

## **IX TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO**

**1-2 marca 2024 r.**

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



### **Prelegenci – edycja 2024 r.:**

**Radosław Baraniewicz** (PwC), **dr Michał Bernat** (Dentons), **dr Stanisław Bogucki** (sędzia NSA), **prof. dr hab. Paweł Borszowski**, (sędzia NSA, UW), **prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.** (UMK/UJ), **Paweł Chrupek**, **Dagmara Dominik-Oginska** (WSA we Wrocławiu), **prof. Hanna Filipczyk** (WSA w Warszawie), **dr Agnieszka Franczak** (UJ), **Marek Gizicki** (Deloitte), **Michał Goj** (EY), **Joanna Homańczyk** (Crido), **dr Piotr Karwat** (SGH), **dr Mikołaj Kondej** (PwC), **Andrzej Ladziński** (GWW), **Marcin Łoboda** (Szef KAS), **Tomasz Michalik** (MDDP), **dr Jacek Matarewicz**, **Mirosław Michna** (KPMG), **dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK**, **Artur Nowak** (DZP), **Elżbieta Olechniewicz** (sędzia WSA), **dr hab. Agnieszka Olesińska prof. UMK** (sędzia NSA), **Sławomir Pilarczyk** (Crido), **Michał Potyrała** (PwC), **dr Ewa Prejs** (UMK), **dr Jowita Pustuł** (UJ), **Beata Rogowska-Rajda** (UW/KIS), **dr Tomasz Tratkiewicz** (MF), **Jan Rudowski** (sędzia NSA, Wiceprezes NSA Prezes IF NSA), **dr Piotr Stanisławiszyn** (UO), **Filip Świtła** (PSE), **Adam Waclawczyk** (Deloitte), **dr Roman Wiatrowski** (sędzia NSA), **dr Martyna Wilmanowicz-Słupczewska** (UMK), **sędzia dr Krzysztof Winiarski** (sędzia NSA), **dr hab. Adam Zalaśki** (KE)



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/ix-torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>

## Spis treści

Zaproszenie na konferencje.....	5
Program konferencji.....	6
Sesja I.....	9
A) Ile można wymagać od podatnika/płatnika, czyli kariera zasady impossibilium nulla obligatio est .....	10
1) Perturbacje związane z obliczaniem i uiszczaniem tzw. opłaty cukrowej oraz od zezwoleń na obrót napojami alkoholowymi – sędzia NSA dr Stanisław Bogucki, sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski.....	10
2) Nakładanie na podatników niemożliwych do wykonania obowiązków w zakresie ustalenia statusu spółki holdingowej naruszając zasadę impossibilium nulla obligatio est jest sprzeczne z wykładnią celowościową i pro gospodarczą przepisów prawa podatkowego – doradca podatkowy Mirosław Michna KPMG Tax M.Michna Sp. k. ....	16
3) Odsetki „szwedzkie” a rozbieżność autentycznych tekstów UPO; skuteczność sprostowania ex tunc, Filip Światała, doradca podatkowy.....	20
B) Podatki dochodowe – problemy różne .....	26
1) Nieważność umowy kredytu a koszty uzyskania przychodów banku – doradca podatkowy Radosław Baraniewicz, PwC .....	26
2) Neutralność podatkowa połączeń i podziałów – nadal zasada czy już wyjątek? Adam Waclawczyk – Partner w dziale doradztwa podatkowego Deloitte .....	29
Sesja II.....	33
A) WHT i dywidendy.....	34
1) Look-through approach w odniesieniu do zwolnienia z WHT na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. – Michał Potyrała (PwC).....	34
2) Efektywne opodatkowanie w państwie siedziby dywidend otrzymanych przez spółkę holdingową jako warunek zwolnienia tych dywidend w Polsce z podatku u źródła – dr Michał Bernat, radca prawny, doradca podatkowy, managing counsel w Dentons.....	37
3) Obowiązki płatnika podatku od dywidendy – Joanna Homańczyk (Crido) .....	43
B) Ordynacja podatkowa.....	52
1) Skuteczność podatkowych wpłat gotówkowych w siedzibie gminy – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr) .....	52
2) Tajemnica skarbowa a dochodzenie przez Komendanta Policji opłaty za pobyt w jednostce Policji do wytrzeźwienia – dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK .	54
C) Czy Karta Praw Podatnika poprawi relacje między organami podatkowymi a podatnikami?- dyskusja .....	58
Śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście .....	59
Sesja III .....	59
A) Zbrodnia i kara .....	60

1) W przypadku nielegalnego wyprowadzenia wyrobu ze składu podatkowego to na podmiocie prowadzącym skład ciąży obowiązek zapłaty akcyzy od tego wyrobu – sędzia, dr Piotr Stanisławiszyn, Uniwersytet Opolski, Sąd Rejonowy w Opolu, SPF Aureus w Opolu .....	60
2) Nielegalny pobór energii może być czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT - Tomasz Michalik, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy .....	64
B) Podatnik i jego działalność gospodarcza w VAT – czy coś już wiemy, a czego się (może) dowiemy? .....	68
1) Działania gmin na rzecz mieszkańców - dr Beata Rogowska-Rajda (Uniwersytet Warszawski, Ministerstwo Finansów), dr Tomasz Tratkiewicz (Ministerstwo Finansów) .....	68
2) Kiedy członek zarządu staje się podatnikiem VAT? dr Jacek Matarewicz, adwokat, doradca podatkowy, partner w Kancelarii Tomczykowski Tomczykowska sp. z o.o. ....	74
3) Działanie sprzedawcy nieruchomości przez pełnomocnika a wykonywanie działalności gospodarczej – dr Roman Wiatrowski, sędzia NSA.....	78
Sesja IV .....	80
A) Zwrot akcyzy od samochodów osobowych .....	81
1) Zwrot akcyzy w przypadku czasowej rejestracji samochodu osobowego – sędzia WSA w Warszawie Elżbieta Olechniewicz .....	81
2) Konsumpcja, rejestracja a domniemanie niewzruszalne – szerszy kontekst problemu - Sławomir Pilarczyk (Crido) .....	85
B) Problemy nie tylko czysto proceduralne .....	87
1) Zaskarżalność zawiadomienia o bezskuteczności korekty deklaracji cofającej ustalenia kontroli celno-skarbowej - radca prawny Artur Nowak Domański Zakrzewski Palinka .....	87
2) Nieskazany ale „winny” – wyrok sądu karnego wiąże sądy administracyjne także wobec innych osób niż skazany - dr Mikołaj Kondej (PwC) .....	92
3) Przesłanki odpowiedzialności za bezprawne działanie organu podatkowego - wyrok ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce, skarga nr 22716/12 – dr Ewa Prejs (UMK) .....	94
Sesja V.....	99
A) O GAAR wiemy coraz więcej, ale nie wszystko.....	100
1) Stosowanie GAAR do korzyści podatkowych w podatku od nieruchomości - Andrzej Ladziński, doradca podatkowy, GWW .....	100
2) GAAR intertemporalnie w podatkach dochodowych/odpowiedzialność płatnika „odkrytego” deklaratoryjną decyzją w sprawie GAAR – czy tu wszystko „gra”? – doradca podatkowy, Michał Goj, EY.....	103
B) Czy w Polsce mamy już zasadę ogólną zakazu nadużycia prawa podatkowego? 107	
1) Co to jest nadużycie prawa w VAT? - Hanna Filipczyk, WSA w Warszawie....	107
2) Dwukrotna kontrola celno-skarbowa nadużyciem prawa przez organ podatkowy - Marek Gizicki (Deloitte Legal).....	111

3) Czy interpretacja indywidualna może służyć podatnikowi do unikania opodatkowania? Optymalizacja podatkowa a zasady etyki wykonywania zawodu doradcy podatkowego – radca prawny, doradca podatkowy Paweł Chrupek .....	114
4) Czy sąd administracyjny jest bezradny wobec obstrukcji strony, czyli o nadużyciu uprawnień procesowych strony – dr Martyna Wilmanowicz-Słupczewska, UMK .....	117
Sylwetki prelegentów.....	120
Książki opublikowane przez pracowników Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK (2022-2024) .....	129
Wybrane artykuły naukowe o tematyce podatkowej.....	145
Sprawy organizacyjne.....	155
Piątek – uroczysta kolacja .....	164
Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych.....	165
International Fiscal Association (IFA) .....	167

## Zaproszenie na konferencję

**Katedra Prawa Finansów Publicznych UMK w Toruniu oraz Towarzystwo Naukowe w Toruniu zapraszają na kolejną konferencję poświęconą orzecznictwu w sprawach podatkowych.**

### **IX TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO**

**dnia 1-2 marca 2024 r.**

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

Skoro zaczyna się rok 2024 r., to warto spojrzeć, co ciekawego wydarzyło się w orzecznictwie podatkowym w 2023 r. Formuła konferencji nie zmienia się i nadal polega na prezentacji i analizie najważniejszych oraz najbardziej reprezentatywnych orzeczeń sądów i trybunałów dotyczących problematyki podatkowej zapadłych w roku 2023.

Ponownie zaprosiliśmy do udziału bardzo zróżnicowane grono referentów (sędziów, doradców podatkowych, radców prawnych, pracowników naukowych), którzy zapewnią wielostronną analizę stanu orzecznictwa. Zaproszenie do wygłoszenia referatu wprowadzającego przyjął wstępnie (jak co roku) Prezes Izby Finansowej NSA sędzia Jan Rudowski, który wygłosi wystąpienie pt. *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek - zagadnienia wciąż aktualne*, a pierwszą sesję będzie prowadził – jak w latach poprzednich – prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. Jak zwykle drugiego dnia konferencji odbędą się kameralne śniadania podatkowe, a podczas kolacji 1 marca 2024 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 „wyczuć” jej specyfikę. Prosimy też o zapoznanie się z informacją o przebiegu konferencji, dokonanie wyboru śniadania podatkowego oraz podanie adresu email w celu umożliwienia kontaktu z Państwem.

Liczymy na aktywny udział w dyskusjach w ramach konferencji oraz podczas kolacji, która tym razem odbędzie się na wyspie z pięknym widokiem na Toruń nocą. Wszystkie wydarzenia odbywają się w miejscach idealnie skomunikowanych transportem zbiorowym (zorganizujemy też transport z kolacji do centrum miasta) – naprawdę samochód jest tylko problemem). Program konferencji zostanie ogłoszony do końca stycznia – czekamy na uzasadnienia wyroków z końca 2023 r.

Współorganizatorem konferencji jest Towarzystwo Naukowe w Toruniu, najstarsza organizacja naukowa na Pomorzu <http://www.tnt.torun.pl/pl/>.

Konferencja nie jest działaniem nastawionym na zysk, nigdy nie była i nie będzie sponsorowana przez nikogo – chcemy, aby było to akademickie, niezależne spotkanie osób, które chcą podyskutować o orzecznictwie podatkowym.

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK  
Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu  
Kierownik Naukowy Konferencji

**Więcej informacji o konferencji, w tym program konferencji:**

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

## Program konferencji



UNIWERSYTET  
MIKOŁAJA KOPERNIKA  
W TORUNIU  
Wydział Prawa i Administracji

### IX TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

1-2 marca 2024 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu, ul. Bojarskiego 3

(konferencja stacjonarna z transmisją)

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

#### **Piątek 1 marca 2024**

11.00-12.00 Rejestracja uczestników/kawa na powitanie

12.00 Rozpoczęcie: Dziekan WPiA prof. dr hab. Zbigniew Witkowski; Wiceprezes NSA Prezes IF NSA Sędzia Jan Rudowski, dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

**wystąpienie otwierające:** Wiceprezes NSA Prezes IF sędzia Jan Rudowski: *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek - zagadnienia wciąż aktualne*

**Sesja I** - prowadzenie prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ)

#### **A) Ile można wymagać od podatnika/płatnika, czyli kariera zasady impossibilium nulla obligatio est**

- *perturbacje związane z obliczaniem i uiszczaniem tzw. opłaty cukrowej oraz od zezwoleń na obrót napojami alkoholowymi* (wyroki NSA z 7.06.2023, III FSK 29/23, z 1.12.2023, III FSK 249/22) – sędzia NSA dr Stanisław Bogucki, sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski

w Warszawie z 4.4.2023, III SA/Wa 2245/22) – Mirosław Michna (KPMG)

- *odsetki „szwedzkie” a rozbieżność autentycznych tekstów UPO; skuteczność sprostowania ex tunc* (wyrok NSA z 18.4.2023, II FSK 400/21) — Filip Świtła (PSE)

- *jak znaleźć akcjonariuszy PSH na światowych giełdach?* (wyrok WSA

**Dyskusja...**

#### **B) Podatki dochodowe – problemy różne**

- *unieważnienie kredytu frankowego a koszty uzyskania przychodu* (6 grudnia 2023 r., II FSK 1442/23) – Radosław Baraniewicz (PwC)

- *zgodność regulacji połączeń i podziałów z postanowieniami Dyrektywy 2009/133* (wyroki WSA w Gliwicach z 28.4.2023, I SA/Gl 14/23; WSA w Olsztynie z 28.6.2023, I SA/Ol 118/23) – Adam Waclawczyk (Deloitte)

**Dyskusja... /Lunch** 14.45-15.30

**Sesja II** 15.30 – 18.30

#### **A) WHT i dywidendy**

- *look-through approach w odniesieniu do zwolnienia z WHT na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.* (wyrok WSA w Warszawie z 14.09.2023, III SA/Wa 1513/23) – Michał Potyrała (PwC)

w Lublinie z 5.4.2023, I SA/Lu 100/23) – dr Michał Bernat (Dentons)

- *efektywne opodatkowanie dywidend jako warunek zwolnienia z WHT* (wyrok WSA

- *obowiązki płatnika podatku od dywidendy* (wyroki NSA z 31.1.2023, II FSK 1588/20 i 6.10.2023, II FSK 1333/22) – Joanna Homańczyk (Crido)

**Dyskusja...**

## B) Ordynacja podatkowa

- skuteczność podatkowych wpłat gotówkowych w siedzibie gminy (wyrok NSA z 25.7.2023, III FSK 1339/22) – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr)

- nadużycie alkoholu a tajemnica skarbową (wyrok NSA z 15.12.2023, III FSK 683/23) – dr hab. Agnieszka Olesińska prof. UMK

Dyskusja...

**C) Czy Karta Praw Podatnika poprawi relacje między organami podatkowymi a podatnikami?** – dyskusja, w której wezmą udział: Szeff KAS Marcin Łoboda (wprowadzenie do dyskusji nad koncepcjami Karty Praw Podatnika), Prezes IF NSA sędzia Jan Rudowski, prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c., dr Jowita Pustuł, Michał Goj.

20:30 – 23.00 **Kolacja – Pałac Widokowy (ul. Majdany 1, Toruń) i niespodzianka turystyczna**  
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 2 marca 2024r.**

**Śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście 08:00-9.45**

- A. *Art. 203 Dyrektywy 2006/112 - klucz do zrozumienia dlaczego, wbrew krajowej praktyce, unijny system VAT jest systemem a nie zbiorem przypadkowych przepisów* - Dr Dagmara Dominik-Ogińska (WSA we Wrocławiu); Tomasz Michalik (MDDP); miejsce: Restauracja Chleb i Wino, przy ul. Strumykowej 15,
- B. *Pałacyk+ i inne podatkowe osobliwości, czyli co nas zadziwia przy lekturze przepisów podatkowych* – dr Jowita Pustuł (UJ)/dr Piotr Karwat (SGH); miejsce: Hotel Solaris, ul. Panny Marii 9,
- C. *Czy prawa człowieka przysługują też podatnikowi - w poszukiwaniu równowagi między względami interesu zbiorowego a podstawowymi prawami osobistymi* - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c., dr Ewa. Prejs, dr Agnieszka Franczak, miejsce: Restauracja Sala Mieszkańska u Gołębiewskich, ul. Prosta 22A,
- D. *Pytania prejudycjalne do TS UE* – dr hab. Adam Zalański (KE), sędzia NSA dr Roman Wiatrowski; miejsce: Hotel Spichrz, ul. Mostowa 1,

Więcej informacji: plik „śniadania\_hotele\_2024” na stronie konferencji.

**Sesja III 10.15-12.15**

### A) Zbrodnia i kara?

- ofiara przestępstwa nie skorzysta ze zwolnienia akcyzowego (wyrok TSUE z 7.09.2023 r. w sprawie KRI SpA, C-323/22) – dr Piotr Stanisławiszyn (UO)

- bezprawny pobór energii jako odpłatna dostawa towarów, podlegająca opodatkowaniu VAT (wyrok TSUE z 27.4.2023 w sprawie Fluvius Antwerpen C-677/21) – Tomasz Michalik (MDDP)

Dyskusja...

### B) Podatnik i jego działalność gospodarcza w VAT – czy coś już wiemy, a czego się (może) dowiemy?

- działania gmin na rzecz mieszkańców (wyroki TSUE z 30.3.2023 w sprawach Gmina L., C-616/21 i gmina O. C-612/21) – dr Beata Rogowska-Rajda (UW/KIS)/dr Tomasz Tratkiewicz (MF)

z 21.12.2023 r. w sprawie TP C-288/22 - dr Jacek Matarewicz

- kiedy członek zarządu staje się podatnikiem VAT? (wyrok TSUE

- sprzedaż nieruchomości a VAT (pytanie prejudycjalne WSA we Wrocławiu z 28.12.2023, I SA/Wr 92/23) – sędzia NSA dr Roman Wiatrowski

## Dyskusja...

### Lunch 12.15-13.00

### Sesja IV 13.00 – 15.00

#### A) zwrot akcyzy od samochodów osobowych

– gdy „niekorzystny” wyrok TS UE okazuje się dla podatnika korzystny - zwrot w zwrócenie akcyzy (wyrok NSA z 26.10.2023 r., I FSK 299/21 w kontekście wyroku TSUE z 17.5.2023 r. w sprawie C-105/22 – sędzia WSA Elżbieta Olechniewicz

- konsumpcja, rejestracja a domniemanie niewzruszalne – szerszy kontekst problemu (wyroki NSA z 7 września 2023, sygn. akt I GSK 418/19 oraz z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1586/21) - Sławomir Pilarczyk (Crido)

## Dyskusja...

#### B) Problemy nie tylko czysto proceduralne

- zaskarżalność zawiadomienia o bezskuteczności korekt deklaracji cofających ustalenia kontroli celno-skarbowej (postanowienie WSA w Białymstoku z 3.2.2023, I SA/Bk 3/23) – Artur Nowak (DZP)

- wyrok sądu karnego wiąże sądy administracyjne także wobec innych osób niż skazany (wyrok TK z 4.7.2023, SK 8/20) – dr Mikołaj Kondej (PwC)  
- przesłanki odpowiedzialności za bezprawne działanie organu podatkowego (wyrok ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce, skarga nr 22716/12) – dr Ewa Prejs (UMK)

## Dyskusja...

### Przerwa kawowa

### Sesja V 15.15- 18.00

#### A) O GAAR wiemy coraz więcej, ale nie wszystko

- przesłanki stosowania GAAR (wyroki NSA z 22.08.2023, III FSK 492/23) - Andrzej Ładziński (GWW)

- GAAR intertemporalnie w podatkach dochodowych/odpowiedzialność płatnika „odkrytego” deklaratoryjną decyzją w sprawie GAAR – czy tu wszystko „gra”? (wyroki NSA z 9.11.2023, II FSK 1242/23 i II FSK 1227/23) - Michał Goj (EY)

## Dyskusja...

#### B) Czy w Polsce mamy już zasadę ogólną zakazu nadużycia prawa podatkowego?

- co to jest nadużycie prawa w VAT? (m. in. na tle wyroku TS UE z 25.5.2023 r., C-114/22) — dr hab. Hanna Filipczyk (WSA w Warszawie)

- dwukrotna kontrola celno-skarbowa to nadużycie prawa podatkowego (wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2023 III SA/Wa 2319/22 - Marek Gizicki (Deloitte)

- interpretacja indywidualna nie może służyć podmiotowi do ochrony unikania opodatkowania (nadużycia prawa) oraz etyka doradcy podatkowego (wyrok WSA we Wrocławiu z 15.6.2023, I SA/Wr 628/22) – Paweł Chrupek

- czy sąd administracyjny jest bezradny wobec obstrukcji strony, czyli o nadużyciu uprawnień procesowych strony (wyrok NSA wyrok z 21.02.2023, III FSK 1059/22) – dr Martyna Wilmanowicz-Słupczewska (UMK)

## Dyskusja...

Ok. 18.00-...Podsumowanie i zakończenie konferencji, a potem coś smacznego na drogę 😊



## **Piątek 1 marca 2024 r.**

### **Rozpoczęcie:**

Dziekan WPIA prof. dr hab. Zbigniew Witkowski;  
Wiceprezes NSA Prezes IF NSA Sędzia Jan Rudowski,  
dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

### **wystąpienie otwierające:**

Wiceprezes NSA Prezes IF sędzia Jan Rudowski: Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek - zagadnienia wciąż aktualne

## **Sesja I**

**Prowadzenie prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ)**

### **A) Ile można wymagać od podatnika/płatnika, czyli kariera zasady impossibilium nulla obligatio est**

- 1) Perturbacje związane z obliczaniem i uiszczaniem tzw. opłaty cukrowej oraz od zezwoleń na obrót napojami alkoholowymi (wyroki NSA z 7.06.2023, III FSK 29/23, z 1.12.2023, III FSK 249/22) – sędzia NSA dr Stanisław Bogucki, sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski.
- 2) Jak znaleźć akcjonariuszy PSH na światowych giełdach? (wyrok WSA w Warszawie z 4.4.2023, III SA/Wa 2245/22) – Mirosław Michna (KPMG)
- 3) Odsetki „szwedzkie” a rozbieżność autentycznych tekstów UPO; skuteczność sprostowania ex tunc (wyrok NSA z 18.4.2023, II FSK 400/21) — Filip Świłała (PSE)

### **B) Podatki dochodowe – problemy różne**

- 1) Unieważnienie kredytu frankowego a koszty uzyskania przychodu (6 grudnia 2023 r., II FSK 1442/23) – Radosław Baraniewicz (PwC)
- 2) Zgodność regulacji połączeń i podziałów z postanowieniami Dyrektywy 2009/133 (wyroki WSA w Gliwicach z 28.4.2023, I SA/Gl 14/23; WSA w Olsztynie z 28.6.2023, I SA/Ol 118/23) – Adam Waclawczyk (Deloitte)

**Dyskusja... /Lunch 14.30-15.15**

**A) Ile można wymagać od podatnika/płatnika, czyli kariera zasady impossibilium nulla obligatio est**

1) **Perturbacje związane z obliczaniem i uiszczaniem tzw. opłaty cukrowej oraz zezwoleń na obrót napojami alkoholowymi – sędzia NSA dr Stanisław Bogucki, sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski**

**Wyroki NSA z 7.06.2023 r., III FSK 29/23 oraz z 1.12.2023 r., III FSK 249/22**

1. Zawarte w art. 12a ust. 3 ustawy z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1956 ze zm.) odesłanie tylko do art. 2 pkt 2 i 3 ustawy z 30.05.2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.) w zakresie wyjaśnienia pojęcia sprzedaży „w lokalu przedsiębiorstwa” i „poza lokalem przedsiębiorstwa” oraz brak powiązania użytego w art. 12a ust. 3 u.z.p. określenia „konsument” z definicją zawartą w art. 22<sup>1</sup> ustawy z 23.04.1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.), czyni nieuprawnionym odwoływanie się do zawężonego, w stosunku do regulacji art. 76 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), odczytywania tego pojęcia na użytek opłaty od środków spożywczych.
2. W świetle art. 9<sup>2</sup> ust. 13 ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2277 ze zm.) nie można podzielić poglądu, że niewywiązanie się z obowiązku uiszczenia opłaty w prawidłowej wysokości przez dostawcę zaopatrującego w napoje alkoholowe nabywcę, w sytuacji spoczywającego nań obowiązku uiszczenia takiej opłaty zgodnie z art. 9<sup>2</sup> ust. 12 u.w.t.p.a., prowadzi do przerzucenia na przedsiębiorcę-nabywcę obowiązku poniesienia tej opłaty (tudzież objęcia go solidarną odpowiedzialnością za jej uiszczenie), tym samym wyłączając zwolnienie nabywcy od obowiązku zapłaty opłaty przewidzianej w art. 9<sup>2</sup> ust. 13 u.w.t.p.a.; taka interpretacja art. 9<sup>2</sup> ust. 13 u.w.t.p.a. prowadzi do nałożenia na nabywcę obowiązku, którego realizacja jest w praktyce niemożliwa.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku NSA z 7.06.2023 r., III FSK 29/23**

W dniu 28.12.2020 r. skarżąca spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej przepisów ustawy o zdrowiu publicznym w zakresie opłaty od środków spożywczych, mającej na celu odpowiedzi na pytania:

1) Czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym jeżeli spółka prowadzi sprzedaż towarów, w tym napojów, wyłącznie online za pośrednictwem sklepu internetowego przez zawieranie umów na odległość, to nie jest zobowiązana do uiszczenia opłaty od środków spożywczych, o której mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p., od napojów sprzedawanych online na rzecz konsumentów, niezależnie od tego, czy (i) opłata cukrowa została wcześniej zapłacona przez producenta lub dostawcę i niezależnie od tego, czy (ii) spółka nabywa napoje jako zamawiający lub w ramach importu towarów bądź wspólnotowej dostawy towarów, a w konsekwencji nie jest zobowiązana do składania do urzędu skarbowego informacji, o której mowa w art. 12g ust. 1 pkt 1) u.z.p.?

2) Czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym jeżeli spółka prowadzi sprzedaż towarów, w tym napojów, wyłącznie online za pośrednictwem sklepu internetowego przez zawieranie umów na odległość, to nie jest zobowiązana do uiszczenia opłaty cukrowej od napojów sprzedawanych online na rzecz przedsiębiorców, niezależnie od tego, czy (i) opłata cukrowa została wcześniej zapłacona przez producenta lub dostawcę i niezależnie od tego, czy (ii) spółka nabywa napoje jako zamawiający lub w ramach importu towarów bądź wspólnotowej dostawy towarów, a w konsekwencji nie jest zobowiązana do składania do urzędu skarbowego informacji, o której mowa w art. 12g ust. 1 pkt 1) u.z.p.?

Spółka we wniosku wskazała na następujące okoliczności: a) dokonuje obrotu napojami, w tym podlegającymi opłacie w formie sprzedaży e-commerce, tj. sprzedaży internetowej w sklepie internetowym, b) nie jest producentem napojów, które nabywa bezpośrednio od producentów lub innych hurtowników, c) dokonuje sprzedaży napojów na rzecz konsumentów, d) przedmiot jej działalności nie obejmuje hurtowego obrotu towarami, e) może się zdarzyć, że nabywcami towarów sprzedawanych w drodze internetowej będą przedsiębiorcy, w tym nabywający towary dla swoich pracowników w celu bezpośredniego spożycia lub w celu dalszej odsprzedaży konsumentom, f) nie ma możliwości zweryfikowania, w jakim celu przedsiębiorcy nabywają napoje.

Zdaniem spółki, skoro prowadzi ona sprzedaż napojów wyłącznie w systemie online za pośrednictwem sklepu internetowego, nie jest zobowiązana do uiszczenia opłaty od środków spożywczych od napojów sprzedawanych w ten sposób przedsiębiorcom.

W interpretacji indywidualnej z 21.06.2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie sprzedaży napojów mieszczących się w grupowaniu PKWiU 10.32, 10.89 lub w dziale 11 za pośrednictwem sklepu internetowego na rzecz przedsiębiorców uznał stanowisko prezentowane przez spółkę za nieprawidłowe i niezgodne z art. 12d ust. 1 oraz art. 12e ust. 3 u.z.p.

W skardze do WSA w Warszawie spółka, wnosząc o uchylenie interpretacji w części uznającej stanowisko spółki za nieprawidłowe, nie zgodziła się na płacenie opłaty od napojów sprzedawanych przedsiębiorcom, nadto podkreśliła, że fiskus wymaga od niej niemożliwego, ponieważ oprócz zakazu z regulaminu nie ma jak zweryfikować, co klient-przedsiębiorca robi z napojem.

Wyrokiem z 29.06.2022 r., V SA/Wa 4310/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę.

W skardze kasacyjnej od ww. wyroku spółka podtrzymała swoje dotychczasowe stanowisko, wnosząc o uchylenie tego wyroku w całości i rozpoznanie skargi przez uchylenie interpretacji w zaskarżonej części, alternatywnie o uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, a nadto o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania

Wyrokiem z 7.06.2023 r., III FSK 29/23, Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości, ponadto uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną, w części uznającej stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, a także zasądził na jej rzecz koszty postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się z twierdzeniem, że przy zakupie napoju przez przedsiębiorcę nie można mówić o konsumencie i w grę musi wchodzić opłata od środków spożywczych. Odwołanie się w spornej sprawie do definicji konsumenta z art. 22<sup>1</sup> ustawy z 23.04.1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) uznał za nieuprawnione zawężenie i sięgnął do szerszego jej znaczenia m.in. z art. 76 Konstytucji RP. To z tej perspektywy należy ocenić potencjalnego nabywcę towarów sprzedawanych w systemie internetowym. Konsumentem może być więc także przedsiębiorca, który nabywa towary na własny użytek. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zastrzeżenie w regulaminie e-sklepu zakazu dalszej odsprzedaży wyczerpuje obowiązek weryfikacji celu transakcji. Brak możliwości sprawdzenia, co nabywca robi z zakupami, może być bowiem traktowane jako obowiązek niewykonalny. Nie można natomiast przepisów podatkowych wyklądać w sposób prowadzący do nakładania na podatników obowiązków niemożliwych. Skarżącej spółki nie może też obciążać, że nabywca może złamać zakaz odsprzedaży, powinien to bowiem przewidzieć sam ustawodawca i np. przenieść obowiązek na nabywcę, który łanie umowy zakaz. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że w sprawie chodzi o interpretację, przy której dochodzi do związania stanem faktycznym opisanym we wniosku, a spółka wskazała w nim, że prowadzi wyłącznie sprzedaż detaliczną. Dlatego nie miało znaczenia, że w jej KRS wpisany był handel hurtowy. Ta okoliczność mogłaby mieć znaczenie, ale dopiero w ewentualnym postępowaniu wymiarowym.

## **Przepisy**

**Ustawa z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1956 ze zm.)**

**Art. 12a ust. 3.** Przez sprzedaż detaliczną, o której mowa w ust. 2, rozumie się dokonywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach działalności gospodarczej zbywcy, odpłatnego zbywania towarów konsumentom na podstawie umowy zawartej:

1) w lokalu przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy z 30.05.2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.),

2) poza lokalem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z 30.05.2014 r. o prawach konsumenta

- także w przypadku, gdy zbywaniu towaru towarzyszy świadczenie usługi odrębnie niezarejestrowanej.

#### **Ustawa z 30.05.2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.)**

Art. 2. Określenia użyte w ustawie oznaczają:

[...]

2) umowa zawarta poza lokalem przedsiębiorstwa - umowę z konsumentem zawartą: a) przy jednoczesnej fizycznej obecności stron w miejscu, które nie jest lokalem przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy; b) w wyniku przyjęcia oferty złożonej przez konsumenta w okolicznościach, o których mowa w lit. a; c) w lokalu przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy lub za pomocą środków porozumiewania się na odległość bezpośrednio po tym, jak nawiązano indywidualny i osobisty kontakt z konsumentem w miejscu, które nie jest lokalem przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy, przy jednoczesnej fizycznej obecności stron; d) podczas wycieczki zorganizowanej przez przedsiębiorcę, której celem lub skutkiem jest promocja oraz zawieranie umów z konsumentami; e) podczas pokazu zorganizowanego przez przedsiębiorcę, w którym uczestniczy zaproszona bezpośrednio lub pośrednio określona liczba konsumentów, w którego trakcie ma miejsce promocja, składanie ofert sprzedaży lub sprzedaż towarów lub usług, bez względu na to, czy został na niego zorganizowany transport; 3) lokal przedsiębiorstwa: a) miejsce prowadzenia działalności będące nieruchomością albo częścią nieruchomości, w którym przedsiębiorca prowadzi działalność na stałe; b) miejsce prowadzenia działalności będące rzeczą ruchomą, w którym przedsiębiorca prowadzi działalność zwyczajowo albo na stałe.

#### **Ustawa z 23.04.1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)**

Art. 22<sup>1</sup>. Za konsumenta uważa się osobę fizyczną dokonującą z przedsiębiorcą czynności prawnej niezwiązanej bezpośrednio z jej działalnością gospodarczą lub zawodową.

#### **Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)**

Art. 76. Władze publiczne chronią konsumentów, użytkowników i najemców przed działaniami zagrażającymi ich zdrowiu, prywatności i bezpieczeństwu oraz przed nieuczciwymi praktykami rynkowymi. Zakres tej ochrony określa ustawa.

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku NSA z 1.12.2023 r., III FSK 249/22**

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej spółka sformułowała pytanie: czy prawidłowe jest stanowisko wnioskodawczyni, zgodnie z którym w przypadku zaopatrzenia przez dostawcę wnioskodawczyni posiadającej jednocześnie zezwolenie na obrót hurtowy oraz zezwolenie na sprzedaż detaliczną w napoje alkoholowe, dostawca ten zobowiązany jest uiścić opłatę od napojów alkoholowych, o której mowa w art. 9<sup>2</sup> ust. 11 u.w.t.p.a., od wszystkich napojów alkoholowych dostarczanych do wnioskodawczyni, przy jednoczesnym braku obowiązku po stronie wnioskodawczyni uiszczenia opłaty w razie dalszej ich sprzedaży do nabywców, niezależnie od okoliczności, czy dostawca prawidłowo uiścił swoją opłatę, czego wnioskodawczyni i tak nie ma możliwości zweryfikować?

W ocenie spółki, w sytuacji gdy dostawca zaopatruje wnioskodawczynię posiadającą jednocześnie zezwolenie na obrót hurtowy oraz zezwolenie na sprzedaż detaliczną w napoje alkoholowe, to dostawca jest zobowiązany uiścić opłatę od wszystkich napojów alkoholowych dostarczanych do wnioskodawczyni, a zatem w takiej sytuacji wnioskodawczyni nie jest zobowiązana do uiszczenia opłaty w przypadku dalszej sprzedaży napojów alkoholowych do

nabywców. Nie ma przy tym znaczenia, czy dostawca prawidłowo zapłacił opłatę od dostarczanych wnioskodawczyni napojów alkoholowych, ponieważ wnioskodawczyni i tak nie jest w stanie tego zweryfikować (ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi nie przewiduje takiego uprawnienia dla wnioskodawczyni).

Zaskarżoną interpretacją indywidualną Dyrektor KIS uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Uzasadniając swoje stanowisko, organ stwierdził, że w świetle regulacji prawnej zawartej w art. 9<sup>2</sup> ust. 11 oraz art. 9 ust. 1 i art. 9<sup>2</sup> ust. 12 i 13 u.w.t.p.a. skoro skarżąca na podstawie zezwolenia na obrót hurtowy będzie zaopatrywała w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml przedsiębiorców posiadających zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży, od których wcześniej nie zapłacono opłaty, to obowiązek, o którym mowa w art. 92 ust. 11 u.w.t.p.a., będzie ciążył na skarżącej.

Skarżąca wniosła skargę na powyższą interpretację, w której sformułowała wniosek o uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Dyrektora KIS, podnosząc zarzuty naruszenia: art. 9<sup>2</sup> ust. 11-13 u.w.t.p.a.; art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP; art. 2a ustawy z 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.) w związku z art. 92 ust. 11-13 u.w.t.p.a., a także naruszenie art. 14c § 1 i 2 w związku z art. 120, art. 121 § 1 i art. 14h o.p.

Wyrokiem z 4.11.2021 r. o sygn. I SA/Łd 644/21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uznał skargę za nieuzasadnioną. W uzasadnieniu wyroku wskazał, że kwestia przedstawiona we wniosku o udzielenie interpretacji może zostać sprowadzona do pytania, czy wnioskodawczyni jest zobowiązana do zapłaty opłaty, w przypadku gdy jej dostawca nie uiścił lub uiścił nieprawidłowo obowiązującą go opłatę. Zdaniem WSA w Łodzi, prawodawca rozróżnił sytuację prawną wnioskodawczyni nie w zależności od tego, czy jej dostawca był zobowiązany do zapłaty opłaty w ogólności, lecz czy ją faktycznie uiścił. Sąd wyjaśnił, że art. 9<sup>2</sup> ust. 13 u.w.t.p.a. nie pozwala na uznanie, jakoby wystarczającą do zwolnienia zainteresowanego podmiotu z opłaty od napojów alkoholowych była okoliczność spoczywającego na jego dostawcy obowiązku jej uiszczenia. Według tego przepisu wnioskodawca nie ma obowiązku regulować opłaty jedynie wówczas, gdy została ona uiszczona przez dostawcę. Z tych względów, w ocenie Sądu pierwszej instancji, zaskarżona interpretacja indywidualna prezentująca tożsame stanowisko zasługuje na akceptację. Nie stoi temu na przeszkodzie jej lakoniczność, gdyż mimo to prezentuje w sposób wystarczający odpowiedź organu na zadane pytanie interpretacyjne.

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Łodzi do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosła skarżąca, która zaskarżyła ten wyrok w całości. Sformułowała również wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i uchylenie zaskarżonej interpretacji, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji. Wniosła także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Wyrokiem z 1.12.2023 r. o sygn. III FSK 249/22 Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok oraz interpretację indywidualną oraz zasądził koszty postępowania.

W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wprawdzie art. 9<sup>2</sup> ust. 13 u.w.t.p.a. stanowi wyjątek od zasady polegającej na obowiązku uiszczenia opłaty w przypadku dokonania określonych rodzajów dostaw napojów alkoholowych przez przedsiębiorcę dysponującego stosownym zezwoleniem wydanym na podstawie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, niemniej nie można podzielić poglądu, że niewywiązanie się z obowiązku uiszczenia opłaty w prawidłowej wysokości przez dostawcę zaopatrującego w napoje alkoholowe nabywcę, a więc podmiot znajdujący się niżej w łańcuchu dostaw, w sytuacji spoczywającego nań obowiązku uiszczenia takiej opłaty zgodnie z art. 9<sup>2</sup> ust. 12 u.w.t.p.a., prowadzi do przerwania na przedsiębiorcę-nabywcę obowiązku poniesienia tej opłaty (tudzież objęcia go solidarną odpowiedzialnością za jej uiszczenie), tym samym wyłączając zwolnienie nabywcy od obowiązku zapłaty opłaty przewidzianej w ust. 13 tego artykułu. Taka interpretacja art. 9<sup>2</sup> ust. 13 u.w.t.p.a. prowadzi do nałożenia na skarżącą jako nabywcę obowiązku, którego realizacja jest w praktyce niemożliwa.

Wykładnia ww. przepisów ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi przedstawiona przez organ interpretacyjny i zaaprobowana przez Sąd pierwszej instancji prowadzi do sytuacji, w której zobowiązanie skarżącej do zapłaty opłaty stanowi jej odpowiedzialność na zasadzie ryzyka, ponieważ sprowadza się do jej nałożenia niezależnie od okoliczności pozostających w sferze dyspozycji skarżącej, co do których skarżąca nie ma informacji ani narzędzi do ich weryfikacji (uiszczenia, nieuiszczenia lub uiszczenia opłaty tylko w części), co jest nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Prawidłowe regulowanie zobowiązań publicznoprawnych może następować jedynie na podstawie prawidłowo skonstruowanych regulacji z zakresu danin publicznych (art. 217 Konstytucji RP). Zasada wyłączności ustawowej w prawie podatkowym wynika już z art. 84 Konstytucji RP, jednak dopiero art. 217 Konstytucji RP określa te elementy konstrukcji podatku, które objęte są obowiązkiem uregulowania w ustawie. Ustawa podatkowa powinna być dostatecznie określona w sposób pozwalający podatnikowi na określenie na jej podstawie treści swojego obowiązku podatkowego. Wymóg ustawowej regulacji naruszają przepisy niejasne i nieprecyzyjne, które pozostawiają organom je stosującym nadmierną swobodę.

## **Przepisy**

### **Ustawa z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2277 ze zm.)**

**Art. 9<sup>2</sup> ust. 11.** Opłata za zezwolenie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 lub 2, oraz za zezwolenie na wyprzedaż, o którym mowa w art. 95 ust. 4, dla przedsiębiorcy zaopatrującego przedsiębiorcę posiadającego zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml wynosi dodatkowo 25 zł za każdy pełny litr 100% alkoholu w tych opakowaniach.

**Art. 9<sup>2</sup> ust. 12.** W przypadku gdy przedsiębiorca posiadający zezwolenie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 lub 2, albo zezwolenie na wyprzedaż, o którym mowa w art. 95 ust. 4, zaopatruje przedsiębiorcę posiadającego jednocześnie zezwolenie na obrót hurtowy i zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży, odprowadza opłatę od wszystkich napojów objętych opłatą, ustaloną na podstawie ust. 11, w które zaopatrzył tego przedsiębiorcę.

**Art. 9<sup>2</sup> ust. 13.** Przedsiębiorca dokonujący zaopatrzenia w napoje alkoholowe, od których zapłacono opłatę, o której mowa w ust. 12, nie jest obowiązany do zapłaty opłaty ustalonej na podstawie ust. 11.

### **Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)**

**Art. 369.** Zobowiązanie jest solidarne, jeżeli to wynika z ustawy lub z czynności prawnej.

### **Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)**

**Art. 2.** Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

**Art. 84.** Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

**Art. 217.** Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

### **Ustawa z 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)**

**Art. 2a.** Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

## **Bibliografia**

Bartosiewicz A., *Ustalenie zasad używania pojazdów samochodowych (regulamin) - impossibilium nulla obligatio est?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 2, s. 33-38

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Posiadanie przez podmiot z raję podatkowego pośrednio udziałów w polskiej spółce holdingowej. Sherlock Holmes i Św. Juda Tadeusz na tropie w 80 dni dookoła giełdowego świata*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 1, s. 6-17

Gliniecki B. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, LEX 2022, art. 387.

Karaszewski G. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, LEX 2023, art. 387

Olejniczak A. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część ogólna*, red. A. Kidyba, LEX 2014, art. 387

### **Wyroki powiązane**

Wyrok TK z 13.03.2007 r., K 8/07, OTK-A 2007, nr 3, poz. 26

Wyrok TK z 7.07.2011 r., U 8/08, OTK-A 2011/6, poz. 52

Wyrok NSA z 6.09.2007 r., II FSK 994/06

Wyrok NSA z 13.03.2013 r., II GSK 51/12

Wyrok NSA z 13.03.2020 r., II FSK 1092/18

### **Główne problemy**

1. Problematyka rozumienia pojęcia „konsument” w regulacji dotyczącej opłaty od środków spożywczych

- nieuprawnione zawężenie ww. pojęcia przy odpowiednim stosowaniu art. 21<sup>1</sup> k.c.

- uprawnione odwołanie się do ww. pojęcia w rozumieniu art. 76 Konstytucji RP)

2. Niemożność sprawdzenia co faktycznie nabywca czyni z nabytymi napojami w rozumieniu regulacji dotyczącej opłaty od środków spożywczych, przy skali dokonywanej sprzedaży, co może być identyfikowane z nakładaniem na podatnika niewykonalnego obowiązku, nieprzewidzianego przepisami prawa

3. Niewprowadzenie przez prawodawcę regulacji pozwalającej na przypisanie solidarnej odpowiedzialności za uiszczenie opłaty od obrotu napojami alkoholowymi, a także odpowiedzialności na zasadzie ryzyka

4. Brak faktycznej możliwości dokonania weryfikacji oraz pozyskania informacji o tym, czy dostawca odprowadził opłatę od obrotu napojami alkoholowymi

5. Interpretacja art. 9<sup>2</sup> ust. 13 u.w.t.p.a. prowadząca do nałożenia na stronę jako nabywcę obowiązku, którego realizacja jest w praktyce niemożliwa.

- przerzucenie na przedsiębiorcę-nabywcę obowiązku poniesienia opłaty od obrotu napojami alkoholowymi

- wyłączenie zwolnienia nabywcy od obowiązku zapłaty opłaty od obrotu napojami alkoholowymi

**2) Nakładanie na podatników niemożliwych do wykonania obowiązków w zakresie ustalenia statusu spółki holdingowej naruszając zasadę impossibilium nulla obligatio est jest sprzeczne z wykładnią celowościową i pro gospodarczą przepisów prawa podatkowego – doradca podatkowy Mirosław Michna KPMG Tax M.Michna Sp. k.**

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 4 kwietnia 2023 r. III SA/Wa 2245/22**

**Gdyby Organ w procesie wykładni uwzględnił nakaz interpretowania przepisu art. 24m pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. w taki sposób, że wynikający z niego obowiązek weryfikacji miejsca siedziby, zarządu, zarejestrowania, położenia pośrednich akcjonariuszy, tj. akcjonariuszy spółek giełdowych jest obowiązkiem niemożliwym do wykonania, stwierdziłby równocześnie, że Skarżąca legitymuje się statusem spółki holdingowej i będzie korzystać z przedmiotowego zwolnienia z opodatkowania dochodu z planowanej transakcji. (...) wprowadzone do ustawy ograniczenie podmiotowe i przyjęta przez organ formalistyczna wykładnia art. 24m u.p.d.o.p. nie uwzględnia realiów gospodarczych w jakich działają międzynarodowe grupy kapitałowe, w strukturach których funkcjonują spółki holdingowe. Skutkiem, czego z nieuzasadnionych, albowiem jak wskazuje się powyżej, z powodu bliżej nieokreślonych "potencjalnych zagrożeń" pozbawia się możliwości skorzystania z preferencji przez spółki holdingowe w strukturach wielopoziomowych, które w rzeczywistości gospodarczej są najczęstszej spotykaną formą organizacyjną struktur holdingowych**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...)

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

(...)

2) spółce holdingowej - oznacza to spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, prostą spółkę akcyjną albo spółkę akcyjną będącą podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, spełniającą łącznie następujące warunki:

(...)

e) udziałów (akcji) w tej spółce nie posiada, pośrednio lub bezpośrednio, udziałowiec (akcjonariusz) mający siedzibę lub zarząd lub zarejestrowany lub położony na terytorium lub w kraju: - wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, - wskazanym w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, o którym mowa w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej, - z którym Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;

(...) Analiza przesłanek dotyczących uzyskania statusu polskiej spółki holdingowej wskazuje, że poprzez wymóg uzyskania informacji o statusie wszystkich rozproszonych udziałowców (akcjonariuszy), w tym podmiotów notowanych na giełdach i pośrednio także osób fizycznych nałożono na skarżący podmiot obowiązki niemożliwe do wykonania. Nie można zatem interpretować przepisów w taki sposób, aby ich efektem było nałożenie na beneficjenta obowiązków niemożliwych do zrealizowania. Podnieść należy, że Spółka zasadnie w tym przedmiocie odwołała się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawionego w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. II GSK 51/12, nie można dokonywać wykładni prawa, której rezultat prowadziłyby do nałożenia na podmiot obowiązków



niemożliwych do wykonania. Nie można zatem interpretować przepisów w taki sposób, aby ich efektem było nałożenie na beneficjenta obowiązków niemożliwych do zrealizowania. Takie działanie prowadzi wprost do naruszenia wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady zaufania do państwa i prawa. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07 wskazano m.in., że "należy zaznaczyć, że ustawodawca nie może nakładać na adresatów prawa obowiązków niemożliwych do wykonania". Inaczej rzecz ujmując, prawo nie może, zgodnie z zasadą *impossibilia nulla obligatio*, nakładać na obywateli obowiązków niemożliwych do spełnienia. Trybunał Konstytucyjny w swym orzecznictwie przyjął, że nie ogranicza on zakresu oddziaływania zasady ochrony zaufania wyłącznie do procesu stanowienia prawa, gdyż wyraźnie akcentuje potrzebę ochrony zaufania obywateli również w procesie stosowania prawa. TK ustalił, że ochronie konstytucyjnej podlega nie tylko zaufanie obywateli " (...) do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji przyjmowanej w praktyce stosowania prawa przez organy państwa" (por. E. Morawska, Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Dom Organizatora, Toruń 2003, s. 349, także wyroki TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt U 11/97, OTK ZU Nr 5-6 (14-15)/1997, s. 475 oraz z dnia 9 października 2001 r., sygn. akt SK 8/00, OTK ZU Nr 7 (45)/2001, s. 1035). Nie mogą zatem ani organy administracji, ani też sądy dokonywać wykładni przepisów prawa, która prowadziłaby do nałożenia obowiązków niemożliwych do wykonania.

13. Podnieść należy, że oczekiwanie przez organy podatkowe na przedstawienie przez podmiot starający się o przymiot polskiej spółki holdingowej, a także w konsekwencji o prawo do zastosowania zwolnienia, w sytuacji istnienia inwestorów giełdowych, których liczba i poziom inwestycji kapitałowych zmienia się w sposób dynamiczny uznać należy za wymóg o charakterze nieproporcjonalnym do celu wprowadzonej instytucji.

14. Na podkreślenie nadto zasługuje to, że nie sposób także uznać, że podmiot taki nie spełnia wszystkich przesłanek określonych w przepisach prawa. Można także założyć, że może istnieć potencjalna sytuacja, w której mimo braku informacji ze strony akcjonariuszy rozproszonych spełniają oni warunki ustawowe tj. nie posiadają siedziby lub zarządu lub rejestracji w tzw. raju podatkowym. Zdaniem Sądu wymóg określony w art. 24m pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. w zakresie wykazania przez wszystkich udziałowców (akcjonariuszy) na wszystkich pośrednich poziomach struktury holdingowej jest nieproporcjonalny i sprzeczny z wykładnią celowościową wprowadzonych do u.p.d.o.p. przepisów dotyczących polskiej spółki holdingowej.

15. Wprowadzenie tak rygorystycznego, formalistycznego warunku wobec podmiotów, których część udziałowców (akcjonariuszy) jest notowanych na giełdach papierów wartościowych stanowi swojego rodzaju pułapkę dla podatników tego rodzaju i jest sprzeczne z wykładnią dynamiczną i pro gospodarczą przepisów prawa podatkowego.

16. Podnieść należy, że taka wykładnia stanowi jedną z dyrektyw wykładni, która dopuszcza rekonstruowanie norm prawa podatkowego przy dostosowaniu ich do bieżących warunków prowadzenia działalności gospodarczej i zasad ekonomiki życia społecznego zob. B. Brzeziński, H. Filipczyk. "Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego (cz.1)". "Prawo i Podatki" 2010, nr 7, s. 1-3. Warto wskazać przy tym na wyrażony w literaturze podgląd, że wykładnia gospodarcza rozumiana jako doktryna, która ma służyć zwalczaniu unikania opodatkowania (tzn. koncepcja wykładni "antyabuzywnej) traci rację bytu właśnie z uwagi na wprowadzenie do polskiego porządku prawnego z dniem 15 lipca 2016 r. klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Wydaje się, że skoro organy podatkowe mają nowe narzędzie do walki z optymalizacją podatkową, stosowanie w tym celu wykładni gospodarczej (antyabuzywnej) jest już zbędne, nawet jeżeli przyjmiemy, że uprzednio było ono dopuszczalne w świetle prawa - zob. N. Kociak. "Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych". PP 2018/4/42-47, dostępne na platformie LEX.

17. W ocenie Sądu zasadne jest stanowisko zgodne z wykładnią celowościową art. 24m pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. pomijające wykładnię literalną tego przepisu, że uwzględniając przedstawioną we wniosku strukturę właścicielską, analizowanie pośredniego posiadania udziałów w Spółce (w świetle lit. e ww. definicji spółki holdingowej), powinno się kończyć na poziomie spółki giełdowej, tj. bez uwzględnienia "dalszej struktury właścicielskiej akcjonariatu".

(...) Co podkreślały Sady, zmiana definicji przedmiotu opodatkowania, w przypadku braku ustawowo określonego obowiązku, nie może oznaczać dla podatnika konieczności daleko idących, a co najistotniejsze - niemożliwych - modyfikacji istniejących zapisów w księgach podatkowych - vide wyroki NSA z 4 listopada 2020 r., sygn. akt II FSK 1088/18, z 17 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 2561/19, z 26 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 199/19; z 15 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 352/18; z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 353/18; z 31 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 426/18; z 4 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 2584/19; z 12 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 796/18; z 6 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 1259/18.

19. Przegląd powyżej przywołanego orzecznictwa wskazuje, że zasada nulla impossibilium obligatio est była wielokrotnie stosowana przy wykładni przepisów prawa podatkowego. Wyniki takiej wykładni prowadzą zazwyczaj do pominięcia linearnego brzmienia przepisu, ilekroć nakłada on na podatnika obowiązki niemożliwe do zrealizowania.

20. Wobec powyższego Sąd uznał, że wykładnia art. 24m pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. przedstawiona w zaskarżonej interpretacji przez organ interpretacyjny w sposób niewłaściwy pomija wnioski wynikające z wykładni celowościowej, funkcjonalnej oraz gospodarczej, tym samym jest nieprawidłowa.

21. Sąd zgodził się ze Skarżącą, że mimo wskazania obiektywnych przyczyn uniemożliwiających pozyskanie informacji, o których mowa w art. 24m pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. w odniesieniu do ww. pośrednich udziałowców Skarżącej w strukturze holdingowej, Organ w istocie pominął przedstawione przez Skarżącą uzasadnienie swojego stanowiska i nie odniósł się do niego, uznając, poprzez dopowiedzenie faktów, których Skarżąca nie wskazała w opisie stanu faktycznego, że wobec braku wskazania wprost, czy Skarżąca posiada pośrednich udziałowców w Rajach podatkowych, należy uznać, że jest to okoliczność przesądzająca, że Skarżąca nie spełnia przedmiotowego warunku i w konsekwencji nie legitymuje się statusem spółki holdingowej. W ocenie Sądu przyjęte przez organ rozumowanie było nieuprawione. Gdyby Organ w procesie wykładni uwzględnił nakaz interpretowania przepisu art. 24m pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. w taki sposób, że wynikający z niego obowiązek weryfikacji miejsca siedziby, zarządu, zarejestrowania, położenia pośrednich akcjonariuszy, tj. akcjonariuszy spółek giełdowych jest obowiązkiem niemożliwym do wykonania, stwierdziłby równocześnie, że Skarżąca legitymuje się statusem spółki holdingowej i będzie korzystać z przedmiotowego zwolnienia z opodatkowania dochodu z planowanej transakcji. Analiza przedmiotu sporu pozwala na uznanie przez Sąd poglądu, że wprowadzone do ustawy ograniczenie podmiotowe i przyjęta przez organ formalistyczna wykładnia art. 24m u.p.d.o.p. nie uwzględnia realiów gospodarczych w jakich działają międzynarodowe grupy kapitałowe, w strukturach których funkcjonują spółki holdingowe. Skutkiem, czego z nieuzasadnionych, albowiem jak wskazuje się powyżej, z powodu bliżej nieokreślonych "potencjalnych zagrożeń" pozbawia się możliwości skorzystania z preferencji przez spółki holdingowe w strukturach wielopoziomowych, które w rzeczywistości gospodarczej są najczęstszej spotykaną formą organizacyjną struktur holdingowych.

## **Wyroki powiązane**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07  
wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 marca 2023 r. I SA/Po 834/22

## Przepisy

**Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.) – stan na 1 stycznia 2022r..**

### Art. 24m

Ilekróć w niniejszym rozdziale jest mowa o (...)

