

XI TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO 13-14 marca 2026 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu,
ul. Bojarskiego 3
(konferencja stacjonarna z transmisją)



Prelegenci – edycja 2026 r.:

Magdalena Balcerzak-Klich (Crido), **Radosław Baraniewicz** (PwC), **Robert Brochocki** (RCL), **prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.** (UMK/UJ), **dr Michał Bernat** (Dentons; UW), **Emil Chojnacki** (MF), **Jarosław Dziewa** (Dziewa & Rutyna), **dr Agnieszka Franczak** (UJ), **Marek Gizicki** (Deloitte), **Michał Goj** (EY), **Karol Grzybowski** (Kancelaria Prezesa RM), **dr Jakub Jankowski** (MF), **dr Piotr Karwat** (SGH, RS Legal), **dr Mikołaj Kondej**, **Robert Krasnodębski**, **dr Filip Majdowski** (EY), **dr Jacek Matarewicz** (Zimny Matarewicz), **Tomasz Michalik** (MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy), **Mirosław Michna** (KPMG), **Małgorzata Militz** (GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy sp. kom.), **dr hab. Wojciech Morawski**, **prof. UMK**, **dr Jarosław Neneman** (MF), **Lidia Niewiadomska** (MF), **Andrzej Nikończyk**: (KNDP), **Artur Nowak** (DZP), **Jakub Warnieło** (MDDP), **Łukasz Pepliński** (MF), **dr Ewa Prejs** (UMK), **Wojciech Pławiak** (LITIGATO), **dr Jowita Pustuł** (UJ), **dr hab. Beata Rogowska-Rajda** (MF/UW), **Tomasz Rolewicz** (Grant Thornton), **Alicja Sarna** (CRIDO), **Jarosław Szatański** (MF), **Paweł Tomczykowski** (Kancelaria Tomczykowski Tomczykowska), **Adam Wacławczyk** (Deloitte), **dr hab. Adam Zalaśński**

Organizatorzy:

Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydział Prawa i Administracji UMK

Towarzystwo Naukowe w Toruniu

<https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/xi-torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>

Spis treści

Zaproszenie na konferencję.....	4
Program konferencji.....	5
Piątek 13 marca 2026 r.	8
Sesja I	8
Nic nie może przecież wiecznie trwać ... o przedawnieniu podatkowym – dr Jarosław Neneman.....	8
Sprint czy maraton? Podsumowanie roku deregulacyjnych zmagania – Karol Grzybowski	8
Deregulacja – epizod czy systemowa konieczność? - Robert Brochocki	8
Sesja II Podatki dochodowe	9
A) Pracodawca/pracownik – problemy w podatkach dochodowych	10
GAAR a programy motywacyjne oparte na akcjach fantomowych – Marek Gizicki (Deloitte)	10
Home-office a stały zakład pracodawcy – dr Filip Majdowski (EY)	14
B) Koszty uzyskania przychodów	18
Ciąg dalszy problemów z potrąceniem w prawie podatkowym - potrącenie a koszty uzyskania przychodów – dr Jowita Pustuł (UJ)	18
Koszty poniesione przy nabywaniu udziałów a źródła przychodów – dr Piotr Karwat (SGH, RS Legal).....	21
Amortyzacja w spółce nieruchomościowej - Jarosław Szatański (MF)	25
Sesja III - Problemy proceduralne.....	31
Kontrola podatnika – tak, ale z gwarancjami ochrony praw podatnika – dr Agnieszka Franczak (UJ)	32
Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w toku wymiarowego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej, w których podatnik ustanowił pełnomocnika - Artur Nowak (Domański Zakrzewski Palinka).....	32
Odmowa wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach a decyzja nieostateczna – Robert Krasnodębski.....	37
Odmowa wznowienia postępowania po wyroku TS UE w sprawie Adjak, odpowiedzialność członka zarządu – Jakub Warnieło (MDDP)	40
Sobota 14 marca 2026 r.	43
śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście	43
A) Czy istnieją jeszcze zasady w zdigitalizowanym prawie podatkowym? - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ), dr Mikołaj Kondej.....	43
B) <i>In dubio pro tributario, ugody podatkowe, odpowiedzialność osób trzecich ... - zmiany prawa podatkowego w poszukiwaniu balansu między interesem podatnika a interesem publicznym</i> - dr hab. Beata Rogowska-Rajda (Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego MF/UW; Łukasz Pepliński (MF), dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK;.....	43

C) <i>Wyroki sądów krajowych w sprawach europejskich – bez kierowania pytań do TSUE</i> – dr hab. Adam Zalaśński/dr Izabela Andrzejewska-Czernek	43
D) <i>Czy deregulacja ma sens? Odpowiadamy, zanim zrobi to historia</i> – Alicja Sarna (CRIDO), Karol Grzybowski (KPRM), Robert Brochocki (RCL)	43
Sesja IV - VAT.....	44
A) Wokół nieruchomości w VAT.....	45
<i>Granice profesjonalnego obrotu nieruchomościami - doradca podatkowy Jarosław</i> <i>Dziewa, Kancelaria Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna” sp.j.</i>	45
<i>Małżeństwo jako jeden podatnik VAT przy zbyciu nieruchomości wspólnej – dr Jacek</i> <i>Matarewicz (Zimny Matarewicz)</i>	49
<i>Odliczenie podatku VAT w kontekście transakcji pomocniczych (finansowych oraz</i> <i>nieruchomościowych) na tle orzecznictwa unijnego i krajowego – dr Michał Bernat</i> <i>(Dentons; UW).....</i>	53
B) VAT – problemy z wyrokami TSUE c.d.	57
<i>Czterech to to samo, co trzech - jak opodatkować dostawy w dłuższych łańcuchach -</i> <i>Małgorzata Militz, doradca podatkowy (partner GWW Ładziński, CmoCh i Wspólnicy</i> <i>sp. kom.).....</i>	57
<i>Wpływ korekt marży na rozliczenie VAT - Tomasz Michalik (MDDP Michalik Dłuska</i> <i>Dziedzic i Partnerzy).....</i>	61
<i>Interpretacja zgodna z wyrokiem NSA, ale sprzeczna z orzecznictwem TSUE – czy</i> <i>zawsze można wierzyć wyrokom NSA? – Tomasz Rolewicz (Grant Thornton)</i>	65
Sesja V - Oprocentowanie nadpłaty i podatki dochodowe.....	69
Oprocentowanie nadpłaty przy WHT - Magdalena Balcerzak-Klich (Crido).....	70
Przepisy	72
<i>Oprocentowanie zwrotu VAT za okres weryfikacji jego zasadności – Wojciech Pławiak</i> <i>(LITIGATO)</i>	74
<i>Interpretacja płatnika – nadpłata podatnika bez oprocentowania – Michał Goj (EY)</i>	79
B) Podatki dochodowe – cd.	82
Zwolnienie podatkowe odbiorcy dywidendy a WHT– Radosław Baraniewicz (PwC) .	82
<i>Przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę z o.o. a wypłata</i> <i>wcześniejszego zysku) – Adam Waclawczyk (Deloitte).....</i>	86
<i>Zwolnienie zagranicznych funduszy zagranicznych inwestycyjnych w świetle</i> <i>swobody przepływu kapitału – dr Jakub Jankowski (MF)</i>	90
Prelegenci	94
Sprawy organizacyjne	104
Piątek - uroczysta kolacja	118
Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych.....	119
Rabat 25%.....	121

Zaproszenie na konferencję

Katedra Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz Towarzystwo Naukowe w Toruniu zapraszają na kolejną konferencję poświęconą orzecznictwu w sprawach podatkowych.

X TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

dnia 13-14 marca 2026 r.

**Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu
ul. Bojarskiego 3 Toruń**

Skoro zaczyna się rok 2026, to warto – jak co roku – przyjrzeć się, co ciekawego wydarzyło się w orzecznictwie podatkowym w 2025 r. Formuła konferencji nie zmienia się od lat i nadal polega na prezentacji i analizie najważniejszych oraz najbardziej reprezentatywnych orzeczeń sądów i trybunałów, dotyczących problematyki podatkowej, zapadłych w roku ubiegłym, ale ze znaczącym dodatkiem. W tym roku więcej będziemy rozmawiać o zmianach prawa, i to o zmianach, które na pewno budzą emocje, nawet gdy zgadzamy się, że są konieczne. Konferencję rozpocznie wystąpienie dr Jarosława Nenemana (podsekretarza stanu w MF), który odniesie się do problemu przedawnienia zobowiązań podatkowych i konieczności poprawienia tej budzącej mnóstwo problemów regulacji. Kolejny problem to deregulacja, zarówno ta, którą już przeszliśmy i regulacja 2.0, w którą powoli wchodzimy. Będą to tematy wystąpień Pana Karola Grzybowskiego (podsekretarza stanu w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów) oraz Pana Roberta Brochockiego (Wiceprezesa Rządowego Centrum Legislacji).

Oprócz tradycyjnego omawiania najciekawszych orzeczeń z poprzedniego roku proponujemy dyskusję na dwa „tematy dużego kalibru”: przedawnienie i fundacje rodzinne. Porozmawiamy o dotychczasowym orzecznictwie, problemach, pomysłach na zmiany. Jak zwykle drugiego dnia konferencji odbędą się też kameralne śniadania podatkowe, a podczas kolacji 13 marca 2026 r. ogłoszone zostaną wyniki konkursu na najlepszą pracę magisterską TAX EVEREST.

Zachęcamy Państwa do zapoznania się bogatym archiwum konferencji: <https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>), co pozwoli Państwu „poczuć” jej specyfikę. Prosimy też o zapoznanie się z informacją o przebiegu konferencji i dokonanie wyboru śniadania podatkowego, podczas którego będzie można podyskutować w kameralnej atmosferze o wybranych problemach prawa podatkowego.

Liczymy na aktywny udział w dyskusjach w ramach konferencji i podczas kolacji w Sali Mieszczańskiej Ratusza Staromiejskiego w Toruniu (obecnie: Muzeum Okręgowe w Toruniu). Wszystkie wydarzenia odbywają się w miejscach idealnie skomunikowanych transportem zbiorowym – naprawdę w Toruniu samochód jest tylko problemem.

Współorganizatorem konferencji jest Towarzystwo Naukowe w Toruniu, najstarsza organizacja naukowa na Pomorzu (<http://www.tnt.torun.pl/pl/>). Konferencja nie jest sponsorowana przez nikogo – chcemy, aby było to akademickie, niezależne spotkanie osób, które chcą podyskutować o orzecznictwie podatkowym. Jak co roku umożliwiamy Państwu udział w konferencji również w formie on-line (już drugi rok transmisję organizuje profesjonalna firma zewnętrzna). Stacjonarnie po raz pierwszy spotykamy się w przebudowanym audytorium A – wreszcie mamy wygodne miejsca do siedzenia.

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK
Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK
Kierownik Naukowy Konferencji

Więcej informacji o konferencjach Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego:

<https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>

Program konferencji



XI TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

13-14 marca 2026 r.

**Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu, ul. Bojarskiego 3
(konferencja stacjonarna z transmisją)**

Piątek 13 marca 2026

11.30-12.00 Rejestracja uczestników/kawa na powitanie/ 12.00 **Rozpoczęcie** Dziekan WPiA UMK prof. dr hab. Maciej Serowaniec; kierownik Katedry Prawa Finansów publicznych – dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Sesja I

Nic nie może przecież wiecznie trwać ... o przedawnieniu podatkowym - dr Jarosław Neneman (podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów)

Sprint czy maraton? Podsumowanie roku deregulacyjnych zmagania - Karol Grzybowski (podsekretarz Stanu - Kancelaria Prezesa Rady Ministrów)

Deregulacja – epizod czy systemowa konieczność? - Robert Brochocki (Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji)

dyskusja

13.30- 14.00 Obiad

14.00 – 16.00 Sesja II Podatki dochodowe

A) Pracodawca/pracownik – problemy w podatkach dochodowych

- GAAR a programy motywacyjne oparte na akcjach fantomowych (wyroki NSA z 13.06.2025 r., II FSK 1286–1288/22 oraz II FSK 1235/22) – Marek Gizicki (Deloitte)

- home office a stały zakład pracodawcy (wyrok NSA z 19.02.2025 r., II FSK 609/22, wyrok NSA z 28.10.2025 r., II FSK 163/23) – dr Filip Majdowski (EY) - **dyskusja**

B) Koszty uzyskania przychodów

- ciąg dalszy problemów z potrąceniem w prawie podatkowym - potrącenie a koszty uzyskania przychodu (wyrok NSA z 4.12.2025, II FSK 299/23) – dr Jowita Pustuł (UJ)

- amortyzacja w spółce nieruchomościowej (wyroki NSA z 28.01.2025 r., II FSK 788/23; II FSK 789/23; II FSK 1086; II FSK 1652/23, z 3.04.2025, II FSK 756/23) – Jarosław Szatański (MF) – **dyskusja/przerwa na kawę**

- koszty poniesione przy nabywaniu udziałów a źródła przychodów (wyrok NSA z 17.07.2025 r., II FSK 173/25) – dr Piotr Karwat

16.15-17.45 Sesja III Problemy proceduralne

- kontrola podatnika – tak, ale z gwarancjami ochrony praw podatnika (wyrok ETPC z 6.02.2025 r., 36617/18, ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. I INNI v. WŁOCHY) – dr Agnieszka Franczak (UJ)

- zaświadczenie o niezaleganiu z podatkami a decyzja nieostateczna (wyrok NSA z 23.04.2025, I FSK 2462/21) – Robert Krasnodebski

- doręczenie zarządzenia zabezpieczenia (uchwała NSA z 16.06.2025, III FPS 1/25) – Artur Nowak (DZP)

- odmowa wznowienia postępowania po wyroku TS UE w sprawie Adjak, odpowiedzialność członka zarządu (wyrok NSA z 10.12.2025 r., III FSK 832/25) – Jakub Warnieło (MDDP) - **dyskusja**

Ok. 17.45: dyskusja na koniec dnia: Zmiany w przedawnieniu zobowiązań podatkowych – kluczowe dylematy - Robert Brochocki (RCL), Emil Chojnacki (MF), Mirosław Michna (KPMG), dr Jacek Matarewicz (Zimny Matarewicz); prowadzenie Alicja Sarna (CRIDO)

20:30 – 23.30 uroczysta kolacja – Ratusz Staromiejski

W czasie kolacji: wręczenie nagród w konkursie na najlepszą pracę magisterską z zakresu problematyki podatkowej - **Tax Everest** (organizatorzy: **MDDP** oraz **UMK** - <http://www.taxeverest.pl/>)

sobota 14 marca 2026 r. 08:00-9.45 śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście

A) Czy istnieją jeszcze zasady w zdigitalizowanym prawie podatkowym? - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ), dr Mikołaj Kondej); miejsce: Sala Bankietowo-Szkoleniowa Chleb i Wino przy ul. Strumykowej 15;

B) In dubio pro tributario, ugody podatkowe, odpowiedzialność osób trzecich ... - zmiany prawa podatkowego w poszukiwaniu balansu między interesem podatnika a interesem publicznym - dr hab. Beata Rogowska-Rajda (Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego MF/UW; Łukasz Pepliński (MF), dr hab.

10.30-12.30 Sesja IV VAT

A) Wokół nieruchomości w VAT

- granice profesjonalnego obrotu nieruchomościami (wyrok NSA z 04.02.2025, I FSK 1422/21) – Jarosław Dziewa

- małżeństwo jako jeden podatnik VAT przy zbyciu nieruchomości wspólnej (wyrok TSUE z 3.04.2025 r., C-213/24, E.T. przeciwko Dyrektorowi IAS we Wrocławiu) – dr Jacek Matarewicz (Zimny Matarewicz)

B) VAT – problemy z wyrokami TSUE c.d.

- czterech to samo, co trzech - jak opodatkować dostawy w dłuższych łańcuchach (wyrok T-646/24, MS KLJUČAROVCI) – Małgorzata Militz (GWW)
- ceny transferowe a VAT (wyrok TSUE z 4.09.2025, C-726/23, SC Arcomet Towercranes SRL) – Tomasz Michalik (MDDP)

Ok. 12.30-13.00 Obiad

13.00 – 16.00 Sesja V - Oprocentowanie nadpłaty i podatki dochodowe

A) Oprocentowanie nadpłaty

- oprocentowanie nadpłaty przy WHT (wyrok NSA z 30.05.2025 r., II FSK 202/25) – Magdalena Balcerzak-Klich (Crido)
- oprocentowanie zwrotu VAT za okres weryfikacji jego zasadności (wyrok NSA z 18.06.2025, I FSK 521/22) – Wojciech Pławiak (Litigato)

B) Podatki dochodowe – cd.

- zwolnienie podatkowe odbiorcy dywidendy a WHT (wyrok NSA z 30.05.2025, II FSK 1518/24) – Radosław Baraniewicz (PwC)

- przekształcenie JDG w spółkę z o.o. i traktowanie zysków niepodzielonych (wyrok WSA w Kielcach z 16.01.2025 r., I SA/Ke 505/24, nieprawomocny, wyrok NSA z 7.07.2025 r., II FSK 612/22) – Adam Waławczyk (Deloitte)

- zwolnienie z podatku przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania (wyrok TSUE z 27.02.2025, C-18/23, F S.A. p. Dyrektorowi KIS) – dr Jakub Jankowski (MF) – **dyskusja**

Wojciech Morawski, prof. UMK; miejsce: Hotel Solaris, ul. Panny Marii 9,

C) Wyroki sądów krajowych w sprawach europejskich – bez kierowania pytań do TSUE – dr hab. Adam Zalasinski/dr Izabela Andrzejewska-Czernek; miejsce: hotel Spichrz ul. Mostowa 1

D) Czy deregulacja ma sens? Odpowiadamy, zanim zrobi to historia – Alicja Sarna (CRIDO), Karol Grzybowski (KPRM), Robert Brochocki (RCL); miejsce: Sala Mieszczańska u Gołębskich, ul. Prosta 22A,

- odliczenie podatku VAT w kontekście transakcji pomocniczych (finansowych oraz nieruchomościowych) na tle orzecznictwa unijnego i krajowego (wyrok WSA w Gdańsku z 23.07.2025 r., I SA/Gd 296/25, nieprawomocny) – dr Michał Bernat (Dentons) - **dyskusja**

- interpretacja zgodna z wyrokiem NSA, ale sprzeczna z orzecznictwem TSUE – czy zawsze można wierzyć wyrokom NSA? (interpretacja indywidualna Szefa KAS z 17.03.2025, DOP7.8101.88.2024.FMLM) – Tomasz Rolewicz (Grant Thornton) -**dyskusja**

- oprocentowanie nadpłaty podatnika, w kontekście interpretacji indywidualnej uzyskanej przez płatnika (wyrok NSA z 7.03.2025, II FSK 47/25) – Michał Goj (EY)

- **dyskusja**

Ok. 15.00 **dyskusja na koniec dnia: Quo vadis fundacja rodzinna? Pierwsze podatkowe doświadczenia orzecznicze i możliwe/konieczne zmiany regulacji** - przegląd orzecznictwa: Andrzej Nikończyk: (KNDP), uczestnicy dyskusji m. in.: Lidia Niewiadomska (MF), Paweł Tomczykowski (Kancelaria Tomczykowska), prowadzenie: dr Ewa Prejs (UMK).

Ok. 16.00 Kawa na koniec - **Podsumowanie i zakończenie konferencji.**

Piątek 13 marca 2026 r.

Rozpoczęcie:

prof. dr hab. Maciej Serowaniec, Dziekan WPiA

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK - kierownik Katedry Prawa Finansów
Publicznych

Sesja I

Nic nie może przecież wiecznie trwać ... o przedawnieniu podatkowym – dr Jarosław Neneman (podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów)

Sprint czy maraton? Podsumowanie roku deregulacyjnych zmagania – Karol Grzybowski (podsekretarz Stanu - Kancelaria Prezesa Rady Ministrów)

Deregulacja – epizod czy systemowa konieczność? - Robert Brochocki (Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji)

Sesja II Podatki dochodowe

A) Pracodawca/pracownik – problemy w podatkach dochodowych

- GAAR a programy motywacyjne oparte na akcjach fantomowych (wyroki NSA z 13.06.2025 r., II FSK 1286–1288/22 oraz II FSK 1235/22) – Marek Gizicki (Deloitte)
- home office a stały zakład pracodawcy (wyrok NSA z 19.02.2025 r., II FSK 609/22, wyrok NSA z 28.10.2025 r., II FSK 163/23) – dr Filip Majdowski (EY) - dyskusja

B) Koszty uzyskania przychodów

- ciąg dalszy problemów z potrąceniem w prawie podatkowym - potrącenie a koszty uzyskania przychodu (wyrok NSA z 4.12.2025, II FSK 299/23) – dr Jowita Pustuł (UJ)
- koszty poniesione przy nabywaniu udziałów a źródła przychodów (wyrok NSA z 17.07.2025 r., II FSK 173/25) – dr Piotr Karwat
- amortyzacja w spółce nieruchomościowej (wyroki NSA z 28.01.2025 r., II FSK 788/23; II FSK 789/23; II FSK 1086; II FSK 1652/23, z 3.04.2025, II FSK 756/23) – Jarosław Szatański (MF).

A) Pracodawca/pracownik – problemy w podatkach dochodowych

GAAR a programy motywacyjne oparte na akcjach fantomowych – Marek Gizicki (Deloitte)

Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2025 r. II FSK 1235/22

Podobnie jak plany wynagrodzeń opartych na akcjach - akcje fantomowe są oferowane przez właścicieli firm, jako sposób na nagradzanie i zatrzymywanie pracowników.

Skoro zawieranie tego typu umów stało się w obecnym obrocie gospodarczym sposobem nagradzania pracowników, które ma również na celu związanie kompetentnego pracownika (w szczególności członka zarządu spółki) nieuprawnionym jest zarzut sztuczności tych czynności. W takiej sytuacji nie można zarzucić tego, że strony działały przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Powyższe nie oznacza jednak, że osiągnięte przez skarżącego przychody nie powinny zostać zakwalifikowane, jako przychody ze stosunku pracy. Argumentacja Szefa KAS, szczególnie ta zawarta w skardze kasacyjnej świadczy bowiem o tym, że kwestionuje przypisanie osiągniętego przez skarżącego przychodu do niewłaściwego źródła, a nie o konieczności stosowania w sprawie klauzuli GAAR.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Postanowieniem z dnia 20 marca 2019 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) wszczął wobec M. W. postępowanie, o którym mowa w art. 119g § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm., dalej: "o.p.") w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 rok, wykazanego w złożonych zeznaniach PIT-36 oraz PIT-38. Organ ustalił, że skarżący w 2017 r. był zatrudniony na podstawie umowy o pracę w spółce X Sp. z o.o. z siedzibą w W. na stanowisku Dyrektora ds. Sprzedaży, pełniącego funkcję członka zarządu tej spółki. Podstawą zatrudnienia była umowa o pracę. W związku z zatrudnieniem w Spółce X osiągnął w 2017 r. przychód ze źródła "stosunek pracy" w wysokości 307 448,43 zł. Skarżący osiągnął również w 2017 r. przychód w wysokości 61 267 993,42 zł, zakwalifikowany przez niego jako przychód z tytułu realizacji instrumentu finansowego. Podstawą wypłat składających się na ww. kwotę były postanowienia umowy "S." z 29 września 2014 r. oraz z dnia 29 kwietnia 2019 r. (dalej jako: "umowy S."). Stronami umowy S. byli skarżący oraz P. (obecnie P. - dalej zwana: "P." lub P.) - podmiot posiadający 100% udziałów w Spółce X. Ekonomiczny ciężar wypłaty wynagrodzenia z tytułu tych umów spoczywał nie na P., lecz na spółce X, czyli na podmiocie, w którym skarżący był zatrudniony na podstawie umowy o pracę. Powyższe wynikało z zawartej między Spółką X oraz Spółką P. umowy o zwrot kosztów (I.) z dnia 29 września 2014 r. oraz bezpośrednio z treści Umowy S. Przed zawarciem Umowy S. skarżący był stroną innych umów o charakterze "programu motywacyjnego" (umowy P.). Umowy te zostały jednak zastąpione przez Umowę S., z chwilą jej podpisania. Jak stwierdzono w preambule Umowy S.: "Z powodu ekspansji i rozwoju Grupy P. zdecydowano o wprowadzeniu nowego programu motywacyjnego obejmującego członków zarządu X Sp. z o.o. na zasadach przedstawionych w niniejszej Umowie.". Wypłaty uzyskane w 2017 r. w związku z Umowami S. zostały zakwalifikowane do źródła przychodów "kapitały pieniężne". Osiągnięciu przez stronę przychodu z Umów S. nie towarzyszył żaden koszt podatkowy w związku z czym wysokość należnego podatku z ww. tytułu wyniosła 11 622 310 zł. Dochód z tytułu Umów S. został wykazany w zeznaniu PIT-38 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2017.

Organ uznał, że część dochodów wykazanych przez w zeznaniu PIT-38 za 2017.r, uzyskana w związku z Umowami S., została osiągnięta na skutek realizacji czynności opisanej w art. 119a O.p. (...)

Spór w istocie sprowadza się bowiem do tego, czy dokonane wypłaty były przychodami z pracy, kapitałów pieniężnych, a może z innego źródła przychodów wskazanego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wyraźnie taki przedmiot sporu sygnalizowany jest w skardze

kasacyjnej organu. Jednak to właśnie Szef KAS prowadził postępowanie klauzulowe, de facto uznając, że dokonane wypłaty można zakwalifikować jako uzyskane ze źródła kapitały pieniężne, a dopiero w wyniku zastosowania klauzuli GAAR możliwa staje się zmiana tej oceny i traktowanie ich jako dokonanych w ramach stosunku pracy. (...)

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, w zakresie braku podstaw do zastosowania klauzuli GAAR rację należy przyznać skarżącemu oraz w części sądowi pierwszej instancji. Umowy S. (S. lub S.), czyli umowy dotyczące udziałów (akcji) cienia, zwanymi też phantomowymi, są obecne na rynku, szczególnie amerykańskim. (...)

Umowy te zawierane są głównie z osobami zarządzającymi, motywując je do działania w interesie zbieżnym z prawdziwymi inwestorami, zasadniczo polegającym na doprowadzeniu do wzrostu wartości spółki. Z tego względu argumentacja o rzekomym braku związku pracy skarżącego z otrzymanym świadczeniem, przeczy istocie przyznania akcji (udziałów) cienia. Przesądzenie natomiast o traktowaniu wypłaty z tytułu zawartych umów S. przez skarżącego ma ten skutek, że w realiach rozpoznawanej sprawy akcje cienia (fantomowe) nie stanowią pochodnego instrumentu finansowego, tylko pozwalają na wyliczenie należnej pracownikowi premii, przy założeniu: większa wartość spółki – większa premia. (...)

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że "przy ocenie kwalifikacji przychodów z pracowniczych programów motywacyjnych sensu largo należy dokonać szczegółowej oceny zawieranych umów, w tym przede wszystkim zgodnego zamiaru stron. Jeżeli bowiem celem umowy zawieranej między pracownikiem a pracodawcą jest jedynie wyznaczenie zadań premiowych, od spełnienia których uzależnione jest uzyskanie dodatkowych świadczeń, to należy uznać, że nie jest wolą stron zawieranie instrumentu pochodnego, tym bardziej gdy zawarcie takiej umowy nie wiąże się z koniecznością ponoszenia kosztów (np. premii opcyjnej) albo ryzyka po stronie pracownika. Wówczas takie świadczenia należy zakwalifikować do źródła przychodów ze stosunku pracy." (tak Lewandowski Mateusz, Opodatkowanie pochodnych instrumentów finansowych, rozdział III, dostępny w systemie LEX).

Z taką sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Skarżący nie ponosił ani kosztów w związku z zawarciem umowy S., ani nie ponosił ryzyka. W konsekwencji, pomimo wielokrotnego deklarowania przez strony, że przedmiotem umowy są instrumenty pochodne, w rzeczywistości nie miały takiego charakteru. Stanowiły bowiem element wynagrodzenia, uzależniony od wyniku pracy skarżącego. W jego interesie pozostawało bowiem takie zarządzanie spółką, które w momencie ziszczenia się warunku wynikającego z umowy, doprowadzi do wypłaty skarżącemu jak najwyższego wynagrodzenia.

Istotna pozostaje jeszcze kwestia zastosowania w sprawie art. 26a o.p., przy czym wobec powyżej przedstawionych rozważań, bez znaczenia dla wyniku sprawy pozostaje kwestia jego zastosowania w postępowaniu klauzulowym. Zgodnie z tym przepisem podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik (art. 26a § 1). W przypadku, o którym mowa w § 1, nie stosuje się przepisu art. 30 § 5 (art. 26a § 2).

Wobec tego należy stwierdzić, w decyzji właściwego organu powinna zostać określona prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego. Zgodzić się również należy z poglądem wyrażonym w cytowanym wyroku o sygn. akt II FSK 1091/22, że w uzasadnieniu decyzji podatkowej powinien znaleźć się rozrachunek wskazujący wysokość podatku do zapłaty przez skarżącego w kwocie skorygowanej o nieuiszczone przez płatnika (pracodawcę skarżącego) zaliczki na podatek dochodowy, które nie zostały przez niego pobrane z uwagi na zaniżenie podstawy opodatkowania z tytułu stosunku pracy. Należy jednak zastrzec, że wyliczenie to może nastąpić w sytuacji, gdy zachodzą przesłanki zastosowania art. 26a o.p.

Z kolei w stosunku do płatnika należałoby rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki do wydania decyzji o jego odpowiedzialności za niepobraną i nie wpłaconą zaliczkę na podatek dochodowy od

osób fizycznych. Należy bowiem mieć na uwadze, że płatnik otrzymał interpretację podatkową z 15 stycznia 2015 r., o której mowa powyżej w uzasadnieniu.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2022 r., sygn. akt II FSK 1242/23:

- „Za bezpodstawne należy uznać również zarzuty naruszenia art. 119a § 1, art. 119c § 1 i 2 oraz 119d O.p. Prawdłowo bowiem Sąd pierwszej instancji uznał, że w decyzji Organu wskazano na wystąpienie wszystkich przesłanek warunkujących wydanie takiego aktu z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zawarcie przez Skarżącego ze swoim pracodawcą umowy instrumentu finansowego z dnia 14 stycznia 2016 r. zostało ocenione przez Szefa KAS, jako dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, oraz dokonane w sposób sztuczny.”
- „Za bezzasadne należy uznać także zarzuty skargi kasacyjnej, tak w warstwie procesowej jak i prawa materialnego, wskazujące na naruszenie szeregu przepisów, w tym przede wszystkim art. 8 i art. 26a § 1 O.p.”

Wyrok NSA z dnia 8 maja 2025, sygn. akt II FSK 1091/22:

- „W sytuacji, gdy akcje oferowane są wyłącznie konkretnej osobie na podstawie zawartej z Bankiem umowy i wskazanych wyżej "zasad" i "polityki" nie mogą one stanowić pochodnego instrumentu finansowego w rozumieniu u.p.d.o.f. To umowa Skarżącego z bankiem i ww. wewnętrzne uregulowania stanowiły podstawę wypłaty wynagrodzenia Skarżącemu. Zatem przychód uzyskany przez podatnika w tej sprawie nie może zostać zakwalifikowany jako przychód z kapitałów pieniężnych - art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f.”.
- „Podkreślić należy, że z ochrony wynikającej z art. 26a § 1 O.p. skorzystać może tylko podatnik a nie płatnik. Cytowany wyżej przepis wprost stanowi "podatnik nie ponosi...". (...) rozstrzygnięcie zawarte w decyzji organu podatkowego I instancji, jak również treść samego rozstrzygnięcia organu odwoławczego, mocą których określono Skarżącym prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego za 2017 r., były po myśli art. 210 § 1 pkt 5 i art. 21 § 3 O.p. prawidłowe. Jednakże w uzasadnieniach decyzji organów obydwu instancji powinno znaleźć się wyliczenie, mocą którego dokonano by ograniczenia odpowiedzialności Skarżących za zobowiązanie podatkowe. W uzasadnieniu decyzji podatkowej powinien znaleźć się rozrachunek wskazujący wysokość podatku do zapłaty przez Skarżących w kwocie skorygowanej o nieuiszczone przez płatnika (pracodawcę Skarżącego) zaliczki na podatek dochodowy, które nie zostały przez niego pobrane z uwagi na zaniżenie podstawy opodatkowania z tytułu stosunku pracy z uwagi na posiadanie interpretacji indywidualnej, co do kwalifikacji przychodu pracowników z tytułu akcji fantomowych.

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 26a. [Ograniczenie odpowiedzialności podatnika]

§ 1. Podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w [art. 12](#), [13](#) oraz [18](#) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik.

Art. 119a. [Unikanie opodatkowania]

§ 1. 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).

§ 2. W sytuacji określonej w [§ 1](#) skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się 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.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

Art. 10 ust. 1. [Źródła przychodów]

Źródłami przychodów są

1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;

7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c;

Art. 12 ust. 1 [Przychody ze stosunku pracy i im podobne]

Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Art. 17 ust. 1 [Przychody z kapitałów pieniężnych w PIT]

Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się:

6) przychody z:

a) odpłatnego zbycia udziałów (akcji), udziałów w spółdzielni oraz papierów wartościowych,

b) realizacji praw wynikających z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;

Główne problemy

1. Czy przychód z akcji fantomowych to przychód pracowniczy, czy z instrumentu finansowego - zagadnienie z zakresu właściwej klasyfikacji podatkowej, czy unikania opodatkowania (GAAR)?
2. Warunki reklasyfikacji / GAAR – kiedy wypłaty z tytułu programów motywacyjnych powinny być kwalifikowane jako przychody z kapitałów?
3. Podmiot ponoszący odpowiedzialność podatkową (kto odnosi korzyść podatkową z wprowadzenia programu motywacyjnego) - rola płatnika i ograniczenie odpowiedzialności podatnika (czy tylko przy reklasyfikacji, czy również w GAAR).

Home-office a stały zakład pracodawcy – dr Filip Majdowski (EY)

Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2025 r., II FSK 609/22

1. Prywatne mieszkanie pracownika wykorzystywane w charakterze home-office czy każda inna powierzchnia, którą skarżąca (spółka duńska) nie dysponuje, ani nie włada w Polsce, nie stanowi placówki - w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) oraz art. 5 ust. 1 i ust. 5 Konwencji zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r. (Dz. U. z 2003 r. Nr 43 poz. 368) - w sytuacji, gdy pracownik wykonuje pracę ze swojego mieszkania w Polsce lub z każdego innego miejsca, zamiast udostępnionego mu biura położonego w Polsce.
2. Brak uzyskiwania przez skarżącą (spółkę duńską) przychodów/dochodów w Polsce - w rozumieniu art. art. 7 ust. 1 i 2 Konwencji zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku sporządzonej w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r. (Dz. U. z 2003 r. Nr 43 poz. 368) - nie powoduje powstania zakładu oraz nie prowadzi do powstania źródła przychodów/dochodów, które powinny być opodatkowane w Polsce.

Wyrok NSA z dnia 28 października 2025 r., II FSK 163/23

Odwołując się także do możliwości świadczenia pracy zdalnie, prawidłowo Sąd I instancji podnosił, że miejsce w którym pracownik będzie świadczył pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy (niezależnie czy w warunkach domowych, czy w jakimkolwiek innym miejscu) nie można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa. Zatrudnieni pracownicy zostaną bowiem wyposażeni przez pracodawcę jedynie w niezbędny sprzęt komputerowy, będą się łączyć z brytyjskim systemem i wykonywać powierzone im zadania. Placówka nie może więc istnieć, gdy przedsiębiorstwo (w sprawie - niemieckie) nie ma żadnych pomieszczeń, ani nie posiada przestrzeni do własnej dyspozycji w Polsce.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku NSA z dnia 19 lutego 2025 r., II FSK 609/22

We wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej skarżąca opisała stan faktyczny/zdarzenie przyszłe wskazując, że jest spółką akcyjną posiadającą siedzibę oraz zarząd w Danii. Skarżąca prowadzi działalność ubezpieczeniową, specjalizując się w ubezpieczeniach turystycznych i korporacyjnych, działa na rynku duńskim, jak też na rynku szwedzkim, poprzez swój oddział. Skarżąca planuje zatrudnić pracowników zamieszkałych w Polsce. Podstawą prawną zatrudnienia byłyby umowy o pracę (na czas określony i na czas nieokreślony) lub umowy zlecenia. Ponieważ skarżąca nie dysponuje oddziałem w Polsce, pracownicy na podstawie postanowień umownych przejmą na siebie obowiązki zagranicznego pracodawcy jako płatnika składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.

Polscy pracownicy wykonywaliby część zadań administracyjnych skarżącej, przy czym, swoje obowiązki wykonywaliby w systemie home-office. Skarżąca na terytorium Polski nie będzie posiadała/najmowała nieruchomości/lokalu/biura, itp. Skarżąca nie będzie też zobowiązywała pracowników, aby udostępniali jej jakąkolwiek przestrzeń, np. biurową. Skarżąca nie będzie również zobowiązywała pracowników, aby wykonywali swoje zadania z określonego miejsca - wybór i zmiana miejsca wykonywania obowiązków pracowniczych będzie pozostawała jedynie w gestii pracowników. Zadania pracowników będą miały charakter administracyjny, wspomagający działania skarżącej w Danii i Szwecji. Nie będą one nakierowane na zdobywanie nowych klientów. Wszystkie działania związane ze sprzedażą produktów, jak również sama sprzedaż, wykonywane będą nadal wyłącznie w Danii i w Szwecji (poprzez położony tam oddział) i wyłącznie dla duńskich i szwedzkich klientów. Zadania, które będą wykonywane przez pracowników w Polsce skarżąca

podzieliła na następujące grupy: (i) operacyjny back-office, (ii) finansowy back-office, (iii) wsparcie w zakresie analizy danych.

(...)

Skoro w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej - którym związany jest zarówno organ interpretacyjny jak i sąd administracyjny (art. 14b § 3 i art. 14c § 1 O.p.) - skarżąca wyraźnie wskazała, że nie będzie dysponować, ani władać w Polsce żadnymi pomieszczeniami, ani inną powierzchnią, a zatrudnieni pracownicy będą wykonywać swoje zadania z miejsc, których wybór pozostanie jedynie w ich gestii, np. docelowo z miejsca zamieszkania, a nadto skarżąca nie będzie kontrolować miejsca wykonywania zleconych zadań, oraz skarżąca nie zobowiąże pracowników do zapewnienia jej jakiegokolwiek przestrzeni, na przykład biurowej, to w takiej sytuacji nie można było przyjąć, jak uczynił to organ interpretacyjny i sąd pierwszej instancji, że skarżąca będzie dysponowała w Polsce jakąkolwiek przestrzenią (biurową lub mieszkalną pracowników) i w konsekwencji będzie posiadała placówkę, poprzez którą będzie prowadzona działalność gospodarcza, która to okoliczność - wbrew stanowisku organu interpretacyjnego oraz sądu pierwszej instancji - wyklucza spełnienie pierwszej, niezbędnej przesłanki do powstania zakładu.

(...)

Wskazać także należy, że w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD z 2017 r. do art. 5 w pkt 19 wyraźnie wskazano, że prywatne mieszkanie pracownika wykorzystywane w charakterze home-office nie stanowi (stałej) placówki w sytuacji, gdy pracownik transgraniczny wykonuje pracę ze swojego domu znajdującego się w jednym państwie, zamiast udostępnionego mu biura.

