sferze prawa podatkowego[46].

Podatnicy mają zdecydowany wpływ na skalę i wysokość tego ryzyka i mogą je skutecznie ograniczać lub nawet wyłączać, podejmując decyzje i realizując działania prowadzące do osiągnięcia przez dany podmiot akceptowalnego poziomu ryzyka. Proces ten nazywany jest zarządzaniem ryzykiem podatkowym[47]. Zarządzanie ryzykiem podatkowym rozumiane jest jako podejmowany w granicach prawa celowy, świadomy i stały proces zmierzający do świadomego i nieprzerwanego diagnozowania i kontrolowania ryzyka podatkowego[48].

Jako przykłady instrumentów umożliwiających minimalizację ryzyka podatkowego w doktrynie wskazuje się między innymi pozyskiwanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego i zawieranie uprzednich porozumień cenowych[49], jak też sporządzanie dokumentacji cen transferowych[50] czy wdrażanie procedur

---

[43] D. Gajewski *et al.*, *op. cit.*, s. 109.

[44] G. Liszewski, *Art. 119b*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Warszawa 2019, https://sip.lex.pl/#/commentary/587760018/598044 (dostęp: 13.01.2020).

[45] O. Jędruszek, A. Łukaszewicz-Obierska, J. Ziobrowski, *Ryzyko podatkowe*, [w:] *eidem*, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Warszawa 2013, https://sip.lex.pl/#/monograph/3692838-00/7 (dostęp: 13.01.2020).

[46] K. Biernacki, *Ryzyko podatkowe i instrumenty jego minimalizacji w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin — Polonia. Sectio H" 51, 2017, nr 5, s. 19–21.

[47] *Zarządzanie ryzykiem*, red. K. Jajuga, Warszawa 2009, s. 15.

[48] M. Kaniewska-Środecka, *op. cit.*, s. 263–264.

[49] E. Kotowska, *Ryzyko podatkowe w działalności gospodarczej i niektóre metody jego ograniczenia*, „Zarządzanie. Teoria i Praktyka" 2011, nr 1 (3), s. 41–52.

[50] K. Knapik, A. Widawska, *Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem podatkowym*, „Monitor Podatkowy" 2011, nr 6, s. 20–23.

© for this edition by CNS

wewnętrznych oraz zwiększanie wiedzy i kompetencji pracowników[51]. W ocenie autora do grona tego należy zaliczyć pozyskanie przez podatnika opinii zabezpieczającej jako narzędzie służące realizacji funkcji ochronnej w obszarze prawa podatkowego[52]. Przeprowadzona wcześniej analiza pozwala na postawienie tezy, że opinia zabezpieczająca może być skutecznym instrumentem ochronnym dla podatników mających wątpliwości, czy ich działania nie podlegają ogólnej klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania[53].

Pozyskanie opinii zabezpieczającej będzie istotnym środkiem służącym do zarządzania ryzykiem podatkowym na etapie sterowania ryzykiem, pojmowanym jako podejmowanie działań i decyzji dostosowujących poziom ryzyka do poziomu akceptowalnego przez dany podmiot[54]. Opinie zabezpieczające nabierają szczególnego znaczenia dla sterowania ryzykiem podatkowym, jeżeli podatnik wystąpi o jej pozyskanie przed dokonaniem planowanej czynności. Albowiem wystąpienie przez podatnika z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej będzie przekładać się na zmniejszenie ryzyka podatkowego niezależnie od tego, czy podatnik otrzyma opinię, czy też organ odmówi jej wydania.

Stanie się tak, gdyż organ podatkowy również przy odmowie wydania opinii dokona oceny czynności w kontekście unikania opodatkowania, przedstawiając argumenty przemawiające przeciwko jej wydaniu[55]. Informując o odmowie wydania interpretacji indywidualnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskaże podatnikowi, jakie okoliczności wpływają na ryzyko zastosowania do tej czynności klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, częstokroć wskazując nawet, jakie skutki podatkowe zostałyby wywiedzione w danej sytuacji, gdyby klauzula została zastosowana[56]. Dzięki temu podatnik byłby w stanie z wyprzedzeniem — i bez ryzyka — dokonać modyfikacji przyjętych wcześniej założeń w celu eliminacji z czynności tych jej elementów, które zostały podważone przez organ w związku z odmową wydania opinii zabezpieczającej.

Jeśli podatnik pozyska opinię zabezpieczającą, jej wpływ na minimalizację ryzyka podatkowego wydaje się oczywisty, skoro pozwoli to podatnikowi ustrzec się

---

[51] D. Gajewski, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym holdingów międzynarodowych*, „Monitor Podatkowy" 2016, nr 6, s. 23–25.

[52] D. Gajewski *et al.*, *op. cit.*, s. 93.

[53] M. Majczyna, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z Ordynacji podatkowej a VAT*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, https://sip.lex.pl/#/monograph/369418674/333862 (dostęp: 13.01.2020).