- 2) spółce holdingowej - oznacza to spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółkę akcyjną będącą podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, spełniającą łącznie następujące warunki:
  - a) posiada, nieprzerwanie przez okres co najmniej 1 roku, bezpośrednio na podstawie tytułu własności co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej,
  - b) nie jest spółką tworzącą podatkową grupę kapitałową,
  - c) nie korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4,
  - d) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przy czym przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio,
  - e) udziałów (akcji) w tej spółce nie posiada, pośrednio lub bezpośrednio, udziałowiec (akcjonariusz) mający siedzibę lub zarząd lub zarejestrowany lub położony na terytorium lub w kraju:
    - wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2,
    - wskazanym w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, o którym mowa w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej,
    - z którym Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;

### Główne problemy

1. Zakres weryfikacji przesłanek podmiotowych statusu spółki holdingowej w reżimie opodatkowania Polskiej Spółki Holdingowej
2. Zastosowanie zasady impossibilium nulla obliigatio est, jako element konstytucyjnej zasady ochrony zaufania do państwa i prawa

### 3) Odsetki „szwedzkie” a rozbieżność autentycznych tekstów UPO; skuteczność sprostowania ex tunc, Filip Światała, doradca podatkowy

#### Wyrok NSA z 18 kwietnia 2023 r., II FSK 400/21

pkt. 6.6.

Jeśli państwo popełnia błąd przy publikacji tekstu umowy, to nie może domagać się od adresata przepisu wykonania obowiązku dalej idącego niż zastosowanie się do przepisu opublikowanego w języku urzędowym, skoro samo nie zachowało należytej staranności przy formułowaniu autentycznego, polskiego tekstu umowy.

Do czasu sprostowania tekstu polskiego UPO zarówno płatnik, jak i organy powinny posługiwać się tekstem zamieszczonym w dzienniku promulgacyjnym w języku urzędowym, obowiązującym na terenie RP zgodnie z art. 27 Konstytucji RP.

Zauważyć także należy, odwołując się po raz kolejny do art. 2 Konstytucji RP, że obwieszczenie o sprostowaniu błędu w UPO nie może wywierać skutku wstecznego. Sprostowany tekst umowy w wersji polskiej obowiązywać może od daty opublikowania obwieszczenia.

#### Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

2.1. (...) Naczelnik ustalił, że skarżąca dokonała w 2012 r. wypłaty należności z tytułu **odsetek** na rzecz A. G. z siedzibą w **Szwecji** (...) W informacji IFT-2R skarżąca wykazała kwotę dochodu zwolnionego z opodatkowania z tytułu odsetek w wysokości 20.181.293,00 zł. (...).

**Naczelnik (...) wyjaśnił, że art. 11 ust. 1 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (UPO) zwalnia skarżącą jako płatnika z obowiązku pobrania podatku u źródła jedynie w przypadku, gdy odsetki są wypłacane rzeczywistemu ich odbiorcy.** Tymczasem w ocenie tego organu A. G. (spółka szwedzka) (...) przekazywała odsetki emitentom obligacji, które następnie trafiały do nabywców obligacji. (...)

2.3. **W ocenie Naczelnika** (...) Omawiana spółka nie mogła dysponować tymi odsetkami bez żadnych ograniczeń. (...) Wyjaśnił przy tym, że **szwedzka wersja art. 11 ust. 1 UPO brzmi inaczej niż wersja polska.** Rozbieżność polega na tym, że **poliska wersja językowa nie posługiwała się określeniem uprawnionego odbiorcy**, podczas gdy **szwedzka wersja językowa używała takiego określenia.** W tym kontekście organ zaznaczył, że w przypadku rozbieżności przy interpretacji, rozstrzygający jest tekst angielski (art. 30 UPO). Angielska wersja językowa zawiera klauzulę uprawnionego odbiorcy i tak należy odczytywać zgodny zamiar umawiających się państw.

4. **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu** uznał skargę spółki za **bezzasadną.** (...) W ocenie sądu (...) **rozstrzygające jest angielskie brzmienie** wskazanej umowy. (...)

6. **Naczelny Sąd Administracyjny** uznał, że skarga kasacyjna **ma usprawiedliwione** podstawy. (...)

6.5. **Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy rozważać w dwóch płaszczyznach – jako akt prawa międzynarodowego i akt prawa wewnętrznego.** W tym pierwszym zakresie dokonują one podziału jurysdykcji podatkowej pomiędzy państwa – strony umowy. Umowy te zazwyczaj regulują także procedury wzajemnego porozumiewania się w celu m.in. usuwania trudności lub wątpliwości, które mogą powstać przy interpretacji lub stosowaniu Konwencji. (...) **Taką procedurę, ale dotyczącą organów państw stron konwencji przewiduje także w art. 27 UPO.** W UPO stwierdzono również, że sporządzono ją w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r., w dwóch egzemplarzach, każdy w językach polskim, szwedzkim i angielskim. W przypadku rozbieżności przy interpretacji rozstrzygający jest tekst angielski. (...)

**W świetle prawa polskiego,** stosownie do powołanej wyżej ustawy o umowach międzynarodowych błędy w umowie międzynarodowej polegające na niezgodności między

wersjami językowymi, w których umowę sporządzono, **błędy w tłumaczeniu umowy międzynarodowej na język polski polegające na niezgodności tłumaczenia z umową międzynarodową w języku obcym, w którym umowę sporządzono**, oraz błędy w oświadczeniu rządowym dotyczącym tej umowy **prostuje, w formie obwieszczenia, minister, który występował z wnioskiem o ogłoszenie tej umowy w dzienniku urzędowym** (art.18b tej ustawy). Z tego trybu skorzystano przy prostowaniu błędu w art.11 ust.1 UPO, stwierdzając niezgodność tekstu polskiego z tekstem szwedzkim i angielskim tej konwencji.

**Powołane przepisy, regulujące kwestie wiążącego tekstu umowy i korygowania w nich błędów dotyczą jednak umów międzynarodowych na płaszczyźnie prawa międzynarodowego** oraz obowiązków i praw stron tych umów. W tym zakresie wywody sądu meriti są poprawne. Wówczas bowiem badać należy zgodny zamiar stron – państw przy jej zawieraniu, uwzględniając zastrzeżenie co do autentyczności tekstów umowy sporządzanych w kilku językach i wybór tekstu autentycznego, który miał być decydujący przy rozbieżnościach interpretacyjnych umowy, w tym rozbieżnościach powstałych między państwami – stronami umowy co do rozdziału ich jurysdykcji. **Niewątpliwie taki obowiązek usuwania rozbieżności spoczywa na państwie polskim choćby z mocy art. 9 Konstytucji.** Nie można jednak za naruszenie tego przepisu uznać rezygnacji państwa - strony z przyznanego jej tą umową uprawnienia (w tym wypadku opodatkowania w państwie źródła odsetek wypłacanych nierezydentowi, który nie jest rzeczywistym beneficjentem), nie narusza to bowiem przyjętego w umowie podziału jurysdykcji podatkowej.

6.6. **Sąd meriti** ograniczył się wyłącznie do badania tekstu konwencji i różnic w jej tekstach autentycznych na płaszczyźnie prawa międzynarodowego. **Pominał** natomiast **znaczenie tych różnic na płaszczyźnie prawa wewnętrznego.** Nie rozważył, jakie znaczenie mają różnice tekstów autentycznych konwencji na drugiej płaszczyźnie – prawa wewnętrznego.

(...) Podkreślić należy, że w świetle zasady określoności prawa, dyrektyw prawidłowej legislacji i zasady ochrony zaufania do państwa i tworzonego przez nie prawa, wywodzonych z art. 2 Konstytucji (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 października 2009 r., Kp 3/09, opubl. w OTK-A z 2009 nr 9 poz.138), na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy. Na oba wymiary określoności prawa składają się takie kryteria, jak: **precyzyjność** regulacji prawnej, **jasność** przepisu oraz jego legislacyjna **poprawność**. Kryteria te tworzą tzw. **test określoności prawa**, który każdorazowo powinien być odnoszony do badanej regulacji. (...) **Wymóg jasności** oznacza nakaz tworzenia przepisów **zrozumiałych dla ich adresatów**, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. **Państwo nie może zatem nakładać na obywatela**, nawet przy publikacji wszystkich autentycznych tekstów umowy międzynarodowej w Dzienniku Ustaw, **obowiązku porównywania tych tekstów, poszukiwania w nich ewentualnych rozbieżności, a nawet dalej – rozwiązywania wywołanego tymi rozbieżnościami problemu w celu określenia obowiązku**, jaki z tych przepisów wynikać ma dla adresata tego obowiązku, dodatkowo w sytuacji, gdy adresat tego przepisu nie został wyposażony w prawne możliwości usunięcia tej rozbieżności. **Jeśli państwo popełnia błąd przy publikacji tekstu umowy, to nie może domagać się od adresata przepisu wykonania obowiązku dalej idącego niż zastosowanie się do przepisu opublikowanego w języku urzędowym, skoro samo nie zachowało należytej staranności przy formułowaniu autentycznego, polskiego tekstu umowy.** Do czasu sprostowania tekstu polskiego UPO zarówno płatnik, jak i organy powinny posługiwać się tekstem zamieszczonym w dzienniku promulgacyjnym w języku urzędowym, obowiązującym na terenie Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z art. 27 Konstytucji RP (por. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 7 października 2009 r., III SA/Wa 101/09, Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 listopada 2001 r., I SA/Ka 1843/00, Naczelnego Sądu

Administracyjnego z 21 kwietnia 2008 r., I GSK 966/07 oraz z 27 września 2011 r., I GSK 482/10).

Nie można w tej sprawie nie zauważyć, że **państwu polskiemu nadanie prawidłowego brzmienia autentycznemu polskiemu tekstowi umowy zajęło kilka lat** – umowę opublikowano w Dzienniku Ustaw w 2006 r., a obwieszczenie o sprostowaniu błędów wydano w listopadzie 2017 r. I to mimo tego, że już w wyroku z 2 lutego 2012 r. w sprawie II FSK 1398/10 Naczelny Sąd Administracyjny zauważył tę rozbieżność. Sąd w niniejszym składzie zgadza się z tym ostatnim orzeczeniem co do skutków rozbieżności na płaszczyźnie prawa międzynarodowego. Co do płaszczyzny prawa wewnętrznego, to wskazany wyżej wyrok dotyczył interpretacji przepisów prawa podatkowego, a zatem dawał możliwość płatnikowi zachowania się zgodnego z prawidłowym tekstem konwencji przed wszczęciem postępowania w sprawie odpowiedzialności płatnika. Ponadto wykładni przepisu i porównania tekstów umowy dokonywał w tym przypadku sąd.

Nie można także pominąć i tego, że postępowanie w tej sprawie wszczęte zostało dopiero po obwieszczeniu Ministra Spraw Zagranicznych o sprostowaniu tekstu polskiego konwencji, mimo wypełnienia przez płatnika obowiązków informacyjnych odnoszących się do wypłaty należności spółce szwedzkiej w przewidzianym w ustawie terminie. Tym samym można powziąć wątpliwość, czy do daty obwieszczenia organy podatkowe były istotnie przekonane, że autentyczny tekst umowy w języku polskim różni się od pozostałych tekstów autentycznych.

Zauważyć także należy, odwołując się po raz kolejny do art. 2 Konstytucji RP, że **obwieszczenie o sprostowaniu błędu w UPO nie może wywierać skutku wstecznego**. Sprostowany tekst umowy w wersji polskiej obowiązywać może od daty opublikowania obwieszczenia, a zatem od momentu, kiedy państwo polskie jako strona UPO doprowadziło do zgodności wszystkich autentycznych tekstów umowy. Do tego czasu za wiążący dla jego adresatów należało uznać tekst umowy w języku polskim opublikowany pierwotnie.

### **Wyroki powiązane**

**Wyrok NSA z 30 stycznia 2024 r. II FSK 560/21 (dot. I SA/Kr 629/20):** oddała skargę kasacyjną (podatnika). W wyroku zaskarżonym WSA w Krakowie I SA/Kr 629/20 stwierdził: „nawet ograniczając się do wykładni językowej art. 11 ust. 1 konwencji uznać należy, iż prowadzi ona do powstania rozbieżności na etapie porównania jego polskiej i szwedzkiej wersji językowej. Z tej perspektywy tym bardziej za uzasadnione należy uznać odwołanie się organu do angielskiej wersji językowej konwencji”

**Wyrok NSA z 8 marca 2023 r. II FSK 2110/20:** „Brak jest podstaw do twierdzenia, że polski podmiot nie ma obowiązków płatnika od wypłacanych świadczeń od wyemitowanych papierów wartościowych, gdy nie można ustalić osoby podatnika wobec wypłacanych świadczeń.”

**Wyrok NSA z 17 sierpnia 2022 r. II FSK 3101/19:** „tekst umowy został zamieszczony w polskiej, szwedzkiej oraz angielskiej wersji językowej w trzech osobnych kolumnach. Opisany sposób publikacji trzech wersji językowych rozważanego aktu prawnego pozwalał na zidentyfikowanie rozbieżności pomiędzy polskim, szwedzki i angielskim brzmieniem umowy”

**Wyrok NSA z 9 października 2019 r. II GSK 795/17:** „obcojęzyczne dokumenty, bez ich urzędowego przetłumaczenia na język polski, nie mogą być uznane za dowód w sprawie”

**Wyrok NSA z 27 kwietnia 2018 r. II FSK 1370/16:** „nie powinno budzić wątpliwości, że (...) ze względu na rozbieżność pomiędzy treścią art. 11 ust. 1 w wersji polskiej i szwedzkiej, obowiązująca jest angielska wersja językowa umowy.”

**Wyrok NSA z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt I GSK 2271/15:** „Nie tylko rozstrzygnięcia organów administracji publicznej, ale również cały materiał dowodowy zgromadzony w sprawie musi być sporządzony w języku polskim, co obliuguje organy do posługiwania się urzędowymi tłumaczeniami obcojęzycznych dokumentów”.

**Wyrok NSA z 2017-07-26 II FSK 1866/15:** „Fakt, iż polska wersja językowa rzeczywiście nie posługuje się (...) określeniem uprawnionego odbiorcy, nie zwalnia jednak podmiotu dokonującego wykładni postanowień konwencji, od weryfikacji jej pozostałych wersji językowych, tj. szwedzkiej i angielskiej.”

**Wyrok NSA z 29 listopada 2012 r. I GSK 84/12:** „Podstawowym warunkiem umożliwiającym adresatom norm prawnych zrozumienie treści adresowanych do nich powinności jest wyrażenie norm w przepisach sformułowanych w języku, którego znajomości można oczekiwać od adresatów. Przepisy Konstytucji RP, a w szczególności art. 27 Konstytucji, nie dają podstaw do uznania, aby od obywateli polskich można było wymagać znajomości innych języków niż język polski.”

**Wyrok NSA z 2 lutego 2012 r. II FSK 1398/10:** „Zarówno bowiem angielska wersja umowy, rozstrzygająca w przypadku rozbieżności przy interpretacji, jak szwedzka, odnoszą się do odsetek należnych uprawnionemu odbiorcy. (...) należy się odwołać do wariantu anglojęzycznego.”. Tożsamo: **II FSK 1399/10.**

**Wyrok NSA z dnia 27 września 2011 r. (I GSK 834/10):** „Akty normatywne, które wyrażają normy prawne adresowane do obywateli polskich i polskich jednostek organizacyjnych, mogą być stosowane przez organy władzy publicznej RP tylko wówczas, gdy zostały sformułowane w języku polskim i ogłoszone w odpowiednim dzienniku urzędowym. Odnosi się to nie tylko do źródeł prawa wydanych przez krajowe organy władzy prawodawczej, lecz do wszelkich aktów normatywnych obowiązujących na terytorium RP - w tym do aktów tzw. pochodnego prawa wspólnotowego (unijnego).” Tożsamo w wyrokach NSA: **I GSK 937/10, I GSK 926/10, I GSK 944/10, I GSK 952/10**

**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 października 2009 r., Kp 3/09** „Jasność przepisu gwarantować ma jego komunikatywność względem adresatów. Innymi słowy, chodzi o zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego.” (test określoności prawa)

**Wyrok TSUE z 29 października 2009 r. C-140/08, RAKVERE LIHAKOMBINAAT:** „...w zakresie, w jakim niektóre przepisy nie zostały wdrożone na mocy prawa krajowego, państwo członkowskie nie może się na nie powoływać wobec jednostek przed oficjalną publikacją rozporządzenia w języku owego państwa członkowskiego.”

**Wyrok TSUE z 11 grudnia 2007 r. C-161/06, SKOMA-LUX:** „Pewność prawa wymaga bowiem, aby dane przepisy wspólnotowe umożliwiały zainteresowanym osobom dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które na nie nakładają, co jest zagwarantowane wyłącznie poprzez prawidłową publikację tych przepisów w języku urzędowym adresata.”

### **Przepisy wg stanu prawnego w 2012**

#### **Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483)**

**Art. 2** Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

**Art. 27** W Rzeczypospolitej Polskiej językiem urzędowym jest język polski. Przepis ten nie narusza praw mniejszości narodowych wynikających z ratyfikowanych umów międzynarodowych.

**Art. 89 ust. 1 pkt 5** Ratyfikacja przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej i jej wypowiedzenie wymaga uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie, jeżeli umowa dotyczy:

(...) (5) spraw uregulowanych w ustawie lub w których Konstytucja wymaga ustawy.

**Art. 91 ust. 1** Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.

**Art. 217** Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

#### **UPO PL-SE (Dz.U.2006.26.193)**

**Art. 11 ust 1**

## Artykuł 11

## Artikel 11

## Article 11

## Odsetki

## Ränta

## Interest

1. Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane tylko w tym drugim Państwie.

1. Ränta, som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten, beskattas endast i denna andra stat om personen i fråga har rätt till räntan.

(1) Interest arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

### Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych o sprostowaniu błędów (Dz.U. 2017.2177)

(...) w art. 11 (...) powinny być wyrazy "Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie, których rzeczywistym beneficjentem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim Państwie."

### Główne problemy

1. Czy sprostowanie umowy międzynarodowej, które wywołuje skutki podatkowe w sferze praw i obowiązków podatników działa *ex nunc* czy *ex tunc*?
2. Czy można nakładać obowiązki odbierające zwolnienie podatkowe Obwieszczeniem?

### [Komentarz]

Wyrok II FSK 400/21 prezentuje stanowisko ochrony prawnej wynikającej z prawa takiego jakie jest, a nie odbierania praw na podstawie prawa takiego, jakie być powinno.

Wyrok ten jest odosobniony, większość orzecznictwa podatkowego nakłada na podatnika znacznie dalej idące wymagania porównywania tekstów. W przypadku konwencji polsko-szwedzkiej należy zatem porównać teksty polski i szwedzki, następnie w razie rozbieżności zastosować tekst angielski. Nakładanie wymogów tego rodzaju – nawet na podmioty profesjonalne, i obracające wielkimi kwotami – jak się wydaje łamie zasady konstytucyjne wspomniane w wyroku art. 2, zasadę równości wobec prawa, czy art. 27 Konstytucji, który przewiduje jedynie jeden wyjątek od języka polskiego jako urzędowego, a mianowicie poszanowanie języków mniejszości etnicznych. Większość orzeczeń pomija ten aspekt konstytucyjny lub odwołuje się do art. 91 Konstytucji, z którego wynika, że umowa międzynarodowa stanowi część krajowego porządku prawnego. Nie oznacza to jednak chyba, że umowa międzynarodowa ma być stosowana przez adresatów norm w języku obcym. Art. 27 Konstytucji bywał już wykładany w tym duchu, że prawo powinno być interpretowane w języku urzędowym jakim jest u nas język polski, jednak wyroki te (powołane powyżej) zapadły na gruncie Wspólnotowego Kodeksu Celnego, co po części było konsekwencją powołanego wyżej dawniejszego orzecznictwa TSUE. W komentowanym wyroku NSA trafnie zwraca uwagę, że interpretacja tekstów obcojęzycznych, czy usuwanie niezgodności między wersjami językowymi to domena państw i prawa międzynarodowego publicznego, którego podmiotami są wszak państwa i niektóre organizacje międzynarodowe, a nie obywatele czy firmy. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, mają jednak także aspekt stosowania w codziennym życiu podatników. Ich postanowienia decydują – jak słusznie zauważył NSA w komentowanym wyroku – o podziale jurysdykcji podatkowej między państwami, ale także o opodatkowaniu lub zwolnieniu danego dochodu w konkretnym państwie. Z tego punktu widzenia NSA trafnie wskazuje, że nie ma znaczenia, czy polski tekst umowy jest prawidłowy i zgodny z intencją negocjatora. Zarówno z klauzulą BO jak i bez niej spełnia swe zadanie poprzez przyznanie całości tych praw Szwecji, czy to w szerszym zakresie (bez klauzuli BO) czy to w węższym (z klauzulą BO). W obu przypadkach to Szwecja ma prawo do opodatkowania odsetek. W mikro skali ma jednak znaczenie, czy prawo to jest obwarowane jakimiś ograniczeniami takimi jak klauzula BO. Tu znaczenie ma art. 27 Konstytucji i Obwieszczenie o sprostowaniu błędów.



Zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych: „W Dzienniku Ustaw ogłasza się ponadto inne akty prawne, jeżeli odrębne ustawy tak stanowią.”. Obwieszczenie o sprostowaniu błędów zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw, co jak się wydaje podkreśla jego rangę jako aktu dotyczącego tekstu umowy międzynarodowej. Oznacza to, że Obwieszczenie podlega art. 4 ust. 1 tej ustawy, że „Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.”. Obwieszczenie może być zatem stosowane dopiero po upływie tego *vacatio legis*. Tekst UPO ze Szwecją jest aktem normatywnym, a sprostowanie prowadzi do dodania do tekstu polskiego przesłanki „rzeczywistego beneficjenta”, która znacząco zawęża zakres podmiotowy zwolnienia wynikającego z art. 11 ust. 1 UPO ze Szwecją. Zgodnie z art. 217 Konstytucji kategoria ulg i zwolnień podatkowych należy do ścisłej materii ustawowej. Zakres zmian spowodowany Obwieszczeniem jest bardzo znaczący, dotyczy kluczowej kwestii określającej zakres zwolnienia z opodatkowania. Dodanie w trybie sprostowania warunku posiadania statusu rzeczywistego („uprawnionego”) właściciela wpływa na zwolnienie podatkowe, a przewidziany przez prawo polskie tryb sprostowań pomija zupełnie ewentualną zgodę Sejmiku.

Należy zaznaczyć, że art. 17 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, dotyczący prostowania błędów w aktach normatywnych, wyraźnie stanowi, że: „Sprostowanie nie może prowadzić do merytorycznej zmiany tekstu aktu prawnego.” A w komentowanej sprawie prowadzi, bo ogranicza zwolnienie podatkowe (objęte z resztą wymogami z art. 217 Konstytucji). Prostowanie w drodze Obwieszczenia warunku ograniczającego zwolnienie podatkowe wydaje się zatem prawnie wątpliwe. W takich sytuacjach zawsze dobrze zastanowić się, co by było gdyby Obwieszczenie sprostowało innego typu błąd, powiedzmy przyznający podatnikom korzyści. Na przykład, sprostowano by zawartą w polskim tekście umowy stawkę podatku 10% na wynikającą z tekstu obcojęzycznego i angielskiego (jako rozstrzygającego) stawkę 5%. Czy i w tej sytuacji organy podatkowe i sądy uznałyby, że takie obwieszczenie działa *ex tunc*?

Orzeczenie nie odnosi się do szeregu zagadnień podniesionych i nie podniesionych w sprawie, o których można by napisać monografię:

- przedawnienia zobowiązania płatnika (WSA w Poznaniu pominął uchwałę I FPS 3/18)
- winy podatnika w niepobraniu podatku (podatnik twierdził, że jest BO),
- wysokości niepobranego podatku (klauzula ubruttowania),
- marży spółki szwedzkiej (organ uznał marżę odsetkową za „other income” z art. 21),
- definicji BO, której nie było w prawie w 2012,
- Komentarza do MK OECD, który przewiduje słabsze wymogi BO dla pośredników finansowych,
- zupełności postępowania dowodowego w kontekście ustalenia rzeczywistego odbiorcy odsetek (byli nimi emitenci, których status nie został wyjaśniony mimo wniosku dowodowego), i kilku innych spraw, ale to jest już koniec dozwolonej objętości tekstu.

## **B) Podatki dochodowe – problemy różne**

### **1) Nieważność umowy kredytu a koszty uzyskania przychodów banku – doradca podatkowy Radosław Baraniewicz, PwC**

#### **Wyrok NSA z 6 grudnia 2023 r., II FSK 1442/23**

**Zwrot odsetek oraz innych opłat na rzecz klientów, stanowiących wydatki banku związane ze stwierdzeniem nieważności umowy kredytu hipotecznego indeksowanej do waluty innej niż polski złoty jak również denominowanej do waluty innej niż polski złoty, a także wynikające z tego korekty dodatnich różnic kursowych, nie mogą w świetle art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U.2022 r. poz. 2587 ze zm.), stanowić kosztu uzyskania przychodów."**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

„Sąd pierwszej instancji rozpoznając skargę stwierdził, że taki deklaratoryjny wyrok konstytuuje nowe zdarzenie prawnopodatkowe, które pierwotnie było źródłem przychodu, a w jego następstwie stało się kosztem uzyskania przychodów. Z takim stanowiskiem nie można się zgodzić. Przychód, który został w przeszłości zrealizowany i rozpoznany przez podatnika w rachunku podatkowym, nie może przekształcić się w koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., ani z uwagi na cywilnoprawne skutki wyroku sądu powszechnego, ani z uwagi na jego rozliczenie bilansowe dokonywane na podstawie przepisów rachunkowych. Możliwe jest jedynie w takiej sytuacji, co do zasady, skorygowanie przychodów podatnika, w sytuacji gdy taki pierwotnie opodatkowany przychód zgodnie z wyrokiem sądowym okazał się od początku nienależny, na co wskazał organ interpretacyjny. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrok Sądu pierwszej instancji jest dotknięty błędem logicznym. Nieważność umów kredytowych wywołuje skutki ex tunc, co oznacza, że umowa uznawana jest za niezawartą, a wzajemne świadczenia ulegają zwrotowi (art. 410 § 2 k.c.). Tym samym także podatkowo należy to ocenić jako nieuzyskanie przychodu. Należało w tym kontekście zwrócić uwagę na treść art. 12 ust. 3j u.p.d.o.p., który określa zasady korekty przychodów i zgodnie z przepisem przejściowym miał zastosowanie do przychodów uzyskanych przed dniem wejścia w życie ustawy, na co zwrócił uwagę organ interpretacyjny”.

(...)

„Naczelnny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska o możliwym zastosowaniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. dla zniwelowania skutków opodatkowania nieuzyskanego, choć wcześniej prawidłowo rozpoznanego w rachunku podatkowym przychodu”.

(...)

„Nie można także przyjąć, aby konieczność oddania należności na rzecz kredytobiorców, wcześniej przez nich wpłaconych na rzecz Banku oraz korekta różnic kursowych, przeistoczyła się w koszt poniesiony w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Oceniając bowiem możliwość zaliczenia takich "wydatków" do kosztów uzyskania przychodów należy ustalić, czy wydatki, o których mowa we wniosku o udzielenie interpretacji (zwrócone odsetki, opłaty czy dodatnie różnice kursowe) są związane z uzyskaniem przychodów bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. W analizowanym przypadku, jak już wskazano powyżej, nie można przyjąć, aby służyły one celowi wskazanemu w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Nie można uznać, iż wystarczającą przyczyną do zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów jest ogólnie sformułowana teza o możliwość uznania za źródło

przychodu stanu faktycznego powstałego na skutek wzajemnego zwrotu świadczeń w następstwie stwierdzenia nieważności umowy”.

(...)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji - wydając zakwestionowany wyrok - zignorował wnioski płynące z analizy konstrukcji ukształtowanych przepisami art. 15 ust. 1 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 1, ust. 3, ust. 3j, ust. 3l u.p.d.o.p. Jak trafnie podniesiono w skardze kasacyjnej, unieważnienie umów kredytowych na podstawie wyroków sądów powszechnych prowadzić może jedynie do korekty przychodów. Czynność prawna dotknięta (jak w niniejszej sprawie) wadami, jest nieważna z mocy prawa (ex lege) i to od chwili jej zawarcia (ex tunc), zaś sąd powszechny jedynie stwierdza ten fakt. Orzeczenie sądu ma charakter deklaratoryjny i nie tworzy (nie konstytuuje) nowego zdarzenia prawnego, a jedynie stwierdza, iż od samego początku - tj. od dnia zawarcia umowy - czynność prawna nie wywołuje skutków prawnych.

(...)

Uszło także uwadze Sądu pierwszej instancji, iż w praktyce obrotu gospodarczego będą pojawiać się wydatki związane z czynnościami niemogącymi być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (a w tym też moralnie naganne, czy stanowiące zachowania sprzeczne z prawem), które to czynności nie będą wpływać na źródło przychodów z uwagi na wyłączenie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p., jak również na koszty ich uzyskania, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p. W związku ze ścisłym powiązaniem źródła przychodu z kosztem jego uzyskania należy stwierdzić, że wydatek stanowiący koszt również musi wynikać z czynności, która jest prawnie skuteczna. Oznacza to, że wydatki wynikające z wykonania wyroku stwierdzającego nieważność umów kredytowych nie mogą być zaliczane w koszty bieżącego funkcjonowania podmiotu prowadzącego działalność bankową.

(...)

„Proponowane przez Bank i nieprawidłowo zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji stanowisko sprowadza się do uznania za koszt en bloc spornych zwrotów należności na rzecz kredytobiorców oraz korekty różnic kursowych na modelu wynikającym z prawa bilansowego i przepisów o rachunkowości, czyli bilansowego zmniejszenia aktywów w danym roku rozrachunkowym. W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że o uznaniu danego wydatku za koszt podatkowy decydują wyłącznie przepisy prawa podatkowego. Przepisy prawa bilansowego mają zatem znaczenie dla powstania czy wysokości zobowiązania podatkowego tylko w takim zakresie, jaki wynika jednoznacznie z przepisów ustaw podatkowych. Oznacza to, iż w ustawach podatkowych musi istnieć bezpośrednie odwołanie do konkretnych przepisów ustawy o rachunkowości, przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie lub Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, czy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, aby mogły one zostać uznane za kreujące prawa i obowiązki podatkowe”.

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 4 grudnia 2023 r., sygn. akt II FSK 334/22

wyrok NSA z 6 grudnia 2023 r., sygn. akt II FSK 1658/23

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U.2022 r. poz. 2587 ze zm.)**

**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. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

**Art. 12 ust. 4 pkt 1.** Do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych lub zwróconych pożyczek (kredytów), w tym również uregulowanych w naturze, z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów)

**Art. 12 ust. 4 pkt 2.** Do przychodów nie zalicza się kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów).

**Art. 12 ust. 3.** Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

**Art. 12 ust. 3a.** Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3g oraz 3j-3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

**Art. 12 ust. 3j.** Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

### **Główne problemy**

1. Czy rozwiązanie zaproponowane przez NSA jest zgodne z istotą podatku dochodowego?
2. Czy jeśli nie można skorygować przychodów (gdy rozliczenie przedawnione) i nie można skorygować kosztów (jak twierdzi NSA), to czy istnieje możliwość zmniejszenia wyniku podatkowego Banku?

## 2) Neutralność podatkowa połączeń i podziałów – nadal zasada czy już wyjątek? Adam Waclawczyk – Partner w dziale doradztwa podatkowego Deloitte

### Wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023, I SA/OI 118/23

W tym miejscu należy nadmienić, że choć ustawodawca unijny w art. 8 ust. 6 dyrektywy nr 133 wskazał na możliwość opodatkowania zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych to w ocenie sądu intencją jego wprowadzenia nie było utrudnianie podatnikom wielokrotnych restrukturyzacji, a zapewnienie, że państwo członkowskie mimo restrukturyzacji zachowa prawo do opodatkowania wzrostu wartości udziałów posiadanych przez udziałowców spółki przejmowanej, który miał miejsce do momentu połączenia. Jak wskazał bowiem TSUE w wyroku z 18 września 2019 r. w sprawie C-662/18: "(...) o ile art. 8 ust. 1 tej dyrektywy, poprzez ustanowienie, że czynność wymiany papierów wartościowych nie może jako taka skutkować opodatkowaniem zysku kapitałowego z tej czynności, zapewnia neutralność podatkową takiej czynności, o tyle celem tej neutralności podatkowej nie jest jednak wyłączenie takiego zysku kapitałowego z opodatkowania przez państwa członkowskie mające kompetencję podatkową w zakresie tego zysku, lecz jedynie zakazuje uznania tej czynności wymiany za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego (...)". Jak wskazał też M. Kozaczuk, D. Szubielska w artykule zat. "Skutki podatkowe łączenia się spółek" (Pr. i P. 2006/10/9-12): "Opodatkowanie dochodu wspólników (akcjonariuszy) spółki przejmowanej (łączących się spółek) następuje dopiero w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej. Wówczas przy określaniu dochodu należy ustalić tzw. koszt historyczny uzyskania przychodów związany z nabyciem udziałów (akcji) w spółce przejmowanej.". Należy również podkreślić, że dyrektywa nr 133, jak i jej polska implementacja powinny być interpretowane z uwzględnieniem jej celu, jakim jest wyeliminowanie ograniczeń, niekorzystnych warunków lub zniekształceń mających wpływ na łączenie, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów i wymiany udziałów (por. pkt 5 wstępu do dyrektywy).

### Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

I. Wyrok WSA w Gliwicach z 28 kwietnia 2023, I SA/GI 14/23

(...)

Uwzględnianie zasady pierwszeństwa norm prawa UE w stosunku do prawa krajowego jest obowiązkiem nie tylko sądów państw członkowskich, ale także organów administracji.

W literaturze przedmiotu podkreśla się bowiem, że zasada pierwszeństwa tworzy szereg obowiązków i nakładów na wszystkie organy państw członkowskich tzn. władzy ustawodawczej, wykonawczej sądowniczej (por. W. Postulski, Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy", pod redakcją Andrzeja Wróbla, s. 431).

Również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zauważono, że zastosowanie prawa wspólnotowego w sprawach podatkowych nie jest obowiązkiem tylko sądów administracyjnych, ale także organów podatkowych. Wynika to z faktu, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa wspólnotowego ( por. wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 4/08, LEX nr 497204).

(...)

W związku z tym, że proces wydawania indywidualnych interpretacji od stosowania prawa różni jedynie to, że w przypadku indywidualnych interpretacji wykładnia prawa odnosi się nie do zaistniałego stanu faktycznego a jedynie zaprezentowanego we wniosku o interpretację, to w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego organ udzielający interpretacji zobowiązany jest również do odmowy zastosowania normy krajowej w odniesieniu do hipotetycznego stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o interpretację, jeżeli prowadziłoby to do wydania indywidualnej interpretacji podatkowej niezgodnej z treścią normy dyrektywy. Za takim

stanowiskiem przemawia również to, że indywidualne interpretacje podatkowe podlegają kontroli sądowej, a nałożenie obowiązku stosowania prawa unijnego jedynie na sądy, przy równoczesnym braku takiego obowiązku w odniesieniu do organów administracyjnych, prowadziłoby do przyjmowania z góry podwójnego standardu stosowania prawa i powodowałoby stan niepewności. Dodatkowo stanowiłoby to odstępstwo od obowiązków nałożonych przez orzecznictwo ETS na organy administracyjne (ww. orzeczenie w sprawie Fratelli Constanzo), które w ocenie Składu orzekającego w niniejszej sprawie, nie znajduje prawnego uzasadnienia.

## II. Wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023, I SA/Ol 118/23

(...)

Odnosząc się do kolejnego z zarzutów skargi (naruszenia przepisów prawa materialnego), tj. art. 12 ust 4 pkt 12 ustawy o CIT to również i on w ocenie sądu był zasadny. Stanowił on także przyczynę częściowego uchylecia przez sąd zaskarżonej interpretacji (w zakresie szczegółowo wskazanym w sentencji wyroku).

Organ pominął bowiem odnosząc się do tego przepisu kwestię zgodności regulacji krajowych z prawem unijnym (choć skarżący we wniosku sprawę neutralności podatkowej porusza, m.in. przy stanowisku do pytania 1 i 4 - s. 12 i 22 wniosku, ale przede wszystkim do pytania 8 - s. 34, jak i w samej skardze - s. 15), przez co nie zrealizował obowiązku zawarcia w indywidualnej interpretacji pełnej oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy, a zatem działanie organu nie spełniało wymogów, o których mowa w art. 14c o.p.

(...)

Pominięcie przez organ interpretacyjny (odnosząc się do spornego art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT) kwestii jego zgodności jako regulacji krajowej z prawem unijnym było o tyle istotne, że wprowadzony od 1 stycznia 2022 r. przepis (w nowym brzmieniu) w istotny sposób ogranicza przedsiębiorców w restrukturyzacji prowadzonej przez nich działalności, wkraczając tym samym w sferę wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Ponadto restrukturyzacja jest neutralnym elementem prowadzenia tej działalności, umożliwiającym zarządzanie tą działalnością w sposób optymalny i efektywny. Przyjęte rozwiązanie ogranicza również w oczywisty sposób wykorzystanie tego elementu prowadzenia działalności gospodarczej z uwagi na konieczność jej opodatkowania (w przypadku drugiej i kolejnej restrukturyzacji). Należy również pamiętać, że skarżąca wystąpiła z zapytaniem właśnie o skutki podatkowe restrukturyzacji - przez łączenie. Wskazała również we wniosku na wspomnianą już dyrektywę nr 133 oraz wspomniała o neutralności podatkowej przyjętego przez nią rozwiązania. Mając na uwadze powyższe, obowiązkiem DKIS była ocena zgodności przepisów prawa krajowego z prawem unijnym. W ocenie sądu obowiązek taki istniałby nawet wówczas, gdyby strona we wniosku nie powoływała się na unijny porządek prawny.

W tym miejscu należy nadmienić, że choć ustawodawca unijny w art. 8 ust. 6 dyrektywy nr 133 wskazał na możliwość opodatkowania zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych **papierów wartościowych to w ocenie sądu intencją jego wprowadzenia nie było utrudnianie podatnikom wielokrotnych restrukturyzacji, a zapewnienie, że państwo członkowskie mimo restrukturyzacji zachowa prawo do opodatkowania wzrostu wartości udziałów posiadanych przez udziałowców spółki przejmowanej, który miał miejsce do momentu połączenia. (...)**

Jak podkreślano też w orzecznictwie, w płaszczyźnie stosowania prawa realizacja zasady legalizmu wiąże się m.in. z koniecznością przejścia przez władzę publiczną pełnej odpowiedzialności za dokonywaną wykładnię przepisów prawnych oraz ich zastosowanie w konkretnej sprawie (por. w wyroku NSA z dnia 14 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 1691/21). Wykładnia tych przepisów powinna być więc dokonywana w sposób wnikliwy i staranny. O tyle w tej sprawie jest to istotne, że w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej nową treść art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT nie wskazano, dlaczego ustawodawca zdecydował wyłączyć neutralność dla drugiej i kolejnej restrukturyzacji.

## Przepisy

### Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021, poz. 1800) – ustawa o CIT

**Art. 7b ust. 1.** Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:

(...)

m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

– przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w

następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,

– przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,

– przychody spółki dzielonej,

(...)

1a) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów;

**Art. 12 ust. 1** Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

(...)

8b) ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych wspólnikowi spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, przy czym przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

8ba) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych wspólnikowi spółki przejmowanej lub dzielonej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów, z zastrzeżeniem pkt 8b;

(...)

8c) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość przyjętą dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników;

8d) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

(...)

8f) ustalona, w części odpowiadającej udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą ponad cenę nabycia udziałów (akcji) tej spółki w podmiocie przejmowanym - w przypadku gdy spółka przejmująca posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej taki udział;

**Ust. 4.** Do przychodów nie zalicza się:

(...)

12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, o którym mowa w ust. 1 pkt 8ba, jeżeli:

a) udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów oraz

b) przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie jest wyższa niż wartość

udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału;

**Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U.UE.L.2009.310.34 z dnia 2009.11.25) – Dyrektywa 2009/133**

#### **Art. 8**

1. Przy okazji łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych, reprezentujących kapitał spółki przejmującej lub nabywającej, na rzecz akcjonariusza spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe, reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

2. Przy okazji podziału przez wydzielenie, przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej dla akcjonariusza spółki przekazującej, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

(...)

4. Ust. 1 i 3 mają zastosowanie tylko w przypadku, gdy akcjonariusz nie przypisuje otrzymanym papierom wartościowym wartości do celów podatkowych wyższej niż wartość wymienionych papierów wartościowych bezpośrednio przed łączeniem, podziałem lub wymianą udziałów.

5. Ust. 2 i 3 mają zastosowanie tylko w przypadku, gdy akcjonariusz, w stosunku do całości otrzymanych papierów wartościowych oraz tych, które posiada on w przekazującej spółce, nie przypisuje wartości do celów podatkowych wyższej niż wartość papierów wartościowych posiadanych w przekazującej spółce bezpośrednio przed podziałem przez wydzielenie.

6. Zastosowanie ust. 1, 2 i 3 nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób jak zyski powstające z przekazania papierów wartościowych istniejących przed nabyciem.

#### **Główne problemy**

1. Odniesienie się do zgodności regulacji krajowej z postanowieniami Dyrektywy w ramach wydawanej interpretacji podatkowej
2. Zasady opodatkowania reorganizacji wynikające z postanowień Dyrektywy 2009/133
3. Dokonanie kolejnych czynności reorganizacyjnych, a ich neutralność podatkowa w związku z wprowadzeniem regulacji w art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.
4. „Retroakcja” w działaniu art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.
5. Odwrócenie paradygmatu neutralności podatkowej czynności reorganizacyjnych i wynikające z tego wątpliwości interpretacyjne, na przykładzie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT.



## Sesja II

### A) WHT i dywidendy

- 1) Look-through approach w odniesieniu do zwolnienia z WHT na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (wyrok WSA w Warszawie z 14.09.2023, III SA/Wa 1513/23) – Michał Potyrała (PwC)
- 2) Efektywne opodatkowanie dywidend jako warunek zwolnienia z WHT (wyrok WSA w Lublinie z 5.4.2023, I SA/Lu 100/23) – dr Michał Bernat (Dentons)
- 3) Obowiązki płatnika podatku od dywidendy (wyroki NSA z 31.1.2023, II FSK 1588/20 i 6.10.2023, II FSK 1333/22) – Joanna Homańczyk (Crido)

### B) Ordynacja podatkowa

- 1) Skuteczność podatkowych wpłat gotówkowych w siedzibie gminy (wyrok NSA z 25.7.2023, III FSK 1339/22) – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr)
- 2) Nadużycie alkoholu a tajemnica skarbowa (wyrok NSA z 15.12.2023, III FSK 683/23) – dr hab. Agnieszka Olesińska prof. UMK
- 3) Czy Karta Praw Podatnika poprawi relacje między organami podatkowymi a podatnikami? – dyskusja, w której wezmą udział: Szef KAS Marcin Łoboda (wprowadzenie do dyskusji nad koncepcjami Karty Praw Podatnika), Prezes IF NSA sędzia Jan Rudowski, prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c., dr Jowita Pustuł, Michał Goj.

**20:30 – 23.00 Kolacja**

**Pałac Widokowy (ul. Majdany 1, Toruń)  
i niespodzianka turystyczna**

## A) WHT i dywidendy

### 1) Look-through approach w odniesieniu do zwolnienia z WHT na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. – Michał Potyrała (PwC)

#### **Wyrok WSA w Warszawie z 14.09.2023, III SA/Wa 1513/23**

**„Skoro zatem art. 22 ust.4 u.p.d.o.p. nie wymaga, aby to spółka, uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jako "rzeczywisty odbiorca" tej dywidendy", posiadała bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej tym samym w przedstawionym stanie we wniosku o wydanie interpretacji, wbrew stanowisku DKIS, spełnione są wszystkie przesłanki określone w art. 22 ust. 4 pozwalające na zastosowanie zwolnienia dywidendowego. Gdyby nawet pominąć powyższą argumentację Sąd w składzie niniejszym zgadza się ze Stroną skarżącą, iż wówczas zwolnienie przysługiwałoby w oparciu o tzw. koncepcję przejrzystości (transparentności).”**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W doktrynie funkcjonuje koncepcja zgodnie, z którą "Przepis przewidujący zwolnienie dywidend z CIT, czyli art. 22 ust. 4 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – dalej u.p.d.o.p. – określa warunki stosowania tego zwolnienia, nie wymieniając wśród nich warunku, by spółka otrzymująca dywidendę była jej rzeczywistym właścicielem (beneficial owner). Jednak inne przepisy zobowiązują płatnika podatku u źródła do zachowywania należytej staranności (art. 26 u.p.d.o.p.), a jeszcze inne przewidują, że zwolnienie dywidendy z podatku nie wchodzi w grę w przypadku nadużycia prawa podatkowego (art. 22c u.p.d.o.p.), a za takie można byłoby uznać np. sytuację, w której podmiot otrzymujący dywidendę jest stworzony sztucznie tylko po to, by przekazywać dywidendy podmiotowi funkcjonującemu w raju podatkowym" [K. Janczukowicz, Badanie statusu rzeczywistego właściciela w przypadku wypłaty dywidend, LEX/el. 2023. (...)].

W orzecznictwie poglądy są rozbieżne. W wyroku NSA z 8 lutego 2023 r., II FSK 1277/22 orzeczono, że: "Analiza treści art. 22 ust. 4–4d u.p.d.o.p. prowadzi do wniosku, że zwolnienie podatkowe ma miejsce, jeżeli spełnione zostaną łącznie wszystkie w nim wymienione przesłanki. Przepisy te nie zawierają warunku, aby odbiorca dywidendy był jej «rzeczywistym właścicielem». Wymagane jest jedynie, aby był co do zasady właścicielem udziałów (akcji) spółki zależnej. Jest to konsekwencja tego, że uprawnienie do otrzymania dywidendy zależy od posiadania własności udziałów. Zatem zasadne jest przyjęcie, że dla zwolnienia od opodatkowania wystarczające jest spełnienie warunków wymienionych w art. 22 ust. 4–6 u.p.d.o.p., bez konieczności spełnienia przesłanek wynikających z art. 28b ust. 4 pkt 5–6 u.p.d.o.p.". Podobne stanowisko przyjęto w wyrokach: WSA w Łodzi z dnia 4 października 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 505/22, NSA z 27 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 240/21, WSA we Wrocławiu z 11 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 977/19. Niniejsza linia orzecznicza, odwołująca się zresztą do literalnego brzmienia art. 22 ust. 4 ustawy o CIT wydaje się przeważająca. I to stanowisko Sąd orzekający w niniejszej sprawie przyjmuje jako własne.

Skoro zatem art. 22 ust.4 u.p.d.o.p. nie wymaga, aby to spółka, uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jako "rzeczywisty odbiorca" tej dywidendy", posiadała bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej tym samym w przedstawionym stanie we wniosku o wydanie interpretacji, wbrew stanowisku DKIS, spełnione są wszystkie przesłanki określone w art. 22 ust. 4 pozwalające na zastosowanie zwolnienia dywidendowego.

Gdyby nawet pominąć powyższą argumentację Sąd w składzie niniejszym zgadza się ze Stroną skarżącą, iż wówczas zwolnienie przysługiwałoby w oparciu o tzw. koncepcję przejrzystości (transparentności). Przywołać w tym zakresie można między innymi wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20, w którym zajęto stanowisko, że "preferencja podatkowa będzie dopuszczalna w sytuacji, w której co prawda wypłata dywidendy nie odbywa

się na rzecz jej rzeczywistego beneficjenta, jednakże stosowana jest zasada look-through approach. Koncepcja ta pozwala na zastosowanie preferencyjnego opodatkowania, bądź zwolnienia z opodatkowania, w sytuacji, gdy płatność dokonywana jest co prawda poprzez pośrednika - podmiot niebędący rzeczywistym beneficjentem, ale ów rzeczywisty beneficjent ma siedzibę na terytorium UE (EOG) i jest znany. Zauważyć należy, że zasada ta zdaje się nie być kwestionowana przez organ interpretacyjny (por. interpretacja DKIS z 14 czerwca 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.128.2022.2.AR, dostępna na stronie <http://sip.mf.gov.pl>)."

Nie mogą przy tym umknąć uwadze orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach C-116/16 i 117/16 (publ. Dz.U.UE.C.2019/139/7, zwanych dalej "wyrokami duńskimi").

Przypomnieć należy, że w wyrokach duńskich wskazano, iż mechanizmy dyrektywy 90/435 (obecnie 2011/96) zostały "wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których - bez ich zastosowania - wykonanie przez państwa członkowskie ich władztwa podatkowego mogłoby prowadzić do tego, że zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej byłyby podwójnie opodatkowane (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 39). Mechanizmy takie nie mogą natomiast mieć zastosowania, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza Unią, ponieważ w takim wypadku zwolnienie z podatku u źródła z tytułu rzeczonych dywidend w państwie członkowskim, z którego je wypłacono, mogłoby prowadzić do tego, że dywidendy te nie byłyby skutecznie opodatkowane w Unii." (pkt 113 wyroku). W pkt 5 sentencji wyroku stwierdzono, że w sytuacji, gdy przewidziany w dyrektywie "system zwolnienia z podatku u źródła z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim nie ma zastosowania ze względu na stwierdzenie istnienia oszustwa lub nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, nie można powołać się na zastosowanie swobód zagwarantowanych przez traktat FUE w celu zakwestionowania uregulowania pierwszego państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania tych dywidend."

Mając powyższe na uwadze stanowisko DKIS jest również nie do obrony, bowiem rzeczywistym odbiorcą dywidendy w niniejszej sprawie jest podmiot nie mający siedziby w tzw. raju podatkowym, a wykładnia przepisu przez Organ regulującego zwolnienie podmiotowe prowadzi do podwójnego opodatkowania dywidendy.

### **Wyroki powiązane**

wyroku WSA w Warszawie z 17 października 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1586/23

wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20

wyrok WSA w Łodzi z 18 czerwca 2015 r., I SA/Łd 551/15

wyrok NSA z 11 marca 2015 r., II FSK 215/13

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.)**

#### **Art. 22**

1. Podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu).

(...)

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 osiągnięcia;
- 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 osiągnięcia.

### **Główne problemy**

1. Podstawa prawna zastosowania koncepcji look-through approach?
2. Czy koncepcja look-through approach powinna mieć zastosowanie do płatności dywidendowych?
3. Czy spółka otrzymująca dywidendę musi być jej rzeczywistym właścicielem?

**2) Efektywne opodatkowanie w państwie siedziby dywidend otrzymanych przez spółkę holdingową jako warunek zwolnienia tych dywidend w Polsce z podatku u źródła – dr Michał Bernat, radca prawny, doradca podatkowy, managing counsel w Dentons**

**Wyrok WSA w Lublinie z 5 kwietnia 2023 r., I SA/Lu 100/23**

**„[A]rt. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. należy rozumieć w ten sposób, że niekorzystanie przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z dywidend ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania dotyczy zarówno zwolnienia podmiotowego z opodatkowania podatkiem dochodowym, jak również zwolnienia przedmiotowego - w zakresie dochodów z tytułu otrzymanych dywidend. (...) skoro [podatnik] w rzeczywistości nie podlega efektywnemu opodatkowaniu, wyklucza to przyznanie zwolnienia z uwagi na niespełnienie wymogu określonego w tej regulacji prawnej”.**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Analizując przedstawiony stan sprawy należy w pierwszej kolejności wskazać, że na poziomie europejskim podstawowym aktem prawnym, odnoszącym się do zwolnienia z podatku potrącanego u źródła dochodu wypłacanych przez spółki zależne spółkom dominującym jest Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mająca zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (...). Realizując ideę wspierania budowy unijnych transgranicznych przedsiębiorstw powiązanych (multi-national enterprises) dyrektywa zmierza w istocie do wyeliminowania podwójnego opodatkowania dystrybucji zysków tych podmiotów zarówno w aspekcie prawnym, jak i ekonomicznym. Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym zachodzi wówczas, gdy dywidenda wypłacana przez spółkę zależną jednego państwa do spółki dominującej w drugim państwie podlega zarówno podatkowi u źródła w pierwszym państwie, jak i podatkowi dochodowemu w drugim państwie. Dyrektywa eliminuje tego typu podwójne opodatkowanie poprzez zakaz stosowania podatku u źródła przez państwo, w którym siedzibę ma spółka wypłacająca dywidendę. Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym występuje wówczas, gdy zysk spółki zależnej, podlegający opodatkowaniu w państwie jej siedziby, po jego wypłacie w postaci dywidendy do spółki dominującej podlega opodatkowaniu w państwie siedziby tej spółki dominującej. W sensie prawnym są to dwa różne strumienie dochodów, jednak z ekonomicznego punktu widzenia dochodzi do dwukrotnego nałożenia podatku na te same środki, wypracowane przez powiązaną grupę przedsiębiorstw. Dyrektywa eliminuje to zjawisko poprzez nakazanie państwu siedziby spółki dominującej zastosowania jednego z dwóch rozwiązań - albo zwolnienie otrzymywanej przez spółkę dominującą dywidendy z podatku, albo też opodatkowanie jej, ale z możliwością odliczenia w odpowiedniej części podatku dochodowego zapłaconego przez spółkę zależną w kraju swojej siedziby.

Z uwagi na doniosłość problematyki prawnej w tym zakresie prawodawca unijny poprzedził poszczególne przepisy Dyrektywy preambułą. Należy zwrócić uwagę na motyw trzeciej preambuły, określający cel wydania dyrektywy. Jest nim zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych, wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. Tak wyraźne sformułowanie celu dyrektywy stanowi istotną wskazówkę interpretacyjną w zakresie wykładni poszczególnych jej przepisów. Jednak - co należy podkreślić z całą stanowczością - celem dyrektywy nie jest zupełne zwolnienie dywidend z opodatkowania, ale jedynie ich jednokrotne opodatkowanie, czyli inaczej wyeliminowanie podwójnego opodatkowania i pozostawienie "pojedynczego" opodatkowania. Co warte zaznaczenia, dyrektywa 2011/96 została znowelizowana w 2015 r. (...)

W preambule dyrektywy Rady (UE) 2015/21 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniającej dyrektywę 2011/96/UE podkreślono, że niezbędne jest zapewnienie, aby dyrektywa 2011/96/UE nie była nadużywana przez podatników objętych zakresem jej stosowania. W tym celu art. 1 ust. 2 otrzymał nowe brzmienie, zgodnie z którym Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym - zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności - takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste. Natomiast w art. 1 ust. 4 prawodawca unijny stwierdził, że dyrektywa nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom. Odesłanie do regulacji krajowych lub umów zawieranych przez państwa członkowskie powoduje, że państwa członkowskie mają większą swobodę kształtowania regulacji krajowych i zabezpieczeń stosowanych w umowach między poszczególnymi krajami. Oznacza to, iż do państwa członkowskiego należy precyzyjne określenie, w jakich warunkach korzyści wynikające z omawianej dyrektywy będą wyłączone. Muszą one być jednak oceniane z perspektywy dorobku orzeczniczego TSUE dotyczącego zwalczania nadużyć w europejskim prawie podatkowym i zasadą proporcjonalności.

Analizowany przepis art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. w swej istocie odpowiada treści art. 2 lit. a ppkt (iii) dyrektywy 2011/96, zgodnie z którym spółka państwa członkowskiego jest spółka, która 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.