(...)

W tej sytuacji, gdyby zgodzić się z organem interpretacyjnym i sądem pierwszej instancji, należałoby przyjąć, że pracownicy zatrudnieni przez skarżącą będą konstytuowali stałą placówkę wszędzie tam, gdzie będą przez nich wykonywane czynności służbowe. Jednak, z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego nie wynika, aby skarżąca miała jakiegokolwiek prawo do dysponowania czy też władania przestrzenią pracowników. Tym samym, wbrew stanowisku organu interpretacyjnego i sądu pierwszej instancji, pierwsza przesłanka nie została w sprawie spełniona, gdyż nie dojdzie do powstania placówki. Naczelny Sąd Administracyjny uznaje, iż działalność skarżącej na terytorium Polski nie spełnia warunków istnienia placówki (stałego miejsca prowadzenia działalności) pod względem dostępności powierzchni.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku NSA z dnia 28 października 2025 r., II FSK 163/23

W zasadzie możliwe byłoby ograniczenie rozważań do oceny spełnienia/ niespełnienia pierwszej przesłanki tj. braku w Polsce placówki niemieckiego przedsiębiorstwa; skoro nie jest spełniona pierwsza przesłanka, to rozważanie, czy są spełnione/niespełnione są pozostałe nie ma znaczenia. Ponieważ jednak szereg argumentów zawartych w skardze kasacyjnej dotyczy tego zagadnienia wskazać należy, że działalność (którą zajmuje się Spółka) w zakresie H+R (Human Resources) to zarządzanie zasobami ludzkimi, które obejmuje między innymi rozwój i motywację pracowników, np. rekrutację, szkolenia, oceny, budowanie kultury organizacyjnej. Celem jest maksymalizacja wkładu pracowników w sukces firmy poprzez efektywne zarządzanie personelem. Taką działalnością zajmuje się Skarżąca adresując swoje usługi do przedsiębiorców wykonujących swą działalność poza Polską.

Analiza zakresu czynności, które będą wykonywane przez pracowników na terenie Polski, że nie pokrywają się one z zakresem działalności skarżącej i mają one jedynie charakter pomocniczy. Czynności te będą polegały na zapewnieniu dostępu do programów, pokojów videokonferencyjnych, przypominaniu o spotkaniach, przesyłanie materiałów, upewnieniu się, że przedmiot zamówienia został dostarczony zgodnie ze specyfikacją i terminami ustalonymi z klientami itp., mają one ściśle administracyjny charakter i w nie będą generowały przychodu w Polsce.

(...)

Ponadto, na charakter ww. czynności, które miałyby być wykonywane w Polsce przez pracowników Skarżącej, tj. charakter pomocniczy, wskazuje zakres podstawowej działalności Skarżącej –

prowadzeniu symulacji sprawdzających predyspozycje pracowników klientów Spółki oraz realizowaniu szkoleń/sesji coachingowych liderów niższego szczebla w zakresie kompetencji miękkich (komunikacja, delegowanie). Szkolenia i rozmowy z klientami prowadzone są przez specjalistów (konsultantów) znajdujących się na terenie Niemiec, to nie sposób jest uznać, że działalność ściśle administracyjna jaką wykonują pracownicy Skarżącej w Polsce "pokrywa" się z działalnością zasadniczą Spółki, mając charakter pomocniczy.

Wbrew zatem stanowisku Organu interpretacyjnego, zadania powierzone przez Skarżącą pracownikom w Polsce nie pozwalają na stwierdzenie, że jest to istotna i znacząca część działalności skarżącej jako całości oraz, że cel pracy polskich pracowników jest tożsamy z celem Skarżącej jako całości.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 18 października 2017 r., II FSK 2537/15

wyrok NSA z dnia 11 lutego 2025 r., II FSK 610/22

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2025 r. ze zm.)

Art. 3 ust. 2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 3 ust. 3. Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
- 2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
- 4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw - jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;
- 4a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
- 5) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;
- 6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.

Art. 4a pkt 11) zagranicznym zakładzie - oznacza to:

a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,

- b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,
 - c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje
- chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 6 grudnia 2001 r. (tekst syntetyczny)

Artykuł 5 Zakład

1. W rozumieniu niniejszej konwencji określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, poprzez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa.

Artykuł 7 Zyski przedsiębiorstw

1. Zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi.

Główne problemy

1. Czy home-office może być uznany za "stałą placówkę" przedsiębiorstwa zagranicznego?
2. Jak klasyfikować czynności back-office: pomocnicze vs. zasadnicze?
3. Znaczenie przypisania zysków (art. 7 UPO) przy ocenie powstania stałego zakładu.
4. Rola Komentarza OECD i jego znaczenie interpretacyjne w zakresie definicji zakładu.

B) Koszty uzyskania przychodów

Ciąg dalszy problemów z potrąceniem w prawie podatkowym - potrącenie a koszty uzyskania przychodów – dr Jowita Pustuł (UJ)

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2025 r.

Charakterystyczne dla sprawy jest zatem to, że dopłata do kapitału została wniesiona w drodze potrącenia. Z tego względu na poparcie zasługuje stanowisko organu interpretacyjnego i sądu, że o ile w wyniku zastosowania kompensaty dochodzi do uregulowania zobowiązania, to strony umowy nie dokonują wniesienia dopłaty do spółki, o jakiej mowa w cytowanych wyżej przepisach. Szczególnie istotnego znaczenia nabiera brzmienie art. 15cb ust. 6 u.p.d.o.p., który wprost wskazuje na konieczność dokonania dopłaty na rachunek płatniczy spółki. Omawiana regulacja w przypadku dopłat wymaga wobec tego przesunięcia majątkowego od wspólników do spółki, poprzez ich faktyczną wpłatę, co nie ma miejsca w przypadku kompensaty.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

Opisując stan faktyczny, wnioskodawca wskazał, że (...) w 2019 r. podjęta została uchwała o wniesieniu przez wspólników Spółki dopłat do kapitału Spółki. Kwota tych dopłat wynosiła 9.750.000 zł i została wniesiona w drodze kompensaty ze zobowiązaniami Spółki z tytułu pożyczek udzielonych Spółce przez jej wspólników. Dopłata nie została przeznaczona na pokrycie straty bilansowej. Spółka z tytułu wniesienia dopłat chciałaby skorzystać z regulacji zawartych w art. 15cb u.p.d.o.p. i zakwalifikować do swoich kosztów uzyskania przychodów kwotę odsetek od dopłat wniesionych przez jej wspólników. Kwota takich odsetek nie przekroczy 220.000 złotych.

Na tle tak opisanego stanu faktycznego Spółka zadała następujące pytanie: czy w związku z formą, w jakiej zostały wniesione dopłaty (potrącenie), Spółka będzie uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty odpowiadającej iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty dopłaty wniesionej do Spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, zgodnie z art. 15cb ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.?

Zdaniem Spółki, będzie ona uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty odpowiadającej iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty dopłaty wniesionej do Spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, zgodnie z art. 15cb ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 250.000 zł.

Dyrektor KIS uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Organ wskazał, że o ile w wyniku zastosowania instytucji potrącenia dochodzi do wygaśnięcia zobowiązania, to jednak strony umowy nie dokonują "wniesienia dopłaty do spółki", które mogłyby być objęte zakresem art. 15cb u.p.d.o.p. (...)

WSA w Szczecinie oddalił skargę Spółki, aprobując stanowisko organu. Sąd podkreślił, że art. 15cb ust. 6 u.p.d.o.p. wymaga, aby dopłaty fizycznie wpłynęły na rachunek spółki, co w realiach niniejszej sprawy nie miało miejsca. Jedyną możliwością skorzystania z dobrodziejstwa art. 15cb u.p.d.o.p. jest wniesienie dopłat poprzez ich faktyczną wpłatę do Spółki. Wykonanie zobowiązania z tego tytułu w innej formie niweczy prawo podatnika do skorzystania z odliczenia.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

(...) Charakterystyczne dla sprawy jest zatem to, że dopłata do kapitału została wniesiona w drodze potrącenia. Z tego względu na poparcie zasługuje stanowisko organu interpretacyjnego i sądu, że o ile w wyniku zastosowania kompensaty dochodzi do uregulowania zobowiązania, to strony umowy nie dokonują wniesienia dopłaty do spółki, o jakiej mowa w cytowanych wyżej przepisach.

Szczególnie istotnego znaczenia nabiera brzmienie art. 15cb ust. 6 u.p.d.o.p., który wprost wskazuje na konieczność dokonania dopłaty na rachunek płatniczy spółki. Omawiana regulacja w przypadku dopłat wymaga wobec tego przesunięcia majątkowego od wspólników do spółki, poprzez ich faktyczną wpłatę, co nie ma miejsca w przypadku kompensaty.

Zauważyć przy tym należy, że na gruncie ustawy znajdują się przepisy, w których prawodawca intencjonalnie odwołuje się do możliwości uregulowania zobowiązania w drodze potrącenia wierzytelności (por. art. 15a ust. 7 i art. 26 ust. 6 u.p.d.o.p.).

Uwzględniając zatem koncepcję racjonalnego ustawodawcy, przyjąć trzeba, że gdyby zamierzał on objąć omawianym unormowaniem rozpoznanie kosztu uzyskania przychodu u podatnika także w sytuacji wykonania zobowiązania w formie potrącenia, to dałby temu normatywny wyraz również na gruncie przepisów art. 15cb u.p.d.o.p.

Z tego też względu za nieuzasadnione należało uznać zarzuty naruszenia art. 15cb ust. 1 pkt 1 oraz art. 15cb ust. 6 u.p.d.o.p.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2024 r., II FSK 1140/21
wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2020 r., II FSK 2083/19
wyrok NSA z dnia 5 lutego 2020 r., II FSK 593/18
wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2019 r., II FSK 2490/17

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm.).

Art. 15 cb

1. W spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

- 1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub
- 2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

2. Koszt, o którym mowa w ust. 1, przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.

(...)

6. Za rok podatkowy, w którym dopłata została wniesiona do spółki, uznaje się rok, w którym dopłata wpłynęła na rachunek płatniczy spółki.

(...)

Art. 15a ust. 7

Za koszt poniesiony, o którym mowa w ust. 2 i 3, uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), a za dzień zapłaty, o którym mowa w ust. 2 i 3 - dzień uregulowania zobowiązań w jakiejkolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności.

Art. 26 ust. 7¹

¹ Prawdopodobnie w uzasadnieniu wyroku NSA pomyłkowo odwołano się do art. 26 ust. 6 u.p.d.o.p.

Wpłata, o której mowa w ust. 1, 1af, 1c, 1d, 1m, 2c i 2e, oznacza wykonanie zobowiązania w jakiegokolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.

Główne problemy

1. Uregulowanie zobowiązania w drodze potrącenia a koszty uzyskania przychodów.
2. Koncepcja racjonalnego ustawodawcy a wykładnia przepisów prawa podatkowego.
3. Dokonanie dwustronnych płatności zamiast potrącenia w kontekście sztuczności działania.

Koszty poniesione przy nabywaniu udziałów a źródła przychodów – dr Piotr Karwat (SGH, RS Legal)

Wyrok NSA z 15 lipca 2025 r., II FSK 173/25

„...jeżeli wydatki związane z nabyciem udziałów poniesione zostały w celu zwiększenia przychodu z działalności operacyjnej i ocena możliwości wpływu poniesienia tychże kosztów na osiągnięcie tego przychodu jest realna, to istnieje związek pomiędzy tymi kosztami a źródłem przychodu innym niż zyski kapitałowe. W takiej sytuacji wydatki dotyczące szeroko rozumianych (opisanych we wniosku) kosztów usług prawnych, doradczych, konsultingowych, finansowych należy zaliczyć do kosztów pośrednich i alokować je proporcjonalnie, z uwzględnieniem stosownego klucza przychodowego określonego w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., odpowiednio do dwóch źródeł przychodów (zysków kapitałowych i innych źródeł przychodów)”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istota sporu dotyczy (...) możliwości zaliczenia wskazanych we wniosku wydatków, tj. kosztów prawnych, doradczych, konsultingowych oraz kosztów finansowych, za pomocą klucza przychodowego określonego w art. 15 ust. 2 w zw. z ust. 2b u.p.d.o.p. proporcjonalnie zarówno do źródła przychodów z zysków kapitałowych, jak i pozostałych przychodów.

Organ w skardze kasacyjnej stwierdził, że wydatki, które wskazała we wniosku skarżąca poniesione zostały w związku z nabyciem udziałów (...) a więc mają one związek z przychodami kwalifikowanymi od 1 stycznia 2018 r., jako przychody z zysków kapitałowych. Powinny być zatem zaliczane do kosztów uzyskania przychodu z tego samego źródła, tj. z zysków kapitałowych – zgodnie z art. 7b u.p.d.o.p. W ocenie organu w sprawie nie można zastosować proporcji alokowania kosztów do dwóch źródeł przychodów, gdyż przedstawione wydatki odnoszą się jedynie do transakcji jaką jest nabycie udziałów w spółce i nie można odnosić ich do przychodów z pozostałych źródeł. Dlatego też skarżąca nie ma możliwości zastosowania dyspozycji przepisów art. 15 ust. 2b w zw. z art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p.

Odmiennego zdania jest skarżąca i sąd pierwszej instancji, który kontrolował wydaną indywidualną interpretację. W ich ocenie wymienione we wniosku wydatki, które mają efektywnie związek ze wszystkimi przychodami skarżącej, tj. z przychodami ze źródła pozostałe przychody oraz przychodami kapitałowymi należy powiązać odpowiednio ze źródłami przychodów: "zyski kapitałowe" i "inne źródła". Prowadzi to do konkluzji, że na podstawie art. 15 ust. 2b u.p.d.o.p., określone we wniosku koszty powinny być alokowane do obydwu źródeł przychodów odpowiednio - według klucza przychodowego (wyliczonego jako stosunek odpowiednio łącznych przychodów ze źródła zysków kapitałowych osiągniętych przez skarżącą w ogólnej kwocie przychodów uzyskanych przez skarżącą oraz łącznych przychodów z "innych źródeł" osiągniętych przez skarżącą w ogólnej kwocie przychodów). W przypadku braku przychodów ze źródeł kapitałowych całość wydatków będzie alokowana do przychodów z innych źródeł niż zyski kapitałowe.

Z powołanych przepisów wynikają (...) następujące wnioski:

- każdy koszt powinien być najpierw oceniony pod kątem celu jego poniesienia (osiągnięcia przychodu, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów); cel poniesienia wydatku powinien być badany na moment jego poniesienia, już wówczas powinno istnieć uzasadnione racjonalnie przypuszczenie, że poniesienie kosztu przyczyni się do powstania przychodu, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodu;
- jeśli cel jego poniesienia jest jednym z celów wskazanych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., jednocześnie nie został on wymieniony w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. i został faktycznie poniesiony, należy ustalić, czy został on poniesiony w celu uzyskania przychodów z jednego ze źródeł przychodów;
- jeżeli możliwe jest ustalenie jednego źródła przychodów, które mają być osiągnięte poprzez poniesienie danego kosztu, koszty te należy przypisać wyłącznie do tego źródła;

- jeżeli kosztu, o którym mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie można przypisać tylko do konkretnych przychodów, podatnik powinien dokonać alokacji kosztu, zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 15 ust. 2, ust. 2a, ust. 2b u.p.d.o.p., przy czym:

- zasada uregulowana w art. 15 ust. 2 odnosi się zarówno do kosztów bezpośrednio związanych z przychodem, jak i kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodem, których nie można przypisać do konkretnego źródła w sytuacji, gdy podatnik osiąga w danym roku podatkowym dochody opodatkowane, niepodlegające opodatkowaniu i dochody zwolnione od opodatkowania;

- zasada uregulowana w art. 15 ust. 2a odnosi się do sytuacji, gdy w ramach jednego źródła przychodów podatnik osiąga dochody opodatkowane i zwolnione, a konkretnych kosztów nie można powiązać wyłącznie z jednym z tych strumieni dochodów;

- zasada uregulowana w art. 15 ust. 2b odnosi się wyłącznie do kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem i tylko do podatników, którzy osiągają dochody z obu źródeł przychodów wskazanych w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p.

Ustawodawca zdawał sobie niewątpliwie sprawę, że wyodrębnienie dwóch źródeł u jednego podmiotu może powodować problemy z przypisaniem kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do jednego źródła, czyli z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł przychodów. Wprowadzając zasadę alokacji tego rodzaju kosztów proporcjonalnie do przychodów z każdego z dwóch źródeł jednocześnie realizował zakładany cel nowelizacji, jakim było uszczelnienie systemu podatkowego i ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowych poprzez zmniejszanie ogólnego dochodu stratami lub niższymi przychodami (z uwagi na znaczące koszty ich uzyskania) z jednego segmentu działalności.

Analizując przywołane przepisy Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że nie ma racji skarżący kasacyjnie organ, iż cel poniesienia wydatku, założony przez podatnika przy jego poniesieniu, nie ma znaczenia dla oceny, czy dany koszt stanowi koszt uzyskania przychodu z danego źródła i czy można go powiązać z konkretnym źródłem przychodu.

Odnosząc się do kwalifikacji kosztowej wydatków wskazanych we wniosku związanych z nabyciem udziałów w spółce, Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska przedstawionego w skardze kasacyjnej, że koszty pośrednio związane z przychodami, ponoszone w związku z wydatkami takimi jak nabycie akcji lub udziałów, które ze swej istoty w przyszłości mogą przynieść przychody zaliczane do wskazanych w art. 7b u.p.d.o.p. zysków kapitałowych, zawsze i bezwzględnie należy kwalifikować jako koszty uzyskania przychodów ze źródła – zyski kapitałowe.

Przesłanką do takiej kwalifikacji kosztów związanych z nabyciem udziałów (akcji) nie może być samo wskazanie przez ustawodawcę w art. 7b u.p.d.o.p. przychodów, których uzyskanie może nastąpić tylko po wcześniejszym nabyciu akcji lub udziałów, czyli np. przychodów ze sprzedaży akcji lub udziałów, z dywidend, z odsetek udzielonych spółce, z umorzenia akcji lub udziałów. Wniosek ten jest uzasadniony okolicznością, że praktyka związana z obrotem gospodarczym wskazuje, że nabycie akcji lub udziałów oprócz tego, że może być dokonane w celu uzyskiwania przychodów kapitałowych, wskazanych w art. 7b u.p.d.o.p., to może także zostać dokonane równocześnie w innym celu. Ten inny cel może zaś dotyczyć działalności gospodarczej (tzw. operacyjnej), którą prowadzi podmiot nabywający akcje lub udziały, która to działalność jest nakierowana na uzyskiwanie innych przychodów niż przychody z zysków kapitałowych.

W warunkach rozpoznawanej sprawy celem podjętej akwizycji, jak i ogólnie całokształtu działalności skarżącej jako jednego z najbardziej rozpoznawalnych producentów soków i napojów, było i jest uzyskiwanie przychodów w przeważającej części z operacyjnej działalności gospodarczej, a jedynie ewentualnie dodatkowo i ubocznie przychodów z zysków kapitałowych, np. w postaci dywidend. Jak wskazano w stanie faktycznym wniosku, skarżąca nie jest typową spółką holdingową, gdyż jest podmiotem prowadzącym przede wszystkim działalność operacyjną (produkcyjno-dystrybucyjną). Także nabycie udziałów spółki miało na celu rozwój działalności operacyjnej poprzez zwiększenie oferty produktowej, m.in. rozbudowanie portfolio produktowego, zwiększenie zasięgów dotarcia do nowych odbiorców i rynków, a w efekcie generowanie przychodów

z działalności operacyjnej. Jak wskazano w opisanym stanie faktycznym, skarżąca jest spółką należąca do portfela inwestycyjnego zagranicznego funduszu i jako taka ma na celu generowanie jak najwyższych przychodów (zysków) z działalności operacyjnej (źródła przychodów innego niż zyski kapitałowe), w związku z czym podejmowane działania inwestycyjne, w tym akwizycja udziałów innej spółki, również mają to na celu.

W ramach tego rodzaju działań możliwe jest osiąganie różnorodnych celów gospodarczych, jak np. uzyskiwanie know how, wkraczanie na nowe rynki, uzyskiwanie kontroli nad podmiotami współpracującymi lub konkurującymi. Nabycie usług prawnych, w tym związanych z przeprowadzonym w przejmowanym podmiocie prawnego due diligence służy nie tylko podjęciu prawidłowej decyzji o nabyciu akcji lub udziałów, ale także zabezpieczeniu źródła przychodów z działalności operacyjnej. Pozwala bowiem na poznanie sytuacji podmiotu, którego udziały lub akcje mają być zakupione i uniknięcie ryzyka wadliwego wyboru partnera biznesowego.

W świetle powyższych rozważań, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego sama okoliczność, że nabycie akcji lub udziałów potencjalnie może przynosić wskazane w art. 7b u.p.d.o.p. zyski kapitałowe, w sposób oczywisty jest niewystarczającą przesłanką do uznania, że wszystkie wydatki związane z nabyciem akcji lub udziałów należy kwalifikować jako wydatki, które mogą być poddane kwalifikacji pod kątem uznania tylko za koszt uzyskania zysków kapitałowych i które nie mogą być kosztem uzyskania pozostałych przychodów niebędących zyskami kapitałowymi w rozumieniu tego przepisu. W takiej sytuacji wydatki związane z nabyciem akcji lub udziałów, inne niż wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p., mogą być kwalifikowane na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako koszty uzyskania przychodów z działalności niestanowiącej zysków kapitałowych, o których mowa w art. 7b u.p.d.o.p., obejmującej działalność gospodarczą nabywcy akcji lub udziałów.

Tym samym za nieuprawnione należy uznać arbitralne przyjęcie przez organ, że wszelkie koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji powinny być alokowane tylko i wyłącznie do źródła zysków kapitałowych.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Warszawie z 24 września 2024 r. III SA/Wa 1576/24

wyrok NSA z 29 lipca 2021 r. II FSK 37/19

wyrok NSA z 20 lipca 2021 r. II FSK 2627/20

wyrok NSA z 24 marca 2022 r. II FSK 1695/20

wyrok NSA z 14 lutego 2023 r. II FSK 1969/20

wyrok NSA z 28 maja 2024 r. II FSK 42/24

wyrok NSA z 24 października 2024 r. II FSK 140/22

wyrok NSA z 10 października 2024 r. II FSK 90/22

Przepisy

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2025 poz. 278 z późn.zm.)

Art. 7 ust. 2 Dochodem ze źródła przychodów (...) jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. (...)

Art. 7b ust. 1 pkt 3 Za przychody z zysków kapitałowych uważa się (...) inne (...) przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej (...), w tym (...) przychody ze zbycia udziału (akcji) (...).

Art. 15 ust. 1 Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. (...)

Art. 15 ust. 2b W przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów, przepisy ust. 2 (...) stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami.

Art. 15 ust. 2 Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub są zwolnione z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. (...)

Art. 16 ust. 1 pkt 8 Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów (...) wydatków na objęcie lub nabycie (...) udziałów (akcji) (...); wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych (...) udziałów (akcji) (...) w części niezaliczonej w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów

Główne problemy

1. Wydatki **na** nabycie lub objęcie udziałów (akcji) a wydatki **związane** z tym nabyciem lub objęciem – czy rozróżnienie jest tak proste, jak się na pierwszy rzut oka wydaje?
2. Czego „zabrania” a na co „pozwala” art. 16 ust. 1 pkt 8?
3. Czy „wydzielenie” zysków kapitałowych do odrębnego źródła przychodów zmienia reguły wykładni przepisów o kosztach uzyskania przychodów?

Amortyzacja w spółce nieruchomościowej - Jarosław Szatański (MF)

Wyroki NSA z 28.01.2026 r. II FSK 788/23, II FSK 789/23, II FSK 1086/23 i II FSK 1652/23.

Z brzmienia wprowadzonego ograniczenia [w art. 15 ust. 6 ustawy o CIT] wywieść można, że aby spółka nieruchomościowa mogła dokonywać odpisów amortyzacyjnych (po 1 stycznia 2022 r.), chociaż nie dokonuje ich na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, gdyż stosuje inne standardy rachunkowości (np. MSR-y lub wartość godziwą), powinna przeprowadzić operację porównania wysokości tych odpisów ustalonych według stosowanych standardów rachunkowości (w sprawie według wartości godziwej) do hipotetycznej wartości tych odpisów ustalonej zgodnie z przepisami o rachunkowości. Jeżeli taka operacja porównawcza wykaże, że odpisy według innych standardów rachunkowości, w tym według wartości godziwej, byłyby wyższe niż według hipotetycznej wartości ustalonej zgodnie z przepisami o rachunkowości (nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości), to spółka nieruchomościowa zobowiązana będzie do ich obniżenia do takiej wartości hipotetycznej, jaką ustaliła zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroków

[...] We wniosku o interpretację skarżąca, będąc spółką nieruchomościową, w związku ze zmianą brzmienia art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: „u.p.d.o.p.”) powzięła wątpliwość co do podatkowego rozliczania jako kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości, dokonywanych od 1 stycznia 2022 r. Wobec tego zapytała, czy w świetle przepisów art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r., jest uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z art. 15 u.p.d.o.p., od wartości początkowej środków trwałych sklasyfikowanych w grupie 1 KŚT w sytuacji, w której nieruchomości dla celów bilansowych nie stanowią środków trwałych podlegających odpisom amortyzacyjnym.

Spółka przedstawiając własne stanowisko wskazała, że skoro przewidziane w ww. przepisie ograniczenie odnosi się do wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w celach rachunkowych, to nie ma możliwości jego zastosowania w przypadku skarżącej, ponieważ takich odpisów nie dokonuje w ogóle i zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości oraz art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 2021 r., poz. 217, dalej: „u.r.”), dokonywać ich nie może. Brak jest w przypadku skarżącej elementu porównawczego w postaci wysokości odpisów bilansowych obciążających wynik finansowy, których występowanie jest warunkiem koniecznym zastosowania limitu wskazanego przepisy ustawy podatkowej. Na potrzeby rachunkowe (bilansowe), koszty związane z posiadanymi przez spółkę nieruchomościami, takie jak m.in. zmiana ich wartości w czasie, odzwierciedlane są poprzez aktualizowane, w regularnych odstępach, wyceny tych aktywów, sklasyfikowanych w pozycji inwestycji długoterminowych. Dlatego, według spółki, jest ona uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z art. 15 u.p.d.o.p., od wartości początkowej nieruchomości.

Organ uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Według organu wprowadzona zmiana art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. w praktyce oznacza, że podatkowe odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach uzyskania przychodów nie mogą być wyższe od odpisów dokonywanych na podstawie przepisów o rachunkowości. Skoro spółka nie dokonuje, na podstawie u.r. odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od posiadanych nieruchomości, nie będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu dokonywanych na podstawie u.p.d.o.p. odpisów amortyzacyjnych, gdyż w takim przypadku wartość dokonywanego odpisu wynosi „0”. W konsekwencji spółka nieruchomościowa nie jest uprawniona, do dokonywania amortyzacyjnych odpisów podatkowych, limit wynosi bowiem „0”.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że wykładnia językowa ww. przepisu pozwala na przyjęcie, iż w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zastrzeżenie, którym uzupełniono od 1 stycznia 2022 r. przepis art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., nie znajduje zastosowania. Skoro skarżąca będące środkami trwałymi nieruchomości

zaliczane do grupy 1 KŚT, na potrzeby bilansowe, ujmuje jako nieruchomości inwestycyjne, w konsekwencji czego nie dokonuje od nich odpisów amortyzacyjnych na podstawie u.r., to ograniczenie uregulowane w tym przepisie nie może mieć do niej zastosowania.

[...]

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego w ww. zakresie, tj. odpowiedzi na tak sformułowane pytanie organ prawidłowo ocenił stanowisko skarżącej. Natomiast argumentacja organu co do braku w ogóle możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez skarżącą nie zawiera uprawnionych podstaw.

[...]

Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela zapatrywania sądu pierwszej instancji, że prawidłowa wykładnia omawianego przepisu prowadzi do wniosku, iż ograniczenia zawarte po zwrocie: "przy czym" nie znajdują zastosowania w odniesieniu do spółek nieruchomościowych, które na potrzeby przepisów o rachunkowości nie ujmują posiadanych nieruchomości jako środki trwałe. Przeczy temu rezultat wykładni językowej.

[...]

Z brzmienia wprowadzonego ograniczenia[wywieść można, że aby spółka nieruchomościowa mogła dokonywać odpisów amortyzacyjnych (po 1 stycznia 2022 r.), chociaż nie dokonuje ich na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, gdyż stosuje inne standardy rachunkowości (np. MSR-y lub wartość godziwą), powinna przeprowadzić operację porównania wysokości tych odpisów ustalonych według stosowanych standardów rachunkowości (w sprawie według wartości godziwej) do hipotetycznej wartości tych odpisów ustalonej zgodnie z przepisami o rachunkowości. Jeżeli taka operacja porównawcza wykaże, że odpisy według innych standardów rachunkowości, w tym według wartości godziwej, byłyby wyższe niż według hipotetycznej wartości ustalonej zgodnie z przepisami o rachunkowości (nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości), to spółka nieruchomościowa zobowiązana będzie do ich obniżenia do takiej wartości hipotetycznej, jaką ustaliła zgodnie z przepisami o rachunkowości.

[...]

W zakresie analizowanej sprawy, tj. odpowiedzi na pytanie skarżącej, organ interpretacyjny prawidłowo więc wywiódł, że na mocy znowelizowanego przepisu art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r., do spółki znajduje zastosowanie ograniczenie, gdyż wprowadzona nowelizacja stanowi, że podatkowe odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach uzyskania przychodów nie mogą być wyższe od odpisów dokonywanych na podstawie przepisów o rachunkowości. Organ interpretacyjny w sposób prawidłowy zatem ocenił, że stanowisko skarżącej jest wadliwe, gdyż ograniczenie wprowadzone ww. nowelizacją do przepisu art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., od 1 stycznia 2022 r., odnoszące się do wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w celach rachunkowych, znajduje zastosowanie do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku przez skarżącą.

Natomiast, według Naczelnego Sądu Administracyjnego, błędna była argumentacja organu przedstawiona w dalszej części interpretacji indywidualnej, którą zakwestionował sąd pierwszej instancji, że skoro spółka nieruchomościowa nie dokonuje, na podstawie u.r., odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od posiadanych nieruchomości, to nie będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu dokonywanych na podstawie u.p.d.o.p. odpisów amortyzacyjnych, gdyż w takim przypadku wartość dokonywanego odpisu wynosi "0" i w konsekwencji - spółka nieruchomościowa nie będzie uprawniona do dokonywania odpisów podatkowych w ogóle (limit wynosi bowiem "0").

Wskazać bowiem należy, że w znowelizowanym przepisie art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. ustawodawca w żadnym jego miejscu nie przewidział, aby warunkiem zastosowania w ogóle przez spółkę nieruchomościową odpisów amortyzacyjnych było dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od posiadanych nieruchomości, na podstawie u.r., ani nie wprowadził jakiegokolwiek limitu, w tym w szczególności limitu wynoszącego "0" odpisu. Taka wykładnia wskazanego przepisu nie wynika z zastosowanych w sprawie dyrektyw językowych wykładni. Nie znajduje ona także potwierdzenie w dyrektywach systemowych wykładni analizowanych przepisów prawnych. Odwołanie się do brzmienia przepisów art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. wskazuje, że gdyby celem ustawodawcy w odniesieniu do spółek nieruchomościowych było całkowite wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od określonych środków trwałych, zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Jednak, dokonując

nowelizacji art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., ustawodawca nie sformułował takiego zakazu w przepisach ustawy podatkowej, przewidzianego dla tego typu regulacji, tj. w art. 16 ust. 1.

Dodatkowo, co wymaga szczególnego podkreślenia, ustawodawca w akcie nowelizującym interpretowany przepis zastosował wprost konstrukcję zakazu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od innych środków trwałych, tj. nieruchomości mieszkaniowych (od budynków i lokali mieszkalnych). Ustawodawca uczynił to poprzez dodanie pkt 2a w art. 16c u.p.d.o.p., co nastąpiło na mocy art. 2 pkt 33 ww. ustawy nowelizującej, czyli w ramach tego samego aktu prawnego. Gdyby zamiarem ustawodawcy w odniesieniu do spółek nieruchomościowych było całkowite wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zaliczonych do grupy 1 KŚT, to należy domniemywać, że racjonalny prawodawca, zastosowałby analogiczną technikę legislacyjną, czego jednak nie uczynił. Brak jest więc podstaw dla domniemywania tożsamości skutków ww. regulacji prawnych, a więc interpretowania art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. w sposób rozszerzający, tj. taki, aby umożliwiał on osiągnięcie skutku analogicznego do przewidzianego w art. 16c pkt 2a u.p.d.o.p.

Potwierdzeniem uzyskanego rezultatu zastosowanych dyrektyw wykładni językowych oraz systemowych jest także analiza przywołanego już uzasadnienia projektu nowelizacji przepisu art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. W uzasadnieniu do tego projektu wyraźnie wskazano, że celem nowelizacji było zmniejszenie różnic pomiędzy wartością dochodu przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym a zysku brutto w kontekście bardziej zindywidualizowanych zasad ustalania odpisów amortyzacyjnych w przepisach o rachunkowości (niż w przepisach u.p.d.o.p.). Zamiar ustawodawcy był więc jasny. Zamierzał on dostosować odpisy amortyzacyjne dokonywane na gruncie przepisów u.p.d.o.p. do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych na gruncie przepisów o rachunkowości (...) Ustawodawca, wprowadzając analizowaną regulację, nie zastosował wobec niej przepisów intertemporalnych. Tym samym, mając na uwadze treść powyższego uzasadnienia projektu nowelizacji, nie można uznać, aby celem ustawodawcy było całkowite zakazanie dokonywania odpisów amortyzacyjnych spółkom nieruchomościowym.

Wyroki z 5.03.2026 r. II FSK 896/23 i 3.04.2026 r., II FSK 756/23

Ustawodawca ma prawo wprowadzać ograniczenia co do wysokości tych odpisów traktowanych jako koszty uzyskania przychodów, co uczynił uzupełniając treść art. 15 ust. 6 PDOPrU o dalszą - obowiązującą od 1 stycznia 2022 r. - regulację, którą zamieścił po słowach "przy czym". Konstrukcja omawianego przepisu w jego nowym brzmieniu nie daje jednak podstaw do przyjęcia, że zamiarem ustawodawcy było całkowite pozbawienie podatników, którzy nie dokonują odpisów amortyzacyjnych na potrzeby bilansowe, prawa do zaliczenia odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych, czyli całkowitego pozbawienia ich prawa do uznania tych odpisów za koszty uzyskania przychodów. (...) skoro ustawodawca nakazuje porównywać pewną kategorię kosztów podatkowych z kosztami księgowymi, to może się to odnosić wyłącznie do sytuacji, w której taka kategoria kosztów księgowych w ogóle istnieje, zaś w stanie faktycznym podanym przez Spółkę we wniosku taka kategoria kosztów księgowych w postaci odpisów amortyzacyjnych w ogóle nie występuje.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroków

[...] A sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: "Skarżąca", "Spółka") złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych i wskazała, że spełnia definicję spółki nieruchomościowej w rozumieniu art. 4a pkt 35 u.p.d.o.p. Głównym przedmiotem działalności Skarżącej jest wynajem i zarządzanie nieruchomościami, w tym głównie powierzchniami magazynowymi w centrum logistycznym należącym do Spółki. Na centrum logistyczne składają się środki trwałe sklasyfikowane w grupie 1 Klasyfikacji Środków Trwałych (dalej: "KŚT") (...) Centrum Logistyczne zostało wybudowane przez Spółkę i wprowadzone do rejestru środków trwałych w 2020 r. (...) Zgodnie z przyjętymi przez Spółkę zasadami (polityką) rachunkowości, Centrum Logistyczne jest ujmowane w bilansie Spółki jako "nieruchomość inwestycyjna" w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: "ustawa o rachunkowości"), wyceniana według wartości godziwej (...) na

podstawie wyceny rzeczoznawcy. Spółka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od Centrum Logistycznego w rozumieniu ustawy o rachunkowości.

Dla celów podatkowych, Centrum Logistyczne jest traktowane przez Spółkę jako środek trwały, zgodnie z art.16a ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z ww. przepisem Spółka dokonywała w latach poprzednich i nadal dokonuje odpisów amortyzacyjnych od przyjętej wartości początkowej Nieruchomości, które traktuje jako koszt uzyskania przychodu w momencie dokonania odpisu amortyzacyjnego.

W związku ze zmianą brzmienia art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p, wynikającą z wejścia w życie Polskiego Ładu, Spółka powzięła wątpliwość co do podatkowego rozliczania jako kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od Centrum Logistycznego dokonywanych od dnia 1 stycznia 2022 r.

[...]

Skarżąca stanęła na stanowisku, że w świetle art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 r., jest uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 15 u.p.d.o.p.

[...]

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej jako: "Dyrektor KIS", w interpretacji indywidualnej z 5 sierpnia 2022 r. uznał za nieprawidłowe powyższe stanowisko Skarżącej.

[...]

Wyrokiem z 31 stycznia 2023 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

[...]

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje: Skarga kasacyjna jest niezasadna.

[...]

Stosując w pierwszej kolejności wykładnię językową spornego przepisu, Sąd zauważa, że pozwala ona na przyjęcie, iż w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zastrzeżenie, którym uzupełniono z dniem 1 stycznia 2022 r. art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., nie znajduje zastosowania. Wskazano w nim bowiem na okoliczność dokonywania zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z tytułu zużycia środków trwałych, obciążających w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki, jako okoliczność ograniczającą wysokość odpisów amortyzacyjnych. Zatem taki sposób zastosowania przez ustawodawcę omawianego ograniczenia wysokości odpisów podatkowych uzależniony jest od dokonywania przez podatnika odpisów amortyzacyjnych obciążających wynik finansowy spółki nieruchomościowej.

Skoro w stanie faktycznym sprawy od będących w posiadaniu spółki nieruchomości nie dokonuje ona odpisów amortyzacyjnych w rozumieniu przepisów o rachunkowości, które obciążałyby wynik finansowy jednostki, ponieważ traktuje je jako nieruchomości inwestycyjne w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości wyceniane według wartości godziwej, ograniczenie z art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. nie znajduje w stosunku do Skarżącej Spółki zastosowania.

Przyjęcie wykładni przeciwnej - takiej jaką zaprezentował Dyrektor KIS w zaskarżonej interpretacji indywidualnej - w nieuprawniony sposób pozbawiałoby Skarżącą (...) możliwości rozpoznania odpisów amortyzacyjnych jako kosztów uzyskania przychodów. Zamieszczone w tym przepisie (po słowach "przy czym") ograniczenie wysokości tego rodzaju odpisów podatkowych powinno być interpretowane ściśle, ponieważ modyfikuje ono ogólną zasadę uznawania przez ustawodawcę odpisów amortyzacyjnych za koszty uzyskania przychodów.

