

**X TORUŃSKI
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO
14-15 marca 2025 r.**

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



Prelegenci – edycja 2025 r.:

dr Michał Bernat (Dentons), **prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.** (UMK/UJ), **Aleksander Brzozowski** (Dentons), **Emil Chojnacki** (MF), **Paweł Chrupek** (ALK), **Jarosław Dziewa** (Dziewa & Rutyna), **Marek Gizicki** (Deloitte Legal), **Michał Goj** (EY), **Karolina Gotfryd** (CRIDO), **dr Jakub Jankowski**, **Robert Krasnodębski**, **Andrzej Ładziński** (GWW), **Tomasz Michalik** (MDDP), **Małgorzata Militz** (GWW), **dr Jacek Matarewicz**, **dr hab. Wojciech Morawski**, **prof. UMK**, **Krzysztof Musiał** (Musiał i Partnerzy), **dr Jarosław Neneman** (MF), **Andrzej Nikończyk**, **Artur Nowak** (Praktyka Podatkowa DZP), **Katarzyna Nowicka** (MF), **Michał Potyrała** (PwC), **dr Ewa Prejs** (UMK), **dr Beata Rogowska – Rajda** (MF), **Aleksandra Rutkowska** (Dentons), **Alicja Sarna** (CRIDO), **Tomasz Siennicki**, **Jarosław Szatański** (MF), **dr Tomasz Tratkiewicz** (MF), **Adam Waclawczyk** (Deloitte), **Jakub Warnieło** (MDDP).

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/x-torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>

Spis treści

Program konferencji	6
Sesja I.....	10
A) Różnice i podobieństwa różnej natury	11
1. Ładowanie pojazdu elektrycznego w punkcie ładowania jako łańcuchowa dostawa towarów - Tomasz Michalik, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy 11	
2. Różnice i podobieństwa związków (nie)rejestrowanych na płaszczyźnie prawa podatkowego – dr Ewa Prejs, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu	15
B) Nieruchomości w VAT - od pustego pola do domu w budowie	20
1. Okoliczności świadczące o profesjonalnym zbywaniu nieruchomości przez osobę fizyczną – dr Tomasz Tratkiewicz, Ministerstwo Finansów	20
2. Teren już/jeszcze budowlany? (wyrok TSUE z 7.11.2024, Lomoco, C-594/23) – Małgorzata Militz (GWW Ladziński Cmoch i Wspólnicy sp.kom.).....	24
3. Przeniesienie (cesja) praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego – czy dopuszczalny jest podział podstawy opodatkowania i przypisanie jednemu świadczeniu różnych stawek podatkowych – doradca podatkowy Jarosław Dziewa, Kancelaria Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna” sp.j.....	26
Sesja II.....	33
A) VAT-różności	34
1. Opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń polegających na przekazywaniu wiedzy w ramach procesu kształcenia, przez osoby fizyczne będące podatnikami VAT, na podstawie umów zawieranych z uczelniami – Katarzyna Nowicka / dr Tomasz Tratkiewicz (MF).....	34
2. Test przeciętnego konsumenta jako determinant klasyfikacji na użytek VAT, lojalność, nadpłata... (wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał.....	38
B) Problemy bardziej ogólne	39
1. Odsetki za zwłokę za czas przewlekłej kontroli celno-skarbowej, zastosowanie przepisu art. 54 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa po 1 marca 2017r. – radca prawny Artur Nowak Domański Zakrzewski Palinka	39
2. Wybór formy opodatkowania podatkiem PIT „liniowym” poprzez treść opisu wpłaty zaliczki na podatek – Emil Chojnacki, Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF.....	43
3. Wznowienie postępowania w oparciu o nowe nieznane organowi (ale znane stronie) dowody – Paweł Chrupek Akademia Leona Koźmińskiego	46
C) Interpretacje indywidualne	49
1. Sukcesja przy interpretacjach podatkowych (wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/23) – Michał Potyrała (PwC).....	49

2. Obowiązek uwzględniania orzecznictwa TSUE a ograniczenia wynikające od krajowych przepisów prawa procesowego – doradca podatkowy Alicja Sarna, Crido	
52	
Śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście.....	57
Sesja III.....	57
A) Przychody (nieraz) zwolnione.....	58
1. Zakres zwolnienia fundacji rodzinnej (wyrok WSA w Łodzi z 9.04.2024, I SA/Łd 114/24; wyrok WSA w Warszawie z 23.05.2024 r., III SA/Wa 682/24) - Karolina Gotfryd, Crido Taxand.....	58
2. Koncepcja „bezpośredniości realizacji celu statutowego” i <i>exceptiones non sunt extendendae</i> przy zwolnieniach podatkowych środków wydatkowanych na cele statutowe (wyrok NSA z 7.02.2024 r., II FSK 632/21, wyrok WSA w Olsztynie z 11.12.2024, I SA/OI 357/24, nieprawomocny) - Robert Krasnodębski, radca prawny, doradca podatkowy.....	64
3. Zwrot kosztów przejazdu taksówkami w celach służbowych jako przychód ze stosunku pracy – Jarosław Szatański (MF)	67
B) Jak zorganizować biznes?	70
1. Wpływ połączenia na rozliczenia straty podatkowej przez podmiot przejmujący – Adam Waclawczyk, doradca podatkowy, Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy.....	70
2. Podatkowe efekty uboczne modeli biznesowych (wyrok NSA z 24.01.2024, II FSK 1937/23; wyrok NSA z 17.12.24, II FSK 355/22 – Michał Goj, EY)	74
C) Nadużycia, ale nieortodoksyjnie	79
1. Nadużycie prawa procesowego – sąd w poszukiwaniu podstawy prawnej (wyrok WSA z 24.04.2024, III SA/Wa 458/24) – Andrzej Nikończyk (KNDP)	79
2. Czy klauzula nadużycia w VAT jest potrzebna? (wyrok TSUE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.) – dr Jacek Matarewicz, doradca podatkowy, adwokat, Zimny Matarewicz Doradcy Podatkowi	81
Sesja IV.....	84
A) Zabezpieczenie i egzekucja – preludium problemów stricte podatkowych	85
1. Zabezpieczenie poprzez zajęcie rachunku bankowego przedsiębiorcy i niemożność zapłaty bieżącego zobowiązania podatkowego (wyrok WSA we Wrocławiu z 21.06.2024, I SA/Wr 1000/23 – nieprawomocny) – Łukasz Pepliński (MF) 85	
2. Organ właściwy do wydania postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności – doradca podatkowy Tomasz Siennicki, Kolibski Nikończyk Dec & Partnerzy SKA	88
B) Przedawnienie.....	91
1. Związek przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego - adw. Marek Gizicki (Deloitte Legal).....	91
2. Sposób powstawania zobowiązania podatkowego w GAAR a przedawnienie (wyrok NSA z 9.08.2024, II FSK 1903/23) – Andrzej Ladziński (GWW)	95

3. Czy uchwała NSA I FPS 1/21 zaczęła żyć własnym życiem? – doradca podatkowy Jakub Warnieło (MDDP)	96
Sesja V	100
A) Pomoc publiczna jest wszędzie?	100
1. Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako forma pomocy publicznej – dr Michał Bernat, adiunkt w Centrum Europejskim Uniwersytetu Warszawskiego, radca prawny, doradca podatkowy oraz partner w Dentons	100
2. Kiedy odszkodowanie za działanie organów podatkowych to też pomoc publiczna? (cz. 2: wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał	106
B) O końcu kariery na koniec konferencji: sukces zawodowy zakończony artykułem 116 o.p.	106
1. Brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki – radca prawny Aleksandra Rutkowska, Dentons Europe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k.	106
2. Prawo do obrony byłego członka zarządu – możliwość kwestionowania decyzji wymiarowej w toku postępowania prowadzonego wobec osoby trzeciej – doradca podatkowy Aleksander Brzozowski, Dentons Europe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k.	110
Prelegenci.....	114
Sprawy organizacyjne.....	121
Piątek - uroczysta kolacja.....	131
Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych	132

X TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

dnia 14-15 marca 2025 r.

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

Skoro zaczyna się rok 2025, to warto – jak co roku – przyjrzeć się, co ciekawego wydarzyło się w orzecznictwie podatkowym w 2024 r. Formuła konferencji nie zmienia się od lat i nadal polega na prezentacji i analizie najważniejszych oraz najbardziej reprezentatywnych orzeczeń sądów i trybunałów, dotyczących problematyki podatkowej, zapadłych w roku ubiegłym.

Ponownie zaprosiliśmy do udziału bardzo zróżnicowane grono referentów (doradców podatkowych, radców prawnych, pracowników naukowych, pracowników administracji skarbowej), którzy zapewnią wielostronną analizę stanu orzecznictwa. Zaproszenie do wygłoszenia referatu wprowadzającego przyjął Wiceminister Finansów – Pan dr Jarosław Neneman. Jak zwykle drugiego dnia konferencji odbędą się też kameralne śniadania podatkowe, a podczas kolacji 14 marca 2025 r. ogłoszone zostaną wyniki konkursu na najlepszą pracę magisterską TAX EVEREST.

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

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

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

Kierownik Naukowy Konferencji

Więcej informacji o konferencjach Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego:

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

Program konferencji



X TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO 14-15 marca 2025 r.

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

Piątek 14 marca 2025

11.30-12.00 Rejestracja uczestników/kawa na powitanie

12.00 Rozpoczęcie, powitanie gości, prof. dr hab. Maciej Serowaniec, Dziekan WPiA

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

sesja I prowadzenie: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński; **wystąpienie otwierające:**
Jednorazowa wielorazówka, czy wielorazowa jednorazówka – dylematy definicyjne w podatku akcyzowym - dr Jarosław Neneman (Podsekretarz Stanu w MF)

A) Różnice i podobieństwa różnej natury

- *co różni dostawę energii elektrycznej do pojazdów elektrycznych od dostawy paliwa dla pozostałych pojazdów* (wyrok TS UE z 17.10.2024, C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH) - Tomasz Michalik

- *różnice i podobieństwa związków (nie)rejestrowanych w prawie podatkowym* (wyrok ETPCz z 19.09.2024r., Formela i inni, 58828/12) – dr Ewa Prejs (UMK)

dyskusja

B) Nieruchomości w VAT - od pustego pola do domu w budowie

- *sprzedaż działek a VAT, czy zblizamy się do końca dyskusji?* (wyrok NSA z 8.02.2024, I FSK 383/20) – dr Tomasz Tratkiewicz (MF)

- *teren już/jeszcze budowlany?* (wyrok TSUE z 7.11.2024, Lomoco, C-594/23) – Małgorzata Militz (GWW)

- *cesja praw i obowiązków z umowy deweloperskiej; prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania* (wyrok 7 sędziów dyskusja)

NSA z 24.06.2024, I FSK 1661/20) – Jarosław Dziewa

ok. 14.15-15.00 Obiad; 15.00 – ok. 18.00 Sesja II

A) VAT-różności

- *opodatkowanie VAT nauczania* (interpretacja ogólna MF z 20.05.2024, PT1.8101.1.2024) – Katarzyna Nowicka/dr Tomasz Tratkiewicz (MF)

- *test przeciętnego konsumenta jako determinant klasyfikacji na użytek VAT, lojalność, nadpłata...* (wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał

dyskusja

B) Problemy bardziej ogólne

- wtórna niekonstytucyjność przepisu, odsetki za zwłokę od zobowiązania podatkowego (wyrok WSA w Łodzi z 7.03.2024, I SA/Łd 3/24) – Artur Nowak (DZP)

- wybór formy opodatkowania w przelewie (wyrok NSA z 22.02.2024, II FSK 710/21) – Emil Chojnacki (MF)

dyskusja

C) Interpretacje indywidualne

- sukcesja przy interpretacjach podatkowych (wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/23) – Michał Potyrała (PwC)

- wznowienie postępowania, czyli „mam nieznane dowody - i nie zawaham się ich użyć” (wyrok WSA w Krakowie z 22.11.2024, I SA/Kr 697/24) – Paweł Chrupek (ALK)

- prawo unijne wywraca regulację interpretacji indywidualnych? (wyrok WSA z Warszawie z 18.04.2024, III SA/Wa 359/24; wyrok NSA z 2.02.2024, I FSK 2140/23) – Alicja Sarna (Crido)

dyskusja

20:00 – 23.30 uroczysta kolacja – Ratusz Staromiejski i niespodzianka turystyczna (przed kolacją)

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 15 marca 2025r.

08:00-9.45 śniadania podatkowe w restauracjach na Starym Mieście

- A. **Mówić, pisać, przekonywać... czy istnieją możliwości podwyższenia poziomu perswazyjności wystąpień doradców podatkowych w spotkaniach z sądem i organem podatkowym?** - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński/Krzysztof Musiał (Kancelaria Musiał i Partnerzy); miejsce: Sala Bankietowo-Szkoleniowa Chleb i Wino przy ul. Strumykowej 15;
- B. **Nieraz dobrymi chęciami piekło bywa wybrukowane. Podyskutujmy o urzędowych instrumentach wsparcia podatników w zrozumieniu prawa podatkowego i naszych wspólnych problemach z nimi** – dr Beata Rogowska-Rajda (Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego MF/UW); miejsce: Hotel Solaris, ul. Panny Marii 9,
- C. **Elektroniczna komunikacja w postępowaniach podatkowych. Od konnego posłańca do e-poczty i e-urzędu – praktyczne problemy z nowoczesnością** – Emil Chojnacki (Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF), Jakub Warnieło (MDDP); miejsce: Sala Mieszczańska u Gołębiwskich, ul. Prosta 22A,
- D. **Kochajmy się - organy podatkowe v. podatnicy i nasze wzajemne „zagrania nie do końca fair” w orzecznictwie sądów administracyjnych** – Alicja Sarna (CRIDO)/dr Jakub Jankowski (Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych MF); miejsce: Hotel Spichrz, ul. Mostowa 1,

10.15-13.00 Sesja III

A) Przychody (nieraz) zwolnione

- zakres zwolnienia fundacji rodzinnej (wyrok WSA w Łodzi z 9.04.2024, I SA/Łd 114/24; wyrok WSA w Warszawie z 23.05.2024 r., III SA/Wa 682/24) - Karolina Gotfryd (Crido)

- koncepcja „bezpośredniości realizacji celu statutowego” i *exceptiones non sunt*

extendendae przy zwolnieniach podatkowych środków wydatkowanych na cele statutowe (wyrok NSA z 7.02.2024 r., II FSK 632/21, wyrok WSA w Olsztynie z 11.12.2024, I SA/I 357/24, nieprawomocny) - Robert Krasnodębski

- zwrot kosztów przejazdu pracownika taksówką - przychód, czy nie przychód -

dyskusja

B) Jak zorganizować biznes?

- *straty podatnika przejmowanego* (wyrok WSA w Gliwicach z 7.02.2024, I SA/GI 511/23) – Adam Waclawczyk (Deloitte)

dyskusja

C) Nadużycia, ale nieortodoksyjnie

- *nadużycie prawa procesowego – sąd w poszukiwaniu podstawy prawnej* (wyrok WSA z 24.04.2024, III SA/Wa 458/24) – Andrzej Nikończyk (KNDP)

dyskusja

Ok. 13.00-13.45 Obiad; 13.45 - 15.45 Sesja IV

A) Zabezpieczenie i egzekucja – preludeum problemów stricte podatkowych

- *zabezpieczenie poprzez zajęcie rachunku bankowego przedsiębiorcy i niemożność zapłaty bieżącego zobowiązania podatkowego* (wyrok WSA we Wrocławiu z 21.06.2024, I SA/Wr 1000/23 – nieprawomocny) – Łukasz Pepliński (MF)

dyskusja

B) Przedawnienie

- *związek przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego* (wyrok NSA z 8.01.2024, I FSK 624/24, wyrok WSA we Wrocławiu z 21.11.2024, I SA/Wr 137/24) – Marek Gizicki (Deloitte)

- *sposób powstawania zobowiązania podatkowego w GAAR a przedawnienie*

dyskusja

Przerwa na kawę

16.00-18.00 Sesja V

A) Pomoc publiczna jest wszędzie?

- *ulga na działalność badawczo-rozwojową a pomoc publiczna* (wyrok NSA z 20.08.2024, II FSK 595/24) – dr Michał Bernat (UW)

dyskusja

B) o końcu kariery na koniec konferencji: sukces zawodowy zakończony artykułem 116 o.p.

oto jest pytanie! (wyrok NSA z 19.11.2024, II FSK 230/22) – Jarosław Szatański (MF)

- *podatkowe efekty uboczne modeli biznesowych* (wyroki NSA z 24.01.2024, II FSK 1937/2317.12.24, II FSK 355/22) – Michał Goj (EY)

- *czy klauzula nadużycia w VAT jest potrzebna?* (wyrok TS UE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.) – dr Jacek Matarewicz

- *organ właściwy do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności* (uchwała NSA z 28.10.2024, II FPS 2/24) – Tomasz Siennicki (KNDP)

(wyrok NSA z 9.08.2024, II FSK 1903/23) – Andrzej Ladziński (GWW)

- *czy uchwała NSA I FPS 1/21 zaczęła żyć własnym życiem?* (wyroki NSA z 19.07.2024, I FSK 1171/22, z 10.05.2024, I FSK 1174/23) – Jakub Warnieło (MDDP)

- *kiedy odszkodowanie za działanie organów podatkowych to też pomoc publiczna?* (cz. 2: wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał

- *wina członka zarządu* (wyrok z dnia 29 lutego 2024 r., sygn. akt III FSK 4560/21; wyrok TSUE z 14.11.2024 r., Herdijk, C-613/23) – Aleksandra Rutkowska (Dentons)

- *prawo do obrony członka zarządu* (wyrok WSA w Warszawie z 28.11.2024, III SA/Wa 1840/24, nieprawomocny) – Aleksander Brzozowski (Dentons)

- *sprawy: C-278/24, Genzyński, C-277/24, Adjak – i co dalej z odpowiedzialnością osób trzecich?* – dr Beata Rogowska Rajda (UW/MF)

dyskusja

Ok. 18.00-...

Podsumowanie i zakończenie konferencji, kolacja, a potem małe zwiedzanie 😊

Piątek 14 marca 2025 r.

Rozpoczęcie:

prof. dr hab. Maciej Serowaniec, Dziekan WPiA

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

wystąpienie otwierające:

Jednorazowa wielorazówka, czy wielorazowa jednorazówka – dylematy definicyjne w podatku akcyzowym - dr Jarosław Neneman (Podsekretarz Stanu w MF)

Sesja I

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

A) Różnice i podobieństwa różnej natury

- 1) *Co różni dostawę energii elektrycznej do pojazdów elektrycznych od dostawy paliwa dla pozostałych pojazdów* (wyrok TS UE z 17.10.2024, C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH) - Tomasz Michalik.
- 2) *Różnice i podobieństwa związków (nie)rejestrowanych w prawie podatkowym* (wyrok ETPCz z 19.09.2024r., Formela i inni, 58828/12) – dr Ewa Prejs (UMK)
- 3) dyskusja

B) Nieruchomości w VAT - od pustego pola do domu w budowie

- 1) *Sprzedaż działek a VAT, czy zbliżamy się do końca dyskusji?* (wyrok NSA z 8.02.2024, I FSK 383/20) – dr Tomasz Tratkiewicz (MF)
- 2) *Teren już/jeszcze budowlany?* (wyrok TSUE z 7.11.2024, Lomoco, C-594/23) – Małgorzata Militz (GWW)
- 3) *Cesja praw i obowiązków z umowy deweloperskiej; prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania* (wyrok 7 sędziów NSA z 24.06.2024, I FSK 1661/20) – Jarosław Dziewa
- 4) dyskusja

ok. 14.15-15.00 Obiad

A) Różnice i podobieństwa różnej natury

1. Ładowanie pojazdu elektrycznego w punkcie ładowania jako łańcuchowa dostawa towarów - Tomasz Michalik, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy

Wyrok TSUE z 17 października 2024 r., C-60/23 Digital Charging Solutions GmbH

1) **Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE w związku z art. 15 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:**

dostarczanie energii elektrycznej w celu ładowania pojazdu elektrycznego do punktu ładowania stanowiącego część publicznej sieci takich punktów stanowi dostawę towarów w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

2) **Artykuł 14 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że:**

ładowanie pojazdu elektrycznego w sieci publicznych punktów ładowania, do której użytkownik ma dostęp za pomocą abonamentu wykupionego u spółki innej niż operator tej sieci, oznacza, że zużyta energia elektryczna jest dostarczana najpierw przez operatora tej sieci spółce oferującej dostęp do niej, a następnie przez tę spółkę temu użytkownikowi, nawet jeśli ten ostatni wybiera ilość, czas i miejsce ładowania oraz sposób korzystania z energii elektrycznej, jeżeli spółka ta działa we własnym imieniu, lecz na rzecz użytkownika w ramach umowy, zgodnie z którą jest płacona prowizja w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112.

Najważniejsze fragmenty wyroku

Stan faktyczny

Niemiecka spółka Digital Charging Solutions [DCS] zapewnia użytkownikom pojazdów elektrycznych w Szwecji dostęp do sieci punktów ładowania. Użytkownicy otrzymują aktualne informacje o cenach i dostępności punktów ładowania wchodzących w skład tej sieci. Ponadto DCS umożliwia korzystanie z funkcji wyszukiwania i lokalizacji punktów ładowania oraz planowania trasy.

Należące do sieci punkty ładowania są obsługiwane nie przez DCS, lecz przez operatorów, z którymi DCS zawarła umowy w celu umożliwienia użytkownikom ładowanie tych pojazdów. W tym celu DCS udostępnia użytkownikom kartę i aplikację informatyczną. W przypadku użycia karty lub aplikacji sesje ładowania są rejestrowane przez operatora sieci punktów ładowania, który wystawia DCS fakturę za te sesje. Faktury są wystawiane w cyklu miesięcznym, na koniec każdego miesiąca.

Następnie DCS wystawia faktury (ujmując to jako oddzielne elementy) – za dostarczoną energię elektryczną oraz za dostęp do sieci i usługi powiązane. Cena energii jest zmienna, zaś cena za dostęp do sieci i usługi ma charakter stały (i jest fakturowana niezależnie od tego, czy użytkownik faktycznie nabył w danym okresie energię elektryczną). Zakup wyłącznie energii elektrycznej od DCS bez ponoszenia opłat za dostęp do sieci i za te usługi nie jest możliwy.

Pytania prejudycjalne

„1) Czy świadczenie na rzecz użytkownika pojazdu elektrycznego polegające na ładowaniu pojazdu w punkcie ładowania stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1 dyrektywy [2006/112]?”

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy należy wówczas przyjąć, że taka dostawa ma miejsce na wszystkich etapach łańcucha transakcji, w którym uczestniczy przedsiębiorstwo pośredniczące, jeżeli każdy etap tego łańcucha transakcji jest uregulowany umową, ale tylko użytkownik pojazdu jest uprawniony do podejmowania decyzji co do kwestii takich jak ilość, data zakupu i miejsce ładowania, a także sposób wykorzystania energii elektrycznej?”.

Kluczowe elementy uzasadnienia

Pytanie pierwsze dotyczy czynności polegającej na ładowaniu pojazdu elektrycznego w punkcie ładowania.

Transakcja polegająca na przepływie energii elektrycznej do akumulatora pojazdu elektrycznego stanowi dostawę towarów, ponieważ transakcja ta upoważnia użytkownika punktu ładowania do konsumpcji, w celu napędu pojazdu, przekazywanej energii elektrycznej, która zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest zrównana z rzeczą.

W konsekwencji na pytanie pierwsze powinno się odpowiedzieć, że art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostarczanie energii elektrycznej w celu ładowania pojazdu elektrycznego do punktu ładowania stanowiącego część publicznej sieci takich punktów stanowi dostawę towarów w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 14 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ładowanie pojazdu elektrycznego w sieci publicznych punktów ładowania, do której użytkownik ma dostęp za pomocą abonamentu wykupionego u spółki innej niż operator tej sieci, oznacza, że zużyta energia elektryczna jest dostarczana najpierw przez operatora tej sieci spółce oferującej dostęp do niej, a następnie przez tę spółkę temu użytkownikowi. Uściślając, że użytkownicy pojazdów elektrycznych wybierają ilość, czas i miejsce ładowania, a także sposób korzystania z energii elektrycznej, pytanie drugie odpowiada wątpliwościom sądu odsyłającego co do znaczenia wcześniejszego orzecznictwa [*dot. opodatkowania kart paliwowych – AutoLease i Vega*], zgodnie z którym, zważywszy na te okoliczności, spółka DCS mogłaby zostać uznana nie za dostarczającą towar lecz za pełniącą funkcję dostawcy kredytu względem tych użytkowników.

Przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie wymaga, aby strona, na którą została przeniesiona ta rzecz, posiadała ją fizycznie ani by rzecz ta została fizycznie przetransportowana do niej lub odebrana przez nią fizycznie. Ten sam towar może być przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy, na zamówienie transportowanym bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy.

Operatorzy sieci punktów ładowania utrzymują powiązania umowne wyłącznie z DCS a DCS udostępnia użytkownikom karty i aplikację zapewniające dostęp do tej sieci, umożliwiając tym samym owym użytkownikom ładowanie ich pojazdów elektrycznych w punktach tej sieci. Operatorzy, którzy obsługują te punkty ładowania, obciążają co miesiąc DCS kosztem dostarczonej w ten sposób energii elektrycznej, a ta ostatnia spółka fakturuje, również co

miesiąc, ów koszt użytkownikom, powiększony o wynagrodzenie za usługi powiązane (wysokość opłaty nie zależy ani od ilości dostarczonej energii elektrycznej – a zatem od kosztu tej energii elektrycznej – ani od liczby sesji ładowania).

Należy stwierdzić, że okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym różnią się od okoliczności spraw, w których zapadły wyroki *Auto Lease Holland* (C-185/01) i *Vega International* (C-235/18).

W tym względzie, jeśli chodzi o pierwszą z nich, należy zauważyć, że będąca przedmiotem tej sprawy transakcja dotycząca tankowania pojazdu wpisywała się w ramy umowy leasingu i że w tym kontekście Trybunał uznał, że porozumienie dotyczące zarządzania paliwem stanowiło umowę o finansowanie zakupu paliwa i że spółka leasingowa w rzeczywistości wykonywała względem leasingobiorcy funkcję kredytodawcy. W odniesieniu do drugiej sprawy wystarczy zauważyć, że okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym w niniejszej sprawie również nie są analogiczne do okoliczności, w których spółka dominująca postanawia, że tankowanie paliwa przez jej spółki zależne będzie dokonywane za pomocą dostarczonych im przez nią kart paliwowych, które mogą być wykorzystywane w stacjach usług dostawców wskazanych przez tę spółkę dominującą.

Brak mechanizmu kredytowego umożliwiającego prefinansowanie zakupu energii elektrycznej znajduje potwierdzenie w zasadach ustalania wynagrodzenia uzgodnionego między użytkownikami punktów ładowania a DCS. Spółka ta otrzymuje nie wynagrodzenie procentowe od kwoty zafakturowanego zużycia energii elektrycznej, lecz stałą opłatę, niezależną od ilości energii elektrycznej dostarczonej użytkownikowi lub od liczby sesji ładowania. Wynika z tego, że nawet jeśli to użytkownik decyduje, kiedy, gdzie i w jakiej ilości dokonuje zakupu energii elektrycznej, to jednak wnioski płynące z tych wyroków nie mają zastosowania w kontekście sprawy w postępowaniu głównym.

W niniejszej sprawie, postanowienia umowne między operatorami punktów ładowania a DCS oraz pomiędzy DCS a użytkownikami tych punktów oznaczają, że to użytkownicy inicjują według własnego uznania dostawę energii elektrycznej w wybranych przez siebie miejscu, czasie i ilości. DCS nie zobowiązuje się wobec operatorów sieci takich punktów do zakupu, w sposób autonomiczny i niezależny od decyzji użytkowników, jakiegokolwiek ilości energii elektrycznej, lecz wydaje się zajmować pozycję pośrednika.

Stosowanie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zleceniodawcy dostawę towaru i/lub świadczenie usług, a po drugie, dostawa towarów i/lub świadczenie usług nabyte przez agenta oraz dostawa towarów i/lub świadczenie usług sprzedane lub zbyte na rzecz zleceniodawcy są identyczne.

Jeżeli te dwie przesłanki są spełnione, to art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 tworzy fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, które wchodzi w zakres stosowania VAT. Na podstawie tej fikcji przyjmuje się, że podatnik, który, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w dostawie towaru.

W niniejszej sprawie nie można wykluczyć, że powiązania będące przedmiotem postępowania głównego mogą być traktowane jako umowy, zgodnie z którymi prowizja płacona jest od sprzedaży, zawarte pomiędzy operatorami sieci punktów ładowania jako zleceniodawcami a DCS jako agentem, w ramach których to umów operatorzy ci udzielają temu agentowi zlecenia na sprzedaż energii elektrycznej we własnym imieniu, lecz na ich rachunek, użytkownikom pojazdów elektrycznych. Wynika z tego, że pierwsza przesłanka zastosowania art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 wydaje się spełniona.

Druga przesłanka zastosowania tego przepisu również wydaje się spełniona, ponieważ dostawy towarów uznanych za nabyte przez agenta i dostawy sprzedawanych lub zbywanych przez niego towarów są identyczne.

W niniejszej sprawie DCS fakturuje co miesiąc użytkownikom, po pierwsze, koszt energii elektrycznej, którą zakupili oni w celu ładowania swoich pojazdów, a po drugie, stałą opłatę tytułem wynagrodzenia za dostęp do sieci punktów ładowania, za informację o cenach energii elektrycznej i dostępności tych punktów, a także za funkcje wyszukiwania i lokalizacji wspomnianych punktów ładowania oraz planowania trasy.

Kwestia, czy dostawa energii elektrycznej przez DCS w celu ładowania pojazdu elektrycznego stanowi wraz z innymi świadczeniami jedną złożoną transakcję, może zależeć od warunków, na jakich wynagrodzenie za tę dostawę i za te usługi staje się należne zgodnie z umowami z nimi związanymi.

Uznanie, że rozpatrywane usługi są nierozzerwalnie związane z dostawą energii elektrycznej lub mają charakter czysto pomocniczy w stosunku do niej, tak że wraz z tą dostawą stanowią jedną złożoną transakcję, mogłoby bowiem w sposób sztuczny nie uwzględniać rzeczywistości gospodarczej pod dwoma względami. Dotyczy to, po pierwsze, miesięcznych okresów, podczas których użytkownik nie otrzymuje energii elektrycznej, będąc jednocześnie zobowiązany do uiszczenia, zgodnie z postanowieniami umownymi wiążącymi go z DCS, stałej opłaty za te usługi. Po drugie, dotyczy to faktu, że zgodnie z tymi postanowieniami opłata ta, która jest fakturowana jako odrębna pozycja, nie zmienia się ani w zależności od ilości energii elektrycznej dostarczonej użytkownikowi, ani w zależności od liczby sesji ładowania w tym samym okresie miesięcznym.

Ponadto, ponieważ użytkownik może ładować swój pojazd w sieciach punktów ładowania znajdujących się w wielu państwach członkowskich, a w konsekwencji miejsce dostawy energii elektrycznej może się różnić w zależności od różnych dokonanych zakupów, traktowanie tych usług jako elementu pomocniczego jednej złożonej transakcji, której głównym świadczeniem jest dostawa energii elektrycznej, byłoby tym bardziej sztuczne z punktu widzenia rzeczywistości gospodarczej.

W tych okolicznościach, dostawa energii elektrycznej w ścisłym znaczeniu dokonywana przez DCS na rzecz użytkownika różni się od dostawy energii elektrycznej dokonanej przez operatora punktu ładowania na rzecz tej spółki, w związku z czym druga przesłanka z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 jest spełniona.

Jednakże nie można z tego wnioskować, że ta druga przesłanka nie jest spełniona, jeżeli sąd odsyłający uzna, że świadczenie wykonane przez DCS stanowi jedną złożoną transakcję, której charakterystycznym i dominującym elementem jest dostawa energii elektrycznej. Taka kwalifikacja wynika z faktu, że inne usługi świadczone przez tę spółkę są uważane za nierozzerwalnie związane z dostawą energii elektrycznej lub za usługi czysto pomocnicze względem niej. W konsekwencji usługi te, które uzasadniają wynagrodzenie pośrednika, mają na celu jedynie umożliwienie dostarczenia użytkownikowi punktu ładowania energii elektrycznej będącej przedmiotem dostawy towarów uznanej za dokonaną przez operatora tego punktu na rzecz tego pośrednika.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C-185/01)

Wyrok TSUE z 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18).

Wyrok TSUE z 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, (C-282/22)

Wyrok TSUE z 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19,

Przepisy

Dyrektywa 2006/112

Art. 1 ust. 2 akapit drugi

„[Podatek od wartości dodanej (VAT)], obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

Art. 2 ust. 1

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

Art. 14 ust. 1 i 2 lit. c

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[...]

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży.

[...]”.

Art. 15 ust. 1

1, „Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy”.

Główne problemy

Możliwość uznania dostawy energii elektrycznej dokonanej na stosownej stacji, przez podmiot, który pośredniczy między operatorem punktu ładowania a użytkowaniem pojazdu elektrycznego za dwie następujące po sobie dostawy towarów.

2. Różnice i podobieństwa związków (nie)rejestranych na płaszczyźnie prawa podatkowego – dr Ewa Prejs, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Wyrok ETPCz z 19 września 2024r. w sprawie Formela i inni przeciwko Polsce, skarga nr 58828/12

Teza robocza

[P]ozwane Państwo przekroczyło swój margines oceny i nie wywiązało się z pozytywnego obowiązku polegającego na zapewnieniu skarżącym konkretnych ram prawnych przewidujących uznanie i ochronę ich związków jednopłciowych. Stanowi to naruszenie prawa skarżących do poszanowania ich życia prywatnego i rodzinnego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1. Skarżący reprezentują pary jednopłciowe, które skarżyły się na podstawie art. 8 Konwencji, że ich małżeństwa zawarte za granicą nie zostały zarejestrowane w Polsce, a dla ich związków nie zostały przewidziane żadne prawne formy ochrony i uznania.

Pierwsza para skarżących (pani K. Formela i pani S. Formela)

A. Postępowania dotyczące darowizn, zeznań podatkowych, świadczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego

2. W czerwcu 2009 r. pierwsza skarżąca otrzymała darowiznę od drugiej skarżącej. W zeznaniu podatkowym wskazała, że darowizna pochodziła od jej „współmałżonki” (w związku z czym skarżąca jako należąca do grupy pierwszej, czyli najbliższej rodziny, była uprawniona do otrzymania nieopodatkowanych darowizn). We wrześniu 2009 r. urząd skarbowy ustalił, że pierwsza skarżąca jest zobowiązana do zapłaty podatku od darowizny, ponieważ otrzymała ją od osoby należącej do trzeciej grupy – brak powiązań rodzinnych. Pierwsza skarżąca odwołała się, ale w dniu 20 marca 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny utrzymał w mocy decyzję urzędu.

3. W kwietniu 2009 r. skarżące dokonały wspólnego rozliczenia podatkowego jako małżeństwo. Organy podatkowe dokonały ponownego obliczenia ich zobowiązań podatkowych, biorąc pod uwagę fakt, że prawo nie zezwalało skarżącym na dokonanie wspólnego rozliczenia podatkowego. W dniu 20 marca 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne skarżących.

4. W sierpniu 2009 r. druga skarżąca korzystała z urlopu opiekuńczego do celów sprawowania opieki nad chorym partnerem – pierwszą skarżącą – i złożyła wniosek o przyznanie świadczeń z tytułu opieki nad chorą współmałżonką. Władze odrzuciły wniosek (ostateczny wyrok został wydany przez Sąd Okręgowy w Gdańsku w dniu 3 września 2010 r.). W dniu 12 października 2011 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił rozpoznania skargi konstytucyjnej wniesionej przez pierwszą skarżącą. Trybunał uznał, że sprawa dotyczy braku regulacji: zaniechania ustawodawczego, a nie niezgodności przepisów prawa z Konstytucją.

5. W dniu 24 września 2012 r. druga skarżąca złożyła wniosek o objęcie jej ubezpieczeniem zdrowotnym pierwszej skarżącej. Władze odrzuciły wniosek, stwierdzając, że pierwsza skarżąca nie może podlegać ubezpieczeniu jako członek rodziny drugiej skarżącej, ponieważ nie jest to dozwolone przez prawo. W dniu 25 października 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił ostateczne odwołanie skarżących.

B. Postępowanie w sprawie rejestracji małżeństwa zawartego za granicą

6. W dniu 16 stycznia 2015 r. pierwsza i druga skarżąca zawarły związek małżeński w Zjednoczonym Królestwie. Następnie wystąpiły do Urzędu Stanu Cywilnego w Gdańsku o rejestrację małżeństwa zawartego za granicą.

7. W dniu 7 lipca 2015 r. Kierownik Urzędu Stanu Cywilnego w Gdańsku oddalił oba wnioski, uznając, że rejestracja małżeństwa skarżących byłaby sprzeczna z polskim porządkiem prawnym i naruszałaby m.in. art. 18 Konstytucji, który stanowi, że małżeństwo może być zawarte tylko przez dwie osoby przeciwnej płci. Skarżące złożyły odwołanie, ale Wojewoda Pomorski utrzymał decyzję w mocy, podobnie jak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku i Naczelny Sąd Administracyjny (w dniu 28 lutego 2018 r.). (...)

III. SKARGI

10. Skarżące wniosły skargi na podstawie art. 8 Konwencji z uwagi na całkowity brak uznania ich związków w Polsce, ponieważ zawarcie przez nie prawnie uznanego związku jakiegokolwiek rodzaju nie było możliwe. Ponadto skarżące podniosły zarzut, że ich małżeństwa zawarte za granicą nie zostały w żaden sposób uznane przez polskie władze.

OCENA TRYBUNAŁU

(...)

B. Przedmiot skargi

19. Ogólne zasady potwierdzające, że zgodnie ze swoimi obowiązkami pozytywnymi wynikającymi z art. 8 Konwencji państwa członkowskie są zobowiązane do zapewnienia ram prawnych umożliwiających parom osób tej samej płci odpowiednie uznanie i ochronę ich związku zostały określone w sprawie Fedotova i Inni przeciwko Rosji [WI], nr 40792/10 i 2 inne, §§ 152–165 oraz 178, 17 stycznia 2023 r.

20. Stosując te zasady, Trybunał stwierdził w sprawie Przybyszewska i Inni (op. cit., § 122), że Polska nie wywiązała się ze spoczywającego na niej pozytywnego obowiązku polegającego na zapewnieniu skarżącym w tamtej sprawie konkretnych ram prawnych przewidujących uznanie i ochronę ich związków jedнопłciowych, co stanowi naruszenie art. 8 Konwencji.

21. W przedmiotowej sprawie skarżące nie podniosły zarzutu, że zawarcie przez nie związku małżeńskiego w Polsce było niemożliwe, a Trybunał zauważa, że art. 8, 12 i 14 Konwencji nie były dotychczas interpretowane jako nakładające na Państwa-Strony pozytywny obowiązek polegający na udostępnieniu instytucji małżeństwa parom osób tej samej płci (ibid., § 165).

22. Trybunał skoncentruje się na zbadaniu, czy pozwane Państwo wypełniło swój pozytywny obowiązek polegający na zapewnieniu ram prawnych umożliwiających skarżącym odpowiednie uznanie i ochronę ich związków (zob. Koilova i Babulkova przeciwko Bułgarii, nr 40209/20, § 41, 5 września 2023 r.). W tym celu Trybunał musi zbadać, czy uwzględniając przyznany mu margines oceny, pozwane Państwo zachowało sprawiedliwą równowagę między przeważającymi interesami, na których się oparło, a interesami podnoszonymi przez skarżące (zob. Buhuceanu i Inni przeciwko Rumunii, nr 20081/19 i 20 innych, § 75, 23 maja 2023 r.).

23. Nie kwestionowano okoliczności, że polskie prawo nadal przewiduje tylko jedną formę związku rodzinnego – małżeństwo osób przeciwnej płci – i nie zezwala na żadną formę prawnego uznania par osób tej samej płci (zob. Przybyszewska i Inni, op. cit., § 105). Sytuacja ta różni się zatem znacząco od sytuacji bardzo dużej liczby państw członkowskich, które zobowiązały się do zmiany prawa krajowego w celu zapewnienia osobom tej samej płci

skutecznej ochrony ich życia prywatnego i rodzinnego (zob. Koilova i Babulkova, op. cit., § 46).

24. Jak podniosły skarżące i jak wynika z okoliczności faktycznych sprawy, uniemożliwiono im skorzystanie z urlopu w celu opieki nad chorym partnerem, nie mogły rozszerzyć ubezpieczenia zdrowotnego na swojego partnera, zostały potraktowane jako osoby bez powiązań rodzinnych z punktu widzenia opodatkowania i nie mogły skorzystać ze zwolnienia z podatku od darowizn przysługującego najbliższej rodzinie ani z prawa do złożenia wspólnej deklaracji podatkowej. Skarżące podkreśliły, że partnerzy tej samej płci nie mogą dziedziczyć po sobie nawzajem, chyba że zostało to wyraźnie wskazane w testamencie, ani otrzymywać alimentów w przypadku separacji lub świadczeń w przypadku śmierci.

25. W Polsce pary osób tej samej płci, wobec braku ich oficjalnego uznania, są jedynie związkami de facto, nawet jeśli – jak w sprawie skarżących – za granicą zawarto ważne małżeństwo. Osoby tej samej płci nie mogą powoływać się na istnienie swojego związku w kontaktach z organami sądowymi lub administracyjnymi (zob. Przybyszewska i Inni, op. cit., § 113). Trybunał przypomina, że konieczność zwracania się do sądów krajowych o ochronę zwykłych potrzeb pozostających w związku osób jest sama w sobie przeszkodą w poszanowaniu ich życia prywatnego i rodzinnego (zob. Koilova i Babulkova, op. cit., § 53).

