

DORADCA PODATKOWY

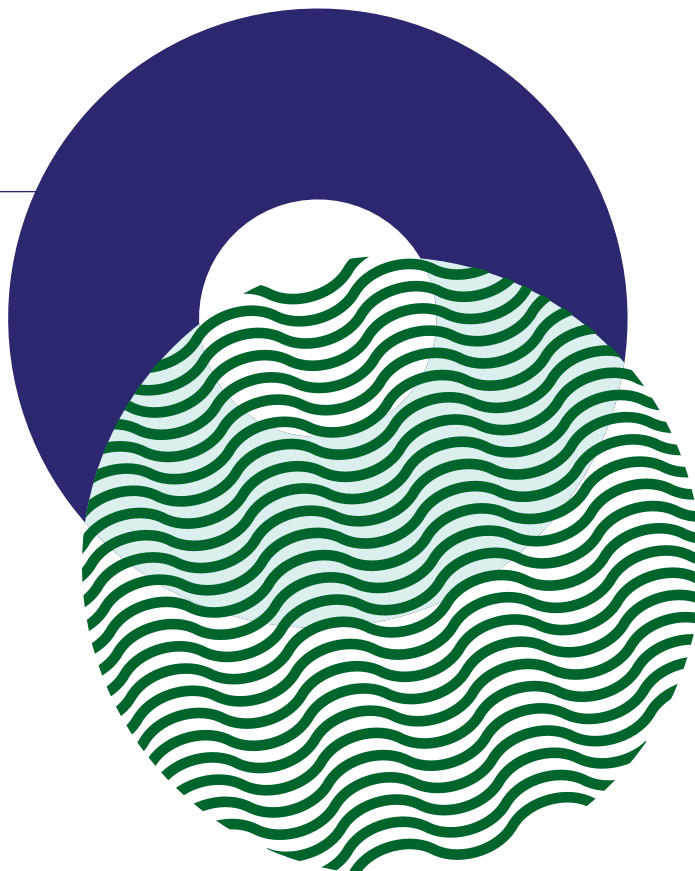
www.kidp.pl

48

Czym jest oraz czym nie jest substancja ekonomiczna?

Próba systematyzacji
pojęcia na podstawie
przeglądu orzecznictwa
międzynarodowego
i krajowego

KATARZYNA SMOLEŃ



14

W poszukiwaniu jednorożca,

czyli prawo do odliczenia
w VAT wg prawa UE

KRZYSZTOF J. MUSIAŁ

44

Mój przyjaciel doradca podatkowy

czyli krótka refleksja
o współczesnej roli
przedstawicieli tego zawodu

ADRIAN KĘMPIŃSKI

56

In dubio pro tributario

– stara zasada, nowe
brzmienie, czyli co może się
zmienić dla podatników?

URSZULA SAŁACIŃSKA-
-MATWIEJCZYK

SPIIS TREŚCI

- 2** Seria: Czy doradca podatkowy wpada w pułapki podatkowe? Część 3: Ile w końcu wynosi ten podatek?
DR ANNA CZARNECKA
- 6** Zwolnienia przedmiotowe z art. 7 ust. 1 ustawy z 30.11.2002 r. o podatku leśnym
DR ADAM BOJARSKI
- 14** W poszukiwaniu jednorożca, czyli prawo do odliczenia w VAT wg prawa UE
KRZYSZTOF J. MUSIAŁ
- 30** Kasowy PIT – remedium na problemy przedsiębiorców czy przesadnie obwarowane rozwiązanie. Analiza przepisów i *case study*
JĘDRZEJ RUSINEK
- 36** Pyrrusowe zwycięstwo? Część 2
AGNIESZKA CZERNIK
- 44** Mój przyjaciel doradca podatkowy czyli krótka refleksja o współczesnej roli przedstawicieli tego zawodu
ADRIAN KĘMPIŃSKI
- 48** Czym jest oraz czym nie jest substancja ekonomiczna? Próba systematyzacji pojęcia na podstawie przeglądu orzecznictwa międzynarodowego i krajowego
KATARZYNA SMOLEŃ
- 56** *In dubio pro tributario* – stara zasada, nowe brzmienie, czyli co może się zmienić dla podatników?
URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK
- 60** Niebezpieczne rozważania czyli fundacja rodzinna i nabycie nieruchomości wyłącznie w celu dalszego zbycia
IRENA TALARCZYK-STĘPNIK
- 66** Ulga podatkowa dla bezpieczeństwa jako wsparcie obrony cywilnej
PATRYK KOZIOL
- 70** Krytycznie o ViDA
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce kolejny numer Kwartalnika Doradca Podatkowy.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł Katarzyny Smoleń „Czym jest oraz czym nie jest substancja ekonomiczna? Próba systematyzacji pojęcia na podstawie przeglądu orzecznictwa międzynarodowego i krajowego”. Artykuł podejmuje próbę uporządkowania pojęcia „substancji ekonomicznej” poprzez analizę jego stosowania w orzecznictwie krajowym, unijnym oraz wybranych jurysdykcjach zagranicznych.

Kolejnym wartym uwagi artykułem jest tekst Krzysztofa Musiała „W poszukiwaniu jednorożca, czyli prawo do odliczenia w VAT wg prawa UE”. Zdaniem autora lektura paru tysięcy decyzji i orzeczeń sądów administracyjnych była inspiracją do uporządkowania, na gruncie krajowym, zagadnienia wzorca normatywnego prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług. By móc ustawić to zagadnienie we właściwej perspektywie, niezbędnym jest poczynienie paru uwag bardziej ogólnej natury.

Z kolei Urszula Sałacińska-Matwiejczuk w artykule pt. „In dubio pro tributario” – stara zasada, nowe brzmienie, czyli co może się zmienić dla podatników?” zauważa, że w praktyce stosowania prawa podatkowego bardzo często dochodzi do sytuacji, w których przepisy są niejasne, niejednoznaczne lub sprzeczne. W takich przypadkach podatnik – zazwyczaj słabsza strona sporu z organem podatkowym – powinien być chroniony przed arbitralnością państwa.

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam Państwa do lektury abstraktu Adriana Kęmpińskiego „Mój przyjaciel doradca podatkowy, czyli krótka refleksja o współczesnej roli przedstawicieli tego zawodu”, który to artykuł stanowi krótkie rozważania o zauważalnej i rosnącej roli doradcy podatkowego jako stałego partnera biznesowego polskiego przedsiębiorcy.

W tym numerze znajdziecie Państwo inne ciekawe artykuły: Agnieszki Czernik „Pyrrusowe zwycięstwo? Część II”, Ireny Talarczyk-Stępnik „Niebezpieczne rozważania – czyli fundacja rodzinna i nabycie nieruchomości wyłącznie w celu dalszego zbycia” oraz Jędrzeja Rusinka „Kasowy PIT – remedium na problemy przedsiębiorców czy przesadnie obwarowane rozwiązanie. Analiza przepisów i *case study*.” Z kolei Anna Czarnecka kontynuuje swoje wywody w serii „Czy doradca podatkowy wpada w pułapki podatkowe? Cz. 3: Ile w końcu wynosi ten podatek?”. Zdecydowanie warte lektury są teksty Adama Bojarskiego „Zwolnienia przedmiotowe z art. 7 ust. 1 ustawy z 30.11.2002 r. o podatku leśnym” oraz Justyny Zając-Wysokiej „Krytycznie o VIDA”.

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności.

Z życzeniami dobrej lektury.

DR IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI

**Seria: Czy doradca podatkowy wpada
w pułapki podatkowe?**

Część 3

Ile w końcu wynosi ten podatek?