Ustawodawca ma prawo wprowadzać ograniczenia co do wysokości tych odpisów traktowanych jako koszty uzyskania przychodów, co uczynił uzupełniając treść art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. o dalszą-obowiązującą od 1 stycznia 2022 r. - regulację, którą zamieścił po słowach "przy czym". Konstrukcja omawianego przepisu w jego nowym brzmieniu nie daje jednak podstaw do przyjęcia, że zamiarem ustawodawcy było całkowite pozbawienie podatników, którzy nie dokonują odpisów amortyzacyjnych na potrzeby bilansowe, prawa do zaliczenia odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych, czyli całkowitego pozbawienia ich prawa do uznania tych odpisów za koszty uzyskania przychodów.

Gdyby zamiarem ustawodawcy było wyłączenie w stosunku do takiego stanu faktycznego, jak opisany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, możliwości uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych przy braku dokonywania tych odpisów dla

celów bilansowych, to zastrzeżenie takie zamieściłby w art. 16 u.p.d.o.p., który szczegółowo wylicza jakiego rodzaju wydatków nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. Zastosowanie odmiennej techniki legislacyjnej (w odniesieniu do art. 16c pkt 2a oraz art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. - przy przyjęciu wykładni zaprezentowanej przez organ) nastąpiło w ramach jednego aktu nowelizującego, co świadczy przeciwko możliwości uznania tożsamości skutków (to jest interpretowania art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. w taki sposób, jakby umożliwiał on osiągnięcie skutku przewidzianego w art. 16c pkt 2a u.p.d.o.p.).

Zatem skoro ustawodawca nakazuje porównywać pewną kategorię kosztów podatkowych z kosztami księgowymi, to może się to odnosić wyłącznie do sytuacji, w której taka kategoria kosztów księgowych w ogóle istnieje, zaś w stanie faktycznym podanym przez Spółkę we wniosku taka kategoria kosztów księgowych w postaci odpisów amortyzacyjnych w ogóle nie występuje.

Przedstawioną powyżej argumentację pomocniczo wspiera uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej sporny przepis (druk sejmowy nr 1532), z którego wynika, że *"celem zmiany treści przepisów art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. jest zmniejszenie różnic występujących między wartością wykazywanego przez spółkę nieruchomościową w roku podatkowym dochodu przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym, a wartością wykazywanego- za ten sam okres (rok podatkowy/rok obrotowy) - zysku brutto (zysku przed obciążeniem podatkiem dochodowym). Wskazać przy tym należy, iż określone w przepisach o rachunkowości zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mają bardziej zindywidualizowany charakter niż zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych określone w przepisach ustawy CIT. (...). W sytuacji zatem, kiedy obiektywne ekonomiczne przesłanki przemawiać będą za stosowaniem przez podatnika – przy określaniu jego wyniku finansowego - obniżonej stawki amortyzacyjnej dla danego środka trwałego będącego nieruchomością, to również - w celu określenia dochodu i podatku dochodowego - podatnik zobligowany będzie stosować takie obniżone stawki amortyzacyjne w stosunku do tego środka trwałego (nieruchomości).(...). Często, mimo że ekonomicznie wartość takich nieruchomości wzrasta, odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach odzwierciedlają w sposób nierzeczywisty stały spadek wartości tych nieruchomości".* Z przytoczonego uzasadnienia wynika, że wprowadzona zmiana spornego przepisu miała na celu ograniczenie wysokości odpisów amortyzacyjnych w przypadku wystąpienia rozbieżności między stawkami amortyzacji przyjętymi do celów bilansowych i podatkowych, a nie do uniemożliwienia spółkom nieruchomościowym dokonywania odpisów amortyzacyjnych w ogóle, jeśli bilansowo środka trwałego nie amortyzują.

[...]

Podsumowując w ocenie NSA niezasadny jest zarzut skargi kasacyjnej w odniesieniu do błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. Skoro bowiem Skarżąca będące środkami trwałymi nieruchomości zaliczane do Grupy 1 KŚT na potrzeby bilansowe ujmuje jako nieruchomości inwestycyjne, w konsekwencji czego nie dokonuje od nich odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów o rachunkowości, to ograniczenie uregulowane w powyższym przepisie nie może mieć do niej zastosowania. Tym bardziej, że - jak wynika z wniosku - objęte nim nieruchomości zostały przez Skarżącą wprowadzone do ewidencji środków trwałych i podlegały amortyzacji dla celów podatkowych przed wejściem spornego przepisu w życie, zaś przyjęcie interpretacji przedstawionej przez Dyrektora KIS pozbawiłoby Skarżącą możliwości kontynuowania tej amortyzacji, bądź zmuszałoby do zmiany stosowanej przez Skarżącą polityki rachunkowej, aby amortyzacja przynajmniej w częściowym zakresie mogła być przez nią kontynuowana, naruszając tym samym wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadę ochrony praw nabytych i interesów w toku. Ustawodawca wprowadzając sporną regulację nie zastosował wobec niej przepisów intertemporalnych, ponieważ - wbrew stanowisku organu interpretacyjnego - nie dotyczy ona stanów faktycznych, które (tak jak w rozpoznawanej sprawie) powodowałyby pozbawienie z dniem 1 stycznia 2022 r. spółek nieruchomościowych w ogóle stosowania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych, mimo wcześniejszego (przed 1 stycznia 2022 r.) rozpoczęcia ich dokonywania.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2023 r. III SA/Wa 2355/22

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2023 r. III SA/Wa 1788/22

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.)

Art. 15 ust. 6

Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki.

Główne problemy

1. Prawidłowa wykładnia art. 15 ust. 6 ustawy o CIT. Rzeczywiste cele ustawodawcy, a sposób ich realizacji.
2. Relacja prawa bilansowego do prawa podatkowego. Czy metoda wyceny powinna aktywów powinna decydować o skutki podatkowych?

Sesja III - Problemy proceduralne

- kontrola podatnika – tak, ale z gwarancjami ochrony praw podatnika (wyrok ETPC z 6.02.2025 r., 36617/18, ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. I INNI v. WŁOCHY) – dr Agnieszka Franczak (UJ)
- doręczenie zarządzenia zabezpieczenia (uchwała NSA z 16.06.2025, III FPS 1/25) – Artur Nowak (DZP)
- zaświadczenie o niezaleganiu z podatkami a decyzja nieostateczna (wyrok NSA z 23.04.2025, I FSK 2462/21) – Robert Krasnodębski
- odmowa wznowienia postępowania po wyroku TS UE w sprawie Adjak, odpowiedzialność członka zarządu (wyrok NSA z 10.12.2025 r., III FSK 832/25) – Jakub Warnieło (MDDP)
- dyskusja na koniec dnia: Zmiany w przedawnieniu zobowiązań podatkowych – kluczowe dylematy
- Robert Brochocki (RCL), Emil Chojnacki (MF), Mirosław Michna (KPMG), dr Jacek Matarewicz (Zimny Matarewicz); prowadzenie Alicja Sarna (CRIDO)

Kontrola podatnika – tak, ale z gwarancjami ochrony praw podatnika – dr Agnieszka Franczak (UJ)

Wyrok ETPC z 6.02.2025 r., 36617/18, ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. I INNI v. WŁOCHY

Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w toku wymiarowego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej, w których podatnik ustanowił pełnomocnika - Artur Nowak (Domański Zakrzewski Palinka)

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA 16 czerwca 2025 r., III FPS 1/25

Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2025 poz. 132) w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111), powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchwały

Istotą problemu prawnego będącego podłożem wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego jest kwestia zakresu pełnomocnictwa udzielonego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej). Rozbieżności w judykatach sądów administracyjnych pojawiły się na tle tego, czy powyższe pełnomocnictwo rozciąga się również na postępowanie zabezpieczające, uregulowane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w sytuacji gdy to postępowanie zainicjowane zostało na skutek wydania decyzji o zabezpieczeniu, przewidzianej w art. 33 § 2 o.p.

W pierwszej grupie orzeczeń wspomnianych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, że postępowanie zabezpieczające jest odrębnym od postępowania podatkowego postępowaniem. Dlatego też udział pełnomocnika zobowiązanego w postępowaniu zabezpieczającym w fazie wykonawczej możliwy jest dopiero w następstwie udzielenia mu stosownego upoważnienia po wszczęciu tego postępowania, a zatem po doręczeniu odpisu zarządzenia zabezpieczenia bezpośrednio zobowiązanemu. Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia pełnomocnikowi umocowanemu do reprezentowania podatnika, a więc umocowanemu wtedy, gdy podatnik statusu zobowiązanego w postępowaniu zabezpieczającym jeszcze nie uzyskał, oznaczałoby dokonanie czynności doręczenia do rąk pełnomocnika ustanowionego w innej sprawie.

W grupie poglądów przeciwnych wskazuje się natomiast, że postępowanie zabezpieczające, w ramach którego wydaje się decyzję o zabezpieczeniu, jest postępowaniem wypadkowym w stosunku do postępowania wymiarowego. W konsekwencji podobnie powinno zostać potraktowane postępowanie zabezpieczające wykonawcze. Decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych (art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p.) powinna zostać doręczona pełnomocnikowi strony ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym, a nie bezpośrednio stronie, chyba że z treści pełnomocnictwa wynikają wprost ograniczenia w zakresie takiej reprezentacji. To samo musi odnosić się do doręczenia zarządzenia zabezpieczającego(...).

Zakres pełnomocnictwa szczególnego był przedmiotem analizy w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FPS 1/22, ONSAiWSA 2022, nr 6, poz. 78. W uchwale tej uznano, że użyty w art. 138e § 1 o.p. zwrot "we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego" należy rozumieć w ten sposób, że odwołuje się on do wynikającego ze stosunku podstawowego materialnego zakresu pełnomocnictwa szczególnego, co oznacza, że może ono obejmować każdą sprawę należącą do właściwości organu podatkowego, do której stosuje się przepisy tej ustawy. Jednakże do wywołania skutku procesowego konieczne jest złożenie pełnomocnictwa szczególnego

do akt sprawy w konkretnym postępowaniu prowadzonym przed organem podatkowym, stosownie do art. 138e § 3 o.p.

W uzasadnieniu tej uchwały podkreślono, powołując się m.in. na treść art. 165 § 5 o.p., że postępowanie w sprawie zabezpieczenia ma charakter incydentalny (wpadkowy) i związane jest z tzw. postępowaniem "głównym". Konsekwencją jego przedmiotu i immanentnego związku z postępowaniem "głównym" jest to, że pełnomocnictwo złożone w sprawie "głównej" obejmuje automatycznie występowanie także w tej tzw. sprawie wypadkowej, o charakterze akcesoryjnym względem tzw. postępowania "głównego".

Stanowisko to jest potwierdzeniem poglądów wyrażanych w orzecznictwie, że postępowanie, którego efektem jest wydanie decyzji o zabezpieczeniu (określane zwykle jako postępowanie zabezpieczające), ma charakter szczególny. Postępowanie to jest bowiem prowadzone w toku już wszczętego i prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, czy też kontroli celno-skarbowej, a wydana w tym odformalizowanym postępowaniu decyzja służyć ma za podstawę podjęcia działań mających na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, których prawidłowa wysokość nie została jeszcze określona lub ustalona. Postępowanie zmierzające do wydania decyzji o zabezpieczeniu ma zatem charakter incydentalny, ściśle wiążąc się z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, czy też kontrolą celno-skarbową w ramach których jest prowadzone. (...)O pomocniczym charakterze postępowania zabezpieczającego wobec postępowania głównego świadczy to, że nie jest wydawane postanowienie o wszczęciu tego postępowania (art. 165 § 5 pkt 4 o.p.), a przed wydaniem decyzji organ podatkowy nie wyznacza stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 2 pkt 2 o.p.)(...).

Zatem nie ulega żadnym wątpliwości, że pełnomocnikowi ustanowionemu i zgłoszonemu przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej) należy doręczyć decyzję o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 o.p. Przedmiotem rozbieżności pozostaje kwestia, czy temu pełnomocnikowi należy również doręczyć zarządzenie zabezpieczenia przewidziane w art. 155b § 1 u.p.e.a. w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu. Zgodnie z art. 33d § 1 o.p. zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2 (a więc według przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa).

Ten pierwszy z wymienionych sposobów zabezpieczenia określony jest w dziale IV ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji — Postępowanie zabezpieczające. To postępowanie ma charakter przymusowy. Inicjatorem jego jest - co do zasady - wierzyciel, który składa wniosek o zabezpieczenie oraz zarządzenie zabezpieczenia, będące podstawą prowadzenia postępowania zabezpieczającego. To postępowanie może być wszczęte, gdy strona nie składa wniosku o przyjęcie zabezpieczenia w trybie art. 33d § 2 o.p., bądź też gdy taki wniosek został zgłoszony, lecz organ podatkowy wydał postanowienie o odmowie przyjęcia zabezpieczenia. Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpis zarządzenia zabezpieczenia (art. 155b § 1 u.p.e.a.). Z tym momentem wiąże się rozpoczęcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, które kończy się z dniem zakończenia postępowania zabezpieczającego (...).

W wyrokach sądów administracyjnych, w których prezentowano stanowisko o konieczności doręczenia zobowiązanemu, a nie jego pełnomocnikowi, odpisu zarządzenia zabezpieczenia (art. 155b § 1 u.p.e.a.), podkreślano odrębność postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. Istotnie, choć to postępowanie wraz z postępowaniem egzekucyjnym jest uregulowane w jednym akcie prawnym, a mianowicie w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie oznacza to jednak, że postępowanie zabezpieczające toczy się na takich samych zasadach, co postępowanie egzekucyjne. Wprawdzie art. 166b u.p.e.a. stanowi, że w postępowaniu zabezpieczającym stosuje się odpowiednio przepisy działu I i art. 168d. Jednakże odpowiednie stosowanie musi uwzględniać specyfikę postępowania zabezpieczającego, a przede wszystkim

całkowicie odmienne cele tych postępowań. (...) Aktualnie w judykaturze nie budzi żadnych wątpliwości to, że o pierwszej czynności postępowania egzekucyjnego w administracji musi być zawiadomiony bezpośrednio zobowiązany. Dopiero w toku tego postępowania może być zgłoszony lub ustanowiony pełnomocnik. Od momentu zawiadomienia o ustanowieniu pełnomocnika organ egzekucyjny zobligowany jest doręczać pełnomocnikowi wszelkie pisma procesowe i zapewnić udział w postępowaniu taki, jak stronie tego postępowania (...). Jednakże postępowanie zabezpieczające jest zupełnie odrębne od postępowania egzekucyjnego. Wprawdzie oba postępowania cechują się stosowaniem przymusu państwowego. Jednakże postępowania te mają całkowicie odmienne cele. Postępowanie egzekucyjne ma za zadanie przymusowe wykonanie obowiązku, który w zasadzie został określony wcześniej w postępowaniu jurysdykcyjnym (...). Natomiast postępowanie zabezpieczające ma na celu zapewnić skuteczność i efektywność przyszłej egzekucji administracyjnej. Stanowi zatem zabezpieczenie tego, że w okresie poprzedzającym możliwość wystawienia tytułu wykonawczego i wszczęcia postępowania egzekucyjnego nie dojdzie do sytuacji, że egzekucja administracyjna, która w przyszłości będzie dopuszczalna, będzie jednocześnie bezskuteczna.

Z uwagi na powyższe postępowanie zabezpieczające toczy się równolegle, a więc obok, w tym samym czasie, co postępowanie jurysdykcyjne zmierzające do określenia obowiązku. Szczególnie jest to widoczne w przypadku wykonania decyzji o zabezpieczeniu przewidzianej w art. 33 § 2 o.p. Tę decyzję wydaje się w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej jeszcze przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku (...). Decyzja o zabezpieczeniu wydana na podstawie art. 33 § 2 o.p. sama w sobie nie zabezpiecza interesów wierzyciela. Stanowi jedynie podstawę prawną do wykonania zabezpieczenia, które — jak wcześniej wspomniano — odbywa się w sposób dobrowolny, określony w ustawie – Ordynacja podatkowa albo w sposób przymusowy, przewidziany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Można więc stwierdzić, że wydanie decyzji zabezpieczającej stanowi pierwszy etap zabezpieczenia. Wykonanie tej decyzji następuje w ramach drugiego etapu. Oba stadia są ze sobą ściśle związane i wzajemnie uzależnione.

Przymusowe wykonanie decyzji o zabezpieczeniu rozpoczyna się w momencie doręczenia zarządzenia o zabezpieczeniu. Następuje to wówczas, gdy toczy się wciąż postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa i nadal nie została wydana decyzja wymiarowa przez organ pierwszej instancji. O ścisłym związku postępowania w przedmiocie wydania decyzji o zabezpieczeniu i postępowania w sprawie jego wykonania świadczy treść art. 155b § 1a u.p.e.a., który stanowi, że w przypadku gdy doręczenie odpisu zarządzenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 o.p., mogłoby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia, organ egzekucyjny lub egzekutor wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia doręcza zobowiązanemu tę decyzję o zabezpieczeniu (...). Nie sposób zaakceptować w takim przypadku stanowiska, że decyzja o zabezpieczeniu doręczana jest pełnomocnikowi, zaś zarządzenie o zabezpieczeniu, jako pierwsza czynność w odrębnym postępowaniu, powinno być doręczone samemu zobowiązanemu. Byłoby to nieracjonalne i niecelowe, a przede wszystkim sprzeczne z treścią wspomnianego wyżej przepisu (...).

Należy zatem przyjąć, że postępowanie zabezpieczające, pomimo jego dwuetapowości, stanowi integralną całość. Postępowanie w ramach którego dochodzi do wydania decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 o.p. bez żadnych wątpliwości ma charakter incydentalny (wpadkowy) i związane jest z tzw. postępowaniem "głównym". Zawsze taka decyzja wydawana jest postępowaniu prowadzonym równolegle do postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeszcze przed wydaniem decyzji w sprawie. Taki sam charakter ma postępowanie zabezpieczające, prowadzone według przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przemawiają za tym dwa argumenty. Po pierwsze, postępowanie zabezpieczające jest immanentnie związane z postępowaniem w przedmiocie wydania decyzji o zabezpieczeniu. Stanowi bowiem jego drugi i zarazem konieczny etap, który dopiero skutecznie "zabezpiecza" interes wierzyciela. Po drugie, wszczęcie tego przymusowego zabezpieczenia, które następuje poprzez doręczenie zarządzenia zabezpieczającego wystawionego przez wierzyciela, może mieć miejsce tylko przed wydaniem decyzji organu podatkowego, a więc jeszcze w toku

postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej jeszcze przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku (...). Nie sposób zatem zaakceptować stanowiska, że doręczenie zarządzenia o zabezpieczeniu powinno nastąpić do rąk zobowiązanego z uwagi na odrębność tego postępowania i stosowanie analogii do regulacji obowiązujących w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zwłaszcza w sytuacji gdy doręczenie decyzji o zabezpieczeniu musi być dokonane do rąk ustanowionego w postępowaniu "głównym" pełnomocnika (...).

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2024r. sygn. III FSK 1559/23 (niezgodny ze stanowiskiem zawartym w uchwale)

Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2024r. sygn.. I FSK 750/20 (zgodny ze stanowiskiem zawartym w uchwale)

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2025r. sygn. II FPS 1/22 (dotycząca zakresu pełnomocnictwa szczególnego oraz „wpadkowego” charakteru postępowania zabezpieczającego).

Przepisy

Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

art. 155b § 1 Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpowiednio: 1) odpis zarządzenia zabezpieczenia; 2) dokument zabezpieczenia; 3) odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, wraz z zawiadomieniem o przystąpieniu do zabezpieczenia; 4) zawiadomienie o przystąpieniu do zabezpieczenia, jeżeli odpis tytułu wykonawczego został doręczony w egzekucji administracyjnej.

Art. 155b § 1a.

W przypadku gdy doręczenie odpisu zarządzenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, mogłoby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia, organ egzekucyjny lub egzekutor wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia doręcza zobowiązanemu tę decyzję o zabezpieczeniu.

Ordynacja podatkowa

Art. 33 §2

Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

art. 33d ust. 1 Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2.

Art. 145.

§ 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi.

§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

165. [Postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego]

§ 1. Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu.

§ 2. Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia.

§ 4. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania.

§ 5. Przepisów § 2 i § 4 nie stosuje się do postępowania w sprawie:
(...)

4) zabezpieczenia.

Główny problem

Czy pełnomocnictwo udzielone przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej) rozciąga się również na postępowanie zabezpieczające, uregulowane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w sytuacji, gdy to postępowanie zainicjowane zostało na skutek wydania decyzji o zabezpieczeniu, przewidzianej w art. 33 §2 Ordynacji podatkowej.

Odmowa wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach a decyzja nieostateczna – Robert Krasnodębski

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 2025 r. I FSK 2462/21

W ocenie sądu organ podatkowy nie może wydać zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, będąc w posiadaniu doręczonych podatnikowi, nawet nieostatecznych decyzji, z których wynikają zaległości podatkowe. Okoliczność, że decyzja ta została zaskarżona odwołaniem lub nie nadano jej rygoru natychmiastowej wykonalności, nie ma wpływu na istnienie zaległości podatkowej w dacie wydawania zaświadczenia. Związanie organu własną decyzją następuje z chwilą jej doręczenia, co uchyła domniemanie zgodności z prawem złożonej deklaracji, a wymagalność czy wykonalność decyzji to odrębna kwestia od faktycznego istnienia zaległości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznawał skargę kasacyjną O. sp. z o.o. Od wyroku WSA w Olsztynie (sygn. akt I SA/Ol 324/21), w którym to sąd oddalił skargę spółki na odmowę wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach. Spółka zarzucała organom przedwczesne uznanie istnienia zaległości podatkowej z uwagi na fakt, że odwołała się od nieostatecznej decyzji określającej wymiar podatku VAT, podnosząc, że zgodnie z zasadą dwuinstancyjności decyzja taka nie może być wykonana i nie jest wiążąca do czasu zakończenia postępowania odwoławczego.

Sąd kasacyjny wskazał, że zgodnie z art. 212 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. **»Związanie decyzją« oznacza, że skutek w postaci obalenia domniemanie zgodności z prawem złożonej deklaracji podatkowej wywołuje wydanie i doręczenie podatnikowi (...) decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (...) w innej wysokości niż deklarowana**. Sąd wyraźnie zaakcentował, że **należy odróżnić »wykonalność decyzji« i możliwość prowadzenia na jej podstawie egzekucji administracyjnej od skutku w postaci obalenia zgodności z prawem złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej**. Taki skutek wywołuje już samo doręczenie decyzji wymiarowej, nawet jeśli nie jest ona ostateczna.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska skarżącej spółki, w myśl którego odmowa wydania zaświadczenia może być wyłącznie konsekwencją funkcjonowania w obrocie decyzji ostatecznej. Wniesienie odwołania nie niweczy bowiem skutków związania organu pierwszej instancji wydaną przez niego decyzją. Odnosząc się do argumentów dotyczących toczącego się postępowania, Sąd wyjaśnił: **»Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest kategorią o charakterze konstrukcyjnym i ustrojowym w polskim modelu administracji publicznej, zaś w art. 306e § 3 o.p. chodzi nie o takie ustrojowe rozumienie pojęcia »postępowanie«, lecz o zespół działań procesowych konkretnego organu podatkowego prowadzącego konkretny proces**».

W konsekwencji wniesienie odwołania w niczym nie zmienia ujawnionego i stwierdzonego nieostateczną decyzją stanu istnienia zaległości podatkowych wnioskodawcy. Stan ten będzie istniał i rzutował na treść zaświadczenia dopóty, dopóki decyzja ta pozostaje w obrocie prawnym, a brak jej ostateczności nie ma przesądzającego znaczenia w odrębnym trybie wydawania zaświadczeń.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego funkcjonuje pogląd, że wydanie zaświadczenia jest czynnością materialno-techniczną, mającą charakter odtwórczy. Zaświadczenie nie jest decyzją i nie rozstrzyga o żadnych prawach ani obowiązkach podmiotu, lecz stanowi wyłącznie urzędowe poświadczenie faktu lub stanu prawnego, opierające się na ewidencjach i rejestrach posiadanych przez organ w dniu jego wydania. W konsekwencji organ podatkowy w

trybie wydawania zaświadczeń nie dokonuje merytorycznych ocen prawnych, lecz jedynie odzwierciedla stan swojej wiedzy na dany moment; dysponując decyzją określającą wysokość zobowiązania, organ nie może zatem uznać, że zaległość ta w dacie wydawania zaświadczenia nie istnieje.

Ustawodawca przewidział zamknięty katalog sytuacji, w których organ ma obowiązek uznać, że zaległość nie istnieje, mimo faktu niezapłacenia podatku. Zgodnie z art. 306e § 5 dotyczy to wyłącznie przypadków odroczenia zapłaty lub rozłożenia jej na raty. Brak analogicznego przepisu, który nakazywałby ignorowanie decyzji wymiarowej ze względu na wniesienie odwołania, oznacza, że ustawodawca celowo nie nadał wniesieniu środka zaskarżenia tak daleko idących skutków prawnych.

Wyraźnie odróżnia się kwestię wymagalności i wykonalności decyzji od samego faktu istnienia zaległości podatkowej. Przewidziana w art. 239a Ordynacji podatkowej zasada, zgodnie z którą decyzja nieostateczna nie podlega wykonaniu, stanowi jedynie środek ochrony tymczasowej, zabezpieczający podatnika przed przymusową egzekucją administracyjną (w tym potrąceniami i zaliczeniami) przed ostatecznym rozpoznaniem sprawy. Brak możliwości przymusowego wyegzekwowania należności z uwagi na brak rygoru natychmiastowej wykonalności nie niweluje jednak faktu, że zaległość ta istnieje, a powiązana z nią decyzja wymiarowa pozostaje w obrocie prawnym, co wyklucza wydanie zaświadczenia o niezaleganiu.

Wyroki powiązane Sąd orzekający zaznaczył, że stanowisko w tej sprawie jest ugruntowane i znajduje poparcie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wyroki powiązane to m.in.:

- wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1475/21
- wyrok NSA z dnia 9 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 2509/21
- wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt II FSK 2131/17
- wyrok NSA z dnia 15 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1404/16
- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Ol 324/21 (wyrok I instancji zaskarżony w niniejszej sprawie)

Przepisy:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa

- **Art. 212.** Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w [art. 67d](#) wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania.
- **Art. 306a § 1** Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych.
- **Art. 306e § 2** Przed wydaniem zaświadczeń, o których mowa w § 1, ustala się, czy w stosunku do wnioskodawcy nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone i zgromadzony materiał dowodowy pozwala na jego zakończenie, powinna być niezwłocznie wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązań podatkowych w celu wykazania ich w zaświadczeniu.
- **Art. 306e § 3** Nie można odmówić wydania zaświadczenia, jeżeli nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie podatkowe, o którym mowa w § 2, przed upływem terminu określonego w art. 306a § 5. Wydając zaświadczenie, organ podaje informację o prowadzonym postępowaniu lub jego zakończeniu.

- **Art. 306e § 5** Jeżeli zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę została odroczone lub rozłożona na raty, uznaje się, że podatnik, płatnik lub inkasent, do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 49 § 1 nie posiada zaległości podatkowych.
- **Art. 306e § 6** W zakresie, o którym mowa w art. 239d, uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa.

Główne problemy

- **Znaczenie decyzji nieostatecznej na gruncie zaświadczeń** – czy brak waloru ostateczności i wykonalności decyzji wymiarowej niweluje istnienie zaległości podatkowej na potrzeby wydania zaświadczenia o niezaleganiu?
- **Związanie organu własną decyzją a domniemanie rzetelności deklaracji** – skutki prawne doręczenia decyzji organu I instancji na podstawie art. 212 Ordynacji podatkowej.
- **Zasada dwuinstancyjności a procedury wydawania zaświadczeń** – sposób interpretacji "postępowania" z art. 306e § 3 Ordynacji podatkowej w zbiegu z toczącym się postępowaniem odwoławczym.
- **Decyzje szczególne** – decyzje wydawane w związku z GAAR

Odmowa wznowienia postępowania po wyroku TS UE w sprawie Adjak, odpowiedzialność członka zarządu – Jakub Warnieło (MDDP)

Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2025 r.

Wbrew zatem twierdzeniom strony stwierdzić należy, że nie została ona pozbawiona prawa do obrony, nie wnosila bowiem o dostęp do akt postępowania wymiarowego, na żadnym etapie nie kwestionowała zobowiązań podatkowych spółki, oddalenie zaś jej wniosków dowodowych dotyczących przesłanki braku winy zostało uzasadnione i ocenione przez sąd. Skarżący miał w toku postępowania możliwości odniesienia się do ustaleń organu wobec spółki, decyzji wymiarowej i przesłanek skuteczności postępowania egzekucyjnego ale z tego prawa nie skorzystał. Nie może tego natomiast robić dopiero na etapie skargi o wznowienie i to w sposób całkowicie ogólny.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

4.2. Główną oś argumentacji zawartej w skardze o wznowienie stanowi powołanie się strony na ww. orzeczenie TSUE z 27 lutego 2025 r. C-277/24. Jak już zaznaczono podstawę wznowieniową stanowi art. 272 § 2a p.p.s.a. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca posługuje się stwierdzeniem "ma wpływ na treść wydanego orzeczenia". Zarzut wskazany w skardze odnosi się zatem do wpływu i bezpośredniej korelacji sędziowskiego stanowiska zajętego przez Trybunał Sprawiedliwości na treść wydanego przez sąd krajowy orzeczenia.

Z uzasadnienia skargi o wznowienie wynika, że w ocenie strony została ona pozbawiona prawa do obrony ponieważ nie miała dostępu do akt postępowania wymiarowego, nie mogła skutecznie zakwestionować zobowiązań podatkowych spółki a jej wnioski dowodowe zostały bezpodstawnie oddalone. Skarżący wskazuje, że nie miał faktycznej możliwości odniesienia się do ustaleń organu wobec spółki, decyzji wymiarowej i przesłanek skuteczności postępowania egzekucyjnego.

W tym miejscu wskazać należy, że z wyroku TSUE w sprawie C-277 wynika, że członek zarządu w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 116 § 1 o.p. w sprawie jego odpowiedzialności jako członka zarządu, powinien mieć możliwość podważania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organ podatkowy w postępowaniu określającym zobowiązanie podatkowe spółce. Konieczność badania i odniesienia się przez organ podatkowy w postępowaniu prowadzonym wobec osoby trzeciej, do stwierdzonych w decyzji wymiarowej ustaleń faktycznych lub prawnych, materializuje się wówczas, gdy podmiot mający ponosić odpowiedzialność podatkową zgłosi takie zarzuty (tak wyrok NSA z 5 marca 2025 r. III FSK 503/24, wymieniony wyrok oraz pozostałe orzeczenia sądów administracyjnych, przywołane w niniejszym uzasadnieniu, dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>).

W wyroku NSA z 12 czerwca 2024 r. III FSK 605/24 wyjaśniono z kolei, że organy podatkowe w postępowaniu podatkowym zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki na podstawie art. 116 o.p. nie mają obowiązku z urzędu badać poprawności merytorycznej decyzji wymiarowej, z której wynika ciążący na spółce podatek do zapłaty, który przerodził się w zaległość podatkową. W orzeczeniu tym, NSA zwrócił uwagę na inny aspekt procesowy zapewnienia możliwości obrony członkowi zarządu. Mianowicie wskazał, że niezbędne minimum to stworzenie osobie trzeciej mającej ponosić odpowiedzialność podatkową sposobności do zapoznania się z treścią decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki.

Zaś w wyroku NSA z 13 sierpnia 2025 r. III FSK 656/25 stwierdzono, że były członek zarządu, dla zmniejszenia swojej odpowiedzialności za dług podatkowy, bądź jej wykluczenia, winien wykazać istnienie dowodów lub okoliczności faktycznych nieznanymi wcześniej organowi podatkowemu albo pominiętymi przez ten organ w ramach postępowania prowadzonego wobec spółki, konsekwencją czego była: niewłaściwa subsumpcja albo błędna wykładnia norm zawartych w przepisach prawa materialnego stanowiących podstawę wydania decyzji określającej spółce wysokość zobowiązania

podatkowego; lub niewłaściwa ocena istnienia bądź nieistnienia wymienionych w art. 116 o.p. przesłanek orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Mając na uwadze powyższe oraz treść skargi o wznowienie postępowania stwierdzić należy, że skarżący nie wykazał, że wyrok TSUE z 27 lutego 2025 r. C-277/24 (Adjak) ma wpływ na wynik objętego skargą wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

4.3. Z akt sprawy wynika, że strona w postępowaniu w przedmiocie swojej odpowiedzialności nie kwestionowała ustaleń faktycznych czy prawnych wynikających z decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki. Skarżący nie negował wejścia do obrotu prawnego decyzji wymiarowej, czy też zasadności nałożenia oraz wysokości zobowiązań podatkowych spółki. Pomimo zapoznania się z decyzją wymiarową znajdującą się w aktach sprawy, skarżący nie zgłaszał zarzutów co do ustaleń zawartych w decyzji wymiarowej spółki ani wniosków o dostęp do akt sprawy wymiarowej. Skarżący domagał się natomiast przeprowadzenia dowodów zmierzających do wykazania, że nie ponosi on winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdyż kondycja spółki w okresie pełnienia przez niego funkcji była dobra, a wymiar podatku od towarów i usług został ustalony dopiero w 2019 r. Kwestia przesłanki braku winy została jednak objęta wyrokiem TSUE z 30 kwietnia 2025 r. wydanego w sprawie C-278 (Genzyński) a nie w wyroku TSUE z 27 lutego 2025 r. C-277/24 (Adjak), będącym podstawą złożonej w sprawie skargi o wznowienie. Wcześniej wskazany wyrok TSUE z 30 kwietnia 2025 r. nie może zostać wzięty pod uwagę, rozpoznając skargę o wznowienie Naczelny Sąd Administracyjny jest bowiem związany granicami wyznaczonymi w jej podstawach.

Dodatkowo stwierdzić należy, że członek zarządu mający ponosić odpowiedzialność podatkową na podstawie art. 116 o.p., aby podważyć ustalenia faktyczne lub oceny prawne zawarte w decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki, powinien skonkretyzować z jakimi ustaleniami lub ocenami decyzji wymiarowej się nie zgadza oraz wskazać z jakich względów uważa te ustalenia lub oceny za błędne. Członek zarządu zamierzający kwestionować treść decyzji wymiarowej skierowanej do spółki nie może poprzestać na zarzutach ogólnikowej natury lub prostej negacji decyzji w całości albo fragmentach. Nie jest wystarczające podniesienie, że decyzja wymiarowa jest wadliwa. Dopiero wskazanie przez członka zarządu w jakim zakresie i z jakiego powodu nie zgadza się on z decyzją wymiarową, aktualizować będzie potrzebę przeprowadzenia badania decyzji wymiarowej, a tym samym akt postępowania wymiarowego.

W prowadzonym poprzednio postępowaniu skarżący takich konkretnych zastrzeżeń względem decyzji wymiarowej nie przedstawił, pomimo tego, że w aktach administracyjnych decyzja ta została zamieszczona i strona miała do niej dostęp, mogła się z nią zapoznać, wykonać jej fotokopię. Również w skardze o wznowienie skarżący nie powołuje się na żadne nowe okoliczności i nie przedkłada żadnych nowych dowodów.

Wbrew zatem twierdzeniom strony stwierdzić należy, że nie została ona pozbawiona prawa do obrony, nie wносиła bowiem o dostęp do akt postępowania wymiarowego, na żadnym etapie nie kwestionowała zobowiązań podatkowych spółki, oddalenie zaś jej wniosków dowodowych dotyczących przesłanki braku winy zostało uzasadnione i ocenione przez sąd. Skarżący miał w toku postępowania możliwości odniesienia się do ustaleń organu wobec spółki, decyzji wymiarowej i przesłanek skuteczności postępowania egzekucyjnego ale z tego prawa nie skorzystał. Nie może tego natomiast robić dopiero na etapie skargi o wznowienie i to w sposób całkowicie ogólny.

4.4. Mając na względzie dokonaną powyżej ocenę, uznać należy, że skarżący nie wykazał istnienia przesłanek, które mogłoby stanowić podstawę podważenia w trybie wznowieniowym objętego skargą wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. W konsekwencji postępowanie sądowoadministracyjne zakończone wyrokiem NSA 25 stycznia 2024 r. nie wykazuje, w kontekście treści art. 272 § 2a p.p.s.a., wad wymagających konwalidacji w związku z wyrokiem TSUE z 27 lutego 2025 r. C-277/24 (Adjak).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 13 sierpnia 2025 r., III FSK 656/25

wyrok NSA z 5 marca 2025 r., III FSK 503/24

wyrok WSA we Wrocławiu z 14 sierpnia 2025 r., I SA/Wr 700/24 (nieprawomocny; stanowisko przeciwne)

wyrok WSA w Warszawie z 16 maja 2025 r., III SA/Wa 1885/23 (nieprawomocny; stanowisko przeciwne)

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 poz. 111)

Art. 116

§ 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

- a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1428) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo
- b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Art. 121

§ 1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Art. 123

§ 1 Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 143)

Art. 272

§ 2a. Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy zostało wydane orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które ma wpływ na treść wydanego orzeczenia. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio, z tym że termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania biegnie od dnia publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Główne problemy

1. Uzależnienie wznowienia postępowania wobec członków zarządu od wcześniejszego zgłoszenia zarzutów lub dowodów przeciw decyzji wymiarowej, mimo że organy i sądy konsekwentnie odmawiały ich skuteczności.
2. Zasada skuteczności prawa unijnego.
3. Orzecznictwo NSA a interpretacja ogólna nr DTS2.8012.5.2025 Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r.

Sobota 14 marca 2026 r.

śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście

A) Czy istnieją jeszcze zasady w zdigitalizowanym prawie podatkowym? - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ), dr Mikołaj Kondej); miejsce: Sala Bankietowo-Szkoleniowa Chleb i Wino przy ul. Strumykowej 15;

B) *In dubio pro tributario, ugody podatkowe, odpowiedzialność osób trzecich ... - zmiany prawa podatkowego w poszukiwaniu balansu między interesem podatnika a interesem publicznym* - dr hab. Beata Rogowska-Rajda (Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego MF/UW; Łukasz Pepliński (MF), dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK; miejsce: Hotel Solaris, ul. Panny Marii 9,

C) *Wyroki sądów krajowych w sprawach europejskich – bez kierowania pytań do TSUE* – dr hab. Adam Zalasinski/dr Izabela Andrzejewska-Czernek; miejsce: hotel Spichrz ul. Mostowa 1

D) *Czy deregulacja ma sens? Odpowiadamy, zanim zrobi to historia* – Alicja Sarna (CRIDO), Karol Grzybowski (KPRM), Robert Brochocki (RCL); miejsce: Sala Mieszczańska u Gołębiewskich, ul. Prosta 22A,

Sesja IV - VAT

A) Wokół nieruchomości w VAT

- granice profesjonalnego obrotu nieruchomościami (wyrok NSA z 04.02.2025, I FSK 1422/21) – Jarosław Dziewa
- małżeństwo jako jeden podatnik VAT przy zbyciu nieruchomości wspólnej (wyrok TSUE z 3.04.2025 r., C-213/24, E.T. przeciwko Dyrektorowi IAS we Wrocławiu) – dr Jacek Matarewicz (Zimny Matarewicz)
- odliczenie podatku VAT w kontekście transakcji pomocniczych (finansowych oraz nieruchomościowych) na tle orzecznictwa unijnego i krajowego (wyrok WSA w Gdańsku z 23.07.2025 r., I SA/Gd 296/25, nieprawomocny) – dr Michał Bernat (Dentons)
- dyskusja

B) VAT – problemy z wyrokami TSUE c.d.