26. Trybunał stwierdza zatem, że odmawiając rejestracji małżeństw skarżących w jakiegokolwiek formie i nie zapewniając im konkretnych ram prawnych przewidujących uznanie i ochronę, polskie władze pozostawiły skarżące w próżni prawnej i nie zaspokoili podstawowych potrzeb uznania i ochrony par osób tej samej płci pozostających w stabilnym i oddanym związku. Trybunał stwierdza, że żadna z podstaw interesu publicznego przedstawionych przez Rząd nie przeważa nad interesem skarżących w odpowiednim uznaniu i ochronie prawnej ich związków.

27. W szczególności wszelkie okoliczności dotyczące zarzucanego braku poparcia w polskim społeczeństwie dla uznania takich związków oraz fakt, że prawo i orzecznictwo sądów krajowych nie pozwalają na wprowadzenie żadnych zmian w tym zakresie, zostały już zbadane we wcześniejszym wyroku Trybunału przeciwko Polsce i należy je odrzucić z tych samych powodów (zob. Przybyszewska i Inni, op. cit., §§ 118 i 120).

28. Trybunał zauważa, że państwa członkowskie mają szerszy margines oceny przy określaniu szczegółowego charakteru systemu prawnego, który ma być dostępny dla par osób tej samej płci. Ważne jest jednak, aby ochrona przyznana przez państwa parom osób tej samej płci była adekwatna. To w tym ostatnim kontekście można wziąć pod uwagę społeczne i kulturowe uwarunkowania Polski.

29. Trybunał stwierdza, że pozwane Państwo przekroczyło swój margines oceny i nie wywiązało się z pozytywnego obowiązku polegającego na zapewnieniu skarżącym konkretnych ram prawnych przewidujących uznanie i ochronę ich związków jednopłciowych. Stanowi to naruszenie prawa skarżących do poszanowania ich życia prywatnego i rodzinnego. Zastrzeżenia wstępne Rządu dotyczące braku doznania przez nie znaczącej szkody i braku statusu ofiary (zob. paragraf 16 powyżej) należy zatem oddalić.

30. Tym samym doszło do naruszenia art. 8 Konwencji.

III. ZARZUCANE NARUSZENIE ART. 14 KONWENCJI W ZWIĄZKU Z ART. 8 KONWENCJI

31. Skarżące twierdziły, że fakt, iż nie były w stanie uzyskać prawnego uznania swoich związków, stanowi dyskryminację ze względu na orientację seksualną. Powołały się w tym względzie na art. 14 Konwencji w związku z jej art. 8.

32. Uwzględniając własne ustalenia w świetle art. 8, Trybunał uważa, że nie jest konieczne odrębne zbadanie, czy w niniejszej sprawie doszło również do naruszenia art. 14 w związku z art. 8 (zob. Przybyszewska i Inni, op. cit., § 126).

ZASTOSOWANIE ART. 41 KONWENCJI

33. Skarżące domagały się różnych kwot tytułem zadośćuczynienia za szkodę niemajątkową. Trzecia i czwarta skarżąca wystąpiły o zwrot 2 500 złotych polskich, stanowiących równowartość 600 euro (EUR), z tytułu kosztów i wydatków poniesionych w postępowaniu krajowym oraz w postępowaniu przed Trybunałem. Rząd zakwestionował roszczenia dotyczące szkody niemajątkowej, pozostawiając kwestię roszczenia dotyczącego kosztów i wydatków uznaniu Trybunału.

34. Mając na uwadze okoliczności sprawy, Trybunał uznaje, że stwierdzenie naruszenia samo w sobie stanowi wystarczające zadośćuczynienie za wszelkie szkody niemajątkowe, które mogły zostać poniesione przez skarżące (zob. Fedotova i Inni, op. cit., § 235).

35. Mając na uwadze posiadane dokumenty, Trybunał uznaje za zasadne zasądzenie na rzecz trzeciej i czwartej skarżącej (skarga nr 45301/19) łącznie kwoty 600 EUR, na pokrycie kosztów wszelkiego rodzaju, powiększonej o należne podatki.

Przepisy

Artykuł 8 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

Prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego

1. Każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji.

2. Niedopuszczalna jest ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tego prawa, z wyjątkiem przypadków przewidzianych przez ustawę i koniecznych w demokratycznym społeczeństwie z uwagi na bezpieczeństwo państwowe, bezpieczeństwo publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochronę porządku i zapobieganie przestępstwom, ochronę zdrowia i moralności lub ochronę praw i wolności innych osób.

Artykuł 14 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

Korzystanie z praw i wolności wymienionych w niniejszej konwencji powinno być zapewnione bez dyskryminacji wynikającej z takich powodów, jak płeć, rasa, kolor skóry, język, religia, przekonania polityczne i inne, pochodzenie narodowe lub społeczne, przynależność do mniejszości narodowej, majątek, urodzenie bądź z jakichkolwiek innych przyczyn.

Artykuł 12 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

Mężczyźni i kobiety w wieku małżeńskim mają prawo do zawarcia małżeństwa i założenia rodziny, zgodnie z ustawami krajowymi regulującymi korzystanie z tego prawa.

Wyroki powiązane

1. Europejski Trybunał Praw Człowieka wydał w dniu 12 grudnia 2023 r. wyrok w sprawie *Przybyszewska i Inni przeciwko Polsce* (nr 11454/17).
2. Mając na uwadze podobny przedmiot skarg, Trybunał rozpoznał łącznie sprawy ze skargi: C. P. (nr 11454/17), B. S. (nr 11810/17), M. N. (nr 15273/17), W. P. (nr 16898/17), K. B. (nr 24231/17), A. K. (nr 24351/17), K. A. (nr 25891/17), G. L. (nr 25904/17), M. S. (nr 30128/18), B. H. (nr 30340/18).

Główne problemy

1. Czy brak uznania małżeństw jedнопłciowych zawartych za granicą przez polskie władze narusza prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego (art. 8 Konwencji)?
2. Czy państwo ma obowiązek wprowadzenia odpowiednich ram prawnych, które zapewnią odpowiednią ochronę dla związków jedнопłciowych, i czy brak takich ram stanowi naruszenie art. 8 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności?
3. Czy odmowa uznania małżeństw osób tej samej płci stanowi naruszenie zakazu dyskryminacji (art. 14 Konwencji) w kontekście orientacji seksualnej skarżących?
4. W jakim zakresie państwo ma obowiązek znieść rozbieżności w prawie i praktyce, które mogą prowadzić do naruszenia praw osób zawierających związki jedнопłciowe w kontekście ich prawa do uznania małżeństwa i ochrony ich związku na płaszczyźnie prawa podatkowego?

B) Nieruchomości w VAT - od pustego pola do domu w budowie

1. Okoliczności świadczące o profesjonalnym zbywaniu nieruchomości przez osobę fizyczną – dr Tomasz Tratkiewicz, Ministerstwo Finansów

Wyrok NSA z 8 lutego 2024 r., I FSK 383/20

Okoliczności sprawy przedstawione we wniosku o interpretację wskazują, że skarżący na przestrzeni lat podejmował szereg zaplanowanych i przemyślanych czynności, a sposób jego działania nie budzi wątpliwości co do ich zarobkowego charakteru. Planowanie dokonania sprzedaży działek o powierzchni przekraczającej 8 ha mających charakter przemysłowy wpisuje się w określony schemat działania. Systematyczność, ciągłość i powtarzalność działań, ten sam przedmiot działań, zarobkowy charakter, działanie we własnym imieniu i na własny rachunek słusznie utwierdziły Sąd pierwszej instancji w przekonaniu, że działania te mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1.1. Wyrokiem z 18 października 2019 r. sygn. akt I SA/Lu 277/19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oddalił skargę A. A. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 marca 2019 r., nr 0115-KDIT1-

3.4012.868.2018.4.APR w przedmiocie zastosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od towarów i usług. (...)

1.2. W uzasadnieniu powyższego wyroku Sąd pierwszej instancji wskazał, że skarżący zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. We wniosku o wydanie interpretacji podano, że skarżący nabył wraz z małżonką do majątku objętego ustawową wspólnością majątkową nieruchomości rolne o łącznej powierzchni 8,5615 ha, jako lokatę kapitału w nieruchomości rolne i odprowadzono od tych nieruchomości podatek rolny. W 2015 r. decyzją Wójta Gminy L. udzielono zgody na realizację przedsięwzięcia dotyczącego otwarcia kopalni piasków na nieruchomości obejmującej między innymi nieruchomości skarżącego. W 2014 r., w następstwie złożonego przez skarżącego wniosku, dokonano zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego gminy i nieruchomość Wnioskodawcy została oznaczona w planie przestrzennym symbolem "PG-17 tereny powierzchniowej eksploatacji, przeznaczenie podstawowe: kopalnia kruszywa naturalnego". Skarżący przedstawiając stan faktyczny wskazał, że w 2018 r. zgłosił się do niego przedsiębiorca z ofertą kupna nieruchomości, które chce nabyć z przeznaczeniem na budowę kopalni piasku w przyszłości. Skarżący wskazał, że wraz z żoną w latach 2000 - 2014 dokonali zakupu 38 działek rolnych i budowlanych i 1 udział we współwłasności w celu powiększenia gospodarstwa rolnego. Wnioskodawca podkreślił, że sprzedaż działek, których dotyczy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej będzie czynnością jednorazową, a nie ciągłą i zorganizowaną, bowiem potencjalny kupiec sam zgłosił się z propozycją odkupu w celu powiększenia jego gospodarstwa rolnego.

1.3. Wobec przedstawionego powyżej stanu faktycznego, skarżący zadał pytanie, czy sprzedaż nieruchomości, objętych wnioskiem, będzie opodatkowana podatkiem od towarów i usług. W jego ocenie sprzedaż nie będzie podlegać opodatkowaniu, ponieważ ani działalność skarżącego ani jego żony nie miała związku z przedmiotowymi nieruchomościami. Nieruchomości zostaną sprzedane jako grunty rolne zatem nie stanowią terenów budowlanych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm., dalej: "ustawa o podatku od towarów i usług"), zatem ich sprzedaż podlega zwolnieniu.

Dyrektor Krajowej Interpretacji Skarbowej oceniając działania skarżącego pod kątem zamiaru, celu i okoliczności nie zgodził się z jego stanowiskiem. Nabycie działek, mających być następnie sprzedane, nastąpiło, jak sam wskazał Wnioskodawca, w celu lokaty kapitału. Zakup został dokonany w celu osiągnięcia korzyści majątkowych. Organ uznał, że szereg działań, które podejmował skarżący wykraczają poza zarząd majątkiem prywatnym i należy je uznać za działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami.

1.4. Sąd pierwszej instancji, po przeanalizowaniu przedstawionego stanu faktycznego sprawy, zgodził się ze stanowiskiem organu, że sprzedaż opisanych we wniosku nieruchomości nie może zostać uznana za sprzedaż majątku osobistego, a dokonane czynności nie mieszczą się w granicach zwykłego zarządu własnym majątkiem. Zdaniem Sądu aktywność skarżącego wykracza poza aktywność zwykłej aktywności prywatnej, ponieważ powodem zakupu i sprzedaży nieruchomości nie było zaspokojenie własnych potrzeb, lecz dalsza ich odsprzedaż i chęć zysku. Nieruchomości te stanowiły zatem towary handlowe, gdyż nabyte zostały z założeniem zbycia z określonym zyskiem. Zatem, zdaniem Sądu, czynności dokonywane przez skarżącego wykazywały cechy właściwe dla prowadzenia działalności gospodarczej - miały charakter zarobkowy, zorganizowany, prowadzony w sposób ciągły. (...)

3.3. Rozpatrując niniejszą sprawę w granicach zarzutów sformułowanych w treści skargi kasacyjnej należy stwierdzić, że podstawowym zagadnieniem spornym było rozstrzygnięcie, czy sprzedaż niezabudowanych działek gruntu wydzielonych z gruntów stanowiących gospodarstwo rolne, na którym skarżący wraz z małżonką prowadzili działalność rolniczą, jest

przejawem zarządu majątkiem prywatnym, czy też będzie dokonana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez błędne jego zastosowanie, należy uznać podniesiony przez skarżącego zarzut za bezzasadny.

W myśl powołanego powyżej przepisu podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Oceniając czy daną osobę fizyczną, dokonującą sprzedaży gruntu uznać za podatnika podatku od towarów i usług, jak trafnie zauważył Sąd pierwszej instancji, należy wziąć pod uwagę kryteria wskazane w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt C - 180/10. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą być same z siebie uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej, nie ma też decydującego charakteru sama liczba i zakres transakcji sprzedaży. Podobnie okoliczność, że przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej - sama z siebie nie jest decydująca. Nie ma takiego charakteru również długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego.

Inaczej jest natomiast w wypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. (dalej: "Dyrektywa 112"). Taka aktywność świadczy o prowadzeniu działalności gospodarczej w tym zakresie. Działania takie nie należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, w związku z czym w takiej sytuacji dostawy terenu budowlanego nie można uznać za czynność związaną ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

3.4. Na tle przywołanego powyżej wyroku TSUE w orzecznictwie krajowym ukształtował się jednolity pogląd, że do uznania, czy dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, konieczne jest każdorazowo zbadanie, czy dana dostawa towarów lub usług, została wykonana w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w tym konkretnym zakresie. Przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając grunty działa w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec) wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czego przejawem jest taka aktywność tej osoby w zakresie obrotu nieruchomościami, która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną (np. nabycie terenu przeznaczonego pod zabudowę, jego uzbrojenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, uzyskanie decyzji o warunkach zagospodarowania terenu, czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług developerskich lub innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze).

3.5. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego rozpoznawanej sprawy, skarżący wraz z żoną nabyli na przestrzeni lat 38 działek i udział we współwłasności jednej z nich. Nieruchomości, będące przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zostały nabyte w tym samym roku, w którym właściciel sąsiadujących działek uzyskał dokumentację geologiczną (obejmującą również nieruchomości skarżącego) złoża piasków "A" w kat. C1, która została następnie przyjęta jako udokumentowane złożo piasków przez Marszałka Województwa (...). Jak słusznie wskazał Sąd pierwszej instancji, nie budzi zatem wątpliwości, mając dokładną wiedzę o istnieniu powyższej dokumentacji, skarżący nabył nieruchomości z

wyłącznym zamiarem ich sprzedaży z zyskiem wynikającym z naturalnych, znanych skarżącemu, cech tego obszaru. Jak sam skarżący oznajmił we wniosku, na przedmiotowych nieruchomościach nie prowadzono nigdy działalności rolniczej, natomiast w kolejnych latach sam był inicjatorem dokonania zmian w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego gminy i nieruchomości, która została wprowadzona w 2014 r. Zatem trafnie Sąd pierwszej instancji wywiódł, że wszystkie podejmowane czynności sprowadzały się w efekcie do sprzedaży tych nieruchomości w przyszłości. Zgodzić się należy ze stanowiskiem Sądu, że bez znaczenia dla oceny prawnopodatkowej pozostaje, fakt, że przyszły kontrahent sam zgłosił się z ofertą kupna i tylko ta oferta jest teraz rozważana przez Wnioskodawcę.

Reasumując, okoliczności sprawy przedstawione we wniosku o interpretację wskazują, że skarżący na przestrzeni lat podejmował szereg zaplanowanych i przemyślanych czynności, a sposób jego działania nie budzi wątpliwości co do ich zarobkowego charakteru. Planowanie dokonania sprzedaży działek o powierzchni przekraczającej 8 ha mających charakter przemysłowy wpisuje się w określony schemat działania. Systematyczność, ciągłość i powtarzalność działań, ten sam przedmiot działań, zarobkowy charakter, działanie we własnym imieniu i na własny rachunek słusznie utwierdziły Sąd pierwszej instancji w przekonaniu, że działania te mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. A zatem skarżący, realizując opisaną jako zdarzenie przyszłe sprzedaż, będzie działał jako podatnik podatku od towarów i usług, traktował bowiem zbywane nieruchomości jak towar handlowy. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny podziela zdanie Sądu pierwszej instancji, że zaskarżona interpretacja czyni zadość wymogom wynikającym z przepisów prawa.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt C-180/10 – kryteria oceny, czy daną osobę fizyczną, dokonującą sprzedaży gruntu, uznać za podatnika podatku od towarów i usług

Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 29 października 2007 r. I FPS 3/07 - sprzedaż gruntu z majątku prywatnego a VAT - kryteria, jakimi należy kierować się przy określaniu, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą, a nie z zarządem majątkiem prywatnym

Wyroki zgodne (sprzedaży nieruchomości nie mieści się w zakresie zarządu majątkiem prywatnym, lecz z uwagi na jej zorganizowany charakter - spełnia w pełni warunki do uznania jej za realizowaną przez podatnika w ramach działalności gospodarczej)

Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2024 r., I FSK 1463/20

Wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., I FSK 1859/13

Wyroki sprzeczne (podjęte przez podatnika działania należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym)

wyrok NSA z 18 stycznia 2023 r., I FSK 789/19

wyrok NSA z dnia 11 października 2024 r., I FSK 228/21

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006, str. 1)

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.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)

Art. 15 ust. 1 i 2

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. (...)
2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Art. 43 ust. 1 pkt 9

1. Zwalnia się od podatku:
 - 9) dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Główne problemy

1. Pojęcie "podatnika" oraz "osoby prowadzącej działalność gospodarczą" dla potrzeb podatku VAT.
2. Przesłanki opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży nieruchomości.
3. Działalność gospodarcza, a zarząd majątkiem prywatnym w kontekście sprzedaży nieruchomości.

2. Teren już/jeszcze budowlany? (wyrok TSUE z 7.11.2024, Lomoco, C-594/23) – Małgorzata Militz (GWW Ładziński Cmoch i Wspólnicy sp.kom.)

Wyrok TSUE z 7 listopada 2024 r., C- 594/23 Locomo Development

Artykuł 12 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 transakcja dostawy terenu wyposażonego w chwili owej dostawy jedynie w fundamenty pod konstrukcje mieszkalne stanowi dostawę „terenu budowlanego” w rozumieniu tego artykułu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 12 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu wyposażonego w chwili owej dostawy jedynie w fundamenty pod konstrukcje mieszkalne stanowi dostawę „terenu budowlanego” w rozumieniu tego artykułu (...)

Zgodnie z art. 12 ust. 3 wspomnianej dyrektywy „teren budowlany” oznacza, do celów ust. 1 lit. b) owego art. 12, każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

Jednakże dyrektywa VAT ogranicza uznanie tych państw w odniesieniu do zakresu pojęcia „terenu budowlanego”. W tych ramach państwa członkowskie powinny przestrzegać celu realizowanego przez art. 135 ust. 1 lit. k) tej dyrektywy, który zmierza do zwolnienia z VAT jedynie dostawy niezabudowanych terenów, które nie są przeznaczone pod zabudowę (...zob. podobnie wyrok z dnia 30 września 2021 r., Icade Promotion, C-299/20, pkt 34, 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

Ponadto definicję pojęcia „terenu budowlanego” ogranicza również zakres pojęcia „budynku”, zdefiniowanego przez prawodawcę Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT w sposób bardzo szeroki jako obejmujące „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem” (wyroki: z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, pkt 54; z dnia 30 września 2021 r., Icade Promotion, C-299/20, pkt 51).

Wynika stąd, że terenu, na którym znajduje się konstrukcja, którą należy zakwalifikować jako „budynek” w rozumieniu tego przepisu, nie można uznać za „teren budowlany”.

W niniejszym przypadku bezsporne jest, że na terenach, których dotyczy postępowanie główne, znajdowały się w chwili ich dostawy jedynie fundamenty pod konstrukcje mieszkalne. Należy zatem ustalić, czy fundamenty te stanowią – jako takie – „budynek” lub „część budynku” w rozumieniu art. 12 dyrektywy VAT, w którym to przypadku terenów tych nie można by już uznać za „teren budowlany” (...).

W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT przewiduje wyraźnie, że nawet grunty uzbrojone są objęte zakresem pojęcia „terenu budowlanego”, o ile zostały one zdefiniowane jako takie przez państwa członkowskie. Innymi słowy, uzbrojenie gruntów, takie jak przyłączenie do sieci energii elektrycznej, gazowej czy wodnej, nie może skutkować zmianą ich kwalifikacji prawnej na „budynek”, rozumiany jako konstrukcja trwale związana z gruntem w szczególności za pomocą fundamentów (wyrok z dnia 30 września 2021 r., Icade Promotion, C-299/20, pkt 57).

Ponadto, o ile art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT definiuje budynek w sposób bardzo szeroki jako „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”, o tyle przepis ten odsyła do art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, który odnosi się do „dostaw[yl] budynku lub części budynku [...] przed [ich] pierwszym zasiedleniem”. Nie można zatem dojść do wniosku, że zwykle instalacje związane z przyłączeniem do sieci mogą być objęte pojęciem „budynku” (wyrok z dnia 30 września 2021 r., Icade Promotion, C-299/20, pkt 58) (...)

Zważywszy na orzecznictwo TSUE (...) należy stwierdzić, że fundamentów pod konstrukcje mieszkalne nie można zakwalifikować jako „budynku” lub „części budynku” w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Prawdą jest, że fundamenty budynku są jednym z tworzących go elementów, w związku z czym w języku potocznym mogą stanowić „część budynku”. Same zaś fundamenty pod konstrukcje mieszkalne nie mogą być przedmiotem tak zdefiniowanego „zasiedlenia”. Ponadto, w każdym razie, postawienie takich fundamentów nie jest równoznaczne z zakończeniem procesu wznoszenia budynku ani z tym, że staje się on przedmiotem konsumpcji.

W świetle bowiem art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nawet „część budynku” musi być potencjalnie przedmiotem zasiedlenia i w związku z tym musi opuścić łańcuch produkcyjny, co może mieć miejsce na przykład w przypadku, gdy budynek składający się z kilku części lub jednostek, takich jak mieszkania, jest wznoszony etapami, tak że niektóre z tych części lub jednostek mogą być zasiedlone, podczas gdy inne części są nadal w budowie. W tym względzie Trybunał podkreślił już, że należy wziąć pod uwagę rzeczywiste wykorzystanie nieruchomości

w chwili dostawy (zob. podobnie wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, pkt 43, 45, 48 i przytoczone tam orzecznictwo) (...)

W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 12 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu wyposażonego w chwili owej dostawy jedynie w fundamenty pod konstrukcje mieszkalne stanowi dostawę „terenu budowlanego” w rozumieniu tego artykułu

Wyroki powiązane

wyrok TSUE z 30 września 2021 r. Icade Promotion C-299/20

wyrok TSUE z 4 września 2019 r., KPC Herning C-71/18

wyrok TSUE z 16 listopada 2017 r. Kozuba Premium Selection C-308/16

wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r. Woningstichting Maasdriel C-543/11

wyrok TSUE z 19 listopada 2009 r. Don Bosco Onroerend Goed BVC-461/08

Przepisy

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku (art. 12)

Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (art. 13b)

Główne problemy

1. Definicja budynku lub jego części dla celów VAT w prawie unijnym.
2. Czy możliwe i dopuszczalne jest stosowanie dla celów VAT definicji budynku/budowli zawartej w przepisach prawa budowlanego?
3. Czy aspekt ekonomiczny powinien być brany pod uwagę przy kwalifikowaniu terenu niezabudowanego?

3. Przeniesienie (cesja) praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego – czy dopuszczalny jest podział podstawy opodatkowania i przypisanie jednemu świadczeniu różnych stawek podatkowych – doradca podatkowy Jarosław Dziewa, Kancelaria Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna” sp.j.

Wyrok NSA z 24 czerwca 2024 r., I FSK 1661/20 [tezowany]

„Przeniesienie (cesja) praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego, w przypadku niedysponowania przez cedenta prawem do rozporządzania lokalem mieszkalnym jak właściciel, stanowi czynność opodatkowaną kwalifikowaną jako świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 in fine u.p.t.u., a nie jako dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ab initio u.p.t.u. W konsekwencji do takiego przypadku nie ma zastosowania właściwa dla dostawy lokalu mieszkalnego obniżona 8% stawka podatku VAT na podstawie art. 41 ust. 12 pkt 1 w związku z ust. 2 i w związku z art. 146aa ust.

1 pkt 2 u.p.t.u., lecz 23% stawka podstawowa, o której mowa w art. 41 ust. 1 w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1.1. Wyrokiem z dnia 9 września 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 441/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie - po rozpoznaniu skargi D. F. (dalej: Strona lub Skarżąca) - uchylił wydaną z jej wniosku interpretację indywidualną [...] (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 24 kwietnia 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT).

1.2. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczył problematyki stawki podatku VAT właściwej dla czynności polegającej na cesji praw i obowiązków z umowy deweloperskiej dotyczącej wybudowania i nabycia lokalu mieszkalnego, w której cedentem jest Strona a cesjonariuszem osoba trzecia wstępująca w jej prawa i obowiązki jako strony umowy zawartej z deweloperem.

1.2.1. Przedstawiając stan faktyczny i zdarzenie przyszłe Strona podała, że: - prowadzi działalność gospodarczą, której przedmiotem jest obrót nieruchomościami; - w ramach tej działalności zawiera umowy deweloperskie w celu zakupu lokali przeznaczonych do sprzedaży; - zdarza się jednak, że przed ustanowieniem odrębnej własności lokalu przez dewelopera na jej rzecz znajduje się nabywca na dany lokal; - w związku z tym zawiera ona (Strona) z tą osobą umowę przeniesienia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej na tego nabywcę (cesję).

1.2.2. Strona wskazała, że do przeniesienia tych praw i obowiązków dochodzi (doszło, dojdzie) w następujących trzech przypadkach:

1) zwykle po wpłaceniu całej ceny deweloperowi i otrzymaniu od niego kluczy do lokalu, tj. po objęciu przez Stronę lokalu w posiadanie; rozliczenie między cedentem (Stroną), cesjonariuszem (nabywcą) i deweloperem wygląda wtedy następująco: Strona wpłaca deweloperowi w transzach całą cenę za lokal, cesjonariusz zwraca Stronie kwotę odpowiadającą cenie zapłaconej deweloperowi, powiększoną o [jej] marżę (dalej: odstępne); cena nie jest "rozbijana" na te dwie kwoty; deweloper nie koryguje faktur wystawionych dla Strony, ponieważ doszło już do dostawy lokalu na jej rzecz; Strona w ewidencji wykazała dostawę lokalu z 8% stawką podatku VAT [przypadek 1 / pytanie 1 - przyp. NSA];

2) cesja praw i obowiązków wynikających z umowy deweloperskiej (w odniesieniu do dwóch takich umów) nastąpiła po zapłacie przez Stronę na rzecz dewelopera całej ceny za lokal, jednak przed otrzymaniem kluczy do tego lokalu (brak objęcia lokalu w posiadanie - przyp. NSA); rozliczenie było podobne jak wyżej, tj. Strona wpłaciła deweloperowi w transzach całą cenę za lokal, cesjonariusz zwrócił Stronie kwotę odpowiadającą cenie zapłaconej deweloperowi, powiększoną o [jej] marżę; - cena nie była "rozbita" na te dwie kwoty; Strona w ewidencji wykazała dostawę lokalu z 8% stawką podatku VAT [przypadek 2 / pytanie 2 - przyp. NSA];

3) sytuacja, w której dojdzie do cesji umowy deweloperskiej w trakcie trwania budowy budynku, a cesjonariusz zapłaci Stronie jedynie kwotę "odstępnego"; deweloper zwróci Stronie wpłacone kwoty (zaliczki), a cesjonariusz samodzielnie rozliczy się z deweloperem; zdaniem Strony również taką transakcję należy opodatkować stawką 8% podatku VAT [przypadek 3 / pytanie 3 - przyp. NSA].

[...]

1.2.4. W związku z powyższym opisem Strona sformułowała trzy pytania:

1) czy transakcja dostawy lokalu otrzymanego wcześniej od dewelopera, z jednoczesną cesją umowy deweloperskiej - przy założeniu, że transakcja dotyczy obiektów budowlanych lub ich

części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym zgodnie z art. 41 ust. 12a-12c u.p.t.u. - podlega 8% stawce podatku VAT?;

2) czy cesja umowy deweloperskiej dokonana przed wydaniem przez dewelopera Stronie lokalu w posiadanie - (*przy założeniu jak wyżej – JD*) - podlega 8% stawce podatku VAT?;

3) czy cesja umowy deweloperskiej [obejmującej lokal mieszkalny] dokonana w trakcie trwania budowy budynku przy zapłacie przez cesjonariusza Stronie jedynie "odstępnego" podlega 8% stawce podatku VAT?

1.2.5. Zdaniem Strony wobec wszystkich pytań należało udzielić odpowiedzi twierdzącej, ponieważ w odniesieniu do:

pytania 1 - przeniesienie przez cedenta na cesjonariusza posiadania lokalu otrzymanego od dewelopera w związku z wykonaniem postanowień umowy deweloperskiej, towarzyszące cesji umowy deweloperskiej, stanowi dostawę lokalu mieszkalnego i podlega stawce 8% podatku VAT;

pytań 2 i 3 - cesja umowy deweloperskiej, której przedmiotem i celem jest ustanowienie odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienie tego prawa na nabywcę, podlega 8% stawce podatku VAT.

1.2.6. W interpretacji indywidualnej z dnia 24 kwietnia 2020 r. Dyrektor KIS uznał stanowisko Strony za prawidłowe w odniesieniu do przypadku 1 (pytania 1).

Natomiast w pozostałym zakresie, a więc w odniesieniu do przypadków 2 i 3 (pytań 2 i 3) uznał stanowisko Strony za nieprawidłowe. Negując w tym ostatnim zakresie stanowisko Strony organ zwrócił uwagę, że: - przeniesienie praw i obowiązków wynikających z umowy deweloperskiej dotyczącej lokalu mieszkalnego na rzecz innego podmiotu będzie stanowiło świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.t.u., za wynagrodzeniem; - w tych dwóch ostatnich przypadkach Strona nie jest podmiotem dokonującym dostawy towaru (lokalu mieszkalnego) i dlatego nie może mieć zastosowania 8% stawka podatku VAT przewidziana w art. 41 ust. 12-12c u.p.t.u. dla dostawy lokalu; - świadczenie takich usług będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. według stawki podstawowej, tj. 23%.

1.2.7. Strona zaskarżyła do Sądu pierwszej instancji wydaną interpretację indywidualną, stawiając zarzuty w części uznającej jej stanowisko za nieprawidłowe (przypadki 2 i 3).

1.2.8. W uzasadnieniu wyroku uwzględniającego skargę Strony Sąd pierwszej instancji podniósł i przyjął, że: [...] - dokonując więc prawnopodatkowej kwalifikacji czynności opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej należało mieć na uwadze, że zarówno umowa deweloperska, jak i cesja uprawnień z tej umowy na osobę trzecią, zmierzały do jednego celu ekonomicznego w postaci dostawy lokalu mieszkalnego; - wprawdzie w przypadkach opisanych w pkt 2 i 3 wniosku, czyli cesji praw i obowiązków wynikających z umowy deweloperskiej, nie dochodzi do ostatecznego rozporządzenia towarem, to jednak skoro czynność przewidziana w umowie deweloperskiej ma być zakwalifikowana jako dostawa towaru (lokalu mieszkalnego), to również cesja praw i obowiązków z takiej umowy powinna być kwalifikowana w ten sam sposób; - powinna ona więc podlegać opodatkowaniu według obniżonej 8% stawki podatku VAT właściwej dla dostawy towarów (lokalu).

2.1. W skardze kasacyjnej Dyrektor KIS zaskarżył wyrok Sądu pierwszej instancji w całości [...].

6.3. Zasadniczy spór w analizowanej sprawie sprowadzony został do wysokości stawki podatku VAT właściwej dla przypadków cesji umowy deweloperskiej opisanych na wstępie jako przypadki 2 i 3.

[...]

6.3.2. Na tle przywołanych regulacji należało stwierdzić, że dla uzyskania odpowiedzi na pytanie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, a następnie zaskarżonym wyrokiem, co do stawki podatku VAT mającej zastosowanie do cesji umowy deweloperskiej w przypadkach 2 i 3 konieczne było w pierwszej kolejności zidentyfikowanie, z jaką czynnością opodatkowaną mamy do czynienia w opisanych we wniosku okolicznościach, a więc co nią jest, w czym wyraża się jej istota. Potwierdzenie bądź nie stanowiska Skarżącej co do właściwej stawki podatku VAT należało postrzegać jako wtórne (następcze) wobec wskazanego zagadnienia.

Kluczowe było zatem uchwycenie sedna ekonomicznego transakcji jaka dokonuje się między cedentem a cesjonariuszem w spornych przypadkach 2 i 3, a w następstwie tego udzielenie odpowiedzi, czy w odniesieniu do tak odczytanej relacji gospodarczej można mówić o dostawie towaru, czy o świadczeniu usługi.

6.3.3. Zdaniem [NSA], nie sposób było podzielić zaakceptowanego przez Sąd pierwszej instancji stanowiska Skarżącej, która w zakresie stawki podatku VAT zrównała towarzyszącą dostawie lokalu umowę cesji w przypadku 1 z samą umową cesji z przypadków 2 i 3. W pierwszym z przypadków, w odróżnieniu do dwóch pozostałych, immanentną i kluczową cechą relacji między cedentem a cesjonariuszem było bowiem przeniesienie prawa do rozporządzania towarem (tu: posiadanym już - na skutek wydania do niego kluczy - lokalem mieszkalnym) jak właściciel, co charakteryzuje właśnie dostawę towarów (art. 7 ust. 1 u.p.t.u.).

Natomiast istotą ekonomiczną cesji umowy deweloperskiej w przypadkach 2 i 3 było umożliwienie cesjonariuszowi przez cedenta wstąpienia w jego wszystkie prawa i obowiązki przysługujące względem dewelopera, a wynikające z umowy zawartej przez tegoż dewelopera z cedentem, które to wstąpienie ma miejsce w czasie, gdy ten ostatni (cedent) nie dysponuje jeszcze wskazanym prawem do rozporządzania towarem jak właściciel (nie objął go w posiadanie w przypadku 2 - bo nie otrzymał kluczy do lokalu, a w przypadku 3 - bo nie wybudowano jeszcze lokalu).

Innymi słowy, dla powyższych dwóch spornych przypadków charakteryzujących się tym, że cedent nie posiada prawa do rozporządzania lokalem (towarem) jak właściciel, ważkie było przede wszystkim to, co na moment dokonania cesji było sednem relacji cedent - cesjonariusz. Istotą tej relacji było zaś to, że dotychczasowy podmiot (cedent) przenosi swoje prawa i obowiązki z umowy deweloperskiej na rzecz osoby trzeciej (cesjonariusza).

Upraszczając, obrazowo można wskazać, że relacja cedent - cesjonariusz w przypadkach 2 i 3 sprowadza się do sprzedaży za ustaloną między tymi stronami sumę odstępnego "pozycji prawnej", która dopiero w przyszłości może prowadzić do uzyskania prawa do rozporządzania towarem jak właściciel od dewelopera, a nie do nabycia takiego prawa od cedenta. Cesjonariusz nabywa zatem od cedenta prawo do zawarcia / realizacji (domagania się zawarcia / realizacji) "umowy przyrzeczonej" przez dewelopera w postaci dostawy lokalu mieszkalnego, a nie do rozporządzania już takim lokalem jak właściciel. Po jego stronie powstaje jedynie roszczenie w zakresie zawarcia / realizacji umowy przez dewelopera, a więc takie samo prawo, którym wcześniej w chwili cesji dysponował cedent. Skoro ten ostatni nie dysponował lokalem mieszkalnym, to nie mógł w drodze cesji nim rozporządzić. Przedmiotem cesji w okolicznościach właściwych przypadkom 2 i 3 jest więc prawo majątkowe, a nie towar (por. M. Jaworska, Cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości – to dostawa towarów czy świadczenie usług dla celów VAT?, Przegląd Podatkowy z 2022 r., nr 11, s. 31).

W takim ujęciu wtórne i prawnie obojętne z perspektywy etapu i istoty opisanej cesji musiały zatem pozostawać kwestie przyszłych następstw i zdarzeń w relacji cesjonariusz - deweloper, w ramach których dojdzie bądź nie (nie można przecież z góry wykluczyć np. kolejnej cesji) do uzyskania prawa do rozporządzania towarem (lokałem mieszkalnym) jak właściciel oraz

sposobu rozliczeń środków uprzednio już wydatkowanych przez cedenta z zamiarem nabycia lokalu.

6.3.4. Powyższe zapatrywania w kontekście konieczności rozróżniania sytuacji opisanych jako przypadek 1 oraz przypadki 2 i 3 na gruncie podatku od wartości dodanej (VAT), znajdują potwierdzenie w wyroku TSUE z dnia 17 października 2019 r., sygn. akt C-692/17. Dotyczy on odpłatnej cesji na rzecz osoby trzeciej pozycji procesowej w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności, której istnienie zostało stwierdzone orzeczeniem sądownym.

Trybunał w pkt 34 i pkt 35 uzasadnienia wspomnianego wyroku zwrócił bowiem uwagę, że:

"34. (...) spośród różnych elementów składających się na rzeczoną transakcję główny element polega na przekazaniu rzeczy, a mianowicie nieruchomości przysądzonej podatnikowi, o tyle postanowienie odsyłające nie precyzuje, czy - zanim wyrok przysądzający ową nieruchomość stał się prawomocny - podatnik, któremu przysądzono rzeczoną nieruchomość, mógł już nią dysponować tak, jakby był jej właścicielem.

35. Gdyby tak było, rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja cesji, do której doszło - według uwag przedstawionych przed Trybunałem - w przeddzień uprawomocnienia się wyroku przysądzającego odnośną nieruchomość, polegałaby na przekazaniu rzeczy, mianowicie nieruchomości, przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była jej właścicielem, co stanowiłoby dostawę towarów (...). Gdyby tak nie było, rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja polegałaby na cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do nieruchomości, i wchodziłaby w zakres pojęcia świadczenia usług zgodnie z art. 25 lit. a) dyrektywy 2006/112. Do sądu odsyłającego należy dokonanie niezbędnych ustaleń w tej kwestii."

6.3.5. Uznanie, że w obu analizowanych przypadkach (2 i 3) nie można mówić o rozporządzaniu towarem jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u., oznacza, że odpada możliwość plasowania transakcji między cedentem a cesjonariuszem jako odpłatnej dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ab initio u.p.t.u. z zastosowaniem obniżonej stawki podatku VAT w ramach przepisów wcześniej wskazanych.

6.3.6. Równocześnie powyższa konstatacja, zważywszy na definicję legalną świadczenia usług z art. 8 ust. 1 u.p.t.u., powoduje konieczność rozważenia, czy na gruncie podatku VAT możemy mówić właśnie o tego rodzaju czynności opodatkowanej. Definicja świadczenia usług zakłada bowiem, że generalnie są nią objęte wszelkie transakcje, które nie stanowią dostawy towarów.

Jednocześnie, aby co do zasady dane świadczenie zakwalifikować jako usługę w rozumieniu podatku VAT muszą zostać spełnione łącznie inne trzy przesłanki, a więc: po pierwsze, istnienie jasno określonych stron świadczenia (świadczącego usługę i jej beneficjenta - odbiorcę usługi); po drugie, istnienie stosunku prawnego pomiędzy usługodawcą i usługobiorcą, którego rezultatem jest wzajemna wymiana świadczeń polegających na działaniu (ewentualnie znoszeniu określonych stanów rzeczy); po trzecie, istnienie bezpośredniego i czytelnego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymywanym z tytułu tej czynności wynagrodzeniem [przypadki świadczenia usług nieodpłatnych a podlegających opodatkowaniu w okolicznościach tej sprawy należało pominąć - przyp. NSA].

6.3.7. W ślad za tym przypomnienia wymagało, że Skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podała, że przekazanie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej na inny podmiot (osobę trzecią) ma swoje źródło w umowie cesji, której jest stroną (cedentem). Stosunek prawny z którego wynika świadczenie i jego strony pozostają zatem zidentyfikowane. Jednocześnie według okoliczności podanych przez Skarżącą czynność owego przekazania praw i obowiązków ma określony wymiar finansowy. W obu analizowanych przypadkach spornych (2 i 3) towarzyszy temu przekazaniu zapłata na jej rzecz odstępnego przez cesjonariusza. W przypadku 2 dodatkowo dochodzi również do uzyskania od cesjonariusza

zwrotu kwot stanowiących równowartość wpłaconych przez cedenta zaliczek na rzecz dewelopera, ale - co należało odnotować - na poczet nabycia od niego lokalu mieszkalnego, czyli dostawy towaru w postaci owego lokalu.

Nie ulega zatem wątpliwości, że istota relacji cesyjnej łączącej cedenta (Skarżącą) z cesjonariuszem wiąże się z odpłatnością.

Jednakże podkreślenia wymagało, że dla podatku VAT odpłatność w obu spornych przypadkach wyraża się wyłącznie wynagrodzeniem cedenta od cesjonariusza w postaci odstępnego. Z perspektywy omówionego już przedmiotu cesji (tj. przeniesienia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej na osobę trzecią) cedent dostaje więc wynagrodzenie od cesjonariusza za nią samą i jest nim odstępnem.

Natomiast dodatkowo przewidziany dla Strony zwrot (w przypadku 2) przez cesjonariusza wpłat / zaliczek uiszczonych w ramach wcześniejszego etapu realizowanej umowy z deweloperem na poczet nabycia lokalu mieszkalnego, czyli przysługę jego dostawę, nie jest wynagrodzeniem za cesję, lecz świadczeniem pieniężnym tylko jej towarzyszącym, w tym aspekcie neutralnym podatkowo.

Elementu składowego odpłatności za świadczenie usługi w przypadku 2 nie będą zatem stanowiły rozliczenia obejmujące wpłacone zaliczki przez cedenta na rzecz dewelopera i następcze przerachowania ich po cesji jako wpłaty cesjonariusza na nabycie lokalu mieszkalnego (jego dostawę przez dewelopera na rzecz tego cesjonariusza). Rozliczenia odnoszące się do dokonanych przez cedenta (Skarżącą) wpłat są bowiem wtórne wobec wcześniej wskazanej istoty samej cesji i zależne od wzajemnych ustaleń stron tej umowy co do ich losu (tu: w wariancie zwrotu ich równowartości cedentowi przez cesjonariusza). W opisanych we wniosku okolicznościach rozliczenie tego rodzaju stanowi więc jedynie zwrot cedentowi kwot przez cesjonariusza, które cedent wcześniej uiszczył w związku z realizacją umowy deweloperskiej, stając się w ten sposób kwotami cesjonariusza należnymi deweloperowi z tytułu planowanej dostawy lokalu mieszkalnego.