Porównanie jednak dokładnej treści tych przepisów wskazuje, że o ile art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. wprowadza „zakaz” korzystania przez spółkę ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, czyli ma charakter negatywny, to zwrócić należy uwagę, że art. 2 lit. a ppkt (iii) dyrektywy 2011/96 wprowadza warunek pozytywny, czyli obowiązek podlegania jednemu z podatków (dochodowych), bez możliwości wyboru lub zwolnienia. Innymi słowy oba przepisy wprowadzają wymóg prawny, przy czym definiując ten wymóg definiują go niejako z dwóch stron.

Taka wykładnia przepisu - zdaniem Sądu - znajduje potwierdzenie również w celu i istocie dyrektywy, którym jest zakaz podwójnego opodatkowania dywidend. Należy bowiem raz jeszcze podkreślić, że od 2015 r. dyrektywa już w pierwszym artykule podkreśla, że nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom.

Tym samym dokonując wykładni art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. należy mieć na uwadze nie tylko jego literalne brzmienie, ale także uwzględniać cel, jakiemu ma służyć instytucja zwolnienia z poboru podatku u źródła w przypadku dywidend. Celem tym jest z jednej strony unikanie podwójnego opodatkowania, ale z drugiej strony zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na wyrok TSUE z dnia 8 marca 2017 r. C-448/15 (Belgische Staat przeciwko Wereldhave Belgium Comm. VA, Wereldhave International NV, Wereldhave NV, (...)). (...) TSUE stwierdził, że spółka, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej, pod warunkiem że wszystkie jej zyski są wypłacane na rzecz jej akcjonariuszy, nie spełnia przesłanki przewidzianej w art. 2 lit. c dyrektywy 90/435 i nie wchodzi zatem w zakres wyrażenia „spółka państwa członkowskiego” w rozumieniu rzeczowej dyrektywy.

Rozważania TSUE zawarte w powołanym wyroku mają - zdaniem Sądu - zastosowanie także w sprawie niniejszej. Wskazują one bowiem generalnie na sposób rozumienia istoty zwolnienia z poboru podatku u źródła w przypadku dywidend. Nie chodzi tu o jakiegokolwiek opodatkowanie spółki dominującej podatkiem dochodowym w kraju jej siedziby, ale o opodatkowanie podatkiem dochodowym (efektywnym) otrzymanej dywidendy. Innymi słowy chodzi o to, aby podatek został pobrany efektywnie - albo przez kraj siedziby spółki zależnej, albo przez kraj siedziby spółki dominującej. Dyrektywa wyklucza jedynie podwójne opodatkowanie dywidendy. Jeżeli państwo członkowskie siedziby spółki dominującej przewiduje preferencje podatkowe w postaci zwolnienia otrzymanej dywidendy z podatku dochodowego w określonych przypadkach - to niepobranie podatku przez kraj siedziby spółki zależnej powoduje, że wcale nie dochodzi do opodatkowania dywidendy, a takie przypadki w świetle celów dyrektywy należy wykluczyć.

Należy zwrócić uwagę, że TSUE podtrzymał swoją argumentację w tym zakresie także w wyroku z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawie C-115/16 (...). Problem prawny dotyczył wprawdzie opodatkowania odsetek, niemniej jednak uniwersalność stwierdzeń TSUE potwierdza tylko, że spełnienie przesłanki podlegania opodatkowaniu bez możliwości wyboru lub zwolnienia dotyczy w istocie efektywnego opodatkowania. (...)

W piśmiennictwie był dotychczas prezentowany pogląd (choć niejednolite), że wymóg podlegania opodatkowaniu ma tzw. charakter subiektywny, czyli że spółka z państwa członkowskiego będąca odbiorcą płatności odsetek, celem skorzystania ze zwolnienia w państwie źródła, powinna ogólnie podlegać opodatkowaniu danym podatkiem, co nie jest jednak równoznaczne z płaceniem jakiegokolwiek podatku od dochodu z tytułu otrzymanych odsetek. (...). Trybunał Sprawiedliwości przedstawił jednak odmienne stanowisko, przyjmując, że spółka - odbiorca płatności pasywnych - musi podlegać efektywnemu opodatkowaniu w państwie członkowskim swojej rezydencji podatkowej” (...)

W związku z tym art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. należy rozumieć w ten sposób, że niekorzystanie przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z dywidend ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania dotyczy zarówno zwolnienia podmiotowego z opodatkowania podatkiem dochodowym, jak również zwolnienia przedmiotowego - w zakresie dochodów z tytułu otrzymanych dywidend. Organ zatem zasadnie przyjął, że skoro [podatnik] w rzeczywistości nie podlega efektywnemu opodatkowaniu, wyklucza to przyznanie zwolnienia z uwagi na niespełnienie wymogu określonego w tej regulacji prawnej”.

### **Wyroki powiązane**

#### **Opodatkowanie odbiorcy płatności w państwie rezydencji jako warunek zwolnienia z podatku u źródła**

wyrok WSA w Lublinie z 21 września 2022 r., I SA/Lu 316/22

wyrok TSUE z 8 marca 2017 r. w sprawie Wereldhave Belgium and Others, C-448/15

#### **Rzeczywisty beneficjent płatności pasywnych niektóre wyroki niekorzystne dla podatników**

wyrok WSA w Lublinie z 28 września 2022 r., I SA/Lu 279/22

wyrok WSA w Lublinie z 21 września 2022 r., I SA/Lu 316/22

wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., II FSK 1588/20

wyrok NSA z 11 marca 2020 r., II FSK 1588/20

tzw. sprawy duńskie: wyroki TSUE z 26 lutego 2019 r. w sprawach C-116/16 oraz C-117/16 (dywidendy), jak również C-115/16, C-118/16, C-119/16 oraz C-299/16 (odsetki)

#### **niektóre wyroki korzystne dla podatników**

wyrok WSA w Warszawie z 8 grudnia 2021 r., III SA/Wa 1245/21

wyrok WSA w Łodzi z 9 listopada 2020 r., I SA/Łd 322/20

wyrok WSA we Wrocławiu z 11 marca 2020 r., I SA/Wr 977/19

wyrok NSA z 27 kwietnia 2021 r., II FSK 240/21

wyrok WSA w Warszawie z 25 kwietnia 2022 r., III SA/Wa 2668/21 oraz z dnia 25 kwietnia 2022 r., III SA/Wa 2679/21

wyrok TSUE z 7 września 2017 r. w sprawie Egiom and Enka, C-6/16

## **Przepisy**

**Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r., poz. 2805, ze zm.)**

### **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 osiągnięcia;
- 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 osiągnięcia.

### **Art. 22c**

1. Przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 4, art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

- 1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;
- 2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

2. Na potrzeby ust. 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 4, art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1, sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów.

### **Art. 26 ust. 1**

Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d i 2e, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy



weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem.

**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 (Dz. Urz. UE L 345 z 29 grudnia 2011 r., str. 8)**

**Art. 1 ust. 2**

Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste.

Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub część.

**Art. 1 ust. 4**

Niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom.

**Art. 2 lit. a)**

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.

**Art. 4 ust. 1**

1. W przypadku gdy spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej z jej spółką zależną, otrzymuje zyski podzielone, państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji:

a) powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków w zakresie, w jakim zyski te nie podlegają odliczeniu przez spółkę zależną, i opodatkowuje takie zyski w zakresie, w jakim podlegają one odliczeniu przez spółkę zależną; lub

b) opodatkowuje te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego części podatku dochodowego od osób prawnych odnoszącej się do tych zysków i zapłaconej przez spółkę zależną i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki

spełniają kryteria definicji określonych w art. 2 oraz spełniają wymogi przewidziane w art. 3, w granicach kwoty odpowiedniego należnego podatku.

#### **Art. 5**

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

#### **Główne problemy**

1. Jakie są cele i założenia unijnego systemu opodatkowania dywidend?
2. Czy w świetle tych celów i założeń, na gruncie przepisów dyrektywy unijnej oraz przepisów prawa polskiego, podlega zwolnieniu z podatku u źródła dywidenda wypłacana na rzecz odbiorcy podlegającego w państwie rezydencji zwolnieniu przedmiotowemu z opodatkowania w odniesieniu do (i) całości dochodu lub (ii) tej dywidendy?
3. Jeśli nie, czy w ogóle można stosować zwolnienie z podatku u źródła do dywidend wypłacanych odbiorcom posiadającym rezydencję w państwach stosujących w odniesieniu do dywidend zwolnienie partycypacyjne lub podobne mechanizmy skutkujące efektywnym brakiem zapłaty podatku od dywidend w państwie rezydencji?
4. Ponadto, czy w świetle tych celów i założeń, na gruncie przepisów dyrektywy unijnej oraz przepisów prawa polskiego, płatnik jest zobowiązany do weryfikacji, czy odbiorca dywidendy jest jej rzeczywistym właścicielem (beneficial owner)?
5. W jaki sposób należy weryfikować status rzeczywistego właściciela w przypadku odbiorców dywidend będących spółkami holdingowymi?

### 3) Obowiązki płatnika podatku od dywidendy – Joanna Homańczyk (Crido)

#### Wyrok NSA z 31.01.2023 r. II FSK 1588/20

**Przy czym zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę, nawet brak wyraźnego uregulowania w zakresie weryfikacji podmiotu będącego odbiorcą dywidendy nie zwalniałby płatnika od sprawdzenia, czy podatnik jest jej rzeczywistym beneficjentem. Nie do zaakceptowania byłaby teza, zgodnie z którą przed wprowadzeniem regulacji art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w 2019 r. płatnik przy stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła mógł działać bez zachowania należytej staranności. Bez znaczenia dla tej oceny pozostaje to, że ani w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., ani w dyrektywie nie zawarto *expressis verbis* tego wymogu, bo wypłata dywidendy bez poboru podatku u źródła byłaby traktowana jako nadużycie prawa.**

#### Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spór w niniejszej sprawie dotyczy niepobierania podatku u źródła przez płatnika, w szczególności wykładni art. 26 ust. 1 i 7a u.p.d.o.p. w zakresie obowiązków płatnika dokonującego wypłaty dywidendy na rzecz spółki posiadającej siedzibę na obszarze Unii Europejskiej (...). Jego istota sprowadza się do przesądzenia tego, czy w ramach dokonywanej przez płatnika weryfikacji warunków zwolnienia z podatku u źródła od wypłacanej dywidendy spółce mającej siedzibę w Unii Europejskiej (EOG) konieczne jest sprawdzenie przez płatnika statusu podatnika, tj. czy jest on rzeczywistym beneficjentem tej dywidendy. (...)

W pierwszej kolejności należy podnieść, że art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. odwołuje się do art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p., wskazując że warunkiem zastosowania przez płatnika preferencji przy poborze podatku u źródła jest to, aby po przeprowadzeniu weryfikacji płatnik nie posiadał wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek tam wymienionych. (...)

Płatnik dokonując weryfikacji warunków zastosowania preferencji podatkowej jest zobowiązany zachować należyłą staranność, o czym mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Skarżąca i Sąd pierwszej instancji argumentują jednak, że uzyskanie prawa do zwolnienia podatkowego nie jest uzależnione od spełnienia dodatkowych warunków wynikających z art. 28b ust. 4 pkt 5-6 u.p.d.o.p. Przesłanki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia określone zostały bowiem wyłącznie w art. 22 ust. 4 ustawy. Zatem, jeżeli podatnik dopełnił wymagań tam zawartych, to może skorzystać z preferencji podatkowej.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym sprawę tego poglądu nie podziela. Należy bowiem mieć na uwadze, że omawiane przepisy realizują cel dyrektywy Rady 2011/96/UE (...). Jest nim zwolnienie dywidendy i innych form podziału zysku, wypłacanych przez spółki zależne na rzecz ich spółek dominujących, od podatków potrącanych u źródła dochodu oraz eliminacja podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. (...)

Za niezgodną z jej celem z pewnością należy uznać sytuację, w której nie jest opodatkowana wypłata dywidendy spółce z kraju UE (EOG), która nie będąc jej rzeczywistym właścicielem pośredniczy jedynie w jej przekazaniu do kolejnej spółki mającej siedzibę przykładowo w kraju

zaliczonym do tzw. rajów podatkowych. Wówczas zamiast eliminacji podwójnego opodatkowania mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. podwójnego nieopodatkowania (...).

Przypomnieć należy, że w wyrokach duńskich wskazano, iż mechanizmy dyrektywy 90/435 (obecnie 2011/96) zostały „wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których - bez ich zastosowania - wykonanie przez państwa członkowskie ich władztwa podatkowego mogłoby prowadzić do tego, że zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej byłyby podwójnie opodatkowane (...). Mechanizmy takie nie mogą natomiast mieć zastosowania, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza Unią, ponieważ w takim wypadku zwolnienie z podatku u źródła z tytułu rzeczonych dywidend w państwie członkowskim, z którego je wypłacono, mogłoby prowadzić do tego, że dywidendy te nie byłyby skutecznie opodatkowane w Unii”. (...). W pkt 5 sentencji wyroku stwierdzono, że w sytuacji, gdy przewidziany w dyrektywie „system zwolnienia z podatku u źródła z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim nie ma zastosowania ze względu na stwierdzenie istnienia oszustwa lub nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, nie można powołać się na zastosowanie swobód zagwarantowanych przez traktat FUE w celu zakwestionowania uregulowania pierwszego państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania tych dywidend”.

TSUE zwrócił uwagę, że „państwo członkowskie musi odmówić możliwości skorzystania z przepisów prawa Unii, jeżeli przepisy te są powoływane nie po to, aby realizować ich cele, lecz aby uzyskać korzyści z prawa Unii, podczas gdy przesłanki uzyskania tej korzyści są spełnione jedynie formalnie”. (...)

Z wyroków duńskich jednoznacznie wynika, że mechanizmy stworzone w dyrektywie nie mogą być stosowne niezgodnie z jej celem. Z pewnością nie mogą one być stosowane w sytuacji, gdy odbiorcą dywidendy nie będzie jej rzeczywisty beneficjent. Za zgodne z przepisami dyrektywy należy zatem uznać przepisy krajowe, które przy poborze podatku u źródła uzależniają stosowanie preferencji podatkowej od zachowania należytej staranności przez płatnika poprzez przeprowadzenie weryfikacji tego, czy odbiorcą dywidendy jest jej rzeczywisty beneficjent. Przy czym zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę, nawet brak wyraźnego uregulowania w zakresie weryfikacji podmiotu będącego odbiorcą dywidendy nie zwalniałby płatnika od sprawdzenia, czy podatnik jest jej rzeczywistym beneficjentem. Nie do zaakceptowania byłaby teza, zgodnie z którą przed wprowadzeniem regulacji art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w 2019 r. płatnik przy stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła mógł działać bez zachowania należytej staranności. Bez znaczenia dla tej oceny pozostaje to, że ani w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., ani w dyrektywie nie zawarto *expressis verbis* tego wymogu, bo wypłata dywidendy bez poboru podatku u źródła byłaby traktowana jako nadużycie prawa. Przeciwdziałanie tej regulacji przepisom odnoszącym się do zwolnienia z podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. i dyrektywy nr 2011/96, czyli przepisom regulującym zasady zwolnienia z podatku u źródła m.in. odsetek od pożyczek i należności licencyjnych nie przesądza, że brak jest obowiązku weryfikacji statusu podatnika przy wypłacie dywidendy. (...)

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego płatnik, który przy poborze podatku u źródła stosuje preferencję podatkową, miał i ma obowiązek dokonywać tego w sposób, który nie stanowi nadużycia, a z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia gdy dokonuje wypłaty dywidendy spółce, która nie posiada statusu rzeczywistego beneficjenta.

Sporna pozostaje natomiast kwestia zakresu obowiązków weryfikacyjnych w zakresie ustalenia statusu podatnika jako rzeczywistego odbiorcy dywidendy.

Zdaniem organu interpretacyjnego oceniając, czy należyta staranność w rozumieniu art. 26 ust. 1 w zw. z art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. została w określonym przypadku dochowana, należy uwzględniać także powszechnie dostępne informacje na temat statusu odbiorców należności. Źródłem takich informacji może być m.in. prasa branżowa, doniesienia medialne, publikowane doniesienia o lokowaniu przez daną grupę kapitałową spółek zależnych w państwach o korzystnym reżimie prawnym itd. Szczególną uwagę płatników powinny zwrócić informacje o tworzonych strukturach optymalizacyjnych.

Organ stwierdził, że w każdym przypadku konieczne jest udokumentowanie (dla celów dowodowych) przez płatnika, że dochował on należytej staranności przy weryfikacji, o której mowa w 26 ust. 1 u.p.d.o.p.

Potwierdzeniem dochowania należytej staranności może być np. dysponowanie raportem sporządzonym przez niezależnego audytora, w zakresie działalności odbiorcy płatności (badanie dokumentów oraz faktycznej substancji biznesowej) a w przypadku podmiotów powiązanych np. uzyskanie dokumentów grupowych wskazujących na przepływy finansowe, a także substancję biznesową oraz rolę poszczególnych podmiotów w strukturze grupy.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę, powyższe uwagi organu należy traktować jedynie jako pewne wskazówki odnoszące się do obowiązków płatnika. Każdy stan faktyczny w danej sprawie należałoby oceniać odrębnie, w zależności od możliwości pozyskania przez płatnika informacji, które mogłyby zweryfikować status odbiorcy dywidendy. (...)

Podsumowując, rację ma organ interpretacyjny, że płatnik zgodnie z art. 26 ust. 7a w zw. z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. jest zobowiązany do weryfikacji statusu odbiorcy dywidendy, tj. ustalenia czy jest on rzeczywistym jej właścicielem. Stanowisko wyrażone w interpretacji należy jednak rozumieć w ten sposób, że weryfikacja tego statusu może odbywać się przy uwzględnieniu możliwości płatnika w tym zakresie i nie oznacza obowiązku prowadzenia postępowania takiego, jak czynią to organy podatkowe. Nie oznacza to jednak, że z konieczności badania, czy odbiorca jest rzeczywistym właścicielem, zwolniony jest płatnik, który w ramach zachowania należytej staranności, musi ustalić, czy w sprawie nie zachodzą przesłanki do odmowy zastosowania zwolnienia (dyrektywa), bądź stawki preferencyjnej (UPO). Argumentację tę wspiera treść art. 22c ust. 1 u.p.d.o.p.

Ciężar dowodu jest zatem rozłożony pomiędzy płatnika i organ podatkowy w ten sposób, że płatnik działając z należyłą starannością ma dokonać weryfikacji czy odbiorca dywidendy jest rzeczywistym jej beneficjentem. Natomiast w sytuacji, gdy organ podatkowy kwestionuje wynik tej weryfikacji, ze względu na istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, musi wykazać istnienie elementów konstytutywnych takiej praktyki stanowiącej nadużycie z uwzględnieniem wszystkich istotnych elementów, w szczególności okoliczności, że spółka, której wypłacono dywidendy, nie jest ich rzeczywistym właścicielem (...).

### **Wyrok NSA z 6.10.2023 r. II FSK 1333/22**

**Zatem, dla prawidłowego zastosowania ww. zwolnienia skarżąca jako płatnik zobowiązana była do ustalenia, czy w sprawie zaistniały nie tylko formalne przesłanki jego zastosowania, tj. posiadania przewidzianych w art. 26 ust. 1, ust. 1c i ust. 1f u.p.d.o.p. dokumentów (certyfikatu rezydencji oraz oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa w art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p.), ale także prawidłowej identyfikacji wypłacanego świadczenia i jego kwalifikacji do określonego źródła przychodów, a co za tym idzie – do prawidłowego wykonania obowiązków związanych z odprowadzeniem podatku (zaliczki na podatek) na**

**rachunek właściwego organu podatkowego. W konsekwencji, skarżąca jako płatnik podatku w sprawie była zobowiązana do badania rzeczywistego stanu faktycznego, tj. weryfikacji czy podmiot uzyskujący dywidendę (w sprawie: G. s.a.r.l. z siedzibą w Luksemburgu) będzie jej właścicielem (beneficial owner) oraz innych warunków zwolnienia, jak też ustalenia, czy wypłacana dywidenda nie stanowi dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (artificial arrangement).**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Naczelny Sąd Administracyjny za uprawnione uznał zarzuty skargi kasacyjnej organu, że błędna jest wykładnia dokonana przez sąd pierwszej instancji, iż z regulacji przepisów art. 8 O.p. oraz art. 26 ust. 1, ust. 1c i ust. 1f w zw. z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., wynikają ograniczenia obowiązku płatnika do ustalenia warunków formalnych, a nie całokształtu okoliczności, które mają znaczenie prawne dla obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego. Obowiązek ten wynika z istoty funkcji płatnika określonej w art. 8 O.p., (...) a przepisy art. 26 ust. 1, ust. 1c i ust. 1f w zw. z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. regulują dodatkowe warunki formalne, które zobowiązany jest spełnić płatnik stosujący zwolnienia przewidziane w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., aby móc odstąpić od pobrania podatku u źródła, gdyż samo dysponowanie przez płatnika certyfikatem rezydencji i oświadczeniem, o którym mowa w art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p., nie uprawnia go do niepobrania podatku od dywidend. Płatnik zobowiązany jest więc zweryfikować czy spełnione są warunki zwolnienia wynikające z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (...)

(...) według Naczelnego Sądu Administracyjnego należy zgodzić się z organem odwoławczym, że w celu prawidłowego wypełniania swoich obowiązków wynikających z art. 8 O.p. płatnik ma obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego w takim zakresie, jaki jest niezbędny do obliczenia podatku obciążającego podatnika, jego poboru i wpłacenia go na rachunek bankowy organu podatkowego. Jeżeli płatnik nie pobiera podatku ze względu na zastosowanie zwolnienia podatkowego, to powinien zweryfikować przesłanki takiego zwolnienia. (...)

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego w ww. przepisach [art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p. – *przyp. Aut.*] zostały doprecyzowane jedynie obowiązki płatnika w odniesieniu do zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od przychodów z dywidend. Przepisy te nie modyfikowały istoty obowiązku i zakresu odpowiedzialności płatnika wynikającej z art. 8 i art. 30 O.p. (...)

Przywołane przepisy, tak u.p.d.o.p. jak i Konwencji, instytucję poboru przez płatnika podatku u źródła (w sprawie - w Polsce) wiążą z kwestią właścicielską (właściciel; beneficial owner). Zatem, płatnik, aby prawidłowo zastosować zwolnienie podatkowe, zobowiązany jest – stosując te przepisy – poczynić ustalenia co do tego, czy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend (o której mowa w pkt 2), posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy (o której mowa w pkt 1). Dalsze warunki zwolnienia zamieszczone są w ustępach następujących po ustępie 4 w art. 22. Nadto, w przepisach Konwencji, w przywołanym art. 10 ust. 2, dwukrotnie odwołano się do pojęcia właściciela dywidend.

Dodatkowo, przepis art. 29 Konwencji nakłada na płatnika obowiązek weryfikacji, czy wypłacana dywidenda nie stanowi dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (artificial arrangement).

Zatem, dla prawidłowego zastosowania ww. zwolnienia skarżąca jako płatnik zobowiązana była do ustalenia, czy w sprawie zaistniały nie tylko formalne przesłanki jego zastosowania, tj. posiadania przewidzianych w art. 26 ust. 1, ust. 1c i ust. 1f u.p.d.o.p. dokumentów (certyfikatu rezydencji oraz oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione

zostały warunki, o których mowa w art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p.), ale także prawidłowej identyfikacji wypłacanego świadczenia i jego kwalifikacji do określonego źródła przychodów (...). W konsekwencji, skarżąca jako płatnik podatku w sprawie była zobowiązana do badania rzeczywistego stanu faktycznego, tj. weryfikacji czy podmiot uzyskujący dywidendę (...) będzie jej właścicielem (beneficial owner) oraz innych warunków zwolnienia, jak też ustalenia, czy wypłacana dywidenda nie stanowi dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (artificial arrangement). (...)

Dodatkowo należy wskazać, że przyjęcie takiej wykładni ww. przepisów, jaką zaproponował sąd pierwszej instancji, prowadziło do konkluzji, że przedstawienie przez podatnika certyfikatu rezydencji wystarcza płatnikowi do zastosowania stawki wynikającej z Konwencji, niezależnie od jakichkolwiek innych dodatkowych wymogów sformułowanych w samej umowie. (...)

Wbrew także argumentacji sądu pierwszej instancji – jakoby dopiero po nowelizacji przepisów art. 26 ust. 1, 1c i 1f u.p.d.o.p., która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2019 r., wprowadzony został przez ustawodawcę warunek, zgodnie z którym przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności – obowiązek ciąży na płatniku co do weryfikacji warunków zwolnienia przewidzianego w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. wynikał z art. 8 O.p. i istniał także przed datą wskazaną przez sąd pierwszej instancji (...). W uzasadnieniu do art. 2 pkt 32 lit. a ww. projektu, którym wprowadzono ww. zmianę, wskazano, że: "w przepisie tym (w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.) doprecyzowano również normatywnie – istniejący również obecnie – obowiązek płatnika dochowania staranności w ramach weryfikowania uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowych w momencie wypłaty należności." (...)

(...) analizowane unormowanie z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. dotyczy szczególnego przypadku zwolnienia, a mianowicie wypłat należności pomiędzy podmiotami powiązаныmi kapitałowo, co wynika z pkt 3 tego przepisu. Tym samym wypłacający dywidendę nie tylko powinien być zorientowany co do statusu uprawionego do dywidendy, lecz także z uwagi na wskazane powiązania może uzyskać od niego stosowne dane i informacje niezbędne do zastosowania zwolnienia. (...)

Pomiędzy przepisami art. 22 ust. 4, 4c, 6, art. 22b i art. 22c, a przepisami art. 26 ust. 1, 1c i 1f u.p.d.o.p. nie zachodzi wskazana przez sąd dychotomiczna rozłączność w zakresie podmiotów, których ww. przepisy dotyczą. Nie można zaakceptować poglądu, że odrębnie i niezależnie unormowano warunki zwolnienia od podatku w zależności o tego, czy sprawa dotyczy podatnika czy też płatnika. Należy zgodzić się ze stanowiskiem organu odwoławczego, że obowiązki płatnika w sytuacji zaistniałej w sprawie są jasno i precyzyjnie określone. Polskie podmioty wypłacające należności na rzecz podmiotów zagranicznych w określonych sytuacjach są obowiązane jako płatnicy do poboru podatku u źródła. (...) Podatnikiem jest wprawdzie podmiot zagraniczny (osoba prawna lub fizyczna), jednak rozliczenie podatku w Polsce dokonywane jest przez płatnika, czyli polski podmiot, który wypłaca świadczenie będące przychodem zagranicznego podmiotu. To na płatniku ciąży obowiązek związany z prawidłowym naliczeniem, pobraniem, odprowadzeniem do urzędu i udokumentowaniem podatku u źródła. Czynności te wymagają sporej skrupulatności i odpowiedniego postępowania zależnie od tego czy podatnikiem jest osoba prawna, czy osoba fizyczna, czego dotyczy wypłata oraz jaka jest suma wypłat dokonanych przez danego płatnika na rzecz tego samego podatnika zagranicznego. Dlatego to właśnie na płatniku spoczywa główny ciężar prawidłowej identyfikacji wypłacanego świadczenia i jego kwalifikacji do określonego źródła

przychodów, a co za tym idzie do prawidłowego wykonania ewentualnych obowiązków związanych z odprowadzeniem podatku (zaliczki na podatek) na rachunek właściwego organu podatkowego. W związku z tym, w razie zaistnienia sytuacji polegającej na wypłacie przez podmiot krajowy dywidendy na rzecz podmiotu mającego miejsce swojej siedziby dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, płatnik powinien w pierwszej kolejności przeanalizować przesłanki uprawniające do zastosowania zwolnienia lub też skorzystania z zapisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przeciwnym razie, nie będzie mógł obliczyć prawidłowej wysokości ewentualnego podatku lub zastosowania zwolnienia podatkowego, do czego jest zobowiązany. Po zweryfikowaniu, czy danemu podmiotowi przysługuje zwolnienie na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz ustaleniu, że posiada on wymagany certyfikat rezydencji oraz pisemne oświadczenie, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., ww. zwolnienie może zostać zastosowane.

Przepisy art. 26 ust. 1c i 1f u.p.d.o.p. odsyłają do art. 21 ust. 3 oraz 22 ust. 4, z którego wynika, że to płatnik stosuje przewidziane w tych przepisach zwolnienia. Adresatem przepisu (art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.), który sąd pierwszej instancji uznał za skierowany wyłącznie do podatnika, jest również płatnik. Przy czym płatnik, aby zastosować to zwolnienie, nie może pominąć art. 22c u.p.d.o.p. który uzupełnia normę wynikającą z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (...)

Przedstawiona przez sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku wykładnia ww. przepisu, zgodnie z którą płatnik nie jest jego adresatem, prowadzić może do sytuacji, że nawet w przypadku, w którym płatnik posiada wiedzę o spełnieniu przesłanek z tego przepisu, z czym wiąże się brak możliwości zastosowania zwolnienia z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., zachowuje jednocześnie uprawnienie do niepobrania podatku. (...)

W zaskarżonym wyroku sąd pierwszej instancji skoncentrował się na wykładni przepisów regulujących obowiązki płatnika w zakresie poboru podatku, nie analizował przyczyn prowadzących do ustalenia przez organ wysokości należności z tytułu niepobranego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od wypłaconych dywidend oraz braku możliwości zastosowania zwolnienia na podstawie w art. 22 ust 4 u.p.d.o.p. Sąd nie odniósł się do ustaleń faktycznych organu podatkowego, na których oparta została zaskarżona decyzja, zgodnie z którymi spółka pośrednicząca nie mogła być uznana za rzeczywistego właściciela dywidend, a głównym celem podjętych czynności było uzyskanie sprzecznej z celem u.p.d.o.p. korzyści podatkowej w postaci zwolnienia wypłacanych dywidend od zapłaty podatku dochodowego. Nadto, wytyczne sądu zawarte w zaskarżonym wyroku sprowadzają się do zalecenia, aby organ ponownie rozpoznając sprawę, wziął pod uwagę rozważania sądu i prawidłowo je zastosował (...).

### **Wyroki powiązane**

1. wyrok NSA z 27 kwietnia 2021 r., sygn. II FSK 240/21
2. wyroki NSA z 8 lutego 2023 r., sygn. II FSK 1277/22 oraz II FSK 1281/22
3. wyroki WSA w Warszawie 25 kwietnia 2022 r. sygn., III SA/Wa 2679/21 i III SA/Wa 2668/21,
4. wyrok WSA w Opolu z 9 grudnia 2022 r., sygn. I SA/Op 311/22
5. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 26 lutego 2019 r., w połączonych sprawach C 116/16 i C 117/16

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2385)**



## **Art. 8**

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

## **Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805)**

### **Art. 22 ust. 4 – 4a**

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.

4a. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat

### **Art. 22c ust. 1**

1. Przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 4, art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;

2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

### **Art. 26 ust. 1 i 7**

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d i 2e, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub

art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem.

**[w brzmieniu obowiązującym w 2019 r.:** *Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b i 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika]*

(...) 1c. Jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 2e, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat z tych tytułów, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:

- 1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji, lub
- 2) istnienia zagranicznego zakładu - zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

1d. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku od dokonywanych wypłat pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji, oraz uzyskania sporządzonego na piśmie oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.

(...) 7. Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

- 1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

#### **Art. 28b ust. 4 pkt 5-6**

4. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:

(...) 5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności - w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1;

6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód - w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą;

#### **Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527)**

#### **Art. 10 ust. 2**

2. Jednakże dywidendy takie mogą być opodatkowane także w Umawiającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę, i zgodnie z prawem tego Państwa, ale jeżeli właściciel dywidend ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, to podatek tak ustalony nie może przekroczyć:

a) 0 procent kwoty dywidend brutto, jeżeli właścicielem jest spółka (inna niż spółka osobowa), której bezpośredni udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy wynosi co najmniej 10 procent i posiadała ona ten udział przez nieprzerwany 24 miesięczny okres poprzedzający dzień wypłaty dywidend;

b) 15 procent kwoty dywidend brutto we wszystkich pozostałych przypadkach.

**Art. 29** - Korzyści niniejszej Konwencji nie mają zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (artificial arrangement).

#### **Główne problemy**

1. Kto jest rzeczywistym właścicielem dywidendy na gruncie podatku u źródła? Czy w kontekście braku tej przesłanki w ustawie o CIT okoliczność tę należy weryfikować przy wypłacie?
2. Jaki jest zakres obowiązków płatników podatku u źródła wypłacających dywidendę?
3. Jakie jest znaczenie warunku dochowania należytej staranności przy weryfikacji możliwości stosowania zwolnienia / niższej stawki podatku? Czy wprowadzenie tego warunku do ustawy o CIT w 2019 r. wpłynęła w jakiś sposób na zakres obowiązków płatnika?

## **B) Ordynacja podatkowa**

**1) Skuteczność podatkowych wpłat gotówkowych w siedzibie gminy – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr)**

### **Wyrok NSA z 25.7.2023, III FSK 1339/22**

**„(...) „(...)Uwzględniając zatem sposób sformułowania art. 60 §1 pkt 1 in principio o.p., dla oceny, czy w konkretnym przypadku został spełniony termin zapłaty podatku, a zatem ze skutkiem w postaci jej dokonania, konieczne staje się uwzględnienie z jednej strony wydzielenia kasy organu podatkowego, z drugiej zaś strony okoliczności konkretnego przypadku, które dają możliwość przyjęcia, że kasa ta faktycznie funkcjonowała(...)”.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że Wojewódzki Sąd Administracyjny prawidłowo uznał, iż w niniejszej sprawie nie jest sporny wymiar zobowiązania podatkowego, lecz okoliczność jego zapłaty. Należy zatem podkreślić, że ma to kluczowe znaczenie z punktu widzenia etapu rozpoznawanej sprawy, która dotyczy zarzutów w prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym, gdzie wśród nich został również uregulowany zarzut dotyczący wykonania obowiązku. Ocena zasadności tego zarzutu dotyczy zatem podstawowej kwestii, a zatem wykonania obowiązku, który sprowadza się do stwierdzenia, czy doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a., w stanie prawnym mającym zastosowanie w niniejszej sprawie, jedną z podstaw zarzutu jest wykonanie obowiązku. Normatywne sformułowanie poprzez które ustawodawca wskazuje na wykonanie obowiązku odnosi się do takich sytuacji, gdy obowiązek ten istniał, lecz został wykonany(...)”.

„(...)Rozpatrując tę podstawę zarzutu, w okolicznościach niniejszej sprawy, podstawowe zatem staje się ustalenie dotyczące okoliczności zapłaty podatku, co zasadnie podkreślił Sąd pierwszej instancji. Kwalifikacja bowiem czynności, jako dokonanie zapłaty podatku byłaby równoznaczna z przyjęciem wykonania obowiązku. Pojęcie wykonania obowiązku należy bowiem rozpatrywać w odniesieniu do stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, poprzez zastosowanie jednego ze sposobów jego wygaśnięcia uregulowanych przepisami o.p.(...)”.

„(...)Stosownie do art. 60 § 1 o.p. wprowadzono termin dokonania zapłaty podatku w zależności od tego, czy chodzi o zapłatę gotówką, czy też realizowaną w obrocie bezgotówkowym. Należy zatem zauważyć, że unormowano termin i formę zapłaty podatku, co znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok NSA z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 3305/18). Zgodnie z art. 60 § 1 pkt 1 o.p. in principio za termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką - dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego. Wskazanie przez ustawodawcę na taki sposób regulacji oznacza, że zapłata jest dokonana przy zapłacie gotówką o ile w danym dniu wpłacono kwotę podatku w kasie organu podatkowego. Skutek prawny w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zatem konsekwencją spełnienia takiej sytuacji, gdy kwota podatku jest wpłacona w kasie organu podatkowego. Należy zatem zauważyć, że sama czynność powodująca określony skutek jest wyrażona poprzez wpłacenie kwoty podatku w danym dniu pod warunkiem, że wpłata ta jest dokonana w kasie organu podatkowego. Można zatem uznać, że konstrukcja normatywna zapłaty gotówką w ramach pierwszej z wymienionych w art. 60 §1 pkt 1 o.p. sytuacji składa się z dwóch elementów, t.j. wpłacenia kwoty podatku w danym dniu, a także realizacji tej czynności w kasie organu podatkowego. Jednocześnie trzeba nadmienić, że sformułowanie wskazujące na określony dzień odnosi się równocześnie do obu tych elementów, a zatem także do dokonania tej czynności w kasie organu podatkowego. Stwierdzenie, że na konstrukcję zapłaty podatku gotówką składają się dwa wymienione elementy oznacza, że mają one charakter normatywny, a zatem dopiero ich łączna realizacja

pozwała przyjąć spełnienie terminu dokonania zapłaty ze skutkiem w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę okoliczności rozpoznawanej sprawy trzeba uznać, że jedynie wpłata dokonana w kasie organu podatkowego powoduje tak określony normatywnie skutek. Potwierdza to także zastosowanie administracyjnoprawnej metody regulacji. Jednocześnie trzeba także zauważyć, że ustawodawca posłużył się sformułowaniem "kasa organu podatkowego" w odniesieniu do realizowanej czynności wpłaty podatku, nie opatrując tego wyrażenia takim środkiem techniki prawodawczej jakim są definicje legalne(...)"

„(...)Normatywne wyrażenie kasa organu podatkowego oznacza w pierwszej kolejności taką sytuację, gdy kasa ta została wydzielona w strukturze organizacyjnej danego urzędu gminy poprzez wskazanie jej przykładowo w regulaminie organizacyjnym, a także poprzez umieszczenie odpowiedniej informacji na tablicy ogłoszeń w danym urzędzie i jednocześnie jej "fizyczne" wydzielenie w tym urzędzie. Należy również nadmienić, że taki sposób ujęcia kasy organu podatkowego, który jest charakterystyczny dla funkcjonowania urzędów gmin jest konsekwencją przyjęcia wyrażenia odnoszącego się do wydzielenia tej kasy w strukturze organizacyjnej danego urzędu. Biorąc jednakże pod uwagę treść art. 60 § 1 pkt 1 o.p. in principio należy stwierdzić, że wyrażenie przyjęte przez ustawodawcę nie ogranicza się wyłącznie do wydzielenia kasy w strukturze danego urzędu. Normatywne sformułowanie kasa organu podatkowego zostało użyte przez ustawodawcę bez dodatkowego określenia wskazującego na jej wydzielenie(...)"

„(...)Uwzględniając zatem sposób sformułowania art. 60 §1 pkt 1 in principio o.p., dla oceny, czy w konkretnym przypadku został spełniony termin zapłaty podatku, a zatem ze skutkiem w postaci jej dokonania, konieczne staje się uwzględnienie z jednej strony wydzielenia kasy organu podatkowego, z drugiej zaś strony okoliczności konkretnego przypadku, które dają możliwość przyjęcia, że kasa ta faktycznie funkcjonowała(...)"

„(...)Nie można uznać za wystarczające z punktu widzenia istotnego dla sprawy zagadnienia, a zatem oceny spełnienia jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, zanegowanie zasadności przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, a przestanie na założeniu, że wpłata nie została dokonana do rąk wyznaczonego inkasenta na mocy uchwały rady gminy, czy też na rachunek bankowy wierzyciela. Kluczowe bowiem staje się dokonanie oceny, po przeprowadzeniu wskazanych przez Sąd pierwszej instancji czynności, czy w okolicznościach tej sprawy można uznać, że zapłata została dokonana, tj. czy dokonanie wpłaty podatku przez Skarżącego można uznać za odpowiadające treści art. 60 § 1 pkt 1 o.p.(...)"

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 3305/18

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023, poz. 2383 ze zm.)**

**Art. 59. § 1.** Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:

- 1) zapłaty;
- 2) pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta....(...)"

**Art. 60. § 1.** Za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

- 1) przy zapłacie gotówką - dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

## 2) Tajemnica skarbowa a dochodzenie przez Komendanta Policji opłaty za pobyt w jednostce Policji do wytrzeźwienia – dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK

### Wyrok NSA z 15 grudnia 2023 r., III FSK 683/23

Wniosek Komendanta Policji (będącego wierzycielem opłaty za pobyt w jednostce Policji do wytrzeźwienia) skierowany do Naczelnika Urzędu Skarbowego o udzielenie informacji, czy wskazany we wniosku zobowiązany "wykazuje jakiegokolwiek przychody/dochody lub jakiegokolwiek majątek podlegający opodatkowaniu", mieści się w zakresie informacji, jakich wierzyciel może żądać od organu podatkowego na podstawie art. 36 § 1 u.p.e.a.

Udostępnianie informacji przez organy i jednostki, o których mowa w § 1a, oraz dłużników zajętej wierzytelności nie narusza obowiązku zachowania przez nich tajemnicy określonej w odrębnych przepisach (art. 36 § 1b u.p.e.a.).

(teza zrekonstruowana, nie stanowi dosłownego cytatu z uzasadnienia)

### Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Z wyroku WSA z dnia 11 października 2022 r., sygn. akt I SA/Kr 407/22 wynika, że:

**Komendant Wojewódzki Policji w K. działając jako wierzyciel** w rozumieniu art. 5 u.p.e.a. zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w D. o udzielenie na podstawie art. 36 § 1 i § 1b w zw. z art. 5 § 1 pkt. 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (u.p.e.a.) informacji, **czy zobowiązany Z.W. "wykazuje jakiegokolwiek przychody/dochody lub jakiegokolwiek majątek podlegający opodatkowaniu"**. Wierzyciel dochodzi **opłaty za pobyt w jednostce Policji w celu wytrzeźwienia**. (...) Opłata za pobyt w jednostce Policji **stanowi dochód budżetu państwa** (art. 42<sup>2</sup> ust. 2 pkt 2 wymienionej ustawy). NUS odmówił powołując się na tajemnicę skarbową.

### Z wyroku NSA, oddalającego skargę kasacyjną Naczelnika Urzędu Skarbowego:

Zgodnie z art. 299 § 2 O.p. organy podatkowe udostępniają informacje wynikające z akt spraw podatkowych w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów. Z kolei **w myśl art. 36 § 1 u.p.e.a.**, w zakresie niezbędnym do wszczęcia lub prowadzenia postępowania egzekucyjnego oraz udzielania pomocy na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy **organ egzekucyjny lub wierzyciel, o którym mowa w art. 5 u.p.e.a., może żądać od uczestników postępowania informacji i wyjaśnień, jak również zwracać się o udzielenie informacji do organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych im podległych lub podporządkowanych, a także innych podmiotów. Udostępnianie informacji przez organy i jednostki, o których mowa w § 1a, oraz dłużników zajętej wierzytelności nie narusza obowiązku zachowania przez nich tajemnicy określonej w odrębnych przepisach (art. 36 § 1b u.p.e.a.).** (...) Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego przepis art. 36 § 1b wprowadza wyjątek od obowiązku zachowania tajemnicy. **Przepis art. 36 § 1b u.p.e.a. zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego znaczy tyle, że udzielenie informacji w sytuacjach objętych art. 36 § 1 i 1a O.p. nie stanowi naruszenia tajemnicy, do zachowania której podmiot jest zobowiązany na podstawie odrębnych przepisów.** Przepis wprowadza więc swoisty "kontratyp".

Gdyby ustawodawca chciał zastrzec, że udzielenie informacji przewidziane w art. 36 § 1 i 1a u.p.e.a. może mieć miejsce tylko w odniesieniu do informacji nieobjętych tajemnicą

przewidzianą w odrębnych przepisach, wówczas sformułowałyby odpowiednie zastrzeżenie np. tak: przepisy art. 36 § 1 i 1a nie naruszają obowiązku zachowania tajemnicy przewidzianego w odrębnych ustawach. Przepis § 1b brzmi jednak inaczej, a mianowicie wskazuje, że "Udzielanie informacji" nie narusza obowiązku (...). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje to jednoznacznie na zniesienie obowiązku zachowania tajemnicy (w tym: skarbowej) w sytuacjach objętych przepisem § 1b.

W Ordynacji podatkowej można wskazać co najmniej jedno rozwiązanie normatywne o podobnej konstrukcji i podobnym zakresie do analizowanych tu przepisów art. 36 § 1, 1a i 1b u.p.e.a. Mianowicie, art. 46c O.p. przewiduje możliwość wydawania wypisów z rejestru zastawów skarbowych, przy czym § 6 tego artykułu zawiera następujący przepis: "Wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej." Naczelnny Sąd Administracyjny nie dostrzega innej możliwości jego interpretacji niż taka, że wydanie wypisu lub zaświadczenia nie jest, tj. nie stanowi, nie uważa się go za naruszenie tajemnicy skarbowej. Zatem, wypis czy zaświadczenie wolno wydać nawet gdy ma zawierać dane objęte tajemnicą skarbową. (...)

**Gdy przepis stanowi, że "udostępnianie informacji nie narusza obowiązku zachowania przez nich tajemnicy określonej w odrębnych przepisach" - to znaczy to tyle, że wolno taką informację udostępnić, gdyż nie stanowi to naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy. (...)**

Pozostaje jeszcze kwestia oceny tego, **czy powyższe stanowisko nie pozostaje w sprzeczności z art. 299 § 2 O.p.** (...) W art. 299 rozróżnia się udostępnianie informacji "zawartych" w aktach sprawy (§ 1) i "wynikających" z akt spraw podatkowych (§ 2). Z kolei §3 wymienia kategorie podmiotów uprawnionych do uzyskiwania informacji z § 1, tj. "zawartych" w aktach sprawy. Nie ma natomiast przepisu wskazującego wyraźnie krąg podmiotów uprawnionych do uzyskania informacji "wynikających" z akt sprawy (§ 2). Trafnie stwierdził sąd pierwszej instancji, że Komendant działający jako wierzyciel nie jest wymieniony ani wśród podmiotów uprawnionych do udostępnienia akt na podstawie przepisu art. 298 O.p., ani też nie jest wymieniony w art. 299 § 3 O.p. jako podmiot uprawniony do uzyskiwania informacji z akt spraw podatkowych. Natomiast w ocenie WSA, którą Naczelnny Sąd Administracyjny podziela, uprawnienie Skarżącego Komendanta działającego jako wierzyciel, do uzyskania informacji wynikających z akt spraw podatkowych, wynika z treści przepisu § 2 art. 299 O.p., gdyż przepisy u.p.e.a. w zakresie art. 36 § 1 u.p.e.a. stanowią odrębną ustawę, o której mowa w art. 299 § 2 O.p.

Przepisy art. 299 § 1-3 O.p. ustanawiają wyjątki od zasady wyłączenia jawności informacji (danych) objętych tajemnicą skarbową. Skoro ustawodawca w art. 299 § 2 O.p. wskazał, że odrębna ustawa może ustanawiać taki wyjątek, to właśnie odsyła m.in. do art. 36 § 1 u.p.e.a. Ten kierunek rozumowania potwierdza treść art. 36 § 1b u.p.e.a. Organ, który informacje objęte tajemnicą skarbową udostępnia na podstawie art. 36 § 1 i 1a u.p.e.a., nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej, o którym mowa w art. 294 O.p., o czym mowa wprost w art. 36 § 1b u.p.e.a. (...) Organ administracji publicznej co do zasady nie może uchylić się od udostępnienia informacji, o której mowa w art. 36 § 1 u.p.e.a., zaś "inny podmiot" (np. doradca podatkowy, kancelaria prawna itp.) - w myśl art. 36 § 2 u.p.e.a. od wykonania żądania określonego w § 1 może "uchylić się w takim zakresie, w jakim według przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego można odmówić zeznań w charakterze świadka albo odpowiedzi na zadane pytanie." (chodzi tam m.in. - choć nie tylko - o tajemnicę zawodową). (...)

**Wyroki powiązane tematycznie**

**Przepisy:**

**Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U.2023.2505 t.j.), u.p.e.a.**

Art. 36 § 1. W zakresie niezbędnym do wszczęcia lub prowadzenia postępowania egzekucyjnego oraz udzielania pomocy na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy organ egzekucyjny lub wierzyciel, o którym mowa w art. 5, może żądać od uczestników postępowania informacji i wyjaśnień, jak również zwracać się o udzielenie informacji do organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych im podległych lub podporządkowanych, a także innych podmiotów.

§ 1a. Informacje i wyjaśnienia, o których mowa w § 1, udzielane są nieodpłatnie przez uczestników postępowania egzekucyjnego oraz organy administracji publicznej i jednostki im podległe lub przez nie nadzorowane.

§ 1b. Udostępnianie informacji przez organy i jednostki, o których mowa w § 1a, oraz dłużników zajętej wierzytelności nie narusza obowiązku zachowania przez nich tajemnicy określonej w odrębnych przepisach.

§ 2. Od wykonania żądania określonego w § 1 można uchylić się w takim zakresie, w jakim według przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego można odmówić zeznań w charakterze świadka albo odpowiedzi na zadane pytanie.

**Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (k.p.a.)**

Art. 83 § 1. Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz jej powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 2. Świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wymienionych w § 1 na odpowiedzialność karną, hańbę lub bezpośrednią szkodę majątkową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (O.p.)**

Art. 298. Akta niezawierające informacji, o których mowa w art. 182, organy podatkowe udostępniają: (...)

Art. 299 § 1. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182, organom i osobom wymienionym w art. 298.

§ 2. Organy podatkowe udostępniają informacje wynikające z akt spraw podatkowych w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów.

**Ustawa z dnia 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U.2023.2151 t.j.)**



Art. 40. 1. Osoby w stanie nietrzeźwości, które swoim zachowaniem dają powód do zgorznięcia w miejscu publicznym lub w zakładzie pracy, znajdują się w okolicznościach zagrażających ich życiu lub zdrowiu albo zagrażają życiu lub zdrowiu innych osób, mogą zostać doprowadzone do izby wytrzeźwień lub placówki, podmiotu leczniczego albo do miejsca zamieszkania lub pobytu.

2. W razie braku izby wytrzeźwień lub placówki osoby, o których mowa w ust. 1, mogą być **doprowadzone do jednostki Policji.**

5. Osoba doprowadzona do izby wytrzeźwień lub placówki albo jednostki Policji **pozostaje tam aż do wytrzeźwienia**, nie dłużej niż 24 godziny. Osoby do lat 18 umieszcza się w odrębnych pomieszczeniach, oddzielnie od osób dorosłych.

Art. 42<sup>2</sup> .1. Za pobyt w izbie wytrzeźwień, placówce lub jednostce Policji od osoby przyjętej pobierana jest opłata. (w jednostce Policji - ustala wojewoda, max. 437,81 zł w 2024 r.)

### **Główne problemy:**

1. Czy organ podatkowy nie narusza tajemnicy skarbowej udzielając informacji Komendantowi Policji, który jako wierzyciel opłaty publicznej pyta o źródła dochodu/majątku osoby fizycznej celem uzyskania informacji niezbędnych do złożenia wniosku o ponowne wszczęcie egzekucji tej opłaty?
2. Czy powyższe nie pozostaje w sprzeczności z art. 299 § 2 O.p.?
3. Jak rozumieć art. 36 § 1b u.p.e.a.: „Udostępnianie informacji przez organy i jednostki, o których mowa w § 1a, oraz dłużników zajętej wierzytelności nie narusza obowiązku zachowania przez nich tajemnicy określonej w odrębnych przepisach.” ?

**C) Czy Karta Praw Podatnika poprawi relacje między organami podatkowymi a podatnikami?- dyskusja**

**Dyskusja, w której wezmą udział:**

Szef KAS Marcin Łoboda

(wprowadzenie do dyskusji nad koncepcjami Karty Praw Podatnika),

Prezes IF NSA sędzia Jan Rudowski,

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.,

dr Jowita Pustuł,

Michał Goj.

## Sobota 2 marca 2024 r.

### Śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście 08:00-9.45

- A. *Art. 203 Dyrektywy 2006/112 - klucz do zrozumienia dlaczego, wbrew krajowej praktyce, unijny system VAT jest systemem a nie zbiorem przypadkowych przepisów* - Dr Dagmara Dominik-Ogińska (WSA we Wrocławiu); Tomasz Michalik (MDDP); miejsce: Restauracja Chleb i Wino, przy ul. Strumykowej 15,
- B. *Pałacyk+ i inne podatkowe osobliwości, czyli co nas zadziwia przy lekturze przepisów podatkowych* – dr Jowita Pustuł (UJ)/dr Piotr Karwat (SGH); miejsce: Hotel Solaris, ul. Panny Marii 9,
- C. *Czy prawa człowieka przysługują też podatnikowi - w poszukiwaniu równowagi między względami interesu zbiorowego a podstawowymi prawami osobistymi* - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c., dr Ewa. Prejs, dr Agnieszka Franczak, miejsce: Restauracja Sala Mieszczkańska u Gołębiowskich, ul. Prosta 22A,
- D. *Pytania prejudycjalne do TS UE* – dr hab. Adam Zalasinski (KE), sędzia NSA dr Roman Wiatrowski; miejsce: Hotel Spichrz, ul. Mostowa 1,

## Sesja III

### A) Zbrodnia i kara

- 1) Ofiara przestępstwa nie skorzysta ze zwolnienia akcyzowego (wyrok TSUE z 7.09.2023 r. w sprawie KRI SpA, C-323/22) – dr Piotr Stanisławiszyn (UO)
- 2) Bezprawny pobór energii jako odpłatna dostawa towarów, podlegająca opodatkowaniu VAT (wyrok TSUE z 27.4.2023 w sprawie Fluvius Antwerpen C-677/21) – Tomasz Michalik (MDDP)

### B) Podatnik i jego działalność gospodarcza w VAT – czy coś już wiemy, a czego się (może) dowiemy?

- 1) Działania gmin na rzecz mieszkańców (wyroki TSUE z 30.3.2023 w sprawach Gmina L., C-616/21 i gmina O. C-612/21) – dr Beata Rogowska-Rajda (UW/KIS)/dr Tomasz Tratkiewicz (MF)
- 2) Kiedy członek zarządu staje się podatnikiem VAT? (wyrok TSUE z 21.12.2023 r. w sprawie TP C-288/22 - dr Jacek Matarewicz
- 3) Sprzedaż nieruchomości a VAT (pytanie prejudycjalne WSA we Wrocławiu z 28.12.2023, I SA/Wr 92/23) – sędzia NSA dr Roman Wiatrowski

## **A) Zbrodnia i kara**

**1) W przypadku nielegalnego wyprowadzenia wyrobu ze składu podatkowego to na podmiocie prowadzącym skład ciąży obowiązek zapłaty akcyzy od tego wyrobu – sędzia, dr Piotr Stanisławiszyn, Uniwersytet Opolski, Sąd Rejonowy w Opolu, SPF Aureus w Opolu**

### **Wyrok TSUE z 7 września 2023 r., sprawa KRI SpA, C – 323/22 (stan prawny 2008 r.)**

Przewidziane w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.Urz.UE L z 1992 r., Nr 76, s. 1) - zwolnienie z podatku nie ma zastosowania do właściciela składu, który jest odpowiedzialny za zapłatę podatku, w przypadku wyprowadzenia z systemu zawieszenia wskutek czynu bezprawnego, nawet gdy właściciela składu nie można w żaden sposób powiązać z tym czynem bezprawnym, który można przypisać wyłącznie osobie trzeciej, i gdy ma on uzasadnione oczekiwania co do tego, że wyrób jest przemieszczany w ramach systemu zawieszenia podatku zgodnie z prawem.