- czterech to to samo, co trzech - jak opodatkować dostawy w dłuższych łańcuchach (wyrok T-646/24, MS KLJUČAROVCI) – Małgorzata Militz (GWW)
- ceny transferowe a VAT (wyrok TSUE z 4.09.2025, C-726/23, SC Arcomet Towercranes SRL) – Tomasz Michalik (MDDP)
- interpretacja zgodna z wyrokiem NSA, ale sprzeczna z orzecznictwem TSUE – czy zawsze można wierzyć wyrokom NSA? (interpretacja indywidualna Szefa KAS z 17.03.2025, DOP7.8101.88.2024.FMLM) – Tomasz Rolewicz (Grant Thornton) - dyskusja

A) Wokół nieruchomości w VAT

Granice profesjonalnego obrotu nieruchomościami - doradca podatkowy Jarosław Dziewa, Kancelaria Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna” sp.j.

Wyrok NSA z 4 lutego 2025r r., I FSK 1422/21

„Ocena, czy działania wnioskodawcy podejmowane są w ramach środków podobnych do jednostek prowadzących działalność gospodarczą musi być dokonywana całościowo, w ramach wszystkich czynności podjętych przez właściciela nieruchomości. Przykładowo działanie w celu obecnej i przyszłej sprzedaży działek, a więc: wystąpienie o podział gruntu na mniejsze działki, przeprowadzenie tego podziału na własny koszt, wystąpienie o wydanie decyzji o warunkach zabudowy na budowę budynków mieszkalnych jednorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną, wykonanie zjazdu na drogę wewnętrzną z drogi powiatowej oraz współpraca z biurami nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA wskazuje na zachowanie właściciela jako podmiotu, którego przedmiotem działalności gospodarczej jest obrót nieruchomościami.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1.1. Zaskarżonym wyrokiem z dnia 10 marca 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1108/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w sprawie ze skargi S.Z. [...] na interpretację indywidualną [...] DKIS z dnia 16 marca 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług, [...] oddalił skargę [...].

1.2. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, Skarżący wskazał, że jest osobą fizyczną, nieprowadzącą działalności gospodarczej i nie jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. W 2007 r. dokonał nabycia do majątku prywatnego nieruchomości gruntowej, niezabudowanej o powierzchni (...) m² w celach zabezpieczenia potrzeb mieszkaniowych rodziny. Strona planowała wybudowanie na zakupionym gruncie budynku mieszkalnego w zabudowie szeregowej, tzw. "bliźniaka" dla dzieci, a później zdecydowała się wybudować trzeci dom, który miał zaspokajać jej własne potrzeby mieszkaniowe. W 2014 r. Wnioskodawca wystąpił z wnioskiem o wydanie w stosunku do gruntów warunków zabudowy i zagospodarowania terenu na 5 domów. Nieruchomość pozwalała na wybudowanie 5 domów w zabudowie szeregowej, a decyzja o wybudowaniu dodatkowych dwóch domów była podyktowana chęcią dokonania inwestycji w majątku prywatnym, celem zabezpieczenia finansowego rodziny Strony. Pierwszy lokal mieszkaniowy został odebrany i sprzedany w 2017 r. [...]. Dwa kolejne lokale zostały odebrane do użytku i sprzedane w 2018 r., a pozostałe dwa lokale mieszkalne zostały odebrane 2019 r. i przekazane dzieciom Skarżącego w drodze darowizny. [...] Zakupy materiałów oraz usług budowlanych były w większości dokumentowane rachunkami lub fakturami wystawianymi na osobę fizyczną nie zawierały numeru NIP. [...] jeden lokal został sprzedany we własnym zakresie, natomiast dwa pozostałe za pośrednictwem agenta nieruchomości. W związku z realizacją inwestycji budowlanej Wnioskodawca działał w charakterze osoby fizycznej dokonującej zarządu majątkiem prywatnym. W tym zakresie nie dokonał formalnej rejestracji działalności gospodarczej ani nie odliczał podatku naliczonego VAT od wydatków poniesionych na zakup gruntu, materiałów budowlanych oraz usług budowlanych wykorzystywanych do realizacji inwestycji budowlanej.

[...] Skarżący wskazał, że działki, na których posadowione są sprzedane budynki zostały wyodrębnione dopiero w momencie sprzedaży/darowizny każdego z budynków. Wnioskodawca w przeszłości nie sprzedawał innych nieruchomości zabudowanych lub niezabudowanych i nie był z tego tytułu podatnikiem VAT. [...] Strona w związku ze sprzedażą domów zamieszczała zwykle ogłoszenie na portalu nieruchomości, nie podejmowała działań marketingowych wykraczających poza zwykłe formy ogłoszenia. Przy sprzedaży drugiego i trzeciego domu korzystała natomiast z usług pośrednika w obrocie nieruchomościami. Skarżący budował budynki od podstaw i po ich wybudowaniu nie ponosił dodatkowych wydatków na ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, które stanowiłyby co najmniej 30% wartości początkowej budynków.

W związku z powyższym zaprezentowanym stanem faktycznym, Skarżący zadał następujące pytania:

1. Czy sprzedaż trzech nieruchomości na rzecz osób trzecich oraz darowizna dwóch pozostałych nieruchomości na rzecz dzieci Wnioskodawcy powinna zostać opodatkowana podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towarów?

2. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie nr 1, czy Wnioskodawca może skorzystać, ze zwolnienia z opodatkowania zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT?

W zakresie pytania nr 1, w ocenie Wnioskodawcy, zbycie nieruchomości (sprzedaż na rzecz osób trzecich oraz darowizna na rzecz dzieci) nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wnioskodawca w tym zakresie nie działał w charakterze podatnika VAT, a jedynie jako osoba fizyczna dokonująca zarządu własnym majątkiem prywatnym. [...] Wnioskodawca dokonał zbycia majątku prywatnego w okolicznościach, których nie można uznać za działanie podatnika VAT w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie nr 1 (uznania Wnioskodawcy za podatnika VAT a sprzedaż/darowiznę za czynność podlegającą opodatkowaniu), Wnioskodawca stanął na stanowisku, że w zakresie sprzedaży i darowizny lokali mieszkalnych będzie mógł skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT.

1.3. Organ w zaskarżonej interpretacji indywidualnej uznał stanowisko Skarżącego za nieprawidłowe w zakresie nieuznania Wnioskodawcy za podatnika z tytułu wybudowania i sprzedaży trzech domów w zabudowie szeregowej oraz zastosowania zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT do ich dostawy. Jako prawidłowe DKIS uznał natomiast stanowisko Strony w zakresie niepodlegania opodatkowaniu VAT darowizny dwóch domów wybudowanych w zabudowie szeregowej dla dzieci.

1.4. Nie uwzględniając skargi, Sąd pierwszej instancji przyznał rację DKIS, że Skarżący w opisanym stanie faktycznym wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, przez co należy uznać go za podatnika podatku od towarów i usług, bez względu na podkreślaną przez Stronę przyczynę zakupu działki i sprzedaży pierwszego domu, a także prowadzenia inwestycji. Sąd wskazał, że choć subiektywnie dla Skarżącego te okoliczności były ważne, to nie mogło to wpływać na obiektywną ocenę procesu inwestycyjnego tj. zakup odpowiedniej pod względem wielkości działki, przygotowanie inwestycji, sprzedaż budynków, co nastąpiło również w rozsądnym inwestycyjnie terminie od 2017 r. do 2018 r.

WSA przyznał także rację organowi, że w sprawie Skarżącego nie będzie miało zastosowania zwolnienie z podatku VAT wskazane w art. 43 ust. 10a lit. a ustawy o VAT, bowiem Wnioskodawcy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabycia towarów i usług związanych z przyszłą dostawą budynków mieszkalnych w zabudowie szeregowej. Skoro przysługiwało Skarżącemu prawo do odliczenia podatku naliczonego to nie mógł on skorzystać ze ww. zwolnienia, nawet w sytuacji nieskorzystania z tego prawa i nieodliczenia podatku naliczonego. [...]. 3.1. Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw.

[...]

3.6. Odnosząc się natomiast do zarzutu naruszenia przez WSA prawa materialnego tj. art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, należy wskazać, że autor kasacji upatrywał tego naruszenia w ustaleniu, że w przyjętym stanie faktycznym Wnioskodawca działał w okolicznościach podobnych do działalności podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży nieruchomości, co doprowadziło do uznania Skarżącego za podatnika podatku od towarów i usług (zarzut II pkt 1 skargi kasacyjnej). [...]

Przede wszystkim przytoczyć należy wnioski wynikające z wyroku TSUE z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych o sygn. akt C-180/10 i C-181/10, w którym Trybunał wskazał, że o ile państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia wynikającego z art. 12 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady [...] to dostawę terenu budowlanego należy uznać za podlegającą podatkowi VAT na podstawie prawa krajowego, niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem, że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności. Powołując się na wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94, TSUE stwierdził, że zwykle wykonywanie prawa własności nie może samo z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej. Także zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania

dyrektywny, a czynności stanowiącymi działalność gospodarczą. TSUE stwierdził, iż dokonanie podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej sama w sobie nie jest decydująca dla takiego rozróżnienia, jak również długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powołanych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego. Inaczej jest w przypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 112, do których można zaliczyć przykładowo uzbrojenie terenu albo działania marketingowe. Takie działania nie należą bowiem do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym w takiej sytuacji dostawy terenu budowlanego nie można uznać za czynność związaną ze zwykłym wykonywaniem prawa własności. W konsekwencji sformułowano tezę, że jeżeli osoba fizyczna, w celu dokonania sprzedaży gruntu podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 112, należy uznać ją za podmiot prowadzący "działalność gospodarczą" w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, iż o ile powyższy wyrok wydany został w stanie faktycznym dotyczącym dostawy gruntów, to wnioski z niego wynikające można odpowiednio odnieść do stanu faktycznego niniejszej sprawy, dotyczącej dostawy budynków w zabudowie szeregowej.

O ile TSUE nie sprecyzował, czym są "środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 112", to kwestia ta pozostawiona została sądom krajowym do ustalenia na tle konkretnego stanu faktycznego. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie wskazywał okoliczności wyłączające uznanie ich za środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców jak np.: wynajęcie firmy zarządzającej nieruchomościami, prowadzenie bieżących remontów i poszukiwanie najemców, wyodrębnienie lokali przed lub w momencie sprzedaży (por. wyrok NSA z dnia 17 września 2024 r., sygn. akt I FSK 111/21); zawarcie umowy przedwstępnej z zainteresowanym nabywcą, w której upoważniony jest do dokonania określonych czynności w celu upewnienia się, czy nieruchomość spełnia jego wymogi (por. wyrok NSA z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. akt I FSK 1676/20 lub z dnia 24 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 816/20); czy też cel w jakim został zakupiony grunt przez sprzedającego (por. wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2023 r., sygn. akt I FSK 725/19).

Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie podkreślał także, że ocena, czy działania wnioskodawcy podejmowane są w ramach środków podobnych do jednostek prowadzących działalność gospodarczą musi być dokonywana całościowo, w ramach wszystkich czynności podjętych przez właściciela nieruchomości. Przykładowo działanie w celu obecnej i przyszłej sprzedaży działek, a więc: wystąpienie o podział gruntu na mniejsze działki, przeprowadzenie tego podziału na własny koszt, wystąpienie o wydanie decyzji o warunkach zabudowy na budowę budynków mieszkalnych jednorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną, wykonanie zjazdu na drogę wewnętrzną z drogi powiatowej oraz współpraca z biurami nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA wskazuje na zachowanie właściciela jako podmiotu, którego przedmiotem działalności gospodarczej jest obrót nieruchomościami (por. wyroki NSA: z dnia 30 listopada 2023 r., sygn. I FSK 1479/19; z dnia 9 maja 2023 r., sygn. akt I FSK 755/20; z dnia 6 kwietnia 2023 r., sygn. akt I FSK 1742/19, czy z dnia 4 kwietnia 2023 r., sygn. I FSK 925/20).

3.7. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że DKIS prawidłowo ocenił sytuację Skarżącego, biorąc pod uwagę całokształt okoliczności będących przedmiotem sprawy, a także ostateczny, finalny efekt inwestycji, co zasadnie zaaprobował Sąd pierwszej instancji.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem WSA, który trafnie wskazał, że dla oceny charakteru działania Strony nie miał znaczenia pierwotny zamiar zakupu nieruchomości: pierwotnie Wnioskodawca planował wybudować 3 domy dla zaspokojenia swoich potrzeb mieszkaniowych i swoich dzieci, na skutek natomiast uzyskania informacji o możliwości wybudowania 5 domów w zabudowie szeregowej, Skarżący zmienił pierwotne plany i wystąpił o warunki zagospodarowania i pozwolenie na budowę pięciu domów (traktując te dodatkowe dwa domy jako inwestycję kapitałową i zabezpieczenie finansów rodziny). W konsekwencji Strona postanowiła zrealizować inwestycję w zmodyfikowanym kształcie. Skoro ostateczny zamiar przy realizacji inwestycji się zmienił to pierwotny zamiar zakupu nieruchomości nie miał już znaczenia. Nie ulega natomiast wątpliwości,

że oceny skutków podatkowych tego typu działań na gruncie podatku VAT należy dokonywać na moment ich realizacji czyli sprzedaży, a nie zamiaru jaki im przyświecał. [...].

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 03 kwietnia 2025r. w sprawie **C-213/24** (E.T. p-ko DIAS we Wrocławiu).

Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp., sygn. I SA/Go 335/20 (DKIS cofnął skargę kasacyjną po wyroku C-213/24).

Wyrok WSA we Wrocławiu z 05 sierpnia 2025r., sygn. akt I SA/Wr 92/24.

Wyrok WSA w Poznaniu z 10 czerwca 2025r. sygn. I SA/Po 249/25.

Wyrok NSA z 11 czerwca 2025r., sygn. I FSK 747/22 (po wyroku C-213/24).

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE L 2006.347.1 ze zm.)

Art.9, ust.1.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025r. poz.775 ze zm.).

Art.15, ust.1, ust.2.

Główne problemy

1. Czy podział nieruchomości na mniejsze działki, zmiana przeznaczenia działek w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego (z gruntów rolnych na działki budowlane) ewentualnie uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy, posłużenie się pośrednikiem celem sprzedaży podzielonych gruntów wyczerpuje zakres czynności, wskazujących na działania sprzedającego jako handlowca dokonującego czynności objętej zakresem podatku od wartości dodanej ?
2. Czy doprowadzeniem mediów do granicy terenu objętego sprzedażą wskazuje na gospodarczy (objęty zakresem VAT) charakter działalności sprzedającego ?

Małżeństwo jako jeden podatnik VAT przy zbyciu nieruchomości wspólnej – dr Jacek Matarewicz (Zimny Matarewicz)

Wyrok TSUE z 3.4.2025 r., C-213/24 [Grzera] E.T. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

1) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

można uznać za podatnika do celów podatku od wartości dodanej (VAT) prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą osobę, która sprzedaje grunt stanowiący pierwotnie część jej majątku osobistego, powierzając przygotowanie sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który jako pełnomocnik tej osoby podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując w celu tej sprzedaży środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców w rozumieniu tego przepisu.

2) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że:

w ramach transakcji sprzedaży uznanej za działalność gospodarczą w rozumieniu tej dyrektywy przepis ten nie stoi na przeszkodzie uznaniu za podatnika prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą wspólności ustawowej istniejącej między małżonkami będącymi współwłaścicielami, jeżeli małżonkowie ci jawią się względem osób trzecich jako dokonujący razem stanowiącej działalność gospodarczą transakcji sprzedaży gruntów należących do tej wspólności, a rzeczona wspólność ponosi ryzyko gospodarcze związane z wykonywaniem tej działalności.

Stan faktyczny

„9 W 1989 r. E.T. i jej mąż, W.T., zostali właścicielami szeregu działek gruntu rolnego na podstawie umowy nieodpłatnego przekazania przez rodziców W.T. gospodarstwa rolnego na następcę. Grunty te weszły do wspólności ustawowej małżonków T.

10 W 2011 r. para postanowiła sprzedać te działki i zawarła w tym celu umowę zlecenia ze spółką B.A.Z. (zwaną dalej „zleceniobiorcą”). Zleceniobiorca był w szczególności odpowiedzialny za dokonanie podziału nieruchomości na mniejsze działki i za podjęcie niezbędnych działań w celu dokonania w związku z tym zmiany wpisów w rejestrze gruntów i księgach wieczystych, zmianę przeznaczenia działek w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego (z gruntów rolnych na działki budowlane), uzbrojenie nieruchomości w media, przeprowadzenie reklamy wśród potencjalnych nabywców i przygotowanie dokumentów niezbędnych do zawarcia aktów notarialnych sprzedaży działek ich nabywcom. Małżonkowie udzielili pełnomocnictwa zleceniobiorcy, upoważniając go do działania w ich imieniu przed różnymi właściwymi polskimi organami. Wynagrodzenie zleceniobiorcy odpowiadało różnicy między cenami sprzedaży określonymi w umowie zlecenia a rzeczywistymi cenami sprzedaży.

11 Działki sprzedano w latach 2017–2021.

12 Organ podatkowy uważa, że ta sprzedaż stanowiła działalność gospodarczą, która powinna podlegać VAT, przyjąwszy, że sporne działki, które były gruntami rolnymi, zostały przekształcone w działki budowlane przed ich sprzedażą, a dodatkowa działka została zakupiona w celu stworzenia dróg wewnętrznych i dróg dojazdowych do poszczególnych utworzonych działek. W związku z tym organ ten decyzjami z dnia 28 lipca i 19 września 2022 r. zobowiązał E.T. do zapłaty VAT z tytułu rzeczonych sprzedaży i wydał analogiczną decyzję w odniesieniu do W.T.

13 E.T. i W.T. ze swej strony uważają, że sprzedaż stanowi jedynie zarządzanie majątkiem osobistym i nie jest w związku z tym objęta VAT. E.T. wniosła w związku z tym skargę na decyzję organu podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska), który jest sądem odsyłającym”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

[...]

19 W odniesieniu do sprzedaży działki budowlanej Trybunał wyjaśnił, że istotnym kryterium oceny jest fakt, iż zainteresowany podjął aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomości, angażując środki podobne do tych wykorzystywanych przez producentów, handlowców lub usługodawców, takie jak uzbrojenie terenu lub działania marketingowe. Działania takie nie należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym wynikających z nich czynności nie można uważać za zwykłe wykonywanie prawa własności. Takie inicjatywy wpisują się raczej w ramy działalności prowadzonej w celu uzyskania z tego tytułu ciągłego dochodu, którą można zakwalifikować jako działalność gospodarczą (wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 39–41, 46; z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 24; a także z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 31).

20 Tymczasem z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w niniejszej sprawie zostały podjęte następujące działania, które można zakwalifikować jako aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomości, przy zaangażowaniu środków podobnych do tych wykorzystywanych przez profesjonalnych handlowców:

- podział nieruchomości na mniejsze działki i podjęcie niezbędnych działań w celu dokonania w związku z tym zmiany wpisów w rejestrze gruntów i księgach wieczystych;
- zmiana przeznaczenia działek w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego (z gruntów rolnych na działki budowlane);
- nabycie dodatkowej działki gruntu w celu utworzenia dróg wewnętrznych i dojazdowych do wydzielonych działek;
- uzbrojenie nieruchomości w media;
- usunięcie elementów niezgodnych z zamierzonym wykorzystaniem działek;
- uzyskanie wymaganych zezwoleń od właściwych organów;
- przeprowadzenie reklamy działek wśród potencjalnych nabywców;
- przygotowanie dokumentów niezbędnych do zawarcia notarialnych aktów sprzedaży.

[...]

29 W celu ustalenia, kogo, w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, powinno uznać się za „podatnika” VAT, należy zbadać, kto samodzielnie prowadził odródną działalność gospodarczą. Kryterium samodzielności dotyczy bowiem kwestii możliwości połączenia danej transakcji z konkretną osobą lub z konkretnym podmiotem przy jednoczesnym zagwarantowaniu możliwości pewnego pod względem prawnym skorzystania przez tę osobę lub ten podmiot z ewentualnie przysługującego im prawa do odliczenia. W tym celu, i jak zostało już przypomniane w pkt 23 niniejszego wyroku, należy zbadać, czy dana osoba lub dany podmiot wykonują działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponoszą związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze [wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 40, 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

30 Sąd odsyłający uważa, że w celu ustalenia, kto jest podatnikiem w postępowaniu głównym, a mianowicie każdy z małżonków czy też wspólność ustawowa, którą oni tworzą i do której należą grunty, należy wziąć pod uwagę przepisy kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

31 Zgodnie wprawdzie z utrwalonym orzecznictwem z uwagi na cel dyrektywy VAT, która dąży do określenia w sposób jednolity i zgodnie z zasadami Unii podstawy VAT, status podatnika powinien być interpretowany jednolicie we wszystkich państwach członkowskich i powinien być oceniany wyłącznie na podstawie kryteriów określonych w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT [wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 23; zob. analogicznie, wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 48].

32 Niemniej jednak uwzględnienie przepisów prawa krajowego może być użyteczne dla ustalenia, czy w okolicznościach takich jak te w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym spełnione są przypomniane w pkt 23 i 29 niniejszego wyroku kryteria pozwalające na uznanie, że działalność gospodarcza była wykonywana samodzielnie [zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (VAT – Członek zarządu)*, C-288/22, EU:C:2023:1024, pkt 55]. [...]

34 Przede wszystkim należy przypomnieć, że sam fakt, iż dana rzecz stanowi część wspólności ustawowej i jest współwłasnością małżonków, nie stoi na przeszkodzie odrębnemu opodatkowaniu małżonków, jeżeli dana działalność gospodarcza jest wykonywana oddzielnie przez jednego z małżonków (zob. podobnie wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE, C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 74) lub gdy każdy z nich prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą [zob. podobnie wyrok z dnia 24 marca 2022 r., *Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Utrata statusu rolnika ryczałtowego)*, C-697/20, EU:C:2022:210, pkt 24, 25].

35 Następnie można zauważyć, że przywołane przez sąd odsyłający przepisy kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, które definiują majątek wspólny i ustanawiają jego reżim, nie pozwalają jako takie na wyciągnięcie wniosku, że przy sprzedaży rzeczy należącej do majątku wspólnego będąca właścicielem wspólność ustawowa działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, ponosząc wynikające z tego ryzyko gospodarcze.

36 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednak, że praktyka krajowa dopuszcza traktowanie jako samodzielnego podatnika nieposiadającej osobowości prawnej spółki cywilnej, uznając ją za podatnika VAT, odrębnego od każdego z jej wspólników.

37 Ponadto, ponieważ zgodnie z przepisami prawa polskiego przedstawionymi przez sąd odsyłający i przez E.T. sprzedaż rzeczy z majątku wspólnego wymaga zgody każdego z małżonków i nie istnieje żadne upoważnienie jednego lub drugiego do działania na rzecz wspólności ustawowej, wydaje się, że oboje małżonkowie działali wspólnie w ramach rozpatrywanej sprzedaży i w związku z tym, z zastrzeżeniem sprawdzenia przez sąd odsyłający, nie jawili się wobec osób trzecich (nabywców i organów publicznych) i osób z zewnątrz jako działający samodzielnie, co jest istotnym czynnikiem dla identyfikacji podatnika [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 października 2016 r., *Nigl i in.*, C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 30, 34; a także z dnia 16 września 2020 r., *Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu)*, C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 43–46]. [...]

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 7.06.2023 r., I FSK 440/19

Wyrok NSA z 4.04.2018 r., I FSK 887/16

Wyrok NSA we Wrocławiu z 5.06.2002 r., I SA/Wr 2761/99

Interpretacje

Interpretacja indywidualna z 4.06.2019 r., 0113-KDIPT1-3.4012.169.2019.2.MWJ

Publikacja

- Bartosiewicz A., *Małżonkowie jako jeden podatnik VAT – quo ibis, legislator?*, M. Pod. 2025/2
- Pogroszewska M., *Przedsiębiorczym małżonkom opłacają się wspólne interesy – o kosztach podatkowych i odliczeniu VAT*, „Rzeczpospolita” z 17.06.2019 r.

Przepisy

Artykuł 15 ustawy o VAT:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. *Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych*”.

Art. 31 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego

„Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków”.

Art. 35 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

„W czasie trwania wspólności ustawowej żaden z małżonków nie może żądać podziału majątku wspólnego. Nie może również rozporządzać ani zobowiązywać się do rozporządzania udziałem, który w razie ustania wspólności przypadnie mu w majątku wspólnym lub w poszczególnych przedmiotach należących do tego majątku”.

Artykuł 37 § 1 pkt 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

„Zgoda drugiego małżonka jest potrzebna do dokonania:

1) czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia nieruchomości lub użytkowania wieczystego, jak również prowadzącej do oddania nieruchomości do używania lub pobierania z niej pożytków”.

Główne problemy

1. Kwalifikowanie jako podatnika VAT każdego małżonka oddzielnie poprzez przypisanie mu połowy wartości sprzedaży, podczas gdy zgodnie z prawem krajowym w czasie trwania małżeństwa istnieje wspólność ustawowa między małżonkami.
2. Prawo do odliczenia VAT naliczonego od zakupów, jeśli tylko jeden z małżonków jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Odliczenie podatku VAT w kontekście transakcji pomocniczych (finansowych oraz nieruchomościowych) na tle orzecznictwa unijnego i krajowego – dr Michał Bernat (Dentons; UW)

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 lipca 2025 r., I SA/Gd 296/25,

Badając ewentualny pomocniczy charakter transakcji należy wziąć pod uwagę ilość wykonywanych czynności (czy są wykonywane stale, czy sporadycznie, z przyczyn np. losowych), należy odnieść się do wartości tego typu czynności, czyli ilości środków przeznaczanych przez przedsiębiorstwo na ich dokonywanie, wartości te należy odnieść do sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, a więc ogółu przychodów z tego tytułu do ogółu przychodów firmy, jak też wielkości obrotu wynikającego z tego typu działalności z obrotem firmy ogółem, należy ustalić wartość nakładów jakie ponosi firma na wykonywanie tego typu działalności w porównaniu z nakładami na działalność główną (wielkość zaangażowanych środków). Porównanie wskaźników finansowych wskazanych powyżej przy uwzględnieniu wielkości wykonywanych tego typu operacji, w uwzględnieniu całokształtu sprawy, pozwoli na ocenę, czy dane transakcje są wykonywane przez podatnika jako element prowadzonej działalności gospodarczej, czy też są dokonywane jedynie pomocniczo. Ocena charakteru takiej działalności musi odbywać się indywidualnie, przy uwzględnieniu realiów konkretnej sprawy. Wydatkowanie określonej kwoty w jednej firmie może być uznane za działalność pomocniczą (z uwzględnieniem jej obrotów), a w innej już taką nie będzie. Istotne znaczenie dla oceny charakteru takiej transakcji będzie miał stopień wykorzystania aktywów finansowych spółki do ich prowadzenia.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Przyjęcie (...), że opisana we wniosku sprzedaż Nieruchomości nie jest czynnością pomocniczą w rozumieniu art. 90 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT powodowałoby konieczność doliczania jej przy ustalaniu powyżej opisanej proporcji po stronie czynności zwolnionych z VAT, a tym samym zmniejszałoby możliwość odliczenia części podatku VAT od zakupów, co do których nie można dokonać alokacji bezpośredniej do grupy czynności podlegających lub zwolnionych z VAT

W takiej sytuacji, istotne jest ustalenie, czy transakcje w zakresie nieruchomości mają charakter pomocniczy, czy też nie. Jest oczywiste, że ustalenie charakteru takich transakcji, a więc przyjęcie czy są to czynności wchodzące w skład głównej działalności podmiotu, czy też mogące za takiego rodzaju działalność być uznana, możliwe będzie jedynie przy uwzględnieniu szeregu okoliczności związanych zarówno z profilem działalności Spółki, jak też cechami danej transakcji.

Termin „sporadyczne”, jak i obecnie obowiązujący termin „pomocnicze”, wskazuje na odniesienie, które w korelacji poszczególnych świadczeń zwolnionych do całkowitej, zasadniczej sfery działalności przedsiębiorcy oznacza pewną uboczność, akcesoryjność, marginalność, subsydiarność. Posługiwanie się zamiennie terminologią transakcji (usług) „sporadycznych”, „pomocniczych” czy „dodatkowych” wynika z używania w różnych wersjach językowych Dyrektywy 2006/112/WE określeń: incidental, accessoires, Hilfssumsätze. Ponadto ustawa o VAT w wersji sprzed 1 stycznia 2014 r. posługiwała się pojęciem „sporadyczne”. Co oczywiste, pojęcia te pomimo pewnych różnic znaczeniowych w procesie wykładni muszą uzyskać jednakowe rozumienie ich treści (por. wyrok WSA w Gdańsku z 20 września 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 714/17).

W dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym dokonywano analizy kwestii świadczeń pomocniczych, o których mowa w art. 90 ust. 6 ustawy o VAT zgodnie przyjmowano, że transakcje te nie mogą stanowić podstawowej, głównej działalności podatnika, ale muszą mieć one charakter poboczny, uzupełniający tę działalność. Nie mogą więc one stanowić bezpośredniego, stałego i koniecznego rozszerzenia lub uzupełnienia zasadniczej działalności podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28 października 2015 r., sygn. akt I FSK 1217/14, stwierdził, że przy bardzo nieostrych granicach podlegającego wykładni pojęcia "incydentalnych (pomocniczych) transakcji finansowych", co wynika również z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, nie powinien decydować jeden wskaźnik, punkt odniesienia, czy

też jedno tylko kryterium, ale ich całokształt wyznaczający miejsce, znaczenie i zakres danych transakcji w całokształcie działalności gospodarczej podatnika. Zasadniczo chodzi więc o to, aby tego rodzaju transakcje (przy obliczaniu proporcji stosowanej do odliczenia podatku naliczonego) nie zniekształcały obrazu i istoty działalności danego podmiotu (czynności opodatkowane i czynności zwolnione) rzutujących na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego. (...)

W związku z powyższym, pomocnicze transakcje finansowe w rozumieniu art. 174 ust. 2 lit. b Dyrektywy VAT, a tym samym art. 90 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT, to transakcje, które: (1) nie są wykonywane jako element podstawowej działalności gospodarczej podatnika; (2) nie wiążą się (lub wiążą się w sposób marginalny) z wykorzystaniem składników majątkowych oraz usług, które przy zakupie podlegają opodatkowaniu; (3) nie stanowią bezpośredniego, stałego i koniecznego rozszerzenia działalności podatnika.

Innymi słowy, rozpatrując przedmiotowe zagadnienie należy wziąć pod uwagę ilość wykonywanych tego typu czynności (czy są wykonywane stale, czy sporadycznie, z przyczyn np. losowych), należy odnieść się do wartości tego typu czynności, czyli ilości środków przeznaczanych przez przedsiębiorstwo na ich dokonywanie, wartości te należy odnieść do sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, a więc ogółu przychodów z tego tytułu do ogółu przychodów firmy, jak też wielkości obrotu wynikającego z tego typu działalności z obrotem firmy ogółem, należy ustalić wartość nakładów jakie ponosi firma na wykonywanie tego typu działalności w porównaniu z nakładami na działalność główną (wielkość zaangażowanych środków). Porównanie wskaźników finansowych wskazanych powyżej przy uwzględnieniu wielkości wykonywanych tego typu operacji, w uwzględnieniu całokształtu sprawy, pozwoli na ocenę, czy dane transakcje są wykonywane przez podatnika jako element prowadzonej działalności gospodarczej, czy też są dokonywane jedynie pomocniczo. Ocena charakteru takiej działalności musi odbywać się indywidualnie, przy uwzględnieniu realiów konkretnej sprawy. Wydatkowanie określonej kwoty w jednej firmie może być uznane za działalność pomocniczą (z uwzględnieniem jej obrotów), a w innej już taką nie będzie. Istotne znaczenie dla oceny charakteru takiej transakcji będzie miał stopień wykorzystania aktywów finansowych spółki do ich prowadzenia (...).

Biorąc powyższe rozważania pod uwagę, stwierdzić należy, że kwota z tytułu sprzedaży posiadanej nieruchomości składającej się z czterech działek ma charakter pomocniczy w rozumieniu mających w sprawie zastosowanie przepisów prawa. Świadczą takie okoliczności jak:

- sprzedaż Nieruchomości nie jest charakterystyczna dla prowadzonej przez Spółkę działalności polegającej na świadczeniu usług w zakresie zarządzania wierzytelnościami funduszy inwestycyjnych;
- Nieruchomość nie była wykorzystywana na cele własnej działalności gospodarczej, a jej sprzedaż nie jest spowodowana zamiarem rozszerzenia działalności gospodarczej o obrót nieruchomościami;
- znikome zaangażowanie aktywów (zasobów finansowych i osobowych) Spółki do zarządzania Nieruchomością.

Ponadto dla oceny kryterium „powtarzalności” świadczonych usług, istotne znaczenie ma także wskazana przez Spółkę okoliczność braku świadczenia tego typu usług w przeszłości oraz nie podejmowanie działań mających na celu poszukiwanie potencjalnych dalszych kupców, a jedynie zawarcie transakcji na podstawie jednej zawartej umowy, co w odniesieniu do rozmiaru podstawowej działalności Spółki, wskazuje na sporadyczny charakter sprzedaży. Spółka nie podejmowała aktywności związanych z profesjonalnym prowadzeniem transakcji dotyczących lub polegających na obrocie nieruchomościami, działalnością deweloperską, działalnością polegającą na dokonywaniu czynności mających na celu zwiększenie wartości nieruchomości”.

Wyroki powiązane

wyrok TSUE z dnia 14 grudnia 2016 r. w sprawie *Mercedes Benz Italia*, C-378/15

wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie *EDM*, C-77/01

wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie *Régie dauphinoise*, C-306/94

wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2025 r., I FSK 1428/21

wyrok NSA z dnia 15 listopada 2022 r., I FSK 551/19

wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2021 r., I FSK 2065/18
wyrok NSA z dnia 7 maja 2021 r., I FSK 943/18
wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2021 r., I FSK 737/18
wyrok NSA z dnia 7 października 2020 r., I FSK 2010/17
wyrok NSA z dnia 20 lutego 2020 r., I FSK 1693/17
wyrok NSA z dnia 28 października 2015 r., I FSK 1217/14
wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., I FSK 1757/12
wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 października 2023 r., I SA/Po 388/23
wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lipca 2023 r., I SA/Gd 214/23
wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2021 r., I SA/Po 20/21
wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 września 2017 r., I SA/Gd 714/17

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r., poz. 775, ze zm.)

Art. 90 ust. 1 - W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Art. 90 ust. 2 - Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.

Art. 90 ust. 3 - Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Art. 90 ust. 5 - Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

Art. 90 ust. 6 - Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu z tytułu transakcji dotyczących:

- 1) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
- 2) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., str. 1 - 118)

Art. 174

1. Proporcja podlegająca odliczeniu jest kwotą ułamkową złożoną z następujących kwot:

- a) w liczniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 168 i 169;
- b) w mianowniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia.

Państwa członkowskie mogą uwzględnić w mianowniku wysokość subwencji innych niż subwencje bezpośrednio związane z ceną dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 73.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1, przy obliczaniu proporcji podlegającej odliczeniu nie uwzględnia się następujących kwot:

- a) wysokości obrotu uzyskanego z dostaw dóbr inwestycyjnych używanych przez podatnika do potrzeb jego przedsiębiorstwa;
- b) wysokości obrotu uzyskanego z transakcji związanych z pomocniczymi transakcjami w zakresie nieruchomości i z pomocniczymi transakcjami finansowymi;
- c) wysokości obrotu uzyskanego z transakcji, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)-g), jeżeli są to transakcje pomocnicze.

3. W przypadku gdy państwa członkowskie korzystają z możliwości określonej w art. 191 przewidującej, że korekta w stosunku do dóbr inwestycyjnych nie jest wymagana, mogą one uwzględnić kwotę uzyskaną ze zbycia tych dóbr przy obliczaniu proporcji podlegającej odliczeniu.

Główne problemy

- 1. Związek pomiędzy transakcjami pomocniczymi oraz wykorzystaniem przez podatnika zasobów związanych z prawem do odliczenia – kryterium główne czy (jedynie) równorzędne z kryterium bezpośredniego, stałego i koniecznego rozszerzenia lub uzupełnienia zasadniczej działalności podatnika?
- 2. Kryterium bezpośredniego, stałego i koniecznego rozszerzenia lub uzupełnienia zasadniczej działalności podatnika – jak stosować je w różnorodnych stanach faktycznych?
- 3. W szczególności, jakie wskazówki w tym zakresie wynikają z orzecznictwa sądów krajowych i unijnych, w szczególności w kwestiach takich jak (i) ciągły (powtarzalny) czy też jednorazowy charakter transakcji, (ii) zaplanowany czy też przypadkowy (losowy) charakter transakcji, (iii) stosunek przychodów z tych transakcji do przychodów podatnika ogółem oraz (iv) bliskość przedmiotowa i komplementarność transakcji pomocniczych i transakcji zasadniczych?
- 4. Granice pojęć nieostrych i definicji kontekstowych w prawie podatkowym – czy podatnicy są chronieni przed ich arbitralnym stosowaniem przez organy podatkowe?

B) VAT – problemy z wyrokami TSUE c.d.

Czterech to to samo, co trzech - jak opodatkować dostawy w dłuższych łańcuchach - Małgorzata Militz, doradca podatkowy (partner GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy sp. kom.)

Wyrok Sądu z 3 grudnia 2025 r. w sprawie T-646/24 MS KLJUČAROVCI:

1. Artykuł 141 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (dalej: dyrektywa VAT), należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż towary dostarczone w ramach transakcji trójstronnej są fizycznie przewożone nie do osoby, na rzecz której jest dokonywana późniejsza dostawa, lecz do jej klienta, któremu osoba ta towary te odsprzedaży i który jest zidentyfikowany do celów podatku od wartości dodanej (VAT) w tym samym państwie członkowskim co odsprzedażyca, nie stoi na przeszkodzie temu, aby przewidzianą w tym przepisie przesłankę można było uznać za spełnioną.
2. Artykuł 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż podmiot korzystający ze środka upraszczającego przewidzianego dla transakcji trójstronnych wie, że dane towary są fizycznie przewożone nie do osoby, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa, lecz do jej klienta, któremu odsprzedaży ona te towary i który jest zidentyfikowany do celów VAT w tym samym państwie członkowskim co odsprzedażyca, nie ma wpływu na spełnienie przesłanki przewidzianej w tym przepisie.
3. Artykuły 41 i 42 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że organy i sądy państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca będący podatnikiem VAT dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, mają odmówić temu nabywcy możliwości skorzystania z systemu przewidzianego w art. 42 i 141 tej dyrektywy oraz z obniżenia podstawy opodatkowania przewidzianego w art. 41 akapit drugi rzeczony dyrektywy, jeżeli zostanie wykazane, że ów nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływana w celu uzasadnienia zastosowania tego systemu uczestniczył w oszustwie w zakresie VAT popełnionym w ramach łańcucha dostaw.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Dotyczące tezy nr 1

(...)transakcja trójstronna jest transakcją, poprzez którą towar jest dostarczany przez dostawcę, zidentyfikowanego do celów VAT w pierwszym państwie członkowskim, na rzecz nabywcy pośredniego, zidentyfikowanego do celów VAT w drugim państwie członkowskim, który z kolei dostarcza ten towar nabywcy końcowemu, zarejestrowanemu do celów VAT w trzecim państwie członkowskim, przy czym rzeczony towar jest bezpośrednio transportowany z pierwszego państwa członkowskiego do trzeciego państwa członkowskiego. Owa transakcja trójstronna może zostać objęta systemem stanowiącym odstępstwo od zasady określonej w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zgodnie z którą odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów dokonywane na terytorium państwa członkowskiego podlegają opodatkowaniu VAT (zob. wyrok z 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-247/21 *Luxury Trust Automobil*, pkt 4).