W kontekście powyższego należało zatem zwrócić uwagę, że w przypadku 2 występujące obok odstępnego niejako "przejęcie" przez cesjonariusza wpłat (zaliczek) cedenta dokonanych uprzednio na rzecz dewelopera, nie może być postrzegane jako część wynagrodzenia z tytułu zawarcia umowy cesji. W płaszczyźnie odpłatności za świadczenie usługi stan taki jest analogiczny jak ma to miejsce w przypadku 3, gdy następuje zwrot przez dewelopera wpłat (zaliczek) cedentowi, a następnie dokonanie bezpośrednio wpłat przez cesjonariusza na rzecz dewelopera.

Reasumując, kwestia wzajemnego ewentualnego rozliczenia między cedentem a cesjonariuszem zaliczek uiszczonych przez cedenta na rzecz dewelopera (tak jak w przypadku 2) albo brak tego rodzaju rozliczeń (jak w przypadku 3) nie wpływa na wynagrodzenie za usługę. Jest jedynie umownym następstwem zmiany podmiotu w relacji z deweloperem. Rozliczenie wzajemne stron umowy cesji nie może więc zostać potraktowane, obok odstępnego, jako element wynagrodzenia, gdyż po cesji z punktu widzenia dostawy lokalu mieszkalnego zaliczki muszą stać się elementem składowym rozliczeń między deweloperem a podmiotem - cesjonariuszem oczekującym realizacji takiej dostawy.

W świetle powyższego stwierdzić należało, że podstawę opodatkowania (art. 29a ust. 1 u.p.t.u.) w związku z cesją praw i obowiązków z umowy deweloperskiej w uwarunkowaniach odpowiadających przypadkom 2 i 3, stanowić będzie jedynie odstępnem.

6.4. Stanowisko wyrażone w wydanej interpretacji indywidualnej w zakresie stawki podatku VAT dla przypadków 2 i 3 - odmiennie niż wynikało to z zaskarżonego wyroku - było zatem prawidłowe.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z dnia 17 października 2019r. w sprawie **C-692/17** (Paulo Nascimento Consulting [...] p-ko Autoridade Tributaria e Aduaneira)

(zgodne z ww. poglądem orzecznictwem)

wyrok NSA z 19 stycznia 2023r. sygn. akt I FSK 2007/19

Przepisy [niewyeksponowane wprost w orzeczeniu]

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

Art.73. W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art.74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024r. poz.361 ze zm.).

Art. 29a, ust.1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika

Główne problemy

1. Przyjmując założenie, że umowa przejęcia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej powinna zostać rozpoznana jako świadczenie usługi, czy w takiej sytuacji podstawę opodatkowania stanowi wynagrodzenia rozumiane jako różnica pomiędzy kwotą otrzymanego świadczenia, a kwotą wpłaconych zaliczek na poczet ceny zakupu lokalu (**przy założeniu, że deweloper dokona rozliczenia wpłaconych zaliczek** poprzez zachowanie jej na poczet przejemcy praw i obowiązków) ?
2. Czy na gruncie art.29a, ust.1 u.VAT oraz art.73 Dyrektywy 112 dopuszczalne jest dzielenie podstawy opodatkowania i przypisanie jej różnych stawek (8% właściwej dla dostawy towarów i 23% właściwej dla świadczenia usług) ?

Sesja II

A) VAT-różności

- 1) *Opodatkowanie VAT nauczania* (interpretacja ogólna MF z 20.05.2024, PT1.8101.1.2024) – Katarzyna Nowicka/dr Tomasz Tratkiewicz (MF)
- 2) *Test przeciętnego konsumenta jako determinant klasyfikacji na użytek VAT, lojalność, nadpłata...* (wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał
- 3) dyskusja

B) Problemy bardziej ogólne

- 1) *wtórna niekonstytucyjność przepisu, odsetki za zwłokę od zobowiązania podatkowego* (wyrok WSA w Łodzi z 7.03.2024, I SA/Łd 3/24) – Artur Nowak (DZP)
- 2) *wybór formy opodatkowania w przelewie* (wyrok NSA z 22.02.2024, II FSK 710/21) – Emil Chojnacki (MF)
- 3) *wznowienie postępowania, czyli „mam nieznane dowody - i nie zawaham się ich użyć”* (wyrok WSA w Krakowie z 22.11.2024, I SA/Kr 697/24) – Paweł Chrupek (ALK)
- 4) Dyskusja

C) Interpretacje indywidualne

- 1) *sukcesja przy interpretacjach podatkowych* (wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/23) – Michał Potyrała (PwC)
- 2) *prawo unijne wywraca regulację interpretacji indywidualnych?* (wyrok WSA z Warszawie z 18.04.2024, III SA/Wa 359/24; wyrok NSA z 2.02.2024, I FSK 2140/23) – Alicja Sarna (Crido)
- 3) Dyskusja

20:00 – 23.30 uroczysta kolacja

Ratusz Staromiejski i niespodzianka turystyczna (przed kolacją)

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/>)

A) VAT-różności

- 1. Opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń polegających na przekazywaniu wiedzy w ramach procesu kształcenia, przez osoby fizyczne będące podatnikami VAT, na podstawie umów zawieranych z uczelniami – Katarzyna Nowicka / dr Tomasz Tratkiewicz (MF)**

Interpretacja ogólna nr PT1.8101.1.2024 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2024 r.

(...) do opisanych usług przekazywania wiedzy przez wykładowców będących podatnikami VAT, świadczonych na podstawie umów zawieranych z uczelniami w ramach procesu kształcenia organizowanego przez te uczelnie, nie będą miały zastosowania zwolnienia przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 i pkt 29 ustawy o VAT, jak również w § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień.

Najważniejsze fragmenty interpretacji ogólnej

Niniejsza interpretacja odnosi się do opodatkowania VAT świadczeń polegających na przekazywaniu wiedzy przez osoby fizyczne (wykładowców, osoby prowadzące zajęcia dydaktyczne, kursy, szkolenia, dalej: „wykładowcy”), będące podatnikami VAT, na podstawie umów o ich świadczenie zawieranych z uczelniami w ramach procesu kształcenia organizowanego przez te uczelnie, a w szczególności do możliwości objęcia tych usług zwolnieniem od VAT, określonym w art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 oraz pkt 29 lit. c ustawy o VAT oraz w § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień.

(...) zgodnie z art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, nie uznaje się czynności, 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. (...)

O wyłączeniu z opodatkowania VAT można zatem mówić w przypadku, gdy przychody z wykonywanych czynności będą wymienione we wskazanych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i jednocześnie zleceniobiorcą będą łączyć ze zleceniodawcą więzy podobne, jak w przypadku stosunku pracy. Taka sytuacja będzie miała miejsce, jeżeli zleceniobiorca nie będzie ponosił ryzyka ekonomicznego w związku z wykonywaniem czynności będących przedmiotem wskazanych umów, a odpowiedzialność za te czynności w stosunku do osób trzecich będzie bezwzględnie ponosił zleceniodawca.

Mając na uwadze powyższe, jeżeli wynagrodzenie wykładowców otrzymane za wykonywane przez nich czynności będzie stanowiło przychód, o którym mowa w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, wykonywane przez wykładowców świadczenia nie będą stanowiły czynności podlegających opodatkowaniu VAT, ponieważ nie będą uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT.

W przypadku uznania, że w konkretnej sprawie nie ma zastosowania art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, wykładowcy świadczący usługi polegające na przekazywaniu wiedzy w oparciu

o umowy zawarte z uczelniami, będą podatkami VAT – usługi te bowiem podlegały opodatkowaniu VAT.

W odniesieniu do opodatkowania takich usług rozważenia wymaga możliwość zastosowania przepisów art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 oraz pkt 29 ustawy o VAT oraz § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień.

W przypadku osób fizycznych świadczących usługi w zakresie przekazywania wiedzy, na podstawie umów o ich świadczenie zawieranych z uczelniami w ramach procesu kształcenia organizowanego przez te uczelnie, niewątpliwie warunek przedmiotowy jest spełniony. Usługi świadczone przez wykładowców stanowią usługi kształcenia (usługi w zakresie edukacji).

W zakresie warunku podmiotowego wskazać należy, że osoby fizyczne, z którymi uczelnie zawierają umowy, i które świadczą usługi w zakresie kształcenia, nie są jednostkami objętymi systemem oświaty¹⁰, ani też podmiotami, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT (uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze). Nie jest zatem spełniony warunek podmiotowy do zastosowania zwolnienia od VAT, w związku z tym zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 nie może być stosowane.

Oznacza to, że również zwolnienie wskazane w § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień nie będzie miało w takim przypadku zastosowania.

Świadczone na podstawie umów zawartych z uczelniami przez wykładowców będących podatnikami VAT usługi w zakresie przekazywania wiedzy nie mogą również korzystać z zwolnienia od VAT jako usługi ściśle związane z usługą podstawową. W świetle bowiem regulacji zawartych w art. 43 ust. 17 i 17a ustawy o VAT, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 26, ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe, jeżeli są one niezbędne do wykonywania usługi podstawowej, a ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Nauczanie prywatne nie obejmuje sytuacji, gdy nauczyciel jest do dyspozycji podmiotu trzeciego, który wypłaca mu wynagrodzenie jako usługodawcy na rzecz systemu edukacyjnego administrowanego przez ten podmiot. W świetle powyższego wykładowcy świadczący usługi w zakresie kształcenia w warunkach przedstawionych w niniejszej interpretacji nie mogą być uznani za prywatnych nauczycieli, wykonywane przez nich czynności w tym zakresie nie mogą zatem korzystać z zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT.

Zwolnienie od podatku wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT ma zastosowanie wyłącznie dla czynności kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, przy czym dotyczy ono kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego innego niż wymienione w ust. 1 pkt 26 tego artykułu.

Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczone przez uczelnie na rzecz studentów, gdy wykładowcy na zlecenie uczelni faktycznie realizują przekazywanie wiedzy w ramach tego kształcenia, objęte są zakresem przepisu art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT. Przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT nie znajduje zatem zastosowania w odniesieniu do usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczonych przez uczelnie, a więc również do takich usług świadczonych przez wykładowców na rzecz uczelni.

Wyroki powiązane

Wyroki TSUE

Wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomasund Marion Eulitz – interpretacja pojęcia „edukacja szkolna i uniwersytecka”; kryteria uznania nauczyciela za osobę nauczającą „prywatnie”

Wyrok z 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College – interpretacja przepisów w zakresie zwolnień od VAT w odniesieniu do odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności

Wyrok z 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Werner Haderer – przesłanki uznania prowadzenia kursów ceramiki i garncarstwa w ośrodkach kształcenia dla dorosłych za nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką

Wyroki sprzeczne – „wadliwa implementacja” art. 132 ust. 1 lit. i i j dyrektywy VAT

Wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., I FSK 415/15 – „(...) dokonując interpretacji regulacji krajowej w zakresie usług edukacyjnych z uwzględnieniem prowsólnotowej ich wykładni zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym składzie nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu i Sądu pierwszej instancji, by usługi wykonywane przez skarżącego na zlecenie uczelni w postaci wykładów ćwiczeń, zajęć projektowych, zajęć laboratoryjnych, seminariów oraz prac dyplomowych kierowane do studentów i słuchaczy studiów I i II stopnia nie mieściły się w zakresie usług edukacyjnych korzystających ze zwolnienia” (pkt 6.5 uzasadnienia)

Wyrok WSA z dnia 11 sierpnia 2023 r., III SA/Wa 1069/23 – „Tym samym z orzecznictwa TSUE wynika, że również komercyjny charakter danej działalności nie wyklucza, w kontekście art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112, aby miała ona charakter działalności użyteczności publicznej (wyroki w sprawach: C-144/00, C-498/03, C-319/12). Zgodnie także z tymi wyrokami, pojęcie podmiotu użyte w art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112 jest na tyle szerokie, że obejmuje ono także podmioty prywatne, działające w celach zarobkowych. (...) Odnosząc powyższe do wykładni dokonanej w skarżonej interpretacji, zdaniem Sądu, DKIS uzależniając zwolnienie z opodatkowania od warunku, aby kształcenie odbywało się "pod kontrolą państwa", nie było nastawione na osiągnięcie zysku, wyszedł zatem poza kryteria wskazane w Dyrektywie 112” (pkt 3.8 i 3.9 uzasadnienia) – wyrok nieprawomocny, w którym jednak bardzo szeroko odniesiono się do kwestii implementacji ww. przepisu dyrektywy VAT

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006, str. 1)

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.

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.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)

Art. 15 ust. 1 i 3

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. (...)

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.

Art. 43 ust. 1 pkt 26, 27, 29

Zwalnia się od podatku:

26) usługi świadczone przez:

a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, w zakresie kształcenia i wychowania,

b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, w zakresie kształcenia

- oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;

27) usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, ponadpodstawowym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;

29) usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub

b) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe - wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub

c) finansowane w całości ze środków publicznych

- oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Art. 43 ust. 17 i ust. 17a

17. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18, 18a, 22–24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22–24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub

2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

17a. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2023 r. poz. 955, ze zm.)

§ 3 ust. 1 pkt 13

Zwalnia się od podatku:

13) usługi w zakresie kształcenia, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, świadczone przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Główne problemy

1. Pojęcie „działalności gospodarczej” dla potrzeb podatku VAT w kontekście samodzielności jej prowadzenia.
2. Przesłanki stosowania zwolnień od VAT dla usług w zakresie kształcenia.

2. Test przeciętnego konsumenta jako determinant klasyfikacji na użytek VAT, lojalność, nadpłata... (wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał

Wyrok TSUE z dnia 12 września 2024 r., w sprawie C 741/22 Casino de Spa SA

- 1) Artykuł 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które wprowadza odmienne traktowanie między zakupem losów na loterię przez Internet, a udziałem w innych grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do tych pierwszych, o ile obiektywne różnice pomiędzy tymi dwiema kategoriami gier hazardowych mogą mieć istotny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta o wybraniu jednej lub drugiej z tych kategorii gier.

- 2) Zasada lojalnej współpracy ustanowiona w art. 4 ust. 3 TUE i zasada pierwszeństwa prawa Unii nakładają na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od stosowania przepisów krajowych uznanych za niezgodne z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej, przy czym istnienie wyroku krajowego sądu konstytucyjnego rozstrzygającego o utrzymaniu w mocy skutków tych przepisów krajowych nie ma w tym względzie znaczenia.
- 3) Przepisy prawa Unii dotyczące zwrotu nienależnego świadczenia należy interpretować w ten sposób, że przyznają one podatnikowi prawo do uzyskania zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej pobranej w państwie członkowskim z

naruszeniem art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, pod warunkiem że zwrot ten nie prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika.

- 4) Artykuł 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy zwolnienie z podatku od wartości dodanej, z którego skorzystały niektóre podmioty, stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa, podatnik, który nie skorzystał z takiego zwolnienia, nie może otrzymać w formie odszkodowania kwoty równej zapłaconemu przez siebie VAT.

B) Problemy bardziej ogólne

1. **Odsetki za zwłokę za czas przewlekłej kontroli celno-skarbowej, zastosowanie przepisu art. 54 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa po 1 marca 2017r. – radca prawny Artur Nowak Domański Zakrzewski Palinka**

Wyrok WSA w Łodzi z 7 marca 2024 r., I SA/Łd 3/24

Wyłącznie literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej godziłaby w wartości konstytucyjne wskazane w wyroku TK. W tym kontekście uzasadnione jest twierdzenie, że za zastosowaniem art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej także do kontroli celno-skarbowej – uregulowanej w ustawie o KAS od 1 stycznia 2017r. – przemawiają zarówno rezultaty wykładni dokonywanej z uwzględnieniem unormowań konstytucyjnych, jak również względy celowościowe.

Wykładnia przeciwna wskazanego przepisu, którą prezentuje organ, prowadziłaby do wniosku, że ustawodawca powtórzył niekonstytucyjne zapisy ustawy, wbrew wyrokowi TK i tym samym mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. "wtórnej niekonstytucyjności". Zjawisko to polega na tym, że ustawodawca powtarza rozwiązania normatywne uznane już raz za niekonstytucyjne (...) i próbuje, za pomocą znowelizowanych przepisów, ograniczyć zakres zastosowania orzeczenia Trybunału, naruszając tym samym art. 190 ust. 1 Konstytucji (moc powszechnie obowiązująca wyroków TK).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zgodnie z treścią art. 54 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa, nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Ww. przepis nie reguluje wprost kwestii, czy wynikająca z niego norma powinna znaleźć zastosowanie także do kontroli celno-skarbowej. Należy jednak zauważyć, że instytucja kontroli celno-skarbowej określona w ustawie o KAS, obowiązującej od 1 stycznia 2017r., zastąpiła instytucję postępowania kontrolnego określonego w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z brzmieniem art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, obowiązującym do dnia 30 czerwca 2010 r., w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy. Z brzmienia powyższego przepisu wynikało, że w przypadku postępowania kontrolnego nie znajdował zastosowania art. 54 Ordynacji podatkowej, w tym § 1 pkt 7 tego przepisu, który wyłączał naliczanie odsetek w przypadku braku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w ciągu 3 miesięcy. Kwestia zgodności powyższej regulacji z Konstytucją RP była przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt: SK 2/10, uznał, że brak zastosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania

kontrolnego jest sprzeczny z Konstytucją RP, bowiem prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji podatników, w zależności od tego, czy postępowanie jest prowadzone przez organ podatkowy (postępowanie podatkowe), czy też organ kontroli skarbowej (postępowanie kontrolne). W konsekwencji prowadzić może także do nieuzasadnionego uzyskania przez administrację podatkową korzyści w postaci zwiększonej kwoty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. TK ostatecznie stwierdził, że brak zastosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania kontrolnego jest sprzeczny z Konstytucją RP (art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji RP). W wyniku złożenia skargi konstytucyjnej, z dniem 1 lipca 2010 r. (jeszcze przed wydaniem cytowanego wyroku) weszła w życie nowelizacja art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej na mocy której postanowiono, że art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej będzie znajdował zastosowanie także do postępowania kontrolnego. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazano, że podatnicy powinni mieć takie same prawa, niezależnie od rodzaju postępowania prowadzonego w ich sprawie a zmiana przepisów podyktowana jest koniecznością ograniczenia nadmiernej i nieuzasadnionej dla podatnika sankcji jaką jest niewątpliwie naliczanie odsetek za zwłokę w przypadku wydłużania postępowania przez organy kontroli skarbowej. Ponadto zaznaczono, że zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników w zależności od rodzaju procedury, narusza konstytucyjną zasadę równości, a brak wyłączenia naliczania odsetek powoduje, że to podatnicy są obciążani konsekwencjami nieterminowego załatwienia sprawy przez organ administracji podatkowej. W obecnie obowiązującym stanie prawnym, od 1 marca 2017 r. kontrolę skarbową, w ramach której organy skarbowe prowadziły postępowanie kontrolne, zastąpiła unormowana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej kontrola celno-skarbowa. (...). Zgodnie z aktualnie obowiązującym przepisem art. 94 ust 1 ustawy o KAS 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.

Nie sposób zatem nie zauważyć, że tak jak w poprzednim stanie prawnym, ocenianym przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 2/10, w którym art. 54 § 1 punkt 7 O.p. nie miał zastosowania do kontroli skarbowej, również i obecnie przepis ten nie ma zastosowania do kontroli celno-skarbowej. Równocześnie Sąd nie dostrzega takiej odmienności obecnych uregulowań tej kontroli w stosunku do poprzednio obowiązujących, na które zwraca uwagę organ odwoławczy i które miałyby uzasadniać brak stosowania cytowanej regulacji. Podnoszona przez organ zmiana polegająca na tym, że obecnie organ kończąc kontrolę wydaje wynik kontroli a nie decyzję oraz, że dopiero następnie ta kontrola może przekształcić się w postępowanie podatkowe z punktu widzenia podatnika i powodowanych dla niego skutków tych zmian jest obojętna. Gdyby toczyło się postępowanie podatkowe a nie celno-skarbowa kontrola, skutki dla podatnika byłyby odmienne. Podobne skutki dla podatnika i w konsekwencji dla organu zaistniałyby, gdyby toczyła się kontrola skarbowa w okresie od 1 lipca 2010r. do 1 stycznia 2017r. Co istotne, naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji, a zatem postępowania te są prowadzone przez ten sam organ. Oznaczać to może, że naczelnik urzędu celno-skarbowego może prowadzić długotrwałą kontrolę celno-skarbową, bez żadnych konsekwencji a następnie przekształci ją w postępowanie podatkowe i dysponując zgromadzonym w toku kontroli celno-skarbowej materiałem dowodowym wyda decyzję w ustawowym terminie. W konsekwencji, pomimo że czynności wobec podatnika trwały bardzo długo, to podatnik będzie obowiązany do uiszczenia

odsetek za cały okres trwania kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego, tak jak to miało miejsce w rozpoznawanej sprawie. Niewątpliwie zatem takie zastosowanie przepisów prowadziłyby do nadmiernego i nieuzasadnionego obciążenia fiskalnego podatników za przewlekłość postępowań organów kontroli celno-skarbowej.

Należy jednoznacznie stwierdzić, że kontrola celno-skarbowa jest - w sensie prawnym, funkcjonalnym i organizacyjnym – swego rodzaju następcą postępowania kontrolnego. Tym samym, wbrew stanowisku organu, tezy wyroku TK z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt; SK 2/10 muszą znajdować zastosowanie także do kontroli celno-skarbowej. Za powyższym sposobem interpretacji art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej przemawiają także względy celowościowe związane z realizacją określonej w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej zasady szybkości postępowania, którą na mocy art. 94 ust. 1 pkt 2 Ustawy o KAS stosuje się także do kontroli celno-skarbowej. Jak wynika z ww. art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko (...). Wyłącznie literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej godziłaby w wartości konstytucyjne wskazane w wyroku TK. W tym kontekście uzasadnione jest twierdzenie, że za zastosowaniem art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej także do kontroli celno-skarbowej – uregulowanej w ustawie o KAS od 1 stycznia 2017r. – przemawiają zarówno rezultaty wykładni dokonywanej z uwzględnieniem unormowań konstytucyjnych, jak również względy celowościowe. Wykładnia przeciwna wskazanemu przepisowi, którą prezentuje organ, prowadziła do wniosku, że ustawodawca powtórzył niekonstytucyjne zapisy ustawy, wbrew wyrokowi TK i tym samym mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. "wtórnej niekonstytucyjności". Zjawisko to polega na tym, że ustawodawca powtarza rozwiązania normatywne uznane już za niekonstytucyjne (K. Kos, O pojęciu wtórej niekonstytucyjności prawa, Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2018, nr 2 (42), s. 21) i próbuje, za pomocą znowelizowanych przepisów, ograniczyć zakres zastosowania orzeczenia Trybunału, naruszając tym samym art. 190 ust. 1 Konstytucji (moc powszechnie obowiązująca wyroków TK). Brak wprowadzenia do ustawy o KAS bezpośredniego odwołania do art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej został poddany krytyce w doktrynie prawa podatkowego. W literaturze podatkowej zwraca się uwagę, że "...brak takiej regulacji jest o tyle zaskakujący, że ustawodawca zdecydował się powrócić do niekonstytucyjnego stanu prawnego obowiązującego w Polsce przed 1 lipca 2010r. (...).

Sąd w składzie rozpoznającym sprawę w pełni podziela te zastrzeżenia a dodatkowo podkreśla, iż mimo, że jest związany, na podstawie art. 178 ust. 1 Konstytucji RP, przepisami ustaw i Konstytucji i w razie wątpliwości co do zgodności z Konstytucją przepisu ustawy będącego podstawą rozstrzygnięcia sprawy, powinien skierować do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne (art. 193 Konstytucji RP) uznaje, iż nie ma to charakteru bezwzględnie, o czym świadczy bogate i utrwalone od lat orzecznictwo sądowniczo-administracyjne (por. wyroki : WSA we Wrocławiu I SA/Wr 1827/13, I SA/Wr 801/13, I SA/Łd 1168/13, I SA/Łd 808/13). Pogląd ten zasługuje na akceptację tym bardziej, gdy ustawodawca albo milczy albo wprowadza w nowym przepisie rozwiązanie prawne uznane już przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z aktem wyższej rangi lub przepis ustawy jest w oczywisty sposób niezgodny z Konstytucją (por. Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 2/2008 s. 71-73 oraz J. Wegner "O stosowaniu Konstytucji przez sądy administracyjne", Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 4/2008, s. 55-61, a także R. Hauser i J. Trzeciński "Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego", LexisNexis Warszawa 2008). Za takim poglądem przemawia również art. 8 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej. Ponadto stosownie do treści art. 178 ust. 1 Konstytucji RP sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Przepisy te umożliwiają odstępnie przez Sąd od obowiązku kierowania pytań do Trybunału Konstytucyjnego w sytuacji, gdy Trybunał wyraził już swoją opinię w przedmiocie konstytucyjności normy prawnej chociaż, związany granicami pytania prawnego odniósł się do mającej zastosowanie w sprawie regulacji stanowiącej podstawę rozstrzygnięcia konkretnej

sprawy. (...) Analogiczne poglądy zaprezentowały sądy administracyjne na kanwie wyroku TK z dnia 8 października 2013r. sygn. SK 40/12, gdzie chodzi o wzajemną relację uznanego za niekonstytucyjny przepisu art. 70 § 6 w stosunku do znowelizowanego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej (por. II FSK 3741/18, II FSK 271/17 czy II FSK 1291/15 czy I FSK 948/14). W szczególności, w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 3 kwietnia 2019r. sygn. II FSK 3741/18 wskazano, że "Niezgoda z Konstytucją RP dotyczy określonej normy prawnej, którą przepis wyraża, a nie jednostek redakcyjnych, pełniących wyłącznie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego, w którym się znajduje". Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu ma zatem istotne znaczenie dla oceny możliwości zastosowania przepisów o tożsamej bądź analogicznej treści. W takiej sytuacji dochodzi do wystąpienia, tzw. oczywistej niekonstytucyjności. Zasadniczo sytuacja oczywistej niekonstytucyjności zachodzi wówczas, gdy porównywane przepisy ustawy i Konstytucji dotyczą regulacji tej samej materii i są ze sobą sprzeczne. Tego typu założenie występuje również w przypadku, gdy ustawodawca wprowadził regulację identyczną, jak norma objęta już wyrokiem Trybunału (R. Hauser, J. Trzeciński, Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2010, s. 266-268; M. Wiącek, Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2011, s. 266-268).

Wyroki powiązane

Wyrok stwierdzający niekonstytucyjność niestosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania kontrolnego w stanie prawnym przed 1 marca 2017r.: wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10

wyrok będący inspiracją dla omawianego wyroku:

wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2022r. sygn. akt I SA/Kr 594/22 (prawomocny)

wyroki prezentujące odmienne stanowisko:

1. wyrok WSA w Łodzi z 21 listopada 2023r. sygn. I SA/Ld 769/23 (nieprawomocny)
2. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 lipca 2024r. sygn. I SA/Gd 383/24 (nieprawomocny)

wyrok dotyczący zagadnienia wtórnej niekonstytucyjności: „Niekonstytucyjność dotyczy normy prawnej, którą wyraża a nie jednostek redakcyjnych pełniących wyłącznie rolę porządkującą”: wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019r. sygn. II FSK 3741/18

wyrok TK powoływany w orzecznictwie administracyjnym jako afirmujący zagadnienie wtórnej niekonstytucyjności (uznano w nim za niekonstytucyjny art. 70 §6 Ordynacji podatkowej, a zastąpiono go w dacie orzekania przez TK przepisem art. 70 §8 Ordynacji podatkowej w zasadzie o tożsamym brzmieniu („nie ulegają przedawnieniu zobowiązania zabezpieczone hipoteką (...)): wyrok TK z dnia 8 października 2013r. sygn. SK 40/12

wyrok wypowiadający pogląd, że wtórna niekonstytucyjność zwalnia z wystąpienia przez sąd administracyjny do TK o stwierdzenie zgodności danego przepisu z Konstytucją: wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2015r. sygn. I FSK 384/14

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

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

art. 64 ust. 1 i 2

1.

Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2.

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

art. 31 ust. 3 Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

art. 32 ust. 1 Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

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

Art. 193 Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Ordynacja podatkowa

art. 54 § 1 pkt 7 Odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania

Ustawa z dnia Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej

Art. 94 ust. 1 (określający zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej do kontroli celno-skarbowej - nie ma wśród nich art. art. 54 § 1 pkt 7)

Główne problemy

Prawne, funkcjonalne i organizacyjne podobieństwo kontroli celno-skarbowej do postępowania kontrolnego a wtórna niekonstytucyjność w obszarze naliczania odsetek za zwłokę za czas przewlekłej kontroli celno-skarbowej.

2. Wybór formy opodatkowania podatkiem PIT „liniowym” poprzez treść opisu wpłaty zaliczki na podatek – Emil Chojnacki, Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF

Wyrok NSA z 22.02.2024, II FSK 710/21

Brak jest definicji legalnej zwrotu "sporządzenie czegoś na piśmie". Potocznie należałoby uznać, że oznacza to, że oświadczenie to powinno zostać sporządzone przy użyciu znaków alfabetu w celu utrwalenia wypowiedzi. Ten wymóg, w spornej sprawie dotyczący oświadczenia o wyborze opodatkowania PIT „liniowym”, spełniony będzie także wówczas, gdy tekst zawarty został w tytule przelewu skierowanego do organu podatkowego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

WSA w Szczecinie w uzasadnieniu wyroku oddalającego skargę podatnika stwierdził, że „z definicji polecenia "przelewu środków" wynika, iż jest to jedna z form pieniężnych rozliczeń bezgotówkowych, zatem przeznaczeniem przelewu bankowego jest wydanie dostawcy usług płatniczych (bankowi) dyspozycji przekazania określonej kwoty z rachunku płatniczego/rachunku bankowego płatnika na wskazany przez niego inny rachunek płatniczy odbiorcy. Nie można więc uznać, aby taki "przelew bankowy" był pisemnym oświadczeniem, o którym mowa w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., a więc oświadczeniem adresowanym do naczelnika urzędu skarbowego”.

W skardze kasacyjnej podatnik zarzucił WSA: niewłaściwe zastosowanie art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. poprzez błędne uznanie, że złożone przez Skarżącego oświadczenie nie spełnia warunków oświadczenia o wyborze formy opodatkowania zgodnie z tym przepisem, choć z treści tego przepisu nie wynika konieczność złożenia oświadczenia w konkretnej formie.

NSA uznał, że skarga kasacyjna jest zasadna.

W myśl art. 60 k.c. z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli).

Zgodnie z art. 60 k.c. "oświadczeniem woli jest każde zachowanie się osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej, a więc – ujmując rzecz skrótowo – zachowanie dostatecznie ujawniające wolę"

W rozpoznawanej sprawie Skarżący złożył w tytule przelewu oświadczenie woli, zgodnie z którym jego wpłatę należy zarachować na podatek liniowy. Interpretacja jego oświadczenia woli nie pozostawia wątpliwości, że dokonał wyboru formy opodatkowania w postaci 19% podatku liniowego. W innym przypadku nie deklarowałby i nie wpłacałby przecież zaliczek na PIT 36L.

Skarżący dochował także warunku pisemności oświadczenia poprzez wpisanie jego treści w tytuł przelewu.

W stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o interpretację Skarżący wyraźnie zaznaczył, że to on złożył oświadczenie o treści zawartej w tytule przelewu. Skoro tak, to nie ma wątpliwości, co do jego autora i podpis pod treścią nie jest konieczny. Podpis byłby konieczny jedynie w przypadku, gdy nie byłoby wiadomym, kto oświadczenie woli złożył.

Naczelnny Sąd Administracyjny nie podziela poglądu Sądu pierwszej instancji o możliwości zastosowania w sprawie art. 168 o.p. Jest to przepis dotyczący podań wnoszonych do organu podatkowego. W art. 168 § 2 o.p. mowa jest o "treści żądania", co wskazuje na to, że ma on zastosowanie do składanych przez strony wniosków, podań, generalnie pism, które wymagają reakcji organu.

Sąd pierwszej instancji przedstawił ponadto definicję przelewu stwierdzając, że służy on dokonywaniu rozliczeń bezgotówkowych. Należy zwrócić jednak uwagę, że w prawie podatkowym potwierdzenie przelewu ma istotne znaczenie prawne.

Wyroki powiązane

I SA/Sz 858/13 - Wyrok WSA w Szczecinie z 2014-01-09 – skarżony wyrok WSA

II FSK 1080/14 - Wyrok NSA z 2016-05-20 – cytowany przez WSA

Wyroki zapadłe w konsekwencji omawianego orzeczenia:

I SA/GI 411/24 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2024-10-15
I SA/Bd 552/24 - Wyrok WSA w Bydgoszczy z 2024-10-08
I SA/Wr 2/24 - Wyrok WSA we Wrocławiu z 2024-06-20
I SA/Po 830/23 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2024-05-07
I SA/Po 829/23 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2024-05-07

Przepisy (w brzmieniu obowiązującym na dzień 20 maja 2019 r.).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

art. 9a ust. 2 - podatnicy mogą wybrać sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c. W tym przypadku są obowiązani do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego.

art. 9a ust. 2c u.p.d.o.f., oświadczenie oraz zawiadomienie, o których mowa w ust. 2-2b, podatnicy mogą złożyć na podstawie przepisów ustawy o CEIDG.

art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f., podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej uzyskanych przez podatników, o których mowa w art. 9a ust. 2 lub 7, z zastrzeżeniem art. 29 i art. 30, wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Kodeks cywilny

art. 60 Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli).

Ordynacja podatkowa:

art. 168

§ 1. Podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, lub portal podatkowy.

§ 1a. Podania organów administracji publicznej są wnoszone za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, chyba że wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające wnoszenie pism w tej formie. W takim przypadku podanie wnosi się w formie pisemnej.

§ 2. Podanie powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydentów - numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiadają identyfikatora podatkowego, a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych.

§ 3. Podanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli podanie wnosi

osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

§ 3a. Podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego powinno:

- 1) być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym;
- 2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze podania określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru;
- 3) zawierać adres elektroniczny wnoszącego podanie.

§ 3b. Jeżeli podanie, o którym mowa w § 3a, nie zawiera adresu elektronicznego, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego, a gdy wniesiono je w innej formie i zawiera ono żądanie, o którym mowa w art. 144a § 1 pkt 2, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o warunku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej.

§ 4. Organ podatkowy obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania, jeżeli wnoszący tego zażąda. W przypadku wniesienia podania w formie dokumentu elektronicznego, organ obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania przez doręczenie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny.

§ 4a. Urzędowe poświadczenie odbioru podania wniesionego w formie dokumentu elektronicznego zawiera:

- 1) informację o tym, że pisma w sprawie będą doręczane za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) pouczenie o prawie do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 144a § 1b

Główne problemy

1. Sposób dokonania wyboru formy opodatkowania w p.d.o.f.
2. Charakter prawny oświadczenia o wyborze formy opodatkowania i innych oświadczeń w prawie podatkowych.
3. Możliwość zastosowania w relacjach podatnik-organ podatkowy uregulowań prawa cywilnego w zakresie formy oświadczenia woli.
4. Procedura weryfikacji prawidłowości formalnej i materialnej takiego oświadczenia
5. Zasada zaufania do organów akceptujących błędny wybór formy opodatkowania

3. Wznowienie postępowania w oparciu o nowe nieznane organowi (ale znane stronie) dowody – Paweł Chrupek Akademia Leona Koźmińskiego

Wyrok WSA w Krakowie z 22 listopada 2024 r., I SA/Kr 697/24

Uchylenie decyzji wydanej w trybie zwykłym jest możliwe także wtedy, gdy podatnik wiedział o tych faktach lub dowodach, ale z jakichś przyczyn nie przedstawił ich organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie podatkowe. W ocenie Sądu z art. 240 § 1 pkt 5 OP nie wynika, aby "nieznajomość" nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych w dacie wydania decyzji ostatecznej dotyczyła także podatnika.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Pismem (...) Spółka złożyła (...) wniosek o wznowienie postępowania w sprawie zakończonej ostateczną (...) wskazała, że w sprawie pojawiły się nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi. (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków – Podgórze (dalej Naczelnik US) (...) odmówił uchylenia decyzji. (...) Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie (dalej: Dyrektor), utrzymał w mocy decyzję Naczelnika US (...).

Dyrektor wskazał, że Spółka może się powoływać w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, nie mogła zatem żądać ich uwzględnienia w jego toku. Powoływanie się przez Spółkę na okoliczności i dowody, o których wiedziała, ale których nie przedstawiła w toku postępowania zakończonego decyzją ostateczną, niweczyłoby zasadę trwałości decyzji ostatecznych. Sankcjonowałoby także zatajanie przez strony okoliczności faktycznych lub dowodów w postępowaniu zwykłym celem pozyskania podstaw do późniejszego inicjowania postępowań nadzwyczajnych.(...)

W sprawie za niesporną uznać należy okoliczność, że Spółka w trakcie postępowania "zwykłego", zakończonego wydaniem decyzji ostatecznej, mogła przedstawić dowody oraz wskazać na okoliczności, które jej zdaniem na obecnym etapie uznaje jako "nowe". Niespornym jest również, że wydając decyzję wymiarową, Naczelnik nie miał wiedzy o powołanych we wniosku o wznowienie postępowania dowodach oraz okolicznościach, które istniały w dniu wydania przez niego decyzji ostatecznej.

Spór prawny koncentruje się na odpowiedzi na pytanie, czy jeżeli Spółka miała obiektywną możliwość przedstawienia w trakcie postępowania zwykłego (i wcześniej na etapie kontroli podatkowej) takich dowodów oraz wskazania na takie okoliczności, lecz tego zaniechała, możemy mówić o wystąpieniu przesłanki wznowieniowej z art. 240 § 1 pkt 5 OP. W kwestii tej brak jest jednoznacznego stanowiska, zaś orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jest rozbieżne. Świadczy o tym choćby fakt powoływania się przez strony postępowania na judykaty tego Sądu prezentujące odmienne poglądy. Dyrektor powołał się w uzasadnieniu decyzji na wyroki NSA z 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2974/19 oraz z 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 2974/19 – powoływane orzeczenia dostępne są na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl. Z kolei Spółka przywołała w skardze wyroki NSA z 28 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 108/21 oraz z 31 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3729/21.(...)

W ocenie Sądu zacytowanego wcześniej art. 240 § 1 pkt 5 OP nie wynika, aby "nieznajomość" nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych w dacie wydania decyzji ostatecznej dotyczyła także podatnika. Za takim stanowiskiem przemawia zarówno wykładnia językowa, jak i systemowa, a także historyczna cytowanego przepisu.

O prawidłowości poglądu Spółki świadczy przede wszystkim językowa wykładnia art. 240 § 1 pkt 5 OP. Zgodnie z treścią tego przepisu wznowia się postępowanie i ewentualnie uchyla decyzję ostateczną oraz orzeka co do meritum sprawy (gdy zachodzi przesłanka tzw. istotności dowodu), jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję. Już w tym właśnie fragmencie przepisu ujawnia się wadliwość stanowiska Dyrektora, gdyż przepis wprost wskazuje, że nowe okoliczności lub nowe dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika ("nieznane organowi"). Wnioskując a contrario, te okoliczności lub dowody wcale nie muszą być nowe dla podatnika, aby wznowić postępowanie i ewentualnie uchylić decyzję pierwotną, jeśli zachodzi cecha istotności. Gdyby w art. 240 § 1 pkt 5 OP rzeczywiście chodziło o "nowość" także dla podatnika, w omawianym przepisie ustawodawca wyraźnie by to zastrzegł wskazując, że aby podważyć decyzję pierwotną nowe fakty lub dowody muszą być nieznanie organowi oraz podatnikowi, a nie jedynie organowi.

Zgodny wynik z wykładnią językową otrzymamy przy zastosowaniu wykładni systemowej zewnętrznej analizowanego przepisu. Zgodnie z art. 403 § 2 KPC (...) można żądać wznowienia w razie późniejszego wykrycia prawomocnego wyroku, dotyczącego tego samego stosunku prawnego, albo wykrycia takich faktów lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu.

W procedurze cywilnej analogiczny przepis wyraźnie zatem wskazuje, że "Później wykryte środki dowodowe, o których mowa w art. 403 § 2, nie mogą być znane stronie w trakcie prowadzenia postępowania objętego skargą o wznowienie postępowania." (...) Określa się je mianem "nieujawnialnych", czyli nieznanymi stronie i dla niej niedostępnymi. Z treści art. 403 § 2 KPC wprost wynika, że niepowołanie dowodów, o których strona wiedziała, nie stanowi podstawy wznowienia, o której mowa w tym przepisie.

W procedurze cywilnej w odróżnieniu od procedury podatkowej wprost więc zaznaczono, że wykryte później dowody nie mogą być znane stronie, co wynika przecież z charakteru sporów cywilnych, w odróżnieniu od sporów podatkowych. Te ostatnie toczą się na etapie postępowania podatkowego przed organem, przy braku równowagi procesowej pomiędzy organem i podatnikiem. Przenoszenie też z postępowania cywilnego do postępowania podatkowego przy odmiennym stanie prawnym jest zatem zawodne, w tym przypadku również wobec odmiennej treści przepisów niedopuszczalne.

Ponadto podobnie jak w procedurze cywilnej omawianą przesłankę wznowienia postępowania uregulowano w art. 273 § 2 PPSA (...) zgodnie z którym można żądać wznowienia w razie późniejszego wykrycia takich okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu.

Podsumowując, omawianą przesłankę wznowienia postępowania odmiennie uregulowano w poszczególnych procedurach, przy czym w postępowaniu podatkowym nie stawia się warunku, by nowe okoliczności czy dowody nie były znane stronie w trakcie postępowania objętego wznowieniem. Brak jest bowiem analogicznego stwierdzenia "z których strona nie mogła skorzystać".