*Słowa kluczowe: wysokość podatku,
zasada powszechności opodatkowania,
incydencja podatkowa, podatki pośrednie,
efekt dezagregacji.*

DR ANNA CZARNECKA

Wstęp

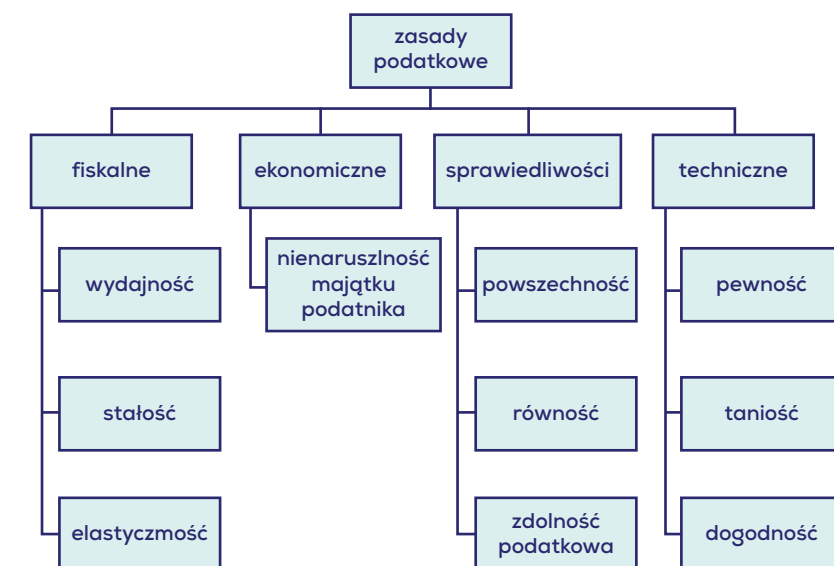
W poprzednim artykule z tej serii pisałam o stawkach podatkowych. Nie tylko o liniówce i skali, ale również o stawkach nominalnych i realnych, czy o łącznych obciążeniach podatkowo-składkowych. Dzisiejszy artykuł będzie kontynuacją tych wywodów, bowiem będzie o wysokości obciążenia podatkowego w ogóle.

Proszę zastanów się, jaki podatek według Ciebie powinna zapłacić osoba, która pracuje na etacie i wykonuje zlecenie. Dochód roczny tej osoby z pracy na etacie wynosi 60.000 zł, a z umowy zlecenia 40.000 zł. Jak uważasz, ile powinien wynosić podatek od dochodu z umowy o pracę, a ile z umowy zlecenia? Podaj przybliżone kwoty.

Podatek tej osoby od dochodu z umowy o pracę powinien według mnie wynosić około: ... zł.

Podatek tej osoby od dochodu z umowy zlecenia powinien według mnie wynosić około: ... zł.

Kiedyś były czasy, że z taksówkarzem można było sobie pogawędzić. Jakies dwadzieścia lat temu jechałam taksówką w Poznaniu, jadąc z punktu A do punktu B, gdzie punktem B był Urząd Miasta Poznania, a dokładniej jakaś jego część, delegatura czy też oddział. Jak zwał, tak zwał. Byłam zaskoczona, że pod adresem punktu B jest ten właśnie urząd i swoje zaskoczenie wyartykułowałam do taksówkarza. Taksówkarz na to: „Bo wie pani, gdyby urząd był w jednym budynku (jednym, czyli olbrzymim), to nikt by nie chciał na nich podatków płacić”. Taksówkarz dodatkowo stwierdził, że pewnie specjalnie jest kilka



Rysunek 1. Współczesne zasady podatkowe

Źródło: S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 167.

budynków, żeby mieszkańcy miasta nie widzieli, ilu jest urzędników. Coś jest na rzeczy, nie uważasz?

Jaki to ma związek z wysokością podatków? Lepiej postrzeganych jest kilka małych kwot niż jedna wielka kwota, nawet jeżeli ta duża kwota jest niższa od sumy tych małych poszczególnych kwot.

Idea podatku jedyne jest utopią. Po pierwsze nie spełnia jednej z podstawowych zasad występujących w teorii podatku, czyli zasady powszechności opodatkowania. Po drugie z punktu widzenia ekonomii behawioralnej opodatkowanie jest lepiej postrzegane, gdy jest rozбите na wiele mniejszych kwot, od jednej dużej kwoty.

Zasady podatkowe

W teorii podatku jest mowa o zasadach podatkowych (nie myl tych zasad z zasadami postępowania podatkowego z art. 120–129 Ordynacji podatkowej). Zasady podatkowe to pożądane cechy, jakie powinny posiadać podatki i system podatkowy¹. „Za twórcę pierwszych zasad podatkowych uważa się Adama Smitha. Zasady sformułowane przez niego to: równość, pewność, dogodność i taniość”². Kolejnym myślicielem, który pochylił się nad zasadami podatkowymi, był David Ricardo, który rozwinął poglądy A. Smitha. Rozszerzył zagadnienie przerzucalności podatków oraz sformułował tzw.

regułę edynburską *leave them as you find them*, która mówi o tym, że podatki nie powinny naruszać źródła dochodu podatkowego. Z kolei John S. Mill był twórcą koncepcji równej ofiary, która dała początek progresji podatkowej. Tak jak A. Smith był zwolennikiem równomiernego opodatkowania, czyli opodatkowania liniowego, tak J. S. Mill uważał, że to nie podatki powinny być równe, ale ofiary. Przykładowo dla biedniejszego podatnika dużą ofiarą może być podatek w kwocie 500 zł, a dla bogatego – dużą ofiarą będzie podatek w wysokości 50.000 zł, chociaż będą to zupełnie inne części procentowe ich dochodów. Z kolei Adolf Wagner wprowadził funkcje pozafiskalne podatków. Według niego podatki nie tylko powinny dostarczyć dochodów do budżetu państwa, czyli spełniać funkcję fiskalną, ale również powinny wpływać na życie gospodarcze i pełnić funkcje gospodarcze, polityczne i społeczne. Wszyscy wyżej wymienieni dali podwaliny pod współczesne zasady podatkowe. Najbliżej nich był jednak Fritz Neumark, który uznał, że powinny występować cztery grupy zasad podatkowych: fiskalno-budżetowe, etycznie-społeczne, ekonomiczne i techniki podatkowej.

Zdaniem większości najważniejszą funkcją podatków jest funkcja fiskalna. Podatki powinny być wydajne, dawać stały dochód i być w miarę potrzeb elastyczne. Co jest bardzo istotne, podatki nie powinny naruszać majątku podatnika, a ściślej źródła podatku. Nie może być nadmierny fiskalizm, który sprawi, że podatnik nie będzie w stanie płacić podatków w przyszłości – „nie zabija się kury, która znosi złote jajka”. Zasady techniczne są już bardzo bliskie naszej profesji – podatki i system podatkowy powinny być tak skonstruowane, żeby ci, którzy stosują prawo podatkowe, mieli pewność przepisów prawa. Podatki

powinny być dogodne do płacenia oraz możliwie tanie. Taniość nie oznacza tylko niskich podatków, ale chodzi również o taniość poboru. Nie bez przyczyny na koniec zostawiłam zasady sprawiedliwości. Zasady fiskalne, ekonomiczne i techniczne nie budzą kontrowersji, jednak zasady sprawiedliwości są różnie odbierane. Na pewno podatki i system podatkowy powinny uwzględniać zdolność podatnika do zapłaty podatku. Co to znaczy, że podatki powinny być równe? Według niektórych powinny być równomiernie rozłożone na podatników, według innych ofiary powinny być równe, a znajdują się i tacy, którzy będą uważali, że podatki powinny być ryczałtowe (na przykład tzw. podatek pogłówny, czyli od każdej głowy). Powszechność opodatkowania oznacza, że podatki nie powinny być wybiórczo stosowane wobec podmiotów czy też przedmiotów opodatkowania.