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

[...] W celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego, ścigalność podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich; każda dostawa, przechowywanie z perspektywą dostawy lub dostawa do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającego obowiązującemu prawu państwowemu, która ma miejsce na terenie państwa członkowskiego innego niż to, w którym produkt został dopuszczony do konsumpcji, powoduje ściąganie podatku akcyzowego w tym innym państwie członkowskim.

[...] Ryzyko związane z przepływem wewnątrz Wspólnoty będzie objęte gwarancją przewidzianą przez uprawnionego właściciela składu wysyłki, jak przewidziano w art. 13, lub, w razie konieczności, gwarancją zobowiązującą solidarnie nadawcę i przewoźnika.

[...] Spółka prawa włoskiego SI.LO.NE. prowadziła działalność w zakresie magazynowania i transportu produktów naftowych. W okresie od dnia 22 sierpnia 2005 r. do dnia 30 czerwca 2006 r. SI.LO.NE., w charakterze uprawnionego właściciela składu, wysłała ze swojego składu podatkowego znajdującego się we Włoszech 196 przesyłek olejów mineralnych (oleju napędowego i benzyny) – w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego – do BMB Projekt d.o.o., spółki z siedzibą w Słowenii, uprawnionej do odbioru takich wyrobów w charakterze zarejestrowanego podmiotu gospodarczego. Kwota podatku akcyzowego przypadająca na te przesyłki wyniosła 2 816 426,10 EUR. Na potrzeby przemieszczenia w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego SI.LO.NE. sporządziła dla każdej przesyłki administracyjny dokument towarzyszący (zwany dalej „ADT”). Słoweński podmiot gospodarczy zwrócił spółce SI.LO.NE. egzemplarz nr 3 ADT każdej z tych przesyłek, na którym umieszczono potwierdzenie odbioru towarów oraz pieczęć, którą miał złożyć słoweński organ celny. W dniu 10 lipca 2008 r. w następstwie wniosku o udzielenie informacji skierowanego przez włoskie organy celne do słoweńskich organów celnych w ramach procedury pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków te ostatnie organy stwierdziły, że deklaracje znajdujące się na odwrocie egzemplarza nr 3 ADT były fałszywe w przypadku 161 z tych przesyłek, ponieważ jedynie 35 z owych przesyłek faktycznie wprowadzono na terytorium słoweńskie.

Na podstawie stwierdzonych fałszerstw włoskie organy celne uznały, że nie udowodniono, iż przedmiotowe wyroby zostały dopuszczone do konsumpcji poza terytorium Włoch. W związku z tym stwierdziły one, że rozliczenia dokonane przez SI.LO.NE. w odniesieniu do 161 odnośnych przesyłek były niezgodne z prawem. Ponieważ organy te nie były w stanie określić miejsca, w którym przedmiotowe wyroby w sposób niezgodny z prawem dopuszczono do konsumpcji, stwierdziły one również, że do nieprawidłowości tych doszło na terytorium Włoch.

W tych okolicznościach wspomniane organy uznały, że ściąganie podatku akcyzowego należnego od przedmiotowych wyrobów należy do państwa włoskiego.

W dniu 13 października 2008 r. przeciwko przedstawicielom prawnym SI.LO.NE. wszczęto postępowanie karne w sprawie sfalszowania celnych dokumentów przewozowych. Właściwy miejscowo organ sądowy postanowił umorzyć to postępowanie, ponieważ udowodnienie udziału przedstawicieli prawnych tej spółki w działaniach zmierzających do uchylecia się od podatku akcyzowego nie było możliwe ze względu na to, że sfalszowanie dokumentów powiązane wyłącznie z bezprawnym czynem osoby trzeciej.

W dniu 15 lipca 2009 r. agencja ds. ceł i monopoli skierowała do SI.LO.NE. wezwanie do zapłaty w celu ściągnięcia podatku akcyzowego od produktów naftowych będących przedmiotem 161 przesyłek dotkniętych nieprawidłowościami na łączną kwotę 2 668 179 EUR.

[...] Sąd odsyłający, uwzględniając orzecznictwo Trybunału oraz własne, miał wątpliwości co do zakresu art. 14 dyrektywy 92/12, w szczególności w odniesieniu do zakresu stosowania pojęć „czynników losowych” i „siły wyższej” w przypadku bezprawnego czynu osoby trzeciej mogącego spowodować powstanie uzasadnionych oczekiwań po stronie samego uprawnionego właściciela składu w braku jego winy.

Z jednej strony zauważał bowiem, że pierwszy nurt orzecznictwa wydaje się zmierzać do opartego na mechanizmie odpowiedzialności obiektywnej twierdzenia, zgodnie z którym umyślny bezprawny czyn osoby trzeciej nie zwalnia podatnika ze spoczywającego na nim obowiązku podatkowego. Z drugiej strony uważał, że istnieje inny nurt orzecznictwa zmierzający, przeciwnie, do twierdzenia, że umyślny bezprawny czyn osoby trzeciej może zwolnić podatnika ze spoczywającego na nim obowiązku podatkowego, jeżeli – w przypadku oszustwa polegającego na podrobieniu dokumentów celnych – wykazano, że właściciel składu występujący jako gwarant był całkowicie nieświadomy tego oszustwa, a zatem nie miał żadnego powodu, by sądzić, że wyrobu nie przemieszczano w ramach systemu zawieszenia zgodnie z prawem.

[...] Trybunał tytułem wstępu przypomniał, że dyrektywa 92/12 ma na celu ustanowienie pewnych zasad dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, takich jak oleje mineralne, o których mowa w jej art. 3 ust. 1, w szczególności, jak wynika z jej motywu czwartego, w celu zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich. Harmonizacja ta pozwala co do zasady uniknąć podwójnego opodatkowania w stosunkach między państwami członkowskimi

Natomiast stosownie do art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym. Zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit drugi lit. a) tej dyrektywy pojęcie to obejmuje również wszelkie wyprowadzenie, włączając wyprowadzenie z naruszeniem prawa, z systemu zawieszenia zdefiniowanego w art. 4 lit. c) wspomnianej dyrektywy.

Taki system charakteryzuje się tym, że podatek akcyzowy związany z objętymi nim wyrobami nie jest jeszcze wymagalny, chociaż zaistniało już zdarzenie podatkowe. W związku z tym, jeżeli chodzi o wyroby objęte podatkiem akcyzowym, system ten powoduje odroczenie wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności.

Taka przesłanka wymagalności zostaje spełniona w przypadku wyprowadzenia danych wyrobów, nawet niezgodnie z prawem, z systemu zawieszenia, ponieważ zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/12 takie wyprowadzenie należy uznać za dopuszczenie do konsumpcji.

[...] Artykuł 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 przewiduje, że uprawnieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez zainteresowane państwo członkowskie.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęciom użytym w przepisie prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich do celów określenia jego znaczenia i zakresu, należy nadawać zwykle w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą trzeba ustalić zgodnie ze zwyczajowym znaczeniem tych pojęć w języku potocznym,

z uwzględnieniem kontekstu, w którym zostały one użyte, i celów uregulowania, którego są częścią.

[...] Zgodnie ze zwyczajowym znaczeniem pojęcia „ubytku” w języku potocznym ubytek, jakiego doznaje uprawniony właściciel składu, oznacza całkowite lub częściowe pozbawienie go rzeczy, z której korzystał lub którą posiadał. Wynika stąd, że „ubytkiem” w rozumieniu owego art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze jest zniknięcie wyrobu w trakcie jego produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania.

Z uwagi na to, że zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 92/12 różni się od zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze tej dyrektywy, wykładni pierwszego zwolnienia nie można dokonywać w sposób rozszerzający. Ponadto zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 w odniesieniu do ubytków wynikłych z czynników losowych lub z siły wyższej stanowi odstępstwo od zasady ogólnej, które w związku z tym należy interpretować w sposób ścisły.

Zniknięcie wyrobu objętego systemem zawieszenia może zatem oznaczać jedynie faktyczną niemożność dopuszczenia tego wyrobu do konsumpcji, a nawet – wprowadzenia go do obrotu handlowego Unii. Tymczasem wyrób, który – w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym – zostaje niezgodnie z prawem wyprowadzony z systemu zawieszenia, pozostaje wszakże w obrocie handlowym Unii.

Takie niezgodne z prawem wyprowadzenie wyrobu objętego podatkiem akcyzowym z systemu zawieszenia nie może zatem spełniać pierwszej z dwóch kumulatywnych przesłanek, których zaistnienie jest konieczne do przyznania uprawnionemu właścicielowi składu zwolnienia z zapłaty podatku.

W związku z tym w braku „ubytku” uprawnionemu właścicielowi składu nie można przyznać zwolnienia z podatku na podstawie art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 w przypadku niezgodnego z prawem wyprowadzenia z systemu zawieszenia, nawet gdy wyprowadzenie to jest wynikiem bezprawnego czynu, który można przypisać wyłącznie osobie trzeciej, i gdy ów właściciel składu ma uzasadnione oczekiwania co do tego, że wyrób jest przemieszczany w ramach systemu zawieszenia podatku zgodnie z prawem. Taką wykładnię owego przepisu potwierdzają zarówno kontekst, w jaki przepis ten się wpisuje, jak i cele dyrektywy 92/12.

W szczególności z systematyki dyrektywy 92/12, a zwłaszcza z jej art. 13, art. 15 ust. 3 i 4, a także z jej art. 20 ust. 1, wynika, że prawodawca przyznał uprawnionemu właścicielowi składu centralną rolę w ramach procedury przepływu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, znajdujących się w ramach systemu zawieszenia.

Owego właściciela składu, jako osobę fizyczną lub prawną upoważnioną przez właściwe władze państwa członkowskiego do produkowania, przetwarzania, przechowywania, otrzymywania i wysyłania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w ramach systemu zawieszenia podczas prowadzenia działalności gospodarczej, wskazano w konsekwencji jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, w przypadku gdy nieprawidłowości lub naruszenia pociągających za sobą wymagalność tego podatku dopuszczono się w trakcie przemieszczania tych wyrobów. Odpowiedzialność ta jest ponadto obiektywna i opiera się nie na udowodnionej lub domniemanej winie właściciela składu, lecz na jego uczestnictwie w działalności gospodarczej.

Co więcej, jak wynika z motywów pierwszego i czwartego dyrektywy 92/12, jedynym z jej celów jest zagwarantowanie jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich, aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego, które wymaga swobodnego przepływu towarów, w tym tych objętych podatkiem akcyzowym. Do celów tych należy również zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć

[...] Tymczasem wykładnia pojęcia „ubytku” w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze tej dyrektywy, która polegałaby na objęciu zakresem tego pojęcia niezgodnego z prawem wyprowadzenia wyrobu objętego podatkiem akcyzowym z systemu zawieszenia, nie byłaby zgodna z celami przypomnianymi w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. Po pierwsze bowiem, taka wykładnia osłabiłaby obiektywny charakter odpowiedzialności, jaką

wspomniana dyrektywa nakłada na właściciela składu w ramach systemu zawieszenia, i tym samym jego centralną rolę w zapewnianiu wymagalności podatku akcyzowego, a ostatecznie – swobodny przepływ towarów objętych podatkiem akcyzowym. Po drugie, takie osłabienie podważyłoby również cel polegający na zwalczaniu oszustw, unikania opodatkowania i nadużyć, utrudniając w praktyce ściąganie podatku akcyzowego od takiego właściciela składu w przypadku nieprawidłowości lub naruszenia.

### **Wyroki powiązane**

Wyrok TSUE z dnia 24 marca 2022 r., TanQuid Polska, C-711/20

Wyrok TSUE z dnia 10 czerwca 2021 r., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-279/19

Wyrok TSUE z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19

Wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15

Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 2007 r., Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06

### **Przepisy (stan prawny na rok 2008-2020)**

art. 6,13-15, 20 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76) oraz art. 7-10 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz.UE. L 2009 Nr 9)

**Obecnie art. 6-9 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.Urz.UE. L 2020 Nr 58)**

### **Główne problemy**

1. Funkcje podatku akcyzowego a istota procedury zawieszenia poboru akcyzy.
2. Pojęcie „braku winy/przyczynienia” w powstaniu utraty przedmiotu opodatkowania i działaniach/zachowaniach osób trzecich. Jak interpretować pojęcie „siły wyższej, „nieprzewidziane okoliczności” i „ubytku”?
3. Jak daleko sięga zakres odpowiedzialności podatnika w procedurze zawieszenia poboru akcyzy?
4. Na czym polega wystąpienie „nieprawidłowości” w procedurze zawieszenia poboru akcyzy?
5. Czy istnieje potencjalna czy pomijalna „konkurencja/zbieg” reżimów odpowiedzialności karnej i podatkowej?

**2) Nielegalny pobór energii może być czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT - Tomasz Michalik, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy**

**Wyrok TSUE z 27 kwietnia 2023 r., C-677/21 Fluvius Antwerpen vs MX**

**Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (...) w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:**

**dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.**

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

**dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą wykonywaną przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej. W sytuacji gdy owa działalność gospodarcza jest wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, działalność taka, wymieniona w załączniku I do tej dyrektywy, może zostać uznana za działalność odznaczającą się niewielką skalą w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy tylko wtedy, gdy ma ona zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak mały wpływ gospodarczy, że zakłócenia konkurencji, jakie mogłyby z niej wynikać, byłyby jeśli nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne.**

**Najważniejsze fragmenty wyroku**

- Stan faktyczny

Fluvius jest osobą prawną odpowiedzialną za zarządzanie siecią dystrybucji energii elektrycznej lub gazu ziemnego na terytorium gmin Flandrii.

W okresie ponad 2 lat MX, osoba prywatna, bezprawnie zużyła energię elektryczną. Po stwierdzeniu tego bezprawnego zużycia Fluvius, na podstawie porównania danych dotyczących licznika miejsca zużycia na początku i na końcu tego okresu, wystawił fakturę na kwotę obejmującą kwotę podatku VAT wraz z odsetkami za zwłokę i odsetkami z tytułu trwania sporu. MX nie zapłacił tej faktury.

Fluvius wytoczył zatem powództwo przeciwko MX o zapłatę wspomnianej faktury przed stosownym sądem. W postanowieniu odsyłającym sąd ten zasądził od MX rekompensatę na rzecz Fluviusa w wysokości kosztów „bezprawnie pobranej energii”. Niemniej jednak powziął wątpliwość co do zasadności naliczenia VAT. Zauważył bowiem, że przez długi czas żaden akt prawny nie dotyczył wyraźnie kwestii, czy VAT może zostać nałożony na rekompensatę należną od podmiotu pobierającego energię bezprawnie (potem przepisy belgijskie w tej mierze uległy zmianie precyzując możliwość doliczenia kwoty VAT).

- Pytania prejudycjalne

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. a) w związku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii stanowi dostawę towarów, polegającą na przeniesieniu prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej – czy art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii stanowi dostawę towarów, polegającą na przeniesieniu prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa?



3) Czy art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że skoro [Fluuiusowi] przysługuje rekompensata z tytułu bezprawnego poboru energii, to należy uznać, że jest on podatnikiem, ponieważ bezprawny pobór energii jest wynikiem wykonywania »działalności gospodarczej« [przez Fluuiusa], polegającej na wykorzystywaniu, w sposób ciągły, majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu?

4) Jeżeli art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii jest wynikiem działalności gospodarczej, to czy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że [Fluuius] jest organem władzy publicznej, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej na to pytanie – czy art. 13 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy należy zatem interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii nie stanowi wyniku działań Fluuiusa o skali na tyle niewielkiej, by mogły one zostać pominięte?».

- kluczowe elementy uzasadnienia

TSUE przypomniał, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się, w dziedzinie poboru VAT, powszechnemu rozróżnieniu między transakcjami nielegalnymi a transakcjami legalnymi, ponieważ system VAT ma obciążać konsumenta końcowego towarów lub usług, jeżeli zostały one dostarczone lub wykonane w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu.

Dostawa towaru powinna być dokonywana „odpłatnie”, co oznacza, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. W analizowanej sprawie wg TSUE bezpośredni związek między bezprawnie zużytą energią elektryczną a świadczeniem wzajemnym żądanym przez Fluuius wynika jasno z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający, jako że MX pobrał energię elektryczną pod swoim adresem zamieszkania, a Fluuius mógł ustalić pobraną w ten sposób ilość poprzez sporządzenie wykazu zużycia dokonanego w całym okresie w drodze odczytu licznika znajdującego się pod tym adresem.

Nawet jeśli dostawa energii elektrycznej nastąpiła bez zawarcia umowy, stosunki między konsumentem działającym bezprawnie a operatorem sieci dystrybucji energii elektrycznej są regulowane regulaminem przyłączenia mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego, który definiuje pojęcie „bezprawnego poboru” i przewiduje przypisanie przez operatora sieci dystrybucji wynikającego stąd zużycia podmiotowi, który dokonał tego poboru. Zatem dostawa towarów o takich cechach, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego, odpowiada odpłatnej dostawie towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

W okresie obejmującym ponad dwa lata, Fluuius zaopatrywał MX w energię elektryczną. Jednocześnie MX zachowywał się wobec Fluuiusa jak klient i działał „tak jakby był właścicielem”, to znaczy, zużył energię elektryczną dostarczoną przez Fluuiusa. Właściwości energii elektrycznej sprawiają, że pobór z sieci dystrybucji jest tożsamy z konsumpcją towaru, a konsumpcja ta odpowiada nie tylko wykorzystaniu tego dobra, lecz również jego zbyciu zaś zbycie stanowi ostateczny atrybut prawa własności. Dostawę towarów dokonaną w takich okolicznościach należy zatem rozpatrywać jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

W świetle powyższych rozważań na pytania prejudycjalne pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.

Natomiast poprzez pytania prejudycjalne trzecie i czwarte, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest

ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą, a przy założeniu, że tak jest, to czy, po pierwsze, podmiot prowadzący taką działalność, podobnie jak Fluvius, działa zatem w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy, a po drugie, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, przepis ten należy interpretować w ten sposób, że tego rodzaju pobranie odpowiada działalności tego podmiotu o znacznej skali.

Określona działalność jest co do zasady uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje. Fluvius jest zobowiązany do zaopatrywania każdej osoby nieposiadającej jeszcze umowy z dystrybutorem handlowym i która uprzednio dokonała zgłoszenia do podmiotu takiego jak Fluvius. W konsekwencji należy stwierdzić, że Fluvius może być zmuszony, w zakresie, w jakim okaże się to konieczne, do wykonywania bezpośrednio roli dostawcy energii elektrycznej, a zatem taka jego działalność nie ma charakteru marginalnego, a ponadto nie pozostaje poza zakresem jego działalności jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

Fluvius, poprzez regulamin przyłączenia, przewidział przypadek bezprawnego poboru energii, i uregulował wynikające z niego skutki zarówno administracyjne, jak i finansowe, co wyklucza uznanie tego zjawiska za punktowe i odosobnione, ponieważ jak okazuje się, jego występowanie jest wystarczająco istotne i powtarzalne, by uzasadnić działanie normatywne.

Ryzyko strat poniesionych w wyniku kradzieży, przez osobę trzecią, stanowi typowe ryzyko handlowe działalności gospodarczej, w niniejszym przypadku działalności operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

W konsekwencji należy stwierdzić, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający wskazanych okoliczności faktycznych, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż dostawa energii elektrycznej przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

### **Wyroki powiązane**

Wyrok TSUE z 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10

Wyrok TSUE z 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19

Wyrok TSUE z 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław, C-604/19

Wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19

### **Przepisy**

- **Dyrektywa 2006/112**

#### **Art. 2 ust. 1 lit. a**

„1. Opodatkowaniu [podatkiem od wartości dodanej (VAT)] podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

[...]”.

#### **Art. 9 ust. 1**

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych

zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

**Główne problemy**

Możliwość uznania za opodatkowaną czynności wykonanej bez zawartej umowy – a zatem bez woli/zamiaru jej zawarcia przez obydwie strony.

**B) Podatnik i jego działalność gospodarcza w VAT – czy coś już wiemy, a czego się (może) dowiemy?**

1) Działania gmin na rzecz mieszkańców - dr Beata Rogowska-Rajda (Uniwersytet Warszawski, Ministerstwo Finansów), dr Tomasz Tratkiewicz (Ministerstwo Finansów)

**Wyrok TSUE z 30.03.2023 r. w sprawie C-616/21, Gmina L.**

**Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 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: okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

**(...) Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

13 W ramach programu usuwania azbestu w Polsce, opracowanego na podstawie uchwały rady ministrów Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia „Programu wieloletniego oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032”, rada miasta gminy L. powierzyła prezydentowi tej gminy uchwałą 227/VI/2019 z dnia 26 kwietnia 2019 r., zatytułowaną „Aktualizacja Programu usuwania azbestu dla Miasta [L.] na lata 2018–2032”, zadanie realizacji działań w tym zakresie.

14 Zgodnie z załącznikiem do tej uchwały działania te polegają na usuwaniu wyrobów i odpadów zawierających azbest z budynków mieszkalnych i handlowych, z wyjątkiem nieruchomości, na których prowadzona jest działalność gospodarcza. We wspomnianym załączniku przewidziano również, że zainteresowani mieszkańcy nie poniosą żadnych kosztów w związku z usuwaniem azbestu, ponieważ za finansowanie odpowiedzialna jest gmina L., z pomocą Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (zwanego dalej „funduszem ochrony środowiska”).

15 Zarządzeniem 62/9/2019 z dnia 23 września 2019 r. w sprawie ustalenia szczegółowych zasad realizacji tej uchwały i powołania Komisji do spraw rozpatrywania wniosków o usunięcie wyrobów oraz odpadów zawierających azbest prezydent gminy L. przedstawił praktyczne aspekty działań związanych z usuwaniem azbestu. Po pierwsze, gmina ta planowała przeprowadzić przetarg w celu wykonania tych robót, przy czym wybrany oferent miał wystawić faktury zawierające VAT. Po drugie, na podstawie zapłaconych przez nią faktur rzeczona gmina zamierzała następnie uzyskać od tego funduszu dotacje w wysokości od 40 % do 100 % poniesionych wydatków, w zależności od spełnienia wymogów określonych przez wspomniany fundusz.

(...)

**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że okoliczność

zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, stanowi świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do pobrania jakiegokolwiek opłaty od tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.

(...) 24 W tym względzie, aby oferta usuwania azbestu z niektórych nieruchomości przedstawiona przez gminę jej mieszkańcom będącym właścicielami była objęta zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, powinna ona, po pierwsze, stanowić świadczenie usług, które gmina ta wykonuje odpłatnie na ich rzecz w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a po drugie, być realizowana w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczony dyrektywy, tak aby owa gmina działała również w charakterze podatnika.

### **W przedmiocie istnienia świadczenia usług dokonywanego odpłatnie**

(...) 39 Należy zatem uznać, że w niniejszej sprawie współistnieją dwa świadczenia usług, a mianowicie z jednej strony świadczenie zapewniane przez przedsiębiorstwo wybrane i opłacone przez gminę L., a z drugiej strony – świadczenie, którego, po pierwsze, podmiotem udzielającym jest ta gmina, po drugie, beneficjentami są jej zainteresowani mieszkańcy, i wobec którego, po trzecie, świadczenie wzajemne stanowi dotacja wypłacana tej gminie przez fundusz ochrony środowiska.

40 Nie ma wątpliwości, że pierwszy z tych przypadków świadczenia usług odpowiada definicji świadczenia usług dokonywanego odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Gdyby w świetle rozważań przedstawionych w pkt 35–38 niniejszego wyroku sąd odsyłający miał dojść do takiego samego wniosku, po dokonaniu oceny okoliczności faktycznych, w odniesieniu do drugiego z tych świadczeń, czyli świadczenia, którego dokonuje gmina L., powinien on ustalić, czy owo świadczenie usług jest dokonywane w ramach działalności gospodarczej, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem działalność można uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

### **W przedmiocie dokonania świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej**

(...) 44 W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że podczas gdy przedsiębiorca dąży do stałego osiągnięcia dochodu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo), gmina L. nie zatrudnia pracowników do usuwania azbestu i nie poszukuje klientów, lecz ogranicza się do przeprowadzenia, w ramach programu określonego na poziomie krajowym, czynności usuwania azbestu, które nastąpią po tym, jak właściciele nieruchomości położonych na terytorium gminy, których może dotyczyć ten program, wyrażą wolę korzystania z niego i zostaną uznani za uprawnionych. Ponadto czynność usuwania azbestu w danej gminie z definicji nie ma charakteru powtarzalnego, co odróżnia niniejszą sprawę od spraw, w których świadczenia gminne miały charakter trwałe.

45 Po drugie, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina L. będzie oferować usunięcie azbestu z danych nieruchomości oraz odbiór wyrobów i odpadów zawierających azbest nieodpłatnie, podczas gdy wcześniej zapłaci ona danemu przedsiębiorstwu cenę rynkową.

46 Tymczasem Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli gmina odzyskuje jedynie niewielką część poniesionych przez siebie kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może wykluczać istnienie wynagrodzenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Jest tak tym bardziej, gdy – jak w niniejszej sprawie – świadczenie wzajemne uiszczane przez usługobiorców nie istnieje.

47 W konsekwencji, nawet biorąc pod uwagę dotacje przyznane gminie L. przez fundusz ochrony środowiska, które wynoszą 40–100 % poniesionych kosztów, charakter takiego świadczenia usług nie odpowiada podejściu, jakie przyjęłoby w danym wypadku przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu, które przy ustalaniu swoich cen starałoby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku. Ponadto nie podlegają zwrotowi koszty związane z organizacją przez ową gminę akcji usuwania azbestu u jej mieszkańców, a jedynie z czynnościami zleconymi wybranemu przedsiębiorstwu. W związku z tym ta sama gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku.

48 Po trzecie, nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby takie przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu nie przenosiło żadnych poniesionych przez siebie kosztów na beneficjentów swoich usług, oczekując jednocześnie częściowej rekompensaty tych kosztów w formie dotacji. Taki mechanizm nie tylko stawiałby jego przepływy pieniężne w sytuacji strukturalnie deficytowej, przede wszystkim ze względu na brak zysku, następnie brak zwrotu kosztów związanych z organizacją akcji usuwania azbestu i wreszcie znaczne wahania procentowe zwrotu kosztów, mogące oscylować między 40 % a 100 % kwot wypłaconych wybranemu przedsiębiorstwu, ale ponadto stwarzałby nietypowy stopień niepewności dla podatnika, ponieważ kwestia, czy i w jakim zakresie osoba trzecia zwróci tak istotną część poniesionych kosztów, pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez tę osobę trzecią decyzji, co następuje po tym, jak sporne transakcje zostaną dokonane.

49 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina L. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.  
(...)

### **Wyrok TSUE z 30.03.2023 r. w sprawie C-612/21, Gmina O.**

#### **(...) Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

11 Gmina O., będąca podatnikiem VAT w Polsce, zawarła z jedną gminą miejską i dwiema innymi gminami, również położonymi w Polsce, umowę o partnerstwie na rzecz realizacji projektu dotyczącego instalacji systemów OZE na terytorium tych czterech jednostek samorządu terytorialnego (zwanego dalej „projektem”).

12 Projekt jest częścią regionalnego programu operacyjnego danego województwa na lata 2014–2020 i ma na celu przejście na gospodarkę niskoemisyjną. Gmina miejska, jako lider projektu, w imieniu wszystkich zainteresowanych jednostek samorządu terytorialnego zawarła umowę o dofinansowanie projektu z tym województwem. Zgodnie z tą umową lider projektu otrzymuje dofinansowanie z danego województwa, które pokrywa jedynie część kosztów objętych dofinansowaniem, po czym przekazuje partnerom przypadającą im część. Gmina O. korzysta z finansowania w wysokości 75 % całkowitych kosztów objętych dofinansowaniem.

13 Każda jednostka samorządu terytorialnego będąca stroną umowy rozlicza się odrębnie z przedsiębiorstwem wyłonionym w drodze przetargu, które w związku z tym wystawia własne faktury odnoszące się do zamówienia dotyczącego każdej z tych jednostek.

14 Każda jednostka będąca stroną umowy ma swobodę decydowania o sposobie, w jakim zobowiązana jest sfinansować części, które musi pokryć samodzielnie. Gmina O. postanowiła uzyskać od właścicieli nieruchomości, którzy na swój wniosek skorzystają z systemów OZE, wkład w wysokości 25 % kosztów objętych dofinansowaniem, przy czym nie mógł on jednak przekroczyć maksymalnej uzgodnionej w umowie wartości. Co więcej, zgodnie ze standardową umową zawieraną przez gminę O. z danymi właścicielami wszystkie systemy OZE będą stanowiły własność gminy przez okres trwałości projektu, tj. przez okres 5 lat od dnia otrzymania ostatniej płatności, którą to płatność gmina otrzyma z tytułu zwrotu przypadającej jej części subwencji wypłaconych przez dane województwo. Po tym okresie własność systemu OZE zostanie przeniesiona na właściciela danej nieruchomości.

**(...) W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

(...)

21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawę towarów i świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów OZE na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.

(...) 24 W tym względzie, aby czynności dokonywane przez gminę w ramach promowania odnawialnych źródeł energii były objęte zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, powinny one, po pierwsze, stanowić dostawę lub świadczenie usług, które gmina ta wykonuje odpłatnie na rzecz swoich mieszkańców w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) tej dyrektywy, a po drugie, być dokonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy, tak aby owa gmina działała również w charakterze podatnika.

**W przedmiocie istnienia dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych odpłatnie**

(...) 28 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina O. zobowiązuje przedsiębiorstwo, które wygrało przetarg, do dostarczenia i zainstalowania systemów OZE na nieruchomościach właścicieli, którzy wyrazili zainteresowanie uczestnictwem w tej inicjatywie. W tym względzie należy wskazać, że przeniesienie własności takich systemów stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy 2006/112, a udostępnienie ich do użytku stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy.

29 Nie ulega wątpliwości, że istnienie między gminą O. a tym przedsiębiorstwem umowy dotyczącej instalacji systemów OZE i przeniesienia ich własności na rzecz tej gminy w okresie trwałości projektu pozwala uznać, że wspomniane przedsiębiorstwo dokonuje na rzecz tej gminy transakcji odpłatnej, zważywszy, że ponadto ta sama gmina otrzymuje z tego tytułu od tego samego przedsiębiorstwa indywidualną fakturę, którą sama uiszcza. Transakcja ta,

w świetle rozważań przedstawionych w poprzednim punkcie, obejmuje po części dostawę towarów na rzecz gminy O., czyli systemów OZE, których ta gmina staje się właścicielem, a po części świadczenie usług polegających na instalacji tych systemów OZE na nieruchomościach danych mieszkańców. Korzyść przysporzona tej gminie w zamian za zapłatę polega nie tylko na własności wspomnianych systemów OZE, ale również na poprawie jakości życia ogółu jej mieszkańców ze względu na bardziej przyjazny dla środowiska sposób wytwarzania energii.

(...) 32 Gdyby w świetle tych rozważań sąd odsyłający doszedł do wniosku, że gmina O. na rzecz swoich mieszkańców dokonuje odpłatnie, w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, dostawy towarów i świadczenia usług, powinien on ustalić, czy czynności te są dokonywane w ramach działalności gospodarczej, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem działalność można uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

(...) 36 W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że podczas gdy przedsiębiorca dąży do stałego osiągania dochodu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Brașov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo), gmina O. wskazała we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, jak wynika z postanowienia odsyłającego, że nie zamierza świadczyć regularnie usług instalacji systemów OZE i nie zatrudnia ani nie zamierza zatrudniać pracowników w tym celu, co odróżnia niniejszą sprawę od spraw, w których świadczenia gminne miały charakter trwały.

37 Po drugie, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina O. wydaje się ograniczać do zaproponowania swoim mieszkańcom będącym właścicielami nieruchomości, którzy mogą być zainteresowani systemami OZE, w ramach programu regionalnego mającego na celu umożliwienie przejścia na gospodarkę niskoemisyjną, dostarczenia i zainstalowania u nich tych systemów OZE za pośrednictwem przedsiębiorstwa wybranego w wyniku przetargu, w zamian za ich udział nieprzekraczający 25 % kosztów podlegających dofinansowaniu związanych z tą dostawą i z tą instalacją, podczas gdy owa gmina płaci danemu przedsiębiorstwu wynagrodzenie za te same dostawę i instalację po cenie rynkowej.

38 Tymczasem Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli gmina odzyskuje – w drodze otrzymywanych przez nią wkładów – jedynie niewielką część poniesionych przez siebie kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może sugerować, że wkłady te należy raczej uznać za opłatę aniżeli wynagrodzenie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji nawet biorąc pod uwagę płatności przyznane gminie O. przez dane województwo, które wynoszą 75 % kosztów podlegających dofinansowaniu, suma kwot otrzymanych od zainteresowanych właścicieli z jednej strony i od owego województwa z drugiej strony pozostaje strukturalnie niższa od łącznych kosztów faktycznie poniesionych przez tę gminę, jak wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, co nie odpowiada podejściu, jakie przyjąłby w danym wypadku instalator systemów OZE, który przy ustalaniu swoich cen starałby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku. Natomiast wspomniana gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku.



39 Po trzecie, nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby taki instalator systemów OZE obciążał odbiorców swoich dostaw towarów i świadczenia usług jedynie najwyżej jedną czwartą poniesionych przez siebie kosztów, oczekując jednocześnie rekompensaty w postaci dofinansowania za zasadniczą część pozostałych trzech czwartych tych kosztów. Taki mechanizm nie tylko stawiałby jego przepływy pieniężne w sytuacji strukturalnie deficytowej, ale ponadto stwarzałby nietypowy stopień niepewności dla podatnika, ponieważ kwestia, czy i w jakim zakresie osoba trzecia zwróci tak istotną część poniesionych kosztów, pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez tę osobę trzecią decyzji, co następuje po tym, jak sporne transakcje zostaną dokonane.

40 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina O. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

(...)

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, z późn. zm.)**

#### **Art. 15 ust. 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.

#### **Art. 15 ust. 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.

### **Główne problemy**

1. Czy mamy do czynienia z istnieniem dostawy towaru lub świadczeniem usługi?
2. Jeśli tak – to czy czynność ta jest odpłatna?
3. Jeśli tak – to czy wykonywana jest w ramach działalności gospodarczej?
4. Jeśli tak – to czy czynność ta jest wykonywana przez podmiot publiczny działający w charakterze organu władzy?
5. Jeśli nie – czynność podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach w podatku VAT.

**2) Kiedy członek zarządu staje się podatnikiem VAT? dr Jacek Matarewicz, adwokat, doradca podatkowy, partner w Kancelarii Tomczykowski Tomczykowska sp. z o.o.**

**wyroki TSUE z 21.12.2023 r. w sprawie C-288/22 TP przeciwko Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA**

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:

*członek zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, jeżeli świadczy odpłatnie usługi na rzecz tej spółki, a także jeżeli działalność ta ma charakter stały i jest wykonywana za wynagrodzeniem, którego sposób ustalenia jest możliwy do przewidzenia.*

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

*działalność członka zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego nie jest prowadzona samodzielnie w rozumieniu tego przepisu, jeżeli pomimo faktu, iż członek ten swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy, sam otrzymuje świadczenia stanowiące jego dochody, działa we własnym imieniu i nie podlega stosunkowi podporządkowania hierarchicznego, nie działa on we własnym imieniu ani na własną odpowiedzialność i nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego ze swoją działalnością.*

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

33 W tym względzie należy przypomnieć, że możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako „odpłatnej” transakcji w rozumieniu wyżej wymienionego przepisu zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek zachodzi, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

(...) 38 W tym względzie istnienie bezpośredniego związku między wynagrodzeniem a działalnością wydaje się ustalone w przypadku wynagrodzenia w postaci określonej z góry kwoty ryczałtowej. Fakt określenia rekompensaty nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w ujęciu rocznym, sam w sobie nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym [wyroki: z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 37; z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 25].

39 W przypadku gdyby wynagrodzenie TP przybrało formę wynagrodzenia procentowego, sąd odsyłający będzie musiał zbadać, w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 33–36 niniejszego wyroku, czy w sytuacji gdy dana spółka akcyjna nie osiąga zysku lub osiąga zysk w niewielkiej wysokości, walne zgromadzenie akcjonariuszy rzeczonyj spółki może jednak przyznać TP, na podstawie innych czynników, kwotę wynagrodzenia, którą można uznać za obiektywnie odpowiadającą usłudze świadczonej przez TP.

(...) 45 W świetle tego orzecznictwa należy uznać, że powołanie osoby fizycznej takiej jak TP na funkcję członka zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego na odnawialną kadencję trwającą maksymalnie sześć lat nadaje działalności takiego członka charakter stały. Okoliczność, że taki mandat może zostać cofnięty ad nutum, to znaczy w każdej chwili i bez uzasadnienia, oraz że jego posiadacz również może z niego zrezygnować w każdej chwili, nie może sama w sobie spowodować utraty przez tę działalność jej stałego charakteru, ponieważ maksymalny okres sześciu lat jest od początku powiązany z rzeczonym mandatem.

46 Ta sześcioletnia kadencja może również nadać wynagrodzeniu przyznanemu w formie wynagrodzenia procentowego charakter stały [zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo]. Jednakże, aby zachować ten stały charakter, ważne jest, by w przypadku gdyby wynagrodzenie procentowe było przyznawane w zależności od zysków osiągniętych przez daną spółkę, takie wynagrodzenie można było przyznać członkom zarządu również w latach, w których spółka nie osiągnęła zysków.

47 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że członek zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, jeżeli świadczy odpłatnie usługi na rzecz tej spółki, a także jeżeli działalność ta ma charakter stały i jest wykonywana za wynagrodzeniem, którego sposób ustalenia jest możliwy do przewidzenia.

(...) 50 Należy również wyjaśnić, że zgodnie z ustaleniami dokonany przez sąd odsyłający i niezależnie od sformułowania przez ten sąd pytania drugiego pytanie to należy przeanalizować wyłącznie w świetle art. 9 dyrektywy VAT, a nie jej art. 10. Jak bowiem zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 23 i 39 opinii, stosunek podporządkowania, o którym mowa w art. 10 tej dyrektywy, jest istotnym kryterium jedynie dla celów oceny, czy działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie w rozumieniu art. 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy.

51 Poczyniwszy te wstępne uwagi, należy zauważyć, iż z orzecznictwa Trybunału dotyczącego owego art. 9 wynika, że w celu ustalenia, czy dana osoba prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą, należy zbadać, czy istnieje stosunek podporządkowania przy wykonywaniu tej działalności [wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo].

52 Aby ocenić istnienie takiego stosunku podporządkowania, należy skontrolować, czy dana osoba wykonuje swoją działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. W celu stwierdzenia samodzielności rozpatrywanej działalności Trybunał wziął pod uwagę brak jakiegokolwiek stosunku hierarchicznego podporządkowania, jak również okoliczność, że dana osoba działa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, że swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy i że sama otrzymuje świadczenia stanowiące jej dochody [wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].

(...) 54 Co się tyczy kwestii stosunku hierarchicznego podporządkowania, okoliczność, że w ramach swojej działalności w zakresie doradztwa i obrad w zarządzie członek tego zarządu ma swobodę przedkładania zarządowi wszelkich propozycji i udzielania porad oraz głosowania w zarządzie według własnego uznania, wskazuje na brak takiego stosunku. Jest tak nawet wówczas, gdy członek ten musi przestrzegać decyzji rzeczonoego zarządu, ponieważ powierzone mu zadania, takie jak zadania przypomniane w pkt 18 niniejszego wyroku, polegają zasadniczo nie na stosowaniu lub wykonywaniu decyzji tych zarządów, lecz na przedstawianiu propozycji i udzielaniu porad, a także na opracowywaniu i przyjmowaniu, wraz z innymi członkami danych zarządów, decyzji tych ostatnich.

55 W odniesieniu do kwestii, czy taki członek zarządu działał we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, należy w szczególności wziąć pod uwagę przepisy prawa krajowego regulujące podział obowiązków między członkami zarządu a daną spółką. W tym względzie, jak wskazała w istocie rzeczniczka generalna w pkt 33 i 34 opinii, okoliczność, że taki podział obowiązków występuje w sposób analogiczny lub równoważny w stosunkach łączących pracownika z pracodawcą, może wskazywać na to, że tacy członkowie nie działają na własną odpowiedzialność. To samo dotyczy sytuacji, gdy mający do nich zastosowanie reżim odpowiedzialności ma jedynie charakter pomocniczy w stosunku do reżimu odpowiedzialności mającego zastosowanie do spółki lub zarządu jako jej organu.

56 Gdyby w wyniku tych ustaleń okazało się, że członek zarządu nie działa na własną odpowiedzialność, należałoby również stwierdzić, że nawet jeśli osoba ta wydaje się działać we własnym imieniu, gdy udziela zarządowi porad lub przedkłada mu propozycje oraz gdy głosuje, działa ona raczej na rachunek tego zarządu oraz, bardziej ogólnie, spółki, której rzeczony zarząd stanowi organ, ponieważ te porady, propozycje i głosowania, które mogą w głównej mierze pociągać za sobą odpowiedzialność spółki, muszą być udzielane, przedkładane i dokonywane w interesie i na rzecz tej spółki.

57 Co się tyczy kwestii, czy członek zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego ponosi ryzyko gospodarcze związane ze swoją działalnością, należy wyjaśnić, że jak wynika z pkt 43 wyroku z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT– Działalność członka rady nadzorczej) (C-420/18, EU:C:2019:490) i przytoczonego w tym punkcie orzecznictwa, ryzyko gospodarcze wskazane przez Trybunał w jego orzecznictwie odnosi się zawsze do ryzyka gospodarczego ponoszonego bezpośrednio przez osobę, której działalność gospodarcza podlega ocenie pod kątem jej samodzielnego charakteru. W związku z tym ryzyko gospodarcze ponoszone przez taką spółkę w związku z decyzjami zarządu, którego członkiem jest taka osoba, nie jest istotne.

58 Po dokonaniu tego uściślenia należy stwierdzić, że w sytuacji gdy osoba taka jak TP wnosi swoją wiedzę fachową i know-how do zarządu spółki i bierze udział w głosowaniach tego zarządu, nie wydaje się, aby ponosiła ona ryzyko gospodarcze związane z jej własną działalnością, ponieważ – jak wskazała w istocie rzeczniczka generalna w pkt 33 i 36–38 opinii – to sama spółka będzie musiała stawić czoło negatywnym skutkom decyzji podjętych przez zarząd i tym samym będzie ponosić ryzyko gospodarcze wynikające z działalności członków tego zarządu.

59 Taki wniosek nasuwa się w szczególności wówczas, gdy – tak jak w sprawie w postępowaniu głównym – z krajowych ram prawnych wynika, że członkowie zarządu nie przyjmują na siebie żadnych osobistych zobowiązań w odniesieniu do długów spółki. Jest tak nawet w przypadku, gdy wysokość wynagrodzenia otrzymywanego przez członka zarządu w formie wynagrodzenia procentowego zależy od zysków osiąganych przez spółkę. Członek ten nie ponosi bowiem w każdym razie ryzyka straty związanej z jego działalnością jako członka zarządu, ponieważ udział w zyskach spółki nie może być utożsamiany z przyjęciem na siebie ryzyka zysku i straty. Powyższy wniosek nasuwa się a fortiori wówczas, gdy walne zgromadzenie akcjonariuszy przyznaje wynagrodzenie w formie ryczałtu, który jest wypłacany nawet w przypadku poniesienia przez spółkę strat lub jej likwidacji.

### **Wyroki powiązane**

Wyrok TSUE z 13 czerwca 2019 r. w sprawie w sprawie C-420/18, IO przeciwko Inspecteur van de rijksbelastingdienst

Wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

Uchwała NSA (7) z 12.01.2009 r., I FPS 3/08

### **Stanowisko organów**

## **Przepisy**

### **Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług**

**Art. 5 ust. 1** Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

#### **Art. 15 ust. 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.

#### **Art. 15 ust. 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. 15 ust. 3**

Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności:

- 1) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 2) (uchylony);
- 3) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

### **Dyrektywa 2006/112/WE**

#### **Art. 9 ust. 1**

"Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

"Działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

#### **Art. 10**

Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

## **Główne problemy**

1. Rodzaj wynagrodzenia członka zarządu a VAT.
2. Prowadzenie działalności gospodarczej i samodzielność członka zarządu a VAT.

### **3) Działanie sprzedawcy nieruchomości przez pełnomocnika a wykonywanie działalności gospodarczej – dr Roman Wiatrowski, sędzia NSA**

#### **Pytanie prejudycjalne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, postanowienie z 28 grudnia 2023r., sygn. akt I SA/Wr 92/23**

„Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że osoba, dokonująca sprzedaży nieruchomości, niesłużącej poprzednio do działalności gospodarczej, zlecając przygotowanie do sprzedaży profesjonalnemu przedsiębiorcy, który następnie, jako pełnomocnik tej osoby, podejmuje szereg zorganizowanych działań w celu podziału i zbycia za wyższą cenę, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą; 2) Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 9 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że za osobę prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą należy uznać odrębnie każdego ze współdziałających małżonków”.

#### **Wyroki powiązane**

#### **Stanowisko o braku przesłanek do uznania za czynności związane z działalnością gospodarczą**

wyrok NSA z 24 marca 2023 r., sygn. I FSK 2068/22,  
wyrok NSA z 13 stycznia 2023 r., sygn. akt I FSK 679/20,  
wyrok NSA z 7 grudnia 2022 r, sygn.. akt I FSK 1940/19  
wyrok NSA z 12 grudnia 2022 r, sygn.. akt I FSK 1939/19  
wyrok NSA z 11 stycznia 2022 r., sygn. akt I FSK 645/21.

#### **Stanowisko przeciwne**

Wyrok WSA w Gdańsku z 11 marca 2020 r., I SA/Gd 2200/19.

#### **Przepisy**

#### **Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.):**

**Art. 9 ust. 1** "Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

"Działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

**Art. 14 ust. 1.** "Dostawa towarów" oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

#### **Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm.), zwana dalej w skrócie "ustawą o VAT":**

**Art. 7 ust. 1.** Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;

**Art. 15 ust. 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.

**Art. 15 ust. 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.

### **Główne problemy**

1. Sprzedaż nieruchomości a działalność gospodarcza.
2. Czy działanie nabywcy w imieniu sprzedawcy wpływa na postrzeganie działalności gospodarczej?
3. Czy działanie przez ustanowionego pełnomocnika, który jest jednocześnie nabywcą oznacza profesjonalizm sprzedaży?
4. Które czynności pełnomocnika mogą mieć wpływ na zmianę postrzegania czynności jako mającej charakter działalności gospodarczej.

## Sesja IV

### A) zwrot akcyzy od samochodów osobowych

- 1) Gdy „niekorzystny” wyrok TS UE okazuje się dla podatnika korzystny - zwrot w zwrocie akcyzy (wyrok NSA z 26.10.2023 r., I FSK 299/21 w kontekście wyroku TSUE z 17.5.2023 r. w sprawie C-105/22 – sędzia WSA Elżbieta Olechniewicz)
- 2) Konsumpcja, rejestracja a domniemanie niewzruszalne – szerszy kontekst problemu (wyroki NSA z 7 września 2023, sygn. akt I GSK 418/19 oraz z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1586/21) - Sławomir Pilarczyk (Crido)

### B) Problemy nie tylko czysto proceduralne

- 1) Zaskarżalność zawiadomienia o bezskuteczności korekt deklaracji cofających ustalenia kontroli celno-skarbowej (postanowienie WSA w Białymstoku z 3.2.2023, I SA/Bk 3/23) – Artur Nowak (DZP)
- 2) Wyrok sądu karnego wiąże sądy administracyjne także wobec innych osób niż skazany (wyrok TK z 4.7.2023, SK 8/20) – dr Mikołaj Kondej (PwC)
- 3) Przesłanki odpowiedzialności za bezprawne działanie organu podatkowego (*wyrok ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce*, skarga nr 22716/12) – dr Ewa Prejs (UMK)



## **A) Zwrot akcyzy od samochodów osobowych**

### **1) Zwrot akcyzy w przypadku czasowej rejestracji samochodu osobowego – sędzia WSA w Warszawie Elżbieta Olechniewicz**

#### **Wyrok NSA z 26 października 2023 r., I FSK 299/21**

**Czasowa rejestracja samochodu na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju (wywóz pojazdu poza granicę), o której mowa w art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy Prawo o ruchu drogowym nie stanowi przeszkody do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych, o którym mowa w art. 107 u.p.a. (...) Przepis ten należy bowiem interpretować, jak wskazał TSUE w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-105/22, zgodnie z zasadą konsumpcyjności podatku akcyzowego, skoro celem podatku akcyzowego, co do samej zasady, jest opodatkowanie konsumpcji określonego rodzaju towarów na terenie kraju (ciężar tego podatku powinien ponieść ostateczny nabywca danego dobra, czyli konsument).**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Zgodnie z art. 107 ust. 1 u.p.a., "podmiotowi, który nabył prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, i który dokonuje dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym samochodu osobowego, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, przysługuje zwrot akcyzy na wniosek, złożony właściwemu naczelnikowi urzędu celnego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego."

Na podstawie art. 74 ust. 1 ustawy Prawo o ruchu drogowym czasowej rejestracji pojazdu dokonuje, w przypadkach określonych w ust. 2, starosta właściwy ze względu na miejsce zamieszkania (siedzibę) właściciela pojazdu, wydając pozwolenie czasowe i zalegalizowane tablice (tablice) rejestracyjne. Stosownie do ust. 2 czasowej rejestracji dokonuje się:

- 1) z urzędu - po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu;
- 2) na wniosek właściciela pojazdu - w celu umożliwienia:
  - a) wywozu pojazdu za granicę,
  - b) przejazdu pojazdu z miejsca jego zakupu lub odbioru na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
  - c) przejazdu pojazdu związanego z koniecznością dokonania jego badania technicznego lub naprawy.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że rejestracja czasowa samochodu osobowego w celu dopuszczenia do ruchu drogowego tymczasowo, na określony czas, niezbędny do dokonania czynności rejestracyjnych (rejestracja czasowa z urzędu - ust. 2 pkt 1) nie jest tożsama z czasową rejestracją samochodu na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju (wywóz pojazdu poza granicę – ust. 2 pkt 2 lit. a).

W pierwszym przypadku czasowa rejestracja jest częścią procesu rejestracji pojazdu, którego celem jest trwale dopuszczenie do ruchu samochodu na terytorium kraju. Natomiast w drugim przypadku - czasowa rejestracja nie jest częścią ww. procesu rejestracji, wobec powyższego celem rzeczonyj rejestracji nie jest trwale dopuszczenie do ruchu drogowego pojazdu, lecz umożliwienie przemieszczenia samochodu poza granicę kraju.

Potwierdzenie powyższej wykładni można znaleźć w wyroku TSUE z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-105/22, w którym Trybunał stwierdził, że podatek akcyzowy od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym, nie ma charakteru podatku związanego z ich konsumpcją, która materializuje się poprzez rejestrację danego samochodu

osobowego na terytorium kraju (pkt 42), lecz w tym zakresie rejestrację czasową pojazdu z urzędu należy odróżnić w szczególności od rejestracji czasowej dokonanej w celu umożliwienia wywozu tego pojazdu za granicę (pkt 43). To stwierdzenie TSUE jednoznacznie wskazuje na konieczność zróżnicowania skutków, przy stosowaniu art. 107 u.p.a., rejestracji samochodów w celu ich trwałego dopuszczenia do ruchu na terytorium kraju, od czasowej rejestracji dokonywanej w celu umożliwienia przemieszczenia samochodu poza granice kraju.

Z powyższego wynika, że czasowa rejestracja samochodu na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju (wywóz pojazdu poza granicę), o której mowa w art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy Prawo o ruchu drogowym nie stanowi przeszkody do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych, o którym mowa w art. 107 u.p.a.

Tego rodzaju rejestracji nie można bowiem w świetle istoty podatku akcyzowego traktować jako zarejestrowania pojazdu uniemożliwiającego zwrot akcyzy na podstawie art. 107 u.p.a. Przepis ten należy bowiem interpretować, jak wskazał TSUE, zgodnie z zasadą konsumpcyjności podatku akcyzowego, skoro celem podatku akcyzowego, co do samej zasady, jest opodatkowanie konsumpcji określonego rodzaju towarów na terenie kraju (ciężar tego podatku powinien ponieść ostateczny nabywca danego dobra, czyli konsument). W sytuacji zatem gdy dany pojazd samochodowy rejestrowany jest na wniosek importera lub podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia, jedynie czasowo w celu jego wywozu poza granicę, wskazuje to, że nie był on i nie jest przeznaczony do konsumpcji na terenie Polski. Nie ma więc podstaw do obciążenia tego pojazdu akcyzą w Polsce, której terytorium nie jest i nie będzie miejscem jego konsumpcji.

Zwrócić przy tym należy uwagę, że podobny cel nieobciążania akcyzą nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego, którego faktyczna konsumpcja nie będzie miała miejsca na terytorium kraju, lecz poza jego granicami, przyświeca normie art. 101 ust. 2a u.p.a., zgodnie z którym obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego nie powstaje, jeżeli ten samochód osobowy został dostarczony wewnątrzwspólnotowo lub wyeksportowany w terminie 30 dni od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Powyższa wykładnia jest wynikiem połączenia wykładni językowej z systemem prawa, do którego przynależy art. 107 ust. 1 u.p.a. oraz celem jego unormowania, który nie jest celem fiskalnym, skoro przewiduje zwrot akcyzy zapłaconej od samochodów osobowych, które nie są i nie będą przedmiotem konsumpcji na terytorium kraju.

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego niniejszej sprawy wskazać należy, że z decyzji Prezydenta Miasta Gdańska z 3 stycznia 2019 r. nie wynika jednoznacznie w oparciu o jaką podstawę prawną czasowo zarejestrowano przedmiotowy samochód. Wskazano bowiem jedynie ogólnie na "art. 74 ustawy z dnia 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym". W takim przypadku za decydujące dla możliwości skorzystania z instytucji zwrotu akcyzy na podstawie art. 107 ust. 1 u.p.a. uznać należy okoliczności faktyczne, z których wynika, że w dniu 03.12.2018 r. na podstawie zgłoszenia celnego SAD powyższy pojazd został dopuszczony do swobodnego obrotu, a zadeklarowane należności celno-podatkowe opłacone, po czym w dniu 03.01.2019 r. samochód został czasowo zarejestrowany, a następnie wyeksportowany w dniu 05.01.2019 r.

Powyższe okoliczności jednoznacznie wskazują, że rejestracja czasowa tego pojazdu w dniu 3.01.2019 r. dokonana była w celu wywozu tego samochodu z terytorium kraju i co istotne wywóz ten dokonany został w czasie 30 dni od tej rejestracji, czyli w czasie przewidzianym dla rejestracji czasowej (por. art. 74 ust. 3 Prawa o ruchu drogowym).

(...) Mając zatem na uwadze stanowisko wynikające z wyroku TSUE z dnia 17 maja 2023 r. w

sprawie C-105/22, jak również powyższą wykładnię będącą następstwem uwzględnienia ww. stanowiska, należy odstąpić od dotychczasowego orzecznictwa sądownoadministracyjnego, zgodnie z którym, jakakolwiek rejestracja samochodu, stała czy czasowa, w każdym przypadku wyklucza możliwość zwrotu akcyzy na podstawie art. 107 ust. 1 u.p.a. (...).