Odwołując się z kolei do wykładni historycznej, nie bez powodu ustawodawca nie ujął w treści przepisu art. 240 § 1 pkt 5 OP warunku, który ujęty był w treści art. 177 pkt 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174 ze zm.). Ustawodawca usunął z treści przepisu fragment, który nakładał obowiązek wykazania, że dowody nie mogły być powołane w postępowaniu zwyczajnym bez winy podatnika. Ustawodawca otworzył zatem podatnikom możliwość wznowienia postępowania, jeśli tylko wyjdą na jaw nowe dowody lub nowe okoliczności faktyczne istotne dla sprawy, istniejące w chwili wydawania decyzji, a nieznanymi organowi, który ją wydał. Usunięcie z treści przepisu zwrotu "nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy" oznacza, że obecnie nowe dowody (jak również nowe okoliczności) mogą być powołane nawet wówczas, gdy nie zostały powołane przez stronę z przyczyn przez nią zawinionych, a także wówczas gdy podatnicy mieli o tych dowodach lub okolicznościach jakąkolwiek wiedzę.

Sąd zwraca także uwagę, że wykładnia analizowanego przepisu przyjęta przez Dyrektora narusza zasadę wykładni, wedle której nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne. Skoro bowiem przyjmuje się, że zwrot "wyjdą na jaw" którym posłużono się w art. 240 § 1 pkt 5 OP charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu – zarówno organowi podatkowemu jak i stronie postępowania – to nie bardzo jest jasne w jakim celu ustawodawca w treści tego samego przepisu in fine ponownie formułuje warunek, że dowody te nie mogły być znane organowi podatkowemu.

Prezentowanej przez Dyrektora wykładni art. 240 § 1 pkt 5 OP nie da się uzasadnić odwołaniem do zasad ogólnych postępowania. Zasada trwałości decyzji administracyjnych (art. 128 OP) nie jest wartością absolutną. W rozdziałach 17-22 Działu IV Ordynacji podatkowej uregulowano postępowania nadzwyczajne, gdzie właśnie zasada trwałości doznaje wyjątku, gdyż podstawową cechą każdego nadzwyczajnego postępowania jest eliminowanie z obrotu prawnego decyzji ostatecznych.(...)

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2974/19
wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 2974/19
wyrok NSA z 28 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 108/21
wyrok NSA z 31 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3729/21

Przepisy

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

Art. 240 § 1 W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:
5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję.

Główne problemy

1. Czym są nowe okoliczności faktyczne/dowody nieznanymi organowi który wydał decyzję?
2. Czy „nowy dowód” musi być dowodem nieznanym stronie?
3. Granice wykładni normy prawnej.
4. Rozbieżność w orzecznictwie.

C) Interpretacje indywidualne

1. Sukcesja przy interpretacjach podatkowych (wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/23) – Michał Potyrała (PwC)

Wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/2

„(...) skoro na mocy art. 93c § 1 o.p. sukcesji podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, to odkodowując z analizowanych przepisów normę - przy zastosowaniu reguł wykładni językowej, w odwołaniu do wyżej powołanego znaczenia słowa "wszelki" - sukcesji podlegają również wszelkie (tj. wszystkie, każde) prawa, które wynikają z interpretacji indywidualnych, a nie tylko te, które zostały zrealizowane przez poprzednika, tj. spółkę dzieloną..”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Na wstępie zasadniczych rozważań wskazać trzeba, że w myśl interpretowanych przepisów ordynacji podatkowej, sukcesji uniwersalnej podlegają wszelkie (podkreślenie Sądu) prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Podkreślić również należy, że interpretowane przepisy nie wymieniają w tym zakresie żadnych wyłączeń.

Według Słownika Języka Polskiego (sjp.pl) wszelki, to "każdy, bez względu na różnice, wszystko jedno jaki". W myśl definicji zamieszczonej w Wielkim Słowniku Języka Polskiego Instytutu Języka Polskiego Polskiej Akademii Nauk (wsjp.pl) wszelki to "pojęcie używane dla zaznaczenia, że wśród obiektów nazwanych następującym rzeczownikiem nie istnieje taki, którego nie dotyczy to, co zostaje powiedziane". Z kolei Słownik Języka Polskiego PWN (sjp.pwn.pl) definiuje wszelki jako "zaimek komunikujący, że to, o czym mowa w zdaniu, dotyczy wszystkich rodzajów obiektów, stanów rzeczy lub sposobów działania, nazywanych przez rzeczownik". W Słowniku języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego (doroszewski.pwn.pl) wyjaśniając znaczenie pojęcia wszelki wskazano, że oznacza to "każdy, jaki tylko istnieje, każdy bez wyjątku, każdy możliwy".

Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny (uchwała z 19 października 2015, I OPS 1/15) "W piśmiennictwie wskazuje się, że w państwie prawnym interpretator musi zawsze w pierwszym rzędzie brać pod uwagę językowe znaczenie tekstu prawnego. Jeżeli językowe znaczenie tekstu jest jasne, wówczas – zgodnie z zasadą clara non sunt interpretanda (nie dokonuje się wykładni tego, co jasne) – nie ma potrzeby sięgania po inne, pozajęzykowe metody wykładni. W takiej sytuacji wykładnia pozajęzykowa może jedynie dodatkowo potwierdzać, a więc wzmacniać, wyniki wykładni językowej wykładnią systemową czy funkcjonalną. Podobnie ma się rzecz z wykładnią tekstów prawnych, których sens językowy nie jest jednoznaczny z tego względu, że tekst prawny ma kilka możliwych znaczeń językowych, a wykładnia funkcjonalna (celowościowa) pełni rolę dyrektywy wyboru jednego z możliwych znaczeń językowych. W obu przypadkach interpretator związany jest językowym znaczeniem tekstu prawnego, znaczenie to stanowi zawsze granicę dokonywanej przez niego wykładni. W pewnych szczególnych sytuacjach rola wykładni funkcjonalnej nie będzie jednak ograniczać się wyłącznie do roli dyrektywy wyboru jednego ze znaczeń językowych, ale może tworzyć swoiste, różne od alternatyw językowych, znaczenie tekstu prawnego. Przyjęcie takiego swoistego znaczenia tekstu prawnego, ustalonego na podstawie wykładni funkcjonalnej (celowościowej) będzie prowadziło zawsze do wykładni rozszerzającej lub zwążającej. Również w tym wypadku językowe znaczenie tekstu prawnego stanowi granicę wykładni, w tym sensie, że nie jest dopuszczalne przyjęcie swoistych wyników wykładni funkcjonalnej, jeżeli wykładnia językowa prowadzi do jednoznaczności tekstu prawnego."

W podobnym tonie, podkreślając wiodącą rolę wykładni językowej, wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny (m in. w wyroku z 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 25/99).

Również Sąd Najwyższy w uchwale pełnego składu Izby Cywilnej stwierdził, że w doktrynie i w orzecznictwie trafnie akcentuje się prymat wykładni językowej nad pozostałymi rodzajami wykładni, tj. systemową i celowościową (uchwała z 14 października 2004 r., sygn. akt III CZP 37/04).

W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 stycznia 2011 r., akt II FPS 2/10 przyjęto, że ze względu na tetyczny i z istoty swojej ingerencyjny charakter prawa podatkowego, przyznać należy pierwszeństwo zasadzie wykładni gramatycznej (językowej), ograniczając dyrektywy odstępstwa od językowego sensu interpretowanego przepisu do przesłanek klasycznych: gdy wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia absurdalnego, gdy godzi w cel instytucji prawnej (podważa ratio legis przepisu), gdy pomija oczywisty błąd legislacyjny oraz gdy prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi.

W świetle powyższego, skoro na mocy art. 93c § 1 o.p. sukcesji podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, to odkodowując z analizowanych przepisów normę - przy zastosowaniu reguł wykładni językowej, w odwołaniu do wyżej powołanego znaczenia słowa "wszelki" - sukcesji podlegają również wszelkie (tj. wszystkie, każde) prawa, które wynikają z interpretacji indywidualnych, a nie tylko te, które zostały zrealizowane przez poprzednika, tj. spółkę dzieloną. Nie ma bowiem takiego prawa, które

przysługiwałoby spółce dzielonej, na które nie mogłaby się powołać po podziale spółka powstała w wyniku tego podziału (czy wydzielenia, wyodrębnienia; przy zastrzeżeniu, że są to prawa pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku, a przejmowany majątek stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa).

Dlatego w orzecznictwie sądowo administracyjnym przyjmuje się, że następstwo prawne obejmuje także sytuacje, w której stan faktyczny wskazany we wniosku interpretacyjnym i wydanej na jego tle interpretacji dotyczy zdarzenia przyszłego, które ziści się dopiero po podzieleniu podmiotów. W takiej sytuacji również, w razie zastosowania się do interpretacji przez nowy podmiot, wywoła to ochronę przewidzianą w przepisach w art. 14k – 14m ordynacji podatkowej, a następcą prawny uzyska ochronę w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby ona jego poprzednikowi prawnemu (...)

Wyroki powiązane

wyroki NSA z 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 951/18 i II FSK 2023/18
wyrok NSA z 21 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3534/14
wyrok NSA z 22 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2903/14
wyrok NSA z 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2210/14
wyrok NSA z 17 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2085/13
wyrok NSA z 5 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1551/13
wyrok NSA z 11 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 830/11

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 14k

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Art. 14m

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz

2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Art. 93c

§ 1. Osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne przejmujące albo osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału albo z dniem wydzielenia albo z dniem wyodrębnienia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa

podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im w planie podziału składnikami majątku.

Główne problemy

1. Zakres następstwa prawnego na gruncie Ordynacji podatkowej.
2. Czy otrzymanie interpretacji indywidualnej kształtuje sytuację prawną podatnika?
3. Czy następca prawny może korzystać z ochrony na podstawie interpretacji indywidualnej wydanej na rzecz jego poprzednika prawnego, jeśli poprzednik prawny nie zastosował się do interpretacji indywidualnej?

2. Obowiązek uwzględniania orzecznictwa TSUE a ograniczenia wynikające od krajowych przepisów prawa procesowego – doradca podatkowy Alicja Sarna, Crido

Wyrok NSA z 2 lutego 2024 r., I FSK 2140/23

Sąd pierwszej instancji rozpatrując skargę na interpretację indywidualną niezgodną z prawem unijnym, powinien zastosować takie środki prawne, aby przy ponownym rozpatrywaniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na rzecz Gminy, organ mógł zastosować wykładnię prawa Unii Europejskiej, przedstawioną w wyroku TSUE, oceniając zgodnie z tą wykładnią całość stanowiska Gminy, odnoszącego się do tego samego stanu faktycznego, niezależnie od ograniczeń w tym zakresie wynikających z art. 57a p.p.s.a.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej oznacza, że "normy prawa unijnego przeważają (mają pierwszeństwo) w przypadku kolizji z normami prawa krajowego, niezależnie od miejsca, jakie te ostatnie zajmują w hierarchii źródeł prawa krajowego (...), zasada pierwszeństwa nakłada na wszystkie organy państw członkowskich obowiązek zapewnienia pełnej skuteczności norm prawa UE, a prawo państw członkowskich nie może mieć wpływu na skuteczność przyznaną tym normom na terytorium tych państw." (por. A. Sołtys, Relacja zasady bezpośredniego skutku i zasady pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, "Europejski Przegląd Sądowy" 2022, nr 6, s. 4-16). Zgodnie z zasadą skuteczności obowiązujące w prawie krajowym zasady proceduralne nie powinny być uregulowane tak, aby czynić wykonywanie uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii Europejskiej nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym.

Z kolei zgodnie z zasadą lojalnej współpracy, o której mowa w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej, Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Jak wskazano w wyroku NSA z 12 października 2016 r., I FSK 2034/15, skoro Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedstawia wykładnię przepisów i zasad prawa unijnego, to konsekwentnie moc wiążąca dokonanej wykładni odpowiada mocy wiążącej przepisów unijnych, które sądy administracyjne muszą respektować. W wyroku tym odniesiono się do

wyroku TSUE w sprawie C-276/14 wskazując, że jest on wiążący dla NSA oraz obowiązkiem Sądu jest jego uwzględnianie przy merytorycznym rozstrzygnięciu sprawy, zgodnie z zasadą lojalności przewidzianą w treści art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej oraz zasadą pierwszeństwa prawa unijnego pełniąc funkcję służebną wobec zasady efektywności. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku zaznaczył, że sąd krajowy, stosując prawo unijne, występuje w roli sądu unijnego w ujęciu funkcjonalnym. Zadaniem sądu krajowego jest zapewnienie rozstrzygnięcia zgodnego z prawem unijnym. Instrumentem, który powinien być w pierwszej kolejności wykorzystany do osiągnięcia tego celu, jest wykładnia prounijna. (...)

Sąd pierwszej instancji przy wydawaniu rozstrzygnięcia wziął pod uwagę zarzuty skargi i treść art. 57a p.p.s.a. Zgodnie z nim skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędów w wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Przepis ten należy do przepisów proceduralnych, co z kolei wymaga odniesienia się do zasady autonomii proceduralnej, która zakłada swobodę państw członkowskich w kształtowaniu przepisów proceduralnych mających na celu zapewnienie jednostce realizacji uprawnień wynikających z prawa wspólnotowego. Autonomia proceduralna nie jest jednak nieograniczona, a jej ramy wyznaczają zasada równowagi i skuteczności. Przykładowo, jak wskazano w wyroku TSUE z 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96, "w istocie do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy takie uregulowanie tej zasady proceduralnej, aby po pierwsze, zasada ta nie była mniej korzystna od zasad dotyczących podobnych środków prawnych o charakterze wewnętrznym (zasada równowagi), a po drugie, aby nie uniemożliwiała w praktyce lub nadmiernie nie utrudniała wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności)". W realiach niniejszej sprawy oznacza to, że Sąd pierwszej instancji rozpatrując skargę na interpretację indywidualną niezgodną z prawem unijnym powinien zastosować takie środki prawne, aby przy ponownym rozpatrywaniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej na rzecz Gminy organ mógł zastosować wykładnię prawa Unii Europejskiej, przedstawioną w wyroku TSUE, oceniając zgodnie z tą wykładnią całość stanowiska Gminy odnoszącego się do tego samego stanu faktycznego, niezależnie od ograniczeń w tym zakresie wynikających z art. 57a p.p.s.a. Wobec tego, iż art. 57a p.p.s.a. zawiera ograniczenia procesowe w rozpoznaniu skargi na interpretację indywidualną, Sąd pierwszej instancji ograniczył się jedynie do analizy postawionego w skardze zarzutu naruszenia art. 29a ust. 1 u.p.t.u. oraz naruszenia przepisów postępowania. Jednak kwestia zastosowania art. 29a ust. 1 u.p.t.u., wobec wykładni prawa unijnego zaprezentowanego w przywołanym wyroku TSUE z 30 marca 2023 r. w sprawie C-612/21, stała się kwestią pozbawioną znaczenia prawnego. Skoro w danych okolicznościach faktycznych Gmina nie wykonuje świadczenia opodatkowanego podatkiem od towarów i usług, to nie powstaje również problem określenia podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. Powoływanie się na ograniczenia procesowe, wynikające z prawa krajowego, dotyczące zakresu zaskarżenia interpretacji indywidualnej, nie może być więc uznane za zasadne. Jak wskazano wyżej, autonomia procesowa państw członkowskich doznaje ograniczeń w tych wszystkich wypadkach, gdzie koliduje to z zasadą skuteczności prawa unijnego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie. (...)

Uchylenie zaskarżonej interpretacji jedynie w części nie spowoduje zapewnienia wykonania prawa Unii Europejskiej, a nadto może doprowadzić następnie do wydania przez organ interpretacji wewnętrznie sprzecznej, nielogicznej.

Wyrok WSA w Warszawie z 18 kwietnia 2024 r., III SA/Wa 359/24

W przypadku, gdy orzeczenie TSUE, dokonując wykładni prawa Unii, pośrednio objawia (ujawnia) nieznaną wcześniej treść normatywną przepisów prawa krajowego będących kanwą interpretacji ogólnej, w świetle zasady skuteczności i lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej) należy uznać, że "stan prawny" w rozumieniu art. 14b § 5a O.p. uległ zmianie - co uniemożliwia wydanie postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. Jest tak tym bardziej w sytuacji, gdy nowość ta implikuje nieprawidłowość stanowiska zajętego w interpretacji ogólnej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wyrok w sprawie Budimex daje wykładnię prawa Unii w kontekście przepisów prawa krajowego i zagadnienia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych na gruncie krajowego prawa polskiego.

Tych samych przepisów i tego samego zagadnienia dotyczyła interpretacja ogólna.

Z wyroku tego wynika co innego niż z interpretacji ogólnej: interpretacja ogólna explicite sprzeciwia się wiązaniu momentu powstania obowiązku podatkowego z formalną czynnością podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego, a wyrok TSUE możliwość tę stwarza (na wskazanych w nim warunkach).

Wyrok ten objawił (ujawnił) treść normatywną przepisów u.p.t.u. – wynika z niego konieczność ich rozumienia inaczej niż wcześniej przyjmowały organy podatkowe (inaczej niż w sposób wskazany w interpretacji ogólnej). (...)

8. DKIS wskazuje, że "wyrok TSUE (...) doprecyzował termin, jaki należy uznać za moment wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych wykonywanych w warunkach kontraktowych FIDIC" i że w związku z tym interpretacja ogólna "umożliwia wykonanie wytycznych wynikających z wyroku w sprawie Budimex" (s. 14 zaskarżonego postanowienia).

W rzeczywistości interpretacja ogólna jest sprzeczna z wyrokiem TSUE. W interpretacji tej minister finansów wprost stwierdza, że podpisanie protokołu odbioru (czy świadectwa płatności przy warunkach FIDIC) jest bez znaczenia dla momentu powstania obowiązku podatkowego: "(...) dla celów podatku od towarów i usług – nie należy wiązać momentu wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej ze spełnieniem formalności cywilnoprawnej, taka jest podpisanie protokołu zdawczo-odbiorczego lub też np. w przypadku realizacji tych usług na warunkach kontraktowych FIDIC – z data wystawienia określonych świadectw" (s. 3-4 interpretacji ogólnej).

Interpretacja ogólna wyłącza więc możliwość interpretacyjną, którą wyrok Trybunału dopuszcza.

9. W przypadku, gdy orzeczenie TSUE, dokonując wykładni prawa Unii, pośrednio objawia (ujawnia) nieznaną wcześniej treść normatywną przepisów prawa krajowego będących kanwą interpretacji ogólnej, w świetle zasady skuteczności i lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej) należy uznać, że "stan prawny" w rozumieniu art. 14b § 5a O.p. uległ zmianie – co uniemożliwia wydanie postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku.

Jest tak tym bardziej w sytuacji, gdy nowość ta implikuje nieprawidłowość stanowiska zajętego w interpretacji ogólnej.

10. Jest tak też mimo faktu, że wydane w trybie prejudycjalnym orzeczenie TSUE co do zasady (tj. z zastrzeżeniem ograniczenia jego skutków w czasie – co ma miejsce niezmiernie rzadko i co nie miało miejsca w sprawie Budimex) wyjaśnia treść przepisu aktu prawa Unii tak, jak przepis ten powinien być rozumiany od początku swojego obowiązywania (ex tunc) – ma charakter deklaratoryjny.

Stanowisko odmienne od przyjętego obecnie przez Sąd oznaczałoby przyzwolenie na ignorowanie orzeczeń Trybunału (nowości normatywnej z nich wynikającej), w konsekwencji na powielanie stanowiska organu interpretacyjnego ich nieuwzględniającego (stanowiska pozostającego poza kontrolą sądową – takiej kontroli interpretacja ogólna nie podlega). To oznaczałoby w dalszej kolejności wywieranie ze wszech miar niepożądanego wpływu na praktykę stosowania prawa podatkowego – takiego, że praktyka ta byłaby niezgodna z prawem Unii.

Godziłoby to w zasadę lojalnej współpracy z ujętą w art. 4 ust. 3 TUE – zgodnie z którą państwa członkowskie m.in. podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii, a także ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Byłoby to też niespójne z nakazem uwzględniania orzecznictwa TSUE w postępowaniach interpretacyjnych (por. nakazy wprost zawarte w art. 14a § 1, art. 14da, art. 14e § 1 pkt 1 O.p.).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I FSK 146/13

wyrok WSA w Poznaniu z 4 września 2012 r., sygn. akt I SA/Po 644/13

wyrok WSA we Wrocławiu z 30 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 103/13

Przepisy

Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).

Art. 4 ust. 3 Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów.

Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii.

Państwa Członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).

Art. 57a Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą, opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, i odmowę wydania tych opinii, opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa

materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

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

Art. 14b § 5a Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

Art. 14da Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Główne problemy

1. Prymat prawa unijnego.
2. Obowiązek uwzględniania orzecznictwa TSUE przy rozstrzyganiu spraw podatkowych.
3. Formalizm krajowych przepisów prawa procesowego – możliwość ich pominięcia.

Sobota 15 marca 2025 r.

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

- A. **Mówić, pisać, przekonywać... czy istnieją możliwości podwyższenia poziomu perswazyjności wystąpień doradców podatkowych w spotkaniach z sądem i organem podatkowym?** - prof. dr hab. Bogumił Brzeziński/Krzysztof Musiał (Kancelaria Musiał i Partnerzy); miejsce: Sala Bankietowo-Szkoleniowa Chleb i Wino przy ul. Strumykowej 15,
- B. **Nieraz dobrymi chęciami piekło bywa wybrukowane. Podyskutujmy o urzędowych instrumentach wsparcia podatników w zrozumieniu prawa podatkowego i naszych wspólnych problemach z nimi** – dr Beata Rogowska-Rajda (Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego MF/UW); miejsce: Hotel Solaris, ul. Panny Marii 9,
- C. **Elektroniczna komunikacja w postępowaniach podatkowych. Od konnego posłańca do e-poczty i e-urzędu – praktyczne problemy z nowoczesnością** – Emil Chojnacki (Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF), Jakub Warnieło (MDDP); miejsce: Sala Mieszkańska u Gołębiowskich, ul. Prosta 22A,
- D. **Kochajmy się - organy podatkowe v. podatnicy i nasze wzajemne „zagrania nie do końca fair” w orzecznictwie sądów administracyjnych** – Alicja Sarna (CRIDO)/dr Jakub Jankowski (Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych MF); miejsce: Hotel Spichrz, ul. Mostowa 1,

Sesja III

A) Przychody (nieraz) zwolnione

- 1) *zakres zwolnienia fundacji rodzinnej* (wyrok WSA w Łodzi z 9.04.2024, I SA/Łd 114/24; wyrok WSA w Warszawie z 23.05.2024 r., III SA/Wa 682/24) - Karolina Gotfryd (Crido)
- 2) *konceptcja „bezpośredniości realizacji celu statutowego” i exceptiones non sunt extendendae przy zwolnieniach podatkowych środków wydatkowanych na cele statutowe* (wyrok NSA z 7.02.2024 r., II FSK 632/21, wyrok WSA w Olsztynie z 11.12.2024, I SA/1 357/24, nieprawomocny) - Robert Krasnodębski
- 3) *zwrot kosztów przejazdu pracownika taksówką - przychód, czy nie przychód – oto jest pytanie!* (wyrok NSA z 19.11.2024, II FSK 230/22) – Jarosław Szatański (MF)
- 4) dyskusja

B) Jak zorganizować biznes?

- 1) *straty podatnika przejmowanego* (wyrok WSA w Gliwicach z 7.02.2024, I SA/Gl 511/23) – Adam Waclawczyk (Deloitte)
- 2) *podatkowe efekty uboczne modeli biznesowych* (wyroki NSA z 24.01.2024, II FSK 1937/2317.12.24, II FSK 355/22) – Michał Goj (EY)
- 3) dyskusja

C) Nadużycia, ale nieortodoksyjnie

- 1) *nadużycie prawa procesowego – sąd w poszukiwaniu podstawy prawnej* (wyrok WSA z 24.04.2024, III SA/Wa 458/24) – Andrzej Nikończyk (KNDP)
- 2) *czy klauzula nadużycia w VAT jest potrzebna?* (wyrok TS UE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.) – dr Jacek Matarewicz
- 3) dyskusja

A) Przychody (nieraz) zwolnione

1. Zakres zwolnienia fundacji rodzinnej (wyrok WSA w Łodzi z 9.04.2024, I SA/Łd 114/24; wyrok WSA w Warszawie z 23.05.2024 r., III SA/Wa 682/24) - Karolina Gotfryd, Crido Taxand

1) Wyrok WSA w Łodzi z 9 kwietnia 2024 r., I SA/Łd 114/24

(...) W świetle wskazanej wyżej regulacji dotyczącej dozwolonej działalności fundacji rodzinnej (art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR) niesłusznie wskazano Skarżącemu, że istotne znaczenie ma nie tylko podobieństwo podmiotów pod względem ich struktury i prawnych podstaw funkcjonowania, ale także podobieństwo w kwestiach podatkowych. Sąd podkreśla, że art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR nie zawiera takiego ograniczenia i pogląd prawny wyrażony w zaskarżonej interpretacji indywidualnej stanowi przykład niedozwolonej wykładni zawężającej, która ogranicza katalog podmiotów mieszczących się w zbiorze określonym w art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Z przedstawionego przez Stronę w rozpoznawanej sprawie opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Skarżący wniesie do fundacji rodzinnej mienie w postaci praw udziałowych w Luksemburskiej Spółce S (S). Spółka ta nie jest i nie będzie podatnikiem podatku dochodowego ani w L. ani w Polsce. Skarżący wskazał, że spółka jest najbardziej zbliżona do polskiej spółki komandytowej, z tym, że według prawa Luksemburga spółka ta nie posiada osobowości prawnej i jest typową spółką osobową. Z punktu widzenia braku podmiotowości prawnej spółki jest bardziej zbliżona do polskiej spółki cywilnej lub jawnej.

Sąd wyjaśnia, że fundacje rodzinne zostały, co do zasady, objęte podmiotowym zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych. Powyższe zwolnienie nie znajdzie zastosowania m.in. do fundacji rodzinnych wykonujących działalność gospodarczą inną, niż działalność gospodarcza, której wykonywanie przez fundację rodzinną dopuszczają przepisy ustawy o fundacji rodzinnej. Na podstawie art. 24r. ust. 1 ustawy o CIT w zakresie w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej stawka podatku, o którym mowa w art. 19, wynosi 25% podstawy opodatkowania.

(...)

W świetle wskazanej wyżej regulacji dotyczącej dozwolonej działalności fundacji rodzinnej (art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR) niesłusznie wskazano Skarżącemu, że istotne znaczenie ma nie tylko podobieństwo podmiotów pod względem ich struktury i prawnych podstaw funkcjonowania, ale także podobieństwo w kwestiach podatkowych. Sąd podkreśla, że art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR nie zawiera takiego ograniczenia i pogląd prawny wyrażony w zaskarżonej interpretacji indywidualnej stanowi przykład niedozwolonej wykładni zawężającej, która ogranicza katalog podmiotów mieszczących się w zbiorze określonym w art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR.

Zaproponowana przez Dyrektora KIS interpretacja art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR jest więc sprzeczna z jego literalnym brzmieniem. Tymczasem przepisy prawa są sformułowane za pomocą języka, a zatem pierwszoplanowe znaczenie ma wykładnia językowa - jest ona pierwszym etapem egzegezy tekstu prawnego. Orzecznictwo sądowe stoi jednolicie na stanowisku akcentującym prymat wykładni językowej, dopuszczającym możliwość sięgania po inne dyrektywy interpretacyjne dopiero wtedy, gdy taka interpretacja zawodzi (por. uchwały NSA: z dnia: 14 marca 2011 r. sygn. akt II FPS 8/10 oraz 22 czerwca 2011 r. sygn. akt I GPS 1/11). Przejście zatem do innych (poza językową) rodzajów wykładni ma miejsce wyjątkowo, tj. w sytuacji, gdy w oparciu o reguły językowe nie można wyinterpretować znaczenia konkretnego pojęcia (por.

uchwała SN z dnia 11 czerwca 1996 r. sygn. akt III CZP 52/96, OSNC 1996/9/111). W uchwale zapadłej w składzie siedmiu sędziów w dniu 22 czerwca 1998 r. (sygn. akt FPS 9/97, ONSA 1998/4/110) Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że dokonując interpretacji tekstu prawnego trzeba kierować się znaczeniem słów danego języka etnicznego (w jego specyficznej postaci, jaką jest język prawny) oraz tym, że ustawodawca był racjonalny, gdy używał takich a nie innych słów, i nie można a priori przyjmować, by określonych słów używano w tekście prawnym bez wyraźnej ku temu potrzeby. Prymat wykładni językowej w szczególności uwidacznia się na gruncie prawa podatkowego, gdyż tam właśnie każde odejście od gramatycznej treści zapisu może powodować niepożądane konsekwencje praktyczne. Wykładnia przepisów tej gałęzi prawa powinna być precyzyjna, aby mogła doprowadzić do prawidłowego ich odczytania, wykluczone jest dokonywanie wykładni rozszerzającej czy zawężającej mogącej spowodować skutki o charakterze prawotwórczym, przy czym organy podatkowe obowiązane są do stosowania przepisów prawa, zaś sądy do badania poprawności realizowania tego procesu (por. wyroki NSA: z dnia: 8 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2201/12; 29 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2996/11; 15 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 344/12; 25 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 94/12).

Stanowisko to podzielają przedstawiciele doktryny w ww. publikacji pod red. Adama Mariańskiego: "Przyjęcie, że fundacja rodzinna miałaby możliwość przystąpienia tylko do istniejących już spółek (oraz innych podmiotów), stoi w sprzeczności z celem fundacji rodzinnej, jakim jest gromadzenie mienia i zarządzanie nim w interesie beneficjentów. Pojęcia przystępowania do spółek prawa handlowego i uczestnictwa w tych spółkach należy rozumieć szeroko, w tym również jako nabycie udziałów w nowo utworzonym podmiocie (...) Dodatkowo tak szeroki zakres powoduje, że fundacja jest zwolniona z opodatkowania takich dochodów, jak z dywidendy (ale także zysku ze spółek osobowych), a także z umorzenia udziałów/akcji czy też likwidacji spółek, o czym szerzej w rozdziale 4." - Fundacje rodzinne. Aspekty prawne i podatkowe, red. A. Mariański, Warszawa 2023, str. 138 i 140.

Sąd stwierdza, że art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR posługuje się pojęciem "podmiotu" nieprzypadkowo - ustawodawca w ten sposób przyzwolił fundacjom rodzinnym na dokonywanie inwestycji w możliwie szerokim zakresie. Tylko w ten sposób możliwa będzie realizacja celu ustawodawczego przewidzianego dla fundacji rodzinnych, czyli m.in. gromadzenie mienia i zarządzanie nim w interesie beneficjentów (art. 2 ust. 1 UFR).

Stanowisko przeciwne doprowadzi do nieuprawnionego zawężenia zakresu tzw. dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnych. Z zaskarżonej interpretacji wynika, że wykroczenie poza dozwoloną działalność Fundacji nastąpi na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, zatem nie znajdzie w przedmiotowej sprawie zastosowania art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

(...)

W ocenie Sądu zasadnicze znaczenie w rozpoznawanej sprawie jest zawarte art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR prawo fundacji rodzinnych, w tym Fundacji do "przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą". Oznacza to, że spółka mająca swoją siedzibę za granicą musi być podmiotem o podobnym charakterze do spółek handlowych.

Prowadzi to do wniosku, że aby spółka z siedzibą zagranicą była regulowana przez prawo spółek państwa obcego, aby spółkę taką zaliczyć do "podmiotów o podobnym charakterze". Prawo obce musi zatem zawierać regulacje analogiczne jak k.s.h., w szczególności musi nazywać umowę wspólników jako spółkę a nie jako zwykłą umowę. Prawo obce określa zasady reprezentacji takiej spółki, prawa i obowiązków wspólników w tym odpowiedzialność za zobowiązania a także określa czy spółka jest tak jak polska spółka osobowa podmiotem praw i obowiązków odrębnym od wspólników ale bez osobowości prawnej czy też jak polskie spółki kapitałowe spółka ta posiada osobowość prawną.

Niemniej jednak, podstawowym i wystarczającym kryterium podobieństwa spółki zagranicznej do polskiej spółki handlowej jest analogiczny sposób uregulowania tych spółek. Zgodnie zaś z kartami sprawy Skarżący we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyraźnie stwierdził, że Spółka S jest najbardziej zbliżona do polskiej spółki komandytowej, z tym, że według prawa Luksemburga spółka ta nie posiada osobowości prawnej i jest typową spółką osobową. Z punktu widzenia braku podmiotowości prawnej spółki jest bardziej zbliżona do polskiej spółki cywilnej lub jawnej.

Sąd w pełni podziela stanowisko zawarte w skardze, zgodnie z którym prawo Wielkiego Księstwa Luksemburga spełnia wszystkie te kryteria, gdyż S jest uregulowane kompleksowo w prawie spółek tego państwa.

Sąd podkreśla, że w polskim prawie k.s.h. reguluje tworzenie, organizację, funkcjonowanie, rozwiązywanie, łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych. Podpisując umowę spółki handlowej, wspólnicy lub akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu przez wniesienie wkładów finansowych oraz jeśli umowa lub status spółki tak stanowi, przez współdziałanie w inny określony sposób. Spółkami handlowymi w rozumieniu k.s.h. są spółki osobowe (spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna) oraz spółki kapitałowe (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna, spółka akcyjna).

Oznacza to, że dla oznaczenia danej spółki jako spółki handlowej ich podatkowy status nie ma żadnego znaczenia.

Sąd podkreśla, że gdyby celem ustawodawcy byłoby wskazanie innych kryteriów zwolnienia z CIT, to znalazłoby to odzwierciedlenie regulacji ustawowej, tj. w ustawie o fundacjach rodzinnych lub ustawie o CIT. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) 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.

Powyższe oznacza, że Dyrektor KIS dokonał wykładni przepisów, która zawęży stosowanie zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Łodzi z 15 maja 2024 r., sygn. akt I SA/Łd 178/24

Wyrok WSA w Warszawie z 15 maja 2024 r., sygn. akt III SA/Wa 598/24

Wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2024 r., sygn. akt III SA/Wa 220/24

2) Wyrok WSA w Warszawie z 23 maja 2024 r., III SA/Wa 682/24

[...] transparentna spółka luksemburska nie może być uznana za podmiot o podobnym charakterze do spółek handlowych, w tym również funduszy inwestycyjnych, czy też spółdzielni, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej. Przystąpienie przez Fundację do opisanej we wniosku o wydanie interpretacji Spółki będzie stanowiło prowadzenie działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, o którym mowa w art. 6 ust. 7 u.p.do.p. W konsekwencji, przychody Fundacji pochodzące z uczestnictwa w transparentnej spółce luksemburskiej

nie mogą być zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W ocenie organu, w świetle wskazanej wyżej regulacji dotyczącej dozwolonej działalności fundacji rodzinnej (art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR), istotne znaczenie ma nie tylko podobieństwo podmiotów pod względem ich struktury i prawnych podstaw funkcjonowania, ale także podobieństwo w kwestiach podatkowych. DKIS wskazuje, że spółki handlowe, do których może przystąpić fundacja rodzinna (z pominięciem spółki partnerskiej, w której partnerami mogą być wyłącznie osoby fizyczne) są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Również spółka jawna, do której przystąpi fundacja rodzinna staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, o czym stanowi art. 1 ust. 7 u.p.d.o.p., dodany ustawą o fundacji rodzinnej. Wobec tego organ stoi na stanowisku, że fundacja rodzinna może przystępować i uczestniczyć jedynie w tych spółkach, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Odnosząc się do tak zarysowanego sporu Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę wskazuje, że ustawodawca, wymieniając w art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR spółki handlowe, fundusze inwestycyjne, spółdzielnie, miał na myśli spółki handlowe, fundusze inwestycyjne, spółdzielnie mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast używając pojęcia "podmiotów o podobnym charakterze" miał na myśli spółki handlowe, fundusze inwestycyjne, spółdzielnie mające siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a ze względu na swój charakter podobne do polskich spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych lub spółdzielni. Błędne jest natomiast stanowisko Skarżącej, że przez "podmioty o podobnym charakterze" należy rozumieć inne podmioty niż spółki handlowe, fundusze inwestycyjne czy spółdzielnie.

W ocenie Sądu, skoro ustawodawca formułując przepisy o fundacji rodzinnej odnoszące się do tzw. dozwolonej działalności użył takich sformułowań jak "tylko w zakresie przystępowania do spółek handlowych", a następnie "a także uczestnictwa w tych spółkach" zgodzić się należy z organem, który uznał, że przepis ten należy wyklądać w ten sposób, że odnosi się on tylko do spółek handlowych z siedzibą w kraju albo za granicą (osób prawnych). Domniemanie, że chodzi o jakiegokolwiek spółki jest nieuprawnione. Organ interpretując ww. przepis, a w szczególności użyte przez ustawodawcę sformułowanie "podmiotowo podobnym charakterze" opierał się na wskazaniu ustawodawcy, że chodzi nie o jakiegokolwiek spółki, ale o spółki handlowe (podatników podatku dochodowego od osób prawnych, a nie o podmioty transparentne, w których podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy).

Nie jest wystarczające, wbrew zarzutom skargi, to by spółka z siedzibą zagranicą była regulowana przez prawo spółek państwa obcego, aby spółkę taką zaliczyć do "podmiotów o podobnym charakterze". Za powyższym przemawia także to, że ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 3 nie użył ogólnego sformułowania "spółka", którym mogłaby zostać objęta ewentualnie także transparentna spółka luksemburska, a użył bardziej precyzyjnego określenia "spółka handlowa", dokonując tym samym zawężenia co do kręgu podmiotów objętych tym przepisem.

Za taką wykładnią przemawia także chronologia działań ustawodawczych w tym względzie, a mianowicie wprowadzenia do polskiego porządku prawnego fundacji rodzinnej oraz opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek handlowych.

Spółki handlowe dzielą się na spółki kapitałowe oraz spółki osobowe. Spółki kapitałowe, to jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna, spółka akcyjna, są osobami prawnymi, a więc podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p.). Spółkami osobowymi są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna. Pierwotnie wszystkie spółki osobowe nie były

podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Od 1 stycznia 2014 r. spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zostały objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.). Od 1 stycznia 2021 r. spółki jawne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z pewnymi wyjątkami, zostały podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i tym samym utraciły swój status podmiotu transparentnego na gruncie systematyki podatków dochodowych (art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p.). Spółki komandytowe mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zaś bez żadnych wyjątków zostały podatnikami tego podatku także od 1 stycznia od 2021 r. (art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. w zmienionym brzmieniu). Przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie została objęta jedynie spółka partnerska, to jest spółka osobowa, utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą (art. 86 § 1 Kodeksu spółek handlowych), w której partnerami mogą być wyłącznie osoby fizyczne, uprawnione do wykonywania wolnych zawodów (art. 87 § 1 tej ustawy).

Podmiot, jakim jest fundacja rodzinna, nie występował wcześniej w polskim systemie prawnym. Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej weszła w życie 22 maja 2023 r., czyli już po 1 stycznia 2021 r., to jest w czasie, w którym część spółek jawnych oraz wszystkie spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne były już podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Tym samym, w momencie jej wejścia w życie i w konsekwencji zapoczątkowania istnienia w prawie polskim fundacji rodzinnej, wszystkie spółki handlowe, z których fundacja rodzinna mogłaby czerpać zyski, były odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Co więcej, ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej zmienia także przepisy podatkowe. I tak art. 133 UFR wprowadza zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W ocenie Sądu najważniejsza dla wykładni art. 5 ust. 3 UFR w kontekście rozumienia pojęcia podmiotów o podobnym charakterze do spółek handlowych jest art. 133 pkt 1 lit. a UFR, stanowiący, że w art. 1 u.p.d.o.p. definiującym podatnika tego podatku dodaje się ust. 7 w brzmieniu "Niezależnie od postanowień ust. 3 pkt 1a, przepisy ustawy mają zastosowanie do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których wspólnikiem jest co najmniej jedna fundacja rodzinna." Skoro już wcześniej spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne była podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (o ile nie złożyła stosownych, określonych przepisami prawa, informacji), to wprowadzenie regulacji przewidującej, że posiadanie przez spółkę jawną wspólnika w postaci fundacji rodzinnej automatycznie czyni tę spółkę podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych wskazuje na zamiar ustawodawcy, aby fundacje rodzinne były wspólnikami wyłącznie spółek podlegających opodatkowaniu takim podatkiem (nietransparentnych podatkowo). Ustawodawca zabezpieczył to rygiorem w postaci przepisu art. 6 ust. 7 u.p.d.o.p., zgodnie z którym zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25 (czyli zwolnienie podmiotowe dla fundacji rodzinnej), nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej. Jest to zrozumiałe i racjonalne. W przeciwnym przypadku mogłoby być tak, że żaden podmiot nie płaciłby podatku dochodowego - spółka osobowa z uwagi na swoją transparentność, a fundacja rodzinna z uwagi na zwolnienie przedmiotowe.

W ocenie Sądu, fakt opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych ostatnich spółek handlowych, których fundacja rodzinna mogłaby być wspólnikiem, nie jest prawnie irrelevantny. Przy założeniu racjonalności ustawodawcy, co jest objęte domniemaniem nie mogącym być obalonym, czyli m.in. zakładając znajomość wszystkich unormowań przez ustawodawcę, trzeba stwierdzić, że odwołanie się w art. 5 UFR do spółek handlowych trzeba postrzegać jako dotyczące jedynie tych, gdzie fundacja rodzinna może być wspólnikiem, więc także będących podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Dodatkowym argumentem jest to, że przepisy przewidujące dla niektórych szczególnych podmiotów pewien przywilej, w tym dotyczące zwolnień podmiotowych, należy wyklądać ściśle, a nie rozszerzająco.

Zatem nie można przyjąć - jak chce tego Skarżąca - że luksemburska spółka SCSp spełnia założenia art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR, a tym samym Fundacja będzie zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie przychodów i dochodów z inwestycji kapitałowych Spółki przypadających na nią na zasadzie art. 5 u.p.d.o.p. jako współnika Spółki.