Powszechność opodatkowania

O powyższych zasadach podatkowych można by napisać kolejny artykuł. Dzisiaj skoncentruję się na zasadzie powszechności opodatkowania, zwanej inaczej zasadą ogólności opodatkowania. Zgodnie z tą zasadą, jeżeli opodatkujemy wszystkich od wszystkiego, to podatek będzie powszechnie występował w danym społeczeństwie. Nie będzie pominięta ani żadna grupa podmiotów, ani żadna grupa przedmiotów opodatkowania. Chodzi tutaj o powszechność podmiotową oraz przedmiotową. Jest to jedna z cech systemu podatkowego niezbędna do tego, żeby system był sprawiedliwy. Przy okazji dzięki spełnieniu zasady powszechności opodatkowania system będzie wydajny i dostarczy do budżetu dochody podatkowe.

Podatek jedyny jako utopia

Z tego powodu występowanie podatku jedynego jest uznawane w teorii za niesprawiedliwe, ponieważ przy takiej konstrukcji opodatkowania jakieś grupy podmiotów bądź przedmiotów opodatkowania byłyby pokrzywdzone, a inne uprzywilejowane. Zdaję sobie sprawę, że głosząc postulat opodatkowania wszystkich i wszystkiego, narażam się na krytykę i podnoszenie argumentu nadmiernego fiskalizmu, no ale jak inaczej sprawić, żeby system podatkowy był sprawiedliwy? Lepiej po trochu wszystkich i wszystko...

Ile podatków płacimy?

Wiemy już, że podatek jedyny nie jest dobrym rozwiązaniem i że należy kierować się zdroworozsądkowym opodatkowaniem powszechnym, tj. takim, który nie będzie opodatkowaniem wybiórczym. Ile my tych wszystkich podatków summa summarum płacimy? Zachęcam Cię do zapoznania się z publikacją Komisji Europejskiej *Taxation Trends in the UE*³ (link w przypisie). Znajdziesz tam nie tylko informacje, jakie są wpływy z poszczególnych podatków do budżetów państw w Unii Europejskiej, ale również jakie i ile mamy tych podatków.

Incydencja podatkowa

Na pewno każdy czytelnik Kwartalnika Doradca Podatkowy wie, co to jest dzień wolności podatkowej i kiedy przypada. Jest to bardzo dobry wskaźnik obciążenia podatkowego. Każdy doradca podatkowy zdaje sobie sprawę z tego, że przecież co innego płacić podatek, a co innego ponosić jego ekonomiczny ciężar. Podatki pośrednie z samej

definicji są tak skonstruowane, żeby ciężar ekonomiczny ponosił nie podatnik, a ten, kto jest na końcu łańcucha dostaw, czyli konsument. Dla przedsiębiorcy – podatnika VAT-u ten podatek jest neutralny (przynajmniej teoretycznie), a po kieszeni bije konsumenta, który musi pokryć ten podatek, płacąc go w końcowej cenie detalicznej. W pozostałych podatkach teoretycznie ciężar ponosić ma podatnik, ale znowu życie płata nam figle, bo wcale tak nie jest.

Występuje bowiem zjawisko incydencji podatkowej, zwane przerzucalnością podatku. Podatnik próbuje, wykorzystując mechanizmy rynkowe, przerzucać ciężar podatku z siebie na inne podmioty. I to wcale nie muszą być konsumenci. To mogą być różne podmioty: odbiorcy, dostawcy, a nawet pracownicy. W przypadku podwyżki podatku, podatnik dokonuje próby przerzucenia podwyżki na otoczenie, a to czy się udaje, czy też nie, zależy od elastyczności cenowej danego dobra, usługi, świadczenia pracy.

Efekt dezagregacji

Na początku artykułu prosiłam Ciebie o podanie odpowiedniej kwoty podatku dla osoby, która zarobiła z pracy na etacie 60.000 zł, a z umowy zlecenia 40.000 zł. Wyobraź sobie, że gdybym to samo pytanie zadała odmiennie, na przykład: Podaj proszę właściwe według Ciebie opodatkowanie dla osoby, która zarobiła z pracy na etacie oraz z umowy zlecenia łącznie kwotę 100.000 zł, to większość respondentów na to drugie pytanie wskazałoby mniejszą kwotę łącznego podatku niż w przypadku dwóch osobnych kwot. Dochodzi bowiem do efektu dezagregacji (ang. *disaggregation effect*). Lepiej postrzeganych jest kilka małych kwot podatku do zapłaty niż jedna większa kwota, nawet jeżeli suma

tych małych kwot jest większa od tej dużej jedynej kwoty⁴.

Podsumowanie

Okazuje się, że wprowadzanie wielu podatków do wielu podmiotów oraz przedmiotów opodatkowania to upieczenie kilku pieczeni na jednym ogniu. Po pierwsze spełniamy zasadę powszechności opodatkowania. Po drugie takie opodatkowanie jest postrzegane jako mniej bolesne przez podatników, nawet jeżeli łączna kwota tych małych podatków przewyższyłaby duży podatek jedyny. Powszechność opodatkowania daje gwarancję realizacji funkcji fiskalnej.

Dodatkowo przy powszechnym opodatkowaniu niemal wszystkiego dochodzi do zaciemnienia systemu podatkowego i finalnie mało kto zdaje sobie sprawę, jakie jest łączne obciążenie wszystkimi daninami.

Nawet my – doradcy podatkowi – wpadamy w pułapki podatkowe. To, dlaczego w nie wpadamy, można wytłumaczyć na gruncie ekonomii behawioralnej, która dla wielu z Nas jest znana poprzez finanse behawioralne, pokazujące nieracjonalne decyzje inwestorów na rynku kapitałowym. Anomalie na rynku kapitałowym można wytłumaczyć poprzez ekonomię behawioralną. Można ją również wykorzystać do wyjaśnienia, dlaczego podatnicy i również my – doradcy podatkowi – niekiedy nieracjonalnie postrzegamy system podatkowy. Nawet doradca podatkowy nie zawsze jest *homo oeconomicus*.

Jeżeli zainteresował Cię temat ekonomii behawioralnej w kontekście podatków, to serdecznie zapraszam do kontaktu. Twoje pytanie może być dla mnie inspiracją do kolejnego artykułu. Więcej o pułapkach podatkowych możesz

przeczytać również w moich książkach „Podatki w świetle finansów behawioralnych” oraz „Teoria podatku w praktyce”. Zachęcam Cię również do śledzenia mojego profilu na LinkedIn, gdzie publikuję posty dotyczące pułapek podatkowych. 📖



DR ANNA CZARNECKA,
DORADCA PODATKOWY,
DOKTOR NAUK
EKONOMICZNYCH
I WYKŁADOWCA
AKADEMICKI

Literatura

- 1_Czarnecka A., Podatki w świetle finansów behawioralnych. Badania eksperymentalne, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań 2016, s. 178.
- 2_Czarnecka A., Teoria podatku w praktyce, e-book, Poznań 2024.
- 3_Nykiel W., Zasady podatkowe, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009.
- 4_Owsiak S., Finanse publiczne. Teoria i praktyka, Warszawa 2002.
- 5_Taxation Trends in the UE, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends/taxation-trends-eu_en [2025-03-28].
- 1_W. Nykiel, Zasady podatkowe, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009, s. 13.
- 2_A. Czarnecka, Teoria podatku w praktyce, e-book, Poznań 2024, s. 62.
- 3_ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends/taxation-trends-eu_en [2025-03-28].
- 4_ A. Czarnecka, Podatki w świetle finansów behawioralnych. Badania eksperymentalne, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań 2016, s. 178.