#### **Wyroki powiązane:**

##### **- niezgodne z komentowanym wyrokiem (wcześniejsze):**

wyrok NSA z 25 lutego 2015 r., sygn. akt I GSK 2036/13;  
wyrok NSA 22 sierpnia 2016 r., sygn. akt I GSK 799/15;  
wyrok NSA 22 września 2016 r., sygn. akt I GSK 896/15;  
wyrok NSA 22 listopada 2017 r., sygn. akt I GSK 1129/16;  
wyrok NSA 5 października 2017 r., sygn. akt I GSK 2210/15;  
wyrok NSA 24 lipca 2019 sygn. akt I GSK 109/17  
wyroki NSA z 6 września 2023 r., sygn. akt I GSK 1660/19, sygn. akt I GSK 1782/19,  
sygn. akt I GSK 1955/19, sygn. akt I GSK 1728/19, sygn. akt I GSK 1910/19  
wyrok NSA z 7 września 2023 r., sygn. akt I GSK 418/19

##### **- zgodne z komentowanym wyrokiem**

wyrok NSA z 26 października 2023 r., sygn. akt I FSK 737/21  
wyroki NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1586/21, sygn. akt. I FSK 1699/21,  
sygn. akt I FSK 2488/21  
wyroki NSA z 10 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 298/21, sygn. akt I FSK 300/21, sygn.  
akt I FSK 738/21, sygn. akt I FSK 1233/21, sygn. akt I FSK 1267/21  
wyroki NSA z 27 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21, sygn. akt I FSK 1658/21, sygn.  
akt I FSK 2488/21, sygn. akt I FSK 1981/21, sygn. akt I FSK 2071/21, sygn. akt I FSK  
2484/21, sygn. akt I FSK 68/22, sygn. akt I FSK 1586/21, sygn. akt I FSK 1639/21, sygn.  
akt I FSK 1699/21, sygn. akt I FSK 1678/21  
wyrok TSUE z 17 maja 2023 r., C-105/22

#### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.: powyżej: u.p.a.)**

**Art. 107 ust. 1** Podmiot, który nabył prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju zgodnie z [przepisami](#) o ruchu drogowym, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, dokonujący dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, ma prawo do zwrotu akcyzy na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego.

**Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1990, ze zm., powyżej: ustawa Prawo o ruchu drogowym, stan prawny na 31 grudnia 2019 r.)**

**Art. 74 ust. 1.** Czasowej rejestracji pojazdu dokonuje, w przypadkach określonych w ust. 2, starosta właściwy ze względu na miejsce zamieszkania (siedzibę) właściciela pojazdu, wydając pozwolenie czasowe i zalegalizowane tablice (tablicę) rejestracyjne.

**Art. 74 ust. 2.** Czasowej rejestracji dokonuje się:

- 1) z urzędu - po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu;
- 2) na wniosek właściciela pojazdu - w celu umożliwienia:
  - a) wywozu pojazdu za granicę,

- b) przejazdu pojazdu z miejsca jego zakupu lub odbioru na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- c) przejazdu pojazdu związanego z koniecznością dokonania jego badania technicznego lub naprawy;

### **Główne problemy**

1. Różnica pomiędzy rejestracją czasową w celu dokonania czynności rejestracyjnych samochodu osobowego (z urzędu) a rejestracją czasową w celu przemieszczenia poza granicę kraju (na wniosek).
2. Zróżnicowane skutki ww. rodzajów rejestracji przy stosowaniu art. 107 ust. 1 u.p.a.
3. Rejestracja czasowa na wniosek a możliwość wnioskowania o zwrot podatku akcyzowego.
4. Znaczenie okoliczności faktycznych danej sprawy.

## **2) Konsumpcja, rejestracja a domniemanie niewzruszalne – szerszy kontekst problemu - Sławomir Pilarczyk (Crido)**

### **Wyrok NSA z 7 września 2023 r., sygn. akt I GSK 418/19**

**(...) podatek od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym jest podatkiem związanym z ich konsumpcją, która materializuje się przez rejestrację danego samochodu osobowego na terytorium kraju (...).**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

„(...) w sytuacji, gdy importer niezależnie od tego, czy jest osobą fizyczną czy handlowcem decyduje się na przywóz pojazdu na zasadzie pełnej własności pojazdu i związaną z tym jego rejestracją na tym terytorium kraju, to ewentualne intencje tego importera dotyczące późniejszego użytkowania owego pojazdu są pozbawione znaczenia dla oceny w świetle art. 110 TFUE i zasady proporcjonalności opodatkowania tego pojazdu podatkiem akcyzowym oraz w przypadku powrotnego wywozu tego pojazdu odmowy zwrotu zapłaconego podatku (...)”.

„(...) podatek od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym jest podatkiem związanym z ich konsumpcją, która materializuje się przez rejestrację danego samochodu osobowego na terytorium kraju (...)”.

„Mając na uwadze powyższe, wskazać należy, iż wprowadzenie przesłanki wymagającej, aby samochód osobowy nie był wcześniej zarejestrowany na terytorium kraju związane jest z realizacją zasady opodatkowania wyrobów akcyzowych w kraju ich konsumpcji. Akcyza jako podatek konsumpcyjny jest podatkiem pośrednim, co oznacza, że faktycznym podmiotem ponoszącym ciężar opodatkowania akcyzą jest ostateczny konsument, a nie podmiot formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłaty tego podatku”.

„Wbrew argumentacji skargi kasacyjnej czasowe rejestracje, dokonywane z urzędu po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu stanowią część procesu rejestracji pojazdu, której celem jest trwałe dopuszczenie tego pojazdu do ruchu na terytorium kraju. W tym zakresie podkreślenia wymaga fakt, że art. 74 ust. 2 ustawy Prawo o ruchu drogowym jest zrozumiałe w jego literalnym brzmieniu i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Wynika z niego jednoznacznie, że ustawodawca w tym przepisie wyodrębnił przesłanki czasowej rejestracji pojazdu z urzędu i czasowej rejestracji pojazdu na wniosek właściciela pojazdu, co ma istotne znaczenie dla oceny zasadności analizowanego tu zarzutu. Czasowa rejestracja pojazdu z urzędu, co jest przedmiotem sporu w tej sprawie, jest bowiem dokonywana wyłącznie po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu. Z analizowanego przepisu wynika zatem, że czasowa rejestracja pojazdu dokonywana w trybie art. 74 ust. 2 pkt 1 ustawy Prawo o ruchu drogowym stanowi obligatoryjny (konieczny) element rejestracji stałej pojazdu a pojazd z chwilą rejestracji czasowej zostaje dopuszczony do konsumpcji w rozumieniu u.p.a. na oznaczony w ustawie - Prawo o ruchu drogowym czas, a po pozytywnym zweryfikowaniu dokumentacji pojazdu przez organ ewidencyjny zostaje on na stałe dopuszczony do ruchu drogowego. Rejestracja czasowa wywołała skutki materialnoprawne na gruncie ustawy o podatku akcyzowym. Rejestracja ta miała miejsce przed dokonaniem dostawy wewnątrzspółnotowej. Zatem późniejsze umorzenie postępowania w sprawie rejestracji, a także przyczyny dla których organy rejestrowe dokonały takiego rozstrzygnięcia nie mają wpływu na wynik sprawy”.

W ostatnim czasie wydany został wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21 (oraz podobne, sygn. akt: I FSK 1586/21, I FSK 1639/21, I FSK 1658/21, I FSK 1678/21, I FSK 1699/21, I FSK 1981/21, I FSK 2071/21, I FSK 2484/21, I FSK 2488/21, I FSK 68/22 odwołujące się do wyroku I FSK 299/21), który wskazuje, na odstąpienie od

wskazanej wyżej wykładni, kierując się przy tym ku zgodnej z zasadą konsumpcyjności akcyzy analizie stanu faktycznego konkretnej sprawy.

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21

wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1586/21

wyrok NSA z 26 października 2023 r., sygn. akt I FSK 299/21

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (T.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1542 ze zm.)**

**Art. 107 ust. 1** Podmiot, który nabył prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, dokonujący dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, ma prawo do zwrotu akcyzy na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego.

**Dyrektywa 2020/262 (T.j. Dz. U. UE. L. z 2020 r. Nr 58, str. 4 ze zm.)<sup>1</sup>**

**Art. 1 ust. 3 lit. a)** Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe

Nakładanie takich podatków nie może jednak - w ramach wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi - powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic.

**Art. 10** Oprócz przypadków, o których mowa w art. 37 ust. 4, art. 44 ust. 5 oraz art. 46 ust. 3, jak również przypadków przewidzianych w dyrektywach 92/83/EWG, 92/84/EWG, 2003/96/WE i 2011/64/UE, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom.

Taki zwrot lub umorzenie nie może powodować zwolnień innych niż przewidziane w art. 11 lub w dyrektywach, 92/83/EWG, 92/84/EWG, 2003/96/WE lub 2011/64/UE.

### **Główne problemy**

1. Zasada konsumpcyjności i jednofazowości podatku akcyzowego w rozumieniu art. 107 ust. 1 Ustawy o podatku akcyzowym.
2. Kwestia znaczenia „rejestracji” dla oceny „konsumpcji”.
3. Warunki zwrotu akcyzy.
4. Relacja regulacji krajowych do regulacji unijnych.

---

<sup>1</sup> Która zastąpiła wcześniej obowiązującą Dyrektywę 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG

## **B) Problemy nie tylko czysto proceduralne**

**1) Zaskarżalność zawiadomienia o bezskuteczności korekty deklaracji cofającej ustalenia kontroli celno-skarbowej - radca prawny Artur Nowak Domański Zakrzewski Palinka**

### **Postanowienie WSA w Białymstoku z 3 lutego 2023 r., I SA/Bk 3/23**

**Wobec jednak jednoznacznego brzmienia art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. należy zdaniem Sądu przyjąć, że z kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne zostało wyłączone dokonane na podstawie art. 83 ust. 1c ustawy o KAS pisemne zawiadomienie przez organ składającego korektę o jej bezskuteczności.**

**Należy też wskazać, że brak kontroli sądu administracyjnego w przedmiotowej sprawie nie pozostawia całkowicie poza kontrolą sądową czynności pisemnego zawiadomienia o bezskuteczności korekty deklaracji. Strona może bowiem wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Wydanie w tej sprawie rozstrzygnięcia będzie wymagało rozważenia skuteczności złożonej korekty deklaracji, a podjęte ustalenia będą mogły zostać poddane kontroli sądu administracyjnego.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia postanowienia**

Wobec A. C. (dalej: "skarżący") przeprowadzono kontrolę celno - skarbową w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe od września 2017 r. do lutego 2018 r. W dniu [...] grudnia 2020 r. Naczelnik W. Urzędu Celno-Skarbowego w O. wydał wynik kontroli, wskazując w nim ustalone w toku kontroli nieprawidłowości w rozliczeniach skarżącego za kontrolowany okres. Skarżący, korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t. j. Dz. U. z 2022 r., poz. 813 ze zm., dalej "ustawa o KAS"), w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli, w zakresie objętym kontrolą uprzednio złożonych deklaracji podatkowych, w dniu 16 grudnia 2020 r. skorygował deklaracje zgodne z ustaleniami kontroli. W związku z tym Naczelnik W. Urzędu Celno - Skarbowego w O. w dniu [...] stycznia 2021 r. wydał zawiadomienie o uwzględnieniu złożonych korekt. W wyniku złożonych korekt za okres od września 2017 r. do kwietnia 2018 r. powstało zobowiązanie podatkowe wysokości 3.103.778,00 zł oraz zostały naliczone odsetki od zaległości podatkowych w wysokości 601.605,00 zł.

W dniu 12 października 2022 r. skarżący, chcąc powrócić do rozliczeń objętych postępowaniem, ponownie skorygował deklaracje VAT-7 za okres od 2/2017 r. do 4/2018 r. Jak wynika ze skargi, przyczyną działania skarżącego było poczucie skrzywdzenia poprzez odmowę umorzenia mu odsetek od zaległości podatkowych. Odmawiając uwzględnienia złożonych korekt, Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w B. pismem z [...] października 2022 r., nr [...] [...], wskazując na treść art. 83 ust. 1c ustawy o KAS, poinformował skarżącego o bezskuteczności ich złożenia. Pismo doręczono skarżącemu 2 listopada 2022 r.

W dniu 2 grudnia 2022 r. skarżący złożył za pośrednictwem organu skargę na powyższą czynność do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Zarzucił jej naruszenie art. 83 ust. 1c ustawy o KAS w zw. z art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931) poprzez ograniczenie uprawnienia podatnika podatku VAT do złożenia korekt deklaracji w okresie 5-letnim oraz na błędnej wykładni wskazanego przepisu. Wniósł o zmianę stanowiska organu poprzez uznanie złożonych w dniu 12 października 2022 r. korekt za okres od września 2017 r. do kwietnia 2018 r. za wywołujące skutki prawne.(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje: Skarga podlega odrzuceniu.

Badanie merytorycznej zasadności skargi poprzedza każdorazowo analiza jej dopuszczalności. Innymi słowy, sąd zobowiązany jest do zbadania, czy w danej sprawie nie zachodzą podstawy do odrzucenia skargi, wymienione w art. 58 § 1 pkt 1-6 P.p.s.a. Zakres przedmiotowy postępowania sądowoadministracyjnego ustawodawca wyznaczył w przepisie art. 3 § 2 P.p.s.a. Przy czym, z uwagi na przedmiot zaskarżenia w niniejszej sprawie oraz argumentację strony skarżącej, istotne znaczenie ma zapis art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a., z którego wynika, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 735, 1491 i 2052), postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, 1598, 2076 i 2105), postępowań, o których mowa w dziale V w rozdziale 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422, z późn. zm.), oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw. Zgodzić się należy, że wymienione w art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a. akt lub czynność nie może mieć charakteru decyzji lub postanowienia, wydanych w postępowaniu jurysdykcyjnym, egzekucyjnym lub zabezpieczającym i zaskarżalnych na podstawie art. 3 § 3 pkt 1-3 p.p.s.a. Ponadto, akty lub czynności muszą mieć charakter zewnętrzny, tj. muszą być skierowane do podmiotu niepodporządkowanego organizacyjnie, ani służbowo organowi wydającemu dany akt lub podejmującemu daną czynność, a nadto muszą być skierowane do indywidualnego podmiotu (poza zakresem art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. pozostają zatem akty o charakterze generalnym). Dalej, akt lub czynność muszą mieć charakter publicznoprawny, ponieważ zgodnie z omawianym zakresem przepisu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. objęte są nim "akty lub czynności z zakresu administracji publicznej".

Nowelą z kwietnia 2015 r. dokonano zmiany art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. polegającej na ograniczeniu zaskarżalności aktów i czynności, o których mowa w tym przepisie, przez wyłączenie tych aktów i czynności, które podjęto w ramach postępowania administracyjnego określonego w Kodeksie postępowania administracyjnego, postępowań określonych w dziale IV, V, i VI Ordynacji podatkowej (tj. w postępowaniu podatkowym, w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej) oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy wymienionych ustaw. W uzasadnieniu projektu ustawy z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (VII kadencja, druk sejm. nr 1633 i 2539) wyjaśniono, że celem powyższej zmiany jest wykluczenie zaskarżania do sądu administracyjnego poszczególnych aktów i czynności podejmowanych w ramach sformalizowanych procedur. Podkreślono, iż zmiana ta nawiązuje do stanowiska zajętego w doktrynie, że nadmierne rozszerzenie granic kontroli sądowoadministracyjnej może mieć wpływ na standard ochrony zabiegających o nią podmiotów. W interesie skarżącego lepiej jest odczekać, aż sprawa dojrzeje do rozpoznania przez sąd administracyjny, który – w sytuacji bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki – będzie mógł zagwarantować realną, a nie przedwczesną czy też pozorną, ochronę prawną. Należy zauważyć, że ustanowione w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. ograniczenie zaskarżalności wspomnianych aktów i czynności zostało powiązane ze ściśle określonymi w tym przepisie ustawami procesowymi, a zatem obejmuje tylko te akty i czynności, które wydano lub podjęto w ramach tych postępowań.

Czynność zawiadomienia o bezskuteczności korekt deklaracji, dokonywana na podstawie art. 83 ust. 1c ustawy o KAS, jest czynnością uregulowaną w rozdziale 1 "Kontrola celno-skarbowa" w dziale V ustawy o KAS, i już z tego powodu nie podlega odrębnej kontroli sądowoadministracyjnej. Czynność ta objęta jest bowiem wyłączeniem zawartym w art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a. (tak przyjął również WSA w Warszawie w wyroku z 12 października 2021 r. III SA/Wa 173/21).



Należy przy tym dostrzec, że Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z 7 października 2021 r. I FSK 1934/17 postawił tezę, w myśl której kontrola działalności administracji publicznej sprawowana przez sądy administracyjne na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a. obejmuje także orzekanie w sprawach skarg na czynności polegające na zawiadomieniu pisemnym przez organ podatkowy składającego korektę o jej bezskuteczności (art. 81b § 2 Ordynacji podatkowej). W powołanej sprawie jednak pisemne zawiadomienie składającego korektę o jej bezskuteczności, zostało wystosowane na podstawie art. 81b § 2, zdanie drugie Ordynacji podatkowej. W ten sposób organ poinformował podmiot składający deklarację korygującą, że z uwagi na wystąpienie przesłanek zawieszenia uprawnienia do skorygowania deklaracji, wymienionych w § 1 pkt 1 tego artykułu (trwanie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą), złożenie korekty nie wywołuje skutków prawnych. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w cyt. postanowieniu, czynność ta jest wydawana na podstawie przepisu zawartego w dziale III "Zobowiązania podatkowe", rozdziale 10 "Korekta deklaracji" Ordynacji podatkowej, a tym samym nie obejmuje jej wyłączenie zawarte w art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a. W uzasadnieniu postanowienia zwrócono przy tym uwagę, że czynność organu dotyczy uprawnienia wynikającego z przepisów prawa. Odnosi się bowiem wprost. do wynikającego z art. 81 § 1 o.p. prawa wymienionych w tym przepisie podmiotów do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji. Uprawnienie to, zgodnie z art. 81b § 1 pkt 1 o.p., z mocy prawa ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Powoduje to, że zgodnie z § 2, zdanie pierwsze tego artykułu, a więc także z mocy prawa, korekta złożona w takim przypadku nie wywołuje skutków prawnych. Jednakże nie oznacza to, że stwierdzenie takiej bezskuteczności i poinformowanie o niej podmiotu, który złożył deklarację korygującą, nie dotyczy jego uprawnień lub obowiązków. NSA zwrócił uwagę, że jeśli organ podatkowy w sposób wadliwy w zawiadomieniu oceni wystąpienie przesłanek z art. 81b § 1 pkt 1 o.p. i w konsekwencji przyjmie nieprawidłowo, że korekta deklaracji nie wywołała z mocy prawa skutków prawnych, to uprawniony do jej złożenia podmiot – gdyby założyć wyłączenie takiego zawiadomienia spod kontroli sądowej – zostałby pozbawiony w tym zakresie ochrony swoich praw. Przy czym z uwagi na instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego i jej skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania, przy błędnym zawiadomieniu o bezskuteczności korekty, może dojść do bezpowrotnej utraty uprawnienia do skorygowania deklaracji w sytuacji np. gdy organ przyjął wbrew stanowi faktycznemu, że korekta obejmuje okres, którego dotyczy toczące się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa. Z tego chociażby powodu nie można uznać, że czynność materialnoteczniczna polegająca na zawiadomieniu pisemnym przez organ podatkowy składającego korektę o jej bezskuteczności nie dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów.

Nie odmawiając słuszności stanowisku zaprezentowanemu w powyższym postanowieniu, należy jednak zauważyć, że odmiennie niż art. 83 ust. 1c ustawy o KAS, nie mieści się on w grupie przepisów wyraźnie wyłączonych z zakresu sądowoadministracyjnej kontroli z mocy art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a.

Przepis art. 83 ust. 1c ustawy o KAS, przewiduje ograniczenie w prawie składania korekt deklaracji. Stanowi on, że ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewiduje cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej. Organ zawiadamia pisemnie składającego korektę o jej bezskuteczności. Na podstawie tej regulacji Naczelnik w piśmie z [...] października 2022r. zawiadomił skarżącego o bezskuteczności korekt deklaracji VAT-7 złożonych przez niego w dniu 12 października 2022 r.

Rozwiązanie tzw. korekty cofającej ustalenia kontroli celno-skarbowej zostało wprowadzone z początkiem 2019 r. w wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. Do tej pory podatnik, który otrzymał wynik kontroli celno-skarbowej, mógł albo wejść w spór z organem, albo złożyć korektę deklaracji podatkowej w

terminie 14 dni od daty doręczenia wyniku. Dokonana w tym trybie korekta nie zamykała możliwości złożenia kolejnej korekty deklaracji. Wprowadzona zmiana polegająca na dodaniu do art. 83 ustawy o KAS ustępu 1c miała na celu, aby uprawnienie do skorygowania deklaracji nie było wykorzystywane do cofania ustaleń kontroli. Aktualnie możliwość złożenia kolejnej korekty pozostaje więc ograniczona – mianowicie nie jest możliwe złożenie korekty cofającej ustalenia kontroli celno – skarbowej, jest natomiast możliwa dalsza korekta deklaracji, która nie cofa ustaleń kontroli. Bez wątpienia, jak każda korekta deklaracji, tak i korekta cofająca ustalenia kontroli, dotyczy uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów prawa. Wobec jednak jednoznacznego brzmienia art. 3 § 2 pkt 4 P.p.s.a. należy zdaniem Sądu przyjąć, że z kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne zostało wyłączone dokonane na podstawie art. 83 ust. 1c ustawy o KAS pisemne zawiadomienie przez organ składającego korektę o jej bezskuteczności. Należy też wskazać, że brak kontroli sądu administracyjnego w przedmiotowej sprawie nie pozostawia całkowicie poza kontrolą sądową czynności pisemnego zawiadomienia o bezskuteczności korekty deklaracji. Strona może bowiem wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Wydanie w tej sprawie rozstrzygnięcia będzie wymagało rozważenia skuteczności złożonej korekty deklaracji, a podjęte ustalenia będą mogły zostać poddane kontroli sądu administracyjnego. Choć więc niepożądanym jest, aby różnicować sytuację podatników, w tym również w zakresie ich prawa do sądu, to jednak należy uznać, że w przypadku, gdy ustawodawca jednoznacznie wyklucza kontrolę sądową w przypadku czynności podejmowanych przez organ w ramach postępowań, o których mowa w dziale V w rozdziale 1 ustawy o KAS, dopuszczenie takiej kontroli stanowiłoby niedopuszczalne działanie z naruszeniem przepisów ustawowych.

Mając na uwadze powyższe Sąd, na podstawie art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a. orzekł jak w pkt 1 sentencji postanowienia.

### **Wyroki powiązane**

wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 października 2021 r. sygn. akt III SA/Wa 173/21  
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 20 września 2023r. sygn. akt I SA/Bk 298/23  
postanowienie NSA z dnia 7 października 2021r. I FSK 1934/17

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 16 listopada 2016 r.; t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615 („ustawa o KAS”).**

#### **Art. 83 ust. 1c**

Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewiduje cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej. Organ zawiadamia na piśmie składającego korektę o jej bezskuteczności.

#### **Art. 83 ust. 1d**

Przepisu ust. 1c nie stosuje się do ponownego skorygowania deklaracji, jeżeli po zakończeniu kontroli celno-skarbowej zawiadomieniem o uwzględnieniu korekty deklaracji:

- 1) ponowne skorygowanie deklaracji wynika z orzeczenia wydanego po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, które ma wpływ na ustalenia kontroli celno-skarbowej zawarte w wyniku kontroli;
- 2) ustalenia kontroli celno-skarbowej zawarte w wyniku kontroli były oparte na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;
- 3) ponowne skorygowanie deklaracji ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu lub majątku podatnika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub terytorium innego państwa.

**Ustawa z dnia 20 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz. U. 2018.1302 z 5 lipca 2018 r., ze zm.)**

**Art. 58 §1 pkt. 6**

Sąd odrzuca skargę, jeżeli z innych przyczyn wniesienie skargi jest niedopuszczalne

**Art. 3 § 2 pkt 4**

Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na:

inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096 oraz z 2019 r. poz. 60, 730, 1133 i 2196), postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.), postępowań, o których mowa w dziale V w rozdziale 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, 730, 1520, 1556 i 2200), oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw.

**Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej**

art. 45 ust. 1

Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.

**Główne problemy**

1. Czy zawiadomienie o bezskuteczności korekty deklaracji cofającej ustalenia kontroli celno-skarbowej jest/powinno być zaskarżalne?
2. Samoistność zaskarżenia zawiadomienie o bezskuteczności korekty deklaracji cofającej ustalenia kontroli celno-skarbowej.
3. Postępowanie nadpłatowe jako panaceum na brak zaskarżalności zawiadomienia o bezskuteczności korekty deklaracji cofającej ustalenia kontroli celno-skarbowej.

## **2) Nieskazany ale „winny” – wyrok sądu karnego wiąże sądy administracyjne także wobec innych osób niż skazany - dr Mikołaj Kondej (PwC)**

### **Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 (SK 8/20)**

**Art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259, ze zm.) w zakresie, w jakim wiąże sądy administracyjne również w sprawach innych osób niż osoba, przeciwko której wydano prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym, jest zgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną skarżącego. W uzasadnieniu wyroku NSA wskazał, że z prawomocnych wyroków karnych wynikało, iż kontrahent wystawił na rzecz skarżącego faktury niedokumentujące realnych dostaw towarów w nich ujętych. W tej sytuacji, w ocenie NSA, sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, iż jest związany ustaleniem, że faktury te nie potwierdzały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, co było istotą przestępstwa, za które został skazany kontrahent skarżącego. Taka identyfikacja faktur „[m]ieściła się zatem wprost w pojęciu «ustalenia (...) co do popełnienia przestępstwa», które mocą art. 11 [ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.; dalej: p.p.s.a.)] wiążą sąd administracyjny” (uzasadnienie wyroku NSA z 30 kwietnia 2018 r., s. 13). /.../

W niniejszej sprawie skarżący zarzucił naruszenie prawa do sądu w aspekcie prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu. /.../ Skarżący zarzucił, że wprawdzie nie zamknięto mu drogi sądowej w sensie formalnym, lecz skutek zastosowania zakwestionowanego przepisu uniemożliwiono mu prawnie skuteczną ochronę jego praw na drodze sądowej, czyli pozbawiono go prawa do sądu w sensie materialnym. /.../

Z zarzutami skarżącego nie sposób się zgodzić. Podniesione przezeń argumenty zdają się sugerować, że jedyną podstawą rozstrzygnięcia jego sprawy podatkowej, na której oparły się organy podatkowe i sądy administracyjne, był wyrok skazujący jego kontrahenta za przestępstwo wystawiania tzw. pustych faktur, których nabywcą – co trzeba podkreślić – był skarżący. Tymczasem ustalenia prawomocnego skazującego wyroku karnego są tylko jednym z elementów, które bierze pod uwagę sąd administracyjny, wydając rozstrzygnięcie w danej sprawie. /.../

sąd administracyjny jest związany wyłącznie treścią sentencji prawomocnego wyroku wydanego w postępowaniu karnym. Znaczy to, że jest on uprawniony do oceny – tak jak i innych dowodów w sprawie – ustaleń sądu karnego zawartych w uzasadnieniu wyroku. Uzasadnienie nie ma bowiem mocy wiążącej, ponieważ jest jedynie ilustracją dochodzenia przez sąd do rozstrzygnięcia (zob. wyrok NSA z 25 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 425/05).

Odnosząc się do roli art. 11 p.p.s.a. w poprzedzającym postępowanie sądowoadministracyjne postępowaniu administracyjnym, wyjaśnić należy, że w k.p.a. nie ma regulacji prawnej, z której wynikałoby, że ustalenia dokonane w postępowaniu sądowym stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu wiążą organ administracji publicznej. /.../ Podkreśla się także, że ustalenia co do faktów zawarte w sentencji prawomocnego wyroku sądu wprawdzie nie są przedmiotem postępowania dowodowego w sprawie, są wiążące dla organu administracji publicznej i nie podlegają weryfikacji w odróżnieniu od innych faktów w postępowaniu administracyjnym, jednak mogą być przedmiotem oceny ze względu na odmienną rolę postępowania administracyjnego od postępowania sądowego (zob. wyrok NSA z 21 czerwca 2007 r., sygn. akt II GSK 58/07). „Ograniczając w art. 11 ustawy [p.p.s.a.] związaną sądy administracyjne – a co za tym idzie, także organów administracji publicznej – jedynie do

sentencji wyroku karnego skazującego, ustawodawca uczynił to nie bez powodu, albowiem w ten właśnie sposób pozostawił konieczny oraz niezbędny orzecznictwu organów administracji margines swobody w zakresie gromadzenia i oceny materiału dowodowego” (wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., sygn. akt II GSK 1271/19). Trybunał podkreśla zatem, że pośrednie stosowanie art. 11 p.p.s.a. także przez organy postępowania administracyjnego nie powoduje, że postępowanie dowodowe na tym etapie staje się fikcją. /.../

W tym świetle twierdzenia skarżącego, że „norma prawna wynikająca z art. 11 p.p.s.a. uniemożliwiła (...) przeprowadzenie jakichkolwiek dowodów (...) i dokonanie ich oceny w zakresie ustalenia, czy [oskarżony] sprzedawał skarżącemu towary” (skarga, s. 9) nie mają żadnego oparcia w treści normatywnej kwestionowanego przepisu. Zasada związania sądów administracyjnych ustaleniami prawomocnego skazującego wyroku karnego wydanego w sprawie innej osoby niż oskarżony nie narusza gwarancji prawa do sądu wynikających z art. 45 ust. 1 Konstytucji. W szczególności nie pozbawia prawa do wysłuchania i prawa do sprawiedliwego procesu – skarżący w toku prowadzonego postępowania miał zagwarantowaną możliwość prezentowania dodatkowych dowodów przemawiających za zasadnością jego stanowiska, natomiast ich nieuwzględnienie przez organy podatkowe i następnie sąd administracyjny – jako sfera stosowania prawa – pozostaje poza kontrolą Trybunału Konstytucyjnego. Nie ulega jednak, w ocenie Trybunału, wątpliwości, że skarżący – podczas prowadzonego postępowania sądoadministracyjnego i poprzedzającego je postępowania podatkowego – obejmowały wszelkie gwarancje wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji. Świadczy o tym okoliczność, że w jego sprawie, w toku postępowania kontrolnego przeprowadzono liczne czynności dowodowe, w tym także wnioskowane przez skarżącego, i to w oparciu o te czynności organy podatkowe przyjęły, że dokonał on obniżenia podatku należnego na podstawie tzw. pustych faktur (zob. decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z 25 maja 2015 r., s. 28 i n.).

### **Wyroki powiązane**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2023 r. P 5/19 niezgodne z konstytucją jest związanie przy powództwie z art. 299 ksh byłego członka zarządu orzeczeniem wydanym wobec spółki.

Postanowienia Trybunału Konstytucyjnego o sygnaturach Ts 115/16, Ts 257/16, Ts 260/16

### **Przepisy**

Art. 11. ppsa [Moc prawna wyroku w sprawie karnej]

Ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny.

Art. 11. kpc [Moc wiążąca wyroków karnych w postępowaniu cywilnym]

Ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd w postępowaniu cywilnym. Jednakże osoba, która nie była oskarżona, może powoływać się w postępowaniu cywilnym na wszelkie okoliczności wyłączające lub ograniczające jej odpowiedzialność cywilną.

Art. 365 § 1 kpc

§ 1. Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby.

### **Główne problemy**

Prawo do sądu a związanie orzeczeniem, na którego wydanie nie miało się żadnego wpływu.

**3) Przesłanki odpowiedzialności za bezprawne działanie organu podatkowego - wyrok ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce, skarga nr 22716/12 – dr Ewa Prejs (UMK)**

**Wyrok ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce, skarga nr 22716/12**

**Teza robocza - „Skarżący został zatem zmuszony do poniesienia istotnych konsekwencji finansowych rozbieżnych praktyk władz publicznych, podczas gdy to państwo ponosi odpowiedzialność za błędy lub zaniechania wynikające z ich działań.”**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Stan faktyczny:

„6. W dniu 19 maja 2003 r., w następstwie kontroli podatkowej, Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dwie decyzje nakazujące zajęcie majątku skarżącego w celu zabezpieczenia płatności zobowiązań podatkowych z tytułu podatku akcyzowego za kilka miesięcy 2002 i 2003 roku. We wstępnej ocenie zobowiązania te zostały obliczone na kwotę 708.372 złotych polskich (PLN - 163.067 euro (EUR), zgodnie z oficjalnym kursem wymiany Narodowego Banku Polskiego w przedmiotowym dniu).(...)

8. W dniu 26 maja 2003 r. skarżący odwołał się od tych decyzji na tej podstawie, że nie istniała podstawa prawna do zajęcia jego majątku, ponieważ jego przyszłe zobowiązanie z tytułu podatku akcyzowego nie istniało i nie istniało ryzyko, że gdyby takie zobowiązanie zostało ustalone, nie wywiązałyby się z niego.

9. Środki zarządzone na podstawie wyżej wymienionych decyzji obejmowały: zajęcie dwóch rachunków bankowych przedsiębiorstwa; zajęcie sześciu samochodów przedsiębiorstwa, w tym pojazdów dostawczych; oraz ustanowienie hipotek na czterech nieruchomościach należących do skarżącego.

10. W dniu 6 czerwca 2003 r. skarżący wniósł o zastąpienie przedmiotowych środków ustanowieniem hipotek na dwóch różnych nieruchomościach należących do niego.

11. W dniu 5 sierpnia 2003 r. naczelnik urzędu skarbowego (naczelnik), częściowo przychylając się do wniosku skarżącego, uchylił środek w odniesieniu do jednego rachunku bankowego i ustanowił hipotekę na dwóch nieruchomościach wskazanych przez skarżącego, których wartość została oszacowana na 180.000 PLN (41.256 EUR).

12. W dniu 5 sierpnia 2003 roku Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dwie decyzje oddalające odwołania od decyzji z dnia 19 maja 2003 roku. (...)

13. W dniu 21 sierpnia 2003 r. Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dziewięć decyzji określających zobowiązania podatkowe przedsiębiorcy z tytułu podatku akcyzowego za kilka miesięcy w 2002 i 2003 r. Urząd Skarbowy uznał, że ponieważ przedsiębiorstwo sprzedawało papierosy, na których nie podano ceny maksymalnej, było ono zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego na mocy art. 37 ust. 7 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zwanej dalej "ustawą o podatku akcyzowym z 1993 r.").

14. Łączna kwota zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego wyniosła 803.754 PLN (184.622 EUR).

15. Jak ustalił sąd cywilny, w dniu 17 listopada 2003 r. Urząd Celny w Szczecinie oddalił wniosek skarżącego o wstrzymanie wykonania dziewięciu zaskarżonych przez niego decyzji. W dniu 28 października 2003 r. naczelnik urzędu skarbowego odrzucił sprzeciw (zarzut) złożony przez skarżącego wobec zajęcia majątku jego i jego przedsiębiorstwa na podstawie dziewięciu decyzji z dnia 21 sierpnia 2003 r.

16. W dniu 2 sierpnia 2004 r. decyzje urzędu skarbowego zostały utrzymane w mocy przez Izbę Celną w Szczecinie.

17. Rząd podniósł, że w czasie trwania postępowania odwoławczego, w dniu 19 lipca 2005 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny wstrzymał wykonanie trzech decyzji, a w dniu 14 marca 2006 r. wstrzymał wykonanie sześciu decyzji wydanych w sprawie skarżącego. (...)

18. W dniu 24 kwietnia 2006 r. Izba Celna w Szczecinie uchylila wszystkie swoje decyzje z dnia 2 sierpnia 2004 r., stwierdzając, że były one dotknięte naruszeniem prawa materialnego. (...) Izba celna wskazała również, że nie istniała podstawa prawna do nałożenia podatku akcyzowego na sprzedawców, którzy handlowali towarami, od których podatek akcyzowy powinien być zapłacony przez same organy podatkowe.

19. Rząd podniósł, że w tym samym dniu Izba Celna w Szczecinie wydała decyzję stwierdzającą nadpłatę dokonaną przez firmę skarżącą. (...)

20. W dniu 25 maja 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny umorzył postępowanie. (...)

21. W dniu 15 stycznia 2009 r. skarżący wniósł powództwo cywilne o odszkodowanie przeciwko Skarbowi Państwa na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego, które regulowały odpowiedzialność cywilną państwa za szkody wynikające z bezprawnych działań i decyzji (zob. paragrafy 44-47 poniżej). Żądał 790.839 PLN (187.191 EUR) z tytułu zysku utraconego przez jego firmę w okresie od maja 2003 roku do czerwca 2006 roku. Twierdził, że szkoda powstała w wyniku zajęcia rachunków bankowych firmy i zajęcia innych dóbr; oraz że środki te, które zostały podjęte na podstawie niezgodnych z prawem decyzji władz, uniemożliwiły mu prowadzenie działalności gospodarczej w wyżej wymienionym okresie.

22. W dniu 27 kwietnia 2010 roku Sąd Okręgowy w Szczecinie przyznał skarżącemu 759 999 PLN odszkodowania (...).

23. Sąd krajowy uznał, że skarżący poniósł szkodę z powodu niemożności kontynuowania działalności gospodarczej. Po pierwsze, jego firma została zmuszona do zapłacenia podatku, który nie powinien zostać zapłacony. Po drugie, bez konta bankowego i pojazdów, które zostały zajęte, skarżący nie był w stanie kontynuować prowadzenia działalności gospodarczej.

24. Aby obliczyć wysokość przedmiotowej szkody, sąd dokonał przeglądu dokumentacji firmy oraz zeznań podatkowych skarżącego od 1999 roku. Dokumenty ujawniły, że działalność gospodarcza skarżącego przyniosła stratę, a sprzedaż spadła po zajęciu aktywów. Sąd wziął również pod uwagę raport i ustne opinie biegłego sądowego, który oszacował stratę skarżącej na 768.328 zł w okresie trzydziestu ośmiu miesięcy. Sąd zakwestionował jednak tę kwotę, zauważając, że przedmiotowe decyzje podatkowe miały wpływ na jego działalność gospodarczą od maja 2003 r. do kwietnia 2006 r. włącznie, tj. przez trzydzieści sześć miesięcy.

25. Sąd potwierdził następnie, że szkoda poniesiona przez skarżącego wynikała z szeregu decyzji wydanych w toku postępowania podatkowego opisanego w paragrafach 6-20 powyżej. W szczególności, gdyby nie decyzja z dnia 2 sierpnia 2004 r. (zob. paragraf 16 powyżej), która doprowadziła do zajęcia rachunków bankowych skarżącego, byłby on w stanie kontynuować prowadzenie swojej działalności gospodarczej.

26. Wreszcie, sąd krajowy nie miał wątpliwości, że decyzje z dnia 21 sierpnia 2003 r. i 2 sierpnia 2004 r. nie były zgodne z prawem (sąd nie miał wątpliwości, że decyzje organów ... nie były zgodne z prawem) w rozumieniu art. 417 Kodeksu cywilnego w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r. (...)

27. W świetle powyższych rozważań sąd krajowy uznał, że spełnione zostały przesłanki prawne, które art. 417 kodeksu cywilnego wiąże z odpowiedzialnością cywilną państwa - a mianowicie istnienie szkody, niezgodna z prawem decyzja wydana w ramach wykonywania władzy publicznej oraz związek przyczynowy między decyzją a szkodą.

28. Skarb Państwa odwołał się od tego wyroku. Po pierwsze, argumentował, że zaskarżone decyzje podatkowe nie były oczywiście niezgodne z prawem, ponieważ przepisy dotyczące zwolnienia papierosów z podatku akcyzowego powodowały poważne rozbieżności w ich stosowaniu. Sąd pierwszej instancji nie zakwalifikował zatem "niezgodności z prawem" wymaganej do zastosowania art. 417 § 1 Kodeksu cywilnego. Po drugie, argumentowano, że sąd pierwszej instancji popełnił błąd w obliczeniu szkody. W szczególności w swoich ustnych opiniach wyznaczony przez sąd biegły przeszacował straty za jeden z przedmiotowych lat.

29. W dniu 22 grudnia 2010 roku Sąd Apelacyjny w Szczecinie uwzględnił apelację wniesioną przez Skarb Państwa i oddalił powództwo skarżącego.

30. Sąd apelacyjny zgodził się z sądem pierwszej instancji, że źródłem szkody poniesionej przez skarżącą była decyzja z dnia 2 sierpnia 2004 roku. Sąd apelacyjny nie dokonał żadnych innych ustaleń w odniesieniu do przedmiotowej szkody lub związku przyczynowego. (...)

32. Następnie sąd apelacyjny rozwinął argument Skarbu Państwa, że wystąpiły poważne rozbieżności w interpretacji przepisów regulujących kwestię, czy papierosy sprzedawane przez skarżącego w paczkach zakupionych od administracyjnych organów egzekucyjnych i nieoznaczone indywidualną ceną detaliczną były zwolnione z podatku akcyzowego na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r.

33. Zauważono, że w swoich dwóch uchwałach pełnego składu (z dnia 1 czerwca 2007 r. (I FPS 6/07) i z dnia 19 lutego 2009 r. (I FPS 3/09) Naczelny Sąd Administracyjny, po zbadaniu kwestii prawnych związanych z zagadnieniem poruszonym w przedmiotowej sprawie, ostatecznie wyraził rozbieżne poglądy prawne. Zdaniem sądu odwoławczego świadczyło to o złożonym charakterze zagadnienia i trudnościach interpretacyjnych.

34. Sąd apelacyjny doszedł do wniosku, że wybór jednej z tych interpretacji przez urząd skarbowy był zatem uzasadniony. W rezultacie naruszenie prawa przez urząd skarbowy nie miało oczywistego charakteru, który sprawiłby, że zaskarżona decyzja byłaby niezgodna z prawem. Aby spowodować odpowiedzialność cywilną państwa, naruszenie prawa musi być kwalifikowane, elementarne i oczywiste. Skarżący został obciążony kosztami w łącznej wysokości 26 205 PLN (około 6 566 EUR).

35. W dniu 16 listopada 2011 roku Sąd Najwyższy odmówił rozpatrzenia skargi kasacyjnej wniesionej przez skarżącego. (...)

81. W kontekście ingerencji w prawo własności, pierwszym i najważniejszym wymogiem Artykułu 1 Protokołu nr 1 jest to, aby była ona zgodna z prawem: ustęp drugi uznaje, że Państwa mają prawo kontrolować korzystanie z własności poprzez egzekwowanie "ustaw" (zob. Iatridis, cytowany powyżej, § 58; Były Król Grecji i Inni przeciwko Grecji [GC], nr 25701/94, § 79, ECHR 2000-XII; oraz Broniowski przeciwko Polsce [GC], nr. 31443/96, § 147, ECHR 2004-V). Oznacza to, że ingerencja powinna być zgodna z prawem krajowym, a samo prawo powinno być wystarczającej jakości, aby umożliwić skarżącemu przewidzenie konsekwencji jego postępowania. (...)

82. Ponadto, niezależnie od tego, czy sprawa jest analizowana w kategoriach pozytywnego obowiązku państwa, czy w kategoriach ingerencji organu publicznego, która musi być uzasadniona, kryteria, które należy zastosować, nie różnią się co do istoty. W szczególności należy mieć na uwadze sprawiedliwą równowagę między konkurującymi interesami jednostki i społeczności jako całości. Prawdą jest również, że cele wymienione w art. 1 Protokołu nr 1 mogą mieć pewne znaczenie dla oceny, czy zachowano równowagę między wymogami interesu publicznego a podstawowym prawem własności skarżącego. (...)

83. Pozytywne zobowiązania nieodłącznie związane z art. 1 Protokołu nr 1 mogą pociągać za sobą podjęcie środków niezbędnych do ochrony praw własności, w szczególności gdy istnieje bezpośredni związek między środkami, których wnioskodawca może zasadnie oczekiwać od władz, a jego skutecznym korzystaniem z jego własności, nawet w sprawach dotyczących sporów sądowych między podmiotami prywatnymi. Oznacza to w szczególności, że państwa są zobowiązane do zapewnienia sądowego mechanizmu skutecznego rozstrzygnięcia sporów majątkowych oraz do zapewnienia zgodności tych mechanizmów z gwarancjami proceduralnymi i materialnymi zapisanymi w Konwencji. Zasada ta ma zastosowanie z tym większą mocą, gdy to samo Państwo jest w sporze z jednostką (zob. Plechanow przeciwko Polsce, nr 22279/04, §§ 99 i 100, 7 lipca 2009 r.).

84. Prawo do odszkodowania nie jest nieodłącznym elementem drugiego ustępu Artykułu 1 Protokołu nr 1 do Konwencji dotyczącego kontroli korzystania z własności (zob. J.A. Pye (Oxford) Ltd i J.A. Pye (Oxford) Land Ltd, cytowane powyżej, § 79; oraz Banér przeciwko Szwecji, nr 11763/85, decyzja Komisji z dnia 9 marca 1989 r., Decyzje i Raporty 60, s. 128, s. 142). Wynika z tego, że w przypadku, gdy chodzi o środek kontrolujący korzystanie z własności, brak odszkodowania nie jest sam w sobie wystarczający, aby stanowić naruszenie art. 1 Protokołu nr 1. Jest to jednak czynnik, który należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy osiągnięto sprawiedliwą równowagę (...).



(b) Zastosowanie powyższych zasad do niniejszej sprawy (...)

88. W okolicznościach niniejszej sprawy Trybunał uważa, że ograniczenie prawa skarżącego do spokojnego korzystania z jego własności nie jest samo w sobie przedmiotem krytyki, w szczególności w świetle uzasadnionego celu i marginesu oceny przyznanego na mocy drugiego ustępu artykułu 1 Protokołu nr 1 do Konwencji. Jednakże ryzyko związane z takim systemem polega na tym, że może on w nieuzasadniony sposób ograniczać zdolność skarżącego do zarządzania swoim mieniem, zwłaszcza jeśli postępowanie jest przewlekłe, jak miało to miejsce w niniejszej sprawie. Ponadto Trybunał nie jest przekonany, że władze krajowe w wystarczającym stopniu rozważyły możliwość podjęcia mniej inwazyjnych środków w odniesieniu do majątku skarżącego.(...)

90. Trybunał jest zdania, że pomimo ostatecznego uchylecia tego wyroku przez sąd apelacyjny, ustalenia faktyczne dokonane przez sąd pierwszej instancji wskazują, że skarżący rzeczywiście poniósł znaczną szkodę majątkową oraz że przedmiotowa szkoda została bezpośrednio spowodowana przez środki zarządzone przez różne organy państwowe (zob. *mutatis mutandis*, Tarnawczyk przeciwko Polsce, nr 27480/02, § 104, 7 grudnia 2010 r.).

91. Skarżący został zatem zmuszony do poniesienia istotnych konsekwencji finansowych rozbieżnych praktyk władz publicznych, podczas gdy to państwo ponosi odpowiedzialność za błędy lub zaniechania wynikające z ich działań.

92. W świetle powyższych rozważań Trybunał stwierdza, że ograniczenia nałożone na majątek osobisty i biznesowy skarżącego przez trzy lata stanowiły dla niego indywidualne i nadmierne obciążenie, naruszając "sprawiedliwą równowagę", która powinna być zachowana między ochroną prawa własności a wymogami interesu ogólnego (zob. *mutatis mutandis*, Džinić, cyt. powyżej, i Lachikhina przeciwko Rosji, nr. 38783/07, 10 października 2017 r.).

93. W konsekwencji doszło do naruszenia Artykułu 1 Protokołu nr 1 do Konwencji.(...)

#### TYCH WZGLĘDÓW TRYBUNAŁ JEDNOGŁOŚNIE

Uznaje skargę za dopuszczalną;

Stwierdza, że doszło do naruszenia art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji;

Stwierdza, że kwestia zastosowania art. 41 Konwencji nie jest gotowa do rozstrzygnięcia i w związku z tym,

(a) zastrzega tę kwestię;

(b) wzywa Rząd i skarżącego do przedstawienia, w terminie trzech miesięcy od dnia, w którym wyrok stanie się ostateczny, zgodnie z art. 44 § 2 Konwencji, pisemnych uwag dotyczących kwoty, która ma zostać przyznana skarżącemu z tytułu szkody, a w szczególności do powiadomienia Trybunału o wszelkich porozumieniach, jakie mogą osiągnąć;

Zastrzega dalszą procedurę i przekazuje Przewodniczącemu Izby uprawnienie do jej ustalenia, jeśli zajdzie taka potrzeba.

#### **Wyroki powiązane**

1. wyroki SN: z 4.12.2013 r., II BP 6/13, LEX nr 1418805; z 12.09.2008 r., I BP 2/08, LEX nr 658156; z 9.12.2020 r., V CSK 80/20, LEX nr 3159634.
2. wyrok ETPCz z 22.01.2009 r., Borzhonov przeciwko Rosji, nr sprawy 18274/04, § 61, z 5.11.2013 r., JGK Statyba Ltd i Guselnikovas przeciwko Litwie nr sprawy 3330/12, § 115 i 129; z 17.05.2016 r., Džinić przeciwko Chorwacji, nr sprawy 38359/13, § 61 i 68 in fine; z 8.01.2008 r., Jucys przeciwko Litwie, nr sprawy 5457/03, § 34, z 21.02.2008 r., Anonymos Touristiki Etairia Xenodocheia Kritis przeciwko Grecji, nr sprawy 35332/05, § 45; z 29.03.2010 r., Depalle przeciwko Francji [GC], nr sprawy 34044/02, § 91.

#### **Przepisy**

##### **Konwencja o ochronie Praw człowieka i obywatela**

##### **Protokół Nr 1 do Konwencji**

Artykuł 1

Ochrona własności

Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.

### **Główne problemy**

1. Indywidualne i nadmierne obciążenie nałożone na podatnika w wyniku ograniczenia jego własności osobistej i firmowej przez okres trzech lat w kontekście przedłużającego się postępowania podatkowego.
2. Konieczność rozważenia możliwości zastosowania mniej inwazyjnych środków.
3. Czy to podatnik jest zobowiązany do poniesienia istotnych konsekwencji finansowych rozbieżnych praktyk władz publicznych?
4. Czy państwo powinno wziąć odpowiedzialność za wszystkie błędy lub zaniechania wynikające z jego działań czy tylko rażące?
5. Skutki wyroku ETPCZ.

## Sesja V

### A) O GAAR wiemy coraz więcej, ale nie wszystko

- 1) Przesłanki stosowania GAAR (wyroki NSA z 22.08.2023, III FSK 492/23) - Andrzej Ładziński (GWW)
- 2) GAAR intertemporalnie w podatkach dochodowych/odpowiedzialność płatnika „odkrytego” deklaratoryjną decyzją w sprawie GAAR – czy tu wszystko „gra”? (wyroki NSA z 9.11.2023, II FSK 1242/23 i II FSK 1227/23) - Michał Goj (EY)

### B) Czy w Polsce mamy już zasadę ogólną zakazu nadużycia prawa podatkowego?

- 1) Co to jest nadużycie prawa w VAT? (m. in. na tle wyroku TS UE z 25.5.2023 r., C-114/22) — dr hab. Hanna Filipczyk (WSA w Warszawie)
- 2) Dwukrotna kontrola celno-skarbowa to nadużycie prawa podatkowego (wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2023 III SA/Wa 2319/22 - Marek Gizicki (Deloitte))
- 3) Interpretacja indywidualna nie może służyć podmiotowi do ochrony unikania opodatkowania (nadużycia prawa) oraz etyka doradcy podatkowego (wyrok WSA we Wrocławiu z 15.6.2023, I SA/Wr 628/22) – Paweł Chrupek
- 4) Czy sąd administracyjny jest bezradny wobec obstrukcji strony, czyli o nadużyciu uprawnień procesowych strony (wyrok NSA wyrok z 21.02.2023, III FSK 1059/22) – dr Martyna Wilmanowicz-Słupczewska (UMK)

## A) O GAAR wiemy coraz więcej, ale nie wszystko

### 1) Stosowanie GAAR do korzyści podatkowych w podatku od nieruchomości - Andrzej Ladziński, doradca podatkowy, GWW

#### Wyrok NSA z 22 sierpnia 2023 r., II FSK 354/23

Skoro zamiarem ustawodawcy było powiązanie możliwości stosowania tych przepisów z uzyskaniem korzyści podatkowej, to okoliczność kiedy dokonano czynności przynoszącej korzyść podatkową nie jest prawnie znacząca dla stosowania przepisów art. 119a-119f o.p. Prawnie znaczący jest natomiast moment uzyskania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e o.p. (w stanie prawnym mającym zastosowanie w rozpoznawanej sprawie). Powyższe oznacza, że nawet jeżeli czynności, w następstwie których powstała korzyść podatkowa, zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej o.p. ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ustawy, to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. o.p.

#### Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Naczelny Sąd Administracyjny nie dopatrył się przesłanek do tego, aby pomijając jednoznaczne brzmienie przepisu art. 7 ustawy zmieniającej, dokonać takiej jego wykładni, która przełamując wyniki wykładni językowej prowadziłaby do postulowanego w skardze kasacyjnej rezultatu polegającego na odmowie zastosowania klauzuli z tego powodu, że czynność skutkująca osiągnięciem korzyści podatkowej została dokonana przed jej wejściem w życie. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego **w skardze kasacyjnej zawarte jest żądanie dokonania wykładni rozszerzającej, poprzez dodanie kryterium opartego na momencie dokonania czynności przynoszącej korzyść podatkową.**

**W przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących klauzuli występują dwa niezależne i niepokrywające się znaczeniowo pojęcia, tj. pojęcie czynności** ("czynność dokonana przede wszystkim w celu..." – art. 119a) **i pojęcie korzyści podatkowej**, która jest skutkiem owej czynności i może mieć miejsce w czasie znacznie odsuniętym od momentu dokonania samej czynności. Rację ma sąd pierwszej instancji, że skoro przepis przejściowy wyznacza granicę czasową w ten sposób, że odnosi możliwość stosowania klauzuli do korzyści uzyskanych po dniu wejścia w życie ustawy, a nie do czynności dokonanych po dniu wejścia jej w życie, to nie sposób twierdzić, że należy utożsamić w tym zakresie te dwa znaczeniowo odrębne pojęcia.

Wbrew twierdzeniu zawartemu w skardze kasacyjnej spółki, **nie miało miejsca wsteczne zastosowanie prawa do zamkniętych stosunków prawnych**, ponieważ stan rzeczy rozpatrywany jako podstawa wydania decyzji w oparciu o art. 119a o.p. nie był zamknięty przed 15 lipca 2016 r. **Skutki podatkowoprawnie czynności dokonanych w 2009 r. trwały bowiem również w roku 2017.** Z tego samego powodu zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego **nie miało również miejsca zarzucane w skardze kasacyjnej spółki wypaczenie instytucji przedawnienia.** Przedawnieniu w myśl art. 70 § 1 O.p. ulegają zobowiązania podatkowe, te zaś w podatku od nieruchomości powstają cyklicznie, co roku, o ile trwa sytuacja powodująca istnienie obowiązku podatkowego.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego **rozwiązanie intertemporalne przyjęte w art. 7 ustawy zmieniającej sprawa, że regulacja prawna ma charakter retrospektywny**, ponieważ jej mocą nowe prawo (tj. art. 119a i nast.) jest stosowane do sytuacji prawnych z elementem dawnym, a mianowicie do zachodzących po wejściu w życie nowego prawa następstw (skutków) prawnych czynności, które miały miejsce przed jego wejściem w życie. Trzeba zwrócić uwagę, że prawo podatkowe określa skutki trwających stosunków prawnych (tj. takich, które rozciągają się na czas zarówno przed, jak i po wejściu w życie nowego prawa).