(...)

W zaskarżonej interpretacji zasadnie organ zwrócił uwagę, że spółki handlowe, do których może przystąpić fundacja rodzinna (z pominięciem spółki partnerskiej, w której partnerami mogą być wyłącznie osoby fizyczne) są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Jak to zostało już wskazane, również spółka jawna, do której przystąpi fundacja, staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, o czym stanowi dodany do ustawy art. 1 ust. 7 u.p.d.o.p. Powyższe nie dotyczy jednak Spółki, do której ma przystąpić Fundacja rodzinna, której status transparentnej podatkowo nie ulega zmianie. Uzasadnia to twierdzenie, że podmiotu tego (transparentnej podatkowo luksemburskiej spółki SCSp) nie można uznać za "podmiot o podobnym charakterze" w rozumieniu przepisu art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR.

Z powołanego powyżej art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p. wynika też, że podmiotem, do którego mają zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych może być m.in. spółka niemająca osobowości prawnej, mająca siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Rację ma organ wskazując, że w analizowanej sprawie powyższe nie będzie miało zastosowania, ponieważ transparentna Spółka luksemburska nie podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia w państwie siedziby. Opodatkowaniu w związku z prowadzoną działalnością przez tę Spółkę podlegają jej wspólnicy.

(...)

Tym samym dochód uzyskany przez fundację rodzinną z tytułu przystąpienia i uczestnictwa w transparentnej spółce luksemburskiej jest objęty sankcyjnym 25% podatkiem dochodowym, na podstawie art. 24r u.p.d.o.p.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Poznaniu z 28 maja 2024 r., sygn. akt I SA/Po 889/23

Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2024 r., sygn. akt III SA/Wa 2753/23

Wyrok WSA w Łodzi z 18 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Łd 51/24

Przepisy

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

Art. 6 ust. 1 pkt 25

Zwalnia się od podatku:

25) fundację rodzinną

Art. 6 ust. 7

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej.

Art. 24r ust. 1

W zakresie w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej stawka podatku, o którym mowa w art. 19, wynosi 25% podstawy opodatkowania.

Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. z 2023 r., poz. 326)

Art. 5 ust. 1 pkt 3

1. Fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221) tylko w zakresie:

3) przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;

Główne problemy

1. Zakres „dozwolonej” działalności gospodarczej fundacji rodzinnej.
2. Zawężająca definicja zwolnienia przedmiotowego fundacji rodzinnej przez niektóre sądy administracyjne.
3. Nie każda czynność fundacji rodzinnej jest dokonywana w ramach działalności gospodarczej.

2. Koncepcja „bezpośredniości realizacji celu statutowego” i *exceptiones non sunt extendendae* przy zwolnieniach podatkowych środków wydatkowanych na cele statutowe (wyrok NSA z 7.02.2024 r., II FSK 632/21, wyrok WSA w Olsztynie z 11.12.2024, I SA/Ol 357/24, nieprawomocny) - Robert Krasnodębski, radca prawny, doradca podatkowy

Teza

Do kosztów uzyskania przychodu z działalności statutowej, Skarżąca niezasadnie zaliczyła zakwestionowane przez organ wydatki o charakterze pomocniczym lub akcesoryjnym. Nie były one bowiem niezbędne dla bezpośredniej realizacji celu statutowego (działalności naukowo-oświatowej), lecz służyły realizacji innych celów.

Z uzasadnienia wyroku NSA z dnia 7 lutego 2024 r. sygn. akt II FSK 632/21

Przedmiotem sporu w sprawie jest ujęcie niektórych wydatków poczynionych przez Skarżącą w dochodzie zwolnionym z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Istota sporu w wymiarze materialnoprawnym sprowadza się do kwalifikacji kwestionowanej przez organ części wydatków jako związanych z działalnością statutową Skarżącej.

W pierwszej kolejności uwagę należy zwrócić na obowiązującą w prawie dyrektywę wykładni *exceptiones non sunt excendendae*, która oznacza, że wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco. W prawie podatkowym dotyczy ona w szczególności zwolnień, jakie stanowią wyjątek od zasady równości i zasady powszechności opodatkowania, wynikających odpowiednio z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP – dlatego też wszelkie zwolnienia podatkowe należy interpretować w sposób precyzyjny i ścisły.

Wykładnia art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zaproponowana przez Stronę prowadzi w ocenie NSA, do błędnych rezultatów poprzez rozszerzenie przedmiotowego zakresu zwolnienia przewidzianego w tym przepisie co mogłoby to oznaczać całkowite zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. wszelkich dochodów uzyskiwanych przez podmioty realizujące cele statutowe, dla których w związku z przepisami odrębnych ustaw przewidziano preferencje podatkowe. Prawie każdy rodzaj wydatkowania dochodu mógłby zostać pośrednio powiązany z realizacją celów statutowych. Zwolnienie odnosi się zaś do celu zamierzonego i preferowanego przez ustawodawcę, a więc nawet nie do każdego celu wymienionego w statucie danej jednostki – jeśli nie został on wskazany w przepisach ustawy odrębnej.

Uzasadnienie zaskarżonego wyroku w powyższym zakresie skład orzekający ocenia jako prawidłowe i wyczerpujące. Na poparcie swojej argumentacji Sąd trafnie przytoczył głos do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07, której autor stwierdził, że "nie jakkolwiek zapis statutu, ale wyłącznie mieszczący się w prawem określonych granicach właściwości i celu działania adresata prawa, stanowi cel statutowy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowi o celu statutowym, a nie jego następstwach, czy też konsekwencjach. Podatkowo znaczącymi celami są więc wymienione w nim rodzaje - przedmioty działalności podatnika, a nie skutki, które mogą powodować. Czym innym jest prowadzenie danej działalności, a czym innym jej wspieranie i popieranie. Jeżeli nawet poprzez swoje działania niebędące działalnością statutową w postaci działalności oświatowej podatnik przyczyni się do powstania skutku w postaci określonego efektu oświatowego, nie będzie to implikowało uzasadnionej konstatacji, że wykonywał zgodnie z obowiązującym prawem działalność oświatową. Zapis w statucie podatnika i przeznaczanie na wskazany w nim cel dochodów nie uzasadnia jeszcze a priori zastosowania ulgi podatkowej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. posługuje się pojęciem prawnym celów statutowych, nie zaś terminem celów zapisanych w statucie" (por. Jacek Brolik. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07, Prawo i Podatki 2009/5/26-29). Pogląd ten zyskał aprobatę w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, m.in. w wyroku powołanym w uzasadnieniu skargi kasacyjnej – z dnia 4 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1974/15.

Z uzasadnienia wyroku WSA w Olsztynie z dnia 11 grudnia 2024, sygn. akt I SA/OI 357/24

Sąd podkreśla, że prawidłowość stanowiska organu interpretacyjnego potwierdza również brzmienie powołanego przez organ przepisu art. 17 ust. 1a pkt 2 ustawy o CIT, z którego wynika jednoznaczne powiązanie zwolnienia podatkowego z rzeczywistym i bezpośrednim wydatkowaniem dochodu na cele statutowe. Pośrednie etapy alokacji dochodu poza wskazanymi w art. 17 ust. 1e ustawy o CIT, choćby były obliczone na zwiększenie dochodu i jego przeznaczenie w przyszłości na cele statutowe, nie są objęte przedmiotowym zwolnieniem podatkowym.

Wyroki powiązane:

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 grudnia 2024 r. sygn. akt I SA/OI 357/24
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 listopada 2020 r. sygn. akt I SA/GI 970/20
Wyrok NSA z dnia z 4 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1974/15
Uchwała NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r. sygn. akt II FPS 4/09
Wyrok NSA z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07

Przepisy

Art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. *Wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczony na te cele.*

Art. 17 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych *Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.*

Art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). *Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.*

Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). *Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.*

Art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). *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.*

Główne problemy

1. Czy zasada *exceptiones non sunt excendendae* faktycznie może być stosowana (lub stosowana tak powszechnie) do wykładni regulacji podatkowych?
2. Zakres zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Formy realizacji celu statutowego: bezpośrednio i pośrednio?
3. Cele statutowe a cele zapisane w statucie? Różnica prawna?

3. Zwrot kosztów przejazdu taksówkami w celach służbowych jako przychód ze stosunku pracy – Jarosław Szatański (MF)

Wyrok NSA z 19 listopada 2024, II FSK 230/22

Przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi również dokonywany przez pracodawcę zwrot pracownikowi kosztów przejazdu czy dojazdu w ramach polecenia służbowego, i to niezależnie od tego, czy dotyczy on wydatków związanych z przejazdem lub dojazdem taksówką czy środkami komunikacji miejskiej lub własnym środkiem transportu oraz czy za wyborem danego rodzaju przejazdu lub dojazdu przemawiały względy bezpieczeństwa lub skrócenia czasu jego trwania.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Definicja przychodów zawarta w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ma charakter ogólny i ma zastosowanie do wszystkich źródeł przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 ww. ustawy, a przy tym może być modyfikowana jedynie przez zawarte w ww. ustawie definicje przychodów z poszczególnych źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 tejże ustawy. Taką definicją jest np. zawarta w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. definicja przychodów ze stosunku pracy. Dokonując kwalifikacji określonego świadczenia do przychodów ze stosunku pracy należy zatem czynić to z zastosowaniem art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 powołanej ustawy. (...) Katalog użyty w tym ostatnim przepisie ma charakter przykładowy, na co wskazuje użyty zwrot "w szczególności". Oznacza to, że przychodami ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz świadczenia nieodpłatne, mające swoje źródło w łączącym pracownika z pracodawcą stosunku pracy lub stosunku pokrewnym. Ponadto treść tego przepisu wskazuje, że do przychodów pracownika zaliczyć należy praktycznie wszystkie otrzymane przez niego od pracodawcy świadczenia. Są nimi bowiem nie tylko wynagrodzenia, czyli świadczenia wprost wynikające z zawartej umowy o pracę, ale również wszystkie inne przychody (świadczenia), niezależnie od podstawy ich wypłaty, jeżeli w jakikolwiek sposób wiążą się z faktem wykonywania pracy.

Niewątpliwie zatem przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi również dokonywany przez pracodawcę zwrot pracownikowi kosztów przejazdu czy dojazdu w ramach polecenia służbowego, i to niezależnie od tego, czy dotyczy on wydatków związanych z przejazdem lub dojazdem taksówką czy środkami komunikacji miejskiej lub własnym środkiem transportu oraz czy za wyborem danego rodzaju przejazdu lub dojazdu przemawiały względy bezpieczeństwa lub skrócenia czasu jego trwania.

(...) wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji, doświadczenia w postaci zwrotu kosztów przejazdu czy dojazdu nie mają zastosowania kryteria, o których mowa w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13. Pogląd wyrażony w tym wyroku ma zastosowanie wyłącznie do świadczeń niepieniężnych. Przy czym świadczeniem niepieniężnym nie jest zwrot kosztów przejazdów taksówkami. Tego rodzaju przysporzenie jest świadczeniem pieniężnym, a co za tym idzie jego rozpatrywanie w kontekście kryteriów wskazanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego jest bezprzedmiotowe. (...) Uzyskiwane w formie pieniężnej przez pracownika od pracodawcy świadczenia bezwarunkowo prowadzą do przysporzenia majątkowego, tj. dochodu po stronie pracownika. (...)

Pracodawca uregulował opodatkowanie niektórych przychodów związanych z wydatkami na podróże służbowe. Przy zastosowaniu obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadził zwolnienie podatkowe skutkujące określonymi preferencjami dla pracowników. Otóż zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach (...) Oznacza to, że zwolnienie przysługuje wyłącznie pod warunkiem, że pracownik odbywa podróż służbową w rozumieniu przepisów

Kodeksu pracy. (...) Podróżą służbową jest taki wyjazd, który odbywa się na polecenie pracodawcy i jest związany ze świadczeniem pracy poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy.

Odmienne zaś należy rozpatrywać sytuację związaną z wydatkami na przejazdy w obrębie miejscowości, w której znajduje się siedziba skarżącego, stałe miejsce pracy lub miejsce zamieszkania pracownika (...).

Reasumując, zwrot kosztów przejazdu taksówkami stanowi dla wszystkich wskazanych we wniosku pracowników przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W okolicznościach niniejszej sprawy przychód ten może natomiast korzystać ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ww. ustawy wyłącznie w sytuacji zwrotu udokumentowanych kosztów przejazdu taksówkami pracownikom w podróży służbowej korzystającym z takiego przejazdu w miejscowości docelowej (innej niż miejscowość rozpoczęcia podróży) w związku z uzasadnioną potrzebą w celu przewiezienia materiału do przeszczepeu. (...)

Objęcie świadczeń w postaci zwrotu wydatków w określonych okolicznościach zwolnieniami od podatku ustanowionymi w przepisach art.21 ust. 1 ustawy świadczy o tym, że świadczenia te jako konkretne przysporzenia majątkowe stanowią przychód w rozumieniu ww. ustawy. W przeciwnym razie, skoro w ogóle nie powstawałby w stosunku do nich obowiązek podatkowy, niemożliwe (niecelowe) byłoby objęcie ich zwolnieniem z opodatkowania.

Poza tym (...) ustawodawca ustanowił zwolnienie dla świadczeń, w tym także wypłat pieniężnych, otrzymywanych przez pracowników od pracodawców, które ponoszone są w celu prawidłowego wykonania przez pracowników obowiązków wchodzących w zakres wykonywanej pracy, a także w celu wypełnienia obowiązków obciążających pracodawców na podstawie przepisów prawa, które mieszczą się w zakresie obowiązku prawidłowego zorganizowania pracy. Świadczenia te mają wspólną cechę, a mianowicie ponoszone są w interesie pracodawcy i służą prawidłowej realizacji zadań zleconych pracownikowi. Objęcie tych świadczeń zwolnieniem od podatku oznacza, że wskazana cecha świadczeń na rzecz pracowników sama w sobie nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że świadczenia te nie mieszczą się w zakresie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Dlatego okoliczność, dokonywania przedmiotowego świadczenia przez pracodawcę w celu właściwego zorganizowania wykonania pracy nie może, w ocenie NSA być uznana za okoliczność skutkującą wyłączeniem tego świadczenia spod działania przepisu art. 12 ust. 1 ww. ustawy.

Wyroki powiązane

wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt 7/14

wyrok WSA w Gliwicach z 8 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 248/19

wyrok NSA z 25 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 642/18

wyrok NSA z 17 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 717/20

Przepisy

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.)

Art. 11 ust. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Art. 12 ust. 1. Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Art. 21 ust. 1 pkt 10, 11, 11a, 11b, 13, 16, 16a i 23b

1. Wolne od podatku dochodowego są:

(...) 10) wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór;

11) świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw;

11a) świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, wynikające z zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, w tym ze względu na szczególne warunki i charakter pełnionej służby, przysługujące osobom pozostającym w stosunku służbowym, przyznane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw;

11b) wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych; (...)

13) ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność;

16) diety i inne należności za czas:

a) podróży służbowej pracownika,

b) podróży osoby niebędącej pracownikiem

- do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem ust. 13 i 15c; (...)

23b) zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw - do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika; przepis art. 23 ust. 7 stosuje się odpowiednio.

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2023, poz. 1465, z późn. zm.)

Art. 77⁵ § 1. Pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2190)

Główne problemy

1. Pojęcie przychodu oraz przychodów ze stosunku pracy.
2. Wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt 7/14.
3. Praktyka ustawodawcy w odniesieniu do zwolnień przedmiotowych w PIT. Wykładnia przepisów podatkowych w świetle regulacji z zakresu prawa pracy.

B) Jak zorganizować biznes?

1. **Wpływ połączenia na rozliczenia straty podatkowej przez podmiot przejmujący – Adam Waclawczyk, doradca podatkowy, Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy**

Wyrok WSA w Gliwicach z 7 lutego 2024 roku, I SA/GI 511/23

„Zdaniem Sądu, istotne jest to, że przedmiot faktycznie prowadzonej przez Skarżącą podstawowej działalności gospodarczej po przejęciu A3. i A4. nie ulegnie zmianie. (...) Działalność Skarżącej zostanie rozszerzona o produkcję systemów i urządzeń kierowania, sterowania i nadzoru ruchu pojazdów szynowych, przy czym jest to działalność wykazująca komplementarność i synergię z prowadzoną obecnie, dotyczącą działalności w segmencie rynku kolejowego.

Skoro zatem przedmiot faktycznie prowadzonej przez Skarżącą podstawowej działalności gospodarczej po przejęciu A3. i A4. nie ulegnie zmianie, a zostanie rozszerzony, to nie znajdzie zastosowanie art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p.

Przepis art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p. nie wymaga przecież, aby przedmiot działalności po przejęciu innego podmiotu i bezpośrednio przed takim przejęciem był tożsamy (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 marca 2023 r., sygn. akt. I SA/Po 835/22).”

Wyrok NSA z 17 października 2024 roku, II FSK 105/22

„Jak trafnie wskazał zaś WSA w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, zasadniczym i właściwie jedynym argumentem za przyjęciem tezy dla podatnika niekorzystnej jest stwierdzenie DKIS, że ilekroć ustawodawca ma na myśli "pośredni" sposób posiadania udziałów, dokonuje wyraźnego wskazania w przepisie. Jednak ustawodawca rozróżnia bezpośrednio posiadanie udziałów od posiadania pośredniego, jeżeli owo rozróżnianie uznaje za zasadne (np. w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b updog wskazuje na bezpośredni udział). Kwestia ta w niniejszej sprawie nie jest zatem kluczowa. Nieusprawiedliwiony okazał się w konsekwencji zarzut materialnoprawny skargi kasacyjnej (z uwagi na jego sformułowanie i uzasadnienie).”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wyrok WSA w Gliwicach z 7 lutego 2024 roku, I SA/Gl 511/23

„Zarzut naruszenia art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p. okazał się zasadny.

(...) ustawodawca wprowadził od 1 stycznia 2021 r. ograniczenia w zakresie rozliczania strat podatkowych.

(...)

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej (Druk sejmowy nr 642) (...) Zmiana treści art. 7 ustawy o CIT ma na celu ograniczenie zjawiska wykorzystywania przez podatnika strat podatkowych innego podmiotu celem obniżenia własnych zobowiązań podatkowych. (...) Przyjęta na gruncie ustawy o CIT zasada, iż podatnik może rozliczać straty, które sam poniósł, może jednak być nadużywana przez różnego rodzaju operacje restrukturyzacyjne, których celem jest to, aby strata poniesiona przez podatnika pomniejszyła dochody uzyskiwane przez inne przedsiębiorstwo. W szczególności podmiot ponoszący straty, którego działalność nie rokuje możliwości uzyskiwania w kolejnych latach dochodów i rozliczenia wykazanych strat z tymi dochodami może dokonać przejęcia lub zakupu innego przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części), po to tylko, aby o wartość poniesionych w przeszłości strat obniżyć podatkowe dochody tego innego przedsiębiorstwa. (...) W celu zapobieżenia takim działaniom optymalizacyjnym proponuje się ograniczenie możliwości rozliczania strat w sytuacji w której podatnik przejął inny podmiot lub do podatnika wniesiony został wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub wkład pieniężny, za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Uwzględniając jednak fakt, iż powyższe działania (przejęcie innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, uzyskanie wkładu pieniężnego za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa) mogą być przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych służących przywróceniu możliwości generowania przez takiego podatnika dochodów, ograniczenie możliwości uwzględniania strat przez podatnika uzależnione zostało od wystąpienia dodatkowych warunków, wskazujących na to, iż głównym celem tych działań było nieuzasadnione skorzystanie z możliwości pomniejszenia dochodu (powiększenia straty) innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części innego przedsiębiorstwa, to jest:

- przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub

- co najmniej 25% praw do udziału w zysku podatnika - w wyniku opisanych operacji restrukturyzacyjnych - uzyskał podmiot lub podmioty, które wcześniej praw takich nie posiadały.

We wniosku o wydanie interpretacji Skarżąca podała, że zarówno ona, jak i spółki przejmowane działają w branży kolejowej. Wnioskodawczyni zajmuje się produkcją pojazdów szynowych, w szczególności wagonów metra i tramwajów, a także podzespołów dla pociągów. Działalność A3. skupia się natomiast na produkcji i serwisowaniu taboru kolejowego oraz wyposażenia kolejowego. Z kolei działalność A4. koncentruje się na produkcji systemów i urządzeń kierowania, sterowania i nadzoru ruchu pojazdów szynowych. Po połączeniu Wnioskodawczyni przejmie działalność A3. i A4. Połączenie nastąpi z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, do których należy konsolidacja nowo przejętych podmiotów z Grupy B. Wybór Wnioskodawczyni, jako spółki przejmującej nie jest nakierowany na uzyskanie jakichkolwiek korzyści podatkowych, lecz wynika z aspektów czysto ekonomicznych. (...)

Zdaniem organu interpretacyjnego w sprawie znajduje zastosowanie art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p., gdyż przedmiot faktycznie prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawczyni po przejęciu spółek przejmowanych będzie w części inny niż przed takim przejęciem. (...)

Organ interpretacyjny, uzasadniając swoje stanowisko argumentował, że po połączeniu Skarżąca będzie nadal prowadzić działalność w zakresie produkcji, jak i będzie produkowała systemy i urządzenia kierowania, sterowania, i nadzoru ruch pojazdów szynowych (co rozszerzy zakres prowadzonej działalności Wnioskodawcy o zakres działalności Spółki Przejmowej (A4.).

Zdaniem Sądu, istotne jest to, że przedmiot faktycznie prowadzonej przez Skarżącą podstawowej działalności gospodarczej po przejęciu A3. i A4. nie ulegnie zmianie. Jak wyjaśniła Skarżąca, co dostrzegł organ interpretacyjny, po połączeniu z tymi spółkami będzie nadal prowadzić działalność w zakresie produkcji pojazdów szynowych, w szczególności wagonów metra i tramwajów oraz podzespołów dla pociągów, produkcji i serwisowania taboru kolejowego (lokomotywy elektryczne, nadwozia lokomotyw, ramy wózków pojazdów szynowych) oraz wyposażenia kolejowego (aparatura elektryczna). Działalność Skarżącej zostanie rozszerzona o produkcję systemów i urządzeń kierowania, sterowania i nadzoru ruchu pojazdów szynowych, przy czym jest to działalność wykazująca komplementarność i synergię z prowadzoną obecnie, dotyczącą działalności w segmencie rynku kolejowego.

Skoro zatem przedmiot faktycznie prowadzonej przez Skarżącą podstawowej działalności gospodarczej po przejęciu A3. i A4. nie ulegnie zmianie, a zostanie rozszerzony, to nie znajdzie zastosowanie art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p.

Przepis art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p. nie wymaga przecież, aby przedmiot działalności po przejęciu innego podmiotu i bezpośrednio przed takim przejęciem był tożsamy (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 marca 2023 r., sygn. akt. I SA/Po 835/22).

Z uzasadnienia do ustawy nowelizującej wynika, że celem ustawodawcy przy wprowadzaniu w życie art. 7 ust. 3 pkt 7 u.p.d.o.p. było przede wszystkim przeciwdziałanie przenoszeniu rentownej działalności do spółek ze stratą podatkową wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Równocześnie z dokumentu tego wynika że ustawodawca zamierzał chronić takie działania, które zostały podjęte z uzasadnionych ekonomicznie powodów. Skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji szeroko wyjaśniła uwarunkowania prowadzenia działalności w międzynarodowej grupie i powody przeprowadzenia transakcji połączenia z A3. i A4. Stwierdziła, że połączenie to nastąpi z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, do których należy konsolidacja nowo przejętych podmiotów z Grupy B. Głównym bądź jednym z głównych celów nie będzie uniknięcie ani uchylenie się od opodatkowania.

W tym stanie rzeczy odmowa Skarżącej prawa do rozpoznania straty jest sprzeczna również z wykładnią celowościową art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p. przepisu (wynikającą m.in. z uzasadnienia do ustawy zmieniającej).

Mając na uwadze powyższe, w analizowanym przypadku nie doszło do zmiany przedmiotu "faktycznie prowadzonej działalności" Spółki w rozumieniu art. 7 ust. 3 pkt 7 lit. a u.p.d.o.p. i tym samym przepis ten nie powinien znaleźć zastosowania.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 1 sierpnia 2024 roku, sygn. II FSK 1262/23

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 30 stycznia 2024 roku, sygn. I SA/Bd 610/23

Wyrok WSA w Warszawie z 21 marca 2023 roku, sygn. III SA/Wa 2397/22

Wyrok WSA w Poznaniu z 14 marca 2023 roku, sygn. I SA/Po 835/22

Wyrok WSA w Łodzi z 4 listopada 2021 roku, sygn. I SA/ŁD 558/21

Przepisy

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2023.2805 t.j. z dnia 29.12.2023)

Art. 7 ust. 3 pkt 7

7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub

b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

Główne problemy

1. Nowelizacje przepisów dotyczących reorganizacji przedsiębiorstw w ostatnich latach jako element „walki z nadużyciami”.
2. Rozliczenie straty podatkowej przez podmiot przejmujący – wymogi ustawowe jako narzędzie przeciwdziałania obejściu przepisów prawa podatkowego?
3. Kiedy interpretator żyje w oderwaniu od regulowanej materii, czyli wpływ pro-fiskalnej interpretacji na prowadzoną działalność gospodarczą i konkurencyjność polskiej gospodarki.

2. Podatkowe efekty uboczne modeli biznesowych (wyrok NSA z 24.01.2024, II FSK 1937/23; wyrok NSA z 17.12.24, II FSK 355/22 – Michał Goj, EY)

Wyrok NSA z 24 stycznia 2024 r., II FSK 1937/23

Odesłanie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. dotyczy jednak tylko samego katalogu praw majątkowych, bez konieczności spełnienia przez te prawa wszystkich warunków określonych w art. 16b ust. 1 pozwalających uznać je za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spółka stawiając we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej pytanie o to, czy osiąmane przez nią przychody z sublicencji - w opisanym przez nią w tym wniosku stanie faktycznym - stanowią przychody z zysków kapitałowych w rozumieniu art. 7b u.p.d.o.p. dowodziła odnośnie do kwestii zakresu odesłania zamieszczonego w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p., że odesłanie to ma charakter kompleksowy, nie można zatem ograniczać go do prostego katalogu praw majątkowych wymienionych w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., lecz należy go traktować szerzej i rozumieć, zgodnie z treścią art. 16b ust. 1 tej ustawy, jako podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne.

(...) W związku z powyższym Spółka wskazywała, że nie traktuje znaków towarowych, których dotyczy licencja i sublicencja, jako wartości niematerialnych i prawnych i nie amortyzuje ich, a w związku z tym w jej przypadku nie ma zastosowanie odesłanie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p., zatem uzyskiwane przez nią z tytułu udzielenia sublicencji na znaki towarowe przychody nie stanowią przychodów z kapitałów pieniężnych w rozumieniu powyższego przepisu.

(...) Organ interpretacyjny stwierdził dalej w konkluzji swoich rozważań, że prawa majątkowe, których dotyczy wniosek, przy spełnieniu warunków z art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. mogą być uznane, co do zasady, za wartości niematerialne i prawne, zatem argumentacja Spółki przedstawiona w jej stanowisku co do braku możliwości uznania tych praw za wartości niematerialne i prawne, ze względu na wystąpienie okoliczności przedstawionych w art. 16g ust. 14 u.p.d.o.p. nie zasługiwała na akceptację.

(...) ponieważ podzielić należy zasadność zarzutów skargi kasacyjnej dotyczących naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) w zw. z art. 16b ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. opartych na dodatkowej argumentacji wywodzonej z treści pierwszego z tych przepisów w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r., a więc adekwatnym, co do czasu, w którym zwrócono się o wydanie interpretacji indywidualnej i w którym interpretację tę wydano i zmierzającej do wykazania, że odesłanie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. dotyczy jednak tylko samego katalogu praw majątkowych, bez konieczności spełnienia przez te prawa wszystkich warunków określonych w art. 16b ust. 1 pozwalających uznać je za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne. Jednym z takich warunków jest nabycie takiego prawa od innego podmiotu. Prawa wytworzone przez podatnika, w świetle treści tego przepisu, nie mogą stanowić wartości niematerialnych i prawnych, a co za tym idzie przy przyjęciu poglądu, że odesłanie z art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b) u.p.d.o.p. obejmuje swoim zakresem konieczność spełnienia przez prawa majątkowe, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., wszystkich przesłanek z art. 16b ust. 1, to jak trafnie wskazał w skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, całkowicie zbędne byłoby zamieszczenie przez ustawodawcę w treści art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. specjalnego, dodatkowego wyłączenia z zakresu objętego tym przepisem "praw wytworzonych przez podatnika".

(...) to od wnioskodawcy zależy, jakie informacje odnośnie do stanu faktycznego uzna za istotne opisując ten stan we wniosku o wydanie interpretacji oraz jak sformułuje swoje pytanie. Zwrócono również uwagę, że na dalszych etapach postępowania w sprawie, już po złożeniu wniosku o wydanie interpretacji, Spółka usiłowała w pewnym stopniu "przekierować" swój problem z przychodów z sublicencji na przychody ze świadczenia kompleksowej usługi wsparcia. Podkreślał to także w swoim stanowisku Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Zaakceptowanie "tego kierunku" przez Sąd pierwszej instancji było jednym z powodów uchylecia przez Naczelny Sąd Administracyjny pierwszego, wydanego w tej sprawie wyroku Sądu pierwszej instancji z dnia 30 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/Po 797/19.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawiony we wniosku Spółki opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego oraz podane tam informacje nie stwarzają uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że w sprawie tej zachodziło wyłączenie, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. W związku z tym za niezasadny uznać należy odnoszący się do tej kwestii zarzut skargi.

Podkreślić przy tym należy, że niniejsza sprawa dotyczyła interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Podatnik nie ma obowiązku stosowania się do stanowiska prezentowanego w takiej sprawie przez organ interpretacyjny. Nie można także wykluczyć, że w postępowaniu jurysdykcyjnym organ podatkowy dysponując, na podstawie przeprowadzonych dowodów, wiedzą co do całokształtu stanu faktycznego sprawy, dojdzie do innych wniosków, niż te, które wyciągnął organ interpretacyjny na podstawie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 25.01.2023; II FSK 1513/20

Wyrok NSA z 17 grudnia 2024 r., II FSK 355/22

Opodatkowaniu podlega różnica stanowiąca nadwyżkę ponad kwotę pieniędzy udzielonego finansowania. (...) Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, że w praktyce nie dałoby się ustalić, jaka część wypłat stanowi zwrot pożyczonego kapitału. Nie ma również znaczenia dla oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, że przedmiot analizowanego stosunku prawnego nie reguluje umowa ze spółką europejską. To rolą skarżącej spółki jest takie ukształtowanie w praktyce relacji z kontrahentami, aby możliwe było dopełnienie wszystkich obowiązków wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i zapisów umowy polsko – holenderskiej

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(z uzasadnienia wyroku WSA)

W 2015 roku spółka zawarła z niepowiązaną spółką europejską [dalej: SE] będącą holenderskim rezydentem podatkowym umowę (ang. Project Agreement, dalej: [PA]) dotyczącą projektu ukierunkowanego na opracowanie i produkcję nowoczesnych systemów bateryjnych. Spółka zawarła z SE również umowę dotyczącą honorarium (ang. Fee Agreement, [dalej: FA]). Spółka była w projekcie odpowiedzialna za wytworzenie produktu (bezpośrednio lub pośrednio) oraz jego komercjalizację. We wniosku wyjaśniono, że w obu ww. umowach oprócz spółki i SE stronami umowy były również dwa podmioty gospodarcze (jeden polski i jeden hiszpański), odpowiedzialne za testy i ocenę techniczną produktu.

Spółka wyjaśniła również, że SE jest wspierana przez E. [dalej: E.], będący instytucją naukowo - badawczą Unii Europejskiej. SE wchodzi w skład jednego z tzw. europejskich hubów innowacji, funkcjonujących przy wsparciu i pod znakiem E.. Zgodnie z PA, SE otrzymuje dotacje od E. na projekty ujęte w biznesplanie SE.

SE zajmuje się działalnością inwestycyjną w obszarze zrównoważonego rozwoju w sektorze energetyki. Zgodnie z FA, oprócz finansowego wsparcia projektów, SE oferuje również dostęp do sieci partnerów przemysłowych, badawczych i uniwersyteckich, baz wiedzy, usług z zakresu koordynacji, selekcji projektów i szkoleń. W zamian za udzielone wsparcie SE otrzymuje uzgodnione na drodze umowy wynagrodzenie, zależne od ustaleń między stronami. W praktyce, w ramach FA i w toku realizacji tej umowy SE zapewniła spółce możliwość udziału w konferencjach branżowych The Business Booster z potencjalnymi partnerami oraz stoisko opłacone na specjalistycznych targach branżowych, stanowiących platformę do nawiązywania relacji biznesowych. Spółka kilkakrotnie uczestniczyła w tego rodzaju wydarzeniach.

Na mocy FA SE otrzymuje 4% rocznych przychodów netto ze sprzedaży produktów spółki, będących skomercjalizowanym rezultatem projektu. Płatności dla SE ustają w momencie, gdy suma płatności osiągnie poziom określony w FA jako 4,3-krotność nominalnej wielkości finansowania udzielonego przez SE. Spółka dysponuje oryginalnym i ważnym certyfikatem rezydencji SE.

W piśmie z dnia 22 lutego 2021 r. spółka doprecyzowała przedstawiony we wniosku stan faktyczny. Wskazała, że w zakres usług świadczonych przez SE wchodzi zarówno finansowanie, jak i usługa wsparcia.

SE, działając jako współfinansujący przedsięwzięcie (projekt), udziela usług wsparcia ukierunkowanych przede wszystkim na udostępnianie platformy nawiązywania relacji pomiędzy biznesem, nauką i przemysłem. Należy podkreślić – wskazano we wniosku - że usługi wsparcia udzielane odbiorcom (a więc w tym także Wnioskodawcy) służą poszerzaniu możliwości biznesowych odbiorców, a w konsekwencji mają mieć pozytywny wpływ na zabezpieczenie źródła przychodów zarówno dla odbiorców (więc i spółki), jak również dla SE, która udzielając finansowania, oczekuje w przyszłości określonego wynagrodzenia. Usługi wsparcia świadczone przez SE obejmują:

- udzielanie dostępu do sieci partnerów przemysłowych, badawczych i uniwersyteckich (kontaktowanie Spółki z potencjalnymi partnerami biznesowymi),
- udzielanie dostępu do baz wiedzy,
- usługi z zakresu koordynacji, selekcji projektów i szkoleń,
- udział w konferencjach branżowych i targach.

Wynagrodzenie wypłacane na rzecz SE nie jest podzielone na dwie części. Wynagrodzenie na rzecz SE wynosi 4% rocznych przychodów netto ze sprzedaży produktów spółki, będących skomercjalizowanym rezultatem projektu zrealizowane we współpracy z SE. Wynagrodzenie to jest należne SE na podstawie ustaleń między stronami, przyjętych w ramach umowy dot. honorarium FA. Wynagrodzenie jest należne łącznie za świadczenie usług wsparcia oraz finansowania. Autor skargi kasacyjnej przekonuje w uzasadnieniu wniesionego środka odwoławczego, że postępowanie wójta gminy ocenić należy jako "całkowicie niezawinione", gdyż organ ten rozstrzygał "wyjątkowo skomplikowane zagadnienia prawne", co do których istniały w orzecznictwie i doktrynie "wieloletnie" i "znaczące" rozbieżności. Zdaniem prokuratora, wykładnia spornych przepisów wymagała dokonania wyrafinowanych zabiegów interpretacyjnych, w związku z czym "organ taki jak wójt gminy" nie powinien ponosić odpowiedzialności (w ramach omawianej instytucji prawnej) za błędy w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego.

(Uzasadnienie wyroku NSA)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że wypłaty dokonywane przez spółkę na rzecz spółki europejskiej stanowią zwrot pożyczonego kapitału, tj. udzielonego przez spółkę europejską finansowania. Skoro tak, to tylko część dokonywanych wypłat, a więc odpowiadających odsetkom, podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła. Opodatkowaniu podlega różnica stanowiąca nadwyżkę ponad kwotę pieniędzy udzielonego finansowania. W niniejszej sprawie maksymalnie jest to 3,3 krotność nominalnej wysokości udzielonego finansowania. Maksymalna wysokość wypłat na rzecz spółki europejskiej wynosi 4,3 krotność udzielonego finansowania. Ta część wypłat na rzecz spółki europejskiej podlega zatem opodatkowaniu podatkiem u źródła i w odniesieniu do niej na skarżącą ciąży obowiązek płatnika. Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, że w praktyce nie dałoby się ustalić, jaka część wypłat stanowi zwrot pożyczonego kapitału. Nie ma również znaczenia dla oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, że przedmiot analizowanego stosunku prawnego nie reguluje umowa ze spółką europejską. To rolą skarżącej spółki jest takie ukształtowanie w praktyce relacji z kontrahentami, aby możliwe było dopełnienie wszystkich obowiązków wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i zapisów umowy polsko – holenderskiej. Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dokonując kontroli legalności zaskarżonej interpretacji, nie naruszył przepisów prawa materialnego tj. art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 11 ust. 1, 2 i 5 umowa polsko-holenderska poprzez ich błędną wykładnię. Sąd trafnie przyjął w swym rozstrzygnięciu, że organ interpretacyjny popełnił błąd konkludując, iż biorąc pod uwagę charakter świadczeń w ramach zawieranej umowy głównym jej elementem jest świadczenie polegające na udzieleniu finansowania. To zaś wiąże się z odsetkami i tym samym reguły dotyczące odsetek, ich opodatkowania u źródła winny być odnoszone do całości wynagrodzenia, w tym odsetek.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Warszawie z 08.12.2021; III SA/Wa 1280/21

Przepisy

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

Art. 14b § 3 Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Art. 14h. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

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

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

6) przychody:

- a) z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika,
- b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,
- c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,
- d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a-c,
- e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a-c,
- f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.:

Art. 16b ust. 1 Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

(...)

- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
 - 5) licencje,
 - 6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej,
 - 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 21 ust. 1 Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów:

- 1) z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how).

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz.U. z 2003 r. poz. 2120 oraz Dz.U. z 2022 r., poz. 906)

Główne problemy

1. Zakres postępowania interpretacyjnego i dopuszczalne modyfikacje
2. Obowiązki podatników/płatników w zakresie kształtowania wzajemnych rozliczeń
3. Opodatkowanie umów nienazwanych.
4. Problemy z odesłaniami.
5. Charakter umów u unikaniu podwójnego opodatkowania

C) Nadużycia, ale nieortodoksyjnie

1. Nadużycie prawa procesowego – sąd w poszukiwaniu podstawy prawnej (wyrok WSA z 24.04.2024, III SA/Wa 458/24) – Andrzej Nikończyk (KNDP)

Wyrok WSA Warszawa z dnia 24 kwietnia 2024 r.

W ocenie sądu odsyłanie do pojęć "ładu moralnego" czyli pojęć z zakresu filozofii prawa nie może przynieść oczekiwanego przez organ skutku. Sąd nie znajduje bowiem podstaw do odstąpienia od uznania materialnoprawnego skutku przedawnienia na podstawie bliżej nieokreślonych "różnego rodzaju zbiorów pozanormatywnych reguł postępowania". Niemniej jednak Sąd dostrzega, że niektóre czynności pełnomocników w tej sprawie mogłyby być kwalifikowane jako nieetyczne i skierowane na obstrukcję procesową. Niemniej jednak działania takie mogą się ewentualnie kwalifikować jako zdarzenia wywołujące skutki w sferze dyscyplinarnej profesjonalnego pełnomocnika danej korporacji a przez to mieć wpływ na ocenę rzetelności wykonywanego przez niego zawodu. Czynności te nie mogą jednak wpływać na brak zastosowania przepisów powszechnie obowiązujących, a w tym w szczególności, w zakresie prawa materialnego. Ponadto rozważając tą kwestię, nie może ująć uwadze Sądu, że profesjonalny podmiot jakim bez wątpienia jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej powinien przewidywać tego typu "strategie procesowe".

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Szef KAS postanowieniem z [...] sierpnia 2023 r. odmówił uzupełnienia ww. Decyzji. Na postanowienie to zostało złożone zażalenie, które zawierało braki formalne. Po wystosowanym przez organ wezwania i uzupełnieniu braku formalnego wydane zostało postanowienie przez organ drugiej instancji utrzymujące w mocy postanowienie organu pierwszej instancji o odmowie uzupełnienia decyzji. Postanowienie zostało doręczone - w trybie art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej. Pismem z 10 listopada 2023 r. (data wpływu do organu 16 listopada 2023 r.) organ podatkowy został zawiadomiony (na formularzu OPS-1), o odwołaniu z dniem 10 listopada 2023 r. z funkcji pełnomocnika szczególnego (kolejno (...), (...) oraz (...), działających, wg. organu, w ramach tej samej kancelarii prawnej tj. "X".

Odwołanie od decyzji organu I instancji zostało złożone w hiszpańskiej placówce pocztowej pismem z 14 listopada 2023 r. i wpłynęło do organu 21 listopada 2023 r. Odwołanie zostało sporządzone przez pełnomocnika - doradcę podatkowego (...), również, w ocenie organu, związanego z kancelarią "X". Odwołanie zawierało braki formalne (nie przedłożono pełnomocnictwa), uniemożliwiające nadanie sprawie odwoławczej biegu, dlatego pismem z 21 listopada 2023 r. (uznanym za doręczone w trybie art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej w dn. 5 grudnia 2023 r.), Szef KAS wezwał o jego uzupełnienie. Uzupełnienie braku formalnego nastąpiło 20 grudnia 2023 r. Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, decyzją z [...] grudnia 2023 r. organ drugiej instancji podzielił ustalenia organu pierwszej instancji co do prawidłowości zastosowania w tej sprawie przepisów dotyczących klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania i utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Decyzję organu odwoławczego doręczono - w trybie art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej - 4 stycznia 2024 r., pod adresem e-US pełnomocnika dor. pod. (...).

[...]