**Zwolnienia przedmiotowe
z art. 7 ust. 1 ustawy z 30.11.2002 r.**

o podatku leśnym



*Celem artykułu jest omówienie zwolnień
przedmiotowych z podatku leśnego na podstawie
art. 7 ust. 1 ustawy z 30.11.2002 r. o podatku leśnym,
które dotyczą lasów z drzewostanem w wieku do
40 lat, lasów wpisanych indywidualnie do rejestru
zabytków oraz użytków ekologicznych.*

DR ADAM BOJARSKI

Wprowadzenie

Podatek leśny nie jest podatkiem, który budzi szczególne zainteresowanie przedstawicieli nauki i praktyki¹, tym bardziej, jak podkreśla się w doktrynie, nie jest to „bardzo wydajny” dochód gmin lub miast na prawach powiatu², które są ich beneficjentami³. Na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy z 30.11.2002 r. o podatku leśnym opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna⁴.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 – 3 PodatekLeśnyU ustawodawca przewidział zwolnienia o charakterze przedmiotowym (art. 7 ust. 1 PodatekLeśnyU), podmiotowym i przedmiotowo- podmiotowym (art. 7 ust. 2 PodatekLeśnyU). Ponadto na podstawie art. 7 ust. 3 PodatekLeśnyU rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 7 ust. 1 PodatekLeśnyU, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej⁵.

Przykładem zastosowania art. 7 ust. 3 PodatekLeśnyU może być uchwała nr II/13/2018 r. Rady Gminy w Połajewie z 4.12.2018 r. w sprawie zastosowania zwolnień w podatku rolnym i leśnym. Zgodnie z § 1 tejże uchwały zwalnia się z podatku rolnego i leśnego grunty rolne oraz lasy zajęte na działalność kulturalną, przeciwpożarową oraz sportową z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Uchwała weszła w życie w dniu 1.1.2019 r.⁶. Jednakże celem artykułu nie jest analiza zwolnień z art. 7 ust.

Podatek leśny nie jest podatkiem, który budzi szczególne zainteresowanie przedstawicieli nauki i praktyki, tym bardziej, jak podkreśla się w doktrynie, nie jest to „bardzo wydajny” dochód gmin lub miast na prawach powiatu, które są ich beneficjentami.

3 PodatekLeśnyU w zakresie stosowanym przez gminy lub miasta na prawach powiatu.

Ponadto lasy wchodzące w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych nie podlegają zwolnieniu z podatku leśnego⁷, lecz zgodnie z art. 4 ust. 3 PodatekLeśnyU stawka podatku leśnego dla tych lasów podlega obniżeniu o 50%. Nie można tego traktować jako zwolnienie w rozumieniu art. 7 PodatekLeśnyU.

Celem artykułu jest omówienie trzech zwolnień przedmiotowych uregulowanych w art. 7 ust. 1 PodatekLeśnyU, tj. lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat (art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU), lasów wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków (art. 7 ust. 1 pkt 2 PodatekLeśnyU) i użytków ekologicznych (art. 7 ust. 1 pkt 3 PodatekLeśnyU).

Lasem na gruncie art. 1 ust. 2 PodatekLeśnyU są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Organem podatkowym zgodnie z art. 6 ust. 1 PodatekLeśnyU jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Na podstawie art. 4 pkt 1 lit. c lub 5 pkt 1 lit. c UDochoody]ST dochody z podatku leśnego w 100% stanowią dochód gminy lub miasta na prawach powiatu.

Zwolnienie lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat (art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU)

Jak podkreślono w wyroku WSA w Warszawie z 10.5.2018 r. III SA/Wa 2022/17:

„Ratio legis art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU było bowiem zwolnienie

z podatku tych właścicieli lasów, których lasy są relatywnie młode, i z których – z powodu tego młodego ich wieku – nie można czerpać żadnych pożytków, w tym pozyskiwać drewna. Takie ratio legis jest więc tym bardziej aktualne, gdy las istnieje tylko w sensie formalnym, ewidencyjnym, gdyż *de facto* w ogóle go nie ma”⁸.

zalesienia, w tym zestawienie powierzchni lasów z roślinnością leśną (uprawami leśnymi) według gatunków drzew w drzewostanie, klas wieku, klas bonitacji drzewostanów oraz funkcji lasów (art. 18 ust. 4 pkt 1 lit. b LasU).

Zgodnie z § 3 rozporządzenia Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków

Plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu musi być wykonywany według formy uregulowanej w § 9 rozporządzenia Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu w brzmieniu:

W przypadku zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU szczególną rolę odgrywa plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu.

Oznacza to, że zamiarem ustawodawcy było zwolnienie z podatku leśnego młodego lasu, który potrzebuje czasu, aby urosnąć. Dopiero uzyskanie właściwego wieku drzewostanu lasu, tj. 40 lat, pozwala podatkowemu pobierać pożytki z lasu.

Kluczowym elementem regulującym wiek drzewostanu lasu są dwa dokumenty, tj. plan urządzenia lasu tzw. PUL (art. 6 ust. 1 pkt 6 ustawy z 28.9.1991 r. o lasach)⁹ lub uproszczony plan urządzenia lasu tzw. UPUL (art. 6 ust. 1 pkt 7 LasU).

Plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu jest sporządzony na podstawie rozporządzenia Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu¹⁰ (podstawa prawna wydania rozporządzenia to art. 25 pkt 1 LasU).

Plan urządzenia lasu powinien zawierać w szczególności opis lasów oraz gruntów przeznaczonych do

i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu tryb sporządzania planu urządzenia lasu obejmuje przeprowadzenie czynności:

- 1) inwentaryzacyjnych;
- 2) analitycznych;
- 3) planistyczno-prognostycznych.

Natomiast uproszczony plan urządzenia lasu sporządzany jest według sposobu uregulowanego w § 7 rozporządzenia Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu.

Warto zwrócić uwagę, że w niektórych przypadkach przepisy powyższego rozporządzenia odwołują się do sposobu ustalania danych w oparciu o przepisy innych ustaw, takich jak LasU¹¹, ustawy z 17.5.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne¹² i ustawy z 16.4.2004 r. o ochronie przyrody¹³.

1. Dokumentację planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu sporządza się w formie opisu tekstowego, zestawień tabelarycznych, przedstawień graficznych oraz map tematycznych.
2. Dokumentację, o której mowa w ust. 1, sporządza się również w formie elektronicznej, w szczególności:
 - 1) w postaci baz danych;
 - 2) w postaci map cyfrowych, z wykorzystaniem geograficznych systemów informacji (GIS), w państwowym systemie odniesień przestrzennych, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 3 ust. 5 PrGeoiKart.

W takim przypadku, jeśli plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu spełnia wymogi przepisów art. 25 pkt 1 LasU i rozporządzenia Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządza-

nia planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu, należy go traktować jako dokument urzędowy sporządzony w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej.

Stosowanie przepisów dotyczących planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu wywołuje także skutki na gruncie przepisów ustawy z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴.

Zgodnie z art. 194 op:

- § 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.
- § 2.** Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.
- § 3.** Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Jeśli dokument urzędowy (w tym przypadku jest to plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu) jest sporządzony w formie określonej przepisami prawa przez powołany do tego organ władzy publicznej, wtedy korzysta on z domniemania wiarygodności dokumentu urzędowego¹⁵.