[54] M. Kaniewska-Środecka, *op. cit.*, s. 266–267.

[55] Wskazuje na to dotychczasowa praktyka wydawania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji dotyczących odmowy wydania opinii zabezpieczającej, między innymi: Informacja Szefa KAS dotycząca odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 sierpnia 2019 roku, znak DKP1.8011.4.2019; Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS z dnia 22 maja 2017 roku, znak 145398/K.

[56] Por. m.in. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS z dnia 19 grudnia 2017 roku, znak 147798/K.

© for this edition by CNS

przed zastosowaniem wobec niego klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania[57]. Wówczas pozyskanie opinii zabezpieczającej da podatnikowi gwarancję, że zamierzone lub dokonane przez niego czynności nie będą kwestionowane przez organy prawa podatkowego.

W ujęciu zewnętrznym znaczny wpływ na kształtowanie treści czynności podatników może mieć fakt, że opinie zabezpieczające podlegają opublikowaniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 119zda § 1 OP). Dzięki temu podatnicy będą mogli — tak jak teraz w odniesieniu do interpretacji indywidualnych — weryfikować rozstrzygnięcia u innych podatników w podobnych sprawach. Mianowicie Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdził już między innymi dopuszczalność następujących czynności:

1. połączenia spółek[58];
2. obniżenia stawek amortyzacyjnych niektórych/wybranych środków trwałych w okresie korzystania pomocy publicznej[59];
3. restrukturyzacji zadłużenia finansowego z tytułu udzielonego kredytowania[60]; czy
4. świadczenia pieniężnego uzyskiwanego przez pracownika z tytułu zawartej z pracodawcą „umowy uczestnictwa w wyniku sklepu"[61].

Niestety na atrakcyjność omawianego instrumentu dla podatników istotnie wpływa jego cena. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 tysięcy złotych, którą należy uiścić w terminie siedmiu dni od dnia złożenia wniosku, opłata zaś od wspólnego wniosku zainteresowanych zwiększa się o 5000 złotych od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego (art. 119zc § 1 OP). Słusznie wskazuje się, że wysoka opłata może odstraszać podatników i być istotną przeszkodą w rozpowszechnianiu się instytucji pozyskiwania opinii zabezpieczających[62].

Pozostaje mieć nadzieję, że ustawodawca uwzględni krytyczne głosy wśród przedstawicieli doktryny[63] i dokona obniżenia wysokości opłaty od wniosku o uzyskanie opinii zabezpieczającej, aby zwiększyć zainteresowanie podatników tym rozwiązaniem. Bez wątpienia opinie zabezpieczające mogą i powinny mieć

---

[57] H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania — zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy" 2016, nr 7, s. 14.

[58] Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 26 września 2019 roku, znak DKP1.8011.7.2019.

[59] Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 19 grudnia 2019 roku, znak 167198/K.

[60] Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 27 sierpnia 2018 roku, znak 155638/K.

[61] Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 30 stycznia 2018 roku, znak 149398/K.

[62] H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 13.

[63] L. Etel, *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania — zagadnienia wybrane*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 34–35.

© for this edition by CNS

szerokie zastosowanie w procesach zarządzania ryzykiem podatkowym przez polskich podatników.

Podsumowanie

Ponowne wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania doprowadziło do zwiększenia zakresu ryzyka podatkowego polskich podatników o ryzyko uznania dokonywanych przez nich czynności za zmierzające do unikania opodatkowania.

Uruchomienie wobec podatnika klauzuli ogólnej będzie łączyło się z pozbawieniem dokonanej czynności związanych z nią skutków podatkowych, w miejsce których organ podatkowy określi podatnikowi skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej lub gdyby czynności w ogóle nie dokonano. Ryzyko to jest tym większe, że regulacje dotyczące klauzuli ogólnej odwołują się do licznych pojęć nieostrych, co utrudnia ich jednoznaczną interpretację przez podatników na etapie planowania czynności.

Instrumentem, który może posłużyć podatnikom do ochrony ich interesów w tym obszarze, mogą być opinie zabezpieczające. Opinie zabezpieczające, wydawane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, podobnie jak interpretacje indywidualne będą zapewniały podatnikowi ochronę przed zastosowaniem wobec niego klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania tak długo, aż opinia nie zostanie uchylona lub zmieniona.

Dzięki skali zapewnianej ochrony opinie zabezpieczające mogą zatem zostać z powodzeniem wykorzystane w procesie zarządzania ryzykiem podatkowym, zwłaszcza na etapie nim sterowania. Podatnicy powinni decydować się na wystąpienie o ich uzyskanie wszędzie tam, gdy podejmowane czynności będą wiązały się z pozyskiwaniem istotnych korzyści podatkowych, a co za tym idzie — z ryzykiem uznania tych działań za unikanie opodatkowania.