Ten system stanowiący odstępstwo polega, po pierwsze, na zwolnieniu nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonanego przez nabywcę pośredniego, który jest zarejestrowany do celów VAT w drugim państwie członkowskim, a po drugie, na odroczeniu opodatkowania tego nabycia u nabywcy końcowego, mającego siedzibę i zidentyfikowanego do celów VAT w trzecim państwie członkowskim, przy czym nabywca pośredni jest zwolniony z obowiązku identyfikacji do

celów VAT w tym ostatnim państwie członkowskim. Wspomniany system wynika ze stosunku między zasadą przewidzianą w art. 40 dyrektywy VAT a odstępstwem wynikającym z jej art. 42.

W sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, w przeciwieństwie do „klasycznej” transakcji trójstronnej (tj. obejmującej trzy podmioty), łańcuch obejmuje czterech podatników zidentyfikowanych do celów VAT w trzech różnych państwach członkowskich. Chodzi o sytuację, w której A, podatnik zidentyfikowany do celów VAT w Niemczech, sprzedaje towary na rzecz B, podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w Słowenii, który sprzedaje te same towary na rzecz C, podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w Danii, który z kolei sprzedaje rzeczne towary na rzecz D, podatnika również zidentyfikowanego do celów VAT w Danii.

Zdaniem sądu odsyłającego trudność polega na tym, że ze sformułowania „do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy” zawartego w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT nie wynika jasno, czy trzeci podmiot w łańcuchu dostaw powinien rzeczywiście odebrać dostawę danych towarów, które zostały mu w ten sposób udostępnione, czy też przesłanka przewidziana w tym przepisie jest również spełniona w przypadku bezpośredniej dostawy na rzecz klienta tego podmiotu. W rezultacie sprawa rozstrzygana w postępowaniu głównym dotyczy zasadniczo tego, że „późniejsza dostawa” w rozumieniu art. 141 lit. c) dyrektywy VAT nie została zrealizowana na rzecz trzeciego podmiotu (tj. podmiotu C), lecz bezpośrednio na rzecz jego klienta (tj. podmiotu D).

Zdaniem Sądu, art. 141 lit. c) i d) dyrektywy VAT nie wymaga, aby odbiorca „późniejszej dostawy” w rozumieniu tych przepisów fizycznie posiadał dostarczoną rzecz ani aby rzecz ta była fizycznie przewożona do tej osoby lub fizycznie przez nią odebrana. Dostawa taka może zatem zostać dokonana w ramach jednego transportu do osoby, której wspomniany odbiorca odsprzedaże rzecz. (...) cele systemu stanowiącego odstępstwo, o którym mowa w art. 42 i 141 dyrektywy VAT, potwierdzają tę wykładnię. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem, o ile celem art. 141 tej dyrektywy jest uniknięcie sytuacji, w której nabywca pośredni (tj. podmiot B) musi spełnić obowiązki w zakresie identyfikacji i złożenia deklaracji w państwie członkowskim przeznaczenia towarów, o tyle art. 41 i 42 rzeczony dyrektywy mają na celu zagwarantowanie opodatkowania VAT danego wewnątrzwspólnotowego nabycia na etapie nabywcy końcowego (tj. podmiotu C), odbiorcy późniejszej dostawy, przy jednoczesnym uniknięciu podwójnego opodatkowania tej transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 kwietnia 2018 r. w sprawie C-580/16 Firma Hans Bühler, pkt 4; z 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-247/21 Luxury Trust Automobil, pkt 53). Realizacja tych celów nie zależy jednak od tego, czy towary są fizycznie przewożone do osoby, na rzecz której jest dokonywana późniejsza dostawa.

Dotyczące tezy nr 2

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy okoliczność, że podmiot, który korzysta ze środka upraszczającego przewidzianego dla transakcji trójstronnych, wie, iż późniejsza dostawa nie została zrealizowana na rzecz odbiorcy tej dostawy, lecz na rzecz jej klienta, ma wpływ na spełnienie przesłanki przewidzianej w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT.

W świetle rozważań zawartych w pkt 46–50 powyżej na pytanie drugie należy odpowiedzieć przecząco. Przeciwnie podejście byłoby ponadto sprzeczne z orzecznictwem, zgodnie z którym transakcje powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (zob. wyrok z 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; zob. również podobnie wyrok z 11 lipca 2018 r. w sprawie C-154/17 E LATS, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

(...) okoliczność, iż podmiot korzystający ze środka upraszczającego przewidzianego dla transakcji trójstronnych wie, że dane towary nie są fizycznie przewożone do osoby, na rzecz której jest

dokonywana późniejsza dostawa, lecz do jej klienta, któremu odsprzedaże ona te towary i który jest zidentyfikowany do celów VAT w tym samym państwie członkowskim co odsprzedawca, nie ma wpływu na spełnienie przesłanki przewidzianej w tym przepisie.

Dotyczące tezy nr 3

Trybunał orzekł w tym względzie, że co do zasady krajowe organy i sądy powinny odmówić przyznania praw przewidzianych przez dyrektywę VAT, które są powoływane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie, niezależnie od tego, czy chodzi o prawa do odliczenia, zwolnienia, czy zwrotu podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzwspólnotową (wyrok z 18 grudnia 2014 r. w sprawie C-131/13, C-163/13 i C-164/13 SchoenimportItalmoda Mariano Previti i in. pkt 49).

Ma to miejsce nie tylko wtedy, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, lecz także wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez daną transakcję uczestniczył w transakcji wiążącej się z oszustwem w zakresie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw (zob. wyrok z 18 grudnia 2014 r. w SchoenimportItalmoda Mariano Previti i in., pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

W zakresie, w jakim okoliczności stanowiące nadużycie lub oszustwo nie mogą uzasadnić prawa przewidzianego w porządku prawnym Unii, odmowa przyznania korzyści na podstawie dyrektywy VAT nie może nakładać na daną jednostkę obowiązku na mocy tej dyrektywy, lecz jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że w rzeczywistości nie zostają spełnione obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądanego korzyści przewidziane przez rzeczoną dyrektywę w odniesieniu do tego prawa (zob. wyrok w sprawie SchoenimportItalmoda Mariano Previti i in., pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

W tym względzie należy podkreślić, podobnie jak uczyniła to Republika Słowenii, że zgodnie z orzecznictwem odmowa zastosowania korzyści na podstawie dyrektywy VAT nie jest sprzeczna ani z zasadą proporcjonalności, ani z zasadą neutralności, ani z zasadą pewności prawa, ani też z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań. W rzeczywistości bowiem na zasady te nie może skutecznie powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie wyrok z 7 grudnia 2010 r. w sprawie R. C-285/09, pkt 53, 54) C-285/09, pkt 53, 54).

Wyroki powiązane:

Wyrok TSUE z 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-247/21 Luxury Trust Automobil

Wyrok z 19 kwietnia 2018 r. w sprawie C-580/16 Firma Hans Bühler

Wyrok TSUE z 2 lipca 2015 r. w sprawie C-209/14 NLB Leasing

Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Albert Collée

Wyrok z 18 grudnia 2014 r. w sprawach połączonych C-131/13, C-163/13 i C-164/13 SchoenimportItalmoda Mariano Previti i in.,

Przepisy:

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmieniona dyrektywą Rady 2010/45/UE z 13 lipca 2010 r. mieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania.

Główne problemy:

1. Konieczność wyodrębnienia w ramach transakcji łańcuchowej wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej.
2. Wymogi materialne i formalne, wynikające z orzecznictwa TSUE, dla zastosowania uproszczenia w transakcjach trójstronnych.
3. Obowiązek zachowania dobrej wiary przy dokonywaniu transakcji łańcuchowych, w tym trójstronnych.
4. Praktyka krajowych organów podatkowych dotycząca stosowania procedury uproszczonej w przypadku większej liczby podmiotów biorących udział w transakcjach łańcuchowych.

Wpływ korekt marży na rozliczenie VAT - Tomasz Michalik (MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy)

Wyrok TSUE z 4 września 2025 r. w sprawie C-726/23, S.C. Arcomet Towercranes SRL

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE (...) należy interpretować w ten sposób, że: wynagrodzenie za określone umownie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą na rzecz jej spółki zależnej, które jest obliczane zgodnie z metodą zalecaną przez wytyczne w sprawie cen transferowych Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) i odpowiada części marży operacyjnej przekraczającej 2,74 % uzyskanej przez tę spółkę zależną, stanowi wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług objęte zakresem stosowania podatku od wartości dodanej.

2) Artykuły 168 i 178 dyrektywy 2006/112 (...) , należy interpretować w ten sposób, że: nie stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy wymagał od podatnika, który wnosi o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej, przedstawienia dokumentów innych niż faktura w celu wykazania istnienia usług wymienionych na tej fakturze i ich wykorzystania na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podatnika, o ile przedstawienie tych dowodów jest niezbędne i proporcjonalne do tego celu.

Najważniejsze fragmenty wyroku

Stan faktyczny - Rumuńska spółka S.C. Arcomet Towercranes jest częścią grupy Arcomet zajmującą się wynajmem żurawi dźwigowych. Arcomet kupuje i wynajmuje żurawie. Arcomet rumuński zawarł umowę z belgijską spółką z grupy na podstawie której każda ze stron zobowiązała się do wykonania pewnej liczby świadczeń na rzecz drugiej strony. Arcomet Belgia przyjęła na siebie pod względem operacyjnym w szczególności większość obowiązków handlowych, takich jak strategia i planowanie, negocjowanie umów ramowych z dostawcami, negocjowanie warunków umów o finansowanie, inżynieria, finanse, zarządzanie flotą na poziomie centralnym, a także zarządzanie jakością i bezpieczeństwem. Ponościła ona ponadto główne ryzyko gospodarcze związane z działalnością spółki Arcomet Rumunia. Po drugie, spółka ta zobowiązała się do zakupu i posiadania wszystkich produktów niezbędnych do prowadzenia swojej działalności oraz do bycia odpowiedzialnym za sprzedaż i wynajem tych produktów, a także za świadczenie usług. Umowa przewidywała wynagrodzenie za działalność wykonywaną przez strony równe kwocie koniecznej do tego, aby spółka Arcomet Rumunia znalazła się w sytuacji odpowiadającej prowadzonej przez nią działalności i ponoszonym przez nią ryzyku, oraz że sytuacja ta powinna zostać ustalona w drodze porozumienia stron i oparta na metodzie transakcyjnej marży netto, przewidzianej w wytycznych OECD. Gdyby Arcomet Belgia była uprawniona do otrzymania wynagrodzenia od Arcomet Rumunia, spółka Arcomet Belgia będzie musiała wystawić spółce Arcomet Rumunia fakturę na koniec każdego roku.

W takim przypadku Arcomet Belgia powinna wystawić roczną fakturę korygującą, jeżeli zysk z działalności spółki Arcomet Rumunia przekracza 2,74 %. Jednak jeżeli marża byłaby niższa niż -0,71 %, to spółka Arcomet Rumunia powinna wystawić taką fakturę. Natomiast żadne wynagrodzenie nie byłoby należne żadnej ze stron gdyby marża operacyjna mieściła się w przedziale od -0,71 % do 2,74 %.

W latach 2011, 2012 i 2013 spółka Arcomet Rumunia odnotowała większą marżę operacyjną niż 2,74 % przewidziane w umowie. Za każdy rok z tych lat spółka ta otrzymała od spółki Arcomet Belgique fakturę zawierającą kwotę bez VAT, a ta ostatnia, po dokonaniu korekty, zadeklarowała te faktury jako dotyczące świadczenia usług. Spółka Arcomet Rumunia zadeklarowała dwie pierwsze faktury jako odnoszące się do importu usług, w odniesieniu do którego zastosowała mechanizm odwrotnego obciążenia, natomiast jeżeli chodzi o trzecią fakturę, spółka ta uznała, że została ona wystawiona w związku z transakcjami nieobjętymi zakresem stosowania VAT – uznawszy, że korekta wynikająca z regulacji dotyczących cen transferowych nie jest objęta zakresem podatku VAT.

Pytania prejudycjalne

Powstał oczywisty spór, trafił do sądu a ten zawiesił postępowanie i wystąpił do TSUE z następującymi pytaniami:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że kwota zafakturowana przez spółkę (spółkę główną) na rzecz spółki powiązanej (spółki operacyjnej), równa kwocie niezbędnej do dostosowania zysku spółki operacyjnej do prowadzonej działalności i ponoszonego ryzyka zgodnie z przewidzianą w wytycznych OECD metodą marży, stanowi zapłatę za usługę, która w związku z tym jest objęta zakresem stosowania VAT?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, w odniesieniu do wykładni art. 168 i 178 [dyrektywy VAT], czy organy podatkowe mają prawo żądać, oprócz faktury, przedstawienia dokumentów (np. sprawozdań z działalności, postępu prac itp.), które uzasadniają wykorzystanie nabytych usług na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podatnika, czy też taka analiza prawa do odliczenia VAT musi opierać się wyłącznie na bezpośrednim związku między nabyciem a dostawami/świadczeniem usług lub między nabyciem a całą działalnością gospodarczą podatnika?”.

Kluczowe elementy rozstrzygnięcia

Zagadnieniem podstawowym w związku z pytaniem pierwszym jest oczywiście to, czy korekta cen transferowych ma wpływ na rozliczenie VAT.

TSUE przypomniał, że świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie i w związku z tym podlega podatkowi VAT tylko wtedy, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości możliwej do wyodrębnienia usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Jest tak wtedy, gdy między świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym istnieje bezpośredni związek.

W ocenie TSUE w świetle okoliczności wynikających z postanowienia odsyłającego wydaje się, że w ramach umowy między stronami obie strony podjęły wzajemne zobowiązania. W ten sposób z jednej strony spółka Arcomet Belgia zobowiązała się do świadczenia pewnej liczby usług handlowych i ponoszenia głównego ryzyka gospodarczego związanego z działalnością spółki Arcomet Rumunia jako spółki operacyjnej, a z drugiej strony spółka Arcomet Rumunia zobowiązała się do zapłaty na koniec każdego roku kwoty odpowiadającej części uzyskanej przez siebie marży operacyjnej przekraczającej 2,74 %. A zatem pierwsza przesłanka, dotycząca istnienia między usługodawcą a usługobiorcą stosunku prawnego, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, wydaje się spełniona.

Podobnie druga, czyli wynagrodzenie - płatności dokonane przez spółkę Arcomet Rumunia na podstawie umowy stanowiły bowiem wynagrodzenie za czynności wykonywane przez spółkę Arcomet Belgia. Ponadto świadczenia otrzymane w zamian za te płatności mogły przysporzyć spółce Arcomet Rumunia konkretnej korzyści, bowiem usługi świadczone przez Arcomet Belgia, które są powszechne w ramach stosunku wewnątrzgrupowego, miały wpływ na marżę operacyjną spółki Arcomet Rumunia dzięki oszczędnościom, które pozwalały jej osiągnąć, lub udoskonaleniu usług świadczonych na rzecz klientów końcowych.

Tym samym w ocenie TSUE, oczywiście z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, istnieje bezpośredni związek między świadczoną usługą a pobranymi kwotami.

TSUE zaznaczył, że nie można przeciwstawić powyższej analizie tego, że wynagrodzenie należne spółce dominującej ma na celu jedynie dostosowanie zgodnie z wytycznymi OECD marży operacyjnej spółki zależnej w celu przestrzegania ustanowionej w tych wytycznych zasady pełnej konkurencji, przy czym nie dotyczy ono konkretnej czynności, która miała być wykonywana w zamian. Uznał bowiem, że istnienie odpłatnego świadczenia usług na gruncie przepisów o VAT należy ustalić niezależnie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności charakteryzujących w konkretny sposób daną transakcję, w tym w szczególności jej realiów gospodarczych i handlowych, które stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT.

Co, jak się wydaje szczególnie istotne, to fakt, że TSUE zaznaczył, że jeśli istnieją elementy wskazujące na istnienie odpłatne świadczenia usług, wówczas fakt ustalenia ceny transferowej między dwiema spółkami w ramach tej samej grupy w sposób zgodny z metodą zalecaną

w wytycznych OECD opracowanych do celów podatków bezpośrednich, nie ma znaczenia albowiem taka cena transferowa może stanowić rzeczywiste odzwierciedlenie wartości świadczonej usługi.

TSUE zwrócił także uwagę, że na istnienie bezpośredniego związku między tymi świadczeniami a otrzymanym świadczeniem wzajemnym nie mogą mieć wpływu warunki wynagrodzenia przewidziane w umowie, na mocy której kwota należna spółce Arcomet Belgia odpowiadała w latach 2011, 2012 i 2013 części marży operacyjnej uzyskanej przez spółkę Arcomet Rumunia, która przekraczała 2,74 %. Trybunał przypominał, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że niepewny charakter samego istnienia wynagrodzenia może skutkować zerwaniem bezpośredniego związku między usługą świadczoną na rzecz usługobiorcy a otrzymanym w danym przypadku wynagrodzeniem jednak w tym przypadku wynagrodzenie to nie jest nieodpłatne, ani przypadkowe, ani trudne do określenia ilościowo, czy też niepewne w rozumieniu orzecznictwa Trybunału bowiem warunki tego wynagrodzenia są określone z góry w tej umowie i zgodnie z precyzyjnymi kryteriami, w związku z czym wspomniane wynagrodzenie jest pozbawione niepewności.

Szczególnie ciekawe i dość pobieżna jest uwaga TSUE dotycząca przypadku, w którym marża Arcomet Rumunia byłaby niższa niż dolna granica widełek określonych w umowie. W tej mierze TSUE przyjął, że wbrew temu, co spółka Arcomet Rumunia podniosła przed Trybunałem, hipoteza przewidziana w umowie, zgodnie z którą w przypadku marży operacyjnej poniżej -0,71 % wynagrodzenie należy się od spółki Arcomet Belgique na rzecz spółki Arcomet Rumunia, nie jest w stanie w żadnym razie przerwać bezpośredniego związku między świadczeniem rozpatrywanych usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Opisany przez sąd odsyłający kontekst faktyczny sprawy w postępowaniu głównym różni się bowiem od wspomnianej hipotezy i dotyczy przypadku odwrotnego, również przewidzianego w tej umowie, a mianowicie wypłaty przez spółkę Arcomet Rumunia wynagrodzenia na rzecz spółki Arcomet Belgia pod koniec roku, ponieważ spółka Arcomet Rumunia odnotowała w każdym z trzech lat, których dotyczą faktury rozpatrywane w postępowaniu głównym, dodatnią marżę operacyjną większą niż marża przewidziana w tej umowie. I tyle. Wydaje się, że sam fakt, że marża akurat w tych latach nie była niższa niż dolna granica ujęta w widełkach nie był wystarczającym powodem do zignorowania istnienia takiej możliwości, bądź co bądź, określonej przez strony w umowie a zatem takiej którą strony zakładały lub choćby przewidywały możliwość jej wystąpienia.

Natomiast odnosząc się do pytania drugiego, które wydaje się mniej kontrowersyjne, a które jest naturalną konsekwencją odpowiedzi na pytanie pierwsze, TSUE podkreślił, rzecz jasna, w pierwszej kolejności, że przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia przesłanek zarówno materialnych, jak i formalnych.

Jeżeli chodzi o kluczowe warunki materialne, to z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z tego prawa z jednej strony zainteresowany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, a z drugiej strony towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa owego prawa do odliczenia, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone lub świadczone przez innego podatnika na wcześniejszym etapie obrotu.

Nie było wątpliwości, że Arcomet Belgia i Arcomet Rumunia są podatnikami. Organ rumuński odmówił tej ostatniej spółce prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że spółka ta nie przedstawiła dowodu na to, że usługi wskazane na fakturach były jej rzeczywiście świadczone i że były one niezbędne do celów jej działalności podlegającej opodatkowaniu.

Tymczasem zgodnie z orzecznictwem w braku rzeczywistego wykonania przez innego podatnika usług powodujących naliczenie podatku nie może powstać żadne prawo do odliczenia. W związku z tym kwestia, czy usługa, na którą powołano się w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, była rzeczywiście świadczona i była wykorzystywana przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, jest istotna dla oceny, czy spełniona została druga przesłanka materialna tego prawa. Inaczej jest natomiast w przypadku tego, czy świadczone usługi były niezbędne lub przydatne na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika.

„Wynika z tego, że w sprawie w postępowaniu głównym organ podatkowy mógł wymagać od spółki Arcomet Rumunia wykazania, że odnośne usługi powodujące naliczenie podatku zostały rzeczywiście wykonane przez spółkę Arcomet Belgia i że spółka Arcomet Rumunia rzeczywiście wykorzystywała je do własnych opodatkowanych transakcji, lecz nie można było wymagać od tej ostatniej spółki wykazania konieczności lub stosowności tych usług dla jej opodatkowanych transakcji” (tym razem cytat bo to bardzo ważny fragment uzasadnienia i naprawdę warto podjąć próbę uważnej analizy tej części, mimo że, no cóż, autorzy zrobili wiele żeby utrudnić jej odczytanie).

Zaś co do ciężaru dowodu, to jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, to na podatniku spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia on przesłanki skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Czyli w ocenie TSUE organy podatkowe mogą wymagać, aby podatnik przedstawił dowody niezbędne do dokonania oceny, czy nabyte usługi zostały wykonane i wykorzystane na potrzeby opodatkowanych czynności podatnika (tu trzeba pamiętać o możliwym związku pośrednim). Z tym że, jak podkreślił Trybunał żądane dowody muszą być niezbędne i proporcjonalne do celów oceny, czy zostały spełnione materialne przesłanki prawa do odliczenia, czego zbadanie należy w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego.

Co do faktur, które dostał Arcomet to jak wynikało z informacji przedstawionych na rozprawie z faktur tych nie wynika ani ilość, ani charakter wykonanych usług. TSUE ocenił więc, że wydaje się zatem, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, że faktury te nie spełniały wymogów formalnych ustanowionych w przepisach prawa rumuńskiego transponujących dyrektywę VAT.

Jednak to samo w sobie nie musi mieć znaczenia. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że organ podatkowy nie może odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia niektórych warunków formalnych wymaganych przez prawo krajowe, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione zostały przesłanki materialne dotyczące tego prawa. Jeśli jednak nie ma pewności co do spełnienia wszystkich przesłanek materialnych a organy podatkowe dojdą do wniosku, że faktury przedstawione przez podatnika nie spełniają wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych mogą one, sprawdzić, czy materialne przesłanki tego prawa zostały spełnione, i zażądać w tym celu przedstawienia dodatkowych dowodów przez podatnika.

Wyroki powiązane

C-432/15 Baštová,

C-516/14 Barlis 06— Investimentos Imobiliários e Turísticos

C-527/23 Weatherford Atlas Gip

C-114/22 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

C-281/20 Ferimet

C-102/86 Apple and Pear Development Council

C-90/20 Apcoa Parking Danmark

Główne problemy

1. Ustalenie czy standardowe korekty wynikające z dostosowania wysokości marży do standardu rynkowego zgodnego z metodologią OECD mogą zostać uznane za odpłatność (dodatkową) z tytułu świadczenia usług i – jako takie – podlegać opodatkowaniu VAT czy też są to płatności które stanowią rozliczenia niejako oderwane od działalności gospodarczej w rozumieniu VAT i w związku z tym nie stanowią w żadnych okolicznościach wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług.

2. Czy organy podatkowe – w razie uznania takich korekt za płatności z tytułu świadczonych usług – mogą domagać się dowodów, że usługi były świadczone oraz wykorzystane do działalności gospodarczej nabywcy dającej prawo do odliczenia podatku naliczonego a ich nabycie było zasadne.

Interpretacja zgodna z wyrokiem NSA, ale sprzeczna z orzecznictwem TSUE – czy zawsze można wierzyć wyrokom NSA? – Tomasz Rolewicz (Grant Thornton)

Pismo z dnia 17 marca 2025 r. - Szef Krajowej Administracji Skarbowej - DOP7.8101.88.2024.FMLM - Zmiana interpretacji indywidualnej

„w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2023 r. Nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS, wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2023 r. sygn. akt I FSK 1089/19, zmieniam z urzędu wymienioną interpretację stwierdzając, że Państwa stanowisko przedstawione we wniosku z 28 grudnia 2017 r. (data wpływu 2 stycznia 2018 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie

(...)

- jest nieprawidłowe.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia

Po zapoznaniu się z aktami sprawy stwierdzam, że interpretacja indywidualna z 27 lipca 2023 r. Nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2023 r. sygn. akt I FSK 1089/19 jest nieprawidłowa.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 3 i nr 4 uznano za nieprawidłowe z uwagi na uzasadnienie Spółki, w którym wskazano, że opłaty za bezumowny pobór ciepła w opisanym przypadku pozostają poza zakresem ustawy o VAT.

Jednocześnie należy wskazać, że na ocenę prawidłowości przedmiotowej kwestii nie mogą wpłynąć powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych (wydanych po wyroku sądów administracyjnych), ponieważ stanowią one rozstrzygnięcia w konkretnych sprawach osadzonych w określonych stanach faktycznych/zdarzeniach przyszłych.

Odnosząc się do argumentu Wnioskodawcy, że prezentowane przez niego stanowisko znajduje poparcie w interpretacjach indywidualnych wydanych innym Wnioskodawcom, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zauważa, że każda sprawa będąca przedmiotem rozpatrywania pod kątem skutków prawnopodatkowych na gruncie ustawy o VAT jest rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności mogących mieć wpływ na tę ocenę. Wstępna analiza stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych w interpretacjach indywidualnych może prowadzić do wniosku o ich tożsamości, jednakże wnikliwa i dogłębna analiza poszczególnych elementów stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego - sam sposób jego przedstawienia - może prowadzić do zgoła odmiennej oceny co ostatecznie wpływa na przyjęte rozstrzygnięcia.

Odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę orzeczeń wskazać należy, że przykładowo wyrok NSA z 16 września 2010 r. sygn. akt I FSK 1543/09 - rozstrzyga w sytuacji nielegalnego poboru gazu - z pominięciem urządzeń pomiarowych oraz w wyniku zmiany kształtu sieci gazowniczej przez dokonywanie przeróbek. W wyroku NSA z 13 marca 2009 r. sygn. akt I FSK 127/08, Spółka przedstawiając stan faktyczny wskazała, że występują przypadki nielegalnego poboru energii poprzez manipulację w urządzeniach ograniczających natężenie przepływu energii elektrycznej, samowolne podpięcie do sieci z pominięciem układu pomiarowo-rozliczeniowego, dokonywanie zmian w tym układzie względnie naruszenie plomb założonych na urządzeniach energetycznych. Wyrok NSA z 10 grudnia 2009 r. sygn. akt I FSK 1644/09 rozstrzyga w sytuacji nielegalnego poboru prądu, z pominięciem urządzeń pomiarowych oraz w wyniku zmiany kształtu sieci elektrycznej przez dokonywanie przeróbek, przypadków nielegalnego poboru prądu (kradzieży). Zatem ww.

wyroki zapadły w odmiennych okolicznościach faktycznych, znacząco różniących się od okoliczności sprawy przedstawionej przez Wnioskodawcę.

Końcowo wskazać należy, że 2 stycznia 2018 r. do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęły dwa wnioski Spółki X. S.A. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w sprawie podatku VAT. Oba wnioski odnosiły się do tego samego zagadnienia, jednakże jeden złożony został w zakresie stanu faktycznego, a drugi dotyczył zdarzenia przyszłego.

W konsekwencji dla podmiotu X. S.A. wydane zostały dwie interpretacje indywidualne:

- 1) dla stanu faktycznego - interpretacja indywidualna nr (...)
- 2) dla zdarzenia przyszłego - interpretacja indywidualna nr (...).

Obie interpretacje były przedmiotem zaskarżenia.

W sprawie interpretacji indywidualnej wydanej dla stanu faktycznego WSA w Warszawie uchylił interpretację - sygn. akt III SA/Wa 1256/18, a następnie NSA wyrokiem z 24 maja 2024 r. sygn. akt I FSK 1154/19 uchylił wyrok WSA i oddalił skargę powołując się przy tym na orzeczenie TSUE z 27 kwietnia 2023 r. w sprawie C-677/21.

W zakresie interpretacji indywidualnej - co już powyżej wskazano - wydanej dla zdarzenia przyszłego WSA w Warszawie uchylił interpretację wyrokiem o sygn. akt III SA/Wa 1255/18, a następnie NSA wyrokiem z 17 lutego 2023 r. oddalił skargę kasacyjną - wyrok o sygn. akt I FSK 1089/19. W wyniku wykonania orzeczeń wydano 27 lipca 2023 r. interpretację indywidualną nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS - niniejsza sprawa.

W konsekwencji Wnioskodawca jest w posiadaniu dwóch rozbieżnych interpretacji indywidualnych, które wydane zostały w analogicznych okolicznościach.

Wykładnia Trybunału w sprawie C-677/21 ma wpływ na interpretację przepisów ustawy o VAT.

Zauważyć należy również, że niniejsza sprawa odpowiada charakterystyce sprawy C-677/21 Fluvius Antwerpen.

Mając zatem na uwadze okoliczności przedmiotowej sprawy oraz wnioski płynące z orzeczenia TSUE w sprawie C-677/21, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, iż nie podziela stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej przedstawionego w interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2023 r. nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS. Stanowisko to jest niezgodne z orzeczeniem TSUE z 27 kwietnia 2023 r. w sprawie C-677/21.

W konsekwencji dokonuję z urzędu zmiany pisemnej interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2023 r. nr 0114-KDIP4.4012.9.2018.10.AS wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, gdyż stwierdzam jej nieprawidłowość.

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Zmieniona interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które przedstawili Państwo we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i stanu prawnego obowiązującego na dzień wydania zmienionej interpretacji indywidualnej.

POUCZENIE o funkcji ochronnej interpretacji

* Szef Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej: może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Przepis ten nie zawiera ograniczeń czasowych, co oznacza, że jeśli stwierdzona zostanie nieprawidłowość wydanej interpretacji indywidualnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, z urzędu, zmienić ją w dowolnym czasie.

* Na podstawie art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej:

składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przeszłego).

* Państwo ponosicie ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego w opisie sprawy, udzielona odpowiedź straci swą aktualność.

* Wskazuje, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionych przez Państwo we wniosku stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, bądź kontroli celno-skarbowej zostanie ustalony odmienny stan faktyczny, to interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

(...)

POUCZENIE o prawie do wniesienia skargi na zmianę interpretacji indywidualnej

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej zmiany interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...), w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia (art. 3 § 2 pkt 4a, art. 13 § 1 i § 2 i art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[9]).

Interpretacje powiązane

Interpretacja dotycząca stanu faktycznego (sygn. 0114-KDIP4.4012.8.2018.1.AS)

Interpretacja dotycząca zdarzenia przyszłego (0114-KDIP4.4012.9.2018.1.AS)

Wyroki powiązane

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 27 kwietnia 2023 r. w sprawie C-677/21 (Fluvius Antwerpen przeciwko MX)

Wyrok NSA (korzystny) z dnia 17 lutego 2023 r. (sygn. akt I FSK 1089/19)

Wyrok NSA (niekorzystny) z dnia 24 maja 2024 r. (I FSK 1154/19)

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 poz. 111 z dnia 2025.01.28)

Art. 14e § 1

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2026 poz.143 z dnia 2026.02.09)

Art. 153

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Art. 170

Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby.

Główne problemy

1. Czy organ interpretacyjny może zmienić interpretację wydaną w wykonaniu prawomocnego wyroku NSA, powołując się wyłącznie na późniejszy wyrok TSUE?
2. Jak interpretować art. 153 p.p.s.a. w sytuacji zastosowania art. 14e §1 O.p.?
3. Co z postępowaniem ze skargi na zmianę interpretacji indywidualnej?
4. Czy obecna konstrukcja interpretacji indywidualnych zapewnia stabilność ochrony w warunkach odmiennych linii NSA i TSUE?

Sesja V - Oprocentowanie nadpłaty i podatki dochodowe

A) Oprocentowanie nadpłaty

- *oprocentowanie nadpłaty przy WHT* (wyrok NSA z 30.05.2025 r., II FSK 202/25) – Magdalena Balcerzak-Klich (Crido)
- *oprocentowanie zwrotu VAT za okres weryfikacji jego zasadności* (wyrok NSA z 18.06.2025, I FSK 521/22) – Wojciech Pławiak (Litigato)
- *oprocentowanie nadpłaty podatnika, w kontekście interpretacji indywidualnej uzyskanej przez płatnika* (wyrok NSA z 7.03.2025, II FSK 47/25) – Michał Goj (EY)

- dyskusja

B) Podatki dochodowe – cd.

- *zwolnienie podatkowe odbiorcy dywidendy a WHT* (wyrok NSA z 30.05.2025, II FSK 1518/24) – Radosław Baraniewicz (PwC)
- *przekształcenie JDG w spółkę z o.o. i traktowanie zysków niepodzielonych* (wyrok WSA w Kielcach z 16.01.2025 r., I SA/Ke 505/24, nieprawomocny, wyrok NSA z 7.07.2025 r., II FSK 612/22) – Adam Waclawczyk (Deloitte)
- *zwolnienie z podatku przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania* (wyrok TSUE z 27.02.2025, C-18/23, F S.A. p. Dyrektorowi KIS) – dr Jakub Jankowski (MF)
- dyskusja na koniec dnia: *Quo vadis fundacja rodzinna? Pierwsze podatkowe doświadczenia orzecznictwa i możliwe/konieczne zmiany regulacji - przegląd orzecznictwa*: Andrzej Nikończyk: (KNDP), uczestnicy dyskusji m. in.: Lidia Niewiadomska (MF), Paweł Tomczykowski (Kancelaria Tomczykowski Tomczykowska), prowadzenie: dr Ewa Prejs (UMK).

Oprocentowanie nadpłaty przy WHT - Magdalena Balcerzak-Klich (Crido)

Wyrok NSA z dnia 30 maja 2025 r., II FSK 202/25

„Odróżnić bowiem należy instytucję zwrotu podatku uregulowaną w art. 28b updop od ważkiej w niniejszej sprawie kwestii należnych odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej, a w konsekwencji ewentualnego stwierdzenia nadpłaty z tego tytułu. Odrębną kwestią przy tym jest, czy w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki do ewentualnego stwierdzenia (i zwrotu) nadpłaty. Za nieuprawnione skład orzekający uznał twierdzenie DIAS jakoby zastosowanie w niniejszej sprawie przepisów regulujących instytucję nadpłaty skutkuje zacieraniem się różnic pomiędzy instytucją zwrotu podatku (art. 28b updop) oraz instytucją nadpłaty (art. 72 – art. 80 Op). Wręcz przeciwnie, to błędne stanowisko organu podatkowego może taki efekt wywoływać. Innymi słowy, w niniejszej sprawie nie znajduje zastosowania instytucja zwrotu podatku”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Wyrokiem z 30 października 2024 r., sygn. akt I SA/Lu 284/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (dalej jako "WSA" lub "sąd pierwszej instancji") uwzględnił skargę T. sp. z o.o. z siedzibą w R. (dalej jako "spółka" lub "skarżąca") i uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej jako "Dyrektor IAS", "DIAS" lub "organ podatkowy") z 29 lutego 2024 r.”.

„Spór w niniejszej sprawie zasadniczo sprowadza się do kwestii prawnych, jak trafnie przyjął sąd pierwszej instancji. Dotyczy istnienia podstawy do zwrotu uiszczonych przez spółkę odsetek od zaległości podatkowej w sytuacji, gdy spółka uzyskała zwrot wcześniej zapłaconego podatku dochodowego u źródła w procedurze pay&refund. Zdaniem spółki, uiszczone odsetki stanowią nadpłatę, która winna zostać jej zwrócona wraz z oprocentowaniem, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Natomiast w ocenie organu, dokonanie zwrotu podatku nie powoduje, że odpadła podstawa zapłaty odsetek. Nadto, w art. 28b updop nie przewidziano podstawy do dokonania zwrotu odsetek, a przepis ten nie odsyła do odpowiedniego stosowania w tym zakresie Ordynacji podatkowej. Orzekanie o nadpłacie nie znajduje zatem umocowania w przepisach prawa.”

„W niniejszej sprawie bezsporne jest, że po stronie spółki powstała zarówno zaległość podatkowa w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób prawnych za 2022 r., jak i obowiązek zapłaty odsetek od tejże zaległości podatkowej w trybie przepisów art. 53 § 1, 3 i 4 Op. Z drugiej strony bezsporne jest, że tzw. podatek u źródła od wypłaconej przez spółkę niemieckiemu udziałowcowi dywidendy przekraczającej już w ramach pierwszej płatności 2 mln zł (w styczniu 2022 r.) został zwrócony spółce w całości w trybie przepisów regulujących procedurę pay&refund. Skoro spółka nie zapłaciła należnego podatku u źródła, to zobowiązanie z tego tytułu przekształciło się w zaległość podatkową, której konsekwencją był obowiązek zapłaty przez spółkę odsetek (okoliczność bezsporna). W odrębnym trybie, na podstawie regulacji zawartych w art. 28b updop, zapłacony przez spółkę podatek został jej zwrócony bez wydawania decyzji, tj. zgodnie z art. 28b ust. 10 updop. Z tym zastrzeżeniem, że obowiązek podatkowy z tytułu podatku u źródła powstał z mocy prawa w styczniu 2022 r.,

spółka uiściła zaległość podatkową 9 lutego 2023 r. (nie uiściła zobowiązania podatkowego w terminie), zaś zwrot podatku nastąpił na wniosek spółki złożony w czerwcu 2023 r.”.

„Istota sporu dotyczy wyłącznie tego, czy dokonanie na rzecz spółki zwrotu podatku w trybie art. 28b ust. 10 updop, tj. z zastosowaniem procedury pay&refund, skutkuje zasadnością kolejnego wniosku spółki, tym razem o zwrot nadpłaty z tytułu uiszczonych przez spółkę odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. W tej sytuacji regulacje zawarte w art. 28b updop nie mają bezpośredniego zastosowania zarówno w odniesieniu do obowiązku zapłaty należnych odsetek od zaległości podatkowych, jak i w odniesieniu do wniosku o stwierdzenie nadpłaty z tytułu uiszczonych odsetek od zaległości podatkowych. Innymi słowy, spółka uiściła należność z tytułu odsetek za zwłokę na podstawie art. 53 § 1, 3 i 4 Op, a nie na podstawie art. 28b updop.”.