Kontroli Sądu w tej sprawie została poddana decyzja Szefa KAS z [...] grudnia 2023 r. dotycząca określenia Skarżącemu zobowiązania podatkowego w podatku od osób fizycznych za 2017 r. Decyzja ta została wydana z uwzględnieniem znajdującej umocowanie w art. 119a O.p. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przy czym zastosowanie miały przepisy

regulujące klauzulę w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. Zdaniem Sądu, organ odwoławczy prawidłowo przyjął, że w sprawie wystąpiły wszystkie przesłanki do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a jej stosowanie było możliwe w odniesieniu do rozliczenia Skarżącego za rok 2017 r. Niemniej Sąd uchylił zaskarżoną decyzję i decyzją ją poprzedzającą, gdyż decyzja organu odwoławczego została Stronie doręczona w momencie w którym zobowiązanie podatkowe już wygasło wskutek przedawnienia.

[...]

Data wydania decyzji nie jest jednak równoznaczna z momentem, od którego decyzja wywiera skutki prawne. Zgodnie z art. 212 O.p., poza wyjątkiem dotyczącym decyzji, o których mowa w art. 67d, decyzja wiąże organ od chwili jej doręczenia stronie. Dopiero od tego momentu wywiera ona skutki prawne. Do momentu doręczenia decyzja może być zmieniona bez konieczności wdrożenia procedur prawnych dotyczących zmiany lub uchylecia decyzji. Dopóki zatem decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż zadeklarowana przez podatnika nie zostanie doręczona jej adresatowi, obowiązuje domniemanie, że podatnik prawidłowo określił w deklaracji zobowiązanie i podatek do zapłaty (art. 21 § 5 O.p.). Dla ustalenia, czy skutek decyzji w postaci określenia zobowiązania podatkowego nastąpił przed upływem terminu przedawnienia, istotna jest zatem data doręczenia decyzji, a nie data jej wydania (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 września 2016 r., II FSK 1683/14 i powołane tam wyroki tego Sądu: z 22 kwietnia 2014 r., II FSK 2466/14; z 6 maja 2015 r., II FSK 333/14 oraz z 15 kwietnia 2016 r., II GSK 1214/14). Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. nominalnie upływał z dniem 31 grudnia 2023 roku. Decyzja organu odwoławczego została doręczona pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 4 stycznia 2024 r. a zatem już po upływie tego terminu. W aktach sprawy brak jest jakiegokolwiek dowodu, który świadczyłby o zawieszeniu, czy przerwaniu biegu terminu przedawnienia. W przypadku decyzji deklaratoryjnych, a taki charakter ma zaskarżona decyzja upływ terminu przedawnienia wiąże się z datą doręczenia decyzji, a nie z datą jej wydania. Tylko bowiem doręczona decyzja może rodzić skutki prawne zarówno dla strony, jak i organu, a to oznacza, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego doręczona po upływie terminu przedawnienia narusza art. 70 § 1 i art. 59 § 1 pkt 9 o.p. gdyż dotyczy zobowiązania, które już wygasło, a więc zobowiązania nieistniejącego.

Organ w odpowiedzi na skargę, ustosunkowując się do zarzutu przedawnienia odsyła do "pozanormatywnych zbiorów reguł i zasad postępowania" i wskazuje na nadużywanie uprawnień przez stronę tego postępowania. Organ w swojej argumentacji nie wskazuje jednak żadnego aktu prawnego, krajowego lub międzynarodowego, odsyłającego do takiego "zbioru".

W ocenie sądu odsyłanie do pojęć "ładu moralnego" czyli pojęć z zakresu filozofii prawa nie może przynieść oczekiwanego przez organ skutku. Sąd nie znajduje bowiem podstaw do odstąpienia od uznania materialnoprawnego skutku przedawnienia na podstawie bliżej nieokreślonych "różnego rodzaju zbiorów pozanormatywnych reguł postępowania". Niemniej jednak Sąd dostrzega, że niektóre czynności pełnomocników w tej sprawie mogłyby być kwalifikowane jako nieetyczne i skierowane na obstrukcję procesową. Niemniej jednak działania takie mogą się ewentualnie kwalifikować jako zdarzenia wywołujące skutki w sferze dyscyplinarnej profesjonalnego pełnomocnika danej korporacji a przez to mieć wpływ na ocenę rzetelności wykonywanego przez niego zawodu. Czynności te nie mogą jednak wpływać na brak zastosowania przepisów powszechnie obowiązujących, a w tym w szczególności, w zakresie prawa materialnego. Ponadto rozważając tą kwestię, nie może ująć uwadze Sądu, że profesjonalny podmiot jakim bez wątpienia jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej powinien przewidywać tego typu "strategie procesowe".

Wyroki powiązane

wyrok NSA I GSK 1289/18 z dnia 10 lipca 2019 r.

wyrok NSA III FSK 688/22 z dnia 24 maja 2024 r.

Przepisy

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

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

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

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2021 poz. 2117 z dnia 2021.11.24)

Art. 36. [Podstawowe obowiązki doradcy podatkowego]

Doradca podatkowy obowiązany jest w szczególności:

- 1) postępować zgodnie z przepisami prawa, ze złożonym ślubowaniem i z zasadami etyki zawodowej;

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. 3 ust. 1. Doradca podatkowy kieruje się dobrem swoich klientów, poszanowaniem obowiązków wynikających z uczciwości, godności i dobrych obyczajów.

Główne problemy

1. Nadużycie prawa procesowego i jego konsekwencje – czy nadużycie prawa procesowego może wywołać inne skutki niż procesowe.
2. Pełnomocnik profesjonalny a nadużycie prawa – czy przynależność do samorządu skutkuje odpowiedzialnością za nadużycie prawa procesowego.
3. Jak sobie pościelisz tak się wyśpisz, albo co wolno wojewodzie ... - poczucie powszechnego nadużywania prawa przez organy i jego skutki.

2. Czy klauzula nadużycia w VAT jest potrzebna? (wyrok TSUE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.) – dr Jacek Matarewicz, doradca podatkowy, adwokat, Zimny Matarewicz Doradcy Podatkowi

Wyrok TSUE z 4.10.2024, C-171/23 UP CAFFE d.o.o.

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady (UE) 2016/856 z dnia 25 maja 2016 r., w świetle zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie należy

interpretować w ten sposób, że jeżeli zostanie wykazane, iż utworzenie spółki przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania z systemu zwolnienia z podatku od wartości dodanej przewidzianej w art. 287 pkt 19 tej dyrektywy 2006/112 do działalności uprzednio wykonywanej w ramach korzystania z tego systemu przez inną spółkę, ta dyrektywa 2006/112 wymaga, aby utworzona w ten sposób spółka nie mogła korzystać z tego systemu, nawet w braku przepisów szczególnych ustanawiających zakaz takich praktyk stanowiących nadużycie w krajowym porządku prawnym.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie zakłada, po pierwsze, że dana transakcja pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy dyrektywy VAT i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych elementów wynika, że zasadniczy cel tej transakcji stanowi uzyskanie korzyści podatkowej. Zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C 255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75). (...)

(...) nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej odmowy w sposób ogólny przypada krajowym organom i sądom, niezależnie od tego, jakiego prawa z dziedziny VAT dotyczy nadużycie lub oszustwo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 46). (...)

26 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy chorwacki organ podatkowy słusznie stwierdził, że utworzenie UP CAFFE przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 23 niniejszego wyroku, mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w przepisach krajowych transponujących art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT.

27 W tym względzie należy uściślić, że jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami realizowanymi przez system zwolnienia z VAT przewidziany w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT, to system ten pozwala, za pomocą uproszczeń administracyjnych, jakie pociąga za sobą, na wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw oraz na utrzymanie rozsądnego stosunku między obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolą podatkową a niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków. System ten ma zatem na celu oszczędzenie zarówno małym przedsiębiorstwom, jak i organom podatkowym takich formalności administracyjnych (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., AJPF Caraş-Severin i DGRFP Timișoara, C 716/18, EU:C:2020:540, pkt 40).

28 W konsekwencji, jeżeli spółka została utworzona w celu utrzymania możliwości korzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT w odniesieniu do działalności, co do której wydaje się, że była ona wcześniej wykonywana przez inną spółkę, w chwili gdy ta ostatnia przestała spełniać warunki konieczne do korzystania z tego systemu, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, przyznanie takiej korzyści podatkowej nie odpowiadałoby celom, którym służy ten system.

31 Co się tyczy przywołanej przez sąd odsyłający w pytaniu prejudycjalnym okoliczności, zgodnie z którą prawo krajowe nie przewiduje szczególnych przepisów dotyczących zakazu nadużywania prawa, należy przypomnieć, po pierwsze, że do sądu krajowego należy dokonanie

wykładni prawa krajowego tak dalece, jak to możliwe, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sąd krajowy czynił wszystko, co leży w zakresie jego kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w nim metody wykładni (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 52).

32 Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy w prawie chorwackim istnieją normy prawne, czy to przepis, czy też ogólna zasada, zgodnie z którymi nadużycie prawa jest zakazane, lub też inne przepisy dotyczące oszustw podatkowych bądź unikania opodatkowania, które można interpretować zgodnie z wymogami prawa Unii w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo). (...)

35 O ile bowiem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa nie może sama z siebie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, a zatem państwo członkowskie nie może powoływać się na dyrektywę jako taką przeciwko tej jednostce, o tyle odmowa skorzystania z prawa w wyniku praktyki stanowiącej nadużycie nie należy do sytuacji przewidzianych przez to orzecznictwo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 55). (...)

(...) w przypadku praktyki stanowiącej nadużycie mającej na celu uzyskanie możliwości skorzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT krajowe organy i sądy powinny odmówić skorzystania z tego systemu nawet w braku szczególnych przepisów krajowych w tym zakresie (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C 131/13, C 163/13 i C 164/13, EU:C:2014:2455, pkt 62; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C 251/16, EU:C:2017:881, pkt 33).

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise
wyrok TSUE z 21.02.2006 r., C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation przeciwko Commissioners of Customs & Excise
wyrok NSA z 13.08.2021 r., I FSK 502/18

Przepisy

Art. 5 ust. 5 ustawy o VAT

Art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o VAT

Art. 113 ust. 1 ustawy o VAT

Art. 285 dyrektywy 2006/112/WE

Art. 287 dyrektywy 2006/112/WE

Główne problemy

1. Zwolnienie podmiotowe a nadużycie prawa
2. Tworzenie spółek celem skorzystania z korzyści podatkowej a nadużycie prawa w VAT
3. Formalne wprowadzenie klauzuli nadużycia prawa do prawa krajowego, a możliwość jej wywiedzenia z orzecznictwa TSUE

Sesja IV

A) Zabezpieczenie i egzekucja – preludeum problemów stricte podatkowych

- 1) *zabezpieczenie poprzez zajęcie rachunku bankowego przedsiębiorcy i niemożność zapłaty bieżącego zobowiązania podatkowego* (wyrok WSA we Wrocławiu z 21.06.2024, I SA/Wr 1000/23 – nieprawomocny) – Łukasz Pepliński (MF)
- 2) *organ właściwy do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności* (uchwała NSA z 28.10.2024, II FPS 2/24) – Tomasz Siennicki (KNDP)
- 3) dyskusja

B) Przedawnienie

- 1) *związek przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego* (wyrok NSA z 8.01.2024, I FSK 624/24, wyrok WSA we Wrocławiu z 21.11.2024, I SA/Wr 137/24) – Marek Gizicki (Deloitte)
- 2) *sposób powstawania zobowiązania podatkowego w GAAR a przedawnienie* (wyrok NSA z 9.08.2024, II FSK 1903/23) – Andrzej Ladziński (GWW)
- 3) *czy uchwała NSA I FPS 1/21 zaczęła żyć własnym życiem?* (wyroki NSA z 19.07.2024, I FSK 1171/22, z 10.05.2024, I FSK 1174/23) – Jakub Warnieło (MDDP)
- 4) dyskusja

A) Zabezpieczenie i egzekucja – preludeum problemów stricte podatkowych

1. Zabezpieczenie poprzez zajęcie rachunku bankowego przedsiębiorcy i niemożność zapłaty bieżącego zobowiązania podatkowego (wyrok WSA we Wrocławiu z 21.06.2024, I SA/Wr 1000/23 – nieprawomocny) – Łukasz Pepliński (MF)

Wyrok WSA we Wrocławiu z 21 czerwca 2024 r., I SA/Wr 1000/23

Art. 6 § 1 u.p.e.a., zasadę obligatoryjnego prowadzenia egzekucji administracyjnej. Zgodnie z nią wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych. Oznacza to, iż w sytuacji niewykonania określonych obowiązków przez zobowiązanego wierzyciel nie może kierować się własnym uznaniem, czy wszczynać egzekucję, ale ciąży na nim taki obowiązek. Organ przystępuje do czynności mających na celu przymusowe wykonanie obowiązku ciążącego na zobowiązanym w każdym przypadku, gdy obowiązek jest wymagalny, a zobowiązany powstrzymuje się od jego wykonania

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W postępowaniu wywołanym wniesieniem zarzutów przedmiotem rozpoznania jest wyłącznie treść podniesionych zarzutów, przy czym zobowiązany może wnieść zarzuty tylko z przyczyn enumeratywnie wyszczególnionych w art. 33 § 2 u.p.e.a. (...)

Wbrew twierdzeniu Skarżącej, w kategorii przypadków określonych w art. 33 § 2 pkt 6 lit. c) u.p.e.a. nie mieści się złożenie wniosku o zwolnienie zabezpieczonych środków spod postępowania zabezpieczającego. Złożenie takiego wniosku nie skutkuje bowiem brakiem wymagalności obowiązku dochodzonego w innym postępowaniu, czy wstrzymaniem postępowania egzekucyjnego. Sam fakt prowadzenia postępowania zabezpieczającego w stosunku do innych zaległości, pozostaje bez wpływu na istnienie i wymagalność obowiązku dochodzonego w tym postępowaniu. Natomiast, w zakresie oddalenia przez organ wniosków o zwolnienie spod postępowania zabezpieczającego, przysługiwały Skarżącej odrębne środki zaskarżenia, w związku z czym kwestia ta nie może stanowić przedmiotu oceny Sądu w sprawie, która dotyczy zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym. W sprawie tej, ani Wierzyciel, ani Organ odwoławczy, ani Sąd nie mogą oceniać kwestii związanych z postępowaniem zabezpieczającym. Zgodnie bowiem z art. 134 p.p.s.a., Sąd orzeka w granicach danej sprawy.(...)

Natomiast kwestie podnoszone przez Skarżącą, nie świadczą o braku wymagalności obowiązku, zatem nie mogą stanowić podstawy do uznania tego zarzutu. Złożenie wniosku o zwolnienie spod zabezpieczenia, nie skutkuje bowiem brakiem wymagalności obowiązku dochodzonego w toku postępowania egzekucyjnego. Wskazany obowiązek nie utracił atrybutu wykonalności w związku ze złożeniem tego wniosku. Ewentualny zarzut braku dopuszczalności egzekucji, na który powołuje się pełnomocnik. (...)

Zdanie odrębne

(...)Uważam, że skarga jest zasadna, albowiem postanowienie organu egzekucyjnego zostało wydane z naruszeniem prawa materialnego, jak i procesowego w sposób mający wpływ, w tym istotny, na wynik sprawy.

Podkreślić należy, że wszczęcie egzekucji było konsekwencją odmowy zwolnienia spod zabezpieczenia zajętych rachunków bankowych Podatnika, mimo że motywował on, kierowane

do organu egzekucyjnego, podania w przedmiocie zastosowania wnioskowanego zwolnienia koniecznością zapłaty bieżących zobowiązań, niezbędnych dla wykonywania prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w tym z tytułu VAT za XII 2022 r. oraz za I, II, III, IV i V 2023 r., które – co trzeba podkreślić – wynikały z niezakwestionowanych dotychczas przez organy podatkowe deklaracji, jakie zostały złożone za te okresy przez Spółkę.

Odnotować należy, że prawomocnymi wyrokami tutejszego Sądu z dnia 12 października 2023 r., wydanymi w sprawach o sygn. akt: I SA/Wr 198/23, I SA/Wr 322/23, I SA/Wr 361/23 oraz I SA/Wr 605/23 (wszystkie publikowane w CBOSA), uchylono postanowienia NUS odmawiające Podatnikowi zwolnienia spod zabezpieczenia zajętych rachunków bankowych w związku z jego wnioskami, składanymi w trybie art. 166a § 2 u.p.e.a. odpowiednio w dniach: 26 stycznia 2023 r. (w tej dacie wpłynęły do NUS dwa wnioski, a wydane w odniesieniu do nich rozstrzygnięcia tegoż organu były przedmiotem badania w sprawach o sygn. akt: I SA/Wr 198/23 i I SA/Wr 322/23), 27 lutego 2023 r. i 8 maja 2023 r. W ww. orzeczeniach tutejszy Sąd wyraził pogląd, że w sprawach wchodzących w zakres stosowania prawa UE na postanowienie wydane w trybie art. 166a § 2 u.p.e.a. przysługuje prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a. w oparciu o normy prawa konstytucyjnego, unijnego i międzynarodowego. Podkreślono, że rolą Sądu jest ocena czy istnieje w sądowym systemie proceduralnym środek krajowy, który umożliwia w sposób skuteczny ocenę zgodności zaskarżonego postanowienia z prawem i za taki środek uznano prawo skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a., czyli możliwość zaskarżenia postanowienia rozstrzygającego sprawę co do istoty, jakim niewątpliwie jest postanowienie wydane na podstawie art. 166b § 2 u.p.e.a. Zaznaczono, że Sąd zobowiązany był tym samym odstąpić od stosowania przepisu art. 3 § 2 pkt 3 p.p.s.a., jako niezapewniającego skuteczności prawu UE. Wskazano, że kompetencja Sądu do takiego działania wynika natomiast z orzecznictwa TSUE. (...)

Ponadto, w wyrokach wydanych w sprawach o sygn. I SA/Wr 322/23 i I SA/Wr 361/23, tutejszy Sąd dodatkowo wskazał, w kontekście potrzeby uwzględnienia interesu społecznego, że obopólną korzyścią – czyli fiskusa i podatnika deklarującego zobowiązania podatkowe – jest zapłata deklarowanego przez niego podatku i przeciwdziałanie powstawaniu po jego stronie zaległości podatkowych. Utrzymywanie zabezpieczonych środków w swoistym stanie "zawieszenia" nie przynosi korzyści ani budżetowi, ani podatnikowi. W okresie trwania zabezpieczenia Państwo nie może bowiem potraktować ich jako dochodu, a przez to nie jest w stanie ich wykorzystać na realizację społecznie pożądaných wydatków instytucji rządowych, samorządowych oraz finansowanych ze środków publicznych innych instytucji lub podmiotów prawa. Podatnik z kolei pozbawiony jest środków obrotowych umożliwiających spłatę przynajmniej części jego strategicznych zobowiązań (a do takich należy zaliczyć również podatki), od których bieżącej realizacji zależy jego dalsze utrzymanie się na konkurencyjnym rynku, na którym działa. Z założenia zatem organ egzekucyjny nie powinien czynić przeszkód w zwolnieniu środków, które zostały zabezpieczone na spłatę przewidywanych dopiero zobowiązań podatkowych podatnika, w celu dokonania spłaty tych podatków, które są już zadeklarowane przez niego do poniesienia lub nie są kwestionowane.(...)

Wyroki powiązane

Wyroki WSA we Wrocławiu z 12 października 2023 r. I SA/Wr 198/23, I SA/Wr 322/23, I SA/Wr 361/23 oraz I SA/Wr 605/23

Przepisy

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479)

Art. 6 § 1 W razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych [...]

Art. 33 § 2 Podstawą zarzutu w sprawie egzekucji administracyjnej jest:

- 1) nieistnienie obowiązku;
- 2) określenie obowiązku niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z:
 - a) orzeczenia, o którym mowa w art. 3 i art. 4,
 - b) dokumentu, o którym mowa w art. 3 a § 1,
 - c) przepisu prawa, jeżeli obowiązek wynika bezpośrednio z tego przepisu;
- 3) błąd co do zobowiązanego;
- 4) brak uprzedniego doręczenia zobowiązanemu upomnienia, jeżeli jest wymagane;
- 5) wygaśnięcie obowiązku w całości albo w części;
- 6) brak wymagalności obowiązku w przypadku:
 - a) odroczenia terminu wykonania obowiązku,
 - b) rozłożenia na raty spłaty należności pieniężnej,
 - c) wystąpienia innej przyczyny niż określona w lit. a i b.

Art. 59 § 1. Postępowanie egzekucyjne umarza się w całości albo w części w przypadku:

- 1) niedopuszczalności egzekucji administracyjnej, w tym ze względu na zobowiązanego;
- 2) niewykonalności obowiązku o charakterze niepieniężnym;
- 3) niespełnienia w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27;
- 4) śmierci zobowiązanego, gdy obowiązek:
 - a) jest ściśle związany ze zobowiązaniem,
 - b) nie jest ściśle związany ze zobowiązaniem, a egzekucja jest prowadzona wyłącznie z prawa majątkowego, które wygasło wskutek śmierci zobowiązanego;
- 5) gdy postępowanie egzekucyjne zawieszono na żądanie wierzyciela nie zostało podjęte przed upływem 12 miesięcy od dnia zgłoszenia tego żądania;
- 6) gdy z wnioskiem o umorzenie postępowania egzekucyjnego wystąpi wierzyciel;
- 7) gdy odrębne ustawy tak stanowią.

Art. 166a § 2 W okresie zabezpieczenia mogą być dokonywane za zgodą organu egzekucyjnego wypłaty z zajętego w celu zabezpieczenia rachunku bankowego zobowiązanego, po przedstawieniu przez niego wiarygodnych dokumentów świadczących o konieczności poniesienia tych wydatków dla wykonywania działalności gospodarczej.

Główne problemy

1. Granice rozpatrywania sprawy w postępowaniu egzekucyjnym w sytuacji tożsamości organu egzekucyjnego i wierzyciela.
2. Zabezpieczenie w trybie u.p.e.a. jako przyczyna niemożności regulowania bieżących zobowiązań przedsiębiorcy – czy to ma sens?
3. Zarzuty i wnioski o umorzenie postępowania egzekucyjnego – wielość środków ochrony zobowiązanego w toku egzekucji – pomaga i szkodzi?
4. Granice rozpatrywania sprawy sądowoadministracyjnej.

2. Organ właściwy do wydania postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności – doradca podatkowy Tomasz Siennicki, Kolibski Nikończyk Dec & Partnerzy SKA

Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2024 r., II FPS 2/24

W stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.), jest właściwy dla strony naczelnik urzędu skarbowego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia orzeczenia

(...)

Wskazanie na odrębność postępowania w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności od tzw. postępowania wymiarowego stanowiło podstawę dla przyjęcia, że postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego wydaje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego (...).

W tym kontekście wskazać należy na podnoszoną w orzecznictwie dystynkcję zachodzącą między "odrębnością postępowania" a "odrębnością sprawy" (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2018 r. sygn. akt I FSK 1661/16) oraz służebny (niesamoistny) charakter postępowania o nadanie rygoru wykonalności względem postępowania podatkowego (...).

Istotny bowiem dla ustalenia organu właściwego rzeczowo dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, jest nie sam tylko niesamoistny charakter tego postanowienia (zależny od decyzji, w stosunku do której się odnosi), lecz przede wszystkim zakres kognicji samego organu, wyposażonego w ustawowo przyznane w tym względzie kompetencje. To przede wszystkim charakter tych kompetencji, nie zaś kwestia samej tylko oceny w przedmiocie zależności określonych aktów stosowania prawa, przesądza o kompetencji danego organu jako właściwego rzeczowo do rozpoznania sprawy danego rodzaju.

Kluczowe w tym przedmiocie zagadnienie stanowi wykładnia art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej w kontekście rozstrzygnięcia, który organ podatkowy spośród wymienionych w art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest organem podatkowym pierwszej instancji w rozumieniu art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, właściwym dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności (...).

Wejście w życie ustawy o KAS (z dniem 1 marca 2017 r.) miało charakter systemowy i wiązało się z dokonaniem istotnych zmian w strukturze i organizacji organów skarbowych. Nastąpiło wówczas połączenie pionów administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej oraz utworzono w ten sposób Krajową Administrację Skarbową. Przestały istnieć urzędy kontroli skarbowej, a większość ich zadań przejęły nowoutworzone urzędy celno-skarbowe. Ustawa o KAS normuje kompetencje naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego w jednej ustawie, zaś treść obecnego art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS nie zawiera już takiego wyłączenia, jakie zawarte było w art. 5 ust. 1 pkt 1 in fine nieobowiązującej ustawy

o urzędach i izbach skarbowych. Oznacza to, iż wyłączna kompetencja w przedmiocie samego już poboru podatku, spoczywa na naczelniku urzędu skarbowego. Z mocy art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS naczelnik urzędu skarbowego uzyskał więc wyłączną kompetencję wierzycielską. Powyższe pozostaje spójne z treścią z art. 33 ustawy o KAS, który pozbawia naczelnika urzędu celno-skarbowego jakichkolwiek zadań poborowych i wierzycielskich.

Z tej perspektywy wyjaśnić należy, że z treści art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że zarówno naczelnik urzędu skarbowego, jak i naczelnik urzędu celno-skarbowego są organami pierwszej instancji - co istotne - "stosownie do swojej właściwości". Zgodnie z art. 15 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe z urzędu przestrzegają swojej właściwości rzeczowej i miejscowej (§ 1), a właściwość ta jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów (§ 2). Natomiast w myśl art. 16 tej ustawy, właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania. W odniesieniu do zakresu działania naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego przepisami tymi są przepisy ustawy o KAS.

W tym kontekście wskazać należy na ustawowe zadania naczelnika urzędu skarbowego wynikające z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS, w zestawieniu z określonymi w art. 33 ust. 1 tej ustawy zadaniami naczelnika urzędu celno-skarbowego, podkreślając przy tym, że wśród zadań powierzonych do realizacji naczelnikowi urzędu skarbowego znalazły się, m.in. pobór podatków, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 1 i 3-4), które to zadania nie zostały wymienione w tej ustawie w odniesieniu do naczelnika urzędu celno-skarbowego. Na tym tle należy zwrócić uwagę, że:

- instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności jest elementem szeroko rozumianego poboru podatków;
- ustanowienie wierzycielem organu podatkowego oznacza przeniesienie na ten organ nie tylko wszelkich praw w zakresie realizacji obowiązków wynikających z decyzji, lecz także wszelkich obowiązków związanych z doprowadzeniem do jej wykonania, w tym wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej;
- zastosowanie rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych.

Dodać do tego należy, iż za zasadnością powyższej argumentacji przemawiają również reguły wykładni teleologicznej.

Po pierwsze bowiem, istotny w tym względzie pozostaje, podnoszony w wyżej wskazanym orzecznictwie, związek postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności z takimi instytucjami prawnymi, jak pobór podatków czy konstrukcja prawna wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w sprawach z zakresu egzekucji zobowiązań podatkowych. Zastosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma też bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych. Zgodnie bowiem z art. 239a Ordynacji podatkowej decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Brak rygoru wykonalności decyzji nieostatecznej oznacza, że należność wynikająca z takiej decyzji nie może być dochodzona w drodze egzekucji. Przepis ten nie obejmuje dobrowolnego wykonania decyzji (por. W. Gurba, B. Dauter (w:) S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 239a LEX/el).

Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności może być bowiem traktowane jako czynność zmierzająca do poboru podatku. Za przyjęciem takiego właśnie rozumienia przedmiotowego zagadnienia przemawiają również argumenty podnoszone w uzasadnieniu do przedmiotowej nowelizacji (zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r.).

(...) Tymczasem do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS należy m.in. wykonywanie kontroli celno-skarbowej z wyłączeniem kontroli, o której mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej oraz art. 54 ust. 2 pkt 9 (pkt 1), ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów (pkt 2); obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego (pkt 5); wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów (pkt 6), a także prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów (pkt 7).

Zakres kognicji obu wymienionych organów wskazuje tym samym, na bardziej ogólny charakter kompetencyjny naczelnika urzędu skarbowego oraz wyspecjalizowany do spraw z zakresu prawa celnego charakter zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego skoncentrowanego również na wykrywaniu przestępstw podatkowych w sprawach, w których rozmiar, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny może zagrażać bezpieczeństwu finansowemu państwa. To również naczelnik urzędu skarbowego, nie zaś naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem egzekucyjnym w rozumieniu art. 19 ust. 1 u.p.e.a. To w końcu naczelnik urzędu skarbowego prowadzi, jak to zostało wyżej wskazane ewidencję podatników i płatników (art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS) oraz wykonuje czynności z zakresu egzekucji i zabezpieczenia administracyjnej należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS). Nadanie rygoru decyzji nieostatecznej wymaga bowiem znajomości sytuacji ekonomicznej danego podatnika i bezpośrednio wiąże się z obowiązkiem jej niezwłocznego wykonania. Obie powyższe przestrzenie znajdują się w przedmiocie zainteresowania naczelnika urzędu skarbowego, który w odróżnieniu do wyspecjalizowanego w obszarze należności celnych i wykrywania nadużyć podatkowych dużych rozmiarów, naczelnika urzędu celno-skarbowego, jest organem posiadającym szerszą wiedzę co do okoliczności stanowiących podstawę dla wyrażenia oceny w przedmiocie ziszczenia się przesłanek wydania postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Do wskazanych w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej, przesłanek uzasadniających nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ostatecznej należą bowiem okoliczności, w ramach których: organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych (pkt 1) lub strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia (pkt 2), lub strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości (pkt 3), lub okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (pkt 4).

Wskazane przesłanki są przede wszystkim związane z sytuacją majątkową strony postępowania, jej stosunkiem do wykonania nałożonego obowiązku oraz możliwościami wykonania tego obowiązku w drodze potencjalnej egzekucji. Nie są zaś bezpośrednio związane z treścią decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w drodze przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. To zatem kompetencje naczelnika urzędu skarbowego, nie zaś naczelnika urzędu celno-skarbowego dają instrumenty i wiedzę co do określenia przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (...).

Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie stanowi czynności z zakresu wymiaru daniny, jej ustalenia, czy określenia. Zobowiązuje natomiast jej adresata do niezwłocznego jej wykonania pod rygorem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w tym przedmiocie (...).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2023 r. sygn. akt I FSK 615/20
wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2021 r. sygn. akt I FSK 1712/19
wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2024 r. sygn. akt II FSK 91/23

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997, Nr 78, poz. 483)

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

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

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 239b § 3 Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia.

Art. 13 § 1 pkt 1 Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa - jako organ pierwszej instancji;

Główne problemy

1. Naczelnik UCS jako organ pierwszej instancji
2. Kompetencje Naczelnika US w zakresie egzekucji zobowiązań a nadanie rygoru wykonalności
3. Szef KAS jako organ właściwy do nadania rygoru wykonalności oraz delegacja tych kompetencji na Naczelników UCS właściwych do prowadzenia postępowań GAAR.

B) Przedawnienie

1. **Związek przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego - adw. Marek Gizicki (Deloitte Legal)**

Wyrok NSA z 8 stycznia 2024 r., I FSK 624/24

Poinformowanie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem przez niego określonego zobowiązania podatkowego, dokonane na podstawie nierzetelnej w tym względzie informacji pozyskanej przez organ podatkowy, a wprowadzającej organ ten w błąd polegający na tym, że wbrew tej informacji przedmiot wszczętego postępowania w sprawie karnej skarbowej w

rzeczywistości nie dotyczył tego zobowiązania, nie wywołuje materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu jego przedawnienia w rozumieniu art. 70c w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.). Co więcej, w sytuacji rozszerzenia przedmiotu postępowania w sprawie karnej skarbowej o okoliczności związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego nieobjętego dotychczasowym przedmiotem tego postępowania, dla wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia, organ podatkowy zobowiązany jest do poinformowania podatnika o tych okolicznościach przed upływem terminu tego przedawnienia.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. wymaga zatem – dla ziszczenia się skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – poinformowania podatnika o związku zachodzącym między wszczętym postępowaniem w sprawie karnej skarbowej a niewykonanym zobowiązaniem podatkowym tego podatnika. Z konstrukcji tej płynie oczywisty więc wniosek, iż organ zawiadamiając podatnika w trybie art. 70c o.p. zobowiązany jest wskazać przedmiot danego zobowiązania podatkowego, jeśli postępowanie w sprawie karnej skarbowej dotyczy jego niewykonania. Uchybienie organu w tym przedmiocie, nie doprowadzi do ziszczenia się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Jeśli więc postępowanie w sprawie karnej skarbowej wszczęte zostało na podstawie uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego związanego z danym zobowiązaniem podatkowym, a organ informuje podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia innego zobowiązania bądź nie informuje podatnika o tej okoliczności przed upływem tego terminu, skutek w postaci zawieszenia tego biegu w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., nie powstaje.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, należało wskazać, że Prokuratura Regionalna w L. Wydział [...] Do Spraw Przeszłości Zorganizowanej, pismem z 11 września 2017 r. (akta administracyjne - tom IV – k. 11) poinformowała Naczelnika Urzędu Skarbowego L. [...] o śledztwie (prowadzonym pod sygnaturą [...]) w sprawie działalności zorganizowanej grupy przestępczej, mającej na celu dokonywanie uszczupień należności publicznoprawnych w podatku akcyzowym, podatku od towarów i usług i podatku dochodowym na szkodę Skarbu Państwa w związku z wykorzystywaniem działalności gospodarczej prowadzonej przez różne podmioty, polegającej na sprowadzeniu na polski obszar celny z krajów Unii Europejskiej samochodów osobowych zgłoszonych do rejestracji na terenie Polski, także przy wykorzystaniu nierzetelnych dokumentów, jako pojazdy specjalne, wbrew ich rzeczywistemu przeznaczeniu. Do podmiotów gospodarczych wykorzystywanych do popełniania w okresie co najmniej od stycznia 2011 r. do października 2014 r. w L. i innych miejscowościach na terenie kraju, przestępstw i przestępstw skarbowych związanych z niewykonaniem zobowiązań podatkowych wynikających z obowiązków podatkowych związanych z podatkiem dochodowym i podatkiem od towarów i usług, należał między innymi Skarżący prowadzący działalność gospodarczą pod firmą A.P.R. Na tej też podstawie Naczelnik Urzędu Skarbowego L. [...] pismem z 27 września 2017 r. (tom IV, k. 13) poinformował Skarżącego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowym od osób fizycznych za okresy między innymi od stycznia do grudnia 2012 r. w związku z wszczęciem w dniu 24 października 2013 r. postępowania w sprawie karnej skarbowej. Zawiadomienie to zostało doręczone stronie w dniu 11 października 2017 r.

Tymczasem Sąd pierwszej instancji trafnie wskazał, iż znajdujące się w aktach postanowienie z 24 października 2013 r. o wszczęciu śledztwa dotyczyło uszczuplenia należności publicznoprawnych dużej wartości w postaci podatku akcyzowego. Nie odnosiło się ono

natomiast do podatku od towarów i usług czy podatku dochodowego od osób fizycznych. Zostało ono doręczone organowi fiskalnemu w dniu 16 lipca 2020 r. (tom IV, k. 92) w odpowiedzi na skierowane przez organ wnioski do prokuratury z 22 kwietnia 2020 r. (tom IV, k. 81) oraz z 25 lutego 2020 r. (tom IV, k. 79) o doręczenie odpisu postanowienia o wszczęciu śledztwa. Następnie dopiero w dniu 27 sierpnia 2020 r. (tom IV, k. 101) prokurator przekazał organowi postanowienie z 27 lipca 2020 r. o zmianie i uzupełnieniu zarzutów, w którym to pojawiły się zarzuty dotyczące uszczuplenia oraz narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnych w podatku od towarów i usług.

(...) Prokuratura Regionalna w L. poinformowała, że oprócz postanowienia o wszczęciu śledztwa z 24 października 2013 r., prokuratura nie wydała innego postanowienia o wszczęciu śledztwa. Wyjaśniła również, że czynności prowadzone w ramach tego śledztwa pozwoliły na ujawnienia dalszych czynów, co z kolei znalazło odzwierciedlenie w postawionych Skarżącemu zarzutach.

Okoliczność ta słusznie nakazała Sądowi pierwszej instancji do poddania w wątpliwość skuteczności poinformowania Podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem przez niego obowiązku w podatku od towarów i usług, albowiem jak się okazało, postanowienie o wszczęciu śledztwa w rzeczywistości odnosiło się wyłącznie do zobowiązania wynikającego z podatku akcyzowego, zaś postanowienie, w którym pojawiły się zarzuty dotyczące podatku od towarów i usług, wydano dopiero dnia 27 lipca 2020 r., a więc po upływie terminu przedawnienia zobowiązania Skarżącego w tym podatku.

(...) Moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został bowiem w tym przepisie jednoznacznie wskazany. Jest nim mianowicie dzień wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. To więc podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, odzwierciedlone w treści czynności wszczęcia postępowania w sprawie (a więc najczęściej w treści postanowienia o jego wszczęciu), determinuje odpowiedź na pytanie, czy przedmiot tego postępowania związany jest z danym zobowiązaniem podatkowym konkretnego podatnika. Fakt, iż w toku postępowania karnego skarbowego rozszerzono jego przedmiot o kolejne okoliczności związane z niewykonaniem danego zobowiązania podatkowego konkretnego podatnika, nakazuje organowi podatkowemu poinformować tego podatnika o zajściu tej okoliczności, a tym samym o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania na zasadzie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Przepisy te jasno wskazują, iż obowiązek poinformowania podatnika o tej okoliczności spoczywa na organie podatkowym. Z tych też względów zarzut skargi kasacyjnej opisany w pkt 2.2. ppkt 2 powyżej, także nie zasługiwał na uwzględnienie.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 21 listopada 2024 r., I SA/Wr 137/24

Sąd wyraźnie podkreśla, że podziela pogląd zgodnie z którym: "Organ podatkowy musi udowodnić, iż w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego istniało podejrzenie popełnienia przestępstwa, które wiązało się z niewykonaniem przez podatnika zobowiązania podatkowego, będącego przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego. To podejrzenie nie może powstać później niż w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie. Jeżeli po wszczęciu postępowania dochodzi do wymiany korespondencji między prokuratorem a organem podatkowym dotyczącej tego zagadnienia, to jest to zdarzenie, do którego dochodzi w momencie późniejszym niż samo wszczęcie postępowania." (Brzeziński Bogumił, Lasiński-Sulecki, Krzysztof Morawski Wojciech, PP 2023/8/19-28)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Organy podatkowe nie pochyliły się jednak dostatecznie nad przepisami art. 70 § 6 pkt 1, w związku z art. 70c o.p. oraz treścią postanowienia o wszczęciu śledztwa z 17 marca 2015 r., albowiem elementem normy wspomnianego przepisu jest warunek, od którego spełnienia zależy zawieszenie biegu terminu przedawnienia (z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe). Warunkiem tym (o charakterze sine qua non) jest związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – wskazany w postanowieniu o wszczęciu śledztwa/jego rozszerzeniu, postanowieniu o przedstawieniu zarzutów, bądź ich zmianie – z niewykonaniem tego zobowiązania. Niezbędnym dla ustalenia tego związku w niniejszej sprawie było zatem precyzyjne określenie kierunku wszczętego we wskazanej przez Organy obu instancji dacie śledztwa i jego zakresu oraz jednocześnie odniesienie go do analizowanego w okresach rozliczeniowych objętych zaskarżoną decyzją zagadnienia.

I tak, zgodnie z treścią ww. postanowienia z dnia 17.03.2015 r., sygn. akt [...] śledztwo zostało wszczęte w sprawie: "przyjmowania, przekazywania, pomagania do przenoszenia własności, podejmowania przez reprezentantów firmy A. sp. zoo, NIP:[...] czynności mających na celu utrudnienie stwierdzenia przestępnego pochodzenia środków pieniężnych pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynów zabronionych związanych z wyłudzeniem podatku VAT poprzez uzyskiwanie z US zwrotu nienależnego podatku od towarów i usług VAT przy wykorzystywaniu wewnątrzspółnotowych dostaw towarów w postaci śrutu sojowej i rzepakowej w latach 2012-2014 r i wyrządzeniu szkody Skarbowi Państwa na kwotę prawdopodobnie 1 919 000 zł z tytułu w/w wyłudzenia tj. o przestępstwo z art. 299 § 1 i 5 kkw zw. Z art. 76§1 kks." Zarówno z sentencji jak i uzasadnienia ww. postanowienia o wszczęciu śledztwa wynika, że wskazane śledztwo dotyczy podmiotu A., z kolei z zaskarżonej decyzji nie wynika, aby podmiot ten był w ogóle kontrahentem Skarżącej.

Ponieważ nie zostało doprecyzowane w art. 70 § 1 pkt 1 O.p., jakiego rodzaju ma to być związek, powinien to być normalny i typowy związek przyczynowy, przewidywalny dla rzetelnego podatnika, pomiędzy badanym zobowiązaniem podatkowym, a przestępstwem skarbowym. Innymi słowy, popełnienie przestępstwa skarbowego musi mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z 28 września 2010 r., sygn. akt II FSK 171/11 CBOSA). Zatem dla zaistnienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego konieczne jest, by badane zobowiązanie podatkowe i jego wysokość było normalnym i typowym (adekwatnym) następstwem czynu zabronionego będącego przedmiotem postępowania karnego skarbowego."

Powyższe wiąże się ze wskazaną w treści wystosowanego do Skarżącej zawiadomienia - w oparciu o art. 70c o.p., daty 17.03.2015 r. jako momentu zmaterializowania się przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Jak już wcześniej wskazano zdaniem Sądu w tej jednoznacznie wskazywanej przez organy obu instancji dacie nie zaistniał związek między śledztwem o sygn. akt [...], natomiast w argumentacji DIAS znaczenie tej daty jest umniejszane: "Wskazana w treści zawiadomienia data początku zawieszenia biegu terminu przedawnienia – 17.03.2015 r. nie wpływa na wynik sprawy. Z akt sprawy wynika bowiem w sposób niewątpliwy, że zarzuty postawione 12.01.2018 r. przez Prokuraturę Prezesowi Spółki dotyczą okresu objętego przedmiotowym postępowaniem i są konsekwencją wszczęcia śledztwa 17.03.2015 r. Bez znaczenia natomiast pozostaje data wskazana na zawiadomieniu, bowiem nie zmienia ona stanu prawnego sprawy. Niezależnie od tego czy uznamy za datę zawieszenia 17.03.2015 r. czy 12.01.2018 r., w każdym przypadku organ ma prawo nadal prowadzić postępowanie, z uwagi na fakt, że nie nastąpiło ustawowe przedawnienie zobowiązania podatkowego."