Niestety, na przeszkodzie większej popularności wskazanej instytucji stoi wysoka opłata, jaka powinna być uiszczona za jej pozyskanie, wynosząca aż 20 tysięcy złotych. Należy mieć nadzieję, że ustawodawca nie pozostanie głuchy na głosy podatników i przedstawicieli doktryny i zdecyduje się na urealnienie wysokości opłaty, aby zwiększyć popularność tej tak przydatnej do minimalizacji ryzyka podatkowego instytucji.

Bibliografia

Bartosiewicz A., *„Agresywna optymalizacja podatkowa" a odpowiedzialność karna skarbowa*, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 9.

Bernat R., *Charakter prawny klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Studia Prawnicze KUL" 2016, nr 4.

© for this edition by CNS

Biernacki K., *Ryzyko podatkowe i instrumenty jego minimalizacji w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin — Polonia. Sectio H" 51, 2017, nr 5.

Etel L., *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania — zagadnienia wybrane*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.

Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania — zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy" 2016, nr 7.

Gajewski D., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym holdingów międzynarodowych*, „Monitor Podatkowy" 2016, nr 6.

Gajewski D. *et al*., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018.

Glumińska-Pawlic J., Kubista B., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania — analiza prawno-podatkowa i ekonomiczna. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe*, „Analizy i Studia CASP" 2017, nr 1.

Gomułowicz A. *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli* — Ave Caesar morituri te salutant, „Przegląd Podatkowy" 2019, nr 10.

Gumola M., *MF przeciw sztucznym transakcjom — wnioski z odmowy wydania opinii zabezpieczającej*, LEX 2017.

Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy" 2016, nr 11.

Jamroży M. *et al*., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania — kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, Gdańsk 2016.

Jankowski J., *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych — dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2019.

Jędruszek O., Łukaszewicz-Obierska A., Ziobrowski J., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Warszawa 2013, https://sip.lex.pl/#/monograph/3692838-00/7 (dostęp: 13.01.2020).

Justyńska A., *Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym a ochrona praw podatników*, „Monitor Podatkowy" 2019, nr 3.

Kaniewska-Środecka M., *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, Warszawa 2017.

Knapik K., Widawska A., *Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem podatkowym*, „Monitor Podatkowy" 2011, nr 6.

Kotowska E., *Ryzyko podatkowe w działalności gospodarczej i niektóre metody jego ograniczenia*, „Zarządzanie. Teoria i Praktyka" 2011, nr 1 (3).

Krywan T., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania — zmiany w Ordynacji podatkowej*, LEX 2016.

Kubista B., *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania?*, [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2016.

Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Warszawa 2017, https://sip.lex.pl/#/monograph/369403581/335354 (dostęp: 13.01.2020).

Kukulski Z., Wojciechowski B., *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego — uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, „Palestra" 2004, nr 5–6.

Majczyna M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z Ordynacji podatkowej a VAT*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, https://sip.lex.pl/#/monograph/369418674/333862 (dostęp: 13.01.2020).

Matusiakiewicz Ł., *Opinie zabezpieczające przed stosowaniem przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania*, LEX 2016.

Matusiakiewicz Ł., *Zakres uprawnień organu podatkowego do oceny skutków czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa podatkowego, w tym w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej — omówienie orzecznictwa*, LEX 2016.

© for this edition by CNS

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, http://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teoboobqxalruha4tmnzqhe2q (dostęp: 13.01.2020).
Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. S. Babiarz, Warszawa 2019, https://sip.lex.pl/#/commentary/587744726/591820 (dostęp: 13.01.2020).
Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, Warszawa 2019, https://sip.lex.pl/#/commentary/587760018/598044 (dostęp: 13.01.2020).
Siwiński M., *Zasady stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (klauzula obejścia prawa)*, „Doradca Podatkowy" 2017, nr 7.
Szalbierz P., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Warszawa 2019.
Ślifirczyk M., *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo" 2018, nr 1.
Zarządzanie ryzykiem, red. K. Jajuga, Warszawa 2009.

Orzeczenia sądów oraz akty administracji

Informacja Szefa KAS dotycząca odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 sierpnia 2019 roku, znak DKP1.8011.4.2019.
Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS z dnia 22 maja 2017 roku, znak 145398/K.
Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS z dnia 19 grudnia 2017 roku, znak 147798/K.
Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 26 września 2019 roku, znak DKP1.8011.7.2019.
Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 19 grudnia 2019 roku, znak 167198/K.
Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 27 sierpnia 2018 roku, znak 155638/K.
Opinia zabezpieczająca Szefa KAS z dnia 30 stycznia 2018 roku, znak 149398/K.
Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. akt K 4/03, Dz.U. z 2004 r. Nr 122, poz. 1288.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 kwietnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Kr 181/17, LEX nr 2323547.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Kr 201/17, LEX nr 2323594.

© for this edition by CNS