„Zasady te należy odpowiednio odnieść do regulacji dotyczących zarówno zapłaty, jak i zwrotu – w procedurze pay&refund – podatku u źródła. Instytucja ta posiada swoją specyfikę, gwarantującą realizację będącej zasadą "ulgi u źródła" (relief at source). Mechanizm ten polega na stosowaniu tej preferencji, ale niejako w odwrócony sposób, tzn. w pierwszej kolejności na obowiązkowym pobraniu [przez płatnika-dopisek NSA] podatku u źródła (bez uwzględniania zwolnień krajowych i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania), a następnie na występowaniu o jego zwrot, jeśli taki dochód nie podlega opodatkowaniu w Polsce w ogóle lub UPO przewiduje niższą stawkę podatku [przez płatnika lub podatnika, o czym stanowi art. 28b ust. 2 updop – dopisek NSA]. Jest to zatem mechanizm w założeniu z jednej strony usprawniający rozliczenie (nie wymaga wszczynania i przeprowadzania postępowania podatkowego w przedmiocie zwrotu nadpłaty), z drugiej zaś strony – stanowi swoiste zabezpieczenie interesów organu podatkowego, który dysponuje kwotą podatku do czasu oceny istnienia podstaw zwrotu”.

„Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy kluczowe znaczenie w procesie stosowania prawa ma właściwe zrozumienie różnic (odrębności) pomiędzy instytucją zwrotu podatku (art. 28b updop), która stanowi tło sprawy, a także instytucją nadpłaty (art. 72 – art. 80 Op) znajdującą zastosowanie w niniejszej sprawie.”

„NSA podkreślił, że spór nie dotyczy zwrotu podatku, który nastąpił i nie był kwestionowany, lecz zasadności wniosku spółki o stwierdzenie nadpłaty z tytułu zapłaconych odsetek. Art. 28b updop nie stanowił podstawy ani do naliczenia odsetek, ani do rozstrzygnięcia o ich zwrocie. Odsetki zostały zapłacone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej i to te przepisy wyznaczają reżim prawny ewentualnej nadpłaty”.

„Dla instytucji nadpłaty punkt wyjścia powinny natomiast stanowić stosowne rozważania w realiach niniejszej sprawy dotyczące pojęcia "zaległość podatkowa" i będące jego konsekwencją pojęcie "odsetki" od owej zaległości podatkowej. Nie przesądzając o wyniku sprawy należy stwierdzić, że w toku jej ponownego rozpoznawania właściwy organ podatkowy obowiązany będzie zastosować instytucję nadpłaty (art. 72 – art. 80 Op) i uwzględnić przedstawione wyżej rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dyrektor IAS winien zatem w pierwszej kolejności rozważyć, czy po jego stronie istnieje możliwość rozstrzygnięcia sprawy co do istoty na innej podstawie materialnoprawnej od tej, która była stosowana dotychczas przez organy podatkowe obu instancji. Właściwy w sprawie organ podatkowy ponownie rozpoznający wniosek spółki o stwierdzenie nadpłaty nie będzie zaś związany przedwcześnie (błędnie)

ocenami wyrażonymi w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przez WSA odnośnie do zasadności meriti owego wniosku spółki”.

„Istota sporu, ale na tle przepisów art. 72 – art. 80 Op, a nie na tle art. 2b updop, sprowadza się zatem do oceny zasadności stanowiska spółki, która w toku postępowania z jej wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a także w odpowiedzi na skargę kasacyjną, konsekwentnie wywodzi, że odsetki za zwłokę nie były należne skoro podatek został zwrócony. W tym miejscu warto powtórzyć, że ocena zasadności stanowiska spółki wymaga dokonania stosownych rozważań na tle dwóch sytuacji. W pierwszej z nich płatnik nie miał obowiązku zapłaty odsetek z uwagi na brak zaległości podatkowej. W drugiej sytuacji odsetki były (są) należne za okres, w którym obiektywnie rzecz biorąc istniała zaległość podatkowa. Ponownie rozpoznając sprawę właściwy organ podatkowy winien nadto ustalić, czy spółka podejmowała stosowne działania zmierzające do zapłaty podatku należnego i złożenia stosownej deklaracji z tym związanej (w jakiegokolwiek formie), czy też brak zapłaty należnego podatku u źródła był konsekwencją braku możliwości złożenia przez spółkę jako płatnika stosownej deklaracji na zaktualizowanym druku”.

Wyroki powiązane

- wyrok NSA z 18 lipca 2018 r., sygn. I FSK 1389/16,
- wyrok WSA w Lublinie z 30 października 2024 r., sygn. I SA/Lu 284/24,
- wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 2006/19,
- wyrok WSA w Lublinie z 12 lutego 2025 r., sygn. I SA/Lu 661/24.

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa

Art. 51 § 1

Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

Art. 53 § 1, 3 i 4

§ 1. Od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę.

§ 3. Odsetki za zwłokę nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe, z zastrzeżeniem art. 53a, art. 62 § 4, art. 66 § 5, art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 i art. 76a § 1.

§ 4. Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego.

Art. 72 § 1

§ 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; (...)

§ 2. Na równi z nadpłatą traktuje się:

1) część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej; (...)

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 28b ust. 10

Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. (...)

Art. 28b ust. 16

W zakresie nieuregulowanym w ust. 1–15, 17 i 18 stosuje się odpowiednio przepisy (...) Ordynacji podatkowej.

Główne problemy

1. Relacja art. 28b updop do instytucji nadpłaty uregulowanej w Ordynacji podatkowej.
2. Charakter prawny odsetek za zwłokę w przypadku zwrotu podatku u źródła w procedurze pay&refund.
3. Rozróżnienie instytucji zwrotu podatku i nadpłaty podatku oraz ich konsekwencje procesowe.

Oprocentowanie zwrotu VAT za okres weryfikacji jego zasadności – Wojciech Pławiak (LITIGATO)

Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2025 r., I FSK 521/22

Nie można jednocześnie podzielić poglądu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, że odsetki z art. 87 ust. 7 u.p.t.u. należą się podatnikowi również za okres od upływu podstawowego terminu zwrotu do czasu wydania decyzji wymiarowej przez organ pierwszej instancji, co w przedmiotowej sprawie nastąpiło w dniu 30 grudnia 2016 r., z następującej przyczyny. Ostatecznie decyzja z dnia 30 grudnia 2016 r. okazała się niezgodna z prawem (wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2355/17 i Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 1605/18), a zasadność zwrotu różnicy podatku potwierdzona została dopiero w wyniku wydania przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie w dniu 13 grudnia 2019 r. ponownego wyniku kontroli, w którym nie stwierdził on nieprawidłowości w rozliczeniach spółki w podatku od towarów i usług za czerwiec 2016 r.

Odtwarzając sytuację, jaka miałaby miejsce, gdyby czynności prowadzone przez organ w postępowaniu podatkowym od razu wykazały zasadność zwrotu, to nie ulega wątpliwości, że za czas od upływu podstawowego terminu zwrotu do dnia pozytywnego zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnik otrzymałby jedynie odsetki w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej na podstawie art. 87 ust. 2 u.p.t.u. Nie można zatem przyjąć poglądu, że za ten sam okres, tj. do dnia zakończenia przez organ pierwszej instancji weryfikacji zasadności zwrotu, jeden podatnik mógłby otrzymać odsetki w wysokości równej opłacie prolongacyjnej, zaś inny za ten sam okres odsetki w wysokości pełnej, w zależności od tego, czy naczelnik urzędu skarbowego dokonał tego zwrotu w związku z pozytywnym dla podatnika zakończeniem weryfikacji czy zasadność zwrotu została przesądzona na etapie następującym już po wydaniu decyzji podatkowej w pierwszej instancji.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W dniu 25 lipca 2016 r. do Urzędu Skarbowego W. wpłynęła złożona przez spółkę deklaracja VAT-7 za czerwiec 2016 r. z wykazaną kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 36.468.872 zł do zwrotu na rachunek bankowy w terminie 60 dni, tj. do 23 września 2016 r. Postanowieniem z dnia 22 września 2016 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego W. przedłużył termin dokonania zwrotu wykazanej przez spółkę nadwyżki podatku do czasu zakończenia weryfikacji.

Decyzją z dnia 30 grudnia 2016 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie określił spółce w miejsce zadeklarowanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie 36.468.872 zł zobowiązanie podatkowe w kwocie 237.389 zł. W wyniku wniesionego przez spółkę odwołania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie wydał decyzję z dnia 24 kwietnia 2017 r., którą uchylił w części decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie z dnia 30 grudnia 2016 r. z powodu braku odniesienia się w jej sentencji do wniosku spółki z dnia 22 grudnia 2016 r., w którym wnosiła o określenie wysokości podatku objętego zwolnieniem i nadpłaty w związku z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej z dnia 25 maja 2016 r., i w tym zakresie określił wysokość

podatku objętego zwolnieniem w kwocie 237.389 zł, a w pozostałym zakresie utrzymał tę decyzję w mocy. Na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który wyrokiem z dnia 24 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2355/17, uchylił zarówno decyzję organu pierwszej, jak i drugiej instancji. Wyrokiem z dnia 21 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 1605/18, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną organu od powyższego orzeczenia.

W dniu 13 grudnia 2019 r. Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie wydał wynik kontroli, w którym nie stwierdził nieprawidłowości w rozliczeniach spółki w podatku od towarów i usług za czerwiec 2016 r.

W dniu 17 stycznia 2020 r. Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie dokonał zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 36.468.872 zł wraz z należnym oprocentowaniem, wyliczonym zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.), powoływanej dalej jako "u.p.t.u.", od 23 września 2016 r. do 17 stycznia 2020 r., w wysokości odpowiadającej stawce opłaty prolongacyjnej, tj. 50% stawki odsetek (w kwocie 4.839.869 zł).

Pismem z dnia 28 lutego 2020 r. spółka wniosła o zwrot niezwróconej części nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za czerwiec 2016 r. oraz niezwróconej części oprocentowania. We wniosku wskazała, że należne oprocentowanie powinno być zostać obliczone w wysokości równej odsetek za zwłokę, stosownie do art. 87 ust. 7 u.p.t.u. w zw. z art. 78 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.), powoływanej dalej jako "O.p."

Decyzją z dnia 31 lipca 2020 r. Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za czerwiec 2016 r. w kwocie 3.824.699,45 zł wraz z oprocentowaniem, liczonym zgodnie z art. 78 § 1 O.p. W uzasadnieniu decyzji organ wskazał, że w związku ze skutecznym przedłużeniem terminu zwrotu zastosowanie w sprawie znajduje art. 87 ust. 2 u.p.t.u., a nie przywołany we wniosku art. 87 ust. 7 u.p.t.u.

Powołaną na wstępie decyzją z dnia 18 stycznia 2021 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utrzymał powyższe rozstrzygnięcie w mocy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, uchylając zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie z dnia 31 lipca 2020 r., podzielił stanowisko skarżącej, że przy dokonywaniu zwrotu podatku zastosowanie powinien znaleźć art. 87 ust. 7 u.p.t.u. Zdaniem Sądu, od niezwróconego w terminie zwrotu podatku, za cały okres - od upływu terminu zwrotu podatku z deklaracji, spółce przysługuje oprocentowanie naliczone zgodnie z art. 78 § 1 O.p., tj. w wysokości 8%. [...] Sąd pierwszej instancji podkreślił, że Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie w ramach procedur dodatkowej weryfikacji przesadził kwestię zasadności zwrotu podatku negatywnie, czym wykluczył stosowanie art. 87 ust. 2 u.p.t.u. zdanie trzecie. Tym sposobem zakończono dodatkowe procedury weryfikacyjne i zakończyło się przedłużenie terminu zwrotu podatku. Uchylenie decyzji negującej zasadność zwrotu podatku wyrokiem sądu nie powoduje samoaktualizacji się postanowienia przedłużającego termin zwrotu podatku. Spółce przysługuje więc pełne oprocentowanie zwrotu podatku na zasadzie określonej w art. 87 ust. 7 u.p.t.u. [...]

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd pierwszej instancji błędnie uznał, że przy dokonywaniu zwrotu podatku na rzecz skarżącej zastosowanie powinien znaleźć jedynie art. 87 ust. 7 u.p.t.u., w związku z czym za cały okres - od upływu terminu zwrotu podatku z deklaracji, spółce przysługują odsetki naliczone zgodnie z art. 78 § 1 O.p., tj. w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1 O.p., pobieranych od zaległości podatkowych. Nie ma też jednak racji organ, zupełnie wykluczając zastosowanie ww. przepisów w niniejszej sprawie.

W ocenie Sądu kasacyjnego, odsetki od zwracanego skarżącej podatku powinny być naliczane w pełnej wysokości, tj. zgodnie z art. 87 ust. 7 u.p.t.u. w związku z art. 78 § 1 O.p., od

zakończenia postępowania weryfikacyjnego, co miało miejsce 30 grudnia 2016 r., natomiast za okres wcześniejszy - w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty, tj. zgodnie z art. 87 ust. 2 u.p.t.u.

W realiach przedmiotowej sprawy kluczowe znaczenie ma interpretacja art. 87 ust. 2 i art. 87 ust. 7 u.p.t.u. oraz kwestia wzajemnego stosunku tych przepisów.

W myśl art. 87 ust. 2 u.p.t.u. zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 5b, 6, 6a i 6d, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku mającego siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, sporządzonego na piśmie, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Stosownie zaś do treści art. 87 ust. 7 u.p.t.u. różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze i ust. 5a, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Zastosowanie w takiej sytuacji powinny znaleźć przepisy art. 78 O.p., w tym art. 78 § 1 O.p., stosownie do którego nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych.

W art. 87 ust. 2 u.p.t.u. wskazano, że organ wypłaca należną kwotę zwrotu różnicy podatku wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty jednak, co istotne, nie w każdym przypadku - a w przypadku konieczności przeprowadzenia przez organ weryfikacji rozliczenia w odpowiednim trybie, przedłużenia w związku z tym terminu zwrotu podatku i wykazaniu w związku z tymi czynnościami zasadności zwrotu. Z kolei w pozostałych przypadkach zastosowanie znajduje art. 87 ust. 7 u.p.t.u., który przewiduje, że różnicę podatku niezwróconą m.in. w terminie określonym w art. 87 ust. 2 zdanie pierwsze u.p.t.u. traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Ze sposobu sformułowania przepisów art. 87 ust. 7 i art. 87 ust. 2 u.p.t.u. wynika, że pierwszy z nich dotyczy reguły dotyczącej ustalenia odsetek, zaś w art. 87 ust. 2 u.p.t.u. przewidziano w tym zakresie wyjątek, którego nie można interpretować rozszerzająco.[...]

Zwrot różnicy podatku podlega więc odsetkom w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej w przypadku, gdy zastosowanie znajduje art. 87 ust. 2 u.p.t.u. W przypadku braku zwrotu różnicy podatku w terminie z uwzględnieniem nieprzerwanego ciągu przedłużeń tego terminu bądź dokonania zwrotu po zakończeniu weryfikacji w odpowiednim trybie, do odsetek znajdzie zastosowanie art. 87 ust. 7 u.p.t.u. W razie zakończenia weryfikacji nie ma podstaw do dalszego stosowania w zakresie odsetek art. 87 ust. 2 zdanie trzecie u.p.t.u. Art. 87 ust. 2 u.p.t.u. należy interpretować w taki sposób, że organem, o którym mowa w tym przepisie, jest organ pierwszej instancji oraz że weryfikacja przez ten organ zasadności rozliczenia może rozciągać się na czas uruchomienia wymienionych w tym przepisie trybów

postępowania w pierwszej instancji. Weryfikacja zasadności zwrotu nie rozciąga się zatem na postępowanie odwoławcze, postępowanie sądowoadministracyjne lub powtórne postępowanie przed organami podatkowymi (zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2025 r., sygn. akt I FSK 1611/21).

W realiach przedmiotowej sprawy termin zwrotu różnicy podatku został przedłużony do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia skarżącej w postępowaniu podatkowym (postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z dnia 22 września 2016 r.). Tę weryfikację zakończyło z kolei wydanie przez organ pierwszej instancji decyzji wymiarowej w dniu 30 grudnia 2016 r. Wobec tego, po upływie tego terminu w zakresie odsetek zastosowanie powinien znaleźć art. 87 ust. 7 u.p.t.u. Miał miejsce bowiem inny przypadek, niż określony w art. 87 ust. 2 u.p.t.u., w którym przewidziano wypłatę odsetek w wysokości odsetek odpowiadających opłacie prolongacyjnej, gdy przeprowadzone przez organ czynności wykazały zasadność zwrotu.

Nie można jednocześnie podzielić poglądu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, że odsetki z art. 87 ust. 7 u.p.t.u. należą się podatnikowi również za okres od upływu podstawowego terminu zwrotu do czasu wydania decyzji wymiarowej przez organ pierwszej instancji, co w przedmiotowej sprawie nastąpiło w dniu 30 grudnia 2016 r., z następującej przyczyny. Ostatecznie decyzja z dnia 30 grudnia 2016 r. okazała się niezgodna z prawem (wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2355/17 i Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 1605/18), a zasadność zwrotu różnicy podatku potwierdzona została dopiero w wyniku wydania przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie w dniu 13 grudnia 2019 r. ponownego wyniku kontroli, w którym nie stwierdził on nieprawidłowości w rozliczeniach spółki w podatku od towarów i usług za czerwiec 2016 r. Odtwarzając sytuację, jaka miałaby miejsce, gdyby czynności prowadzone przez organ w postępowaniu podatkowym od razu wykazały zasadność zwrotu, to nie ulega wątpliwości, że za czas od upływu podstawowego terminu zwrotu do dnia pozytywnego zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnik otrzymałby jedynie odsetki w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej na podstawie art. 87 ust. 2 u.p.t.u. Nie można zatem przyjąć poglądu, że za ten sam okres, tj. do dnia zakończenia przez organ pierwszej instancji weryfikacji zasadności zwrotu, jeden podatnik mógłby otrzymać odsetki w wysokości równej opłacie prolongacyjnej, zaś inny za ten sam okres odsetki w wysokości pełnej, w zależności od tego, czy naczelnik urzędu skarbowego dokonał tego zwrotu w związku z pozytywnym dla podatnika zakończeniem weryfikacji czy zasadność zwrotu została przesądzona na etapie następującym już po wydaniu decyzji podatkowej w pierwszej instancji.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Gdańsku z 28 maja 2024 r. I SA/Gd 237/24

wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 listopada 2025 r. I SA/Łd 469/25

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 Nr 78, poz. 483 z dnia 1997.07.16)

Art. 7 Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Art. 32 Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Art. 77 Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2025 poz. 775 z dnia 2025.06.16)

Art. 87 ust. 2 Zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, 6a i 6d, następuje w terminie 40 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku mającego siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, sporządzonego na piśmie, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Art. 87 ust. 7 Różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze i ust. 5a, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Główne problemy

1. Czynności sprawdzające, kontrola lub postępowanie podatkowe - kiedy kończy się weryfikacja rozliczenia podatnika składającego wniosek o zwrot VAT?
2. Organ kwestionuje zwrot w decyzji a potem wypłaca połowę oprocentowania - czyli nie można czerpać korzyści z własnego bezprawia.
3. Zakres naprawienia szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku z przedłużeniem terminu zwrotu.
4. Zasada równego traktowania – czy można pogorszyć w imię równości sytuację grupy podatników.

Interpretacja płatnika – nadpłata podatnika bez oprocentowania – Michał Goj (EY)

Wyrok NSA z dnia 7 marca 2025 r., II FSK 47/25

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji co do istnienia pierwszej luki aksjologicznej dotyczącej oprocentowania nadpłaty w przypadku jej powstania w wyniku zastosowania się zainteresowanego (wnioskodawcy) do interpretacji, która następnie została uchylona. Pogląd taki wyrażany jest nie tylko w wyroku przywołanym przez sąd pierwszej instancji (w sprawie I FSK 128/16), ale także w wyrokach NSA z 5 marca 2024 r., II FSK 1473/23; z 5 czerwca 2024 r., II FSK 1135/21. Jednak we wszystkich tych judykatach lukę tę przyjęto tylko w odniesieniu do wnioskodawców w postępowaniu o wydanie interpretacji. Tymczasem sąd pierwszej instancji uznał, że funkcja ochronna interpretacji indywidualnej wydanej na wniosek płatnika powinna być także rozszerzona na podatnika, choć ten ostatni nie został wprowadzony w błąd poprzez wydanie wadliwej interpretacji.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istotna w tej sprawie jest kwestia, że o oprocentowanie nadpłaty wystąpił podatnik, a nie płatnik, który zastosował się do uchylonej następnie interpretacji i stosując się do niej, zapłacił z własnych środków zaległe zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconego skarżącemu odszkodowania za zakaz konkurencji, zapłacił również odsetki za zwłokę od tych zaliczek. Skorygował także deklaracje podatkowe, do sporządzenia których był zobowiązany jako płatnik. Następnie zażądał od skarżącego zwrotu nadpłaconego odszkodowania (równowartości wpłaconych zaliczek na podatek). Sąd pierwszej instancji uznał, że ochrona przysługująca w związku z faktem zastosowania się do uchylonej następnie interpretacji rozciąga się także na podatnika, który o taką interpretację nie wystąpił i z tych względów nadpłata powinna być oprocentowana.

(...)

Wydanie interpretacji indywidualnej nie ingeruje w treść stosunku prawnego pomiędzy wierzycielem podatkowym a zobowiązanym do zapłaty podatku wynikającym z obowiązku podatkowego i jak wskazano nikogo nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku bądź poboru zaliczki na podatek, w tym także płatnika. Wyrażona w art. 14k § 1 o.p. zasada nieszkodzenia pełni funkcję gwarancyjną i oznacza, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku, jak również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi (por. wyrok NSA z 10 września 2021 r., I FSK 407/19). Funkcja gwarancyjna odnosi się jednak wyłącznie do wnioskodawcy, co wprost wynika z art. 14k § 1 o.p., do niego bowiem jest adresowana interpretacja. W tym przypadku o wydanie indywidualnej interpretacji wniosł płatnik, chcąc uzyskać informację co do podstawy opodatkowania, a tym samym o wysokości podatku, do którego pobrania był zobowiązany. Zastosowanie się do wydanej interpretacji umożliwiało płatnikowi powołanie się na zasadę nieszkodzenia, czyli przykładowo po uchyleniu interpretacji mógł on żądać stwierdzenia nadpłaty i zwrotu odsetek za zwłokę. Mógłby także żądać oprocentowania nadpłaty.

W rozpoznawanej sprawie o oprocentowanie nadpłaty z uwagi na zasadę nieszkodzenia, wynikającą z art. 14k § 1 o.p. powołał się podatnik, a więc podmiot inny niż wnioskodawca w sprawie o wydanie interpretacji. Rozciągnięcie zasady nieszkodzenia na inny podmiot niż wnioskodawca nie jest jednak zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego możliwe. Odstąpienie w procesie interpretacji przepisów od leksykalnego rozumienia poszczególnych zwrotów legislacyjnych, może mieć miejsce dopiero wówczas, gdy przemawiają za tym ważne powody, a zwłaszcza: 1. konieczność respektowania podstawowych zasad konstytucyjnych, w

tym zawierających gwarancje zaspokojenia określonych praw podmiotowych adresatom norm ustawowych; 2. uwzględnienie istotnych zmian stosunków gospodarczych, jakie wystąpiły po wejściu w życie interpretowanych przepisów; 3. potrzeba eliminacji sprzeczności treści analizowanego przepisu z innymi unormowaniami tej samej rangi, regulującymi te same kwestie i odnoszącymi się do tej samej grupy adresatów; 4. potrzeba zapewnienia zgodności norm prawa polskiego z prawem unijnym (lub szerzej międzynarodowym), a także norm hierarchicznie niższych z normami hierarchicznie wyższymi; 5. brak możliwości wyjaśnienia treści normy prawnej przy zastosowaniu wykładni językowej lub sytuacja, kiedy wykładnia ta prowadzi do niejednoznacznych rezultatów, niedających się pogodzić z założeniem racjonalności ustawodawcy. Jak się wydaje, zdaniem sądu pierwszej instancji, za taką interpretacją przemawiały względy ochrony praw podatnika wobec pobrania przez płatnika nienależnego podatku w wyniku działania organów państwa. Tym samym sąd pierwszej instancji nie tylko wyszedł poza leksykalne znaczenie art. 78 § 3 pkt 1 o.p., ale także poza leksykalne znaczenie art. 14k § 1 o.p. i przyjął istnienie dwóch luk aksjologicznych - jednej co do oprocentowania nadpłat i drugiej - co do rozszerzenia ochrony płatnika z art. 14k § 1 o.p. na podatnika, przy czym zasadność uzupełnienia tej drugiej luki uzasadnił tylko poniesieniem ekonomicznego ciężaru podatku przez podatnika. Nie budzi wątpliwości, że podatnik także mógł wystąpić o wydanie interpretacji i uzyskać ochronę z art. 14k § 1 o.p. Jednak tego nie uczynił. Trudno zatem uznać, że w stosunku do niego obowiązywała zasada nieszkodzenia. Ta bowiem dotyczy sytuacji, gdy to właśnie wnioskodawca decyduje się postąpić zgodnie z interpretacją, która następnie została uchylona. Podatnik, na którym ciążyło sporne zobowiązanie byłby zatem chroniony, gdyby to on zachował się zgodnie z interpretacją i obliczył i wpłacił podatek zgodnie z interpretacją. Podatnik nie został zatem wprowadzony w błąd poprzez wydanie interpretacji, która z uwagi na naruszenie prawa została uchylona. Zauważyć jednak należy, co wynika z niekwestionowanego stanu faktycznego, że brakującą (według interpretacji) część podatku płatnik zapłacił z własnych środków i to on zachował się zgodnie z wadliwą interpretacją. Natomiast później wystąpił do skarżącego o zwrot nadpłaconego odszkodowania (podkreślenie NSA) z tytułu zakazu konkurencji w wysokości dopłaconego przez płatnika podatku. Kwotę tę skarżący wpłacił na rzecz płatnika tytułem nadpłaconego odszkodowania (poprzez potrącenie w ratach z należnego mu odszkodowania), a nie wpłacał do organu podatkowego na poczet własnego zobowiązania podatkowego. Tym samym nie budzi wątpliwości, że ciężar ekonomiczny poniósł skarżący, nie mogąc korzystać ze środków należnych mu w wyniku odszkodowania, jednak nie było to bezpośrednim wynikiem zastosowania się płatnika do interpretacji. To bowiem nie Skarb Państwa dysponował środkami należnymi skarżącemu, a podmiot wypłacający mu odszkodowanie, który zmniejszył wysokość tego odszkodowania za miesiące, w których pobrał zbyt niski (według interpretacji) podatek.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r., I FSK 128/16
wyrok NSA z dnia 5 marca 2024 r., II FSK 1473/23
wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2024 r., II FSK 1135/21
wyrok NSA z dnia 10 września 2021 r., I FSK 407/19

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383)
art. 14k § 1 Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Art. 78. § 1. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych.

§ 2. Nadpłaty, których wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, nie podlegają oprocentowaniu.

§ 3. Oprocentowanie przysługuje:

1) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 - od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji;

3) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2 i pkt 6 - od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją):

a) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę,

b) jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

c) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 6, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;

3a) ⁴w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 4 i 4a - od dnia powstania nadpłaty;
(...)

6) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 2a pkt 1 - od dnia wszczęcia lub przejęcia postępowań określonych w art. 119g § 1 pkt 3, jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana albo nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji albo zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;

§ 4. ⁵Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Główne problemy

1. Zakres adresatów ochrony z art. 14k O.p. (czy obejmuje podatnika, gdy wnioskodawcą był płatnik).

2. Charakter katalogu z art. 78 § 3 O.p. – zamknięty czy dopuszczalna analogia legis.

3. Relacja podatnik–płatnik a tytuł do oprocentowania nadpłaty przy uchyleniu interpretacji indywidualnej.

4. Granice wykładni prokonstytucyjnej i stosowania „luk aksjologicznych” w prawie podatkowym.

B) Podatki dochodowe – cd.

Zwolnienie podatkowe odbiorcy dywidendy a WHT – Radosław Baraniewicz (PwC)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2025 r. (II FSK 1518/24)

Dla zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym stanowi art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., nie ma znaczenia, że odbiorca dywidendy korzysta ze zwolnienia przedmiotowego, obejmującego dochody z dywidend, skoro nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p.). W konsekwencji, ponieważ skarżąca Spółka w państwie siedziby nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (to jest nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego), korzystanie przez nią ze zwolnienia przedmiotowego w zakresie dochodów z dywidend od spółek zależnych nie wyklucza możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od wypłacanych dywidend u źródła – nawet, jeżeli dochody z dywidend stanowią zasadniczą część lub nawet całość osiągniętych przez tę spółkę dochodów.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Skarżąca Spółka wnioskiem z dnia 7.10.2022 r. zwróciła się o zwrot pobranego w dniu 21.09.2022 r. przez płatnika – Spółkę Akcyjną T. z siedzibą w W., zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 246.620.000 zł od wypłaconej dywidendy za rok 2021 w kwocie 1.300.000.000 zł.

Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w L. decyzją z dnia 31.08.2023 r. określił zwrot pobranego podatku w kwocie 181.720.000 zł i odmówił zwrotu w pozostałej części, to jest w kwocie 64.900.000 zł. Stwierdził, że skarżąca nie podlega efektywnemu opodatkowaniu w zakresie wypłaconej dywidendy, co wyklucza zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1800, dalej: u.p.d.o.p.)

[...]

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie decyzją z dnia 20.02.2024 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego dodatkowo wskazując, że jakkolwiek skarżąca złożyła oświadczenie, że podlega w Holandii opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania oraz jakkolwiek skarżąca jest rzeczywistym właścicielem otrzymanej dywidendy, niemniej zastosowanie art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. uzależnione jest od niekorzystania przez podatnika zarówno ze zwolnień podmiotowych, jak i przedmiotowych, odnoszących się do całości osiągniętych przychodów, między innymi z tytułu posiadania udziałów w podmiotach zależnych; ponieważ dochód z wypłaconej skarżącej dywidendy w rzeczywistości nie podlega efektywnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych ze względu na objęcie skarżącej w Niderlandach zwolnieniem partycypacyjnym, stanowi to przeszkodę w skorzystaniu przez skarżąca ze zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. Organ podatkowy powołał się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8.03.2017 r. (C-448/15), w którym stwierdzono, że spółka, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej pod warunkiem, że wszystkie zyski są wypłacane jej akcjonariuszom, nie spełnia przesłanki przewidzianej w art. 2 lit. c dyrektywy 90/435/EWG z dnia 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku

spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE 1990.225.6, dalej: dyrektywa 90/435), a zatem zwolnienie z poboru podatku u źródła w przypadku dywidend warunkowane jest nie jakimkolwiek opodatkowaniem spółki dominującej w kraju jej siedziby, ale opodatkowaniem efektywnym; dyrektywa wyklucza wprowadzenie podwójne opodatkowanie dywidendy, ale wyklucza także jej "podwójne nieopodatkowanie", do którego dochodzi, gdy państwo siedziby spółki dominującej stosuje preferencje podatkowe w postaci zwolnienia z podatku otrzymanej dywidendy w niektórych przypadkach.

[...]

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie zauważył, że spór w sprawie ogniskuje się wokół wykładni art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. i w konsekwencji zastosowania bądź niezastosowania przewidzianego w tym przepisie zwolnienia podatkowego. Wykładnia tego przepisu, który stanowi implementację do prawa polskiego dyrektywy 2011/96, dokonywana z uwzględnieniem celu tej dyrektywy, którym jest także zapobieganie unikaniu opodatkowania dywidend, prowadzi do wykluczenia możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego w przypadku korzystania przez odbiorcę dywidendy zarówno ze zwolnienia podmiotowego, jak i z prowadzących do identycznych skutków zwolnień przedmiotowych, obejmujących całość przychodów z dywidend – zwłaszcza w przypadku holdingów pasywnych, uzyskujących wyłącznie przychody tego rodzaju; sytuacją porównywalną co do skutków podatkowych jest opodatkowanie danego podmiotu stawką bliską 0%. Brak efektywnego opodatkowania powoduje, że nie zostają spełnione przesłanki zastosowania art. 22 ust. 4 pkt 2 i pkt 4 u.p.d.o.p. Zasada prymatu językowej wykładni krajowych przepisów prawa podatkowego podlega więc modyfikacji uzasadnionej potrzebą zapewnienia bezpośredniej skuteczności norm prawa unijnego, które mają pierwszeństwo stosowania. Dokonywanie prounijnej wykładni przepisów krajowych polega bowiem w głównej mierze na odrzucaniu tych wyników wykładni językowej, których nie da się pogodzić z zasadami prawa unijnego. Dlatego błędne jest założenie, że art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. należy interpretować wyłącznie przy zastosowaniu dyrektyw wykładni językowej, bez uwzględnienia przepisów i preambuły dyrektywy 2011/96 oraz przepisów Konwencji polsko-niderlandzkiej, a także dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kontekście wykładni przepisów nieobowiązującej już dyrektywy 90/435. Ponieważ skarżąca w Królestwie Niderlandów podlega wprowadzeniu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania, ale dochody z dywidend objęte są zwolnieniem przedmiotowym, oznacza to, że od tych dochodów podatku nie płaci – co powoduje, że uzyskane przez nią przychody z dywidend nie podlegają zwolnieniu z opodatkowania u źródła na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.

[...]

Nie budzi jednak wątpliwości – co trafnie skonstatował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie – że istotę sporu stanowi wykładnia art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., a w szczególności kontrowersja, czy przepis ten należy wyklądać literalnie, w powiązaniu z przepisami dyrektywy 2011/96 i bez poszukiwania ewentualnych uzasadnień dla odstąpienia od wyników takiej wykładni w aspektach systemowych i orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czy też przeciwnie – wykładnia literalna przepisu powinna być skonfrontowana z wykładnią celowościową i funkcjonalną, które mogą prowadzić do odmiennych wniosków co do treści normy prawnej wynikającej z interpretowanego przepisu.

[...]

Należy w związku z tym zauważyć, że sformułowanym wprost w art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. warunkiem zwolnienia z podatku u źródła wypłaty dywidendy spółce dominującej mającej siedzibę w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest niekorzystanie przez tę spółkę ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym całości jej dochodów, bez względu na źródło ich osiągania, a więc – niekorzystania ze zwolnienia o charakterze podmiotowym. Korzystanie przez taką spółkę z innych form zwolnienia z

opodatkowania, w tym ze zwolnienia obejmującego dochody z dywidend uzyskiwanych od podmiotów zależnych – także mających siedzibę na terenie innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego - nie wyłącza stosowania omawianego zwolnienia z podatku u źródła, ponieważ żadna forma zwolnienia przedmiotowego nie jest objęta dyspozycją art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p.

[...]

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną odnosząc się do przedstawionej wyżej argumentacji stwierdza wystąpienie kolizji norm prawnych: prawa krajowego, zawartej w art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. oraz prawa unijnego w postaci art. 2 lit. a pkt (iii) dyrektywy 2011/96 w rozumieniu, jakiemu temu przepisowi nadał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 8.03.2017 r. (C-448/15).

[...]

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23.02.2011 r. (I FSK 306/10) odwołując się do wcześniejszego orzecznictwa, a to: do wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14.07.1994 r. (C-91/92) oraz wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21.10.2010 r. (I FSK 1639/09), z dnia 13.05.2008 r. (I FSK 600/07) i z dnia 25.06.2008 r. (I FSK 743/07), wywiódł, że w celu nałożenia na podatnika obowiązków podatkowych nie można sięgać do norm europejskich mniej dla niego korzystnych; jedynie w sytuacji odwrotnej, gdy normy prawa krajowego są mniej korzystne, niż prawo unijne (dyrektywa), możliwe jest zastosowanie wykładni "prowspółnotowej". Organy podatkowe państwa członkowskiego w żadnym wypadku nie mogą powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych i nakładać – przez stosowanie wykładni zgodnej z celem dyrektywy – obowiązków z niej wynikających, które jednak nie zostały lub zostały określone niewłaściwie w przepisach krajowych.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną przedstawiony pogląd prawny w pełni podziela i stwierdza, że wobec braku zawarcia w art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. wymogu efektywności opodatkowania dochodów z dywidend wypłacanych przez polską spółkę zależną spółce dominującej mającej siedzibę w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niezasadne jest uzależnianie zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego u źródła poprzez odwołanie się do takiej wykładni art. 2 lit. a pkt (iii) dyrektywy 2011/96, wyprowadzonej z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w myśl której korzystanie przez odbiorcę dywidendy z konstrukcji podatkowej wywołującej ekwiwalentny skutek finansowy, jak zwolnienie podmiotowe, powoduje, że odbiorca ten nie odpowiada zawartej w dyrektywie definicji spółki państwa członkowskiego i w konsekwencji nieopodatkowanie takich dochodów pozostawałoby w sprzeczności z celami dyrektywy. Dla zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym stanowi art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., nie ma więc znaczenia, że odbiorca dywidendy korzysta ze zwolnienia przedmiotowego, obejmującego dochody z dywidend, skoro nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p.).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2025 r. (II FSK 111/25)

wyrok NSA z 30 maja 2025 r. (II FSK 1489/24)

wyrok WSA w Lublinie z 19 grudnia 2025 r. (I SA/Lu 353/25)

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1800)

Art. 22 ust. 4

Zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;
- 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
- 4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich

Artykuł 2

Dla celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

a) "spółka państwa członkowskiego" oznacza każdą spółkę, która:

- (i) ma jedną z form wymienionych w załączniku I część A;
- (ii) zgodnie z prawem podatkowym państwa członkowskiego jest uważana za rezydenta podatkowego w tym państwie członkowskim oraz, zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim, nie jest uważana za rezydenta podatkowego poza Unią;
- (iii) ponadto podlega jednemu z podatków wymienionych w załączniku I część B, bez możliwości wyboru lub zwolnienia, lub podlega jakimkolwiek innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z tych podatków.

Artykuł 5 - Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu.

Artykuł 6 - Państwo członkowskie spółki dominującej nie może pobierać podatku potrącanego u źródła dochodu od zysków, które spółka otrzymuje od spółki zależnej.

Główne problemy

1. Granice odwoływania się do wykładni prounijnej wbrew wykładni językowej przepisu prawa krajowego;
2. Znaczenie dla sprawy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8.03.2017 r. (C-448/15) w kontekście warunku zastosowania zwolnienia dla dywidend.

Przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę z o.o. a wypłata wcześniejszego zysku) – Adam Waclawczyk (Deloitte)

Wyrok NSA z 7 lipca 2025 roku, II FSK 612/22

„ (...) pod pojęciem przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych należy co do zasady rozumieć faktycznie uzyskane z tego udziału przychody pochodzące z zysków wypracowanych przez osobę prawną, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Do takiego wniosku prowadzi wykładnia językowa pojęcia "przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych". Tym samym w przypadku niewypłaconych zysków przedsiębiorcy z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, nie można mówić o ich przekształceniu w zyski spółki kapitałowej podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, jeżeli owe zyski przedsiębiorcy zostały wyodrębnione w księgach podatkowych w sposób pozwalający - pomimo upływu czasu - na dokładne wyodrębnienie tej części kapitału zapasowego (rezerwowego) spółki kapitałowej, która pochodzi z zysków przekształconego przedsiębiorcy.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku WSA w Lublinie z dnia 4 marca 2022 r. (I SA/Lu 639/21)

„Jak wynika z treści wniosku oraz zaskarżonego aktu, wnioskodawca oraz niebędąca stroną postępowania spółka "R. " Z. U. P. spółka z o.o. (spółka) są polskimi rezydentami podatkowymi i podlegają w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Wnioskodawca do dnia (...) marca 2020 r. prowadził działalność gospodarczą, która po tej dacie została przekształcona w spółkę. Wnioskodawca jest jedynym wspólnikiem i członkiem zarządu tej spółki. W ramach wcześniejszej działalności indywidualnej wnioskodawca uzyskiwał dochody, które podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i zostały rozliczone w zeznaniach podatkowych. W związku z przekształceniem przygotowany został bilans na dzień poprzedzający tę czynność, a zyski wypracowane indywidualnie zostały wykazane w kapitale właściciela oraz jako zysk roku obrotowego poprzedzającego przekształcenie działalności i nie zostały wypłacone przed przekształceniem. W następstwie przekształcenia zyski z przekształconej działalności gospodarczej zostały wykazane w bilansie spółki w pozycji "kapitał zapasowy". Kapitał zapasowy wykazany na dzień otwarcia ksiąg w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w całości stanowił więc zysk wypracowany w ramach indywidualnej działalności wnioskodawcy.