Przez umowę leasingu zwrotnego w 2009 r. **nawiązano zatem trwały stosunek prawny, rodzący skutki prawne przypadające również na okres po wejściu w życie klauzuli.** Skoro tak, skutki te (pod postacią korzyści podatkowych) mogą zostać "pochwycone" przez klauzulę. Nowe prawo, które weszło w życie 15 lipca 2016 r., odniosło bezpośredni skutek na przyszłość, nie zaś wstecznie.

W ocenie Sądu uznanie, **że przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania mogą być stosowane również do zdarzeń prawnych zakończonych przed dniem 15 lipca 2016 r., jeżeli powodują one powstanie korzyści podatkowej po tej dacie, w pełniejszym stopniu służy realizacji konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej, niż przyjęcie, że przepisy te nie mogą być stosowane w tego rodzaju sytuacjach.**

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego **"wskazanie" celu przez podatnika z natury rzeczy może (choć nie musi) mieć miejsce dopiero na etapie postępowania podatkowego prowadzonego w kierunku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.** To w tym postępowaniu analizowane są przesłanki zastosowania klauzuli, wśród których cel działania podjętego przez podatnika zajmuje poczesne miejsce. W tym kontekście niezasadny jest użyty w skardze kasacyjnej argument, że wyjaśnienia skarżącej odnośnie do celów czynności są niewiarygodne, ponieważ "ulegały zmianie na osi czasu oraz w zależności od tego, komu skarżąca udzielała informacji". Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego **nie może być uznane za kluczowe dla rozstrzygnięcia o zasadności zastosowanie klauzuli to, jakich wyjaśnień co do celu czynności skarżąca udzielała organom innym niż Szef KAS i to w okresie poprzedzającym wejście w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.**

(...) Sąd pierwszej instancji nie poprzestał na wytknięciu organowi podatkowemu błędnej oceny dowodów, lecz zajął stanowisko co do meritum sporu, przyjmując inny kierunek ustaleń faktycznych niż organ podatkowy. **Wojewódzki Sąd Administracyjny sam przystąpił do ustalenia stanu faktycznego w sprawie, albowiem wskazał, że cel czynności, na który powołuje się spółka, nie był celem mało istotnym** (w rozumieniu art. 119d o.p.). W innym miejscu uzasadnienia wskazał, że "wskazywane przez Stronę cele ekonomiczne i gospodarcze należy uznać za istotne w stopniu wyższym niż mały", a także że "celem co najmniej równorzędnym była chęć zminimalizowania negatywnych konsekwencji wymuszonej separacji funkcjonalnej". W tym kontekście za częściowo zasadny należało uznać zarzut procesowy organu, że sąd pierwszej instancji orzekł samodzielnie, realizując funkcję merytoryczną, niejako wchodząc w rolę organu "trzeciej instancji", podczas gdy powinien był poprzestać na kontroli legalności decyzji.

Należy wskazać, że sformułowanie "przede wszystkim", które znajduje się w art. 119a § 1 o.p., nie stanowi zwrotu języka potocznego, powszechnego, lecz ma znaczenie normatywne wynikające z art. 119d o.p. (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r.). (...) Naczelnym Sądem Administracyjnym pragnie zastrzec na bazie zacytowanego przepisu, że **pojawiające się niekiedy wypowiedzi, iż cel alternatywny do podatkowego powinien być co najmniej równoważny do celu podatkowego, aby wykluczyć zastosowanie klauzuli - nie znajdują oparcia w ustawie w brzmieniu, jakie miała ona do końca roku 2018.** Takie błędne stwierdzenie znalazło się również w zaskarżonym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który w jednym z fragmentów uzasadnienia wskazał, iż celem eliminującym możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest inny ekonomiczny lub gospodarczy cel "co najmniej równorzędny" z celem podatkowym. Tymczasem w świetle art. 119d o.p. okolicznością, która eliminuje możliwość zastosowania klauzuli jest istnienie choćby jednego celu ekonomicznego lub gospodarczego, który należy uznać za więcej niż "mało istotny".

### Wyroki powiązane

- 1) III FSK 489/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 2) III FSK 490/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 3) III FSK 491/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 4) III FSK 492/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 5) III FSK 493/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 6) III FSK 494/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 7) III FSK 495/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 8) III FSK 751/23 – Wyrok NSA z 2023-12-11

### Przepisy

#### **Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw**

**Art. 7.** Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

#### **Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (stan prawny obowiązujący do 31.12.2018 r.)**

##### **Art. 119a. [Unikanie opodatkowania]**

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

**Art. 119d. [Uznanie czynności za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej]** Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

**Art. 119e. [Pojęcie korzyści podatkowej]** Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

### Główne problemy

1. Retroaktywność czy retrospektywność GAAR – problem właściwego rozpoznania korzyści podatkowej i momentu jej powstania
2. Rozumienie przesłanki celu działania – kwestia równorzędności celów (podatkowego i niepodatkowego) dokonania czynności
3. Postępowanie dowodowe w zakresie przesłanki celu działania.
4. Kolejność badania przesłanek unikania opodatkowania - pierwszorzędność przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

**2) GAAR intertemporalnie w podatkach dochodowych/odpowiedzialność płatnika „odkrytego” deklaratoryjną decyzją w sprawie GAAR – czy tu wszystko „gra”? – doradca podatkowy, Michał Goj, EY**

**Wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., II FSK 1227/23**

Reasumując, należy stwierdzić, że w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. nie można stosować wobec podatników tego podatku przepisów.

**Wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., II FSK 1242/23**

Decyzja Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wydawana na podstawie art. 119g § 1 pkt 1 w zw. z art. 119a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), określająca podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych zobowiązanie podatkowe na ogólnych zasadach, jest decyzją deklaratoryjną w rozumieniu art. 21 § 3 tej ustawy.

Wydanie wobec tego decyzji z zastosowaniem art. 119a O.p. oznacza, że wyłącznie na użytek tego postępowania recharakteryzowana jest czynność w rozumieniu art. 119a § 1 w zw. z art. 119f § 1 O.p., a do określenia wyłącznie skutków podatkowych przyjmuje się w drodze fikcji prawnej taki stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Nie oznacza to jednak, że czynność odpowiednia, która służy wyłącznie do określenia skutków podatkowych, staje się per se inną czynnością z możliwością stosowania do niej wszystkich instytucji prawa podatkowego, w tym ograniczających odpowiedzialność podatkową za zobowiązanie podatkowe. Czynność odpowiednia nie staje się tym samym jedną z czynności wymienionych w art. 26a § 1 O.p., czyli na gruncie rozpatrywanej sprawy, tej o której mowa w art. 12 u.p.d.o.f. Jedynie w celu pozbawienia podatnika korzyści podatkowej przyjmuje się skutki podatkowe "jak gdyby dokonano czynności odpowiedniej".

Tym samym ani Organ, ani Sąd a quo nie miały wbrew twierdzeniom skargi kasacyjnej podstaw do zastosowania "wszystkich przewidzianych w prawie podatkowym regulacji mających zastosowanie do zrekonstruowanego stanu faktycznego".

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

II FSK 1227/23

(...) zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym za 2016 r. powstaje z upływem ostatniego dnia tego roku podatkowego, czyli 31 grudnia 2016 r. i ma ono charakter wtórny do zobowiązania podatkowego, którego jest normatywnym następstwem oraz dotyczy tym samym wszystkich zdarzeń podatkowoprawnego stanu faktycznego niepodzielnie za cały 2016 r. Wynika z tego, że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, choć powstało 31 grudnia 2016 r., to jednak dotyczy zdarzeń skutkujących uzyskiwaniem przychodów i ponoszeniem kosztów ich uzyskania z całego roku podatkowego, w tym także sprzed 15 lipca 2016 r. Z tego już powodu stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do zobowiązania podatkowego w 2016 r. w podatku dochodowym od osób fizycznych oznaczałoby posługiwanie się tą instytucją w sposób retroaktywny. Z uwagi na niepodzielność obowiązku podatkowego i wtórnego wobec niego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, bez znaczenia jest kiedy zostały osiągnięte w ciągu trwania jednego roku podatkowego poszczególne przychody oraz koszty ich uzyskania. Wszak dotyczą one finalnie jednego, niepodzielnego zobowiązania podatkowego, które wynika ze zdarzeń całego roku podatkowego, a nie tylko tych, które miały miejsce po 15 lipca 2016 r.

(...) Podatnik będący adresatem norm prawnych wynikających z art. 119a-119f O.p. nie mógł przewidzieć tej zmiany legislacyjnej, która nastąpiła w trakcie trwania roku podatkowego. Należy mieć na uwadze, że przy rozstrzyganiu stosunków prawnych z zakresu prawa materialnego - co do zasady - stosuje się przepisy obowiązujące w momencie powstania tych stosunków, a nie te, które obowiązują później, w momencie rozstrzygnięcia. Przyjęcie, że art. 7 ustawy nowelizującej daje pierwszeństwo ustawie nowej (*tempus regit actum*), co do korzyści podatkowej powstającej w podatku dochodowym od osób fizycznych na koniec roku podatkowego, oznaczałoby możliwość jej stosowania w obrębie 2016 r. w sposób retroaktywny, a nie retrospektywny.

Takiej wykładni tej regulacji sprzeciwiają się, prócz wskazanych zasad dotyczących powstawania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, także zasady pewności prawa i zasady zaufania obywateli (a także podmiotów o korporacyjnej strukturze) do państwa i stanowionego przez nie prawa. Opierają się one jako dyrektywa wykładni na pewności prawa, rozumianej jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym zasadom podatnik powinien mieć możliwość podejmowania decyzji w oparciu o przewidywane konsekwencje prawne (oczywiście w okresie rozliczeniowym danego podatku), jakie jego działania mogą pociągnąć za sobą. Podatnik powinien mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni go w sposób arbitralny. Wskazane zasady pewności prawa i zaufania do stanowionego przez państwo prawa mają umożliwić przewidywalność działań organów państwa w trakcie trwania roku podatkowego

## II FSK 1242/23

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może być wobec tego stosowana zarówno do zobowiązań podatkowych powstających *ex lege* (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), jak i kreowanych na mocy decyzji (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.). Fikcja prawna związana z koniecznością ustalenia czynności odpowiedniej w zastępstwie czynności abuzywnej wymagają ustanowienia skutków podatkowych, które stosowanie do art. 119a § 2 O.p. określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Wynika stąd, że czynność odpowiednia ma zastępować zdarzenie z podatkowoprawnego stanu faktycznego podlegające obowiązkowi podatkowemu w danym podatku, a następnie, o ile zajdą ku temu przesłanki, wynikającemu zeń zobowiązaniu podatkowemu. W tym znaczeniu, w przypadku podatków podlegających samoobliczeniu, należy postrzegać czynność odpowiednią jako zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego, o którym stanowi art. 21 § 1 pkt 1 O.p. Rolą organu podatkowego stosującego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania jest w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych zastąpienie samoobliczenia podatnika decyzją, która odnosi się do zdarzenia z przeszłości, z którym gdyby nie dokonanie czynności niedozwolonej, wiązałoby się powstanie zobowiązania podatkowego *ex lege*. Skorelowane z tym są przepisy procesowe dotyczące postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. Zgodnie mianowicie z art. 119g § 1 pkt 1 O.p. organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe lub w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach m.in. określenia wysokości zobowiązania podatkowego, może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. Oznacza to tożsamość postępowania podatkowego, w ramach którego mają być zastosowane przepisy z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ze "zwykłym" postępowaniem podatkowym, czyli unormowanym w Dziale IV O.p. Także sam podatnik wobec którego wszczęto lub przejęto postępowanie podatkowe w celu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może samodzielnie dokonać korekty swojego samoobliczenia.



(...) Skoro w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje ex lege na zasadach ogólnych (art. 9 i art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f.), to oznacza, że jest to sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p. Tym samym zastępująca je decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a O.p. ma taki sam charakter jak każda inna decyzja deklaratoryjna. Pamiętać bowiem dodatkowo należy, że o charakterze decyzji deklaratoryjnej traktuje art. 21 § 3 O.p., stosowanie do którego jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. W przepisie tym ustawodawca poprzez użycie spójnika "albo" zastosował tzw. funktor alternatywy rozłącznej. Jedną z samodzielnych podstaw wydania decyzji deklaratoryjnej jest wobec tego stwierdzenie, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji. Dodatkowo należy stwierdzić, że stwierdzenie charakteru decyzji na gruncie ustaw podatkowych była przedmiotem licznych wypowiedzi orzeczniczych, w tym także w formie uchwał składów powiększonych Naczelnego Sądu Administracyjnego. Za szczególnie użyteczne dla rozpatrywanej sprawy należy uznać wskazania poczynione w uzasadnieniu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 maja 2016 r., sygn. akt II FPS 6/15 (publ. CBOSA)

(...) Należy zauważyć, że filozofia stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zasadza się na przyjęciu fikcji prawnej związanej z recharakteryzacją wyłącznie dla celów podatkowych dokonanej przez podatnika czynności. (...) Jak słusznie wskazano w literaturze, skutkiem realizacji norm prawa cywilnego jest z reguły zaistnienie określonego stanu faktycznego (zdarzenia), z którego wynikają określone skutki podatkowe i nie można mówić o całkowitym oderwaniu prawa podatkowego od regulacji prawa cywilnego.

Nie oznacza to jednak, że czynność odpowiednia, która służy wyłącznie do określenia skutków podatkowych, staje się per se inną czynnością z możliwością stosowania do niej wszystkich instytucji prawa podatkowego, w tym ograniczających odpowiedzialność podatkową za zobowiązanie podatkowe. Czynność odpowiednia nie staje się tym samym jedną z czynności wymienionych w art. 26a § 1 O.p., czyli na gruncie rozpatrywanej sprawy, tej o której mowa w art. 12 u.p.d.o.f. Jedynie w celu pozbawienia podatnika korzyści podatkowej przyjmuje się skutki podatkowe "jak gdyby dokonano czynności odpowiedniej". Sposób zaś kwalifikacji czynności (w tym umowy) pomiędzy jej stronami pozostaje niezmienny i wykonują one swoje obowiązki, w tym także na gruncie publicznoprawnym, tak jak to zostało ukształtowane w wiążącym je stosunku prawnym. Skoro zatem Skarżący i zatrudniająca go spółka zawarły umowę instrumentu finansowego, to ta ostatnia nie stała się poprzez to płatnikiem wskazanym w art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. z tytułu wypłaty świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 tej ustawy, ani zakładem pracy w rozumieniu art. 32 ust. 1 u.p.d.o.f., do czego nie nawiązuje zresztą Skarżący w skardze kasacyjnej. W tym kontekście prawidłowo wskazał WSA w Warszawie, że art. 26a § 1 O.p. odnosi się do sytuacji, w której dochodzi do zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania, a sytuacja taka w sprawie nie miała miejsca, gdyż z tytułu dokonywania wypłat z tytułu umowy instrumentu finansowego na spółce nie ciążyły obowiązki płatnika. Wymaga jedynie uzupełnienia, że nie ciążyły one ani w momencie dokonywania tych wypłat, ani nie powstały w żadnym innym momencie, w tym także z uwagi na reklasyfikację czynności. Nie można jednak zgodzić się ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji, że wadliwość działania spółki polegała na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku na skutek zakwalifikowania określonych przychodów do niewłaściwego źródła przychodów. Z uwagi na ważność i skuteczność zawartej ze Skarżącym umowy, spółka nie miała bowiem podstaw do kwalifikowania wypłat do innego źródła. Reklasyfikacja czynności na odpowiednią jest bowiem nierozzerwalnie związana ze stosowaniem przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania i nie polega na przyjęciu ważności i skuteczności czynności odpowiedniej w miejsce abuzywnej, a jedynie na określeniu według niej skutków podatkowych. Podkreślenia także wymaga, że art. 26a § 1 O.p. traktuje o czynności, o której mowa m.in. w art. 12 u.p.d.o.f., czyli wynikającej ze stosunku pracy (umowy o pracę). Jeżeli na skutek umowy dana czynność stanowiła inny tytuł niż wynikający ze stosunku pracy i nie podważa tego zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to nie można przyjąć, aby doszło do zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 486/17

wyrok NSA z 22 sierpnia 2023 r., sygn. akt III FSK 493/23

### **Przepisy**

#### **Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (stan prawny na 2017 r.)**

**Art. 119a § 2.** W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

**Art. 119g § 1.** Minister właściwy do spraw finansów publicznych wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne, jeżeli w sprawach:

- 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- 2) określenia wysokości straty podatkowej,
- 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
- 4) odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika,
- 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy

- może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.

### **Główne problemy**

1. Dopuszczalność stosowania klauzuli do rozliczeń rocznych za 2016 r.
2. Charakter prawny decyzji klauzulowej (ustalająca vs określająca)
3. Zakres odtworzenia sytuacji wynikającej z odniesienia się do czynności odpowiedniej.
4. Pojęcie „stanu rzeczy”.

## **B) Czy w Polsce mamy już zasadę ogólną zakazu nadużycia prawa podatkowego?**

### **1) Co to jest nadużycie prawa w VAT? - Hanna Filipczyk, WSA w Warszawie**

#### **Wyrok TSUE z 25 maja 2023 r., C-114/22**

**„Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 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., w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że: stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że podlegająca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, iż zostały spełnione przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja została faktycznie dokonana, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub nadużycia prawa”.**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, że transakcja ta jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie VAT lub nadużycia prawa.

26 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, pytanie to zostało zadane w kontekście sporu, w którym dyrektor administracji skarbowej oddalił skargę podatnika na decyzję podważającą prawo do odliczenia VAT ze względu na pozorny charakter transakcji sprzedaży znaków towarowych dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu, w oparciu o przepis ustawy o VAT, którego skutkiem jest zakazanie takiego prawa, gdy do danej transakcji podlegającej opodatkowaniu znajduje zastosowanie norma kodeksu cywilnego, wedle której oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów jest nieważne.

(...)

29 Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym.

(...)

31 Ponadto zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, a podatek staje się wymagalny zgodnie z art. 63 tej dyrektywy w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Wynika z tego, że prawo do odliczenia jest co do zasady uzależnione od udowodnienia, że transakcja faktycznie miała miejsce (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2005 r., António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, pkt 24, 25; z dnia 27 czerwca 2018 r., SGI i Valériane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 34, 35; z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 40). Zatem, jeżeli brak jest faktycznej dostawy towarów lub faktycznego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia.

32 Trybunał orzekł już zresztą, że nieodłączną cechą mechanizmu VAT jest to, że fikcyjna transakcja nabycia nie może uprawniać do żadnego odliczenia tego podatku, ponieważ taka transakcja nie może mieć żadnego związku z transakcjami obciążonymi podatkiem należnym

(wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W związku z tym, w pierwszej kolejności, odmowa przyznania podatnikowi prawa do odliczenia w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym może być uzasadniona stwierdzeniem, że nie został przedstawiony dowód faktycznego dokonania transakcji powołany dla uzasadnienia prawa do odliczenia.

34 W istocie, aby móc stwierdzić istnienie co do zasady prawa do odliczenia w takich okolicznościach, konieczne jest zbadanie, czy sprzedaż znaków towarowych, na którą powołano się w celu uzasadnienia tego prawa, została faktycznie dokonana i czy dane znaki towarowe były używane przez podatnika na potrzeby jego opodatkowanych transakcji.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że ciężar dowodu spoczywa na podatniku, który jest zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary lub usługi zostały mu faktycznie dostarczone lub świadczone przez innego podatnika, na potrzeby własnych transakcji opodatkowanych VAT, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on VAT (wyroki: z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 44; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 39; z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 100).

(...)

38 W tym kontekście, jak podnosi rząd polski w swoich uwagach na piśmie, sąd odsyłający będzie mógł wziąć pod uwagę okoliczność – przy założeniu, że zostanie ona wykazana – że pomimo pozornego zawarcia umowy sprzedaży strony w rzeczywistości wciąż zachowywały się w taki sposób, jakby sprzedający nadal był właścicielem rozpatrywanych znaków towarowych, a spółka W. była jedynie ich posiadaczem zależnym.

39 Jeżeli natomiast z tej całościowej oceny wynika, że rzeczona sprzedaż została faktycznie dokonana, a zbyte znaki towarowe były wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu do celów jego opodatkowanych transakcji, podatnikowi nie można co do zasady odmówić prawa do odliczenia.

40 Jednakże, w drugiej kolejności, prawa tego można odmówić podatnikowi, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że powołuje się na nie w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

(...)

42 Co się tyczy oszustwa, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo w zakresie VAT zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że podatnik, któremu towary lub usługi służące za podstawę prawa do odliczenia zostały dostarczone lub świadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z takim oszustwem (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 40; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 48; z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, pkt 27).

(...)

44 W odniesieniu do nadużycia prawa z utrwalonego orzecznictwa wynika, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w zakresie VAT zakłada, po pierwsze, że sporne transakcje, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy 2006/112 oraz we wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakemu służą te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu okoliczności obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem owych transakcji było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej (wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; z dnia 17 grudnia 2015 r.,

WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 36; z dnia 15 września 2022 r., HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, pkt 35).

45 Jeżeli chodzi o kwestię, czy zasadniczym celem transakcji jest uzyskanie takiej korzyści podatkowej, należy przypomnieć, że w dziedzinie VAT Trybunał orzekł już, iż w sytuacji gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwiema transakcjami, nie jest on zobowiązany do dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty VAT, lecz przeciwnie, przysługuje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe. Podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 42; postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 40).

46 W konsekwencji zasada zakazu nadużyć, znajdująca zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania jedynie całkowicie sztucznych konstrukcji oderwanych od rzeczywistości gospodarczej, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy 2006/112 (wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 26; z dnia 27 października 2011 r., Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 51; postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 41).

(...)

48 W niniejszej sprawie, po pierwsze, należy zauważyć, że z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający nie wynika, aby okoliczności, w świetle których czynność prawna dotycząca transakcji podlegającej VAT może zostać zakwalifikowana jako pozorna i tym samym uznana za nieważną na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, pokrywały się z okolicznościami, które zgodnie ze wskazówkami zawartymi w pkt 33–38 niniejszego wyroku pozwalają zakwalifikować w świetle prawa Unii transakcję gospodarczą podlegającą temu podatnikowi jako czynność pozorną, a zatem uzasadnić, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 32 tego wyroku, odmowę przyznania podatnikowi prawa do odliczenia. Taka nieważność nie może zatem co do zasady uzasadniać tej odmowy.

49 Po drugie, z ustaleń sądu odsyłającego wynika, że rozpatrywane przepisy krajowe dotyczą w sposób ogólny każdej sytuacji, w której podatnik dokonał czynności prawnej uznanej za pozorną, a zatem za nieważną na podstawie kodeksu cywilnego, bez konieczności ustalania, niezależnie od mających zastosowanie przepisów prawa cywilnego i na podstawie obiektywnych okoliczności, że na prawo to powołano się w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia. O ile pozorny charakter, na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, umowy zawartej między podatnikiem a wystawcą faktury może stanowić wskazówkę co do praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie w rozumieniu i przy stosowaniu dyrektywy 2006/112, o tyle taka praktyka nie może zostać wywiedziona z tej tylko okoliczności.

50 W tych okolicznościach z całości powyższych rozważań wynika, że – przewidując, iż stwierdzenie nieważności, na podstawie normy prawa cywilnego, czynności prawnej uznanej za pozorną pociąga za sobą odmowę prawa do odliczenia VAT, bez konieczności wykazania, że spełnione zostały przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, podlegającej opodatkowaniu transakcji gospodarczej jako czynności pozornej, lub bez konieczności wykazania, jeżeli transakcja ta została faktycznie dokonana, że owo prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie – przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów dyrektywy 2006/112 polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru VAT i zapobieżeniu oszustwom podatkowym.

**Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 7 lipca 2023 r., sygn. akt I FSK 127/19

wyrok NSA z 13 września 2023 r., sygn. akt I FSK 1187/18 i i I FSK 95/20

wyrok NSA z 3 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1844/18

wyrok NSA z 7 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 40/20

wyrok NSA z 6 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 2279/19

wyrok NSA z 7 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 2277/19

## **Przepisy**

### **Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)**

**Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c)** Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy: [...] 4. Wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne: [...] c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności.

### **Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)**

**Art. 58 § 1.** Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek [...].

**§ 2.** Nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

**§ 3.** Jeżeli nieważnością jest dotknięta tylko część czynności prawnej, czynność pozostaje w mocy co do pozostałych części, chyba że z okoliczności wynika, iż bez postanowień dotkniętych nieważnością czynność nie zostałaby dokonana.

**Art. 83 § 1.** Nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

§ 2. Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej, dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli wskutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.

## **Główne problemy**

1. Czy wadliwość art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. ma znaczenie dla prawnej możliwości zwalczania nadużyć w VAT?
2. Czy można reklasyfikować ocenę prawną z nadużycia na fikcyjność transakcji lub udział w oszustwie?
3. Czy (kiedy) prawo do odliczenia/zwrotu jest „korzyścią podatkową sprzeczną z celem dyrektywy 2006/112/WE”?
4. W jakich przypadkach zasadne jest uchylenie decyzji ostatecznej w związku z wyrokiem w sprawie C-114/22 (art. 240 § 1 pkt 11 O.p.)?
5. Czy art. 112c ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. (w którym mowa o fakturze „potwierdzającej czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności”) to przepis obecnie niestosowalny/martwy?

## **2) Dwukrotna kontrola celno-skarbowa nadużyciem prawa przez organ podatkowy - Marek Gizicki (Deloitte Legal)**

### **Wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2023 III SA/Wa 2319/22**

**(...) pomimo braku regulacji prawnej, która wprost wyrażałaby zakaz podejmowania przez organ kilku, czy też wielu analogicznych kontroli po sobie, działania takie powinny być uznane za nadużycie prawa w kontekście art. 165b O.p., a przez to nie stanowią one wykonywania przez organ podatkowy jego kompetencji wynikających z norm prawa.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W ramach regulacji zawartej w art. 165b O.p. ustawodawca wprowadził do polskiego porządku prawnego instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego. Celem wprowadzenia przedmiotowej regulacji miało być zwiększenie ochrony interesów podatników przed negatywnymi skutkami nieusprawiedliwionej zwłoki organów podatkowych w inicjatywie wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu prowadzonej wcześniej kontroli podatkowej. Założeniem ustawodawcy było wymuszenie na organach podatkowych jak najszybszej realizacji w postępowaniu podatkowym ustaleń dokonanych w toku kontroli podatkowej (P. Pietrasz (w:) Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX, 2023, art. 165(b)).

Przechodząc na grunt rozpoznawanej sprawy, Sąd wskazuje, że wobec Strony skarżącej przeprowadzono dwie kontrole celno-skarbowe. Pierwsza z nich, zakończona wynikiem kontroli z [...] października 2019 r., dotyczyła zakresu rzetelności zadeklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości i terminowości wpłat podatku z tytułu urzędowania dwóch loterii audiotekstowych pod nazwą "[...]" organizowaną w terminie 2 stycznia 2017 r. – 16 lipca 2018 r. oraz "[...]" organizowaną w terminie 18 marca 2018 r. – 19 kwietnia 2014 r. Następną zaś kontrola celno-skarbowa, zakończona wynikiem kontroli z [...] września 2021 r., dotyczyła rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od gier za 2018 r. Powyższe fakty nie są sporne pomiędzy organem oraz stroną skarżącą. Sporne jest natomiast to, czy organ poprzez wszczęcie postępowania w terminie przekraczającym 6 miesięcy od zakończenia pierwszej kontroli naruszył normę wyrażoną w art. 165b O.p. Organ w odpowiedzi na skargę podnosił, że druga kontrola celno-skarbowa miała szerszy zakres, a przez to powyższe kontrole miały odrębny przedmiot, co z kolei miałyby skutkować wnioskiem o braku naruszenia w sprawie powyższej regulacji. Strona skarżąca natomiast w tym zakresie wskazywała, że zakresy obu kontroli pozostawały tożsame. Wszczęcie drugiej kontroli miałyby stanowić próbę obejścia art. 165b O.p. I w tym zakresie Sąd podzielił stanowisko Strony skarżącej o tożsamości obu kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych wobec niej.

Rozważając tak zarysowaną wątpliwość, należy mieć w szczególności na względzie cel normy wyrażonej w art. 165b O.p. Z tego powodu Sąd jeszcze raz wskazuje, że celem tym jest ochrona podatnika przed nieuprawnioną zwłoką we wszczęciu postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli. Uznanie za uprawnione działania organu w postaci możliwości wszczynania wielu kontroli dotyczących identycznego zakresu oraz okresu rozliczeniowego w świetle liczenia terminu z art. 165b O.p., doprowadziłoby do pozorności ochrony podatnika, która ma być zapewniona na mocy tego przepisu. Organy bowiem mogłyby po upływie określonego przez przepis terminu, wszczynać kolejne, analogiczne pod względem przedmiotu kontrole, a przez to doprowadzać do wydłużenia powyższego terminu.

Sąd podnosi, że pomimo braku regulacji prawnej, która wprost wyrażałaby zakaz podejmowania przez organ kilku, czy też wielu analogicznych kontroli po sobie, działania takie powinny być uznane za nadużycie prawa w kontekście art. 165b O.p., a przez to nie stanowią

one wykonywania przez organ podatkowy jego kompetencji wynikających z norm prawa. Przede wszystkim należy wyjaśnić, że zgodnie z dorobkiem przedstawicieli piśmiennictwa samo pojęcie nadużycia prawa może odnosić się również do działań podejmowanych przez organy w ramach imperium (M. Krawczyk, Nadużycie władztwa administracyjnego, "Państwo i Prawo" 2018, nr 10, LEX, E. Łętowska, wypowiedź w dyskusji [w:] Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji, Warszawa 2003, s. 169). Przyjmuje się również, że w obrębie prawa podatkowego, które jest obecnie powszechnie postrzegane jako oddzielna gałąź prawa, również może dochodzić do nadużywania prawa przez organy podatkowe.

Przy czym, należy również podnieść, że zaistnienie nadużycia prawa przez organ podatkowy wchodzi w zakres przedmiotowy kontroli sądowoadministracyjnej. Pogląd taki został wyrażony chociażby w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt: I FPS 1/21. (...) Naczelny Sąd Administracyjny w powyższej uchwale stwierdził również, że jeśli w praktyce orzeczniczej organów podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej, wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne.

Stanowisko to jest podzielane przez skład rozpoznający przedmiotową sprawę. Wobec powyższego, nadużycie prawa przez organ podatkowy stanowi samodzielną przesłankę do uchylecia zaskarżonej decyzji. Przy czym, oczywiste jest, że w sprawie mamy do czynienia z takim zjawiskiem. Organ podatkowy bowiem wobec upływu terminu do wszczęcia postępowania po zakończonej kontroli z art. 165b, wszczął następną kontrolę o tożsamym zakresie. Tym samym działanie organu, skutkowałoby stanem prawnym, w którym termin ten byłby liczony od nowego momentu, czyli zakończenia drugiej kontroli. Jak to zostało już zaznaczone przez Sąd, doprowadziłoby to natomiast do iluzorycznego charakteru przepisu art. 165b O.p. Funkcja gwarancyjna, którą ma w założeniu spełniać byłaby jedynie pozorna, z uwagi na kompetencję organu do wydłużania powyższego terminu poprzez wszczęcie kolejnych, tożsamych kontroli. Takie działania organów są wręcz klasycznym przykładem nadużycia prawa. Organ pozornie korzystając ze swoich kompetencji, jednocześnie narusza normę mającą na celu ochronę podatnika w sposób, który skutkuje zniweczeniem celu na jaki została ona ustanowiona.

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 24 października 2023 r., sygn. akt II FSK 310/21

wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 października 2023 r. sygn. akt I SA/Kr 705/23

uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2023.615 t.j. z dnia 2023.03.31)**

#### **Art. 94.**

1. W zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej przepisy:

1) art. 3e, art. 12, art. 102 § 3, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141-143, art. 165b, art. 165c, art. 175-177,

2) działu IV rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 10, 11, z wyjątkiem art. 182-185, art. 189 § 3, art. 190 § 1, art. 193 § 6-8, art. 198 i art. 200, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23,

3) art. 281, art. 282a, art. 283 § 4 i 5, art. 284a § 5-6, art. 284ab § 1-3, art. 286 § 3, art. 286a § 1 i 2, art. 289, art. 290 § 4-6, art. 291a, art. 291d oraz działu VII

- Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.



2. W zakresie nieuregulowanym do postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1, przepisy Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem art. 165, stosuje się odpowiednio.

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2023.2383 t.j. z dnia 2023.11.06)**

**Art. 165b.**

§ 1. W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

- 1) podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
- 2) organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

**Główne problemy**

1. Motywy wszczęcia ponownej kontroli – okoliczności stanowiące podstawę uznania, że dwukrotna kontrola stanowi nadużycia prawa.
2. Cel zakazu wszczynania postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli – poziom istotności przedmiotowej gwarancji procesowej.
3. Ogólne przesłanki stwierdzenia nadużycia prawa przez organ podatkowy.
4. Nadużycie prawa przez organ jako podstawa do uchylecia decyzji administracyjnej.

### 3) Czy interpretacja indywidualna może służyć podatnikowi do unikania opodatkowania? Optymalizacja podatkowa a zasady etyki wykonywania zawodu doradcy podatkowego – radca prawny, doradca podatkowy Paweł Chrupek

#### **Wyrok WSA we Wrocławiu z 15 czerwca 2023 r., I SA/Wr 628/22**

**Interpretacja indywidualna nie może służyć podmiotowi do ochrony unikania opodatkowania (nadużycia prawa)**

**Podatnik, który działa za pośrednictwem profesjonalnego pełnomocnika, nie powinien konstruować wniosku o wydanie ww. interpretacji w taki sposób, aby wprowadzać w błąd organ podatkowy co do rzeczywistej intencji przedstawianego zdarzenia przyszłego a w konsekwencji oczekiwać w takiej sytuacji ochrony prawnej w postaci wydania interpretacji indywidualnej przyznającej nienależną korzyść podatkową.**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Spółka z o.o. wystąpiła o wydanie interpretacji indywidualnej (zdarzenie przyszłe). Głównym przedmiotem działalności Spółki jest działalność restauracji i innych placówek gastronomicznych. Spółka prowadzi sieć lokali gastronomicznych "X". (...) Spółka zamierza w najbliższym czasie zatrudnić na umowę o pracę dwie osoby na potrzeby działalności marketingowej i reklamowej. Jedna osoba zostałaby zatrudniona na stanowisku specjalisty do spraw marketingu i reklamy, druga osoba zostałaby zatrudniona na stanowisku operatora urządzeń służących do utrwalania obrazów lub obrazów i dźwięków (dalej Pracownicy). Docelowo tymi Pracownikami mają być obydwójce wspólnicy Spółki.

(...) W związku z powyższym zadano pytanie czy wydatki, które mają być ponoszone przez Spółkę na wynagrodzenia pracowników Spółki, konkretnie specjalisty do spraw marketingu i reklamy oraz operatora urządzeń służących do utrwalania obrazów lub obrazów i dźwięków, jak również wydatki ponoszone na bilety lotnicze, bilety na statek rejsowy, hotele, wyżywienie, koszty przejazdu transportem zbiorowym (autobusy, tramwaje, kolej, transport wodny) jak i indywidualnym (w szczególności taksówki, U., B., wynajem samochodów osobowych, wynajem łodzi i łodzi motorowych wynajem hulajnóg elektrycznych np. B., L., wynajem skuterów elektrycznych, np. H., rowery miejskie) i koszty związane z tym rodzajem transportu takie jak paliwo za granicą, parkingi, autostrady, bilety wstępu do atrakcji turystycznych, miejsc historycznych lub miejsc kultu poniesione w związku z pracą Pracowników wykonywaną w celach marketingowych i reklamowych na terytorium RP i poza nim będą stanowiły koszty uzyskania przychodu Spółki w rozumieniu art. 15 ust. 1 CIT?

W interpretacji indywidualnej organ podatkowy uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W ocenie organu podatkowego, wyjazdy krajowe i zagraniczne pracowników (docelowo wspólników), z których będą montowane filmy i robione zdjęcia, będą miały charakter głównie turystyczny, o czym świadczy atrakcyjność celów podróży i różnorodność planowanych atrakcji. Wyjazdy będą ukierunkowane na zwiedzanie znanych miast i miejsc egzotycznych na całym świecie, skorzystanie z przeróżnych miejscowych atrakcji, podczas których zostaną nakręcone filmy, zrobione zdjęcia. Nie bez znaczenia może mieć w tym przypadku okoliczność, iż pracownikami docelowo będą wspólnicy Spółki (...).

**Skarga jest zasadna choć nie z przyczyn w niej wskazanych.**

(...) Należy zauważyć, że w przedłożonym przez Skarżącą wniosku przedstawione w sposób umiejętny elementy stanu faktycznego wskazują na wolę Skarżącej zatrudnienia pracowników (którymi docelowo mają być wspólnicy Spółki) na stanowiskach specjalisty do spraw marketingu i reklamy oraz operatora urządzeń służących do utrwalania obrazów lub obrazów i dźwięków, którym Spółka będzie pokrywać wszelkie wydatki związane z wyjazdami krajowymi i zagranicznymi celem tworzenia i publikowania w ww. środkach masowego przekazu w szczególności materiałów filmowych i fotograficznych promujących sieć lokali gastronomicznych Spółki, reklam produktów oferowanych w lokalach gastronomicznych

Spółki (puby), promocję wydarzeń odbywających się w lokalach Spółki. Skarżąca w związku z tym uważa, że wszystkie wydatki z tym związane (szczegółowo wyżej przedstawione) mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 15 ust. 1 updog.

Już sama lektura wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej świadczy o przedstawieniu zdarzenia przyszłego wypaczającego cel przepisu art. 15 ust. 1 updog dającego prawo do odliczenia od przychodu kosztów uzyskania przychodów jedynie wówczas, gdy zostały one poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Niewiarygodnym i sprzecznym z doświadczeniem życiowym jest przedstawiona we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej okoliczność, że sama Spółka stworzyłaby miejsca pracy w ramach, których zleciłaby dwóm pracownikom zadania i pokryła wszystkie ich wydatki dotyczące każdego wymyślonego wyjazdu służbowego zarówno w kraju jak i za granicą, chyba że ci dwaj pracownicy to sami wspólnicy Spółki (o czym mowa we wniosku), którzy są jednocześnie jedynymi członkami zarządu (co wynika z załączonego do skargi KRS).

Skoro tak, to przedstawione zdarzenie przyszłe wskazuje na konstrukcję, która rodzi uzasadnione przypuszczenie a w swej istocie może zmierzać do tego, że pod pozorem pokrycia wydatków na wszelkie wyjazdy wspólników - pracowników dających możliwość zaliczenia ich w koszty uzyskania przychodów po myśli art. 15 ust. 1 updog mamy do czynienia z wypłatą ukrytej dywidendy na rzecz wspólników, co do zasady opodatkowanej na podstawie art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.). Dywidendy i inne wypłaty z zysku ani wydatki związane z wypłatą dywidendy nie stanowią kosztu uzyskania przychodu po myśli art. 15 ust. 1 updog (por. wyrok NSA z dnia 1 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1447/13; uchwała NSA z dnia 12 grudnia 2011 r. sygn. akt II FPS 2/11, CBOSA).

Należy przypomnieć, że interpretacja indywidualna to instrument zapewniający podatnikowi bezpieczeństwo i stabilność w zmieniającej się dynamicznie przestrzeni prawnej. Prawu podatnika do wydania takiej interpretacji towarzyszy również obowiązek, aby nie nadużywać takiego prawa. Oznacza to, że podatnik a zwłaszcza taki, który działa za pośrednictwem profesjonalnego pełnomocnika, nie powinien konstruować wniosku o wydanie ww. interpretacji w taki sposób, aby wprowadzać w błąd organ podatkowy co do rzeczywistej intencji przedstawianego zdarzenia przyszłego a w konsekwencji oczekiwać w takiej sytuacji ochrony prawnej w postaci wydania interpretacji indywidualnej przynajmniej nienależną korzyść podatkową. Brak zgody na takie działanie wynika m.in. z treści art. 14b § 5b pkt 1 O.p. w zw. z art. 119a O.p. Innymi słowy interpretacja indywidualna nie może służyć podmiotowi do ochrony unikania opodatkowania (nadużycia prawa).

Skoro po myśli art. 83 Konstytucji RP obywatelom wolno czynić to wszystko, co nie jest zabronione przez prawo a unikanie opodatkowania (nadużycie prawa) nie mieści się w tej kategorii, to taki wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej powinien zostać rozważony przez organ podatkowy przez pryzmat art. 14b § 5b pkt 1 O.p. w zw. z art. 120 O.p.

Zatem niewątpliwie przedmiotowa interpretacja indywidualna została wydana błędnie przez organ podatkowy na podstawie art. 14c § 1 i 2 O.p. Jednakże przedmiotowe rozstrzygnięcie Sądu nie podziela stanowiska Skarżącej co do konieczności jej wydania. Zatem zarzuty naruszenia art. 15 ust. 1 updog należy uznać za bezpodstawne.

Uchylono zaskarżoną interpretację indywidualną

Sąd odstąpił od zasądzenia zwrotu kosztów postępowania w całości, tj. nie zasądzone kwoty wynagrodzenia doradcy podatkowego wobec stwierdzenia naruszenia godności zawodu doradcy podatkowego poprzez działanie pełnomocnika z naruszeniem zasady uczciwości – działanie mające na celu uzyskanie interpretacji indywidualnej co do zdarzenia przyszłego noszącego znamiona unikania opodatkowania (próba nabycia w złej wierze ekspektatywy ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej)

## Orzeczenia powiązane

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2022 r. II FSK 1606/19  
uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14

## Przepisy

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. -  
Ordynacja podatkowa. (t.j. Dz.U. z 2023  
r. poz. 2383)**

**art. 14c par. 5b pkt 1** Odmawia się, w  
drodze postanowienia, wydania  
interpretacji indywidualnej w zakresie tych  
elementów stanu faktycznego lub  
zdarzenia przyszłego, co do których istnieje  
uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

1) stanowić czynność lub element  
czynności określonej w [art. 119a § 1](#)

**Zasady Etyki Doradców Podatkowych  
stanowiących załącznik do uchwały nr  
12/2022 Krajowej Rady Doradców  
Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w  
sprawie przyjęcia tekstu jednolitego  
Zasad etyki doradców podatkowych;**

**art. 2 ust. 2** Doradca podatkowy strzeże  
godności zawodu oraz dba o jego ochronę.

**art. 2 ust. 3** Naruszeniem godności  
zawodu doradcy podatkowego jest w  
szczególności takie postępowanie doradcy  
podatkowego, które mogłoby go  
zdyskredytować lub podważyć zaufanie do  
zawodu doradcy podatkowego lub  
samorządu doradców podatkowych.

**Art. 3 ust 1** Doradca podatkowy kieruje  
się dobrem swoich klientów,  
poszanowaniem obowiązków wynikających  
z uczciwości, godności i dobrych  
obyczajów.

**2.** Doradca podatkowy podejmuje  
czynności zawodowe w celu ochrony  
interesów klienta, jednakże ta ochrona nie  
może usprawiedliwiać naruszenia zasad  
etyki i godności zawodu.

## Główne problemy

1. Granice zdarzenia przyszłego, które przypuszczalnie może dotyczyć unikania opodatkowania.
2. Czy prawu podatnika do wydania interpretacji towarzyszy również obowiązek, aby nie nadużywać takiego prawa?
3. Czy doradca podatkowy, nie powinien konstruować wniosku o wydanie interpretacji w taki sposób, aby wprowadzać w błąd organ podatkowy co do rzeczywistej intencji przedstawianego zdarzenia przyszłego? Jakie są granice treści takiego wniosku?
4. Czy doradca podatkowy konstruując opisany w wyroku wniosek naruszył zasady etyki?

#### 4) Czy sąd administracyjny jest bezradny wobec obstrukcji strony, czyli o nadużyciu uprawnień procesowych strony – dr Martyna Wilmanowicz-Słupczewska, UMK

##### **Wyrok NSA wyrok z 21 lutego 2023, III FSK 1059/22**

Sąd administracyjny ma prawo do weryfikowania skutków czynności prawnych. Sąd administracyjny uprawniony jest do weryfikacji skutków czynności prawnych dokonywanych na podstawie przepisów prawa cywilnego, jeżeli czynności te przekładają się na uprawnienia strony w postępowaniu sądoadministracyjnym, zwłaszcza jeżeli zachodzi duże prawdopodobieństwo pozorności jednostronnej czynności prawnej w postaci rezygnacji z funkcji zarządczej i nadużycia instytucji zawieszenia postępowania sądowego (art. 124 § 1 pkt p.p.s.a.) w sposób pozostający w oczywistej kolizji z takimi zasadami konstytucyjnymi, jak prawo do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji) lub zasadą państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Możliwość sięgnięcia do dyspozycji art. 5 k.c. występuje, ilekroć określone elementy prawa prywatnego rzutują na ocenę skuteczności składanych przez stronę w toku postępowania sądoadministracyjnego oświadczeń woli, noszących znamiona nadużycia prawa, a nakierowanych na wywołanie rezultatów w obszarze regulowanym ustawą – p.p.s.a. (np. zawieszenia postępowania na podstawie art. 124 § 1 pkt 2 p.p.s.a. [teza LEX])

##### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...) Istota sporu poddanego ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wiąże się z rozstrzygnięciem, czy w sprawie wystąpiła obligatoryjna przesłanka zawieszenia postępowania sądowego przewidziana w art. 124 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Przyznanie w tej kwestii racji stronie skarżącej kasacyjnie oznaczałoby konieczność zbadania, czy brak w dacie orzekania przez sąd pierwszej instancji organu powołanego do reprezentowania strony (tj. zarządu) skutkuje nieważnością postępowania z przyczyny, o jakiej mowa w art. 183 § 2 pkt 2 p.p.s.a.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny prezentuje przy tym pogląd, że sąd administracyjny, dokonując pod tym kątem oceny okoliczności faktycznych sprawy, uprawniony jest m.in. do przeprowadzenia ustaleń czy wskutek określonych działań podejmowanych przez stronę (osoby reprezentujące stronę będącą osobą prawną) nie doszło do nadużycia instytucji zawieszenia postępowania sądowego, w sposób pozostający w oczywistej kolizji z takimi zasadami konstytucyjnymi, jak prawo do sądu (art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej) lub zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Do konkluzji takiej może prowadzić również stwierdzenie uprzedniego nadużycia przez osoby działające w imieniu strony prawa podmiotowego. Aspekt ten może okazać się istotny dla stwierdzenia istnienia przesłanek zastosowania bądź odmowy zastosowania art. 124 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Kwestie te zostaną rozwinięte w dalszej części uzasadnienia. (...)

Powtarza się (...) mechanizm działania - prezes zarządu fundacji (w przypadku F1 była to M. L.), złożyła rezygnację na ręce pełnomocnika (w niniejszej sprawie P. L.). W sprawach dotyczących Fundacji 2 oraz Fundacji 3 taki schemat zdarzeń powtarzał się z tym, że w przypadku ostatniej z nich, rezygnację z funkcji członka zarządu miał składać prezes zarządu P. L. na ręce pełnomocnika M. L., która to oświadczenie przyjęła. Wszystkie te czynności (w każdej z ww. spraw) dokonywane były po otrzymaniu zawiadomienia o wyznaczonym terminie posiedzenia Sądu pierwszej instancji.

Dokonując oceny podniesionych w skardze kasacyjnej zarzutów, na tle przytoczonych okoliczności stanu faktycznego, kluczowego znaczenia nabiera ustalenie, czy w dacie orzekania przez Sąd pierwszej instancji rzeczywiście istniały braki w składzie organu Fundacji (zarządu) uniemożliwiające jej działanie.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny jest zdania, że art. 5 k.c. może służyć do oceny skuteczności składanych przez stronę oświadczeń woli, noszących znamiona nadużycia prawa, a

nakierowanych na wywołanie rezultatów w obszarze regulowanym ustawą - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Co przy tym pozostaje istotne, uznanie określonego zachowania za przejaw nadużycia prawa podmiotowego danej osoby nie prowadzi do pozbawienia jej danego uprawnienia, a jedynie do odmówienia temuż zachowaniu statusu wykonywania prawa i pozbawienia go możliwości korzystania z ochrony właściwej danemu prawu (M. Pyziak-Szafnicka (w:) P. Księżak (red.), M. Pyziak-Szafnicka (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna, wyd. II, LEX 2014).

(...) Oznacza to tym samym, że niemożliwym pozostaje w sprawach dotyczących stosunku podatkowoprawnego, w zakresie podlegania jednostki opodatkowaniu określoną daniną publicznoprawną, sięganie do dyspozycji art. 5 k.c. i nadawanie w jego ramach znaczenia klauzuli nadużycia prawa podmiotowego czyli zgodności z zasadami współzycia społecznego. Tym niemniej, kwestię tę należy odrębnie ocenić, jeżeli w ramach postępowania sądownoadministracyjnego, w realiach konkretnego sporu prawnego, pojawia się potrzeba zastosowania ww. regulacji, ilekroć określone elementy prawa prywatnego rzutują na stosowanie instytucji prawa publicznego.

(...)

Podzielając zasadniczo przedstawione zapatrywania, rozpatrujący niniejszą sprawę Naczelny Sąd Administracyjny zauważa uzupełniająco, że w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi brak jest regulacji pozwalającej wprost na uznanie czynności prawnej mającej znaczenie procesowe (czynności materialnoprawnej wywołującej skutki w toczącym się postępowaniu sądownoadministracyjnym), lecz opartej na przepisach prawa prywatnego, za nieważną - w przypadku jej pozorności (lub co najmniej nieskuteczną - w przypadku nadużycia prawa podmiotowego). Stąd też skład orzekający jest zdania, że formą bezpośredniego stosowania ogólnych zasad ustrojowych zawartych w Konstytucji jest w analogicznych realiach faktycznych współstosowanie interpretacyjne normy konstytucyjnej (np. art. 2 oraz 45 ust. 1) w powiązaniu nie tylko z art. 124 § 1 pkt 2 p.p.s.a., lecz również z art. 83 § 1 k.c. czy art. 5 k.c. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w rozpatrywanej sprawie doszło bowiem do nadużycia konstrukcji procesowej (zawieszenia postępowania sądowego), będącego pokłosiem czynności materialnoprawnej noszącej cechy pozorności, która jako mająca wywołać określone skutki inne niż typowe z racji jej istoty (nie tyle zakończenie sprawowania funkcji zarządczej, a wyłączenie możliwości kontynuacji procesu sądowego z udziałem osoby prawnej), wykazywała jednocześnie znamiona nadużycia prawa podmiotowego.

### **Orzeczenia powiązane**

- 1) Wyrok NSA z 1 marca 2006 r., sygn. akt II OSK 293/05.
- 2) Wyrok NSA z 14 października 2010 r., sygn. akt I OSK 1738/09
- 3) Wyrok NSA z 31 sierpnia 2016 r., sygn. akt I GSK 332/16,
- 4) Wyrok NSA z 15 września 2016 r., sygn. akt I GSK 340/16).
- 5) Postanowienie NSA z 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt II OZ 392/18.

### **Przepisy**

#### **Konstytucja RP**

**Art. 2 Konstytucji** - Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

**Art. 45 ust. 1 Konstytucji** - Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej

zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.

**Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.)**

**Art. 124 § 1 pkt 2 p.p.s.a.**

§ 1. Sąd zawiesza postępowanie z urzędu:  
2) jeżeli w składzie organów jednostki organizacyjnej będącej stroną zachodzą braki uniemożliwiające jej działanie;

**Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)**

**Art. 5 k.c.**

Nie można czynić ze swego prawa użytku, który by był sprzeczny ze społeczno-

gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub z zasadami współżycia społecznego. Takie działanie lub zaniechanie uprawnionego nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony.

**Art. 83 § 1 zd. 1 k.c.** - Nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów.

**Główne problemy**

1. Nadużycie konstrukcji procesowej czynności materialnoprawnej noszącej cechy pozorności, która miała wywołać skutek w postaci wyłączenia możliwości kontynuacji procesu sądowego z udziałem osoby prawnej.
2. Prawo podatkowe a prawo cywilne.
3. Stosowanie art. 5 k.c. do oceny skuteczności oświadczeń woli nakierowanych na wywołanie rezultatów w obszarze regulowanym p.p.s.a.