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 12 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 2019/19

wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2024 r., sygn. akt I FSK 754/23

wyrok WSA we Wrocławiu z 11 lipca 2024 r., I SA/Wr 679/23
uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21
wyrok NSA z dnia 28 września 2010 r., sygn. akt II FSK 171/11
wyrok WSA w Gdańsku z 24.09.2024 r., I SA/Gd 1064/23

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2025.111.t.j.)

Art. 70 § 6 pkt 1

Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;

Art. 70c

Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2024.628 t.j.)

Art. 134 § 1a

Organy, o których mowa w § 1, informują o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwe organy podatkowe lub celne, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub powstaniem długu celnego.

Główne problemy

1. Charakter związku pomiędzy prowadzonym postępowaniem karnym, a niewykonaniem zobowiązania podatkowego.
2. Moment, na który ocenia się związek pomiędzy prowadzonym postępowaniem karnym, a niewykonaniem zobowiązania podatkowego.
3. Wpływ ustaleń i czynności podjętych przez organy ścigania po wszczęciu postępowania karnego.
4. Zakres obowiązków organu zawiadamiającego podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

2. Sposób powstawania zobowiązania podatkowego w GAAR a przedawnienie (wyrok NSA z 9.08.2024, II FSK 1903/23) – Andrzej Ladziński (GWW)

3. Czy uchwała NSA I FPS 1/21 zaczęła żyć własnym życiem? – doradca podatkowy Jakub Warnieło (MDDP)

Wyrok NSA z 19 lipca 2024 r. , I FSK 1171/22

Wszczęcie postępowania karnoskarbowego przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego samo w sobie nie jest naganne i niewłaściwie, a wręcz jest obowiązkiem organów postępowania karnego gdy istnieją ku temu przesłanki. Organy podatkowe w tej sytuacji powinny dokonać przewidzianych prawem formalności celem skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, niedopuszczenia do jego przedawnienia.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W skardze kasacyjnej organ zmierzał do zakwestionowania stanowiska sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym, organ nie dokonał pełnej oceny w kwestii związanych z przedawnieniem zobowiązania podatkowego w sprawie w kontekście instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego.

W ocenie sądu pierwszej instancji można mieć istotne wątpliwości, czy postępowanie karnoskarbowe w rozpatrywanej sprawie nie zostało wszczęte w sposób instrumentalny, jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podsumowując - w ocenie sądu pierwszej instancji o instrumentalności wszczęcia postępowania karno-skarbowego w rozpatrywanej sprawie świadczy to że: akta sprawy zawierają jedynie postanowienie o wszczęciu śledztwa i jego zawieszeniu; podjęte w postępowania karnoskarbowym liczne czynności sprowadzają się do wszczęcia postępowania, przedstawienia zarzutów i jego zawieszenia; zawieszenie postępowania nastąpiło ze względu na toczące się postępowanie podatkowe - nie mogło być zakończone ani nawet prowadzone przed wydaniem decyzji ostatecznej, a więc tym bardziej nie było uzasadnienia do jego wszczynania przez wydaniem nawet decyzji organu pierwszej instancji; fakt objęcia śledztwa nadzorem prokuratorskim wynika z przepisów prawa, organ zaś nie wskazywał na jakąkolwiek aktywność prokuratury w sprawie; organ - nawet na etapie postępowania sądowego - nie wskazuje w żaden sposób aby zawieszono postępowanie zostało podjęte i aby były w nim podejmowane jakiegokolwiek dalsze czynności.

Sąd pierwszej instancji, przy ocenie kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej w niniejszej sprawie, zasadnie odwołał się do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów z dnia 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21, powoływanej dalej jako "uchwała", natomiast, opierając się na wrywkowych jej fragmentach, wysnuł z niej niewłaściwe wnioski.

Przede wszystkim sąd pierwszej instancji niezasadnie wskazał(...), że w każdej sprawie podatkowej konieczne jest wyjaśnienie, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało charakter instrumentalny, poza przypadkami oczywistymi i dokonanie oraz uzewnętrznienie w treści decyzji odpowiedniej oceny. Tymczasem nawet z przytoczonego przez sąd pierwszej instancji fragmentu uchwały wynika, że taka ocena powinna mieć miejsce w przypadkach "wątpliwych", a nie w każdym wypadku.

Sąd pierwszej instancji skupił się jednak nie tyle na istnieniu danego zobowiązania podatkowego, a na ocenie sposobu prowadzenia postępowania karnoskarbowego tj. czasu jego wszczęcia i zasadności zawieszenia postępowania karnoskarbowego w oczekiwaniu na wynik postępowania podatkowego. Takie działanie jest wprost sprzeczne z tym fragmentem uchwały, w którym wskazano, że: "w przypadku pogłębionej oceny stosowania art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z

art. 70c Ordynacji podatkowej sąd administracyjny badałby tylko, czy nie doszło do instrumentalnego zastosowania prawa z punktu widzenia nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie oceniałby wprost ani czasu, ani zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia sprawy karnej skarbowej".

Sąd pierwszej instancji pominął to, że podejrzenie popełnienia przestępstwa w niniejszej sprawie miało polegać na uszczupleniu w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do sierpnia 2013 r. na łączną kwotę 6.546.945,00 złotych w związku z zawyżeniem przez skarżącą podatku naliczonego z faktur wystawionych przez trzy inne podmioty. Z podejrzeniem oszustwa podatkowego na tak dużą skalę, wiąże się wręcz obowiązek zawiadomienia o tym podejrzeniu organów powołanych do ścigania przestępstw, ale i również obowiązek organów prowadzących postępowanie karnoskarbowe do wszczęcia postępowania i doprowadzenia do ewentualnego wykrycia i ukarania sprawców przestępstwa.

Kwestia późniejszego zawieszenia [postępowania KKS] nie ma jednak, po pierwsze, przesądzającego znaczenia dla oceny, że organ wszczynając postępowanie karnoskarbowe działał instrumentalnie a po drugie w realiach niniejszej sprawy zostało również wydane postanowienie o przedstawieniu zarzutów a samo postępowanie karnoskarbowe zostało wszczęte w oparciu o obszerny materiał dowodowy, zebrany przez organ pierwszej instancji, prowadzący postępowanie podatkowe w momencie kiedy to postępowanie zmierzało do zakończenia poprzez wydanie decyzji.

Przejście z fazy in rem w fazę ad personam niewątpliwie służy osiągnięciu podstawowego celu postępowania karnego skarbowego, jakim jest wykrycie sprawcy i pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej. Zatem czynność przedstawienia zarzutów świadczy o tym, że postępowanie zostało wszczęte w celu wykrycia i ukarania sprawcy przestępstwa, a nie służyło wyłącznie zawieszeniu biegu terminu zobowiązania podatkowego.

Następnie należy wskazać, że sąd pierwszej instancji pominął, że postanowienie o wszczęciu śledztwa zostało wydane co prawda przed wydaniem decyzji organu pierwszej instancji(...), ale dzieli je okres 1,5 tygodnia, więc w czasie wydania postanowienia istniał obszerny materiał dowodowy, który mógł uzasadniać tezę, iż doszło do popełnienia przestępstwa.

Wreszcie zaznaczyć należy, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego samo w sobie nie jest naganne i niewłaściwie, a wręcz jest obowiązkiem organów postępowania karnego gdy istnieją ku temu przesłanki. Organy podatkowe w tej sytuacji powinny dokonać przewidzianych prawem formalności celem skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, niedopuszczenia do jego przedawnienia. (...) Postępowania karnoskarbowe nie powinny być jednak wszczynane bez istnienia ku temu przesłanek, jedynie aby zawiesić bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Pytanie jakie powinien sobie zadać sąd pierwszej instancji w tej sytuacji to, czy w świetle zebranego materiału dowodowego przed organem pierwszej instancji, wagi zarzuconego naruszenia, dopuszczalna jest ocena, że to jedynie zbliżające się przedawnienie zobowiązania podatkowego było powodem wszczęcia postępowania karno-skarbowego. Dodatkowo czy istniały oczywiste braki przesłanek podmiotowych, przedmiotowych do wszczęcia postępowania lub też negatywne przesłanki procesowe w postępowaniu karno-skarbowym. Odpowiedź na to pytanie musi być negatywna, a twierdzenie sądu pierwszej instancji o podejrzeniu instrumentalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego w rozpatrywanej sprawie nie znajduje potwierdzenia w zebranych przez organ materiałnych dowodowych.

Wyrok NSA z 10 maja 2024 r., sygn. akt I FSK 1174/23

W niniejszej sprawie doszło do wszczęcia postępowania karnego przez Prokuratora Prokuratury Regionalnej. Wyżej wspomniana uchwała dotyczyła nadużycia prawa przez organ podatkowy, który w sposób instrumentalny, celem wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, inicjuje postępowanie karno-skarbowe. Uwag zawartych w powyższej uchwale nie można odnosić do działań prokuratury. Jest to podstawowy organ postępowania przygotowawczego. Sąd administracyjny, a tym bardziej organ podatkowy nie ma uprawnień do oceny legalności i celowości działań tego organu postępowania karnego. (...) decyzje procesowe podejmowane przez prokuratora nie mogą być podważane, czy też weryfikowane przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, czy też przez sąd administracyjny.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku (poza tezą)

Okoliczność, że postępowanie zostało zawieszona nie oznacza, że doszło do nadużycia prawa przez organ poprzez instrumentalne wszczęcie postępowania karno-skarbowego. Trzeba bowiem mieć na względzie szereg okoliczności. Po pierwsze, zawieszenie postępowania nastąpiło na skutek postanowienia prokuratury. Po drugie, wszczęcie tego postępowania nastąpiło po zakończeniu kontroli skarżącej spółki. Było to więc konsekwencją zebrania materiału dowodowego. Oceny tej nie zmienia fakt, że wszczęcie nastąpiło po czterech miesiącach. Trzeba bowiem mieć na względzie, że w postępowaniu karnym obowiązuje zasada legalizmu. Organ mając wiedzę o podejrzeniu popełnienia przestępstwa ma obowiązek wszczęcia postępowania przygotowawczego. Do naruszenia tej zasady doszłoby wówczas, gdyby organ przed końcem roku nie wszczął tego postępowania. Po trzecie, należy mieć na względzie toczące się śledztwo prowadzone przez prokuratora dotyczące obrotu karuzelowego za poprzednie okresy rozliczeniowe.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 30 marca 2023 r., sygn. akt I FSK 1407/22
wyrok NSA z 14 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 572/23
wyrok NSA z 14 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 1697/23
wyrok NSA z 31 stycznia 2024 r., sygn. akt I FSK 2016/23
wyrok NSA z 5 grudnia 2024 r., sygn. akt II FSK 1159/24

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2015 poz. 613 ze zm.)

art. 70 § 1 Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Art. 70 § 6 pkt 1 Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;

Art. 70c Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1,

najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Główne problemy

1. Kiedy wszczęcie postępowania karnego skarbowego jest przypadkiem „wątpliwym”?
2. Na ile okoliczności związane ze sposobem prowadzeniem postępowania karnego skarbowego mają znaczenie dla oceny jego instrumentalnego charakteru?
3. Czy celem wszczęcia postępowania KKS jest skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego?
4. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego przez prokuratora a instrumentalny KKS.
5. Inne okoliczności „wyłączające” możliwość uznania postępowania KKS za instrumentalne.
6. Czy uchwała I FPS 1/21 nadal daje odpowiednie gwarancje podatnikom?
7. Co dalej z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?

Sesja V

A) Pomoc publiczna jest wszędzie?

- 1) *ulga na działalność badawczo-rozwojową a pomoc publiczna* (wyrok NSA z 20.08.2024, II FSK 595/24) – dr Michał Bernat (UW)
- 2) *kiedy odszkodowanie za działanie organów podatkowych to też pomoc publiczna?* (cz. 2: wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał
- 3) dyskusja

B) O końcu kariery na koniec konferencji: sukces zawodowy zakończony artykułem 116 o.p.

- 1) *wina członka zarządu* (wyrok z dnia 29 lutego 2024 r., sygn. akt III FSK 4560/21; wyrok TSUE z 14.11.2024 r., Herdijk, C-613/23) – Aleksandra Rutkowska (Dentons)
- 2) *prawo do obrony członka zarządu* (wyrok WSA w Warszawie z 28.11.2024, III SA/Wa 1840/24, nieprawomocny) – Aleksander Brzozowski (Dentons)
- 3) *sprawy: C-278/24, Genżyński, C-277/24, Adjak – i co dalej z odpowiedzialnością osób trzecich?* – dr Beata Rogowska Rajda (UW/MF)
- 4) dyskusja

A) Pomoc publiczna jest wszędzie?

1. **Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako forma pomocy publicznej – dr Michał Bernat, adiunkt w Centrum Europejskim Uniwersytetu Warszawskiego, radca prawny, doradca podatkowy oraz partner w Dentons**

Wyrok NSA z 20 sierpnia 2024 r., II FSK 595/24

Ulga na prace badawczo-rozwojowe stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 i 108 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zauważyć należy, że ulga na prace badawczo-rozwojowe stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 i 108 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U.2004.90.864/2). W rozporządzeniu Komisji Europejskiej z 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (...) zawarto warunki odnoszące się tego rodzaju pomocy, służącej wzmocnieniu innowacyjności gospodarki (...). Zdefiniowano w nim pojęcia, pozwalające na rozpoznanie działań, których wsparcie przez państwo jest dozwolone i nie narusza zasad działania rynku (...).

Definicje działalności badawczo-rozwojowej, zawarte w art. 4a pkt 26-28 u.p.d.o.p. w zw. z art. 4 ust. 2 i 3 p.s.w.n. odpowiadają swoim zakresem przepisom Rozporządzenia KE. Dokonując ich wykładni należy mieć na względzie, że objęcie ulgą B+R innych niż wymienione w rozporządzeniu prac będzie skutkowało udzieleniem niedozwolonej pomocy publicznej lub wymagać będzie notyfikacji takiej pomocy. (...)

O ile każde prace rozwojowe stanowią innowację, tak nie każde działanie podjęte w celu wprowadzenia innowacji stanowi tego rodzaju prace. Działalność innowacyjna jest pojęciem szerszym od prac badawczo-rozwojowych. Ta pierwsza obejmuje całokształt działań naukowych, technicznych, organizacyjnych, finansowych i komercyjnych, które rzeczywiście prowadzą lub mają w zamierzeniu prowadzić do wdrażania innowacji. Mianem innowacyjnych określa się także wszelkie zmiany, które pociągają za sobą korzyść ekonomiczną. Obejmuje także działania nie wchodzące w zakres prac badawczo-rozwojowych. Są to m.in późne etapy działalności rozwojowej na potrzeby fazy przedprodukcyjnej, produkcji i dystrybucji czy prace rozwojowe o mniejszym stopniu nowości, uzyskanie nowych koncepcji produktów, procesów, metod marketingowych lub zmian organizacyjnych poprzez relacje z użytkownikami, swoje zdolności do prowadzenia prac projektowo-rozwojowych. (...)

Przywołane okoliczności, wynikające z opisów projektów załączonych do akt sprawy, wskazują na to, że już na wstępie prac znany był wynik, jaki chciano osiągnąć i że spółka już na etapie przyjmowania zamówienia zakładała, że będzie w stanie zaprojektować i wykonać narzędzie, wykorzystując dotychczasową wiedzę i park maszynowy. Działania innowacyjne (jak przykładowo ustalenie kolejności operacji, wybór metodologii wykonania danego narzędzia) zaliczyć należy do działań przedprodukcyjnych, związanych z dostosowaniem narzędzia do indywidualnych potrzeb klienta. Wykonywanie zamówień klienta na spełniające określone wymogi zamawiającego narzędzia może zatem stanowić prace badawcze, ale wyłącznie wówczas, gdy będzie to narzędzie w sposób znaczący różniące się od dotychczas wytwarzanych. Z opisów narzędzi ta znacząca różnica między dotychczas wykonywanymi zamówieniami a projektami, które zdaniem strony dokumentują prace badawcze zdaniem sądu nie wynika. Opisane w dokumentach wyniki wskazują na pewne ulepszenia, ale nie pozwalają na stwierdzenie, że są to istotne i znaczące różnice w odniesieniu do dotychczas stosowanych rozwiązań. (...)

Prace nad projektami i wytworzeniem narzędzia prowadzili pracownicy spółki, w tym inżynierowie i technologowie. Wytworzone narzędzia niewątpliwie były narzędziami nowymi, dostosowanymi do indywidualnych wymagań zamawiającego. Z wyników badań nie wynika jednak, że były to narzędzia znacząco odmienne lub znacząco ulepszone w stosunku do innych narzędzi produkowanych przez skarżącą, jeśli chodzi o ich konstrukcję czy zastosowanie. Nie wynika to także z kart przeglądu projektów, napotykanymi trudnościami i dokonywania zmian. W istocie zatem trudno uznać, że wynik prac polegających na wytworzeniu narzędzia był nieprzewidywalny (co do czasu ich trwania, zasobów niezbędnych do jego realizacji) w momencie rozpoczęcia prac. Przeczy temu zresztą przyjęcie zlecenia na jego wykonanie, a zatem założenie na tym etapie, że tego rodzaju narzędzie może być wykonane przez skarżącą. Zwrócić należy uwagę, że jeżeli wykonanie projektu zostaje powierzone wykwalifikowanym specjalistom, to z reguły nie ma niepewności co do wyniku projektu (...). Spółka takich specjalistów zatrudniała, jest firmą specjalistyczną zajmującą się produkcją tego rodzaju narzędzi i znaną na rynku. Skarżąca dysponowała także oprzyrządowaniem niezbędnym do wykonywania tego typu zleceń. Sporządzenie projektów narzędzia i próbnego egzemplarza narzędzia było zatem możliwe przy użyciu już posiadanego parku maszynowego. Oczywiście przesłanką skorzystania z ulgi B+R nie jest poniesienie wydatków, o których mowa w art. 18d ust. 1 pkt 2-5 u.p.d.o.p. Jednak wówczas należy wykazać, że wynik działań spółki doprowadzić do powstania rezultatu znacząco różnego od dotychczas osiąganych, twórczego.

Tymczasem, jak wskazano wyżej, z opisów projektów nie wynika, jaki zasób wiedzy został wykorzystany, przekształcany czy połączony w twórczy sposób przez skarżącą (jej pracowników) i w jaki sposób wynik tych prac może być odtworzony (wykorzystany), także poza spółką. Z tych powodów należy uznać, że o ile spółka prowadziła działalność

innowacyjną, o tyle powstające w jej wyniku narzędzia nie były wytworzone w ramach prac badawczych.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 26 stycznia 2024 r., sygn. akt II FSK 549/21

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. 18d.

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi". Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

1a) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;

2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;

2a) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;

4a) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;

5) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:

- a) przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,
- b) prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego,
- c) odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,
- d) opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonywanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego.

2a. W przypadku wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów prac rozwojowych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3, za koszty kwalifikowane uznaje się dokonywane od tej wartości niematerialnej i prawnej odpisy amortyzacyjne w proporcji, w jakiej w jej wartości początkowej pozostają koszty wymienione w ust. 2 pkt 1-4a lub ust. 3a pkt 2.

3. Za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

3a. W przypadku podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, o którym mowa w art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2474), za koszty kwalifikowane, oprócz kosztów wymienionych w ust. 2-3, uznaje się także:

- 1) dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;
- 2) koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, uzyskanych od podmiotów innych niż wymienione w ust. 2 pkt 3 na warunkach rynkowych i wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

3b. W przypadku, o którym mowa w ust. 3a pkt 1, jeżeli tylko część budowli, budynku lub lokalu jest wykorzystywana w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, za koszty kwalifikowane uznaje się odpisy amortyzacyjne w wysokości ustalonej od wartości początkowej budowli, budynku lub lokalu odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej do ogólnej powierzchni użytkowej tej budowli, tego budynku lub lokalu.

3c. Wysokość kosztów kwalifikowanych, o których mowa w ust. 3a, nie może przekroczyć 10% przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych podatnika, o którym mowa w ust. 3a, osiągniętych w roku podatkowym.

3d. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, będących mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, odliczenie kosztów kwalifikowanych wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-5, ust. 2a i 3, natomiast w przypadku pozostałych

podatników, o których mowa w ust. 3a, odliczenie kosztów kwalifikowanych wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-4a, ust. 2a i 3:

- 1) jest dokonywane zgodnie z art. 5 ust. 1 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej "rozporządzeniem nr 651/2014", w formie i na warunkach, o których mowa w art. 5 ust. 2 lit. d rozporządzenia nr 651/2014;
- 2) stanowi pomoc, o której mowa w art. 25 lub art. 28 rozporządzenia nr 651/2014;
- 3) podlega kumulacji na zasadach określonych w art. 8 rozporządzenia nr 651/2014.

3e. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, odliczenie:

- 1) kosztów wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-4a, ust. 2a i 3 w przypadku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014,
- 2) 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 5, dokonane przez podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, w przypadku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. 1 rozporządzenia nr 651/2014,
– stanowi pomoc indywidualną podlegającą notyfikacji Komisji Europejskiej, która może być udzielona po zatwierdzeniu przez Komisję Europejską.

3f. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, kwota, o którą został pomniejszony w roku podatkowym podatek dochodowy z tytułu odliczenia:

- 1) kosztów wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-4a, ust. 2a i 3, nie może przekroczyć dwukrotności kwot wymienionych w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014;
- 2) 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 5, nie może przekroczyć dwukrotności kwoty wymienionej w art. 4 ust. 1 lit. 1 rozporządzenia nr 651/2014.

3g. Intensywność pomocy publicznej nie może przekroczyć wartości określonych w:

- 1) art. 25 ust. 5-7 rozporządzenia nr 651/2014 - w przypadku pomocy, o której mowa w ust. 3e pkt 1;
- 2) art. 28 ust. 3 i 4 rozporządzenia nr 651/2014 - w przypadku pomocy, o której mowa w ust. 3e pkt 2.

3h. Podatnik, o którym mowa w ust. 3a, nie może dokonywać odliczeń, o których mowa w ust. 3d, w przypadku gdy:

- 1) znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, o której mowa w art. 2 pkt 18 rozporządzenia nr 651/2014;
- 2) ciąży na nim obowiązek zwrotu pomocy wynikający z wcześniejszej decyzji Komisji Europejskiej uznającej pomoc za niezgodną z prawem i ze wspólnym rynkiem.

3i. Podatnik, o którym mowa w ust. 3a, korzystający z odliczenia, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego pomoc publiczną, jest obowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach podatku dochodowego, w terminie złożenia zeznania podatkowego, informacji, o których mowa w art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

3j. Odliczenie, o którym mowa w ust. 3d, jest dokonywane w okresie stosowania rozporządzenia nr 651/2014.

3k. Do kosztów kwalifikowanych stanowiących odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 nie stosuje się.

4. Koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu wyłącznie pod warunkiem, że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z podmiotem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

5. Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

5a. W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, składanym za rok podatkowy, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, które zostały mu zwrócone, a w razie poniesienia straty - do jej zmniejszenia o tę kwotę.

6. Podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów.

7. Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:

1) w przypadku gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a, jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców - 200% kosztów, o których mowa w ust. 2-3a;

2) w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a - 200% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1-4a i ust. 2a-3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;

3) w przypadku pozostałych podatników - 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 2-5, ust. 2a i 3, oraz 200% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 1a.

8. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia - odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części - dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia. Dokonując odliczenia, o którym mowa w zdaniu drugim, uwzględnia się kwoty pomniejszeń, o których mowa w art. 18db ust. 1.

9. Przepisu ust. 8 zdanie drugie i trzecie nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże w zeznaniu kwotę przysługującą mu zgodnie z art. 18da.

Główne problemy

1. Obecna kwalifikacja ulgi B+R na gruncie przepisów o pomocy publicznej w świetle regulacji ustawowej oraz praktyki polskich organów.
2. Przesłanki wystąpienia fiskalnej pomocy publicznej.
3. Kwalifikacja ulgi B+R na gruncie prawa unijnego.
4. Konsekwencje ewentualnego uznania ulgi B+R w pełnym zakresie za formę pomocy publicznej.

2. Kiedy odszkodowanie za działanie organów podatkowych to też pomoc publiczna? (cz. 2: wyrok TSUE z 12.09.2024, Casino, C-741/22) - Krzysztof Musiał

B) O końcu kariery na koniec konferencji: sukces zawodowy zakończony artykułem 116 o.p.

1. Brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki – radca prawny Aleksandra Rutkowska, Dentons Europe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k.

Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2024 r., III FSK 4560/21

Wina w ujęciu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p., w kontekście niezłożenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, to zarówno wina umyślna i związana z nią świadomość istnienia wymagalnych co do wysokości zobowiązań podatkowych i konieczność ich terminowego regulowania, z konsekwencjami na wypadek ich nieuregulowania, jak i wina nieumyślna w postaci lekkomyślności, która opiera się na przewidywaniu istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości oraz wina nieumyślna w formie niedbalstwa, która opiera się na możliwości przewidywania istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Skarga kasacyjna jest zasadna. (...)

Odnosnie do błędnej wykładni art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p. poprzez błędne odczytanie zwrotu normatywnego "we właściwym czasie".

Nie może budzić wątpliwości, co wynika z ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych, że ocena, czy zgłoszenie upadłości nastąpiło we właściwym czasie, powinna być dokonywana systemowo z uwzględnieniem przepisów prawa upadłościowego (zob. uchwałę składu 7 sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09). Jakkolwiek z treści art. 21 u.p.u.n. wynika, że termin do zgłoszenia w sądzie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki wynosi dwa tygodnie od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, tym niemniej w orzecznictwie tym wskazuje się również, że przy ustalaniu właściwego czasu na zgłoszenie takiego wniosku nie należy mechanicznie stosować wspomnianego wcześniej terminu, ale w warunkach konkretnej sprawy oceniać samo zaistnienie przesłanek zgłoszenia takiego wniosku. Nadto podnosi się, że z punktu widzenia realizacji celu postępowania upadłościowego i art. 116 o.p., wniosek o upadłość powinien być zgłoszony w takim czasie, żeby wszyscy wierzyciele mieli możliwość uzyskania równomiernego, chociażby częściowego, zaspokojenia z majątku spółki (zob. wyroki NSA z: 6 marca 2018 r., II FSK 2173/17, LEX nr 2495737; 9 lipca 2015 r., II FSK 1383/13, LEX nr 1783549; wyroki SN z: 15 marca 2018 r., III CSK 398/16, LEX nr 2490898; 15 października 2021 r., I CSKP 159/21, LEX nr 3520551; wyrok SA w Katowicach z 1 lutego 2022 r., V AGa 195/19). Z punktu widzenia regulacji art. 116 § 1 o.p. zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką ustalaną w oparciu o okoliczności faktyczne każdej indywidualnej sprawy. Właściwy czas na zgłoszenie wniosku o upadłość to moment, gdy członek zarządu wie albo przy dołożeniu należytej staranności powinien wiedzieć, że spółka nie jest już w stanie zaspokoić w całości wszystkich wierzycieli. Przyjąć w związku z tym należy, że "właściwy czas" do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, w rozumieniu art. 116 § 1 o.p. nie może być wcześniejszy niż upływ terminu z art. 21 u.p.u.n., ale może być późniejszy (wyrok WSA w Gliwicach z 1 grudnia 2016

r., I SA/GI 838/16, LEX nr 2175196; wyrok SA w Gdańsku z 27 czerwca 2013 r., III AUa 1293/12, LEX nr 1342231). (...)

Skoro na użytek art. 116 o.p. i art. 299 k.s.h. przyjmuje się dość powszechnie, że termin określony w art. 21 u.p.u.n. należy odnosić do konkretnych okoliczności faktycznych sprawy, to niewątpliwie jego przekroczenie nie w każdym przypadku skutkuje ustaleniem, że wniosek o upadłość nie został zgłoszony we właściwym czasie.

W sprawie niniejszej organy podatkowe, jak i sąd pierwszej instancji z naruszeniem art. 122, art. 187 § 1, art. 188, art. 191 i art. 210 § 1 pkt 6 o.p. nie odniosły się w sposób wyczerpujący do dwóch, akcentowanych przez stronę skarżącą okoliczności faktycznych. Po pierwsze, nie odniesiono się do tego, czy złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości we wskazanym przez organy podatkowe terminie umożliwiłoby odzyskanie spornej wierzytelności od Skarbu Państwa, a w konsekwencji umożliwiłoby zaspokojenie wierzyciela podatkowego. W realiach niniejszej sprawy można zakładać, że złożenie wniosku o upadłość we wskazanym przez organ podatkowy czasie byłoby korzystne dla Skarbu Państwa jako dłużnika cywilnoprawnego, a nie Skarbu Państwa jako wierzyciela publicznoprawnego (podatkowego). Po wtóre, sąd pierwszej instancji nie odniósł się w sposób wyczerpujący do argumentacji sądu upadłościowego zawartej w postanowieniach oddalających wnioski wierzycieli cywilnoprawnych o ogłoszenie upadłości, a zwłaszcza do argumentacji akcentującej okoliczność, że jedynym prawidłowym działaniem było utrzymanie bytu prawnego spółki.

Zasadny jest zarzut naruszenia art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p., który statuuje jedną z przesłanek egzoneracyjnych polegającą na wykazaniu przez członka zarządu, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Jakkolwiek konstrukcja odpowiedzialności członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe uregulowana w art. 116 § 1 o.p. nie jest oparta na winie, to jednak członek zarządu może się uwolnić od odpowiedzialności wykazując brak zawinienia w niezłożeniu w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Wskazana przesłanka egzoneracyjna ma przy tym znaczenie kluczowe i pozwala na scharakteryzowanie konstrukcji z art. 116 o.p. jako odpowiedzialności członka zarządu za zawinione niezłożenie w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości niewypłacalnej spółki (zob. A. J. Witosz, Subsydiarność w prawie polskim. Glosa do uchwały SN z dnia 7 listopada 2008 r., III CZP 72/08, Pr.Spółek 2009/11/15-25).

Ustawodawca w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. nie definiuje pojęcia winy. Nie czyni tego również na gruncie art. 299 § 2 k.s.h. W związku z tym zarówno orzecznictwo, jak i doktryna zgodnie odwołują się do pojęcia winy ustalonej na kanwie art. 415 k.c. Przesłankami odpowiedzialności z tytułu czynu niedozwolonego jest bowiem wina sprawcy, gdyż na gruncie odpowiedzialności deliktowej ustawodawca przyznaje zdecydowane pierwszeństwo zasadzie winy przed innymi zasadami odpowiedzialności. Wina łączy się z koniecznym wystąpieniem dwóch jej elementów: obiektywnego, czyli bezprawności zachowania i subiektywnego, zakładającego podstawy do postawienia zarzutu z punktu widzenia powinności i możliwości przewidywania szkody oraz przeciwdziałania jej wystąpieniu, co można określić, jako subiektywno-obiektywną teorię winy (zob. wyrok SA w Warszawie z 7 marca 2022 r., I ACa 749/21). O winie sprawcy mówimy więc w sytuacji, w której istnieją podstawy do negatywnej oceny jego zachowania z punktu widzenia zarówno obiektywnego (czyli niezgodności z obowiązującymi normami postępowania i szeroko rozumianą bezprawnością), jak i subiektywnego, czyli ocenie podlega stosunek woli i świadomości działającego do swojego czynu (zob. wyrok SA w Lublinie z 3 lutego 2021 r., I ACa 1017/19). Przy czym co istotne winę w ujęciu normatywnym postrzega się przez pryzmat art. 9 k.k. Na nieumyślność w ujęciu art. 9 § 2 k.k. składają się trzy elementy. Pierwszy wskazuje, że sprawca nieumyślnego czynu zabronionego popełnia czyn zabroniony, mimo że nie ma zamiaru jego popełnienia - gdyby bowiem go miał, popełniłby czyn umyślnie (...). Drugi element nieumyślności - to niezachowanie przez sprawcę ostrożności wymaganej w danych okolicznościach. Nie mając zamiaru popełnienia czynu zabronionego, sprawca popełnia go jednak, gdyż nie zachował ostrożności wymaganej w konkretnej sytuacji, w jakiej realizował czyn zabroniony. Trzeci element nieumyślności - będący równocześnie podstawą wyodrębnienia dwóch jej postaci - to przewidywanie możliwości popełnienia czynu zabronionego (świadoma nieumyślność,

lekkomyślność) lub możliwość przewidywania możliwości popełnienia czynu zabronionego (nieświadoma nieumyślność, niedbalstwo) (zob. A. Grześkowiak, K. Wiak (red.). Kodeks karny. Komentarz, Warszawa 2021, str. 132-133).

Z tych też powodów podzielić należy wypracowane w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko postrzegające przesłankę braku winy, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p., jako dotyczące zarówno winy umyślnej, jak i nieumyślnej, a tej ostatniej zarówno w postaci lekkomyślności, jak i niedbalstwa (zob. wyrok WSA w Białymstoku z 25 października 2023 r. I SA/Bk 331/23; wyrok NSA z 27 stycznia 2023 r., III FSK 1633/21). Innymi słowy, wina w ujęciu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p., w kontekście niezłożenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, to zarówno wina umyślna i związana z nią świadomość istnienia wymagalnych co do wysokości zobowiązań podatkowych i konieczność ich terminowego regulowania, z konsekwencjami na wypadek ich nieuregulowania, jak i wina nieumyślna w postaci lekkomyślności, które opiera się na przewidywaniu istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości oraz wina nieumyślna w formie niedbalstwa, która opiera się na możliwości przewidywania istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Rozważając kryterium winy nieumyślnej należy przyjąć obiektywny miernik staranności, jakiej można wymagać od strony należycie dbającej o swoje interesy (zob. wyrok NSA z 27 stycznia 2023 r., III FSK 1633/21). (...)

W tak rozumianym zakresowo pojęciu winy, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przesłanką stwierdzenia jej braku może być oczekiwanie poprawy sytuacji finansowej spółki, ale tylko wówczas, gdy oczekiwanie to ma obiektywnie uzasadnione podstawy do uznania, że nastąpi szybka i radykalna poprawa finansów spółki (por. wyrok SN z 18 października 2000 r., V CKN 109/2000).

W pełni należy podzielić pogląd wyrażony w wyroku NSA z 9 lipca 2015 r., II FSK 1383/13, że o braku zawinienia członka zarządu można mówić, gdyby zostało wykazane, że uczynił on ze swojej strony wszystko, by nie dopuścić do zniweczenia celu postępowania upadłościowego poprzez stworzenie sytuacji, w której niektórzy wierzyciele są zaspokojeni kosztem innych. W tym kontekście nie można ocenić jako zawinionego niezgłoszenia wniosku o upadłość we właściwym czasie zachowania skarżącego, który podejmując wysiłki ratowania spółki i utrzymania jej na rynku, nie wnioskuje o ogłoszenie upadłości, pozostając w uzasadnionym przeświadczeniu, że zaprzestanie regulowania przez spółkę jej zobowiązań ma jedynie charakter przejściowy, a niezgłoszenie wniosku służyć będzie najpełniejszemu i niedyskryminacyjnemu zaspokojeniu wierzycieli.

W sprawie niniejszej obowiązkiem organów podatkowych, jak i sądu pierwszej instancji było uwzględnienie stanowiska sądu upadłościowego po rozpoznaniu dotychczasowych wniosków dłużników i stwierdzenia tego sądu, że prawidłowym działaniem skarżącego było utrzymanie bytu prawnego spółki. W realiach sprawy nie można również abstrahować od tego, że dłużnik spółki (Skarb Państwa – organ podatkowy) był jej największym wierzycielem (Skarb Państwa – GDDKiA). Z uwagi na dochodzoną kwotę wierzytelności, można racjonalnie zakładać, że jej odzyskanie lepiej chroni interes wierzycieli, niż ogłoszenie upadłości spółki. Sąd pierwszej instancji nie analizował tych okoliczności poprzestając jedynie na stwierdzeniu, że przedmiotowa wierzytelność jest sporna (...)

Odnosnie do zarzutu naruszenia art. 116 § 1 pkt 2 o.p. Hipoteza tego przepisu opiera się na założeniu, że po bezskutecznej egzekucji przeciwko spółce, a następnie konstytutywnym (w drodze decyzji administracyjnej) przeniesieniu odpowiedzialności na członka zarządu, może dojść do wskazania mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości spółki w znacznej części. Powstaje zatem podstawa do zwolnienia się z odpowiedzialności za cudze zobowiązanie, to jest długu o charakterze akcesoryjnym i subsydiarnym (zob. postanowienie SN z 2 marca 2022 r., III USK 330/21). Mienie spółki wskazane przez członka zarządu spełnia wymogi z art. 116 § 1 pkt 2 o.p. tylko wtedy, gdy jest to mienie konkretne i rzeczywiście istniejące, a nadto umożliwiające przeprowadzenie egzekucji zaległości podatkowych spółki "w

znacznej części", co oznacza, że musi mieć egzekwowalną wartość spełniającą przesłankę "znaczności" w porównaniu z wysokością zaległości podatkowych spółki (zob. wyrok NSA z 7 grudnia 2011 r., I FSK 39/11).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia językowa art. 116 § 1 pkt 2 o.p. nie prowadzi do wniosku, że każda/żadna wierzytelność sporna nie może być uznana za mienie spółki, o którym mowa w tym przepisie, jakkolwiek taki pogląd wyraża dominująca część orzecznictwa sądów administracyjnych. Stosując wykładnię funkcjonalną analizowanego przepisu można przyjąć, że w szczególnie uzasadnionym przypadku, np. wartość spornej wierzytelności lub jej charakter, może przemawiać za uznaniem jej za mienie spółki w rozumieniu wykładanego przepisu art. 116 § 1 pkt 2 o.p. W takiej sytuacji obowiązkiem organów podatkowych jest ustalenie okoliczności takiego przypadku i jego ocena pod kątem zaistnienia przesłanki uwalniającej od odpowiedzialności za zobowiązania spółki. W sprawie niniejszej, mimo że taki przypadek mógłby zachodzić, sąd pierwszej instancji z naruszeniem art. 116 § 1 pkt 2 o.p. jego zastosowania w stanie faktycznym sprawy nie analizował.

Orzeczenia powiązane

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Gl 1090/19

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 listopada 2024 r., sygn. akt I SA/Gl 792/24

Przepisy

Art. 116. Ordynacji podatkowej

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

1) nie wykazał, że:

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

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

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

Główne problemy

1. Czy teza, że przesłanką stwierdzenia braku winy członka zarządu może być oczekiwanie poprawy sytuacji finansowej spółki ma szansę zakorzenić się w polskim orzecznictwie?
2. Wykładnia językowa art. 116 § 1 pkt 2 o.p. nie prowadzi do wniosku, że każda/żadna wierzytelność sporna nie może być uznana za mienie spółki, o którym mowa w tym przepisie.

2. Prawo do obrony byłego członka zarządu – możliwość kwestionowania decyzji wymiarowej w toku postępowania prowadzonego wobec osoby trzeciej – doradca podatkowy Aleksander Brzozowski, Dentons Europe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k.

Wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2024 r., III SA/Wa 1840/24

Jest w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) niedopuszczalne, by odpowiedzialność za zaległość podatkową ponosił (były) członek zarządu pozbawiony prawnej możliwości wywodzenia (przy pomocy argumentów i dowodów), że zaległość ta nie istnieje – że nie powstało zobowiązanie podatkowe (pozbawiony tej możliwości zarówno w postępowaniu wymiarowym wobec spółki, jak i w postępowaniu w przedmiocie jego własnej odpowiedzialności). Ingerencja (wkroczenie) w jego prawa odbywałaby się wtedy w istotnym aspekcie bez jego udziału – bez jego prawa głosu (bez możliwości wykonania przez niego prawa do wysłuchania).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Co do meritum – w ocenie Sądu w sprawie nie można – na obecnym etapie – uznać za stwierdzoną (ustaloną) jedną z pozytywnych przesłanek odpowiedzialności podatkowej Skarżącego: istnienie zaległości podatkowej.

(...) Istnienie zaległości podatkowej jest zależne od tego, czy zobowiązanie powstało i czy istniało nadal w momencie orzekania przez organ odwoławczy (nie wygasło przez przedawnienie).

Jedno ani drugie nie zostało dowiedzione – ponieważ: (i) Skarżący był pozbawiony możliwości kwestionowania istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego, z którego wynika zaległość podatkowa; (ii) zachodzą wątpliwości co do skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, a tym samym jego wymagalności na moment orzekania przez DIAS.

Zatem w pierwszej kolejności: zaległość podatkowa wynika z zobowiązania podatkowego określonego decyzją wymiarową wydaną w postępowaniu podatkowym, które w całości było prowadzone w okresie, gdy Skarżący nie był już członkiem zarządu spółki.

(...) Sąd stoi na stanowisku, że w wykonaniu prawa do obrony członek zarządu może w postępowaniu podatkowym w przedmiocie swojej odpowiedzialności podatkowej zakwestionować ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne przyjęte w decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki – w konsekwencji podnosić zarzuty dotyczące wymiaru podatku (istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego).

Gdy członek zarządu ponosi odpowiedzialność podatkową za zaległość podatkową spółki, zaległość ta ma zostać pokryta z jego majątku. Orzeczenie o takiej odpowiedzialności wkracza w sferę jego konstytucyjnie chronionych praw: ingeruje w prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP).

Jest w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) niedopuszczalne, by odpowiedzialność za zaległość podatkową ponosił (były) członek zarządu pozbawiony prawnej możliwości wywodzenia (przy pomocy argumentów i dowodów), że zaległość ta nie istnieje – że nie powstało zobowiązanie podatkowe (pozbawiony tej możliwości zarówno w postępowaniu wymiarowym wobec spółki, jak i w postępowaniu w przedmiocie jego własnej odpowiedzialności). Ingerencja (wkroczenie) w jego prawa odbywałaby się wtedy w istotnym aspekcie bez jego udziału – bez jego prawa głosu (bez możliwości wykonania przez niego prawa do wysłuchania).