W przyszłości planowane jest obniżenie kapitału zapasowego spółki przekształconej, w wyniku czego wnioskodawca otrzyma całość zysków wypracowanych z działalności gospodarczej poprzedzającej przekształcenie. Ze stosownej uchwały będzie wynikało, że wypłacana kwota stanowi zyski wypracowane wcześniej indywidualnie przez wnioskodawcę.

Z uwagi na to, że zysk, który ma zostać wypłacony przez spółkę jest zyskiem wypracowanym w ramach indywidualnej działalności, a nie zyskiem spółki, wypłata przybierze formę wypłaty środków spółki na rzecz udziałowca, tak jak dywidenda.

W tych okolicznościach wnioskodawca postawił organowi interpretującemu zagadnienie, czy taka wypłata spowoduje powstanie po jego stronie przychodu (dochodu) oraz czy spółka będzie zobowiązana do pobrania i wpłacenia do właściwego urzędu skarbowego - działając w charakterze płatnika - zryczałtowanego podatku dochodowego.

W ocenie wnioskodawcy, odpowiedź powinna być negatywna, ponieważ przychód czy dochód po jego stronie nie powstanie. Wnioskodawca jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą wpłacał w trakcie roku podatkowego do właściwego urzędu skarbowego miesięczne zaliczki na podatek dochodowy, a po zakończeniu roku podatkowego składał zeznanie roczne i wpłacał ewentualną różnicę między należnym podatkiem a sumą uiszczonych w danym roku podatkowym zaliczek. Zyski te powinny zatem podlegać opodatkowaniu według zasad właściwych dla formy działalności gospodarczej, w czasie prowadzenia której zostały uzyskane. Gdyby uznać, że zyski wypracowane w ramach działalności gospodarczej stanowią przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, doszłoby do dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

(...)

W interpretacji indywidualnej organ ocenił stanowisko skarżącego jako nieprawidłowe. Przywołując treść m.in. art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 11 ust. 1, art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 24 ust. 5, art. 30a ust. 6 i ust. 7, art. 41 ust. 1 i ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 154 § 3, art. 192, art. 551 § 5, art. 5841- 58413 k.s.h. wskazał, że z chwilą przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową, cały majątek osoby fizycznej wchodzący w skład przedsiębiorstwa, staje się majątkiem spółki - osoby prawnej, która jest odrębnym podmiotem gospodarczym. Po przekształceniu nie można już mówić o zyskach przedsiębiorcy, a jedynie o majątku spółki, i to niezależnie od tego, czy całość majątku zostanie przekazana na kapitał zakładowy, czy też częściowo na kapitał zapasowy w formie tzw. agio czy kapitał rezerwowy. Osoba fizyczna staje się jedynym współnikiem spółki, a jej "uprawnienia" do majątku tej osoby prawnej są wyrażone w przyznanych udziałach. (...)

Przychody udziałowca otrzymane z tytułu zmniejszenia kapitału zapasowego spółki kapitałowej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowią przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 i art. 24 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dlatego wypłata wnioskodawcy zysków wypracowanych w ramach działalności gospodarczej przez spółkę spowoduje powstanie po jego stronie przychodu (dochodu) o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

(...)

Skarga jest w ocenie Sądu zasadna.

(...)

Z treści powołanych przepisów wynika, że podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowują dochody uzyskane z tej działalności przez uiszczanie w trakcie roku podatkowego zaliczek na podatek, a następnie dokonują rocznego rozliczenia tego dochodu oraz wpłaconych zaliczek w składanym zeznaniu podatkowym. Tylko jeżeli podatek należny wynikający ze złożonego zeznania jest wyższy od sumy zaliczek wpłaconych za dany rok, podatnicy są zobowiązani wpłacić stosowną różnicę.

Powyższe oznacza, że zyski z działalności gospodarczej przedsiębiorcy indywidualnego opodatkowywane są podatkiem dochodowym niejako na bieżąco.

(...) W niniejszej sprawie wskazano jednak, że "stary zysk" przedsiębiorcy został uwzględniony w planie przekształcenia. Podatnik bezspornie nie złożył przed przekształceniem oświadczenia o wyłączeniu tej należności z majątku przekształcanego przedsiębiorstwa. Z chwilą przekształcenia stała się ona zatem majątkiem spółki. Jej wypłata z kapitału zapasowego bez wątpliwości ma zatem status wypłaty kapitałów spółki. W tym jednak konkretnym wypadku

twierdzenie organu, że wypłata ta powoduje powstanie dla obecnego wspólnika (a byłego przedsiębiorcy indywidualnego) podlegający opodatkowaniu przychód z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej jest w ocenie Sądu nieuprawnione.

(...)

Zdaniem Sądu, jakkolwiek w następstwie przekształcenia w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, zysk przedsiębiorcy stał się niespornie częścią kapitałów własnych spółki, a podatnik stał się w wyniku przekształcenia wspólnikiem w spółce przekształconej, to nie jest to jednak równocześnie przychód z tytułu udziału w zysku tej spółki, o którym mowa w cytowanym wyżej przepisie. Wypłacana kwota nie pochodzi z zysku wygenerowanego przez osobę prawną, bowiem została wypracowana przed powstaniem tego podmiotu. Nie może być zatem uznana za dochód (przychód) faktycznie uzyskany z udziału w tym zysku. Jest to wypłata środków ze spółki, które nie mają nic wspólnego z prawami korporacyjnymi wspólnika i zyskiem osoby prawnej.

Dlatego wypłata omawianych środków przez równoczesne obniżenie kapitału zapasowego nie przybierze w tym konkretnym wypadku - jak słusznie twierdzi skarżący-żadnej z form przewidzianych w art. 25 ust. 4 u.p.d.o.f. dla powstania opodatkowanego przychodu.

(...) Mając na uwadze powyższe stanowisko należy stwierdzić, że niewypłacone zyski przedsiębiorcy nie tracą swojego charakteru i z chwilą przekształcenia w spółkę kapitałową (spółkę z o.o.) nie stają się zyskami osoby prawnej, mimo wywodzonej z art. 5842 k.s.h. w zw. z art. 93a Ordynacji podatkowej zasady kontynuacji. (...)

W związku z powyższym Sąd podzielił pogląd skarżącego, że przyjęcie za zasadne stanowiska organu doprowadziłoby do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, co jest niedopuszczalne. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (por. np. wyrok z dnia 22 maja 2002 r. sygn. akt K 6/02, OTKA 2002/3/33) i Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje się, że podwójne opodatkowanie stoi w sprzeczności z zasadami wyrażonymi w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP (por. np. wyrok NSA z dnia 20 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2089/15 i powołane tam orzecznictwo)."

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2025 r., sygn. II FSK 232/25

Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2023 r., sygn. II FSK 252/21

Wyrok NSA z dnia 12 października 2023 r., sygn. II FSK 327/21

Wyrok NSA z dnia 10 października 2024 r., sygn. II FSK 722/24

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2026 r., sygn. I SA/Wr 664/25

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2021 r., sygn. I SA/Bk 165/21

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 poz. 111 z dnia 2025.01.28)

Art. 93a

§ 4. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

Ustawa z dnia 21 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 roku, poz. 163 z dnia 2025.02.07)

Art. 17. [Przychody z kapitałów pieniężnych w PIT]

1. Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się:

(...)

4) dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym również:

a) dywidendy z akcji złożonych przez członków pracowniczych funduszy emerytalnych na rachunkach ilościowych,

b) oprocentowanie udziałów członkowskich z nadwyżki bilansowej (dochodu ogólnego) w spółdzielniach,

c) podział majątku likwidowanej osoby prawnej lub spółki,

d) wartość dokonanych na rzecz wspólników spółek, nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, określoną według zasad wynikających z art. 11 ust. 2-2b;

Art. 24 ust. 5. Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także:

(...)

Art. 30a. [Ryczałtowe opodatkowanie wg stawki 19%]

1. Od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a:

(...)

4) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;

Główne problemy

1. Zysk ze sprzedaży udziałów a koszty uzyskania przychodów odzwierciedlające kapitał własny na moment przekształcenia. Innymi słowy, dlaczego nie ma podstaw do rozróżnienia kapitału, na który alokowany został majątek przekształcanej działalności gospodarczej (wykładnia gospodarcza).
2. Argumentacja w zakresie neutralności zysków przekształcanego przedsiębiorcy a kwestia opodatkowania wypłaty tożsamej części kapitału zapasowego na rzecz nowego wspólnika? Innymi słowy, tożsamość podatnika czy pochodzenie kapitału jako element decydujący o neutralności/opodatkowaniu?

Zwolnienie zagranicznych funduszy zagranicznych inwestycyjnych w świetle swobody przepływu kapitału – dr Jakub Jankowski (MF)

Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r., C-18/23

Artykuł 63 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, iż jedynie przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania zarządzane przez podmiot zewnętrzny, który prowadzi działalność na podstawie zezwolenia wydanego przez właściwe organy nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmiot ten ma swoją siedzibę, może korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie dochodów z inwestycji dokonanych przez to przedsiębiorstwo, i które w związku z tym nie przyznają takiego zwolnienia przedsiębiorstwom zbiorowego inwestowania zarządzanym wewnątrz, utworzonym zgodnie z przepisami innego państwa członkowskiego, w sytuacji gdy prawo pierwszego państwa członkowskiego zezwala jedynie na tworzenie przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania zarządzanych zewnątrz.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Fundusz F zadeklarował organowi podatkowemu, że posiada rezydencję podatkową w Luksemburgu i że tam podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Zgodnie z jego oświadczeniami fundusz F działa zgodnie z prawem luksemburskim, a w szczególności zgodnie z loi relative aux fonds d'investissement spécialisés (ustawą o specjalistycznych funduszach inwestycyjnych) z dnia 13 lutego 2007 r. (Mémorial A 2007, s. 13) posiadając status specjalistycznego funduszu inwestycyjnego. Fundusz ten twierdzi, że został zatwierdzony przez Commission de surveillance du secteur financier (komisję nadzoru nad sektorem finansowym, Luksemburg) (zwaną dalej „CSSF”) i podlega bezpośrednio jej kontroli, ponieważ został zarejestrowany przez tę komisję jako regulowany fundusz inwestycyjny.

Zgodnie ze statutem, zatwierdzonym przez CSSF, fundusz F jest zarządzany wewnątrz przez zarząd, który został również wpisany na listę zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi prowadzoną przez CSSF.

Wyłącznym przedmiotem działalności funduszu F jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych, zebranych w drodze niepublicznego proponowania nabycia udziałów tego funduszu, w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe.

Zgodnie z zezwoleniem CSSF fundusz F może inwestować w akcje spółek notowanych na giełdzie, w tym na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (Polska), w obligacje emitowane przez spółki kapitałowe, w tym przez spółki z siedzibą w Polsce, a także w obligacje skarbowe, w tym obligacje wyemitowane przez Rzeczpospolitą Polską.

Fundusz F wystąpił do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia, czy wskazane w zdarzeniu przyszłym dochody uzyskiwane przez ten fundusz korzystają ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Fundusz F uważał, że ma to miejsce. Po pierwsze, jego zdaniem spełniał on wymogi wynikające z art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a), d) i e) tej ustawy. Po drugie, co się tyczy spełnienia wymogów

określonych w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. f) wspomnianej ustawy, a mianowicie wymogu, zgodnie z którym funduszem inwestycyjnym powinien zarządzać podmiot posiadający w celu prowadzenia swojej działalności zezwolenie organów właściwych w zakresie nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym znajduje się jego siedziba, fundusz F uważał, że fundusz zarządzany wewnątrznie, jako zarządzający alternatywnym funduszem inwestycyjnym, spełniał warunki skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 58 tej ustawy.

W interpretacji indywidualnej z dnia 6 czerwca 2022 r. organ podatkowy uznał, że o ile fundusz F spełnia warunki określone w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a) i c)–e) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, o tyle nie spełnia on warunku określonego w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. f) tej ustawy, ponieważ nie jest zarządzany przez podmiot zewnętrzny.

Fundusz F wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (Polska), który jest sądem odsyłającym, żądając uchylenia tej interpretacji.

[...]

Z art. 4 ust. 1 i art. 14 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych wynika, że zgodnie z przyjętym w Polsce modelem fundusze inwestycyjne są zarządzane przez odrębną od nich osobę prawną, czyli towarzystwo funduszy inwestycyjnych, i nie mogą podlegać zarządzaniu wewnętrznemu takiemu, jak np. sprawowane przez zarząd. Ponadto z ustawy tej wynika, że jedynie zarządzane zewnętrznie zagraniczne przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania mogą prowadzić działalność na terytorium Polski.

Sąd ten zauważył ponadto, że zasada zawarta w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. f) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 17 ust. 1 pkt 58 tej ustawy wprowadza obiektywne kryterium prowadzące do przyznania zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych wyłącznie przedsiębiorstwom zbiorowego inwestowania niebędącym rezydentami zarządzanym przez podmioty zewnętrzne posiadające zezwolenie właściwych organów i do wyłączenia z tego zwolnienia funduszy podlegających zarządzaniu wewnętrznemu.

W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy [dyrektywy 2009/65], a w szczególności art. 29 ust. 1 tej dyrektywy w związku z art. 18, 49 oraz 63 [TFUE], należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one ustanawianiu w przepisach krajowych wymogów formalnych, takich jak w postępowaniu głównym, w korzystaniu ze zwolnień od podatku dochodowego przez instytucje wspólnego inwestowania posiadające siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, tj. od wymogu zarządzania [tymi instytucjami] przez podmioty zewnętrzne, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę?”.

[...]

Tymczasem, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. f) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ze zwolnienia z tego podatku mogą korzystać jedynie przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania zarządzane przez podmioty posiadające w celu prowadzenia działalności zezwolenie właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę, w odniesieniu do dochodów uzyskanych z ich działalności inwestycyjnej. Zgodnie z wykładnią tego przepisu dokonaną przez sąd odsyłający warunek ten wymaga, aby przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania było zarządzane przez podmiot zewnętrzny w celu skorzystania ze zwolnienia z tego podatku w odniesieniu do takich dochodów.

Tego rodzaju warunek wprowadza różnicę w traktowaniu nie ze względu na państwo siedziby przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, lecz ze względu na sposób jego zarządzania.

W tym kontekście należy przypomnieć, że ustawodawstwo krajowe, które stosuje się bez rozróżnienia do podmiotów gospodarczych będących i niebędących rezydentami, może stanowić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że nawet zróżnicowanie, które opiera się na obiektywnych kryteriach, może de facto niekorzystnie wpływać na sytuacje transgraniczne [wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C-342/20, EU:C:2022:276, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo].

Jest tak w szczególności w przypadku gdy przepisy krajowe, stosowane bez rozróżnienia do podmiotów będących rezydentami i niebędących rezydentami, zastrzegają możliwość uzyskania korzyści podatkowej w sytuacjach, w których podmiot gospodarczy spełnia warunki lub obowiązki, które ze względu na ich charakter lub de facto są właściwe dla rynku krajowego, tak że jedynie podmioty działające na rynku krajowym mogą spełnić te warunki lub obowiązki, a podmioty niebędące rezydentami mające porównywalne cechy zazwyczaj ich nie spełniają [wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C-342/20, EU:C:2022:276, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo].

Trybunał orzekł zatem, że o ile państwa członkowskie mają swobodę w określaniu formy prawnej, w jakiej fundusze mogą być tworzone na ich terytorium, ponieważ prawo Unii nie jest w tym względzie zharmonizowane, o tyle swobodny przepływ kapitału byłby pozbawiony skuteczności, gdyby przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania niebędące rezydentem utworzone w formie prawnej dopuszczonej lub wymaganej przez przepisy państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę i prowadzi działalność zgodnie z tymi przepisami, zostało pozbawione korzyści podatkowej w innym państwie członkowskim, w którym inwestuje, wyłącznie na tej podstawie, że jego forma prawna nie odpowiada formie prawnej wymaganej dla przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w tym ostatnim ze wskazanych państw członkowskich [zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C-342/20, EU:C:2022:276, pkt 57, 61].

Trybunał orzekł ponadto w odniesieniu do przepisów państwa członkowskiego, które przyznają korzyść podatkową wyłącznie funduszom zamkniętym, że w związku z tym, iż jedynie te fundusze nieruchomości, które podlegają prawu innych państw członkowskich mogą być tworzone w formie otwartych funduszy inwestycyjnych i w konsekwencji mogą zostać pozbawione korzyści podatkowej, stosowanie kryterium rozróżnienia opartego na „otwartym” lub „zamkniętym” charakterze funduszy inwestycyjnych niekorzystnie wpływa na fundusze nieruchomości podlegające prawu innych państw członkowskich, wprowadzając w ten sposób odmienne traktowanie na ich niekorzyść (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19, EU:C:2021:1015, pkt 42).

W konsekwencji, o ile względy dotyczące różnych poziomów ryzyka związanego z działalnością przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania, w zależności od sposobu zarządzania tymi przedsiębiorstwami, wskazują na powody, które mogły skłonić ustawodawcę krajowego do wymagania, aby fundusze inwestycyjne będące rezydentami były tworzone zgodnie z trybem zarządzania zewnętrznego, o tyle względy te nie pozwalają na wykazanie istotnych różnic sytuacji między przedsiębiorstwami zbiorowego inwestowania zarządzanymi zewnętrznymi a odpowiednimi przedsiębiorstwami zarządzanymi wewnętrznymi w odniesieniu do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przewidzianego w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych [zob. analogicznie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien

oikeudenvolvontayksikkö (Zwolnienie kontraktowych funduszy inwestycyjnych), C-342/20, EU:C:2022:276, pkt 76].

Wyroki powiązane

wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C-478/19 i C-479/19

wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r., Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö, C-342/20

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992, poz. 86)

1. Zwalnia się od podatku:

[...] 10) fundusze inwestycyjne otwarte oraz specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, z wyłączeniem specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych;

10a) instytucje wspólnego inwestowania posiadające siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które spełniają łącznie następujące warunki:

- a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
- b) wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych, zebranych w drodze publicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa w papiery wartościowe lub instrumenty rynku pieniężnego,
- c) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę,
- d) ich działalność podlega bezpośredniemu nadzorowi właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę,
- e) posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji,
- f) zarządzane są przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę.

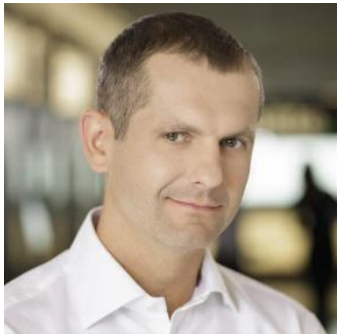
Główne problemy

- 1. Kryteria porównywalności zagranicznych i krajowych funduszy inwestycyjnych w zakresie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych.
- 2. Przesłanki odmiennego traktowania funduszy krajowych i zagranicznych w kontekście unijnej swobody przepływu kapitału.

Prelegenci

Podczas XI Toruńskiego Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego wystąpią:	
Dr Izabela Andrzejewska-Czernek 	Doktor nauk prawnych (UMK 2012, Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej), radca prawny, członek zarządu IFA Polska, członek IFA YIN Global Commetee. Prowadzi własną kancelarię, współpracując przy złożonych projektach z renomowanymi spółkami doradczymi i ekspertami. Niezależność zawodowa jest dla niej fundamentem modelu działania. W ramach IFA inicjuje i koordynuje międzynarodowe projekty, m. in. „How do you do it?”, łączące praktyków i naukowców z różnych jurysdykcji wokół konkretnych problemów podatkowych. Pomysłodawczyni i twórczyni IFA Mentoring Platform – programu, który po dwóch udanych edycjach w Polsce jest wdrażany w oddziałach IFA na całym świecie.
Magdalena Balcerzak-Klich 	Adwokat, menedżer w Zespole Postępowań Podatkowych i Sądowych. Specjalizuje się w postępowaniach podatkowych i sądowych, w szczególności w doradztwie na rzecz klientów w toku kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych, a także w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Jej doświadczenie obejmuje m.in. sprawy dotyczące podatku u źródła, podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), jak również zagadnienia związane z pomocą publiczną oraz tax governance.
Radosław Baraniewicz 	Doradca podatkowy, dyrektor w Zespole Postępowań Podatkowych i Sądowych PwC. Specjalizuje się w reprezentacji klientów trakcie kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, jak również w postępowaniach przed sądami administracyjnymi. Autor publikacji dotyczących różnych aspektów zagadnień spornych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych.
Dr Michał Bernat 	Ukończył Uniwersytet Warszawski, British Centre for English and European Studies oraz Droit français et européen des affaires. Pracę doktorską obronił w Instytucie Nauk Prawnych PAN. Od 2004 r. doradca podatkowy, a od 2011 r. radca prawny. Adiunkt na Uniwersytecie Warszawskim, członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) oraz Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego. Jego wcześniejsze doświadczenie zawodowe obejmuje także staż w Komisji Europejskiej i w Europejskim Trybunale Sprawiedliwości oraz pracę w firmie prawniczej w Brukseli w latach 2003 - 2005. Od ponad 25 lat doradza klientom przy realizacji złożonych inwestycji w zakłady produkcyjne i centra usług w różnych regionach Polski. Uczestniczy przy przygotowaniu i wdrożeniu łańcuchów logistycznych oraz realizacji zamówień publicznych. Doradza także przedsiębiorcom w zakresie zachęt podatkowych na inwestycje, innowacje, badania i rozwój, a także pozyskiwania i restrukturyzacji finansowania. Wykładowca na uczelniach krajowych i zagranicznych. Od

	2012 roku związany z kancelarią Dentons, obecnie jako partner w zespole podatkowym.
Robert Brochocki 	Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W roku 1999 ukończył aplikację legislacyjną. W latach 1997–2000 pracował w Ministerstwie Skarbu Państwa w Departamencie Prywatyzacji Bezpośredniej, a następnie w Departamencie Prawnym, w którym zajmował się przede wszystkim legislacją. W latach 2000–2020 pracował w Rządowym Centrum Legislacji. W latach 2014–2020 był wiceprezesem RCL. W okresie 2021–2023 zatrudniony w Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej na stanowisku dyrektora Biura Prawa i Ustroju. W latach 2005–2015 był patronem osób odbywających aplikację legislacyjną, a od 2007 r. do 2015 r. prowadził na niej zajęcia. 15 lutego 2024 r. Prezes Rady Ministrów powołał go na stanowisko wiceprezesa Rządowego Centrum Legislacji. (źródło: RCL)
Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. 	Bogumił Brzeziński - wieloletni kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK oraz Katedry Prawa Finansowego UJ. Przewodniczący Komitetu Ekspertów Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK. Współpracował z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej (IBFD) w Amsterdamie. Jest członkiem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) oraz Europejskiego Stowarzyszenia Prawa Podatkowego (EATLP), a także Towarzystwa Naukowego w Toruniu oraz szeregu innych towarzystw naukowych. Członek wielu rad naukowych i komitetów redakcyjnych czasopism naukowych. Korespondent krajowy czasopisma <i>European Taxation</i>. Autor bądź współautor ok. 900 opracowań naukowych, popularnonaukowych oraz podręczników akademickich.
Emil Chojnacki 	Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF. Wcześniej praktyk prawa podatkowego z wieloletnim doświadczeniem w administracji podatkowej i skarbowej, m.in. jako Naczelnik Urzędu Skarbowego i Zastępca Dyrektora ds. orzecznictwa Izby Skarbowej i Izby Administracji Skarbowej. Radca prawny.

Jarosław Dziewa 	Partner w Kancelarii Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna“ Sp.j. w Legnicy; specjalizuje się w zakresie opodatkowania transakcji na rynku nieruchomości, na rynku obrotu wierzytelnościami, transakcji kapitałowych, transakcji związanych ze zmianami właścicielskimi przedsiębiorstw i ich restrukturyzacją, w tym fuzji, połączeń i przejęć, w zakresie planowania podatkowego, a także w postępowaniach podatkowych.
Dr Agnieszka Franczak 	Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego UJ. Autorka publikacji z zakresu prawa podatkowego. Jest członkiem zarządu Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego, członkiem International Fiscal Association, członkiem Stowarzyszenia Badań nad Źródłami i Funkcjami Prawa oraz członkiem kolegium redakcyjnego <i>Kwartalnika Doradca Podatkowy</i> wydawanego przez KIDP. Badania naukowe koncentrują się głównie wokół tematyki ochrony praw podatnika.
Marek Gizicki 	Adwokat, partner kierujący zespołem postępowań spornych (Litigation) w Deloitte Legal. Pełnomocnik m.in. w sprawach z zakresu zobowiązań podatkowych oraz obrońca w sprawach dotyczących przestępstw skarbowych. Występował przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Europejskim Trybunałem Praw Człowieka oraz Trybunałem Konstytucyjnym.
Michał Goj 	Doradca podatkowy, partner w Zespole Postępowań Podatkowych i Sądowych w Dziale Doradztwa Podatkowego EY. Od 2004 r. specjalizuje się w rozwiązywaniu sporów podatkowych. Reprezentuje klientów w toku kontroli oraz postępowań prowadzonych przez organy podatkowe. Posiada bogate doświadczenie w zakresie reprezentowania klientów w sprawach przed sądami administracyjnymi. Autor licznych publikacji dotyczących zagadnień proceduralnych oraz wybranych aspektów materialnego prawa podatkowego.
Karol Grzybowski 	Podsekretarz Stanu w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, legislator oraz radca prawny. Specjalizuje się w prawie konstytucyjnym, prawie ochrony danych osobowych i prawie gospodarczym. Posiada bogate doświadczenie w legislacji oraz aktywnie uczestniczy w rządowym procesie legislacyjnym pełniąc funkcje Wiceprzewodniczącego Stałego Komitetu Rady Ministrów oraz Wiceprzewodniczącego Zespołu ds. Programowania Prac Rządu. Doświadczenie zawodowe zdobywał w krajowych i międzynarodowych kancelariach prawnych i podatkowych. Od ponad 10 lat związany z administracją rządową – pracował w Ministerstwie Finansów oraz w Rządowym Centrum Legislacji.

	Reprezentował Radę Ministrów w postępowaniach przed Trybunałem Konstytucyjnym. Pełnił funkcję inspektora ochrony danych w podmiotach publicznych. Wykładowca na aplikacji legistycznej.
Dr Jakub Jankowski 	Doktor nauk prawnych; doradca podatkowy i radca prawny; praktyk z wieloletnim doświadczeniem zawodowym w dziedzinie podatków dochodowych, w szczególności międzynarodowego prawa podatkowego oraz restrukturyzacji w grupach kapitałowych; absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, który ukończył z wyróżnieniem; autor licznych publikacji naukowych dotyczących podatków dochodowych, a także prelegent na konferencjach poświęconych tym zagadnieniom. Członek Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania,
Dr Piotr Karwat 	Adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Radca prawny. Partner w kancelarii Radzikowski, Szubielska i Wspólnicy. Specjalizuje się w prawie podatkowym i prawie finansów publicznych. Reprezentuje klientów w sprawach podatkowych prowadzonych przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi oraz w sprawach z zakresu składek na ubezpieczenia społeczne przed Zakładem Ubezpieczeń Społecznych oraz sądami powszechnymi (sądy ubezpieczeń społecznych). Reprezentuje klientów przed sądami powszechnymi w sprawach przeciwko Skarbowi Państwa oraz z powództwa Skarbu Państwa przeciwko klientom o roszczenia dochodzone w związku z toczącymi się wcześniej postępowaniami podatkowymi i postępowaniami egzekucyjnymi
Dr Mikołaj Kondej 	Doradca podatkowy specjalizujący się w tematyce restrukturyzacji i norm antyabuzyjnych. Autor komentarza do przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania i kilkudziesięciu artykułów naukowych poświęconych tej tematyce. Na co dzień kieruje wewnętrznym działem technicznym w PwC zajmującym się wspieraniem zespołów projektowych w rozstrzyganiu kluczowych problemów związanych z wykładnią przepisów.
Robert Krasnodębski 	Doradca podatkowy oraz radca prawny. W swojej praktyce koncentruje się na kwestiach podatkowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, także w ujęciu transgranicznym, restrukturyzacjami, rynkiem kapitałowym. Reprezentuje podatników w sporach podatkowych i sądowo-administracyjnych. Ma bogate doświadczenie w doradztwie na rzecz podmiotów należących do sektora organizacji pozarządowych. Jest autorem i współautorem licznych publikacji z dziedziny prawa podatkowego, stałym komentatorem gazet i czasopism prawniczych, wykładowcą na SGH i Uniwersytecie SWPS. Jest członkiem Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania III kadencji

Dr Filip Majdowski 	Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, ukończył z wyróżnieniem studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; praktyk z wieloletnim doświadczeniem zawodowym w dziedzinie podatków dochodowych, w szczególności międzynarodowego prawa podatkowego; były pracownik Ministerstwa Finansów, odpowiedzialny za krajową legislację oraz reprezentowanie ministerstwa na różnego rodzaju forach międzynarodowych, w tym UE i OECD, w latach 2021-2023 członek Komitetu Podatkowego OECD (CFA) oraz Grupy Sterującej OECD/G20 ds. BEPS 2.0. (Filar 1 i Filar 2), odpowiedzialny za kształtowanie obydwu filarów; członek rady nadzorczej, wcześniej zarządu, Międzynarodowego Stowarzyszenia Fiskalnego (IFA) – oddział w Polsce; autor publikacji naukowych w polskich i zagranicznych periodykach naukowych.
Dr Jacek Matarewicz 	Partner Zarządzający w Kancelarii Zimny Matarewicz; Adwokat i doradca podatkowy; doktor nauk prawnych. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług (VAT), akcyzie oraz obsłudze sporów podatkowych. Doradza podmiotom z wielu sektorów gospodarki, w szczególności z branży FMCG, motoryzacyjnej, nieruchomościowej, deweloperskiej, finansowej oraz energetycznej. Z sukcesem reprezentuje podatników w postępowaniach podatkowych oraz kontrolnych, a także przed sądami administracyjnymi. Wykładowca akademicki. Trener na licznych szkoleniach dla przedsiębiorców, kursantów przygotowujących się do egzaminów prawnych, na doradcę podatkowego oraz aplikantów adwokackich. Autor kilkuset publikacji z zakresu podatków i prawa, w tym monografii oraz komentarzy do ustawy o VAT, ustawy o podatku akcyzowym oraz dyrektywy 2006/112/WE. Wyróżniany w rankingach doradców podatkowych w obszarach: VAT, spory podatkowe i akcyza.
Tomasz Michalik 	Prawnik, doradca podatkowy, partner w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy Sp. z o.o. kieruje zespołem zajmującym się doradztwem w zakresie VAT. Autor komentarza do ustawy o VAT (17 aktualizowanych wydań od 2004 roku, C.H. Beck), współautor polskiego rozdziału w publikacji IBFD - VAT in Europe, autor wielu publikacji w fachowych wydawnictwach polskich i zagranicznych. Od 2012 roku wchodzi w skład grupy ekspertów ds VAT Komisji Europejskiej. Członek Rady Fundacji Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych przy Uniwersytecie Łódzkim. Członek IFA. W latach 2010-2014 był przewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych
Mirosław Michna 	Partner w Dziale Doradztwa Podatkowego KPMG doradca podatkowy, radca prawny. Doradztwem podatkowym zajmuje się od 1997 r. Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych oraz doradztwie transakcyjnym. Jest Szefem Zespołu Zarządzania Ryzykiem w zakresie doradztwa podatkowego. W latach 2010 – 2018 członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Członek Krajowej Rady Doradców Podatkowych VII kadencji.

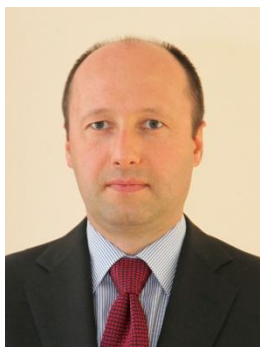
Malgorzata Militz 	Partner w GWW Tax Lodziński, Cmoch i Wspólnicy sp. k. doradca podatkowy, ekspert z zakresu podatku VAT. Specjalizuje się w bieżącym doradztwie podatkowym z zakresu VAT i w postępowaniach podatkowych. Autorka wielu publikacji książkowych z tematyki podatku VAT, wielu artykułów profesjonalnej prasy podatkowej. Ceniony wykładowca z zakresu VAT. Od 2017 r., w Rankingach Gazety Prawnej, w kategorii „doradca podatkowy z zakresu VAT” zajmuje miejsca w pierwszej trójce, w 2020 r. – 1 miejsce, w 2024 – 3, w 2025 – 2. W rankingu prestiżowego magazynu „International Tax Review” tytuł lidera w kategorii „Women in Tax Leadres 2017” oraz „Indirect Tax Leaders nieprzerwanie od 2017 r. Członek Kolegium Redakcyjnego Przeglądu Podatkowego.
Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK 	Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK w Toruniu, przewodniczący Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Współpracuje z Uniwersytetem Karola w Pradze oraz Uniwersytetem Masaryka w Brnie, gdzie wielokrotnie wykladał. Radca prawny, specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego, celnego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Autor ponad 400 publikacji z zakresu tej problematyki. Członek IFA, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, kolegium redakcyjnego Przeglądu Podatkowego oraz Prawa Budżetowego Państwa i Samorządu. Jest pełnomocnikiem Dziekana do spraw kierunku Doradztwo podatkowe.
Dr Jarosław Neneman 	Podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów. Ekonomista i wykładowca akademicki na Uniwersytecie Łódzkim. Absolwent Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego oraz Central European University w Pradze. W latach 2004-2005, w 2006 r. oraz 2014-2015 podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów odpowiedzialnym za politykę i legislację podatkową. Od 2010 r. do 2014 r. społeczny doradca prezydenta RP ds. samorządu. Autor wielu publikacji naukowych i dydaktycznych.
Lidia Niewiadomska	
Andrzej Nikończyk 	Wspólnik kancelarii podatkowej KNDP (Kolibski, Nikończyk, Dec & Partnerzy), doradca podatkowy, prawnik, Przewodniczący Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan, sędzia Wyższego Sądu Dyscyplinarnego KIDP, były członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, członek Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Specjalizuje się w zagadnieniach podatku VAT, ogólnym prawie podatkowym oraz sporach podatkowych, doradztwie właścicielskim, doradztwie transakcyjnym, zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Autor wielu komentarzy, artykułów i opracowań poświęconych problematyce prawa podatkowego. Doświadczony wykładowca z zakresu podatków (VAT, procedury podatkowe). Andrzej Nikończyk był wielokrotnie wyróżniany i rekomendowany w rankingach doradców podatkowych organizowanych przez Dziennik Gazetę Prawną, Rzeczpospolitą czy ITR World Tax, w tym także zajmując I miejsce w zakresie podatku VAT.

Artur Nowak 	Radca prawny, partner współzarządzający Praktyką Podatkową DZP. Od 1995r. zajmuje się doradztwem głównie w obszarze kontroli podatkowych oraz sporami z organami skarbowymi przed sądami administracyjnymi. Obrońca w sprawach karno-skarbowych
Łukasz Pepliński	
Wojciech Plawiak 	Radca prawny, doradca podatkowy oraz partner w kancelarii LITIGATO. Od 20 lat doradza firmom i klientom indywidualnym w złożonych sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych. Specjalizuje się w podatku od nieruchomości, sporach z organami podatkowymi oraz obsłudze kontroli podatkowych. Ekspert BCC w zakresie sporów podatkowych wielokrotnie wyróżniany i rekomendowany w rankingach doradców podatkowych organizowanych przez Dziennik Gazetę Prawną, Rzeczpospolitą. Członek Komisji Podatkowej BCC. Pełnomocnik w postępowaniach przed Trybunałem Konstytucyjnym, Europejskim Trybunałem Praw Człowieka. Autor szeregu publikacji dotyczących zagadnień podatku od nieruchomości, podatku akcyzowego oraz postępowania podatkowego i sądowego, w tym pierwszego komentarza do dyrektyw akcyzowych („Akcyza w prawie Unii Europejskiej”).
Dr Ewa Prejs 	Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Specjalizuje się w europejskim oraz międzynarodowym prawie podatkowym, w szczególności problematyce harmonizacji zasad opodatkowania dochodu spółek w UE oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. W pracy naukowej szczególną uwagę poświęca również konstytucyjnym aspektom nakładania danin publicznych. Łączy wiedzę teoretyczną z praktycznym jej wykorzystaniem, od 2005 r. jest radcą prawnym.
Dr Jowita Pustuł 	Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, opiekun Koła Naukowego Prawa Podatkowego TBSP UJ, członek Zespołu Współpracowników Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, członek Komitetu Podatkowego organizacji Pracodawcy RP, doradca podatkowy i radca prawny. Od wielu lat prowadzi własną kancelarię PUSTULTAX. Wcześniej pracowała w jednej z firm Wielkiej Czwórki. Zajmuje się świadczeniem kompleksowych usług doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w doradztwie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Wyróżniona w Rankingu Doradców Podatkowych Gazety Prawnej w roku 2025 (II miejsce w kategorii CIT), 2024 (II miejsce w kategorii CIT), 2023 (III miejsce w kategorii PIT), 2022 (III miejsce w kategorii VAT), 2021 (II miejsce w kategorii Akcyza). Ponadto wraz z zespołem wyróżniona przez Rzeczpospolitą w Rankingu Firm Doradztwa Podatkowego w kategorii Najbardziej prestiżowe zwycięstwa w sądach w 2023r. Jest autorem licznych artykułów poświęconych zagadnieniom podatkowym, glos do wyroków sądów administracyjnych i współautorem książek o tematyce podatkowej.