## Sylwetki prelegentów

<b>Podczas IX Toruńskiego Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego wystąpią:</b>	
<p><b>Radosław Baraniewicz</b></p> 	<p>Doradca podatkowy, Starszy Menedżer 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.</p>
<p><b>Dr Michał Bernat</b></p> 	<p>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). 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 20 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 podatkowych aspektów pozyskiwania i restrukturyzacji finansowania, jak również regularnie doradza instytucjom z sektora usług finansowych. Od 2012 roku związany z kancelarią Dentons.</p>
<p><b>Dr Stanisław Bogucki</b></p> 	<p>Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego (Izba Finansowa); redaktor tematyczny czasopisma „Procedury Administracyjne i Podatkowe”; autor i współautor publikacji z zakresu prawa podatkowego i procedur podatkowych, a także prawa cywilnego i konsularnego (ORCID: 0000-0002-5532-3080)</p>
<p><b>Prof. dr hab. Paweł Borszowski</b></p> 	<p>Sędzia NSA, Kierownik Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Kierownik Podyplomowych Studiów Podatkowych na tym uniwersytecie. Jest członkiem Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Były pozaetatowy członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu. W latach 2013-2016 Dyrektor Instytutu Społeczno-Prawnego PWSZ AS Wałbrzych. Autor wielu publikacji z zakresu ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego w tym współautor Komentarza do Ordynacji podatkowej. (Wrocław 2017), Komentarza do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i leśnym (Warszawa 2016) oraz Komentarza do ustawy o podatku od spadków i darowizn (Warszawa 2018), autor monografii Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym (Warszawa 2017), jak również opracowania Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.</p>






	<p>Praktyczne vademecum podatnika - 2017 (Wrocław 2017), redaktor oraz współautor podręcznika Prawo podatkowe z kuzusami i pytaniami (Warszawa 2018, Warszawa 2020) współautor opracowania Ordynacja podatkowa - Nowości na 2019 r.</p>
<p><b>Prof. dr hab. Bogumil Brzeziński dr h.c.</b></p> 	<p>Wieloletni kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK oraz Katedry Prawa Finansowego UJ. Przewodniczący Komitetu Ekspertów Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK. Ma stałe kontakty naukowe z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej (IBFD) w Amsterdamie. Jest członkiem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (<i>International Fiscal Association</i>) oraz Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (<i>European Association of Tax Law Professors</i>), a także Towarzystwa Naukowego w Toruniu. Korespondent krajowy czasopisma <i>European Taxation</i>.</p>
<p><b>Paweł Chrupiek</b></p> 	<p>Radca prawny i doradca podatkowy. Specjalizuje się w zastępstwie procesowym przed sądami administracyjnymi. W latach 2021-2023 dyrektor wydziału interwencyjno-procesowego Rzecznika MŚP, pełnomocnik w postępowaniach przed NSA oraz TSUE.</p>
<p><b>Dr Dagmara Dominik-Ogińska</b></p> 	<p>sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, obecnie pełniąc funkcję Wiceprezesa WSA we Wrocławiu. Absolwentka: Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, specjalistycznych studiów w zakresie prawa międzynarodowego na Uniwersytecie Paris IX Dauphine w Paryżu, École Nationale des Impôts w Paryżu, Uniwersytetu Neapolitańskiego im. Fryderyka II; doktor prawa Paris I Panthéon-Sorbonne w Paryżu. Autorka licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego. Wyróżniona honorowym tytułem „Sędzia Europejski 2011 i 2014”. Członek (w tym członek zarządu) International Association of Tax Judges, członek Association of European Administrative Judges i członek International Fiscal Association.</p>
<p><b>Dr hab. Hanna Filipczyk</b></p> 	<p>Doktor habilitowany nauk prawnych, sędzia WSA w Warszawie, członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) i Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego. Autorka czterech książek i prawie stu innych publikacji o tematyce podatkowej.</p>

<p><b>Dr Agnieszka Franczak</b></p> 	<p>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.</p>
<p><b>Marek Gizicki</b></p> 	<p>Adwokat i doradca podatkowy. Partner associate, szef zespołu postępowań spornych (Litigation) w Deloitte. 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.</p>
<p><b>Michał Goj</b></p> 	<p>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.</p>
<p><b>Joanna Homańczyk</b></p> 	<p>Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu postępowań podatkowych i sądowych, w szczególności w obszarze podatku u źródła, VAT oraz zwolnień podatkowych w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Joanna prowadzi cykliczne zajęcia dla studentów Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego dotyczące m.in. podatku u źródła, podatku od towarów i usług oraz praktycznych aspektów pracy w branży doradztwa podatkowego. Od początku kariery związana jest z Crido. Joanna jest absolwentką Kolegium Międzyobszarowych Indywidualnych Studiów Humanistyczno-Społecznych KUL na kierunku romanistyka oraz prawo. Studiowała i pracowała również we Francji i Belgii. Joanna ukończyła aplikację radcowską w OIRP Warszawa i w 2020 r. złożyła z wyróżnieniem egzamin zawodowy. Jest autorką publikacji o tematyce podatkowej.</p>

<p><b>Dr Piotr Karwat</b></p> 	<p>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</p>
<p><b>Dr Mikołaj Kondej</b></p> 	<p>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.</p>
<p><b>Andrzej Ladziński</b></p> 	<p>Doradca podatkowy, partner zarządzający GWW Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu (kierunek prawo). Zajmuje się podatkami od 1995 r., kiedy po studiach rozpoczął pracę w administracji skarbowej, w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w dziale podatków pośrednich. Specjalizuje się w postępowaniach, w których organy skarbowe kwestionują skutki podatkowe przeprowadzonych optymalizacji, w szczególności w zakresie podatku dochodowego. Od 2015 r. ekspert Ośrodka Studiów Fiskalnych przy Wydziale Prawa Uniwersytetu M. Kopernika w Toruniu. Od 2018 r. członek Krajowej Rady Doradców Podatkowych. W latach 2018 - 2021 Przewodniczący Komisji Prawnej, Współpracy z Organami Państwa w ramach KRDP. Od 2022 r. przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Pomysłodawca i współautor Raportu Instrumentalne Wszczynianie Postępowania Karnych Skarbowych w Trakcie Postępowania Kontrolnych i Podatkowych - Analiza Praktyki Stosowania Art. 70 § 6 Pkt 1 Ordynacji Podatkowej opublikowanego w 2019 r.</p>
<p><b>Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki prof. UMK</b></p> 	<p>Pracownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK, dyrektor Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, absolwent m.in. programu Comparative Tax Policy and Administration w Harvard Kennedy School, Harvard University; wykładał m.in. w Wirtschaftsuniversitaet Wien, Salzburg Universitaet, Universidad Complutense de Madrid, Masarykova univerzita, współpracownik IBFD w Amsterdamie; doradca podatkowy, radca prawny, w latach 2012-14 członek powołanej przez Komisję Europejską VAT Expert Group, od 2014 do 2016 r. członek działającej przy Ministrze Finansów Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego; od 2018 r. członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego; od 2016 r. członek zarządu International Fiscal Association (Polish Branch).</p>

<p><b>Marcin Loboda</b></p> 	<p>Jest absolwentem finansów publicznych na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego oraz absolwentem prawa na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu. Ukończył również studia podyplomowe w zakresie prawa podatkowego Unii Europejskiej oraz szkolenia związane z zarządzaniem programami i projektami, a także zarządzania usługami w informatyce. Od samego początku kariery zawodowej związany z resortem finansów. Jako pracownik Izby Skarbowej w Bydgoszczy był oddelegowany do pracy w Ministerstwie Finansów gdzie zajmował się orzecznictwem podatkowym i nadzorem nad urzędami skarbowymi. W latach 2008–2015 był Dyrektorem Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Następnie pracował w urzędach skarbowych, Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym, Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy i Centrum Kompetencyjnym ds. raportowania schematów podatkowych MDR przy Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie. Członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, urzędnik służby cywilnej, doradca podatkowy, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego V kadencji. Autor wielu artykułów z zakresu prawa podatkowego. (źródło: MF)</p>
<p><b>Tomasz Michalik</b></p> 	<p>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</p>
<p><b>Dr Jacek Matarewicz</b></p> 	<p>Adwokat i doradca podatkowy; doktor nauk prawnych. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług (VAT) oraz akcyzie i cłach. Doradza podmiotom z wielu sektorów gospodarki, w szczególności z branży motoryzacyjnej, nieruchomościowej, deweloperskiej, finansowej oraz energetycznej, w tym spółkom posiadającym koncesje na dystrybucję, obrót, przesyłanie i wytwarzanie energii elektrycznej. Uczestniczy w procesach konsolidacji oraz przeglądach podatkowych największych polskich firm, a także w projektach obejmujących przegląd prawidłowości rozliczeń VAT. Z sukcesem reprezentuje podatników w postępowaniach podatkowych oraz kontrolnych, a także przed sądami administracyjnymi. Współpracuje z Business Center Club jako ekspert ds. VAT, akcyzy i prawa karnoskarbowego. Prowadzi szkolenia dla przedsiębiorców 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. Jeden z najlepszych doradców podatkowych w obszarze VAT i akcyzy w Polsce, co potwierdzają wysokie miejsca, które corocznie zajmuje w prestiżowych rankingach podatkowych.</p>

<p><b>Mirosław Michna</b></p> 	<p>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 Doradców KPMG dla Branży Motoryzacyjnej oraz Zespołu Zarządzania Ryzykiem. W latach 2010 – 2018 członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie.</p>
<p><b>Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK</b></p> 	<p>Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK w Toruniu, przewodniczący Rady Dyscypliny Nauki Prawne UMK. Współpracuje z Uniwersytetem Karola w Pradze oraz Uniwersytetem Masaryka w Brnie, gdzie wielokrotnie wykładał. Radca prawny, specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego, celnego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Autor ponad 400 publikacji z zakresu tej problematyki. Członek Stowarzyszenia - Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, kolegium redakcyjnego Przeglądu Podatkowego oraz Prawa budżetowego Państwa i Samorządu. Jest pełnomocnikiem Dziekana do spraw kierunku Doradztwo podatkowe.</p>
<p><b>Artur Nowak</b></p> 	<p>Radca prawny, partner w Praktyce Podatkowej DZP. Od 1995r. zajmuje się doradztwem głównie w obszarze kontroli podatkowych oraz sporami z organami skarbowymi przed sądami administracyjnymi. obrońca w sprawach karno-skarbowych.</p>
<p><b>Elżbieta Olechniewicz</b></p> 	<p>Sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 1996-2000 pracownik Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Pośrednich. W latach 1999-2012 radca prawny specjalizujący się w sprawach podatkowych. Od 2012 r. sędzia WSA w Warszawie orzekający w wydziale podatkowym. Od 2021 r. sędzia delegowany do orzekania w Izbie Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego.</p>
<p><b>Dr hab. Agnieszka Olesińska prof. UMK</b></p> 	<p>Profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy. Autorka wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego. W latach 2014 - 2017 była zastępcą przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Od 2002 r. do końca 2016 r. redaktor naczelna Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego. Należy do Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP) oraz Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA).</p>

<p><b>Sławomir</b></p> 	<p><b>Pilarczyk</b></p>	<p>Radca prawny i doradca podatkowy. Starszy menedżer w Crido. Specjalizuje się w doradztwie w sporach przed organami administracji podatkowej, skarbowej oraz przed sądami administracyjnymi. Brał udział w realizacji projektów w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym oraz ograniczania ryzyka odpowiedzialności osobistej. Uczestniczył w postępowaniach spornych dla klientów z wielu sektorów gospodarki, m.in. sektora paliwowego, sektora retail/dobra konsumpcyjne, sektora usług finansowych oraz sektora motoryzacyjnego.</p>
<p><b>Michał</b></p> 	<p><b>Potyrała</b></p>	<p>Radca prawny, doradca podatkowy, Starszy Menedżer w PwC Polska. Posiada bogate doświadczenie we wszystkich formach wsparcia klientów w trakcie sporów z władzami podatkowymi, jak również w reprezentowaniu podatników przed sądami administracyjnymi. Członek Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego. Jest autorem publikacji w prasie i czasopismach specjalistycznych.</p>
<p><b>Dr Ewa Prejs</b></p> 		<p>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.</p>
<p><b>Dr Jowita</b></p> 	<p><b>Pustul</b></p>	<p>Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, doradca podatkowy i radca prawny, członek Zespołu Współpracowników Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika. Prowadzi działalność doradczą w ramach firmy J.Pustul, i Współpracownicy Doradztwo podatkowo-prawne, wcześniej pracowała w dziale podatkowym jednej z firm Wielkiej Czwórki. Specjalizuje się w doradztwie przy restrukturyzacji podmiotów gospodarczych. Zajmuje się również świadczeniem usług bieżącego doradztwa podatkowego w zakresie wszystkich podatków. Jest autorem licznych artykułów poświęconych zagadnieniom podatkowym, glos do wyroków sądów administracyjnych i współautorem książek o tematyce podatkowej.</p>

<p><b>Dr Beata Rogowska-Rajda</b></p> 	<p>doktor nauk ekonomicznych, uznany ekspert z zakresu podatku VAT, z-ca dyrektora w Krajowej Informacji Skarbowej, adiunkt na Wydziale Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego, biegły sądowy przy Sądzie Okręgowym w Warszawie, członek Warszawskiego Ośrodka Badań Finansów Publicznych działającego przy Uniwersytecie Warszawskim, egzaminator Komisji Egzaminacyjnej na Biegłych Rewidentów, wykładowca na studiach podyplomowych w SGH, UMCS oraz Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach. Jako naczelnik Wydziału Podatków Pośrednich w Biurze Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej współtworzyła w praktyce system indywidualnych interpretacji podatkowych w Polsce. Jako zastępca dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów była odpowiedzialna za przygotowanie najważniejszych projektów legislacyjnych, broszur i objaśnień do wprowadzanych zmian do ustawy o VAT oraz projektów stanowisk do spraw rozpatrywanych przez Trybunał Sprawiedliwości w obszarze VAT. Jak zastępca dyrektora w Krajowej Informacji Skarbowej odpowiada za system wiążących informacji stawkowych. Pełnomocnik w postępowaniach przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz Trybunałem Sprawiedliwości. Członek Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego w latach 2011 – 2018. Uczestnik grantów badawczych, ekspert NCBiR, autor wielu publikacji naukowych, artykułów i monografii.</p>
<p><b>Jan Rudowski</b></p> 	<p>Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. W latach 1984-1998 zatrudniony w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy na stanowiskach związanych z orzecznictwem w sprawach zobowiązań podatkowych, a od 10 maja 1991 r. dyrektor Izby. W okresie od 1998 do 2001 podsekretarz i sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów. W latach 1999-2000 prezydent Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). W maju 2002 r. powołany na stanowisko sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Od lutego 2016 r. Prezes Izby Finansowej NSA, od 6 czerwca 2016 r. wiceprezes Naczelnego Sądu Administracyjnego.</p>
<p><b>Dr Piotr Stanisławiszyn</b></p> 	<p>doktor nauk prawnych (2004), absolwent WPiA Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu (2001) oraz WE Akademii Ekonomicznej (obecnie UE) w Poznaniu (2002), adiunkt i Kierownik w Katedrze Prawa Gospodarczego i Finansowego INP WPiA Uniwersytetu Opolskiego (2019), sędzia sądu rejonowego (2008), laureat Konkursu im. Kazimierza Kolańczyka na najlepsze prace magisterskie (2002) oraz Konkursu Instytutu Nauk Prawnych PAN i redakcji "Państwa i Prawa" na najlepsze prace doktorskie z dziedziny nauk prawnych (2005), stypendysta Fundacji na rzecz Nauki Polskiej (2008, 2009), współzałożyciel i prezes Stowarzyszenia Prawa Finansowego „Aureus” w Opolu (2007), członek prezydium Sekcji INSO Instytutu Allerhanda w Krakowie (2020), autor blisko 100 publikacji z zakresu prawa bankowego, podatkowego i finansów publicznych, uczestnik ponad 130 konferencji i seminariów naukowych o zasięgu lokalnym, krajowym i międzynarodowym z zakresu finansów i prawa finansowego.</p>
<p><b>Adam Waclawczyk</b></p> 	<p>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.</p>

<p><b>Dr Roman Wiatrowski</b></p> 	<p>Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, orzeka w Izbie Finansowej w zakresie podatku od towarów i usług od 2013 r. Posiada bogate doświadczenie w stosowaniu prawa podatkowego –przed podjęciem obowiązków sędziego NSA był sędzią Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu, a wcześniej pracownikiem organów podatkowych, w tym również naczelnikiem urzędu skarbowego. Autor i współautor publikacji z zakresu prawa podatkowego. Uzyskał tytuł honorowy Sędziego Europejskiego przyznawany przez Polską Sekcję Międzynarodowej Komisji Prawników.</p>
<p><b>Dr Martyna Wilmanowicz-Słupczewska</b></p> 	<p>radca prawny, doktor nauk prawnych, asystent w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Autorka publikacji z zakresu prawa podatkowego, prawa finansów publicznych oraz prawa ubezpieczeń społecznych w języku polskim i angielskim</p>
<p><b>Dr Krzysztof Winiarski</b></p> 	<p>Sędzia Izby Finansowej NSA, przewodniczący Wydziału III. Od 1 stycznia 2004 r. do 28 lutego 2012 r. był sędzią WSA w Gliwicach, aktualnie sędzia NSA orzekający w Izbie Finansowej. Wcześniej w latach 1980 - 1992 pracownik Katedry Publicznego Prawa Gospodarczego [pierwotna nazwa katedry - Zarządzania Gospodarką Narodową WPiA Uniwersytetu Śląskiego. W latach 1988-2003 prowadził kancelarię radcy prawnego. Był także pozaetatowym członkiem SKO w Częstochowie. Jestem nadto przewodniczącym Rady Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie. Autor licznych publikacji z zakresu m. in. prawa podatkowego</p>
<p><b>Dr hab. Adam Zalański</b></p> 	<p>Dr hab. Adam Zalański pracuje jako <i>Senior Legal Officer</i> w Wydziale Prawnym - Podatki bezpośrednio 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 <i>Fédération Internationale pour le Droit Européen (FIDE)</i> w 2006 r, Raportów EU na Kongresy <i>International Fiscal Association (IFA)</i> w 2013, 2019 i 2023 r., Polskich Raportów Krajowych na Kongresy IFA w latach 2008, 2010, 2016, 2018, 2021 i 2022 oraz Kongresy <i>European Association of Tax Law Professors (EATLP)</i> 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 <i>International Tax Academy IBFD</i> w Amsterdamie. Jest członkiem <i>Permanent Scientific Committee</i> IFA oraz koordynatorem ds. <i>European Doctoral Tax Thesis Award</i> przyznawanej wspólnie przez Komisję Europejską i <i>European Association of Tax Law Professors (EATLP)</i>.</p>



**Książki opublikowane przez pracowników  
Katedry Prawa Finansów Publicznych  
UMK (2022-2024)**



### Spis treści

#### **POLSKIE PRAWO PODATKOWE**

#### **CZĘŚĆ I**

#### **ZAGADNIENIA OGÓLNE**

**Rozdział 1** HISTORIA PODATKÓW

**Rozdział 2** EKONOMICZNE ASPEKTY  
OPODATKOWANIA

**Rozdział 3** ELEMENTY KONSTRUKCJI PODATKU

**Rozdział 4** RODZAJE PODATKÓW

**Rozdział 5** ADMINISTRACJA PODATKOWA I  
WŁAŚCIWOŚĆ

ORGANÓW PODATKOWYCH

#### **CZĘŚĆ II**

#### **WPROWADZENIE DO PRAWA PODATKOWEGO**

**Rozdział 6** CHARAKTERYSTYKA OGÓLNA  
PRAWA PODATKOWEGO

**Rozdział 7** ZASADY OGÓLNE PRAWA  
PODATKOWEGO

**Rozdział 8** MIEJSCE PRAWA PODATKOWEGO  
W SYSTEMIE PRAWA

**Rozdział 9** ŹRÓDŁA PRAWA PODATKOWEGO

**Rozdział 10** WYKŁADNIA PRAWA  
PODATKOWEGO

**Rozdział 11** PODMIOTY PRAWA  
PODATKOWEGO

**Rozdział 12** NORMA PRAWA PODATKOWEGO  
STOSUNEK PODATKOWOPRAWNY

**Rozdział 13** GROMADZENIE I PRZEPŁYW  
INFORMACJI NA POTRZEBY SYSTEMU  
PODATKOWEGO

**Rozdział 14** INFORMATYZACJA SYSTEMU  
PODATKOWEGO

### **CZĘŚĆ III**

**PODSTAWOWE INSTYTUCJE OGÓLNEGO  
PRAWA PODATKOWEGO**

**Rozdział 15** OBOWIĄZEK PODATKOWY I  
ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

**Rozdział 16** POWSTAWANIE I WYGASANIE  
ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

**Rozdział 17** ZAPŁATA PODATKU

**Rozdział 18** ZALEGŁOŚĆ PODATKOWA I  
ODSETKI ZA ZWŁOKĘ

**Rozdział 19** NADPŁATA PODATKU

**Rozdział 20** ULGI W SPŁACIE NALEŻNOŚCI  
PODATKOWYCH

**Rozdział 21** PRZEDAWNIE NIE ZOBOWIĄZAŃ  
PODATKOWYCH I PRAWA DO WYMIARU  
PODATKU

**Rozdział 22** ODPOWIEDZIALNOŚĆ  
PODATKOWA

**Rozdział 23** ZABEZPIECZENIE NALEŻNOŚCI  
PODATKOWYCH

### **CZĘŚĆ IV**

**PODATKI W POLSCE**

**Rozdział 24** PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB  
FIZYCZNYCH

**Rozdział 25** PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB  
PRAWNYCH

**Rozdział 26** PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

**Rozdział 27** AKCYZA

**Rozdział 28** PODATEK OD CZYNNOŚCI  
CYWILNOPRAWNYCH

**Rozdział 29** PODATEK OD SPADKÓW I  
DAROWIZN

**Rozdział 30** PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

**Rozdział 31** PODATEK ROLNY I LESNY

**Rozdział 32** INNE PODATKI

### **CZĘŚĆ V**

**MIĘDZYNARODOWE I UNIJNE PRAWO  
PODATKOWE**

**Rozdział 33** MIĘDZYNARODOWE PRAWO  
PODATKOWE

**Rozdział 34** PRAWO PODATKOWE UNII  
EUROPEJSKIEJ

### **CZĘŚĆ VI**

**INNE ZAGADNIENIA**

**Rozdział 35** KONSTYTUCYJNE ASPEKTY  
OPODATKOWANIA

**Rozdział 36** SYSTEMY PODATKOWE I  
TENDENCJE ICH ROZWOJU

**Rozdział 37** JURYSDYKCJA PODATKOWA I JEJ  
GRANICE

**Rozdział 38** UNIKANIE OPODATKOWANIA

**Rozdział 39** URZĘDOWA INTERPRETACJA  
PRAWA PODATKOWEGO

**Rozdział 40** PODATKOWE ASPEKTY POMOCY  
PUBLICZNEJ

**Rozdział 41** PROBLEMATYKA CEN  
TRANSFEROWYCH

**Rozdział 42** MIĘDZYNARODOWA  
KONKURENCJA PODATKOWA

**Rozdział 43** SANKCJE W PRAWIE  
PODATKOWYM

**Rozdział 44** PRAWO KARNE SKARBOWE

**Rozdział 45** OCHRONA PRAW PODATNIKA

**Rozdział 46** DORADZTWO PODATKOWE

### **CZĘŚĆ VII**

**PROBLEMATYKA PROCEDURALNA  
OPODATKOWANIA**

**Rozdział 47** WPROWADZENIE DO  
PROBLEMATYKI PROCEDUR PODATKOWYCH

**Rozdział 48** POSTĘPOWANIE JURYSDYKCYJNE

**Rozdział 49** CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE

**Rozdział 50** KONTROLA PODATKOWA

**Rozdział 51** EGZEKUCJA NALEŻNOŚCI  
PODATKOWYCH

**Rozdział 52** SĄDOWA KONTROLA DECYZJI  
ADMINISTRACYJNYCH

LEGAL AREA STUDIES BAND 4

Martin Löhnig, Wojciech Morawski,  
Anna Moszyńska (eds.)

## **FAIR TAXES OR BUDGET REVENUES AT ANY PRICE?**

Polish tax law in the post-BEPS era



Książka dostępna: <https://www.vandenhoeck-ruprecht-verlage.com/themen-entdecken/sozial-rechts-und-wirtschaftswissenschaften/politikwissenschaft/57552/fair-taxes-or-budget-revenues-at-any-price>

## Contents

Foreword.....	7
Foreword.....	9
<i>Jacek Wantoch-Rekowski, Martyna Wilmanowicz-Słupczewska</i> The tax system in Poland .....	11
<i>Maciej Serowaniec, Agnieszka Franczak</i> Constitutional and human rights standards v. effectiveness of the tax system in the light of the jurisprudence of the Constitutional Tribunal of the Republic of Poland and the European Court of Human Rights .....	31
<i>Wojciech Marawski</i> The reduction of the importance of advance tax rulings and the fight against tax optimization .....	47
<i>Mikołaj Kondej, Sławomir Krempa</i> Polish General Anti-Avoidance Rule. Proper ATAD implementation or an instrument providing the Polish tax authorities with unlimited power?.....	65
<i>Ewa Prejs</i> New Specific Anti-Avoidance Tax Rules in Polish Corporate Income Tax – Current legal developments .....	87
<i>Ewa Prejs</i> The New Exit Tax Regime in Poland – going beyond the minimum standard...	115
<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> Transfer pricing .....	135
<i>Michał Goj, Wojciech Kaczmara</i> Polish CFC rules – transition from local solution to harmonized regulations ..	153

<i>Izabela Rymanowska, Paula Przybielska</i> Fiscal administration is watching you: Poland-wide perspective on Mandatory Disclosure Rules .....	169
<i>Adam Kałgźny, Wojciech Morawski</i> Tax on revenues from buildings .....	187
<i>Agnieszka Franczak</i> The impact of the MLI Convention on bilateral tax treaties – a Polish perspective .....	203
<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> The search for effective instruments to combat fraud in the VAT sphere .....	227
<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki, Teresa Sławińska-Choryło</i> Increasing the efficiency of excise taxation .....	239
<i>Marek Słupczewski</i> Retail sales tax – an attempt at extraordinary taxation of trade in Poland against the European background .....	253
<i>Anna Brzezińska-Rawa</i> Environmental and health taxes – not just a source of revenue .....	269
<i>Joanna Zawiejska-Rataj</i> Tax administration in Poland: changes to organisation, competencies and procedures – dilemma between effectiveness and audited entities rights .....	283
<i>Jacek Wantoch-Rekowski, Małgorzata Ciałak</i> Increasing the efficiency of the tax system from the budgetary perspective ....	305
<b>Authors</b> .....	337

LEGAL AREA STUDIES BAND 5

Martin Löhnig, Maciej Serowaniec,  
Jacek Wantoch-Rekowski, Anna Moszyńska (eds.)

## **POLAND IN GOOD CONSTITUTION?**

Contemporary issues of constitutional law  
in Poland in the European context

**K O N**  
**S T Y**  
**T U C**  
**J A**

böhlau

Książka dostępna: <https://www.vr-elibrary.de/doi/book/10.7767/9783205217381>

## Table of Contents

<i>Martin Löhnig</i> Introduction .....	7
<i>Zbigniew Witkowski, Michał Przychodzki</i> Responsibility for governance merely ignored by those in power or already dislocated from the world of oblivion? .....	9
<i>Rafał Świergiel, Katarzyna Witkowska-Chrzczonek</i> Current challenges for the protection of women's rights in Poland – selected issues .....	21
<i>Maciej Serowaniec, Marcin Dorochoń</i> Independence of judges and prosecutors in Poland in light of international standards .....	37
<i>Maciej Serowaniec, Katarzyna Jachimowicz</i> Protection of constitutional identity in light of the jurisprudence of the Constitutional Court of the Republic of Poland – a comparative study.....	55
<i>Jacek Wantoch-Rekowski, Martyna Wilmanowicz-Słupczewska</i> Constitutional right to social security .....	69
<i>Jerzy Lachowski, Weronika Baran-Rybczyńska</i> The principle of <i>nullum crimen sine culpa</i> in Polish criminal law from a constitutional perspective .....	85
<i>Agnieszka Laskowska-Hulisz</i> Change of legal basis by the court and the right to a fair civil trial .....	105
<i>Agnieszka Laskowska-Hulisz, Bartosz Mielczarek</i> Right to a hearing as a manifestation of the principle of equality of parties and participants in civil proceedings .....	121
<i>Monika Wałachowska, Aleksandra Wasielewicz</i> Constitutional right to damages in cross-border cases .....	133



<i>Marek Słupczewski, Wojciech Morawski</i> The use of reasoning <i>per analogiam</i> in tax law in light of constitutional regulations.....	151
<i>Wojciech Morawski, Krzysztof Dziadosz</i> The action of a taxpayer when trusting in information concerning the content and interpretation of tax law obtained from tax authorities – between the constitutional principle of legalism and the principle of the protection of legitimate expectations.....	163
<i>Tomasz Brzezicki, Martyna Wilmanowicz-Słupczewska</i> Administrative fines as public tributes in constitutional terms .....	177
<i>Agnieszka Olesińska, Artur Janicki</i> Burden of proof in tax proceedings from a constitutional perspective .....	191
<i>Marcin Drewek, Aleksander Tretyn</i> Constitutional aspects of ecological safety in relation to offshore wind farms in the British and Polish legal systems .....	211
<i>Piotr Rączka, Seweryn Sasin</i> Automation of administrative enforcement proceedings using the examples of the Administrative Enforcement Act for the Free State of Saxony (SächsVwVG) and the Polish Act on Administrative Enforcement Proceedings (EgzAdmU) .....	237

---

SpringerBriefs in Energy

Wojciech Morawski · Adam Kałużny



**The Taxation  
of Energy-Sector Assets:  
Polish Tax Legislation  
on the Eve of Energy  
Transformation**

 Springer

<b>1</b>	<b>Coal: Poland's Erstwhile 'Black Gold' or Current Problem?</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Real Estate Taxation in Poland: The Main Legal Problems</b> .....	<b>5</b>
2.1	Introduction .....	5
2.2	Real Estate Tax Terminology .....	6
2.3	Real Estate Tax on Buildings .....	8
2.3.1	The Concept of Buildings .....	8
2.3.2	The Tax Base .....	9
2.3.3	Tax Rates .....	9
2.4	The Real Estate Tax on Structures .....	10
2.4.1	The Concept of Structures .....	10
2.4.2	Taxable Structures .....	14
2.4.3	The Tax Base .....	14
2.4.4	Tax Rates .....	16
2.5	A Building or a Structure? Unclear Boundaries .....	16
2.6	The Taxation of Land with the Real Estate, Agricultural or Forestry Tax .....	17
2.6.1	The Demarcation of the Real Estate Tax, Agricultural Tax and Forestry Tax .....	17
2.7	The Tax Base .....	18
2.7.1	Tax Rates .....	18
2.8	Business Connections and Occupations .....	18
<b>3</b>	<b>The Taxation of Assets Used to Extract Energy Resources</b> .....	<b>21</b>
3.1	Hard Coal Mines .....	21
3.1.1	Hard Coal Mines in Poland: An Introduction .....	21
3.1.2	The Specificity of the Legal Regulation of Mining Activities .....	22
3.1.3	The Dispute Over the Taxation of Underground Excavations in Poland .....	23
3.1.4	The Taxable Underground Portions of a Mine .....	27

3.2	Lignite Mines .....	28
3.3	Crude Oil Mines and Gas Mines .....	29
<b>4</b>	<b>The Taxation of Assets Used to Transport and Store Energy</b>	
	<b>Resources</b> .....	31
4.1	Pipelines Used to Transport Oil and Gas .....	31
	4.1.1 The Tax Treatment of Pipelines .....	31
	4.1.2 Associated Infrastructures .....	32
	4.1.3 The Soil Beneath Pipelines .....	33
4.2	Liquefied Natural Gas Terminals .....	34
	4.2.1 Onshore Liquefied Natural Gas Terminals .....	34
	4.2.2 The Floating Storage and Regasification Unit Terminal .....	36
4.3	Oil and Gas Tanks .....	38
<b>5</b>	<b>The Taxation of Construction Objects Used to Generate Energy: The Current Legal Regime</b> .....	43
5.1	Coal-Fired Power Plants .....	44
5.2	Gas-Fired Power Plants .....	45
5.3	Oil Power Plants .....	46
5.4	Wind Power Plants .....	46
5.5	Hydroelectric Power Stations .....	47
5.6	Geothermal Power Plants .....	48
5.7	Photovoltaic Power Plants .....	49
5.8	Biogas Plants .....	51
5.9	Waste Incineration Plants with Thermal Energy Recovery .....	52
5.10	Nuclear Power Plants .....	52
<b>6</b>	<b>The Taxation of Wind Power Plants: A Case of Regulatory Instability</b> .....	55
6.1	Wind Power Plants: Introduction .....	55
6.2	Taxed in Full? .....	56
6.3	Taxing Only the Construction Part? .....	56
6.4	The 'Anti-Windmill' Law .....	58
6.5	Yet the Government Likes Wind Turbines? .....	60
6.6	The Retroactivity of the Change in Taxation Rules for Wind Power Plants .....	60
<b>7</b>	<b>The Taxation of Land Used for Energy Production</b> .....	63
7.1	Introduction .....	63
7.2	Land Occupied for the Extraction of Energy Resources .....	64
7.3	Land Occupied for Energy Production .....	66
7.4	Land Reclamation .....	68

<b>Contents</b>	<b>ix</b>
<b>8 Offshore Wind Farms: A Special Tax Regime</b> .....	<b>71</b>
8.1 Offshore Wind Farms: The Problem of Building in 'No Man's Land' .....	71
8.2 Concession Fees .....	73
8.3 The Sea Occupation Concession Fee .....	75
8.4 The Concession Fee as a Tax Substitute .....	76
8.5 Alternative Approaches to Taxing Offshore Wind Farms .....	78
<b>9 The Taxation of Assets Used for Energy Storage</b> .....	<b>81</b>
9.1 Introduction .....	81
9.2 Electrochemical Storage .....	82
9.3 Pumped Storage Power Plants .....	83
<b>10 The Taxation of Transmission Lines and Facilities: A History of Unexpected Regulatory Changes and Unstable Jurisprudence</b> .....	<b>85</b>
10.1 Transmission Lines .....	85
10.2 Transformer Stations .....	86
10.2.1 Substation Facilities' Tax Classification .....	87
10.2.2 The Tax Treatment of Transformers Located in Buildings .....	89
10.3 The Land Under Transmission Lines .....	91
<b>11 Allocation of Tax Revenue Between State and Local Government Units</b> .....	<b>95</b>
11.1 Introduction .....	95
11.2 Distribution of Wealth Tax Revenues Between Municipalities—Standard Solutions .....	96
11.3 Allocation of Tax Revenue from Nuclear Power Plants—Closer to Economic Rationality .....	99
11.4 Offshore Wind Farms—Revenue Not for Municipalities .....	99
11.5 Impact of Municipalities on the Taxation of Assets Used in the Energy Sector .....	100
<b>12 Conclusion: Are Traditional and Renewable Sources of Energy Treated Equally by the Legislator?</b> .....	<b>103</b>
<b>Bibliography</b> .....	<b>107</b>

Książka dostępna:

<https://www.profinfo.pl/sklep/polski-lad-wplyw-na-rozliczenia-podatkowe-przedsiębiorców,364912.html>

Spis treści

Wykaz skrótów 7

Wstęp 9

Bogumił Brzeziński

Prawo podatkowe – między strategią działania a incydem politycznym 13

Przemysław Szymczyk, Hubert Godusławski, Mariusz Głodek  
Porozumienie inwestycyjne (interpretacja 590) jako podatkowa zachęta dla największych inwestorów 27

Inarda Bielińska, Michał Brągiel  
Koszty uzyskania przychodów przy zbywaniu udziałów objętych w wyniku przekształceń 63

Jowita Pustuł  
Ulgi na innowacyjnych pracowników, prototyp, robotyzację, ekspansję i konsolidację 73

Inarda Bielińska, Michał Brągiel  
Preferencje podatkowe dla spółek holdingowych 99

Marta Kruszewska, Hubert Godusławski, Przemysław Szymczyk  
Reforma przepisów dotyczących podatku u źródła wdrożona z dniem 1.01.2022 r. Analiza i ocena prawnoporównawcza przeprowadzonych zmian regulacyjnych 107

Grzegorz Sprawka  
Polski Ład w opodatkowaniu restrukturyzacji od 1.01.2022 r. a



prawo unijne 133

Bartłomiej Kołodziej, Paweł Selera  
Opodatkowanie VAT usług finansowych – nowa opcja dla biznesu 151

Paweł Selera, Bartłomiej Kołodziej  
Grupa VAT – wsparcie dla inwestycji i rozwoju 169

Krzysztof Lasiński-Sulecki  
Grupa VAT – polska ustawa a wymogi dyrektywy 2006/112/WE 187

Paweł Suchocki  
Polski Ład – czy i kiedy korekta deklaracji podatkowej ochroni przed odpowiedzialnością karnoskarbową? 199

Michał Goj  
Niekarność korekty deklaracji podatkowej – ewolucja regulacji 213

Bibliografia 225

Autorzy 229



Książka dostępna: <https://ksiegarnia.difin.pl/komentarz-do-konstytucji-rp-art-84-217>

### **Spis treści:**

Wykaz skrótów

Komentowane przepisy Konstytucji RP

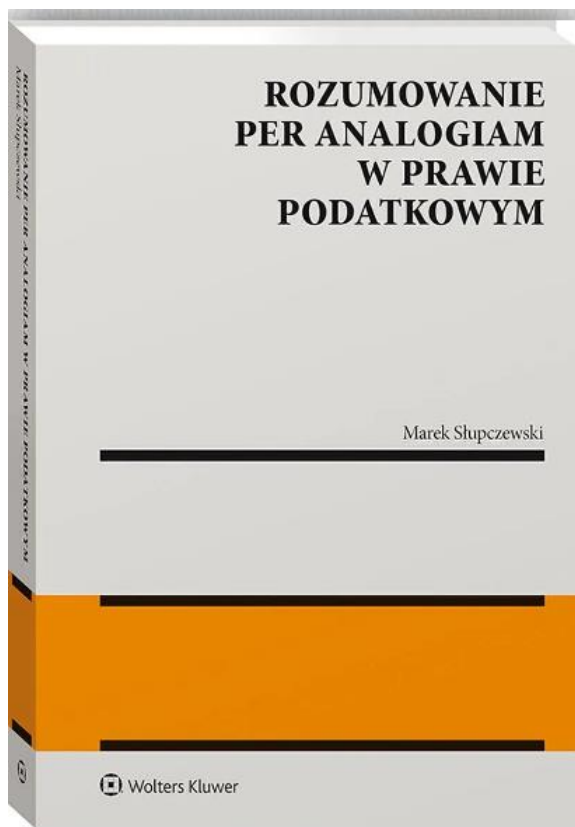
#### **Artykuł 84**

1. Uregulowania w poprzednich konstytucjach
2. Uregulowania w innych państwach Unii Europejskiej
3. Zagadnienia ogólne
4. Strona podmiotowa
5. Ciężary i świadczenia publiczne
6. Podatki
7. Ustawa jako podstawa prawna nakładania ciężarów i świadczeń publicznych

#### **Artykuł 217**

1. Uregulowania w poprzednich konstytucjach
2. Uregulowania w innych państwach Unii Europejskiej
3. Kontekst ogólnokonstytucyjny – zasada władztwa daninowego
4. Daniny publiczne i ich rodzaje
5. Ustawowe wyrażenie istotnych elementów daniny publicznej
6. Tryb uchwalania ustaw daninowych
7. Relacja między ustawą daninową a rozporządzeniem
8. Udzielenie władztwa daninowego
9. Możliwość przekazania kompetencji na rzecz UE
10. Ochrona praw jednostki
11. Uczciwość ustawodawcy daninowego

Bibliografia opracowań naukowych



Książka i spis treści dostępne na stronie: <https://www.profinfo.pl/sklep/rozumowanie-per-analogiam-w-prawie-podatkowym,435577.html#book>

### **Spis treści – główne rozdziały:**

Wykaz skrótów | str. 13

Rozdział 1 - Uwagi wprowadzające | str. 15

Rozdział 2 - Luki w prawie i metody ich zamykania | str. 35

Rozdział 3 - Rozumowanie per analogiam – analiza teoretycznoprawna | str. 69

Rozdział 4 - Analogia we współczesnych systemach prawa krajowego cywilnego, karnego i administracyjnego | str. 123

Rozdział 5 - Analogia w prawie unijnym, międzynarodowym i zagranicznym | str. 151

Rozdział 6 - Specyficzne dla stosowania rozumowania per analogiam

uwarunkowania prawa podatkowego | str. 187

Rozdział 7 - Zakres dopuszczalności stosowania rozumowania per analogiam w prawie podatkowym | str. 243

Rozdział 8 - Wnioskowanie per analogiam – wybrane problemy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych oraz praktyki organów administracji | str. 307

8.5. Podsumowanie | str. 357

Rozdział 9 - Wyniki badań statystycznych polskiego orzecznictwa | str. 359

Zakończenie | str. 379

Bibliografia | str. 391



## Fluvius Antwerpen: Supplies Hidden in a Theft?

**In its judgment of 27 April 2023 in *Fluvius Antwerpen v. MX* (Case C-677/21), the ECJ decided that the supply of electricity by a distribution network operator, even if involuntary and the result of unlawful conduct on the part of a third party, constitutes a supply of goods for consideration entailing the transfer of the right to dispose of tangible property. In this article, the author analyses the judgment as well as the opinion of AG Kokott of 12 January 2023 – in their parts regarding the understanding of the supply of goods – and reaches the conclusion that this judgment contradicts previous case law, or must be understood very narrowly taking into account peculiar legal background of the case in Belgian domestic rules on energy distribution.**

### 1. Facts of the Case

Fluvius Antwerpen, an inter-municipal cooperation structure established in the form of an association, has been designated as the legal person responsible for the operation of the electricity or natural gas distribution network in the territory of a group of municipalities in the Flemish Region (Belgium). As a distribution network operator, it has been, inter alia, responsible for transporting electricity to individual installations and for the installation, commissioning and reading of meters.

From May 2017 to August 2019, MX, an individual, consumed electricity illegally. More precisely, MX used electricity from the network without concluding a contract and notifying this to the electricity distribution network operator, which amounts to illegal consumption of electricity pursuant to the applicable regulation. Having established that unlawful consumption, Fluvius issued an invoice in the amount of EUR 813.41, including EUR 131.45 of VAT, together with default and statutory interest. The amounts were established on the basis of a comparison of the meter readings from the place of consumption at the beginning and end of that period. MX did not pay that invoice. Accordingly, in June 2021, Fluvius brought proceedings against MX for payment of that invoice before the referring court (*Vrederechte Antwerpen*). That court ordered MX to compensate Fluvius for “the cost of unlawfully taken energy”. It expressed doubts, however, as to whether VAT should be charged on this “cost”.

\* Prof. UMK dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki is Director of the Centre of Fiscal Studies at Nicolaus Copernicus University in Torun, Poland, member of the VAT Expert Group (European Commission) and tax advisor.

### 2. Applicable Legal Provisions

#### 2.1. Belgian provisions on energy supplies

On the one hand, article 5.2.3(1) of the Flemish Energy Decision<sup>1</sup> provides that a household customer whose contract is terminated by his energy supplier, e.g. for non-payment, and who does not enter into a new contract with another energy supplier, should be supplied by the distribution network operator. In other words, Fluvius had the legal obligation to supply MX if the latter did not have a contract anymore with a commercial operator.

On the other hand, specific provisions regulating the unlawful usage of energy, and compensation for it, have applied since May 2018, following the amendment of the Belgian Energy Decree<sup>2</sup> and the Energy Decision. Article 1.1.3(40)(1) of the Energy Decree defines the term “energy fraud” as any unlawful act by a person, whether active or passive, which involves obtaining an undue advantage. Article 5.1.2 of the Energy Decree also stipulates that the relevant network user should bear the costs incurred by the network operator to undo the energy fraud as defined in article 1.1.3(40)(1), the costs of disconnection, the regularization of the connection or of the metering device, the reconnection, the unlawfully obtained advantage, the costs of the unlawfully obtained advantage and interest. It also stipulates that the network operator or its representative should claim the specified costs, together with the unlawfully obtained advantage and interest, directly from the network user. Article 4.1.2(1) of the Energy Decision prescribes how the undue advantage should be calculated, and which items the unlawfully obtained advantage includes. The unlawfully obtained advantage thus includes, inter alia, any costs that have been avoided for the energy supplied (article 4.1.2(1), third paragraph, point 4 of the Energy Decision). Article 4.1.2(3) of the Energy Decision further provides that the compensation charged for the unlawfully obtained advantage should be determined in a precisely defined manner and should indeed include taxes, levies and VAT. It is on the basis of these legislations that Fluvius calculated the “costs” to be paid by MX.

1. *Besluit van de Vlaamse Regering houdende algemene bepalingen over het energiebeleid* (Decision of the Flemish Government laying down general provisions on energy policy) of 19 Nov. 2010 (*Belgisch Staatsblad*, 8 Dec. 2010, p. 74551).

2. *Decreet houdende algemene bepalingen betreffende het energiebeleid* (Decree laying down general provisions on energy policy) of 8 May 2009 (*Belgisch Staatsblad*, 7 July 2009, p. 46192), as amended.

# In Dubio Pro Tributario/In Dubio Mitius as a Rule of Reasoning in Tax Law Interpretation

Wojciech Morawski\* & Radim Boháč\*\*

*The article is devoted to the principle of in dubio pro tributario (the principle of resolving doubts in favour of the taxpayer) as a rule of legal reasoning. The article points out its following two aspects: (1) the evidential aspect whereby it is concerned with resolving uncertainties regarding the proof of facts that are relevant to the determination of the amount of tax and (2) the interpretative aspect whereby it is used to resolve doubts related to the ambiguity of a legal regulation. The article focuses on the second aspect. The authors present how various legal systems have developed different ways of understanding this principle. They point out that it is not a universally applied principle in tax law and that it has been rejected in the case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU).*

**Keywords:** Interpretation, in dubio pro tributario, in dubio mitius, tax law, tax avoidance, EU law.

## 1 INTRODUCTION

This article focuses on the legal principle of *in dubio pro tributario*<sup>1</sup> in the interpretation of legal rules. Its objective is to define and evaluate it and assess if it can be regarded as a general legal principle. To do so, the article begins by describing its two possible aspects and then focuses on only the interpretive aspect. After a historical overview, it discusses the legal basis for the *in dubio pro tributario* principle and clarifies whether this principle is applied.

The crucial issue is the question of whether it is a general legal principle common to the legal orders of all jurisdictions, especially the states of the European Union. From a European perspective, the judgment of the Court of Justice of the EU (CJEU) in the *Herst* case<sup>2</sup> is crucial in this respect.

The article concludes that the *in dubio pro tributario* principle is primarily a method and an aid to interpretation that often resolves conflicts with different methods of interpretation.

## 2 ABOUT TERMINOLOGY

The principle of reasoning that emphasizes taking into account taxpayers' interests rather than those of the tax authorities when interpreting tax law is formulated differently in various legal systems. The scope of its application is also diverse, and the conditions under which it may be applied differ, too. Only the main idea is common; that is, doubts in interpretation should not (under certain conditions) be resolved to the taxpayer's disadvantage.

It is common (and rightly so) to treat tax as a restriction on an individual's sphere of rights, especially the right to own property. Therefore, it is not surprising that the above idea is connected to the Latin maxim *in dubio pro libertate*<sup>3</sup> (in English, in case of doubt, in favour of freedom). At the same time, some countries use a similar Latin phrase, *in dubio pro tributario* (in case of doubt, in favour of the taxpayer).<sup>4</sup> These principles actually link the taxpayers' interests to their sphere of freedom which this reasoning is supposed to protect. Among

### Notes

\* (Dr hab., prof. UMK) Head of the Department of Public Finance Law at the Faculty of Law and Administration of Nicolaus Copernicus University in Toruń. The article is, inter alia, the result of research conducted under the grant funded by the National Science Centre (Poland) No. 2019/35/B/HS5/00554 'Interpretation of tax law in the context of passing time' during an internship stay at Charles University in Prague within the framework of the grant of the Bekker Programme of the National Agency for Academic Exchange (NAWA, Poland) (1 Sep. 2021–1 Dec. 2021) No. PPN/BEK/2020/1/00110/U/00001 'Interpretation and application of tax law in Czechia and Poland in the post-BEPS era'. ORCID: [orcid.org/0000-0002-2396-9434](https://orcid.org/0000-0002-2396-9434); Scopus ID: 24460497500; Email: [wmoraw@umk.pl](mailto:wmoraw@umk.pl), [wojciechmorawski.torun@gmail.com](mailto:wojciechmorawski.torun@gmail.com).

\*\* (Prof. JUDr, PhD) Dean and Head of the Department of Financial Law and Financial Science at the Faculty of Law of Charles University in Prague, specializing in tax, budget, and subsidy law. This article was written within the framework of the Cooperation/Laws programme implemented at PF UK in 2022. ORCID: [orcid.org/0000-0003-4496-4699](https://orcid.org/0000-0003-4496-4699), Researcher ID: E-7658-2019, Scopus ID: 57190442375; [bohac@prf.cuni.cz](mailto:bohac@prf.cuni.cz).

<sup>1</sup> ENG.: the principle of resolving doubts for the benefit of a taxpayer; rather, the phrase '*in dubio mitius*' is used in Czechia.

<sup>2</sup> Judgment of the Court of 23 Apr. 2020 in Case C-401/18-, *Herst, s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství*, ECLI:EU:C:2020:295.

<sup>3</sup> L. Folak, *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i orzecznictwie sądów administracyjnych*, 4 Interretowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ (2017).

<sup>4</sup> In Poland, see e.g., S. Obuchowski, *In dubio pro tributario jako zasada prawa podatkowego*, 1 Fin. L. Rev. 46–75 (2016).

## IMPACT OF CHANGING THE CONTENT OF THE OECD COMMENTARIES TO THE OECD MODEL CONVENTION ON THE INTERPRETATION OF A DOUBLE TAXATION CONVENTION – BETWEEN INTERPRETIVE DYNAMISM AND UNACCEPTABLE CHANGE\*

WOJCIECH MORAWSKI<sup>1</sup>

**Abstract:** This article deals with whether the most recent version of the OECD Commentary should be used when interpreting a double taxation convention or the version that was in force at the time the tax treaty was concluded. The author generally prefers the second position. He rejects the dynamic interpretation of the tax treaty because of the risk of violating democratic standards, *inter alia*, the decisive role of the parliament in the process of creating tax law.

**Keywords:** OECD; double taxation convention; OECD Commentaries

**DOI:** 10.14712/23366478.2022.44

### 1. INTRODUCTION

In the practice of interpreting double taxation conventions, the OECD Commentary<sup>2</sup> undoubtedly plays a key role. However, the content of this instrument is evolving. As a result, it can be helpful when dealing with new emerging problems. These problems sometimes arise from changes in technology rather than the recognition that the previous version of the OECD Commentary is flawed.

While changes to the OECD Commentary are inevitable, they do generate practical problems. The obvious question arises: Which version of the OECD Commentary

\* The article is, *inter alia*, the result of research carried out under the grant funded by the National Science Centre (Poland), No. 2019/35/B/HSS/00554, “Interpretation of tax law in the context of passing time”.

<sup>1</sup> Ph.D., Professor at the Nicolaus Copernicus University (UMK), Head of the Department of Public Finance Law and Chairman of the Council for the Discipline of Legal Sciences at UMK in Toruń (Poland), member of the State Examination Commission for Tax Advisers.

<sup>2</sup> Strictly formally, the so-called OECD Commentary is part of the *Model Tax Convention on Income and on Capital (MC OECD)*. The publication is available online in English and French: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version\\_20745419](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419). Its translations into numerous languages are available, including Polish (*Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Warsaw: Wolters Kluwer Polska – the last published version is the abridged version of 15 July 2014) and Czech (*Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze*, Translated by NERUDOVÁ, D. – ŠIMÁČKOVÁ, K. Prague: Wolters Kluwer ČR, 2009, pp. 431).

## ARTICLE

### Is Soft Law Making Hard Law Too Hard?\*

Krzysztof Lasiński-Sulecki\*\*

*Soft Laws are created for many reasons to serve various purposes. This article focuses on acts of soft law that are adopted to facilitate the process of applying hard law (or complying with it) and to standardize the understanding of international agreements. In the field of customs law, one can point, for instance, to opinions adopted by the World Customs Organisation. The Organisation for Economic Co-operation and Development (the OECD) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations and the Commentary to the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital are globally recognized examples of the tax arena. The side effects of the application of acts of soft law in the fields of tax law and customs law are presented and analysed. Interpretative problems are observed at the international level, whereas clear-cut side effects often occur domestically.*

**Keywords:** customs classification – World Customs Organisation (WCO) – double taxation conventions – Organisation for Economic Co-operation and Development (the OECD) – Model OECD – OECD Transfer Pricing Guidelines – OECD Commentary – interpretation

#### I INTRODUCTION

Global trade is strongly affected by international law, primarily by international customs and trade law. It is also affected by international tax law set out in double taxation conventions, which may strongly influence the after-tax profitability of traders. International agreements in both fields are supplemented by extensive soft laws. The simplest definition of a soft law is that it is a non-binding law. This brief explanation shows an inconsistency in the term 'soft law'. If an act of soft law is not binding, can it still be described as a law?

There are numerous reasons for adopting acts of soft law. The reasons are easily identifiable in the field of international law. Drafting international agreements, especially multilateral agreements, requires consensus between governments and parliaments in many countries. Because states may have opposing interests, or they may be unwilling to restrict their own powers extensively, they may not commit to such international agreements. Soft laws accompanying international agreements facilitate the common understanding of their provisions without binding parties to

the content of such agreements. In the scholarly literature, the rise of soft law is attributed to the pressure of globalization and the difficulties in creating 'hard' legal responses to it.<sup>1</sup> The reasons outlined above are not pertinent to domestic legislation. Therefore, it is highly likely that soft law would be used by a domestic executive branch to expedite its practice.

#### 2 CUSTOMS CLASSIFICATION

The system of customs classification is based almost globally on the International Convention on the Harmonised Commodity Description and Coding System held in Brussels on 14 June 1983 (hereafter the HS Convention).<sup>2</sup> According to its preamble, the desire to reduce the expense incurred by redescribing, reclassifying and recoding goods as they move from one classification system to another in the course of international trade and to facilitate the standardization of trade documentation and the transmission of data were driving motives for adopting this convention. This aim was attained by creating a basic international system of classification that would allow state parties to

#### Notes

\* The article is the result of research conducted under a grant funded by the National Science Centre (Poland) No. 2016/21/B/HS5/00187, 'Act of interpretation in tax law – between aid, flexibility and disintegration of system of tax law'.

\*\* Professor at the Nicolaus Copernicus University in Torun (ORCID: 0000-0002-8380-8392), Poland, Director of the Centre of Fiscal Studies, tax advisor. Email: kls@umk.pl.

<sup>1</sup> J. Galbraith & D. Zaring, *Soft Law as Foreign Relations Law*, 99 Cornell L. Rev. 744 (2014).

<sup>2</sup> See the content of this convention and the list of countries or territories applying at, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/hs/conve21.pdf?li=en> (accessed 15 Jan. 2022).

DAMIAN CZUDEK, JAN KUBÍČEK, WOJCIECH MORAWSKI,  
MARTYNA WILMANOWICZ-SŁUPCZEWSKA

# Sugar-Dating (Sponsoring) Income Tax Consequences of Sexual Relations in Polish and Czech Law

Sugar-dating (sponsorship) is a term used to describe a mutually beneficial relationship, most often with a sexual element, between a so-called „sugar daddy/mommy” („sponsor”) and the so-called „sugar baby” („sponsored”). Sugar-dating is not a new phenomenon, but, notably, the current literature has not analysed the phenomenon of sugar-dating from the perspective of income tax consequences. The author analyses Polish and Czech regulations regarding personal income taxes against illegal and immoral activities and attempts to classify the discussed issue correctly. In addition, the paper provides an answer to whether there are legal grounds for concluding a sugar-dating contract, which is the starting point for the analysis of taxation. The author also tries to answer whether cultural differences in the context of sugar dating in Poland and the Czech Republic are reflected in the contents of the laws.

**DAMIAN CZUDEK** Dr Mgr. Ph.D., Masaryk University

ORCID – 0000-0002-8169-2023 / e-mail: damian.czudek@law.muni.cz

**JAN KUBÍČEK** Masaryk University

ORCID – 0000-0002-2703-3051 / e-mail: honza.kubicek.99@gmail.com

**WOJCIECH MORAWSKI** Dr hab. prof. UMK, Nicolaus Copernicus University

ORCID – 0000-0002-2396-9434 / e-mail: wmoraw@umk.pl

**MARTYNA WILMANOWICZ-SŁUPCZEWSKA** master of laws

Nicolaus Copernicus University

ORCID – 0000-0003-1847-99// e-mail: mws@umk.pl

**KEYWORDS:** taxes, tax law, income  
tax, sugar-dating, sponsorship,  
prostitution, Czech Republic, Poland

[HTTPS://DOI.ORG/10.36128/PRIWV146.558](https://doi.org/10.36128/PRIWV146.558)

# How to Survive with Half a Million Advance Tax Rulings: The Polish Experience

**This article outlines the very extensive system of tax rulings in Poland. The author points out the reasons behind the mass issuance of rulings by the tax authorities, as well as attempts to limit their number. The article shows, in particular, the organizational problems associated with the issuance of numerous rulings. The author emphasizes the high operating costs faced by both the tax authorities and the administrative courts, which control the veracity of the rulings.**

## 1. Introduction

Tax rulings are a well-entrenched institution in the tax systems of most free-market economy countries. They are undoubtedly useful for taxpayers and tax authorities, although some have a more critical opinion of rulings.<sup>1</sup> This tool is also available under Polish tax law. Tax rulings are a characteristic feature of the Polish tax system. A few years ago, one could, without doubt (nowadays, it is somewhat debatable), call Poland “the country of tax rulings”. The pervasive use of tax rulings and the diversity (and unfortunately, variability) of their legal constructions provides an opportunity to comment on the problems related to the application of this generally positively evaluated institution of tax law. The source of the development of tax rulings in Poland and the directions and reasons behind this evolution are also worth outlining.