W wyroku WSA w Poznaniu z 2.12.2014 r. III SA/Po 737/14 stwierdzono, że:

„Dopóki w planie urządzenia lasu nie zostanie dokonana zmiana, o której mowa w art. 23 ust. 1 LasU, dopóty organy prowadzące ewidencję gruntów i budynków nie są uprawnione do dokonywania w prowadzonej przez siebie ewi-

dencji zmian powierzchni i granic lasu, które nie odpowiadałyby ustaleniom planu urządzenia lasu”¹⁶.

Jak podkreślono w wyroku WSA w Gdańsku z 10.11.2009 r. I SA/Gd 669/09:

„W zaistniałym zatem stanie faktycznym i prawnym w sytuacji, gdy istnieje obowiązujący uproszczony plan urządzenia lasu, organ podatkowy przy wymiarze podatku leśnego nie może dokonywać samodzielnych ustaleń w przedmiocie podstawy opodatkowania, sprzecznych z danymi zawartymi w planie”¹⁷.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zaznaczono, że dopiero zmiana w planie urządzenia lasu lub w uproszczonym planie urządzenia lasu poprzez sposób przewidziany w LasU może skutkować zmianą mogącą wpłynąć na opodatkowanie podatkiem leśnym.

Zmiana, o której mowa w art. 23 ust. 1 LasU dotyczącym sposobu dokonania zmian w planie urządzenia lasu lub w uproszczonym planie urządzenia lasu, następuje co do zasady aneksem, o ile przepisy LasU nie stanowią inaczej. Oznacza to, że organ podatkowy nie może dokonywać samodzielnych ustaleń w przedmiocie podstawy opodatkowania, sprzecznych z danymi zawartymi w planie urządzenia lasu lub w uproszczonym planie urządzenia lasu.

Warto jednak podkreślić, że aneks do planu urządzenia lasu lub do uproszczonego planu urządzenia lasu może ulec uchyleniu przez sądy administracyjne¹⁸.

W przypadku planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu należy te dokumenty traktować jako dokumenty urzędowe w rozumieniu art. 194 § 1 op. Na podstawie planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu może być wydana decyzja podatkowa, czy las spełnia wymogi

do zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU (lasu z drzewostanem w wieku do 40 lat), czy też nie.

Organy podatkowe mogą podejmować decyzję wyłącznie w oparciu o plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu (wraz ze zmianami, o ile takie istnieją).

Istnieje możliwość wzruszenia dokumentu urzędowego, jakim jest plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu, zgodnie z art. 194 § 3 op. Jednakże bez uprzedniego wzruszenia domniemania prawdziwości dokumentu urzędowego nie można kwestionować dokumentu urzędowego¹⁹, jakim jest plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu.

Problem pojawia się w przypadku, kiedy brak jest odpowiedniego planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu. W doktrynie dopuszcza się możliwość złożenia przez podatnika oświadczenia o wieku drzewostanu lasu²⁰. Zgodnie z art. 18o § 1 i § 2 op:

- § 1.** Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.
- § 2.** Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio (uprzedzenie o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania).

W takim przypadku oświadczenie podatnika powinno podlegać weryfikacji przez organ podatkowy zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym

uregulowanej w art. 122 op. Oznacza to, że oświadczenie co do wieku drzewostanu lasu może być kontestowane przez organ podatkowy²¹.

Organ podatkowy powinien skorzystać z art. 197 § 1 i § 2 op:

§ 1. W przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.

§ 2. Powołanie na biegłego następuje z urzędu, jeżeli opinii biegłego wymagają przepisy prawa podatkowego.

Skoro potencjalne zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU jest uzależnione od wieku drzewostanu lasu, trudno, aby organ podatkowy posiadał wiedzę specjalistyczną (określenie wieku drzewostanu lasu zdaniem autora wymaga informacji specjalnych).

W przypadku braku odpowiedniego planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu istnieje możliwość złożenia oświadczenia przez podatnika, aczkolwiek nie każdy podatnik zna się na szacowaniu wieku drzewostanu lasu. W przypadku wątpliwości co do wieku drzewostanu lasu organ podatkowy powinien powołać biegłego, który oszacuje wiek drzewostanu lasu.

Wnioski końcowe – zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU

W przypadku zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 PodatekLeśnyU szczególną rolę odgrywa plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu.

Jak podkreślono w orzecznictwie sądów administracyjnych, plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu jest de iure dokumentem urzędowym w postępowaniu podatkowym w rozumieniu

art. 194 § 1 op, czego skutkiem jest niemożność ustalenia wieku drzewostanu lasu w oparciu o inne dowody, aczkolwiek ten dokument urzędowy może być zakwestionowany na podstawie przepisów op.

Większy problem stanowią lasy nieposiadające planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu. W takim przypadku można dopuścić dwie możliwości stosowania zwolnienia z podatku leśnego w oparciu o:

1) Oświadczenie podatnika (art. 180 § 1 i § 2 op oraz art. 196 § 3 op),

2) Powołanie biegłego (art. 197 op).

W takim wypadku autor rekomenduje jednak powołanie biegłego, zwłaszcza jeśli podatnik nie posiada wystarczających kompetencji co do określenia wieku drzewostanu lasu.

Lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków (art. 7 ust. 1 pkt 2 PodatekLeśnyU)

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 2 PodatekLeśnyU zwalnia się od podatku leśnego lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków. Oznacza to, że zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 2 PodatekLeśnyU jest uzależnione od wpisu do rejestru zabytków i jest to jedyny wymóg zastosowania tego zwolnienia z podatku leśnego.

Jak podkreśla się w literaturze, wpisany do właściwego rejestru zabytków musi być cały las, a nie tylko grunty związane z lasem²².

Przepisy dotyczące wpisu do rejestru zabytków reguluje ustawa z 23.7.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami²³.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 i 2 OchrZabytkU:

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) zabytek – nieruchomość lub rzecz ruchomą, ich części lub

zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową;

2) zabytek nieruchomy – nieruchomość, jej część lub zespół nieruchomości, o których mowa w pkt 1.

Rejestr zabytków dla zabytków znajdujących się na terenie województwa prowadzi wojewódzki konserwator zabytków (art. 8 ust. 1 OchrZabytkU). Rejestr prowadzi się w odrębnych księgach dla zabytków. Do rejestru wpisuje się zabytek nieruchomy na podstawie decyzji wydanej przez wojewódzkiego konserwatora zabytków z urzędu bądź na wniosek właściciela zabytku nieruchomego lub użytkownika wieczystego gruntu, na którym znajduje się zabytek nieruchomy (art. 9 ust. 1 OchrZabytkU).

W doktrynie²⁴ podkreśla się, że rejestr zabytków prowadzony przez wojewódzkiego konserwatora zabytków jest rejestrem publicznym w rozumieniu ustawy z 17.2.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne²⁵. Dane zawarte w tym rejestrze (w tym w szczególności karty ewidencji zabytków) stanowią informację publiczną, która może zostać ujawniona zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z 6.9.2001 r. o dostępie do informacji publicznej²⁶.

Na podstawie art. 24 ust. 1 OchrZabytkU zostało wydane rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 26.5.2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie

z prawem²⁷, które reguluje sposób prowadzenia rejestru zabytków.

Oznacza to, że rejestr zabytków musi być prowadzony w oparciu o przepisy OchrZabytkU, jak

miast z przyczyn wskazanych w art. 13 ust. 1 OchrZabytkU las zostałby skreślony z rejestru zabytków, skreślenie to skutkuje utratą zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 PodatekLeśnyU.

rorzecza, wychodnie skalne, skarpy, kamieńce, siedliska przyrodnicze oraz stanowiska rzadkich lub chronionych gatunków roślin, zwierząt i grzybów, ich ostoje oraz miejsca

Przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków **nie regulują pojęcia „użytek ekologiczny”**. Definicja ta została uregulowana w art. 42 OchrPrzyrU.

i rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 26.5.2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 OchrZabytkU zabytek wpisany do rejestru, który uległ zniszczeniu w stopniu powodującym utratę jego wartości historycznej, artystycznej lub naukowej albo którego wartość będąca podstawą wydania decyzji o wpisie do rejestru nie została potwierdzona w nowych ustaleniach naukowych, zostaje skreślony z rejestru.