Dr Beata Rogowska- Rajda 	Doktor habilitowany nauk ekonomicznych, Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów, adiunkt na Wydziale Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego, wykładowca na studiach podyplomowych w SGH, UMCS, Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach; praktyk i urzędnik państwowy, doświadczenie zawodowe zdobywała w urzędach skarbowych, izbie skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej oraz Ministerstwie Finansów; członek Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego w latach 2011 – 2018, biegły sądowy, pełnomocnik w postępowaniach przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej; uczestnik grantów badawczych, autorka wielu publikacji naukowych, artykułów i monografii z dziedziny prawa podatkowego.
Tomasz Rolewicz 	Partner w dziale doradztwa podatkowego Grant Thornton, doradca podatkowy specjalizujący się w postępowaniach podatkowych oraz sądowno-administracyjnych. Od ponad dwudziestu lat prowadzi i koordynuje spory podatników z organami podatkowymi, obejmujące kontrole, postępowania wymiarowe, odwoławcze oraz skargi do sądów administracyjnych. Ma bogate doświadczenie w sprawach precedensowych z zakresu podatku VAT, w tym dotyczących nadużycia prawa, a także - w obszarze podatków dochodowych - w postępowaniach dotyczących nadpłat w podatku CIT, podatku u źródła (WHT) oraz klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Uczestniczył jako pełnomocnik w przygotowaniu i prowadzeniu postępowań z elementem prawa unijnego, w tym także przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W praktyce zajmuje się również sprawami o charakterze karnoskarbowym (KKS) - w szczególności analizą ryzyka, przygotowaniem strategii procesowej oraz wsparciem podatników na styku postępowania podatkowego i karnoskarbowego. Doradza także w projektach dotyczących globalnego minimalnego opodatkowania (Pillar 2) oraz w złożonych zagadnieniach rozliczeń transgranicznych. Autor licznych publikacji, głównie z zakresu sporów i procedur podatkowych oraz osobistej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.
Alicja Sarna 	Doradca podatkowy, dyrektorka ds. kluczowych sporów podatkowych w Crido. Specjalizuje się w prowadzeniu sporów podatkowych (również przed sądami administracyjnymi), a także ogólnych zagadnieniach prawa podatkowego oraz postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Reprezentuje podatników w sprawach dotyczących wszystkich podatków. Świadczyła usługi na rzecz klientów z branży motoryzacyjnej, leasingowej, hotelarskiej, złomowej i FMCG. Prowadziła także projekty dotyczące przeglądu ryzyk podatkowych. Jest autorką licznych publikacji dotyczących z zakresu ogólnego prawa podatkowego i postępowań podatkowych. Jest cenionym wykładowcą, w tym m.in. na i Akademii Leona Koźmińskiego (studia podyplomowe).

Jaroslav Szatański 	Wieloletni pracownik resortu finansów, Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów odpowiedzialny za przygotowanie i wykładnię przepisów z zakresu PIT i CIT, doświadczenie zawodowe zdobywał również w jednej z międzynarodowych firm konsultingowych, członek Komitetu Standardów Rachunkowości oraz Komisji Egzaminacyjnej na doradcę podatkowego, radca prawny, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.
Paweł Tomczykowski 	Partner zarządzający kancelarią Tomczykowski Tomczykowska. Doradca podatkowy z 25-letnim doświadczeniem w projektowaniu struktur sukcesyjnych, ochronie majątku i planowaniu podatkowym dla właścicieli dużych firm rodzinnych w Polsce i za granicą. Autor ponad 300 publikacji nt. prawa podatkowego, sukcesji i międzynarodowego planowania majątkowego. Wielokrotny lider rankingów w zakresie podatków dochodowych oraz private client; rekomendowany m.in. przez Rzeczpospolitą, Dziennik Gazetę Prawną oraz Chambers (HNW, kategoria Private Wealth Law).
Adam Waclawczyk 	Doradca podatkowy, partner w Deloitte Doradztwo Podatkowe. Doradca podatkowy, partner w Deloitte Doradztwo Podatkowe. Specjalizuje się w doradztwie transakcyjnym oraz restrukturyzacyjnym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz prawa międzynarodowego. Adam jest autorem wielu publikacji, w tym autorem książki „Obligacje komunalne”. Zakamycze. 2003 oraz współautorem książek „Podatek od czynności cywilnoprawnych. 2011. Komentarz praktyczny” C.H. BECK, „Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz. 2019.” C.H. BECK oraz „Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz” Wolters Kluwer 2021.
Jakub Warniello 	Doradca podatkowy, szef Zespołu sporów podatkowych (Litigation) w MDDP. Specjalizuje się w reprezentowaniu klientów na wszystkich etapach postępowań przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi. Jest autorem i współautorem licznych opracowań z zakresu postępowań, VAT, międzynarodowego prawa podatkowego oraz opodatkowania gospodarki cyfrowej. Ukończył studia doktoranckie i prowadzi wykłady w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie.

Dr hab. Adam Zalasinski



Dr hab. Adam Zalasinski pracuje jako *Senior Legal Officer* w Wydziale Prawnym - Podatki bezpośrednie Komisji Europejskiej w Brukseli. Specjalizuje się w międzynarodowym i europejskim prawie podatkowym, w szczególności orzecznictwie podatkowym TSUE. W KE pełni funkcję koordynatora spraw dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, kwestii prawnych związanych z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, transgranicznego potrącania strat; a ostatnio powierzono mu także koordynację kontroli implementacji dyrektywy w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dyrektywa Rady 2022/2523/WE). Jest autorem ponad 100 publikacji naukowych, w tym ponad 30 opublikowanych w międzynarodowych periodykach oraz opracowaniach zbiorowych. Jest częstym sprawozdawcą na międzynarodowe kongresy naukowe. Był autorem lub współautorem następujących raportów: Raportu Generalnego na Kongres *Fédération Internationale pour le Droit Européen* (FIDE) w 2006 r, Raportów EU na Kongresy *International Fiscal Association* (IFA) w 2013, 2019 i 2023 r., Polskich Raportów Krajowych na Kongresy IFA w latach 2008, 2010, 2016, 2018, 2021 i 2022 oraz Kongresy *European Association of Tax Law Professors* (EATLP) w latach 2006 i 2009. Wykładał lub wykłada europejskie prawo podatkowe na studiach podyplomowych oferowanych przez Uniwersytety w Londynie (IALS), Wiedniu (WU), Lozannie oraz Oksfordzie, a także na kursach oferowanych przez *International Tax Academy* IBFD w Amsterdamie. Jest członkiem *Permanent Scientific Committee* IFA oraz koordynatorem ds. *European Doctoral Tax Thesis Award* przyznawanej wspólnie przez Komisję Europejską i *European Association of Tax Law Professors* (EATLP).

Sprawy organizacyjne

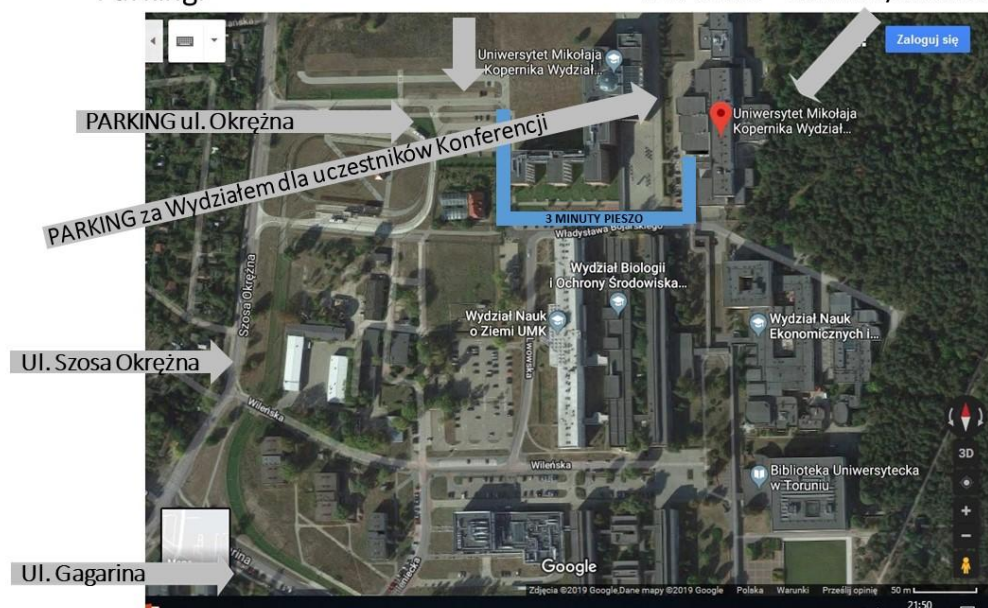
PRZYJAZD NA KONFERENCJĘ I PORUSZANIE SIĘ PO TORUNIU

Szanowni Państwo,

- zachęcamy do poruszania się po Toruniu komunikacją zbiorową,
- parkowanie na Starym Mieście to nie jest dobry pomysł... wymaga cierpliwości, dużo cierpliwości...,
- można przyjechać samochodem i zostawić go koło budynku Wydziału Prawa i Administracji UMK, nawet do soboty (Wydział nie prowadzi parkingu, nie odpowiadamy oczywiście za samochody, ale plac jest zamknięty szlabanem),
- jadąc na Wydział samochodem, w pobliżu budynku Wydziału Biologii zobaczycie Państwo zakaz skrętu w prawo; wyjątek dotyczy osób posiadających zezwolenie UMK; Kanclerz UMK takie zezwolenie dla uczestników konferencji na piśmie udzielił; można więc bez obaw dojechać pod sam Wydział,
- przejeżdżając do Torunia pociągiem trzeba wiedzieć, że stacja Toruń Główny jest za Wisłą, bliżej Starego Miasta jest stacja Toruń Miasto ok. 10-15 minut pieszo.

Parkingi

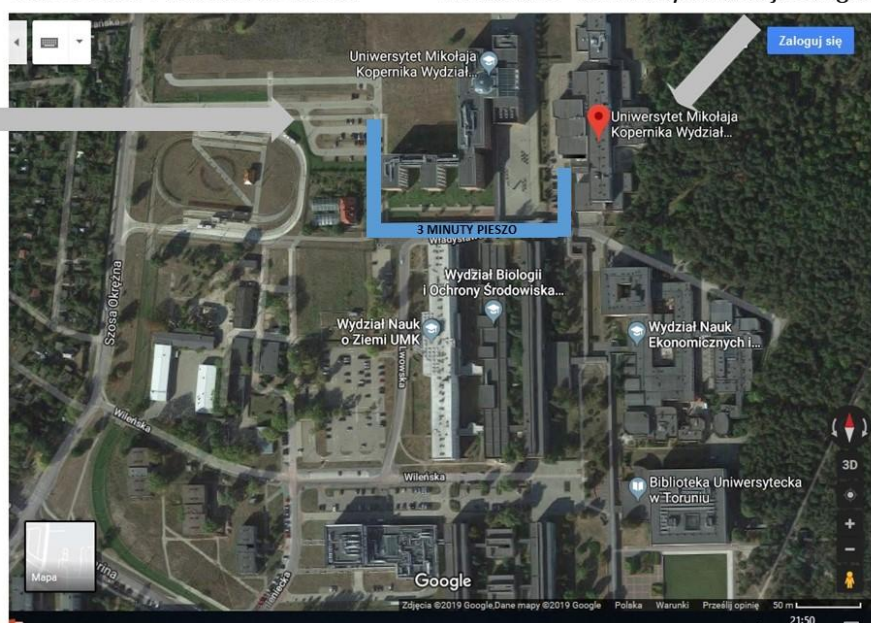
WPiA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3



DROGA Z WPiA UMK NA PARKING

WPiA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3

PARKING PRZY
UL. OKRĘŻNEJ
(PARKING ZA
COLLEGIUM
HUMANISTICUM)



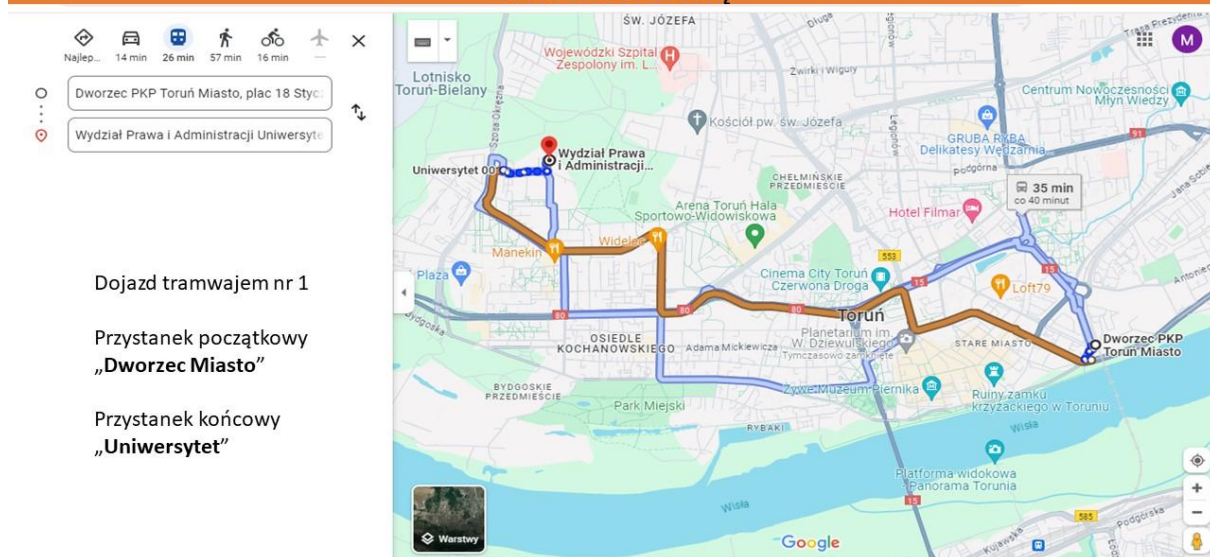
A satellite map of the University of Nicolaus Copernicus in Toruń. The map shows the Faculty of Economics (Wydział Ekonomiczny) on the left and the Faculty of Law (Wydział Prawa) on the right. A blue line with arrows indicates a route from the Faculty of Economics to the Faculty of Law. The map includes labels for 'Afrika ss Ksero w Collegium...', 'Uniwersytet Mikołaja Kopernika Wydział...', 'Władysława Bojarskiego 3', and 'Uniwersytecka Poradnia Prawna Wydział Prawa...'. The Google logo is visible at the bottom.

W CELU WJAZDU NA PARKING ZA SZLABANEM, NALEŻY:

- PODJĘĆ POD SZŁABAN
- ZADZWOŃĆ DOMOFONEM
- POINFORMOWAĆ, ŻE JEST SIĘ UCZESTNIKIEM KONFERENCJI
- ORGANIZATORZY PROSZĄ O PARKOWANIE „ZA BUDYNKIEM”
- ZAZNACZONE MIEJSCA

DOJAZD
Z DWORCA PKP TORUŃ MIASTO
NA KONFERENCJE

Przystanek końcowy „Uniwersytet”



1

Kierunek: **UNIWERSYTET** Ważny od: **02.03.2026** [Zmień kierunek jazdy dla linii 1](#)

5

6

Przystanek:

Dworzec Miasto 02

min | przystanek

OLIMPIJSKA P&R 02

Kosynierów Kośc. 02

Ligi Polskiej 02

Wyszyńskiego 02

Ślaskiego 01

Prejsa 01

Jamontta 04

Przy Skarpie 02

Rydygiera 02

Plac Daszyńskiego 02

Targowa 04

Gołębia 02

0 Dworzec Miasto 02

2 Plac Św. Katarzyny 02

4 Wały gen. Sikorskiego 02

6 ALEJA SOLIDARNOŚCI 02

8 Odrodzenia 02

10 Osiedle Młodych 02

12 Kraszewskiego 04

13 Sztuki Piękne 02

15 Fałata 03

16 Od Nowa 03

17 Akademiki 03

18 Aula UMK 03

19 Szosa Okrężna 04

20 UNIWERSYTET 00

Dni nauki szkolnej		Ferie		Sobota - Niedziela		Święta	
04	35						
05	05 [^] . 35	05	05. 35 [^]	05	08. 53	05	08. 53
06	05. 36 [^]	06	05. 35	06	38	06	38
07	05. 19 [^] . 30. 40	07	05 [^] . 35	07	23	07	23
08	05 [^] . 35	08	05. 35 [^]	08	08. 35 [^]	08	08. 53
09	05 [^] . 35	09	05. 35	09	05. 35	09	38
10	05 [^] . 35 [^]	10	05 [^] . 35	10	05 [^] . 35	10	23
11	05. 35 [^]	11	05. 35 [^]	11	05. 35 [^]	11	08. 53
12	05. 35 [^]	12	05. 35	12	05. 35	12	38
13	05. 29 [^] . 49	13	05 [^] . 35	13	05 [^] . 35	13	23
14	09. 29 [^] . 49	14	05. 35 [^]	14	05. 35 [^]	14	08. 53
15	09 [^] . 29. 49	15	05. 35	15	05. 35	15	38
16	09 [^] . 35	16	05 [^] . 35	16	05 [^] . 35	16	23
17	05 [^] . 35	17	05. 35 [^]	17	05. 35 [^]	17	08. 53
18	05 [^] . 35	18	05. 35	18	05. 35	18	38a
19	05 [^] . 35	19	05 [^] . 35	19	05 [^] . 35	19	23a
20	08. 53 [^]	20	08. 35 [^] . 53	20	08. 53	20	08a. 53a
21	38	21	38	21	38	21	38a
22	33 [^]	22	33	22	33	22	33a

DOJAZD Z DWORCA PKP TORUŃ GŁÓWNY NA KONFERENCJĘ

Najlep... 15 min 35 min 1 h 16 ... 22 min

Toruń Główny, Kujawska 1, 87-100 Toruń

Wydział Prawa i Administracji Uniwersyte...

Dojazd autobusem nr 131

Przystanek początkowy
„Dworzec Główny”

Przystanek końcowy
„Szosa Okrężna”
(650 m spacerem na Wydział
Prawa i Administracji UMK)

Dojazd z przesiadką (np.
autobus nr 27 i tramwaj nr 4,
autobus nr 11 i tramwaj nr 1)

The map shows a route from Dworzec Główny (Main Station) in Toruń to Szosa Okrężna. The route starts at Dworzec Główny, goes south along Kujawska, then turns west along Szosa Okrężna. The route is highlighted in orange and blue. Key landmarks include the Vistula river, the city center, and the University of Toruń.

131

Kierunek: ROZGARTY - STARA SZKOŁA Ważny od: 02.03.2026 [Zmień kierunek jazdy dla linii](#)

131

11 12 13 14 44 80 N93

Przystanek:

Dworzec Główny 04

min | przystanek

SZUBIŃSKA 01

Bliska nż. 02nż

Gniewkowska nż. 02nż

Stepowa nż. 02nż

Kręta 02

Polmozbyt nż. 02nż

Kluczyki Cmentarz 02

Kluczyki nż. 02nż

Paderewskiego nż. 02nż

Drzymały 03

Letnia 02

63. Pułku Piechoty 02

Biała 02

Brązowa 01

Andersa nż. 02nż

Dandelskiego 02

Stawki 02

Strzałowa 02

Dworzec Główny 04

2 Plac Armii Krajowej 04

5 PLAC RAPACKIEGO 01

8 Kraszewskiego 02

11 Fałata 02

12 Od Nowa 01

13 Akademiki 01

15 Aula UMK 01

16 Szosa Okreźna 01

Dni nauki szkolnej		Ferie		Sobota - Niedziela		Święta	
05	18. 36R	05	17. 35R	05	18	05	18
06	01R. 30R	06	00R. 32R	06	03. 48R	06	03. 48R
07	01R. 28. 55	07	02. 28. 55	07	33	07	33
08	25R. 55	08	25R. 55	08	18. 54R	08	18. 54R
09	25. 55	09	40	09	39	09	39
10	25R. 55	10	25R	10	24	10	24
11	25. 55	11	10. 55	11	09R. 54	11	09R. 54
12	25R. 55	12	40R	12	39R	12	39R
13	25. 55R	13	25. 55R	13	24	13	24
14	25. 55R	14	25. 55R	14	09. 54R	14	09. 54R
15	25. 55R	15	28. 58R	15	39	15	39
16	34	16	34	16	24R	16	24R
17	19R	17	19R	17	19	17	19
18	03R. 48	18	03R. 48	18	03R. 48	18	03R. 48a
19	33	19	33	19	33	19	33a
20	18R	20	18R	20	18R	20	18aR
21	03. 38	21	03. 38	21	03. 38	21	03a. 38a
22	35R. 51	22	35R. 51	22	35R. 51	22	35aR. 51a

PRZEJAZD Z UNIwersYTETU TRAMWAJEM W KIERUNKU STARÓWKI

WPiA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3



1 Kierunek: OLIMPIJSKA P&R Ważny od: 02.03.2026 [Zmień kierunek jazdy dla linii 1](#)

4 7

Przystanek:

UNIWERSYTET 01

min | przystanek

0 UNIWERSYTET 01

1 Szosa Okrężna 03

2 Aula UMK 04

3 Akademiki 04

4 Od Nowa 04

5 Fałata 04

6 Sztuki Piękne 01

8 Kraszewskiego 03

10 Osiedle Młodych 03

11 Odrodzenia 01

14 ALEJA SOLIDARNOŚCI 01

16 Plac Św. Katarzyny 01

18 Dworzec Miasto 01

20 Gołębia 01

21 Targowa 03

23 Plac Daszyńskiego 01

24 Rydygiera 03

25 Przy Skarpie 01

27 Jamontta 03

29 Śląskiego 03

30 Wyszyńskiego 01

31 Ligi Polskiej 01

32 Kosynierów Kośc. 01

34 OLIMPIJSKA P&R 02

Dni nauki szkolnej		Ferie		Sobota - Niedziela		Święta	
04	41	04	41^				
05	11. 41^	05	11. 41	05	00. 45	05	00. 45
06	11. 41	06	11^, 41	06	30	06	30
07	09^, 33. 44^, 55	07	11. 41^	07	15	07	15
08	11. 43^	08	11. 43	08	00. 41	08	00. 45
09	13. 43^	09	13^, 43	09	13^, 43	09	30
10	11. 41^	10	11. 41^	10	13. 41^	10	15
11	11^, 41	11	11. 41	11	11. 41	11	00. 45
12	11^, 41	12	11^, 41	12	11^, 41	12	30
13	11^, 36. 56^	13	11. 41^	13	11. 41^	13	15
14	16. 36. 56^	14	11. 41	14	11. 41	14	00. 45
15	16. 36^, 56	15	11^, 41	15	11^, 41	15	30
16	16. 41^	16	11. 41^	16	11. 41^	16	15
17	11. 41^	17	11. 41	17	11. 41	17	00. 45
18	11. 43^	18	11^, 43	18	11^, 43	18	30a
19	13. 43^	19	13. 43^	19	13. 43^	19	15a
20	00. 45	20	00. 45	20	00. 45	20	00a, 45a
21	30^	21	30	21	30	21	30a
22	18	22	18	22	18	22	18a

Legenda:

^ - pojazd wysokopodłogowy

a - nie kursuje 24.12

X

4

Kierunek: ELANA B Ważny od: 02.03.2026 [Zmień kierunek jazdy dla linii 4](#)

1 7

Przystanek:

UNIwersYTET 01

min | przystanek

0 UNIwersYTET 01

1 Szosa Okrężna 03

2 Aula UMK 04

3 Akademiki 04

4 Od Nowa 04

5 Fałata 04

6 Sztuki Piękne 01

8 Kraszewskiego 03

10 Osiedle Młodych 03

11 Odrodzenia 01

13 Dworzec Autobusowy 02

14 Przy Kaszowniku 02

15 Sąd Rejonowy 02

17 Świętopełka 03

18 Szpital Miejski 01

21 Dworzec Wschodni 06

23 Wschodnia 01

26 Tofama 01

27 Przychodnia 01

28 Elana A 01

30 ELANA B 02

Dni nauki szkolnej		Ferie		Sobota - Niedziela		Święta	
04	57	04	57	04	39	04	39
05	27^, 57	05	27, 57	05	24	05	24
06	27, 47	06	27, 57	06	09, 54	06	09, 54
07	07^, 27, 50	07	27, 57	07	39	07	39
08	05, 27^, 57	08	27, 57	08	24, 57	08	24
09	27, 57	09	27, 57	09	27, 57	09	09, 54
10	27, 57	10	27, 57	10	27, 57	10	39
11	27, 57	11	27, 57	11	27, 57	11	24
12	27, 47	12	27, 57	12	27, 57	12	09, 54
13	07^, 27, 47	13	27, 57	13	27, 57	13	39
14	07, 27^, 47	14	27, 57	14	27, 57	14	24
15	07, 27, 47^	15	27, 57	15	27, 57	15	09, 54
16	07, 27, 57	16	27, 57	16	27, 57	16	39
17	27, 57	17	27, 57	17	27, 57	17	24
18	27, 57	18	27, 57	18	27, 57	18	09, 54a
19	39	19	39	19	39	19	39a
20	24	20	24	20	24	20	24a
21	09	21	09	21	09	21	09a
22	03	22	03	22	03	22	03a

Legenda:

^ - pojazd wysokopodłogowy

a - nie kursuje 24.12

7

Kierunek: WSCHODNIA (pętla) Ważny od: 02.03.2026 [Zmień kierunek jazdy dla linii 7](#)

1 4

Przystanek:

UNIWERSYTET 01

min | przystanek

0	UNIWERSYTET 01
1	Szosa Okrężna 03
2	Aula UMK 04
3	Akademiki 04
4	Od Nowa 04
5	Fałata 04
9	Reja 05
10	Przybyszewskiego 01
11	Park Miejski 01
13	Konopnickiej 01
14	Ogród Zoobotaniczny 01
16	PLAC RAPACKIEGO 01
18	Wały gen. Sikorskiego 01
19	ALEJA SOLIDARNOŚCI 02
22	Dworzec Autobusowy 02
23	Przy Kaszowniku 02
24	Sąd Rejonowy 02
26	Świętopełka 03
27	Szpital Miejski 01
30	Dworzec Wschodni 06
32	Wschodnia 01
34	WSCHODNIA (pętla) 01

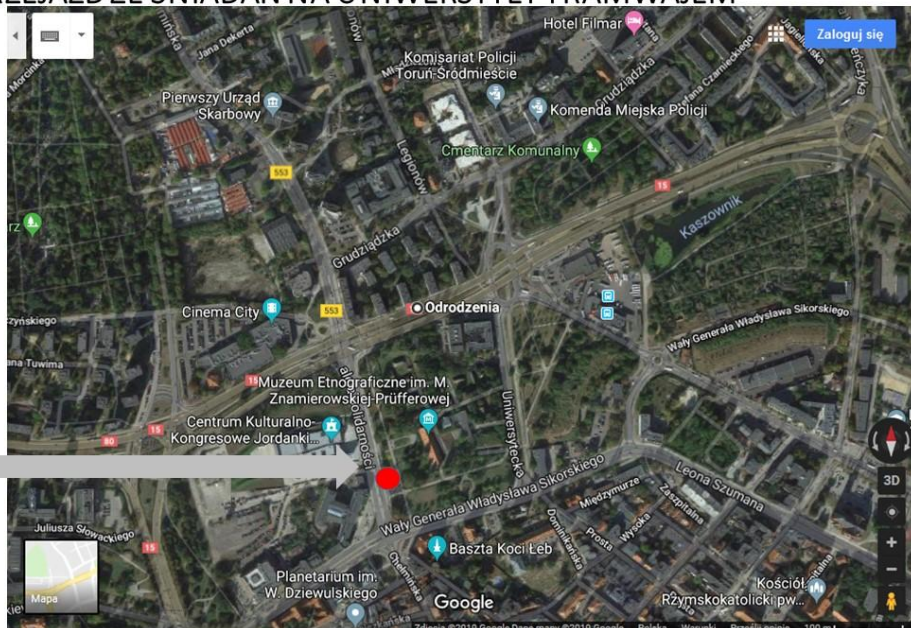
Dni nauki szkolnej		Ferie	
06	23 [^] , 49 [^]	06	24 [^] , 54 [^]
07	23, 49 [^]	07	24, 54 [^]
08	24 [^] , 54	08	24 [^]
09	24 [^] , 54 [^]		
10	24, 54 [^]		
11	24 [^] , 54		
12	24 [^] , 54 [^]	12	54 [^]
13	23, 49 [^]	13	24, 54 [^]
14	23 [^] , 49	14	24 [^] , 54
15	23 [^] , 49 [^]	15	24 [^] , 54 [^]
16	24, 54 [^]	16	24, 54 [^]
17	24 [^] , 54		
18	24 [^]		

Legenda:[^]- pojazd wysokopodłogowy

PRZEJAZD ZE ŚNIADAŃ NA UNIWERSYTET TRAMWAJEM

W kierunku UMK
można udać się z
przystanku
„Aleja Solidarności”,
przypomocy:
- TRAMWAJU nr 1 lub 7

Przystanek
„Aleja
Solidarności”



DROGA NA PRZYSTANEK TRAMWAJOWY ZE ŚNIADAŃ PODATKOWYCH CZ. I (SOLARIS, SPICHRZ)

PRZEJAZDZ:
- HOTELU SOLARIS,
- SPICHRZ

NA UNIWERSYTET KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ

Wsiadamy:
Przystanek tramwajowy
„Aleja Solidarności”
- TRAMWAJ nr 1 lub 7

Wysiadamy: Przystanek
„Uniwersytet”

DROGA NA PRZYSTANEK TRAMWAJOWY ZE ŚNIADAŃ PODATKOWYCH CZ. II (SALA BANKIETOWA – CHLEB I WINO, MIESZCZAŃSKA U GOŁĘBIEWSKICH)

PRZEJAZD Z:

- SALI BANKIETOWEJ CHLEB I WINO
- RESTAURACJI MIESZCZAŃSKIEJ U GOŁĘBIEWSKICH

NA UNIWERSYTET KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ

Wsiadamy:
Przystanek tramwajowy „Aleja Solidarności”
- TRAMWAJ nr 1 lub 7

Wysiadamy: Przystanek „Uniwersytet”

Przystanek:

OLIMPIJSKA P&R 02

min | przystanek

0	OLIMPIJSKA P&R 02
1	Kosynierów Kośc. 02
2	Ligi Polskiej 02
3	Wyszyńskiego 02
4	Ślaskiego 01
5	Prejsa 01
6	Jamontta 04
8	Przy Skarpie 02
9	Rydygiera 02
10	Plac Daszyńskiego 02
12	Targowa 04
13	Gołębia 02
15	Dworzec Miasto 02
17	Plac Św. Katarzyny 02
19	Wały gen. Sikorskiego 02
21	ALEJA SOLIDARNOŚCI 02
23	Odrodzenia 02
25	Osiedle Młodych 02
27	Kraszewskiego 04
28	Sztuki Piękne 02
30	Falata 03
31	Od Nowa 03
32	Akademiki 03
33	Aula UMK 03
34	Szosa Okrężna 04
35	UNIWERSYTET 00

Dni nauki szkolnej		Ferie		Sobota - Niedziela		Święta	
04	20. 50 [^]	04	50	04	53	04	53
05	20. 50	05	20 [^] . 50	05	38	05	38
06	21 [^] . 50	06	20. 50 [^]	06	23	06	23
07	01 [^] p. 12p. 25. 50 [^]	07	20. 50	07	08. 53	07	08. 53
08	20. 50 [^]	08	20 [^] . 50	08	20 [^] . 50	08	38
09	20. 50 [^]	09	20. 50 [^]	09	20. 50 [^]	09	23
10	20 [^] . 50	10	20. 50	10	20. 50	10	08. 53
11	20 [^] . 50	11	20 [^] . 50	11	20 [^] . 50	11	38
12	20 [^] . 50	12	20. 50 [^]	12	20. 50 [^]	12	23
13	14 [^] . 34. 54	13	20. 50	13	20. 50	13	08. 53
14	14 [^] . 34. 54 [^]	14	20 [^] . 50	14	20 [^] . 50	14	38
15	14. 34. 54 [^]	15	20. 50 [^]	15	20. 50 [^]	15	23
16	20. 50 [^]	16	20. 50	16	20. 50	16	08. 53
17	20. 50 [^]	17	20 [^] . 50	17	20 [^] . 50	17	38
18	20. 50 [^]	18	20. 50 [^]	18	20. 50 [^]	18	23a
19	20. 53	19	20. 53	19	20. 53	19	08a. 53a
20	38 [^]	20	20 [^] . 38	20	38	20	38a
21	23	21	23	21	23	21	23a
22	18 [^]	22	18	22	18	22	18a

Legenda:[^]- pojazd wysokopodłogowy

a- nie kursuje 24.12

p- kurs z 3 minutowym postojem na przystanku "Wyszyńskiego"

7

Kierunek: UNIWERSYTET Ważny od: 02.03.2026 [Zmień kierunek jazdy dla linii 7](#)

Przystanek:

WSCHODNIA (pętla) 01

min | przystanek

- 0 Wschodnia (pętla) 01
- 2 Wschodnia 02
- 4 Dworzec Wschodni 05
- 6 Szpital Miejski 02
- 8 Świętopełka 04
- 10 Sąd Rejonowy 01
- 11 Przy Kaszowniku 01
- 12 Dworzec Autobusowy 01
- 16 **ALEJA SOLIDARNOŚCI 01**
- 19 PLAC RAPACKIEGO 02
- 21 Ogród Zoobotaniczny 02
- 22 Konopnickiej 02
- 24 Mickiewicza 01
- 25 Zajezdnia Tramwajowa 03
- 27 Falata 03
- 28 Od Nowa 03
- 29 Akademiki 03
- 30 Aula UMK 03
- 31 Szosa Okrężna 04
- 32 **UNIWERSYTET 00**

Dni nauki szkolnej		Ferie	
06	08 [^] . 38	06	18 [^] . 48
07	08 [^] . 38 [^]	07	18 [^] . 48 [^]
08	08. 49 [^]	08	18. 48 [^]
09	19 [^] . 49	09	18 [^]
10	18 [^] . 48 [^]		
11	18. 48 [^]		
12	18 [^] . 48		
13	08 [^] . 38 [^]	13	48 [^]
14	08. 38 [^]	14	18. 48 [^]
15	08 [^] . 38	15	18 [^] . 48
16	08 [^] . 38 [^]	16	18 [^] . 48 [^]
17	08. 48 [^]	17	18. 48 [^]
18	19 [^] z. 49z		
19	19 [^] z		

Legenda:[^] - pojazd wyskopodłogowy

z- Kurs do pętli Motoarena od przystanku Zajezdnia Tramwajowa.

Trasa: WSCHODNIA (pętla) 01 - Wschodnia - Skłodowskiej-Curie - Kościuszki - Warneńczyka - Przy Kaszowniku - Aleja Solidarności - Aleja Jana Pawła II - Bydgoska - Sienkiewicza - Gagarina - Szosa Okrężna - UNIWERSYTET

Piątek - uroczysta kolacja

Kolacja 13 marca 2026 r. (ok. godz. 20.30-23.30)

Ratusz Staromiejski (Muzeum Okręgowe w Toruniu)



<https://torun.pl/pl/turystyka/ratusz-staromiejski>



Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych

UNIWERSYTECKIE CENTRUM EKSPERTYZ PRAWNYCH (UCEP) to niezależny i profesjonalny ośrodek badań, ekspertyz i doradztwa prawnego. Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych zapewnia merytoryczne wsparcie dla instytucji samorządu terytorialnego, administracji rządowej, kancelarii prawnych i podatkowych, przedsiębiorców, a także osób fizycznych.



Funkcjonujące na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych jest jednostką organizacyjną Wydziału Prawa i Administracji, powołaną do życia na mocy zarządzenia nr 103 JM Rektora UMK z dnia 18 czerwca 2018r. Zadaniem Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych jest przede wszystkim odpłatne opracowywanie ekspertyz, analiz i opinii prawnych na zlecenie podmiotów sektora publicznego i prywatnego. W ramach działalności eksperckiej rozwiązywane są najtrudniejsze problemy prawne, a przygotowywane ekspertyzy, analizy i opinie prawne charakteryzują się wysokim poziomem merytorycznym i obiektywizmem. Naszym atutem są znakomici naukowcy, którzy wykorzystują swoje kompetencje w praktyce prawniczej.

Dyrektor Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych
dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Zakres przedmiotowy działalności eksperckiej

Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych specjalizuje się w problematyce prawnej związanej z wszystkimi gałęziami prawa. Nasi eksperci specjalizują się między innymi w zagadnieniach dotyczących podatków i opłat lokalnych oraz prawa podatkowego.

Eksperci UCEP z zakresu prawa podatkowego:

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

radca prawny

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Zakres specjalizacji:

- opłaty lokalne
- podatki lokalne
- prawo podatkowe (przepisy ogólne, podatki dochodowe i majątkowe)

— podatek od towarów i usług

— prawo celne

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

radca prawny

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Zakres specjalizacji:

- akcyza
- ceny transferowe
- międzynarodowe prawo podatkowe

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

radca prawny

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Zakres specjalizacji:

- finanse samorządowe
- odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych
- opłaty lokalne
- podatki lokalne
- podleganie ubezpieczeniom społecznym
- składki na ubezpieczenia społeczne

Kontakt z Uniwersyteckim Centrum Ekspertyz Prawnych

W celu zlecenia przygotowania ekspertyzy/opinii prawnej należy skontaktować się (mailowo lub telefonicznie) z Uniwersyteckim Centrum Ekspertyz Prawnych.

Sekretariat:

mgr Aneta Zubrycka-Pyrek

tel. (56) 611-41-34

e-mail: ekspertyzy@umk.pl

Dyrektor:

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

tel. 601 461 847

e-mail: rekowski@umk.pl

Rabat 25%

<https://www.profinfo.pl/sklep/zasada-in-dubio-pro-tributario-w-procesie-wykładni-prawa-podatkowego,731206.html#book>

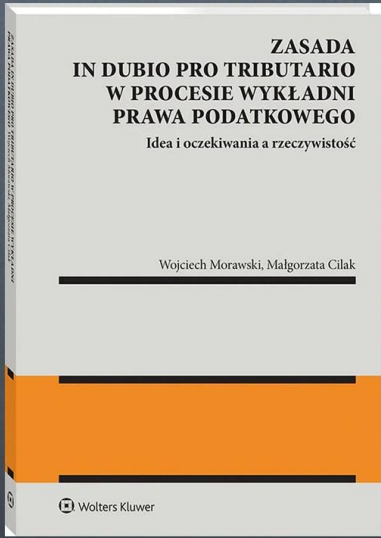
**Zasada *in dubio pro tributario*
w procesie wykładni prawa
podatkowego**

Wojciech Morawski, Małgorzata Cilak

Rabat 25% w Profinfo.pl
Kod: **INDUBIO25**



Wolters Kluwer



Opis publikacji

Zasada in dubio pro tributario uchodzi za jedno z najważniejszych osiągnięć polskiego prawa podatkowego ostatnich lat. W teorii ma chronić podatnika w sytuacjach nieusuwalnych wątpliwości interpretacyjnych, w praktyce jednak jej stosowanie budzi liczne kontrowersje.

Książka przedstawia kompleksową analizę tej zasady – od genezy i procesu legislacyjnego, poprzez jej normatywne ujęcie w art. 2a Ordynacji podatkowej, aż po praktykę orzeczniczą sądów administracyjnych. Autorzy konfrontują polskie rozwiązania z regulacjami obowiązującymi w innych państwach oraz wskazują na różnice w podejściu do ochrony podatnika.

Publikacja odpowiada na następujące pytania:

- Czy literalne brzmienie art. 2a o.p. jest wykonalne?
- Jakie są granice stosowania zasady *in dubio pro tributario* w praktyce?
- Czy *in dubio pro tributario* może być skutecznym narzędziem poprawy jakości prawa podatkowego?

Książka przeznaczona jest dla praktyków prawa podatkowego, sędziów, doradców podatkowych, przedsiębiorców oraz wszystkich, którzy chcą zrozumieć, dlaczego piękne idee w prawie podatkowym tak często rozmiągają się z rzeczywistością.