## 2. Half a Million Tax Rulings – Grim Joke or Reality?

The figure of half a million tax rulings indicated in the title of the article is, of course, likely to make one suspicious or wonder if this is an instance of clickbait. Unfortunately, this is probably true. The word “probably” is congenial here because, given the huge number of tax rulings issued and their – mostly – indefinite nature, it is difficult to count how many have actually been issued and how many still have any relevance. What is certain is that, as of

11 November 2022, there were 443,327 documents in the Eureka database<sup>2</sup> that could be described as tax rulings in the broadest sense. These included:

- “classic” private tax rulings:<sup>3</sup> 427,535;
- general tax rulings:<sup>4</sup> 130;
- tax explanations:<sup>5</sup> 38;
- information on the issuance of protective opinions:<sup>6</sup> 64;
- binding excise information (BEI):<sup>7</sup> 653; and
- binding rate information (BRI):<sup>8</sup> 14,907.<sup>9</sup>

The Eureka database does not include tax rulings on local taxes issued by municipal tax authorities. Their numbers are difficult to calculate. It is true that there are 2,477 municipalities in Poland, but even the largest cities have, to date, only issued 50–200 classic private tax rulings each, and many small municipalities have not yet issued any rulings at all. These rulings are published on municipality websites and are very often difficult to find.<sup>10</sup>

In addition, 242 advance pricing agreements (APAs) have been issued in Poland since 2006,<sup>11</sup> many of which are no longer in force. If one were to treat customs duties as a specific type of tax,<sup>12</sup> then 109,927 European Union binding tariff information (BTI) decisions can also be added to this list, which, after all, are also in force in Poland. 4,205 of these were issued by the Polish customs authorities.<sup>13</sup> Documents that are not specifically tax rulings, but can be considered interpretative documents, can also be added to this list.

- 
2. Available at <https://eureka.mf.gov.pl/> (accessed 11 Nov. 2022). This is a new database (as of 20 Aug. 2021) maintained by the Polish tax authorities, which contains various interpretative materials available to the public.
  3. *Indywidualne interpretacje podatkowe*, literal translation: “individual tax interpretations”.
  4. *Ogólne interpretacje podatkowe*, literal translation: “general tax interpretations”.
  5. *Objaśnienia podatkowe*.
  6. *Opinie zabezpieczające*. The Eureka database only includes information on their issuance, not the protective opinions themselves. In addition, the database contains information on refusals to issue protective opinions, 16 in number, which, in fact, also constitute an interpretation of the law.
  7. *Wiążąca informacja akcyzowa* (WIA).
  8. *Wiążąca informacja stawkowa* (WIS).
  9. Several thousand BRIs expired in 2022 due to a change in the VAT rates.
  10. With regard to Warsaw, there are 211 tax rulings on the website; for Toruń (approximately 200,000 inhabitants), there are 52 rulings.
  11. *Uprzednie porozumienie cenowe*. APAs are not published, so it is difficult to assess how many are still valid.
  12. See B.J.M. Terra & P.J. Wattel, *European Tax Law* p. 230 (Kluwer Law International 2001), wherein the Community Customs Code is also discussed.
  13. See [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/ebti/ebti\\_consultation.jsp?Lang=en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ebti/ebti_consultation.jsp?Lang=en) (accessed 11 Nov. 2022).

---

\* Head of the Department of Public Finance Law, Nicolaus Copernicus University in Toruń. The research carried out by Wojciech Morawski is being funded by the National Science Centre/Narodowe Centrum Nauki (Poland) within project no. 2016/ 21/B/HS5/00187 – Acts of interpretation in tax law – between aid, flexibility and disintegration of the system of tax law. The author can be contacted at [wmoraw@umk.pl](mailto:wmoraw@umk.pl).

1. Y. Givati, *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, 29 *Virginia Tax Review*, pp. 138–174 (2009); M. Diller et al., *Boon or Bane? Advance Tax Rulings as a Measure to Mitigate Tax Uncertainty and Foster Investment*, 26 *European Accounting Rev.* 3, pp. 441–468 (2017), available at <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1169939> (accessed 21 Mar. 2023); and B. Alarie et al., *Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis*, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 20, pp. 362–389 (2014).

# Informal Information Released by Polish Tax Authorities on the Application and Interpretation of Tax Law: Quasi-Tax Ruling or Irrelevant Piece of Paper?

**This note explores the legal significance of information obtained by taxpayers from the tax authorities in the form of brochures, instructions for filling in tax returns, the content of telephone conversations and e-mails. The authors discuss the issue in the context of Polish case law, which seems to indicate a willingness to protect taxpayers acting in reliance on such information.**

## 1. Polish Tax Rulings

Poland has a very developed system of tax rulings. Polish taxpayers can make use of more than ten different types of tax rulings, both general and individual.<sup>1</sup> Well over 20,000 different tax rulings are issued annually in Poland.<sup>2</sup> The Polish tax ruling procedure is very formal, both in terms of the procedure for issuing rulings and the rules protecting taxpayers acting in reliance of a ruling. There is, in fact, a separate body that issues tax rulings (National Revenue Information, NRI).<sup>3</sup> In this respect, Polish law has fully (almost excessively) implemented best practices recommended by the OECD.<sup>4</sup>

The holder of the ruling is well protected at least in a formal sense. Some aspects of the ruling are binding on both the holder and the tax authorities<sup>5</sup> and can, therefore, become part of a tax assessment subsequently issued by the tax authorities. Private tax rulings, which are quite popular, offer a slightly different solution. They are not binding on the tax authorities or the taxpayer. If it is determined that the ruling is erroneous in the course of examining the taxpayer's case, the tax authorities are obliged to issue a tax decision in accordance with the provisions of the law, even if contrary to the ruling. This thus demonstrates that the law prevails under Polish law.<sup>6</sup> Taxpayers have the right to apply for a tax exemption, allowing the taxpayer to pay tax in the amount that would have resulted from the ruling, provided it concerns events subsequent to the date of issuance of the general or private ruling.<sup>7</sup> Thus, Polish law protects the legitimate expectations of an entity acting on the basis of a tax ruling.

## 2. The Informal Provision of Tax Information by Tax Authorities: A Burgeoning Phenomenon

The Polish tax authorities issue numerous interpretative documents that function more or less in the same manner as tax rulings. Very often, they are created without an explicit legal basis. These include various brochures prepared for taxpayers that contain, for example, instructions for filling in tax returns or information on various tax reliefs.<sup>8</sup> The Ministry of Finance (MF) publishes "reminders" on its website about the applicable legal regulations, together with explanations about the practice in terms of its application.<sup>9</sup> A specific form of "information exchange" between the MF and taxpayers are tax warnings, which were frequently used in 2017 and 2018.<sup>10</sup> These are documents by which the Minister of Finance and, sometimes, the Head of the National

\* Wojciech Morawski is Head of the Department of Public Finance Law, Nicolaus Copernicus University in Toruń. The research carried out by Wojciech Morawski is being funded by the National Science Centre/Narodowe Centrum Nauki (Poland) as part of project no. 2019/35/B/HS5/00554 – Interpretation of tax law in the context of passing time. The author can be contacted at [wmoraw@umk.pl](mailto:wmoraw@umk.pl). Bogumił Brzeziński is Professor emeritus, Jagiellonian University, Kraków. The author can be contacted at [bogumil.brzezinski@uj.edu.pl](mailto:bogumil.brzezinski@uj.edu.pl).

1. For an extensive article on Polish tax rulings, as opposed to the informal provision of information, see W. Morawski, *How to Survive with Half a Million Advance Tax Rulings: The Polish Experience*, 63 *Eur. Tax'n* 4 (2023), *Journal Articles & Opinion Pieces* IBFD.  
2. The publicly available database of anonymized tax rulings, EUREKA (available at <https://eureka.mf.gov.pl/>), currently contains almost 430,000 private tax rulings.  
3. *Krajowa Informacja Skarbowa*, available at <https://www.kis.gov.pl/start>. The whole of the state tax authorities makes up the National Revenue Administration (*Krajowa Administracja Skarbowa*, NRA). The National Revenue Information (*Krajowa Informacja Skarbowa*, NRI) forms part of the NRA and issues most types of tax rulings. Next to the structure of the state tax authorities, there are municipal tax authorities, which also assess taxes and issue tax rulings.  
4. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance – Action 5: 2015 Final Report* (OECD 2015), *Primary Sources* IBFD; for more see W. Morawski et al., *Best practices concerning private tax rulings according to Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 5 and Polish Tax Law*, 74 *Przeegląd Ustawodawstwa Gospodarczego* 10, pp. 2-10 (2021).

5. For example, binding rate information, binding excise information, somewhat less explicitly in respect of an advance pricing agreement.  
6. This caution on the part of the Polish legislator stems from previous case law of the Constitutional Tribunal; see CT: 11 May 2004, K 4/03, wherein, against the background of general tax rulings, the Tribunal warned against blurring the line between interpretation and law-making.  
7. PL: Tax Ordinance Act of 29 Aug. 1997, *Official Gazette* 2021, item 1540, as amended, art. 14m [hereinafter *Tax Ordinance Act*].  
8. They can be obtained from any tax office, but are also available online.  
9. Available at <https://www.podatki.gov.pl/> (accessed 15 June 2023).  
10. Available at: <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezzenia-i-wyjasnienia-podatkowe> (accessed 15 June 2023).

## VAT Groups in Poland

**On 1 January 2023, provisions regarding VAT grouping are to enter into force in Poland. From that date onwards, Poland will make use of an option provided under article 11 of the VAT Directive and forming VAT groups will (finally) be allowed. In this article the author provides a detailed analysis of the main features of the new legislation, as clarified in the draft administrative guidance, and briefly discusses the relationship between VAT grouping and other forms of grouping under Polish VAT law.**

### 1. Introduction

Article 11 of the VAT Directive<sup>1</sup> states that after consulting the advisory committee on value added tax (VAT), each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links. A Member State exercising the option provided for in the first paragraph may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision.

Most Member States of the European Union have already introduced VAT grouping regimes or at least allowed joint registration for VAT purposes.<sup>2</sup>

Polish rules on VAT groups – analysed by the author in this article – were initially expected to enter into force on 1 July 2022. Their entry into force was postponed until 1 January 2023. The rules on VAT groups are included in the *ustawa z dnia 11 marca o podatku od towarów i usług* (the VAT Law).<sup>3</sup>

### 2. Who Can Form a VAT Group?

The rather generally worded provisions of the VAT Directive regarding VAT groups were implemented in the VAT Law via noticeably more elaborate provisions.

Under article 15a(1) of the VAT Law, a group of persons linked in financial, economic and organizational terms who conclude a written agreement of establishing a VAT group may also be a single taxable person for VAT purposes.

A VAT group may be established by taxable persons:

- having a seat in the territory of Poland; or
- not having a seat in the territory of Poland, to the extent that they carry out economic activity in the territory of Poland via a branch situated in the territory of this country (article 15a(2) of the VAT Law).

Although article 15a(1) of the VAT Law refers to a very broad category of “persons” that may form a VAT group, this category seems to be limited in article 15a(2) of the same statute where reference is made to “taxable persons”. Considering the case law of the Court of Justice of the European Union (ECJ), one should consider the former provision to be decisive. The ECJ consistently holds that non-taxable persons may be included in the VAT group.<sup>4</sup> This approach also extends to holding companies.<sup>5</sup>

One person may be a member of one VAT group only (article 15a(7) of the VAT Law). A VAT group may not be a member of another VAT group (article 15a(8) of the VAT Law).

### 3. Financial Links

Under article 15a(3) of the VAT Law, taxable persons are deemed to be linked in financial terms if one of the taxable persons, as a VAT group member, holds directly more than 50% of shares in the initial capital; more than 50% of voting rights in control, decision-making or managing bodies; or more than 50% of the right to participate in the profits of each of the remaining taxable persons, as members of that group.

Therefore, a VAT group may be created by entities connected vertically. Moreover, the requirement of direct capital involvement makes the potential scope of a group narrower. On the other hand, the existence of just one of the prerequisites (capital, voting or participation in profits) mentioned above is sufficient. It is the prerequisite of voting rights that opens up the broadest possibilities if the same person enjoys more than 50% of such rights in a number of persons.

### 4. Economic Links

Taxable persons are deemed – under article 15a(4) of the VAT Law – to be linked in economic terms, if:

\* **Univ.-Prof. dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki is Director of the Centre of Fiscal Studies, Nicolaus Copernicus University in Toruń, Poland, and tax adviser.**

1. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L347 (2006), Primary Sources IBFD [hereinafter VAT Directive].  
2. See *EU VAT Compass 2020/2021* (F. Annacondia ed., IBFD 2020), pp. 733-746.  
3. Consolidated version: Journal of Laws 2022, item 931, as amended. Translations of the VAT Law are based on Legalis by C.H. Beck.

4. See the judgments of IE: ECJ, 9 Apr. 2013, Case C-85/11, *European Commission v. Ireland*, ECLI:EU:C:2013:217, Case Law IBFD; UK: ECJ, 25 Apr. 2013, Case C-86/11, *European Commission v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, ECLI:EU:C:2013:267, Case Law IBFD; DK: ECJ, 25 Apr. 2013, Case C-95/11, *European Commission v. Kingdom of Denmark*, ECLI:EU:C:2013:268, Case Law IBFD; CZ: ECJ, 25 Apr. 2013, Case C-109/11, *European Commission v. Czech Republic*, ECLI:EU:C:2013:269, Case Law IBFD.  
5. See NL: ECJ, 25 Apr. 2013, Case C-65/11, *European Commission v. Kingdom of the Netherlands*, ECLI:EU:C:2013:265, Case Law IBFD.



## The Questionable Polish-German Pandemic Mutual Agreement

BLAZEJ KUZNIACKI\* & WOJCIECH MORAWSKI\*\*

\*Błażej Kuźniacki is assistant Professor at the University of Amsterdam (Netherlands), research assistant professor at the Lazarski University (Poland), advisor at the PwC Global Tax Policy, senior manager at the International Tax Services of the PwC Netherlands. He is the author of around 100 publications and frequent guest lecturer at various universities world widely.

\*\*Wojciech Morawski is a Professor at the Nicolaus Copernicus University (Poland), Head of the Chair of Public Finance Law and Chairman of the Council of the Scientific Discipline Law of NCU. He specialises in tax law, particularly: local taxes, income taxes and interpretation of tax law and examines the case law of the courts in tax matters. He conducted research at Masaryk University in Brno and Charles University in Prague. He is the author of over 300 publications in Polish, English and Czech.

The article is, inter alia, the result of research carried out by Wojciech Morawski under the grant funded by the National Science Centre (Poland) No. 2016/21/B/HS5/00187 "Act of interpretation in tax law – between aid, flexibility and disintegration of system of tax law".

✉ \*blazej.kuzniacki@gmail.com \*\* wmoraw@umk.pl, wojciechmorawski.torun@gmail.com

🆔 \*0000-0002-3459-7656 \*\*0000-0002-2396-9434

### ABSTRACT

The outbreak of the coronavirus (COVID-19) pandemic in 2020 prompted countries around the world to take countermeasures. One was to restrict the movement of citizens between countries for employment purposes amongst others. As a result, some employees were forced to continue working remotely in their resident states for employers in other states. In this paper, the authors focus on international tax issues related to the situation of cross-border Polish employees working for German employers. They critically analyse the Polish-German Pandemic Mutual Agreement, adopted on 27 November 2020 by the competent authorities of Poland and Germany, which introduced a legal fiction of performing work in the previous country of employment to maintain the taxation rules in force before the outbreak of the COVID-19 pandemic. The authors argue, mainly from the perspective of the Polish legal system, that the legal basis for the Polish-German Mutual Agreement, its content, and its legal effects are questionable. In addition to that entered into by the Polish competent authority, nearly identical mutual agreements were successfully initiated and concluded by the German authorities and those in Austria, Belgium, France, Luxembourg, the Netherlands, and Switzerland. Thus, although this note focuses on the Polish-German Mutual Agreement, the ramifications and impact are, by analogy and *mutatis mutandis*, much broader.



## **Pełna treść ww. artykułów naukowych (open access):**

Czudek Damian, Kubíček Jan, Morawski Wojciech, Wilmanowicz-Słupczewska Martyna, Sugar-dating (sponsoring) : income tax consequences of sexual relations in Polish and Czech law, *Prawo i Więź*, 2023, vol. 12, nr 3, s.637-662, <https://doi.org/10.36128/PRIW.VI46.558>.

Kuźniacki Błażej, Morawski Wojciech, The questionable polish-german pandemic mutual agreement, *University of Bologna Law Review*, 2022, vol. 7, nr 2, s.205-224. DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2531-6133/16546>.

Lasiński-Sulecki Krzysztof, Fluvius Antwerpen: supplies hidden in a theft? *International VAT Monitor*, 2023, vol. 34, nr 4, s.171-174, <https://doi.org/10.59403/3s5eyz7>.

Lasiński-Sulecki Krzysztof, Is soft law making hard law too hard? *Global Trade and Customs Journal*, 2022, vol. 17, nr 4, s.171-176, <https://doi.org/10.54648/gtcj2022022>.

Lasiński-Sulecki Krzysztof, VAT groups in Poland, *International VAT Monitor*, 2022, vol. 33, nr 5, s.195-199, <https://doi.org/10.59403/50c6cc>.

Morawski Wojciech, Brzeziński Bogumił, Informal information released by Polish tax authorities on the application and interpretation of tax law : quasi-tax ruling or irrelevant piece of paper?, *European Taxation*, 2023, vol. 63, nr 7, s.307-310, <https://doi.org/10.59403/2wa627c>.

Morawski Wojciech, How to survive with half a million advance tax rulings : the Polish experience, *European Taxation*, 2023, vol. 63, nr 4, s.133-146, <https://doi.org/10.59403/24mp4kh>.

Morawski Wojciech, Boháč Radim, In dubio pro tributario/In dubio mitius as a rule of reasoning in tax law interpretation, *Intertax*, 2023, vol. 51, nr 6-7, s.506-518, <https://doi.org/10.54648/taxi2023041>.

Morawski Wojciech, Impact of changing the content of the OECD commentaries to the OECD model convention on the interpretation of a double taxation convention : between interpretive dynamism and unacceptable change, *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2022, vol. 68, nr 4, s.29-42, DOI: <https://doi.org/10.14712/23366478.2022.44>.

## Sprawy organizacyjne

# PRZYJAZD NA KONFERENCJĘ I PORUSZANIE SIĘ PO TORUNIU

Szanowni Państwo,

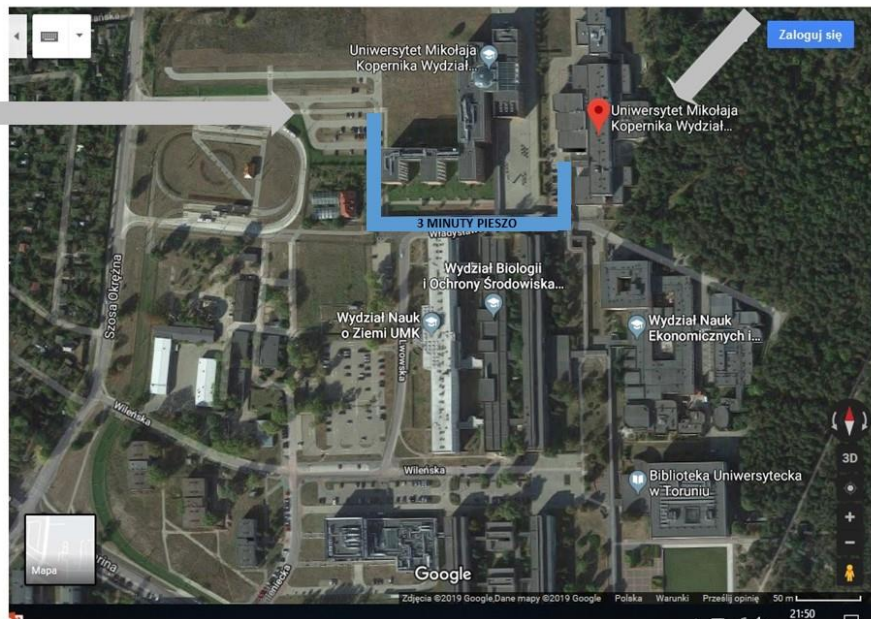
- o zachęcamy do poruszania się po Toruniu komunikacją zbiorową – bilety MZK otrzymacie Państwo przy rejestracji,
- o parkowanie na Starym Mieście to nie jest dobry pomysł... wymaga cierpliwości, dużo cierpliwości...,
- o można przyjechać samochodem i zostawić go koło budynku Wydziału Prawa i Administracji UMK, nawet do soboty (Wydział nie prowadzi parkingu, nie odpowiadamy oczywiście za samochody, ale plac jest zamknięty szlabanem),
- o 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,
- o przyjeżdżając do Torunia pociągiem trzeba wiedzieć, że stacja Toruń Główny jest za Wisłą, bliżej Starego Miasta jest stacja Toruń Miasto – ok. 10-15 minut pieszo,
- o śniadanie podatkowe w Chleb i Wino będzie miało miejsce pod innym adresem niż rok temu, tj. w sali bankietowo-szkoleniowej Chleb i Wino, przy ul. Strumykowej 15 (!),
- o po kolacji wynajęty autobus MZK zabierze Państwa w kilka lokalizacji tak, aby mogli Państwo odpowiednio kontynuować świętowanie na toruńskiej starówce lub odpocząć w hotelu.



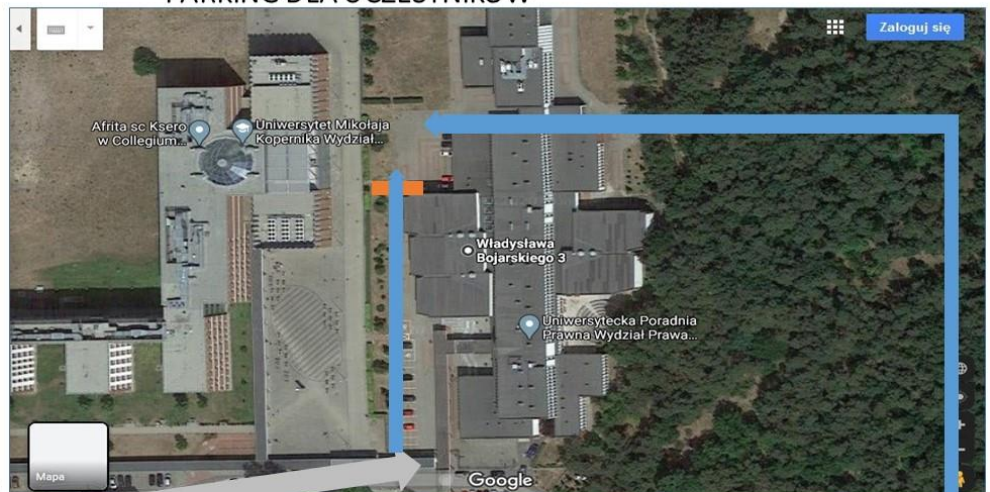
DROGA Z WPiA UMK NA PARKING

WPiA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3

PARKING PRZY  
UL. OKRĘŻNEJ  
(PARKING ZA  
COLLEGIUM  
HUMANISTICUM)



PARKING DLA UCZESTNIKÓW



PARKING ZA SZLABANEM  
– UL. BOJARSKIEGO 3  
87-100 TORUŃ

- W CELU WJAZDU NA PARKING ZA SZLABANEM, NALEŻY:
- PODJECHAĆ POD SZLABAN
  - ZADZWONIĆ DOMOFONEM
  - POINFORMOWAĆ, ŻE JEST SIĘ UCZESTNIKIEM KONFERENCJI
  - ORGANIZATORZY PROSZĄ O PARKOWANIE „ZA BUDYNKIEM”  
– ZAZNACZONE MIEJSCA

## DOJAZD Z DWORCA PKP TORUŃ MIASTO NA KONFERENCJĘ

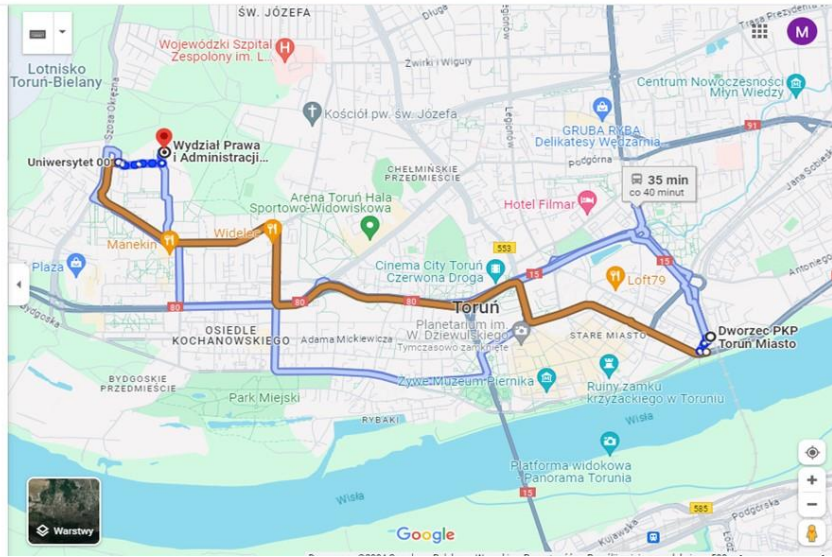
Najlep... 14 min 26 min 57 min 16 min

Dworzec PKP Toruń Miasto, plac 18 Styc...  
 Wydział Prawa i Administracji Uniwersyte...

Dojazd tramwajem nr 1

Przystanek początkowy  
„Dworzec Miasto”

Przystanek końcowy  
„Uniwersytet”



**1** Kierunek: **UNIwersYTET** Ważny od: 01.01.2024

5 6

Przystanek:  
**Dworzec Miasto 02**

min | przystanek

- OLIMPIJSKA P&R 02
- Kosynierów Kościelny 02
- Ligi Polskiej 02
- Wyszyńskiego 02
- Śląskiego 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
- 5 Aleja Solidarności 02
- 7 Odrodzenia 02
- 9 Osiedle Młodych 02
- 11 Kraszewskiego 04
- 12 Sztuki Piękne 02
- 14 Falata 03
- 15 Od Nowa 03
- 16 Akademiki 03
- 17 Aula UMK 03
- 18 Szosa Okrężna 04
- 19 UNIwersYTET 00**



	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota - Niedziela	Święta
04	35			
05	05. 35^	05 05. 35	05 18	05 18
06	05. 35	06 05^, 35	06 03^, 48	06 03, 48
07	10^, 22^, 33, 45	07 05. 35^	07 33^	07 33
08	05. 35^	08 05. 35	08 18	08 18
09	05. 35	09 05^, 35	09 03^, 35	09 03, 48
10	05^, 35	10 05. 35^	10 05. 35^	10 33
11	05. 35^	11 05. 35	11 05. 35	11 18
12	05. 35	12 05^, 35	12 05^, 35	12 03, 48
13	05^, 29, 49	13 05. 35^	13 05. 35^	13 33
14	09, 29^, 49	14 05. 35	14 05. 35	14 18
15	09, 29, 49^	15 05^, 35	15 05^, 35	15 03, 48
16	09. 35	16 05. 35^	16 05. 35^	16 33
17	05. 35^	17 05. 35	17 05. 40	17 18
18	05. 48	18 13^, 48a	18 05^, 35a	18 03, 48
19	33^	19 33^a	19 10a, 33^a	19 33
20	18	20 18ad	20 18ad	20 18
21	03, 48	21 03^a, 48ad	21 03a, 48ad	21 03, 48
22	33	22 33^a	22 33a	22 33

## 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

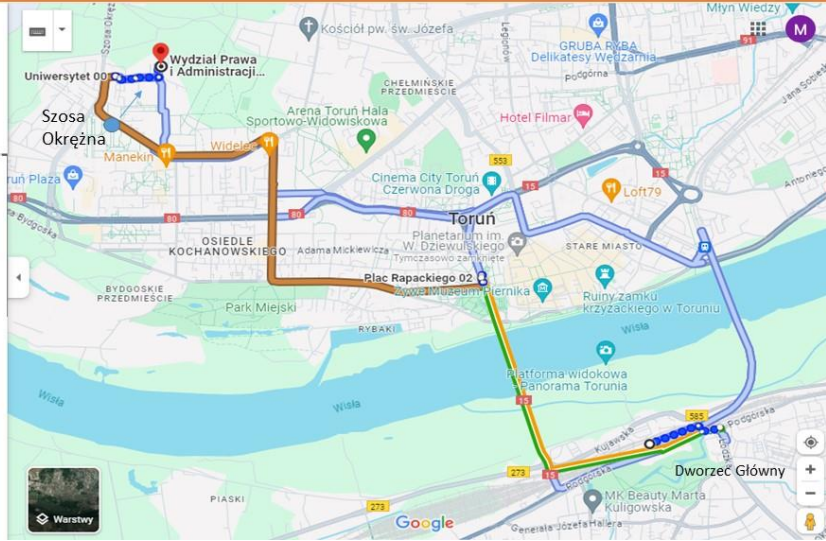
Wydział Prawa i Administracji Uniwersyte...

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)



### 131 Kierunek: PORT DRZEWNY Ważny od: 01.01.2024

11 12 13 14 44 N93

#### Przystanek: Dworzec Główny 04

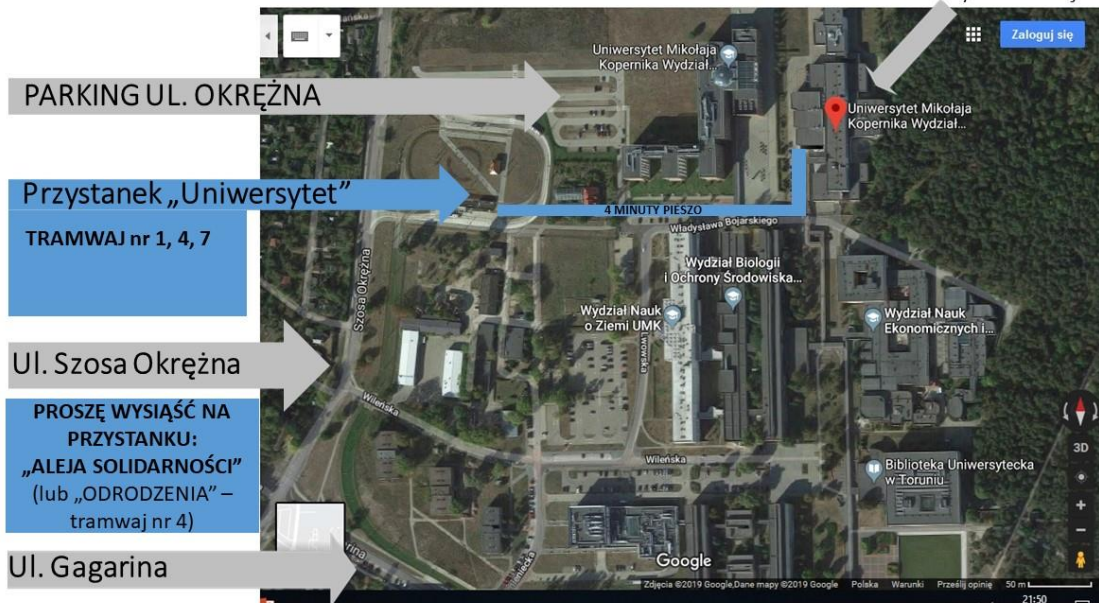
- min | przystanek
- SZUBIŃSKA 01
  - Bliska rz. 02
  - Gniewkowska rz. 02
  - Stepowa rz. 02
  - Kręta 02
  - Polmożbyt rz. 02
  - Kłuczyki Cmentarz rz. 02
  - Kłuczyki rz. 02
  - Paderewskiego rz. 02
  - Drzymały 03
  - Letnia 02
  - 63. Pułku Piechoty 02
  - Biała 02
  - Brązowa 01
  - Andersa rz. 02
  - Dandelskiego 02
  - Stawki 02
  - Strzałowa 02
  - 0 Dworzec Główny 04
  - 2 Plac Armii Krajowej 04
  - 5 Plac Rapackiego 01
  - 9 Kraszewskiego 02
  - 11 Falata 02
  - 12 Od Nowa 01
  - 13 Akademiki 01
  - 14 Aula UMK 01
  - 15 Szosa Okrężna 01
  - 17 Łukasiewicza 01
  - 18 Szosa Bydgoska rz. 03
  - 19 Oczyszczalnia rz. 01
  - 20 Centrum Handlowe-Zachód rz. 01
  - 21 Starotonurska 03
  - 24 Przysiek n/z 01
  - 26 Rozgarty n/z 01
  - 28 Rozgarty-Kwiatowa n/z 01
  - 30 ROZGARTY - STARA SZKOŁA 01

Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota, Niedziela i Święta
05 04. 34R	05 04. 34R	05 23
06 04R. 27R	06 04R. 27R	06 03. 43R
07 01R. 26	07 01. 26	07 23
08 04. 44R. 59z	08 04. 44R. 59z	08 03. 43R
09 24	09 24	09 19. 59
10 04. 44	10 04. 44	10 39
11 24R	11 24R	11 19. 59
12 04. 44	12 04. 44	12 39R
13 19. 49R	13 19. 49R	13 19
14 19. 48R	14 19. 48R	14 02. 39R
15 16. 46R	15 16. 46R	15 19. 59
16 19. 48R	16 19. 48R	16 39R
17 19	17 19	17 19. 59
18 13. 43	18 13. 43a	18 43a
19 23R	19 23aR	19 23aR
20 03. 43	20 03a. 43a	20 03ad. 43a
21 23	21 23a	21 23a
22 03d. 41R	22 03ad. 41aR	22 03ad. 41aR
23 06dz	23 06adz	23 06adz



# PRZEJAZD Z UNIwersYTETU TRAMWAJEM W KIERUNKU STARÓWKI

WPIa UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3



**1** Kierunek: OLIMPIJSKA P&R Ważny od: 01.01.2024

4 7 N90

Przystanek:

## UNIwersYTET 01



min   przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota - Niedziela	Święta
0   UNIwersYTET 01	04 41^	04 41		
1 Szosa Okrężna 03	05 11. 41	05 11^, 41	05 09^, 54	05 09. 54
2 Aula UMK 04	06 11^, 41	06 11. 41^	06 39^	06 39
3 Akademiki 04	07 11. 33^, 44^, 55	07 11. 41	07 24	07 24
4 Od Nowa 04	08 11. 41	08 13^, 43	08 06^, 41	08 09. 54
5 Fałata 04	09 11^, 41	09 13. 41^	09 11. 41^	09 39
6 Sztuki Piękne 01	10 11. 41^	10 11. 41	10 11. 41	10 24
8 Kraszewskiego 03	11 11. 41	11 11^, 41	11 11^, 41	11 09. 54
10 Osiedle Młodych 03	12 11^, 41	12 11. 41^	12 11. 41^	12 39
11 Odrodzenia 01	13 11. 36^, 56	13 11. 41	13 11. 41	13 24
13 Aleja Solidarności 01	14 16. 36, 56^	14 11^, 41	14 11^, 41	14 09. 54
15 Plac Sw. Katarzyny 01	15 16. 36, 56	15 11. 41^	15 11. 41^	15 39
17 Dworzec Miasto 01	16 16^, 41	16 11. 41	16 11. 41	16 24
19 Gołębia 01	17 11. 41	17 11^, 54	17 11^, 41	17 09. 54
20 Targowa 03	18 11^, 41	18 39^a	18 11a. 41^a	18 39
22 Plac Daszyńskiego 01	19 24	19 24a	19 24a	19 24
23 Rydygiera 03	20 09^, 54	20 09^a. 54ad	20 09a. 54ad	20 09. 54
24 Przy Skarpie 01	21 39	21 39^a	21 39a	21 39
26 Jamontta 03	22 24	22 24ad	22 24ad	22 24
28 Ślaskiego 03				
29 Wyszyńskiego 01				
30 Ligi Polskiej 01				
31 Kosynierów Kośc. 01				
33 OLIMPIJSKA P&R 02				

**7** Kierunek: WSCHODNIA (pętla) Ważny od: 01.01.2024

1 4 N90

Przystanek:

**UNIWERSYTET 01**



min   przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie
0 UNIWERSYTET 01	06 24 <sup>^</sup> , 47 <sup>^</sup>	06 17 <sup>^</sup> , 47 <sup>^</sup>
1 Szosa Okrężna 03	07 24, 47 <sup>^</sup>	07 17, 47 <sup>^</sup>
2 Aula UMK 04	08 17 <sup>^</sup> , 47	08 17 <sup>^</sup>
3 Akademiki 04	09 17 <sup>^</sup> , 47 <sup>^</sup>	
4 Od Nowa 04	10 17, 47 <sup>^</sup>	
5 Fałata 04	11 17 <sup>^</sup> , 47	
9 Reja 05	12 17 <sup>^</sup> , 47 <sup>^</sup>	12 47 <sup>^</sup>
10 Przybyszewskiego 01	13 24, 47 <sup>^</sup>	13 17 <sup>^</sup> , 47
11 Park Miejski 01	14 24 <sup>^</sup> , 47	14 17 <sup>^</sup> , 47 <sup>^</sup>
13 Konopnickiej 01	15 24 <sup>^</sup> , 47 <sup>^</sup>	15 17, 47 <sup>^</sup>
14 Ogród Zoobotaniczny 01	16 17, 47 <sup>^</sup>	16 17 <sup>^</sup> , 47
16 Plac Rapackiego 01	17 17 <sup>^</sup> , 47	
18 Wały gen. Sikorskiego 01	18 17 <sup>^</sup>	
19 Aleja Solidarności 02		
22 Dworzec Autobusowy 02		
23 Przy Kaszowniku 02		
24 Sąd Rejonowy 02		
26 Świętopętka 03		
27 Szpital Miejski 01		
30 Dworzec Wschodni 06		
32 Wschodnia 01		
34 WSCHODNIA (pętla) 01		

**4** Kierunek: ELANA B Ważny od: 01.01.2024

1 7 N90

Przystanek:

**UNIWERSYTET 01**



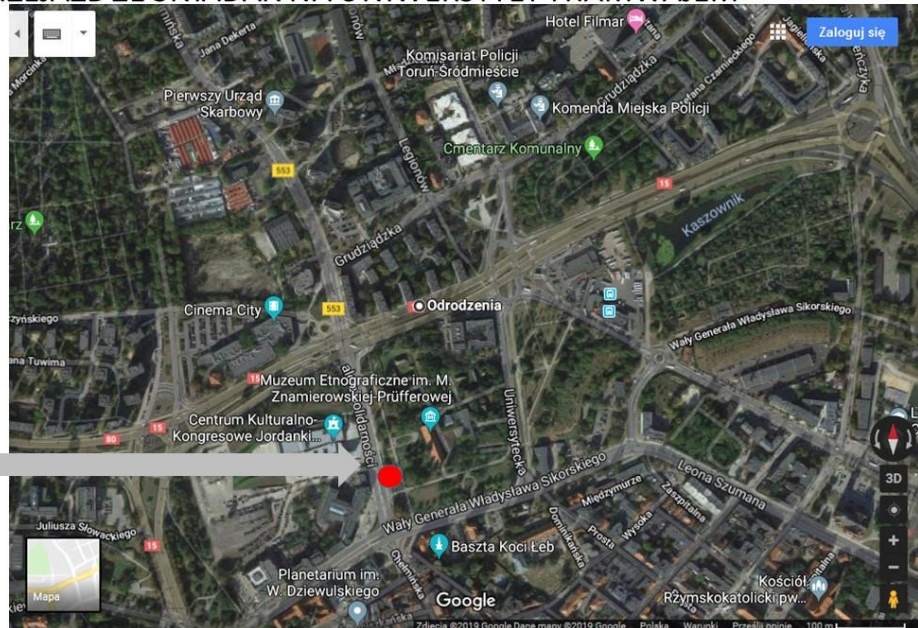
min   przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota - Niedziela	Święta
0 UNIWERSYTET 01	04 57		04 43	04 43
1 Szosa Okrężna 03	05 27 <sup>^</sup> , 57	05 10, 27, 57	05 28	05 28
2 Aula UMK 04	06 27, 47	06 27, 57	06 13, 58	06 13, 58
3 Akademiki 04	07 07 <sup>^</sup> , 27, 50	07 27, 57	07 43	07 43
4 Od Nowa 04	08 05, 27 <sup>^</sup> , 57	08 27, 57	08 27, 57	08 28
5 Fałata 04	09 27, 57	09 27, 57	09 27, 57	09 13, 58
6 Sztuki Piękne 01	10 27, 57	10 27, 57	10 27, 57	10 43
8 Kraszewskiego 03	11 27, 57	11 27, 57	11 27, 57	11 28
10 Osiedle Młodych 03	12 27, 47	12 27, 57	12 27, 57	12 13, 58
11 Odrodzenia 01	13 07 <sup>^</sup> , 27, 47	13 27, 57	13 27, 57	13 43
14 Dworzec Autobusowy 02	14 07, 27 <sup>^</sup> , 47	14 27, 57	14 27, 57	14 28
15 Przy Kaszowniku 02	15 07, 27, 47 <sup>^</sup>	15 27, 57	15 27, 57	15 13, 58
16 Sąd Rejonowy 02	16 07, 27, 57	16 27, 57	16 27, 57	16 43
18 Świętopętka 03	17 27, 57	17 27	17 27, 57a	17 28
19 Szpital Miejski 01	18 27, 58	18 13a, 58a	18 27a, 58a	18 13, 58
22 Dworzec Wschodni 06	19 43	19 43ad	19 43ad	19 43
24 Wschodnia 01	20 28	20 28a	20 28a	20 28
27 Tofama 01	21 13	21 13ad	21 13ad	21 13
28 Przychodnia 01	22 02	22 02a	22 02a	22 02
29 Elana A 01				
31 ELANA B 02				



## PRZEJAZD ZE ŚNIADAŃ NA UNIWERSYTET TRAMWAJEM

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

Przystanek  
„Aleja  
Solidarności”



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

12 min 19 min 6 min

- Hotel Solaris, Panny Marii 9, 87-100 Toruń
- Hotel Spichrz, Mostowa 1a, 87-100 Toruń
- Aleja Solidarności 02, 87-100 Toruń

➕ Dodaj miejsce docelowe

**PRZEJAZDZ:**  
- HOTELU SOLARIS,  
- SPICHRZ

**NA UNIWERSYTET KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ**  
Wsiadamy:  
Przystanek tramwajowy  
„Aleja Solidarności”  
- TRAMWAJ nr 1 lub 7  
Wsiadamy: 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”

**1** Kierunek: UNIwersYTET Ważny od: 01.01.2024

- 3 6 7 10 12 12 13 14 20 27 30 31 32 38 111  
112 115 N90 N91 N93 N94

Przystanek:

**Aleja Solidarności 02**

min | przystanek

- OLIMPIJSKA P&R 02
- Kosynierów Kość. 02
- Ligi Polskiej 02
- Wyszyńskiego 02
- Śląskiego 01
- Prejsa 01
- Jamontta 04
- Przy Skarpie 02
- Rydygiera 02
- Plac Daszyńskiego 02
- Targowa 04
- Gołębia 02
- Dworzec Miasto 02
- Plac Św. Katarzyny 02
- Wały gen. Sikorskiego 02
- 0 Aleja Solidarności 02**
- 2 Odrodzenia 02
- 4 Osiedle Młodych 02
- 6 Kraszewskiego 04
- 7 Sztuki Piękne 02
- 9 Fałata 03
- 10 Od Nowa 03
- 11 Akademiki 03
- 12 Aula UMK 03
- 13 Szosa Okrężna 04
- 14 UNIwersYTET 00**

Dni nauki szkolnej		Ferie		Sobota - Niedziela		Święta	
04	40						
05	10. 40^	05	10. 40	05	23	05	23
06	10. 40	06	10^, 40	06	08^, 53	06	08. 53
07	15^, 27^, 38. 50	07	10. 40^	07	38^	07	38
08	10. 40^	08	10. 40	08	23	08	23
09	10. 40	09	10^, 40	09	08^, 40	09	08. 53
10	10^, 40	10	10. 40^	10	10. 40^	10	38
11	10. 40^	11	10. 40	11	10. 40	11	23
12	10. 40	12	10^, 40	12	10^, 40	12	08. 53
13	10^, 34. 54	13	10. 40^	13	10. 40^	13	38
14	14. 34^, 54	14	10. 40	14	10. 40	14	23
15	14. 34. 54^	15	10^, 40	15	10^, 40	15	08. 53
16	14. 40	16	10. 40^	16	10. 40^	16	38
17	10. 40^	17	10. 40	17	10. 45	17	23
18	10. 53	18	18^, 53a	18	10^, 40a	18	08. 53
19	38^	19	38^a	19	15a. 38^a	19	38
20	23	20	23ad	20	23ad	20	23
21	08. 53	21	08^a. 53ad	21	08a. 53ad	21	08. 53
22	38	22	38^a	22	38a	22	38



1 3 6 10 12 14 20 27 30 31 32 38 111 112 115  
N90 N91 N93

Przystanek:

### Aleja Solidarności 01

min   przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie
WSCHODNIA (pętla) 01	06 24 <sup>^</sup> , 53	06 25 <sup>^</sup> , 55
Wschodnia 02	07 23 <sup>^</sup> , 53 <sup>^</sup>	07 25 <sup>^</sup> , 55 <sup>^</sup>
Dworzec Wschodni 05	08 23, 55 <sup>^</sup>	08 25, 55 <sup>^</sup>
Szpital Miejski 02	09 25 <sup>^</sup> , 55	09 25 <sup>^</sup>
Świętopełka 04	10 25 <sup>^</sup> , 55 <sup>^</sup>	
Sąd Rejonowy 01	11 25, 55 <sup>^</sup>	
Przy Kaszowniku 01	12 25 <sup>^</sup> , 55	
Dworzec Autobusowy 01	13 23 <sup>^</sup> , 53 <sup>^</sup>	13 55 <sup>^</sup>
0 Aleja Solidarności 01	14 23, 53 <sup>^</sup>	14 25 <sup>^</sup> , 55
3 Plac Rapackiego 02	15 23 <sup>^</sup> , 53	15 25 <sup>^</sup> , 55 <sup>^</sup>
5 Ogród Zoobotaniczny 02	16 23 <sup>^</sup> , 53 <sup>^</sup>	16 25, 55 <sup>^</sup>
6 Konopnickiej 02	17 25, 55 <sup>^</sup>	17 25 <sup>^</sup> , 56
8 Mickiewicza 01	18 11 <sup>^</sup> z, 41z	
9 Zajezdnia Tramwajowa 03	19 11 <sup>^</sup> z	
11 Pałata 03		
12 Od Nowa 03		
13 Akademicki 03		
14 Aula UMK 03		
15 Szosa Okrężna 04		
16 UNIWERSYTET 00		



W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

**Legenda:**

<sup>^</sup> - pojazd wysokopodłogowy

z- Kurs do przystanku Zajezdnia Tramwajowa

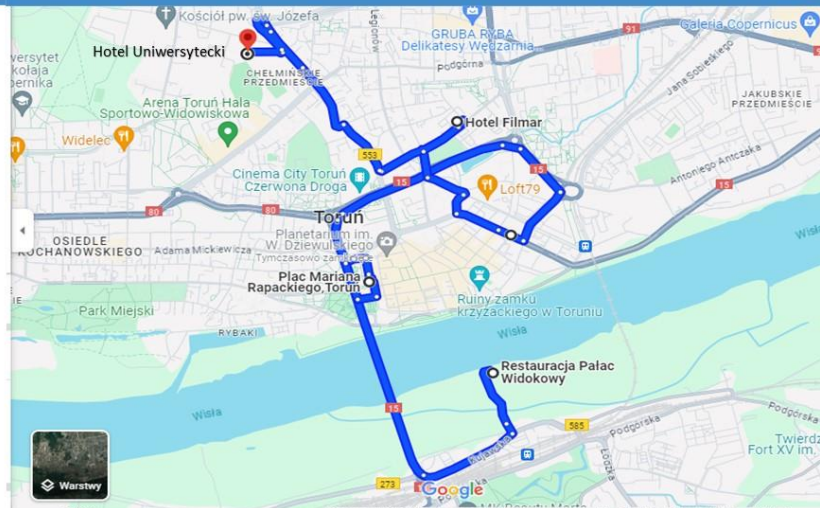
Trasa: Aleja Solidarności 01 - Wschodnia - Skłodowskiej-Curie - Kościuszki - Warneńczyka - Przy Kaszowniku - Aleja Solidarności - Aleja Jana Pawła II - Bydgoska - Sienkiewicza - Gagarina - Szosa Okrężna - UNIWERSYTET

### Trasa z Pałacu Widokowego po zakończeniu kolacji

1. Plac Mariana Rapackiego
2. Plac Św. Katarzyny
3. Hotel Filmar
4. Hotel Uniwersytecki

- Restauracja Pałac Widokowy, Majdany 1,
- Plac Mariana Rapackiego, Toruń, 87-100
- Plac Świętej Katarzyny, 87-100 Toruń
- Hotel Filmar, Grudziądzka 39/43, 87-100
- Hotel Uniwersytecki, Uniwersytet Mikołaja

WSPÓLNY POWRÓT Z KOLACJI  
WYNAJĘTYM AUTOBUSEM MZK



**Piątek – uroczysta kolacja  
Pałac Widokowy, ul. Majdany 1 w Toruniu  
i niespodzianka turystyczna**



zdjęcia: [www.booking.com](http://www.booking.com)

**MENU**

**ZUPA (250ml) – serwowana**

Krem z białych warzyw z chipsem z topinamburu  
(wegański/bezglutenowy)

**DANIE GŁÓWNE (300g/osoba) - półmiski**

Filet z kurczaka z orzechami włoskimi, pomidorami suszonymi i sosem gorgonzolla

Curry wegańskie z batatami, kalaflorem i orzechami nerkowca (bezglutenowe)

Halibut smażony na maśle z ziołami z grillowaną mini salata rzymską

**DODATKI: półmiski**

Opiekane ziemniaki z czosnkiem i ziołami

Ryz jaśminowy

**DODATKI WARZYWNE: półmiski**

Zestaw surówek

Warzywa na parze

**DESER: serwowany**

Sorbet cytrynowy z prosecco i owocami

Woda w karafkach z cytryną w cenie.



**Pałac Widokowy**  
ul. Majdany 1,  
87-100 Toruń

[www.palac-widokowy.pl](http://www.palac-widokowy.pl)  
[marketing@palac-widokowy.pl](mailto:marketing@palac-widokowy.pl)  
+48 721 123 123

---

## 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.



*Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu to jeden z najlepszych wydziałów prawa w Polsce. Nasi pracownicy to znakomici dydaktycy i uznani na arenie krajowej i międzynarodowej naukowcy. Wielu spośród pracowników Wydziału Prawa i Administracji UMK to aktywni prawnicy – praktycy, wykorzystujący swoją wiedzę i doświadczenie jako m.in. radcy prawni i adwokaci. Potencjał wiedzy, umiejętności i kompetencji służy nie tylko kształceniu studentów i prowadzeniu badań naukowych, ale także wykorzystywany jest z powodzeniem w ramach działalności Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych.*

Dziekan Wydziału Prawa i Administracji UMK w Toruniu  
Prof. dr hab. Zbigniew Witkowski



*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 2018 r. 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)

#### **dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK**

radca prawny

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Zakres specjalizacji:

- akcyza
- ceny transferowe
- międzynarodowe prawo podatkowe

— podatek od towarów i usług

— prawo celne

#### **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](mailto:ekspertyzy@umk.pl)

Dyrektor:

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

tel. 601 46 18 47

e-mail: [rekowski@umk.pl](mailto:rekowski@umk.pl)

## International Fiscal Association (IFA)



Szanowni Państwo,

IFA Mentoring Platform to jedyny program mentoringowy wspierany przez International Fiscal Association na świecie, przeznaczony dla młodych ekspertów z zakresu prawa podatkowego.

Ideą przyświecającą mi przy projektowaniu IFA Mentoring Platform było stworzenie możliwości podzielenia się swoim doświadczeniem, energią i ideami przez doświadczonych, uznanych ekspertów z zakresu prawa podatkowego i jednocześnie uzyskania wsparcia przez „młodych dorosłych” ekspertów w tym samym zakresie.

Najważniejszą i wyróżniającą cechą tego programu jest możliwość wyboru jednej z 5 ścieżek rozwoju oraz wybór mentora, który odniósł sukces w jednym z tych obszarów:

- doradztwo podatkowe
- sądownictwo administracyjne
- in-house
- nauka prawa podatkowego
- organy administracji podatkowej.

Program nie koncentruje się na doradztwie podatkowym. Rozwój prawa podatkowego w Polsce i na świecie nie zależy od rozwoju i kształtowania jedynie doradztwa podatkowego, a wszystkich obszarów w dziedzinie prawa podatkowego. Taka jest też idea IFA.

Pilotażowa edycja tego Programu jest aktualnie realizowana w polskim oddziale IFA. Jest finansowana przez IFA przy wsparciu Zespołu IFA Mentoring Platform Polska oraz polskiego oddziału IFA, w którego zarządzie zasiadam.

Do Edycji Pilotażowej udało mi się pozyskać najwyższej klasy specjalistów, którzy zadeklarowali swój wkład i pracę *pro bono* na rzecz tego projektu. Zaangażowało się imponujące grono Mentorów z każdej ze wskazanych ścieżek: <https://ifa.org.pl/aktualnosci/ifa-mentoring-platform/>

Wielką wartością i jednym z głównych założeń Programu było zaangażowanie doświadczonego psychologa biznesu, który wspiera Mentorów i Mentee w całym procesie, włączając w to superwizje i odpowiednie szkolenia dla obu grup.

Udało się zatem stworzyć Program, który jest ogromnym sukcesem i wspaniałym prezentem od IFA. Realizacja kolejnych edycji w Polsce zależy od tego, czy zostaną pozyskani sponsorzy. Wszelkich

informacji udzielam ja osobiście. Zapraszam i zachęcam do kontaktu potencjalnych sponsorów i Mentorów.

dr Izabela Andrzejewska-Czernek,

+48 501 122 338,

andrzejewska.czernek@gmail.com

### Czym jest IFA Mentoring Platform?

- **Jedyny program mentoringowy** wspierany przez International Fiscal Association na świecie.
- **Zaprojektowany** i wdrożony przez dr Izabelę Andrzejewską - Czernek z IFA Oddział w Polsce.
- **Jego celem jest** wspieranie rozwoju specjalistów z zakresu prawa podatkowego.
- **Angażuje starannie wybranych Mentorów i Mentee** z 5 ścieżek rozwoju: doradztwo podatkowe, in-house, sądownictwo administracyjne, nauka, organy administracji podatkowej.

### Zespół

Przeprowadzenie Programu jest możliwe dzięki współpracy:

- **dr Izabeli Andrzejewskiej - Czernek** - koordynatorce programu, członkini zarządu IFA Polska
- **Victorii Chyczewskiej** - business coach
- **Karolinie Pisiewicz** - członkini IFA Polska

### Druga Edycja

Pierwsza edycja IFA Mentoring Platform mogła się odbyć dzięki finansowaniu projektu przez IFA. Kolejne edycje będą możliwe dzięki sponsorom. Potencjalnych sponsorów i mentorów zapraszamy do kontaktu.



Zachęcam! Porozmawiajmy.

dr Izabela Andrzejewska-Czernek, +48 501 122 338, andrzejewska.czernek@gmail.c