Podsumowując, aby skorzystać ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 PodatekLeśnyU, należy spełnić warunek wpisania lasu do indywidualnego rejestru zabytków. Jeśli stosowny wpis zostanie uzyskany, w takim wypadku można stosować zwolnienie z podatku leśnego. Jeśli nato-

Zwolnienie użytków ekologicznych (art. 7 ust. 1 pkt 3 PodatekLeśnyU)

Na podstawie art. 26 ust. 2 PrGeo-iKart zostało wydane rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków²⁸.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 OchrPrzyrU formami ochrony przyrody są użytki ekologiczne.

Przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków nie regulują pojęcia „użytek ekologiczny”. Definicja ta została uregulowana w art. 42 OchrPrzyrU.

„Użytkami ekologicznymi nazywamy zasługujące na ochronę pozostałości ekosystemów mających znaczenie dla zachowania różnorodności biologicznej – naturalne zbiorniki wodne, śródpolne i śródleśne oczka wodne, kępy drzew i krzewów, bagna, torfowiska, wydmy, płaty nieużytkowanej roślinności, sta-

rozmnazania lub miejsca sezonowego przebywania”²⁹.

Jeśli zostanie spełniona definicja „użytku ekologicznego” w rozumieniu art. 42 OchrPrzyrU³⁰, wtedy należy przeanalizować przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 2 tegoż rozporządzenia użytki gruntowe wykazywane w ewidencji są zakwalifikowane do grupy „grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione”.

Podział gruntów leśnych uregulowano w § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków. Grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 2 tegoż rozporządzenia, dzielą się na:

- 1) lasy, oznaczone symbolem Ls;
- 2) grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz.

Cechy opisujące grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione zostały określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków „Zaliczanie gruntów do poszczególnych użytków gruntowych”, w którym lasy, oznaczone symbolem Ls, umieszczone są w pozycji 10, a grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz, w pozycji 11.

Podsumowując, aby skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 3 PodatekLeśnyU, należy spełnić definicję użytku ekologicznego uregulowaną w art. 42 OchrPrzyrU, a następnie zweryfikować, czy zwolnienie dotyczy użytku ekologicznego lasów (Ls) czy gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (Lz) uregulowanych w PrGeoiKart i rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.

Informacje o występowaniu użytków ekologicznych organy podatkowe mogą czerpać bezpośrednio z Centralnego Rejestru Form Ochrony Przyrody (CRFOP)³¹ prowadzonego przez Generalną Dyрекcję Ochrony Środowiska (GDOŚ) na podstawie art. 113 OchrPrzyrodU³².

Ponadto użytki ekologiczne są zwolnione z podatku rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 8 ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym³³) i podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³⁴).

Podsumowanie – zwolnienia przedmiotowe z art. 7 ust. 1 PodatekLeśnyU

Zgodnie z art. 7 ust. 1 PodatekLeśnyU:

1. Zwalnia się od podatku leśnego:

- 1)** lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat;
- 2)** lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków;
- 3)** użytki ekologiczne.

Pomimo tak krótkiej definicji okazuje się, że określenie czy w danym przypadku ma zastosowanie zwolnienie z podatku leśnego, wymaga analizy nie tylko przepisów PodatekLeśnyU, ale także przepisów innych ustaw.

W przypadku zwolnienia lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat podstawowym dokumentem jest plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu. W takim przypadku trzeba uznać, że jest to dokument sporządzany na podstawie LasU, rozporządzenia Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu, PrGeoiKart, OchrPrzyrU, który jest uznawany jako dokument urzędowy sporządzony w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej w rozumieniu art. 194 § 1 op.

Z orzecnictwa sądów administracyjnych wynika, że organ podatkowy nie może dokonywać samodzielnych ustaleń w przedmiocie podstawy opodatkowania, sprzecznych z danymi zawartymi w planie urządzenia lasu lub w uproszczonym planie urządzenia lasu³⁵.

Gdy jednak plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu nie istnieje, wtedy zdaniem autora podstawą do zwolnie-

nia z podatku leśnego może być oświadczenie podatnika o wieku drzewostanu lasu (art. 180 § 1 i § 2 op oraz art. 196 § 3 op) lub opinia biegłego powołanego przez organ podatkowy (art. 197 op).

W przypadku wpisania lasu do indywidualnego rejestru zabytków znaczenie mają przepisy OchrZabytkU i rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 26.5.2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem.

W przypadku użytków ekologicznych istotne jest spełnienie definicji użytku ekologicznego z art. 42 OchrPrzyrU. Następnie należy zweryfikować, czy zwolnienie dotyczy użytku ekologicznego lasów (Ls) czy gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (Lz) uregulowanych w PrGeoiKart i rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków. Należy sprawdzić też CRFOP.

Podsumowując, kwestie związane ze zwolnieniami przedmiotowymi z art. 7 ust. 1 PodatekLeśnyU wymagają analizy przepisów ustaw odrębnych, które mogą mieć wpływ nie tylko na zwolnienie z podatku leśnego, ale również na postępowanie podatkowe. ↪