(...) A priori, możliwość udziału w procedurze determinującej istnienie i wymiar zobowiązania podatkowego można stworzyć członkowi zarządu albo przez przyznanie mu statusu strony w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki, albo przez umożliwienie mu kwestionowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych przyjętych w wydanej w tym

postępowaniu decyzji podatkowej w jego postępowaniu w przedmiocie jego własnej odpowiedzialności.

(...) Skarżący nie został uznany za stronę postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki. Zgodnie z utrwaloną praktyką przyznanie mu takiego statusu było na gruncie art. 133 O.p. wykluczone; z tych samych powodów wykluczone jest zainicjowanie przez Skarżącego postępowania podatkowego zmierzającego do wzruszenia decyzji ostatecznej w trybie nadzwyczajnym (...). Był członkiem zarządu – jak się powszechnie uważa – nie jest stroną postępowania podatkowego, którego przedmiotem jest wymiar podatku należnego od spółki.

Tym samym Skarżący był pozbawiony wpływu na przebieg postępowania wymiarowego – nie mógł przedstawić argumentów i dowodów w tamtym postępowaniu.

W takim razie należy dopuścić możliwość kwestionowania przez niego istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego obecnie: w postępowaniu w przedmiocie jego odpowiedzialności jako osoby trzeciej. Tylko taki modus operandi jest zgodny z zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L z 2006 r. Nr 347, s. 1 ze zm.; dalej: "dyrektywa 2006/112/WE"), zasadą poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Przeciwnie, traktowanie decyzji wymiarowej jako prejudykatu, automatycznie (mechanicznie) wiążącego organy podatkowe także w postępowaniu podatkowym prowadzonym w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu, pozbawiłoby Skarżącego realnego udziału w sprawie, która go dotyczy. Pierwsza i główna przesłanka jego odpowiedzialności byłaby założona i wyłączona z dyskusji (wtórnie – także wyłączona z kontroli sądowej).

(...) W postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej decyzja wymiarowa ma status nie prejudykatu, lecz dokumentu urzędowego (art. 194 O.p.). Dokumentowi temu przysługuje domniemanie wiarygodności – jest to jednak domniemanie wzruszalne. Wobec tego możliwe jest przeprowadzenie przeciwdowodu wobec tego dokumentu i w rezultacie zakwestionowanie wymiaru podatku wynikającego z decyzji.

(...) Decyzją wymiarową – jako aktem o indywidualnym charakterze – jest związany jej adresat (podatnik), który brał udział w charakterze strony i w świetle art. 212 zd. pierwsze O.p. organ podatkowy, który ją wydał (i który jest nią związany od chwili jej doręczenia).

Nie jest nią związana osoba trzecia (członek zarządu) ani organ podatkowy orzekający w przedmiocie jej (jego) odpowiedzialności. (...) Formalna niewzruszalność równoważna takiej trwałości nie prowadzi do poszerzenia zakresu podmiotowego kręgu adresatów decyzji czy też nadania jej skutku erga omnes.

(...) Oparte na rozdzieleniu (dwoistości podejścia) jest stanowisko, że członek zarządu z jednej strony nie ma statusu strony postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki, z drugiej – jest związany wydaną w tym postępowaniu decyzją. Nie można sensownie twierdzić, że zarazem: członek zarządu nie jest tym, kto "z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy" (art. 133 § 1 O.p.) i tym, którego mimo to "dotyczy" wydana w tym postępowaniu podatkowym decyzja.

(...) Z punktu widzenia prawa Unii – w wyroku z dnia 16 października 2019 r. w sprawie Glencore, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, TSUE orzekł w szczególności, że dyrektywę 2006/112/WE, zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie sprzeciwiają się one uregulowaniu lub praktyce danego państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w trakcie weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne – z zastrzeżeniem wszakże, że podatnik ten nie zostanie pozbawiony prawa

do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych.

Analogicznie: w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu można uznać decyzję wymiarową wydaną wobec spółki za dokument urzędowy. (...) Dowód ten jest objęty domniemaniem zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). Domniemanie to jest jednak wzruszalne – może zostać obalone przeciwdowodem (art. 194 § 3 O.p.) – w ten sposób członek zarządu może skutecznie zakwestionować ustalenia faktycznie i kwalifikacje prawne dokonane w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki.

(...) Organ podatkowy powinien był przeprowadzić żądane przez Skarżącego dowody – pozyskać wskazane dokumenty i włączyć je do akt sprawy, a następnie zgodnie z art. 191 O.p. ocenić na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy istnienie i wymiar (wysokość) zobowiązania podatkowego zostały udowodnione. Ocena ta powinna być polegać na stwierdzeniu, czy nowo przeprowadzone dowody obalają domniemanie wiarygodności decyzji wymiarowej (...).

Póki organ podatkowy nie przeprowadzi żądanych przez Skarżącego dowodów, przez które ten zmierza do podważenia wiarygodności decyzji wymiarowej, a następnie nie rozpatrzy kwestii istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego w oparciu o całokształt materiału dowodowego, póty istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego (w takim razie – również zaległości podatkowej) nie można uznać za udowodnione zgodnie z art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p.

(...) Możliwość udziału w własnej sprawie byłaby pusta (pozorna), gdyby konsumowała ją okoliczność, że argumenty i dowody były już rozpatrzone – przez inny organ jednak i w innym postępowaniu podatkowym (którego Skarżący nie był stroną). Skarżący tu i teraz, to znaczy we własnej sprawie, ma mieć możliwość prezentowania i eksploataowania tych dowodów w sposób, który w ramach urzeczywistniania prawa do obrony uzna za właściwy do kontestowania decyzji wymiarowej (jej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych).

Konsekwencją uznania takiego jego prawa jest to, że stanowisko organu podatkowego w spornej kwestii istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego może stać się następnie przedmiotem kontroli sądowej, zainicjowanej przez samego Skarżącego przez złożenie skargi. Takiej możliwości (tj. możliwości wniesienia skargi i korzystania z prawa do sądu) Skarżący nie miał w przypadku postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółki – nie był już wtedy członkiem jej zarządu.

Orzeczenia powiązane

postanowienie WSA we Wrocławiu z 25 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 4/23 (C-277/24 Adjak)

wyrok TK z 26 maja 2009 r., sygn. akt SK 32/07

wyrok TSUE z 16 października 2019 r. w sprawie Glencore, C-189/18

wyrok NSA z 11 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 4874/21

wyrok NSA z 8 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 2704/21

wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 września 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 247/20

Przepisy

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

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

Art. 64 ust. 1 Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.).

Art. 116 § 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

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

b. niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

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

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

Art. 194 § 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Art. 212 Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania.

Główne problemy

1. Zakres badania przesłanki istnienia zaległości podatkowej w toku postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej.
2. Możliwe sposoby zapewnienia byłemu członkowi zarządu prawa do obrony (udział na prawach strony w postępowaniu wymiarowym / możliwość kwestionowania ustaleń decyzji wymiarowej w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej).
3. A co jeśli nie ma decyzji? - kwestia korekty deklaracji

Prelegenci






Podczas X Toruńskiego Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego wystąpią:	
<p>Dr Michał Bernat</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>Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.</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>Aleksander Brzozowski</p>	
<p>Emil Chojnacki</p> 	<p>Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF. Wcześniej praktyk prawa podatkowego z wieloletnim doświadczeniem w administracji podatkowej i skarbowej, m.in. jako Naczelnik Urzędu Skarbowego i Zastępca Dyrektora ds. orzecznictwa Izby Skarbowej i Izby Administracji Skarbowej. Radca prawny.</p>

<p>Paweł Chrupek</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>Jarosław Dziewa</p> 	<p>Partner w Kancelarii Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna“ Sp.j. w Legnicy; specjalizuje się w zakresie opodatkowania transakcji na rynku nieruchomości, na rynku obrotu wierzytelnościami, transakcji kapitałowych, transakcji związanych ze zmianami właścicielskimi przedsiębiorstw i ich restrukturyzacją, w tym fuzji, połączeń i przejęć, w zakresie planowania podatkowego, a także w postępowaniach podatkowych.</p>
<p>Marek Gizicki</p> 	<p>Adwokat, partner kierujący zespołem postępowań spornych (Litigation) w Deloitte Legal. Pełnomocnik m.in. w sprawach z zakresu zobowiązań podatkowych oraz obrońca w sprawach dotyczących przestępstw skarbowych. Występował przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Europejskim Trybunałem Praw Człowieka oraz Trybunałem Konstytucyjnym.</p>
<p>Michał Goj</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>Karolina Gotfryd</p> 	<p>Radczyńi prawną, specjalizuje się w postępowaniach podatkowych i sądowych – w szczególności doradza klientom prywatnym oraz firmom rodzinnym w postępowaniach podatkowych, kontrolach podatkowych i celno-skarbowych, a także w ramach postępowań przed sądami administracyjnymi. Karolina posiada również doświadczenie w doradztwie podatkowym na rzecz polskich i zagranicznych przedsiębiorców prywatnych i osób fizycznych w zakresie CIT i PIT, w tym w prowadzeniu procesów strukturyzacji biznesu oraz planowaniem sukcesji z wykorzystaniem polskich, jak i zagranicznych instrumentów prawnych. Przed dołączeniem do Crido pracowała w jednej z wiodących polskich kancelarii prawnych. Karolina od kilku lat regularnie otrzymuje indywidualne rekomendacje w rankingu The Legal 500 EMEA w kategorii Private Client</p>
<p>Dr Jakub Jankowski</p>	
<p>Robert Krasnodębski</p> 	<p>Doradca podatkowy oraz radca prawny. W swojej praktyce koncentruje się na kwestiach podatkowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, także w ujęciu transgranicznym, restrukturyzacjami, rynkiem kapitałowym. Reprezentuje podatników w sporach podatkowych i sądowno-administracyjnych. Ma bogate doświadczenie w doradztwie na rzecz podmiotów należących do sektora organizacji pozarządowych. Jest autorem i współautorem licznych publikacji z dziedziny prawa podatkowego, stałym komentatorem gazet i czasopism prawniczych, wykładawcą na SGH i Uniwersytecie SWPS. Jest członkiem Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania III kadencji</p>
<p>Andrzej Ladziński</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 Postępowań Karnych Skarbowych w Trakcie Postępowań Kontrolnych i Podatkowych - Analiza Praktyki Stosowania Art. 70 § 6 Pkt 1 Ordynacji Podatkowej opublikowanego w 2019 r.</p>
<p>Tomasz Michalik</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>Małgorzata Militz</p>	<p>Partner w GWW Tax Ladziński, Cmoch i Wspólnicy sp. k. doradca podatkowy, ekspert z zakresu podatku VAT. Specjalizuje się w bieżącym doradztwie podatkowym z zakresu VAT i w postępowaniach podatkowych. Autorka wielu publikacji książkowych z tematyki podatku</p>

	<p>VAT, wielu artykułów profesjonalnej prasie podatkowej. Ceniony wykładowca z zakresu VAT. Od 2017 r., w Rankingach Gazety Prawnej, w kategorii „doradca podatkowy z zakresu VAT” zajmuje miejsca w pierwszej trójce, w 2020 r. – 1 miejsce, w 2024 – 3 . W rankingu prestiżowego magazynu „International Tax Review” tytuł lidera w kategorii „Women in Tax Leadres 2017” oraz „Indirect Tax Leaders nieprzerwanie od 2017 r. Członek Kolegium Redakcyjnego Przeglądu Podatkowego.</p>
<p>Dr Jacek Matarewicz</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>Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK</p> 	<p>Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK w Toruniu, przewodniczący Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Współpracuje z Uniwersytetem Karola w Pradze oraz Uniwersytetem Masaryka w Brnie, gdzie wielokrotnie wykladał. Radca prawny, specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego, celnego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Autor ponad 400 publikacji z zakresu tej problematyki. Członek IFA, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, kolegium redakcyjnego Przeglądu Podatkowego oraz Prawa Budżetowego Państwa i Samorządu. Jest pełnomocnikiem Dziekana do spraw kierunku Doradztwo podatkowe.</p>
<p>Krzysztof Musiał</p> 	<p>Doradca podatkowy. Zawód wykonuje od 1991 r. Jako pierwszy w Polsce złożył egzamin zawodowy. Senior Partner w Musiał i Partnerzy – Doradcy Podatkowi we Wrocławiu. Szef zespołu podatkowego w CWW – Cetera, Węgrzyn-Wysocka i Wspólnicy Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów we Wrocławiu. Partner w kancelarii doradców podatkowych Horsh sp. z o.o. we Wrocławiu. Specjalizuje się w prowadzeniu sporów z administracją skarbową i celną przed sądami administracyjnymi oraz doradztwem podatkowym w zakresie fuzji i przejęć, jak również na rynku finansowym. Autor kilkudziesięciu publikacji w zakresie prawa podatkowego.</p>
<p>Dr Jarosław Neneman</p>	<p>Podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów. Ekonomista i wykładowca akademicki na Uniwersytecie Łódzkim. Absolwent Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego oraz Central European University w Pradze. W latach 2004-2005, w 2006 r. oraz 2014-</p>

	<p>2015 podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów odpowiedzialnym za politykę i legislację podatkową. Od 2010 r. do 2014 r. społeczny doradca prezydenta RP ds. samorządu. Autor wielu publikacji naukowych i dydaktycznych.</p>
<p>Andrzej Nikończyk</p> 	<p>Wspólnik kancelarii podatkowej KNDP (Kolibski, Nikończyk, Dec & Partnerzy), doradca podatkowy, prawnik, Przewodniczący Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan, sędzia Wyższego Sądu Dyscyplinarnego KIDP, były członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, członek Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Specjalizuje się w zagadnieniach podatku VAT, ogólnym prawie podatkowym oraz sporach podatkowych, doradztwie właścicielskim, doradztwie transakcyjnym, zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Autor wielu komentarzy, artykułów i opracowań poświęconych problematyce prawa podatkowego. Doświadczony wykładowca z zakresu podatków (VAT, procedury podatkowe). Andrzej Nikończyk był wielokrotnie wyróżniany i rekomendowany w rankingach doradców podatkowych organizowanych przez Dziennik Gazetę Prawną, Rzeczpospolitą czy ITR World Tax, w tym także zajmując I miejsce w zakresie podatku VAT.</p>
<p>Artur Nowak</p> 	<p>Radca prawny, partner współzarządzający Praktyką Podatkową DZP. Od 1995r. zajmuje się doradztwem głównie w obszarze kontroli podatkowych oraz sporami z organami skarbowymi przed sądami administracyjnymi. obrońca w sprawach karno-skarbowych</p>
<p>Katarzyna Nowicka</p> 	<p>Wieloletni pracownik resortu finansów – swoje doświadczenia z podatkiem VAT rozpoczynała od pracy w organach podatkowych. Obecnie zastępca dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów odpowiedzialna m. in. za przygotowywanie projektów legislacyjnych i interpretacje przepisów w zakresie VAT, w szczególności w obszarze stawek VAT, zwolnień od tego podatku, opodatkowania sektora publicznego czy działania organizacji pozarządowych.</p>
<p>Michał Potyrała</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 czasopiśmie specjalistycznych.</p>

	
<p>Dr Ewa Prejs</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>Dr Beata Rogowska- Rajda</p> 	<p>Doktor nauk ekonomicznych, Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów, adiunkt na Wydziale Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego, wykładowca na studiach podyplomowych w SGH, UMCS, Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach; praktyk i urzędnik państwowy, doświadczenie zawodowe zdobywała w urzędach skarbowych, izbie skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej oraz Ministerstwie Finansów; członek Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego w latach 2011 – 2018, biegły sądowy, pełnomocnik w postępowaniach przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej; uczestnik grantów badawczych, autorka wielu publikacji naukowych, artykułów i monografii z dziedziny prawa podatkowego.</p>
<p>Aleksandra Rutkowska</p> 	<p>Radca prawny, counsel w warszawskim Zespole Doradztwa Podatkowego kancelarii Dentons, kieruje Praktyką Postępowania Podatkowych. Specjalizuje się w sporach podatkowych, z sukcesem wspiera klientów w kontrolach podatkowych, celno-skarbowych oraz postępowaniach podatkowych przed organami Krajowej Administracji Skarbowej, a także przed sądami administracyjnymi. Wielokrotnie reprezentowała Polskę (jako pracownik Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej w latach 2006-2010), a następnie klientów przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także przed Trybunałem Konstytucyjnym.</p>
<p>Alicja Sarna</p> 	<p>Doradca podatkowy, dyrektorka ds. kluczowych sporów podatkowych w Crido. Specjalizuje się w prowadzeniu sporów podatkowych (również przed sądami administracyjnymi), a także ogólnych zagadnieniach prawa podatkowego oraz postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Reprezentuje podatników w sprawach dotyczących wszystkich podatków. Świadczyła usługi na rzecz klientów z branży motoryzacyjnej, leasingowej, hotelarskiej, złomowej i FMCG. Prowadzi projekty dotyczące przeglądu ryzyk podatkowych. Jest autorem licznych publikacji dotyczących z zakresu ogólnego prawa podatkowego i postępowania podatkowych. Jest cenionym wykładowcą, w tym m.in. na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika (studia II stopnia z doradztwa podatkowego) i Akademii Leona Koźmińskiego (studia podyplomowe).</p>
<p>Tomasz Siennicki</p>	

<p>Jaroslav Szatański</p> 	<p>Wieloletni pracownik resortu finansów, Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów odpowiedzialny za przygotowanie i wykładnię przepisów z zakresu PIT i CIT, doświadczenie zawodowe zdobywał również w jednej z międzynarodowych firm konsultingowych, członek Komitetu Standardów Rachunkowości oraz Komisji Egzaminacyjnej na doradcę podatkowego, radca prawny, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.</p>
<p>Dr Tomasz Tratkiewicz</p> 	<p>Absolwent Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, w 2004 r. uzyskał tytuł doktora nauk ekonomicznych na tej uczelni. W latach 2010-2017 oraz ponownie od 2024 r. dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów. W latach 2018 – 2023 dr Tratkiewicz zaangażowany był w szereg projektów badawczych, ewaluacji i ocen skutków dla instytucji rządowych i unijnych (m.in. z ramienia fundacji naukowej CASE). Pasje naukowe dr Tratkiewicz realizuje jako adiunkt na Uniwersytecie Łódzkim w Katedrze Finansów Publicznych.</p>
<p>Adam Waclawczyk</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>Jakub Warniela</p> 	<p>Doradca podatkowy, szef Zespołu sporów podatkowych (Litigation) w MDDP. Specjalizuje się w reprezentowaniu klientów na wszystkich etapach postępowań przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi. Jest autorem i współautorem licznych opracowań z zakresu postępowań, VAT, międzynarodowego prawa podatkowego oraz opodatkowania gospodarki cyfrowej. Ukończył studia doktoranckie i prowadzi wykłady w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie.</p>

Sprawy organizacyjne

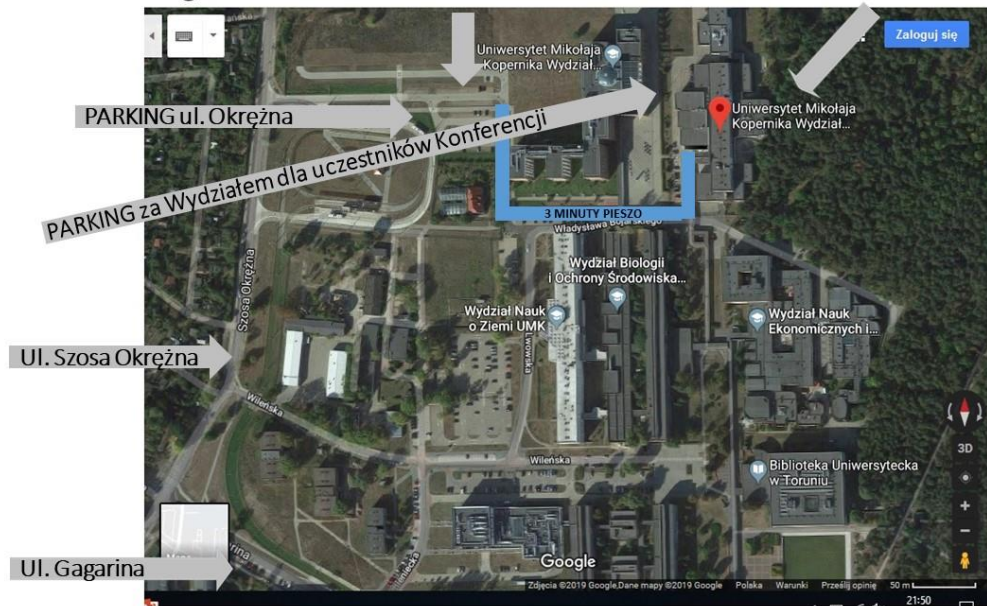
PRZYJAZD NA KONFERENCJĘ I PORUSZANIE SIĘ PO TORUNIU

Szanowni Państwo,

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

Parkingi

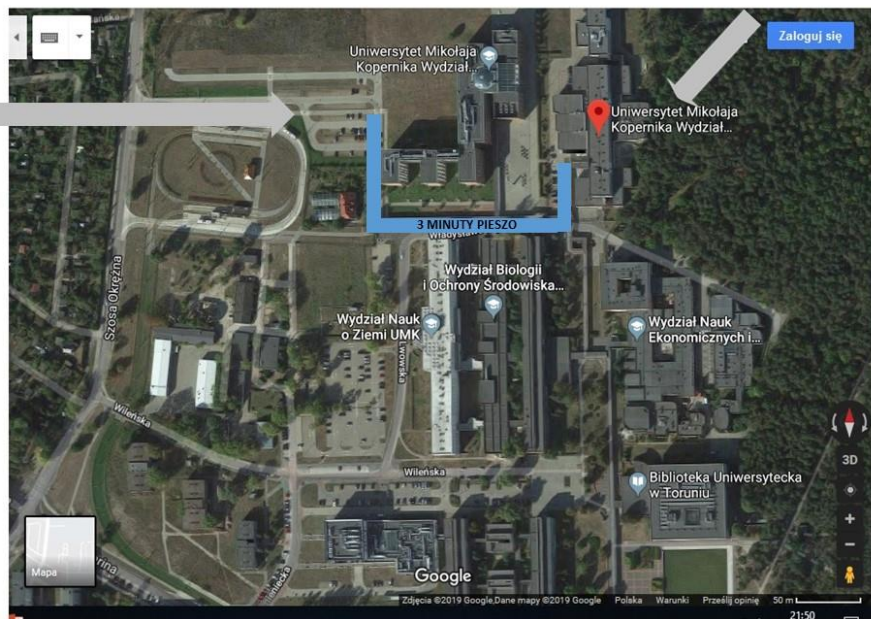
WPIA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3



DROGA Z WPIA UMK NA PARKING

WPIA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3

PARKING PRZY
UL. OKRĘŻNEJ
(PARKING ZA
COLLEGIUM
HUMANISTICUM)



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 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: 24.02.2025

11 12 13 14 44 80 N93

Przystanek:

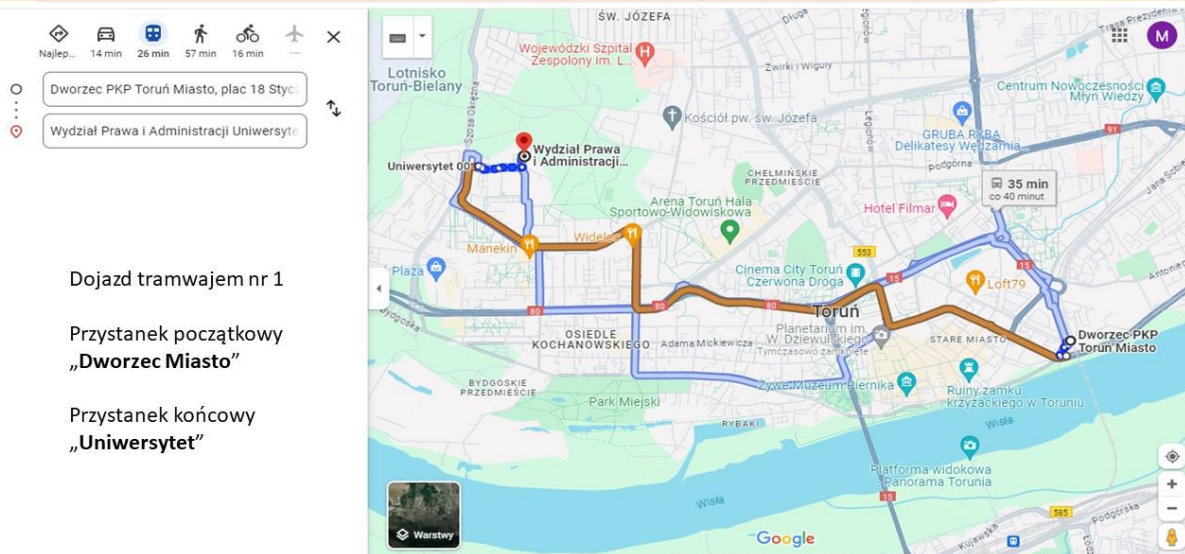
Dworzec Główny 04

min | przystanek

	SZUBIŃSKA 01
	Bliska nż. 02
	Gniewkowska nż. 02
	Stepowa nż. 02
	Kręta 02
	Polmozbyt nż. 02
	Kluczyki Cmentarz 02
	Kluczyki nż. 02
	Paderewskiego nż. 02
	Drzymały 03
	Letnia 02
	63. Pułku Piechoty 02
	Biała 02
	Brązowa 01
	Andersa nż. 02
	Dandelskiego 02
	Stawki 02
	Strzałowa 02
0	Dworzec Główny 04
2	Plac Armii Krajowej 04
5	Plac Rapackiego 01
8	Kraszewskiego 02
11	Fałata 02
12	Od Nowa 01
13	Akademiki 01
15	Aula UMK 01
16	Szosa Okrężna 01
18	Łukasiewicza 01
20	Szosa Bydgoska nż. 03
21	Oczyszczalnia nż. 01
22	Centrum Handlowe-Zachód nż. 01
24	Starotoruńska 03
24	PORT DRZEWNY 00
24	Starotoruńska 01
24	Przysiek n/ż 01
26	Rozgarty n/ż 01
28	Rozgarty-Kwiatowa n/ż 01
29	ROZGARTY - STARA SZKOŁA 01

Ferie		Dni nauki szkolnej		Święta		Sobota - Niedziela	
05	12. 34R	05	12. 34R			05	26
06	04R. 28R	06	04R. 28R. 58R	06	20	06	20
07	01. 27	07	27			07	05R
08	00R. 46	08	00R. 46	08	46R	08	00. 46R
09	31	09	31	09	31	09	31
10	17R	10	16R	10	16	10	16
11	01. 46R	11	01. 46R	11	01R. 46	11	01R. 46
12	31	12	31	12	31R	12	31R
13	16. 51R	13	18. 50R	13	16	13	16
14	18. 43R	14	18. 43R	14	01. 46R	14	01. 46R
15	24. 57R	15	24. 57R	15	30	15	30
16	32	16	32	16	15R	16	15R
17	07R. 38	17	07R. 38	17	00. 38	17	00. 38
18	23R	18	23R	18	23R	18	23R
19	08. 52	19	08. 52	19	08. 52	19	08. 52
20	37R	20	37R	20	37R	20	37R
21	22	21	02z. 22	21	22	21	22
22	07. 42R	22	07. 42R	22	07. 42R	22	07. 42R
23	17z	23	17z	23	17z	23	17z

DOJAZD Z DWORCA PKP TORUŃ MIASTO NA KONFERENCJĘ



Dojazd tramwajem nr 1

Przystanek początkowy
„Dworzec Miasto”

Przystanek końcowy
„Uniwersytet”

1 Kierunek: **UNIWERSYTET** Ważny od: 24.02.2025

5 6

Przystanek:

Dworzec Miasto 02

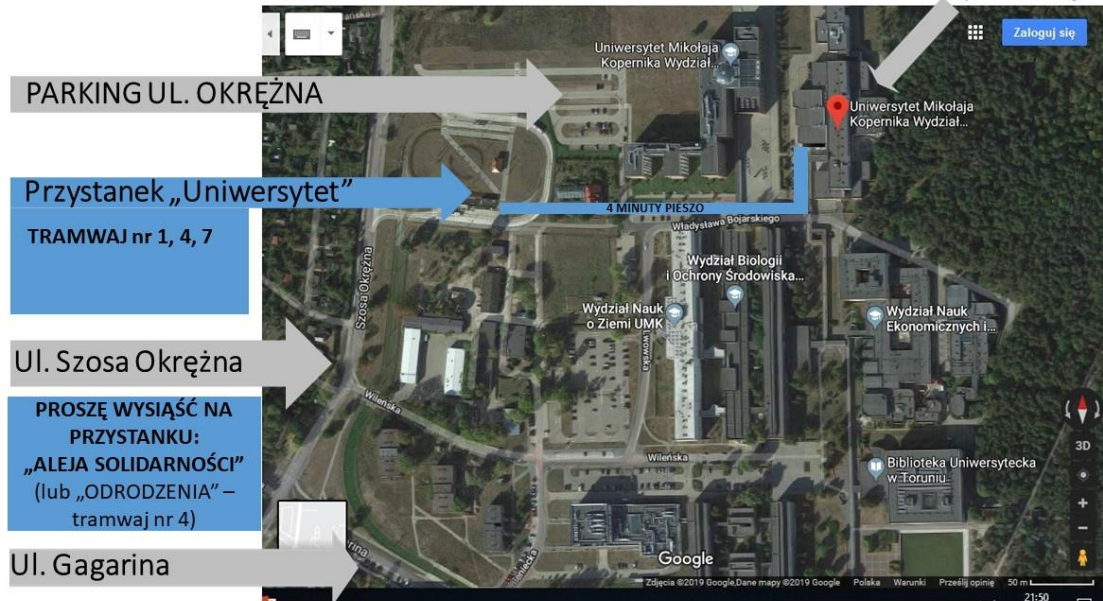
min | przystanek

- OLIMPIJSKA P&R 02
- Kosynierów Kośc. 02
- Ligi Polskiej 02
- Wyszyńskiego 02
- Ślaskiego 01
- Prejsa 01
- Przy Skarpie 02
- Rydygiera 02
- Plac Daszyńskiego 02
- Targowa 04
- Gołębia 02
- 0 Dworzec Miasto 02**
- 2 Plac Św. Katarzyny 02
- 4 Wały gen. Sikorskiego 02
- 6 Aleja Solidarności 02
- 8 Odrodzenia 02
- 10 Osiedle Młodych 02
- 12 Kraszewskiego 04
- 13 Sztuki Piękne 02
- 15 Fałata 03
- 16 Od Nowa 03
- 17 Akademiki 03
- 18 Aula UMK 03
- 19 Szosa Okrężna 04
- 20 UNIWERSYTET 00**

Ferie		Dni nauki szkolnej		Święta		Sobota - Niedziela	
		04	35				
05	05. 35	05	05. 35	05	08. 53	05	08. 53
06	05. 35	06	05. 34	06	38	06	38
07	05. 35	07	10. 20. 31. 46	07	23	07	23
08	05. 35	08	05. 35	08	08. 53	08	08. 35
09	05. 35	09	05. 35	09	38	09	05. 35
10	05. 35	10	05. 35	10	23	10	05. 35
11	05. 35	11	05. 35	11	08. 53	11	05. 35
12	05. 35	12	05. 35	12	38	12	05. 35
13	05. 35	13	05. 29. 49	13	23	13	05. 35
14	05. 35	14	09. 29. 49	14	08. 53	14	05. 35
15	05. 35	15	09. 29. 49	15	38	15	05. 35
16	05. 35	16	09. 35	16	23	16	05. 35
17	05. 35	17	05. 35	17	08. 53	17	05. 35
18	05. 35	18	05. 35	18	38	18	05. 35
19	05. 35	19	05. 35	19	23	19	05. 35
20	08. 35. 53	20	08. 53	20	08. 53	20	08. 53
21	38	21	38	21	38	21	38
22	33	22	33	22	33	22	33

PRZEJAZD Z UNIwersYTETU TRAMWAJEM W KIERUNKU STARÓWKI

WPIA UMK – UL. Władysława Bojarskiego 3



1 Kierunek: OLIMPIJSKA P&R Ważny od: 24.02.2025

4 7 N90

Przystanek:

UNIwersYTET 01

min | przystanek

- 0 **UNIwersYTET 01**
- 1 Szosa Okrężna 03
- 2 Aula UMK 04
- 3 Akademiki 04
- 4 Od Nowa 04
- 5 Fałata 04
- 6 Sztuki Piękne 01
- 8 Kraszewskiego 03
- 10 Osiedle Młodych 03
- 11 Odrodzenia 01
- 11 Wały gen. Sikorskiego 01
- 11 **Aleja Solidarności 01**
- 13 Plac Św. Katarzyny 01
- 15 Dworzec Miasto 01
- 17 Gołębia 01
- 18 Targowa 03
- 20 Plac Daszyńskiego 01
- 21 Rydygiera 03
- 22 Przy Skarpie 01
- 26 Śląskiego 03
- 27 Wyszyńskiego 01
- 28 Ligi Polskiej 01
- 29 Kosynierów Kośc. 01
- 31 OLIMPIJSKA P&R 02

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

4 Kierunek: ELANA B Ważny od: 24.02.2025

1 7 N90

Przystanek:

UNIwersYTET 01

min | przystanek

0	UNIwersYTET 01
1	Szosa Okrężna 03
2	Aula UMK 04
3	Akademiki 04
4	Od Nowa 04
5	Fałata 04
6	Sztuki Piękne 01
8	Kraszewskiego 03
10	Osiedle Młodych 03
11	Odrodzenia 01
13	Dworzec Autobusowy 02
14	Przy Kaszowniku 02
15	Sąd Rejonowy 02
17	Świętopełka 03
18	Szpital Miejski 01
21	Dworzec Wschodni 06
23	Wschodnia 01
26	Tofama 01
27	Przychodnia 01
28	Elana A 01
30	ELANA B 02

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

7 Kierunek: WSCHODNIA (pętla) Ważny od: 24.02.2025

1 4 N90

Przystanek:

UNIwersYTET 01

min | przystanek

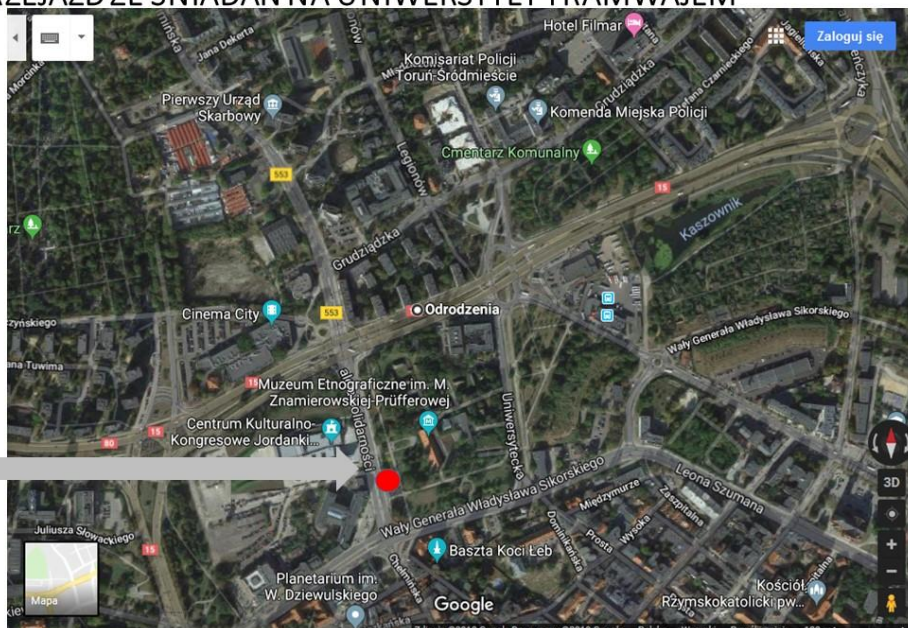
0	UNIwersYTET 01
1	Szosa Okrężna 03
2	Aula UMK 04
3	Akademiki 04
4	Od Nowa 04
5	Fałata 04
9	Reja 05
10	Przybyszewskiego 01
11	Park Miejski 01
13	Konopnickiej 01
14	Ogród Zoobotaniczny 01
16	Plac Rapackiego 01
18	Wały gen. Sikorskiego 01
19	Aleja Solidarności 02
22	Dworzec Autobusowy 02
23	Przy Kaszowniku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

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

PRZEJAZD ZE ŚNIADAŃ NA UNIWERSYTET TRAMWAJEM

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

Przystanek
„Aleja
Solidarności”



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

12 min 19 min 6 min X

- 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 GOŁĘBIWSKICH)**

PRZEJAZD Z:
 - SALI BANKIETOWEJ CHLEB I WINO
 - RESTAURACJI MIESZCZAŃSKIEJ U GOŁĘBIWSKICH
 NA UNIwersYTET
 KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ

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

Wysiadamy: Przystanek
 „Uniwersytet”

1 Kierunek: UNIwersYTET Ważny od: 24.02.2025

3	6	7	10	12	12	13	14	20	21	22	27	30	31
38	80	111	112	115	151	152	N90	N91	N92	N93	N94		

Przystanek:

Aleja Solidarności 02

min | przystanek

- OLIMPIJSKA P&R 02
- Koszyńców Kośc. 02
- Ligi Polskiej 02
- Wyszyńskiego 02
- Ślaskiego 01
- Prejsa 01
- 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**

Ferie		Dni nauki szkolnej		Święta		Sobota - Niedziela	
		04	41				
05	11. 41	05	11. 41	05	14. 59	05	14. 59
06	11. 41	06	11. 40	06	44	06	44
07	11. 41	07	16. 26. 37. 52	07	29	07	29
08	11. 41	08	11. 41	08	14. 59	08	14. 41
09	11. 41	09	11. 41	09	44	09	11. 41
10	11. 41	10	11. 41	10	29	10	11. 41
11	11. 41	11	11. 41	11	14. 59	11	11. 41
12	11. 41	12	11. 41	12	44	12	11. 41
13	11. 41	13	11. 35. 55	13	29	13	11. 41
14	11. 41	14	15. 35. 55	14	14. 59	14	11. 41
15	11. 41	15	15. 35. 55	15	44	15	11. 41
16	11. 41	16	15. 41	16	29	16	11. 41
17	11. 41	17	11. 41	17	14. 59	17	11. 41
18	11. 41	18	11. 41	18	44	18	11. 41
19	11. 41	19	11. 41	19	29	19	11. 41
20	14. 41. 59	20	14. 59	20	14. 59	20	14. 59
21	44	21	44	21	44	21	44
22	39	22	39	22	39	22	39

7 Kierunek: UNIWERSYTET Ważny od: 24.02.2025

1 3 6 10 12 14 20 21 22 27 30 31 32 38
111 112 115 N90 N91 N93 N94

Przystanek:

Aleja Solidarności 01

min | przystanek

- WSCHODNIA (pętla) 01
- Wschodnia 02
- Dworzec Wschodni 05
- Szpital Miejski 02
- Świętopełka 04
- Sąd Rejonowy 01
- Przy Kaszowniku 01
- Dworzec Autobusowy 01
- 0 Aleja Solidarności 01**
- 3 Plac Rapackiego 02
- 5 Ogród Zoobotaniczny 02
- 6 Konopnickiej 02
- 8 Mickiewicza 01
- 9 Zajezdnia Tramwajowa 03
- 11 Fałata 03
- 12 Od Nowa 03
- 13 Akademiki 03
- 14 Aula UMK 03
- 15 Szosa Okrężna 04
- 16 UNIWERSYTET 00**



Ferie		Dni nauki szkolnej	
06	34	06	24. 54
07	04. 34	07	24. 54
08	04. 34	08	24
09	04. 34	09	05. 35
		10	05. 34
		11	04. 34
		12	04. 34
		13	04. 24. 54
14	04. 34	14	24. 54
15	04. 34	15	24. 54
16	04. 34	16	24. 54
17	04. 34	17	24
18	04	18	04. 35z
		19	05z. 35z

Piątek - uroczysta kolacja

Kolacja 14 marca 2025 r. (ok. godz. 20.00-23.30)

Ratusz Staromiejski (Muzeum Okręgowe w Toruniu)



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



Menu

(Przystawka lub zupa bezmięсна, bezlaktozowa, bezglutenowa)

Przystawka:

torcik wegański z bakłażana, pomidora, tufu z nutką salsy paprykowej

Zupa:

Krem z batatów z mleczkiem kokosowym oraz kolendrą

Dania główne:

Mięsne:

Szynka wieprzowa z sosem grzybowym na purée z groszkiem i nutą chrzanu podana z sezonowanymi warzywami (opcja bez glutenu i bez laktozy podana sosu)

Rybne:

Łosoś pieczony, podany na ziemniaczanym puree z sezonowanymi warzywami (bezglutenowe, bezlaktozowe)

Wegańskie:

Wegańskie tiftelle z ciecierzycy z warzywami sezonowanymi oraz sosem pelatti (bezglutenowe, bezlaktozowe)

Deser:

Panna cotta z sosem malinowym (bezglutenowe, bezlaktozowe)

Napoje:

Kawa, herbata, soki, alkohol

Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych

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



Funkcjonujące na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych jest jednostką organizacyjną Wydziału Prawa i Administracji, powołaną do życia na mocy zarządzenia nr 103 JM Rektora UMK z dnia 18 czerwca 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)

— podatek od towarów i usług

— prawo celne

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

radca prawny

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Zakres specjalizacji:

- akcyza
- ceny transferowe
- międzynarodowe prawo podatkowe

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

radca prawny

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Zakres specjalizacji:

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

Kontakt z Uniwersyteckim Centrum Ekspertyz Prawnych

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

Sekretariat:

mgr Aneta Zubrycka-Pyrek

tel. (56) 611-41-34

e-mail: ekspertyzy@umk.pl

Dyrektor:

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

tel. 601 46 18 47

e-mail: rekowski@umk.pl