DR ADAM BOJARSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

- 1_** Przykładowo ostatni tekst omawiający podatek leśny w Kwartalniku Doradca Podatkowy był autorstwa Karoliny Tetlak. K. Tetlak, Zasady zaokrąglania w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym, Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 2, Warszawa 2020, s. 11–16.
- 2_** M. Polna, Znaczenie podatku leśnego w dochodach budżetowych gmin województwa wielkopolskiego, Rozwój Regionalny i Polityka Regionalna, t. 44, Poznań 2018, s. 19–31.
- 3_** Ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1572 ze zm.) – dalej: UDochoJST.
- 4_** Ustawa z 30.11.2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 176 ze zm.) – dalej: PodatekLeśnyU.
- 5_** E. Bobrus-Nowińska, L. Etel, B. Pahl, Podatek leśny. Komentarz. Art. 7, Lex/el 2021.
- 6_** Dziennik Urzędowy Województwa Wielkopolskiego z 2018 r. poz. 9753.
- 7_** S. Presnarowicz, Komentarz do ustawy o podatku leśnym, [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Art. 7, Lex/el 2008.
- 8_** Wyrok WSA w Warszawie z 10.5.2018 r. III SA/Wa 2022/17, CBOSA.
- 9_** Ustawa z 28.9.1991 r. o lasach (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 567 ze zm.) – dalej: LasU.
- 10_** Rozporządzenie Ministra Środowiska z 12.11.2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu (Dz. U. z 2012 r. poz. 1302).
- 11_** Dotyczy to przepisu art. 13 ust. 1 pkt 2 LasU.
- 12_** Ustawa z 17.5.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.) – PrGeoKart. Są to przepisy art. 3 ust. 5 PrGeoKart oraz art. 20 ust. 1 pkt 1 i 2 PrGeoKart.
- 13_** Ustawa z 16.4.2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1478 ze zm.) – dalej: OchrPrzyrU. Są to przepisy art. 28 ust. 10 OchrPrzyrU.
- 14_** Ustawa z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) – dalej: op.
- 15_** A. Mariański, M. Miśkiewicz, M. Wolska-Bryńska, Ordynacja podatkowa. Komentarz pod red. A. Mariańskiego, wyd. II, Art. 194, Legalis 2023.
- 16_** Wyrok WSA w Poznaniu z 2.12.2014 r. III SA/Po 737/14, CBOSA.
- 17_** Wyrok WSA w Gdańsku z 10.11.2009 r. I SA/Gd 669/09, CBOSA.
- 18_** Wyrok WSA w Poznaniu z 5.5.2017 r. IV SA/Po 91/17, CBOSA.
- 19_** M. Kopyściński, Dokument urzędowy jako dowód w postępowaniu podatkowym, Kwartalnik Prawno-Finansowy nr 3, Wrocław 2020, s. 36.
- 20_** L. Etel, Podatek leśny. Komentarz, wyd. 3, Art. 7, Legalis 2009.
- 21_** L. Etel, Komentarz do ustawy o podatku leśnym [w:] Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Art. 7, Lex/el 2012.
- 22_** S. Babiarz, Ochrona zabytków w prawie podatkowym. Wybrane zagadnienia, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3, Łódź 2016, s. 38–39.
- 23_** Ustawa z 23.7.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1292 ze zm.) – dalej: OchrZabytkU.
- 24_** A. Ginter, A. Michalak, Ochrona zabytków. Komentarz, wyd. II, Art. 8, Lex/el 2024.
- 25_** Ustawa z 17.2.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1557 ze zm.).
- 26_** Ustawa z 6.9.2001 r. o dostępie do informacji publicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 902).
- 27_** Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 26.5.2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 56 ze zm.).
- 28_** Rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.7.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 219 ze zm.).
- 29_** Użytek ekologiczny dotyczy obiektów przyrodniczych związanych z ochroną siedlisk lub chronionych gatunków roślin, zwierząt lub grzybów. K. Gruszecki, Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz, wyd. VI, Art. 42, Lex/el 2024.
- 30_** W doktrynie pojawia się błędny pogląd, że definicję „użytek ekologiczny” należy oprzeć o przepisy inne niż przepisy art. 42 OchrPrzyrU. P. Borszowski, Komentarz do ustawy o podatku leśnym, [w:] Podatek rolny i leśny. Komentarz, Art. 7, Lex/el 2013, P. Borszowski, Komentarz do ustawy o podatku leśnym, [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Art. 7, Lex/el 2016. W § 67 pkt 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29.3.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 393 ze zm.) użytki gruntowe dzieliły się na: 4) użytki ekologiczne, oznaczone symbolem złożonym z litery „E” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ls, E-Lz, E-N, E-Ps, E-R. Z przepisów tegoż rozporządzenia wynikał podział użytków gruntowych, a nie definicja pojęcia „użytki ekologiczne”, które są uregulowane w art. 42 OchrPrzyrU.
- 31_** <https://crfop.gdos.gov.pl/CRFOP/> [data dostępu: 5.5.2025 r.]. Na dzień pisania artykułu na terytorium Polski zostało wpisanych 7777 użytków ekologicznych.
- 32_** W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, Podatek leśny, wyd. 12. Komentarz pod red. W. Modzelewski, Art. 7, Legalis 2025.
- 33_** Zwalnia się od podatku rolnego użytki ekologiczne. Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.).
- 34_** Zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej; Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.).
- 35_** Wyrok WSA w Poznaniu z 2.12.2014 r. III SA/Po 1110/14, CBOSA.

W poszukiwaniu jednorożca,

czyli prawo do odliczenia
w VAT wg prawa UE



Lektura paru tysięcy decyzji i orzeczeń sądów administracyjnych była inspiracją do uporządkowania, na gruncie krajowym, zagadnienia wzorca normatywnego prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług. By móc ustawić to zagadnienie we właściwej perspektywie, niezbędnym jest poczynienie paru uwag bardziej ogólnej natury.

KRZYSZTOF J. MUSIAŁ

Uwagi ogólne

Lektura paru tysięcy decyzji i orzeczeń sądów administracyjnych była inspiracją do uporządkowania, na gruncie krajowym, zagadnienia wzorca normatywnego prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług. By móc ustawić to zagadnienie we właściwej perspektywie, niezbędnym jest poczynienie paru uwag bardziej ogólnej natury.

Mimo upływu 21 lat Polski w Unii Europejskiej, rola tego faktu nie w pełni stała się intuicyjna w procesie wykładni i stosowania prawa podatkowego. Jest to wynikiem, w dużej mierze, chaosu pojęciowego panującego w kalkach językowych wypracowanych przez krajową doktrynę na gruncie prawa UE w sferze podatkowej. Jest to również pokłosie wciąż dominującej, acz w świetle prawa UE nietrafnej, doktryny prymatu wykładni językowej nad innymi rodzajami wykładni stosowanymi do odkodowywania norm prawa podatkowego z przepisów ustaw będących implementacją¹ dyrektyw w zakresie podatków. Trzecim elementem, również o istotnym znaczeniu, jest niezrozumienie roli Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w procesie bieżącego stosowania prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od wartości dodanej, jakim jest polski podatek od wartości dodanej. Tytułem przykładu należy chociażby wskazać, iż sam tytuł polskiego aktu prawnego nie budzi refleksji co do przedmiotu opodatkowania tym podatkiem, a nad wyraz trafnie odzwierciedla

on przyjętą przez normodawcę unijnego technikę poboru tego podatku polegającą na poborze na każdym etapie łańcucha dostaw podatku od wzrostu wartości towaru będącego przedmiotem dostawy². Ta i tylko ta wartość, tzw. „wartość dodana” na danym etapie obrotu towarem winna być podstawą do naliczenia i zapłaty podatku³.

Należy wskazać, co w praktyce często umyka, iż VAT (*Value Added Tax*) jest podatkiem dotyczącym obrotu gospodarczego o charakterze profesjonalnym. To uczestnicy tego obrotu są podatnikami. Cały zaś ciężar ekonomiczny podatku ponosi końcowy konsument. Nie opodatkowuje on przeniesienia własności z jednego podmiotu na inny podmiot, lecz opodatkowuje przeniesienie władztwa ekonomicznego z jednego podmiotu na inny. Prowadzi to do wniosku, iż zasady związane prawem cywilnym i przeniesieniem własności, jakżeż intuicyjne, nie mają praktycznego znaczenia w zakresie opodatkowania tym podatkiem.

Najważniejszym do zrozumienia zagadnienia dotyczącego prawa do odliczenia jest uchwycenie istoty VAT jako podatku od wartości dodanej. Najtrafniej sformułował to Rzecznik Generalny Trybunału Hodan⁴. Na wstępie należy wyjść od art. 73 dyrektywy VAT (dalej zdefiniowanej), który definiuje pojęcie „podstawy opodatkowania” jako świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane w zamian za dostawę towaru lub świadczenie usług. Zgodnie z art. 78 dyrektywy 2006/112 podstawa opodatkowania obejmuje koszty dodatkowe, po-

datki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT. Definicja ta jest następnie stosowana na każdym etapie łańcucha handlowego w celu obliczenia VAT, który zostanie pobrany przez dostawcę i uiszczony przez kupującego. Jednakże, chociaż VAT jest wówczas pobierany na każdym etapie łańcucha handlowego, podatek nie będzie ciążył na nabywcach pośrednich, ale raczej zostanie poniesiony ostatecznie wyłącznie przez końcowego konsumenta⁵. W istocie, zasada płatności częściowej nie powinna być mylona z kwestią tego, kto ponosi ciężar podatku⁶.

Zgodnie bowiem z zasadą płatności częściowej, zamiast przewidzieć nałożenie jednorazowego podatku od sprzedaży na rzecz konsumentów końcowych, VAT jest raczej pobierany na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji. Zgodnie z tą zasadą VAT jest zatem pobierany proporcjonalnie do ceny zafakturowanej przez podatnika w zamian za dostarczone przez niego towary i usługi, a zatem niezależnie od liczby transakcji, które miały miejsce wcześniej. Należy jednak pamiętać, że dostawca jedynie pobiera podatek, który jest następnie przekazywany danemu państwu członkowskiemu. To nabywca uiszcza VAT⁷.

Ze względu jednak na to, że zastosowanie VAT powinno być neutralne, nabywca może odliczyć VAT, który musiał zapłacić oprócz ceny naliczonej przez dostawcę, jeśli dany towar lub usługa są przeznaczone do celów działalności podlegającej opodatkowaniu⁸. W celu ograniczenia wpływu wspólnego

Aby dana osoba została uznana za podatnika, musi wykazać, że jej działania są podejmowane w sposób ciągły, niezależny oraz z zamiarem osiągnięcia dochodu.

systemu VAT na przepływy pieniędzy wśród podatników, wspólny system VAT stanowi, iż każdy podatnik będący nabywcą jest zobowiązany do przekazania państwu członkowskiemu jedynie różnicy między VAT, jaki pobrał z tytułu własnych sprzedaży podlegających VAT oraz VAT podlegający odliczeniu, czyli VAT, jaki zapłacił z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem⁹.

W dalszej kolejności nabywca, jeśli jest podatnikiem, robi to samo, aż do etapu końcowego, gdy towar lub usługa są sprzedawane osobie niebędącej podatnikiem lub podatnikowi, ale w odniesieniu do działalności, która nie daje prawa do odliczenia. Wynika z tego, że pobrany całkowity VAT nie zależy od liczby etapów łańcucha produkcji, lecz od ostatecznej ceny sprzedaży. Jednakże, ponieważ brak deklaracji VAT na pośrednim etapie tego łańcucha jest sprzeczny z tymi mechanizmami, takie zaniechanie jest uważane za niezgodne z prawem¹⁰.

Dla uzyskania jasności wводу należy parę pojęć omówić, co pozwoli, w świetle wskazanej wyżej istoty podatku, na łatwiejsze nawigowanie po poruszonym zagadnieniu.

Implementacja

Podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym¹¹. Mając to na myśli, należy wskazać, iż jego źródło znajduje się w Traktacie¹², a kompetencja UE wykonywana jest przez prawo wtórne Unii Europejskiej¹³ czyli w dyrektywie VAT. Samo zaś implementowanie tego prawa odbywa się przez uchwalenie prawa krajowego (ustawy). Przystępując do Unii Europejskiej (ówcześnie zwanej Wspólnotą Europejską), zobowiązaliśmy się, na mocy art. 2 Traktatu Akcesyjnego¹⁴, do przyjęcia całego dorobku wspólnotowego. Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej 1 maja 2004 roku wiązało się z koniecznością dostosowania krajowego porządku prawnego do dorobku wspólnotowego (*acquis communautaire*). Obejmowało to szeroki zakres regulacji, w tym harmonizację przepisów podatkowych, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług (VAT)¹⁵. Integracja ta miała na celu zapewnienie jednolitości w systemie opodatkowania w ramach wspólnego rynku oraz eliminację barier w swobodnym przepływie towarów, usług, osób i kapitału. Dorobek wspólnotowy UE obejmuje

wszystkie traktaty, rozporządzenia, dyrektywy oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako TSUE), które państwa członkowskie zobowiązane są wdrożyć do swoich krajowych systemów prawnych. W zakresie VAT kluczowe znaczenie miały następujące akty prawne: Polska ustawa o podatku od towarów i usług¹⁶ (dalej jako VATU lub ustawa o VAT), ówczesnie była implementacją Szóstej Dyrektywy¹⁷. Szósta Dyrektywa została zastąpiona dyrektywą VAT¹⁸. Implementacja dyrektywy w prawie Unii Europejskiej oznacza proces transpozycji jej przepisów do krajowego porządku prawnego państwa członkowskiego¹⁹. Dyrektywa jako akt prawa wtórnego UE wiąże państwa członkowskie co do rezultatu, który ma zostać osiągnięty, pozostawiając im swobodę wyboru środków i form wdrożenia. Innymi słowy, dyrektywa nie działa bezpośrednio (z wyjątkami dotyczącymi bezpośredniego skutku w przypadku braku lub nieprawidłowej implementacji), lecz wymaga przyjęcia odpowiednich przepisów krajowych, aby jej normy mogły być stosowane przez administrację i sądy krajowe. Artykuł 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁰ (dalej jako TFUE) stanowi, że dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając organom krajowym wybór formy i środków. Prowadzi to do wniosku, iż państwa członkowskie posiadają swobodę legislacyjną²¹ w zakresie sposobu sformułowania swoich wewnętrznych przepisów, lecz ich wykładnia, zgodna z zasadami przyjętymi w prawie krajowym, oraz praktyka ich stosowania, czy to przez organy władzy publicznej, lokalnej, czy też sądowniczej, musi prowadzić do osiągnięcia celu wynikającego z rekonstrukcji norm prawnych dyrektywy w oparciu

o wartości, zasady i reguły prawa UE w zakresie celu tego prawa sformułowanego w dyrektywie. Innymi słowy, granicą swobody państwa członkowskiego przy implementacji dyrektywy, jako prawa UE (wtórne-go), jest prawo UE rekonstruowane i stosowane według zasad prawa UE.

Zasadnym jest również wskazanie, w związku z powyższym, iż dyrektywa VAT wprowadza również autonomiczną kalkę pojęciową, której istota jest zawarta w samej treści tejże. Pojęcie podatnika, dostawy, świadczenia usług, zakresu stosowania nie mogą być interpretowane w sposób oderwany od ich treści i celu z dyrektywy²².

Reasumując, implementacja²³ dyrektyw jest kluczowym mechanizmem zapewniającym jednolite stosowanie prawa unijnego w państwach członkowskich²⁴. Proces ten podlega kontroli zarówno Komisji Europejskiej, jak i TSUE, a jego niewłaściwe²⁵ przeprowadzenie może prowadzić do konsekwencji prawnych i finansowych dla państwa członkowskiego.

Podatnik

Centralną postacią w dyrektywie VAT jest podatnik. Pojęcie to zdefiniowane jest w dyrektywie VAT²⁶ poprzez wskazanie, iż podatnikiem jest każda osoba wykonująca działalność gospodarczą. Jednakże należy wskazać, iż to pojęcie działalności gospodarczej jest autonomiczne w stosunku do prawa krajowego i nie ma związku z jakimikolwiek obowiązkami administracyjnymi związanymi z rejestracją jako przedsiębiorców. Podatnikiem jest więc każda osoba (fizyczna, prawna, jednostka organizacyjna), która wykonuje tę działalność: samodzielnie²⁷, w sposób zorganizowany, przy czym bez znaczenia jest cel²⁸ lub rezultat tejże działalności, jak rów-

nież nie musi być osiągany dochód, ważne jest jednak potencjalne dążenie do jego osiągnięcia²⁹.

Rola Trybunału

Następnym elementem, który wyłącznie skrótowo należy przywołać, w świetle powyższych rozważań dotyczących ustawy VAT jako implementacji prawa UE, jest wskazanie organu, który dokonuje wiążącej oceny prawidłowości implementacji oraz wiążącej wykładni prawa UE. Po myśli art. 19 ust. 1 zdanie drugie Traktatu o Unii Europejskiej³⁰ (dalej jako TUE) jedynym organem posiadającym tego typu kompetencje jest Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako Trybunał bądź TSUE). Jak zaś wynika z zasady lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 TUE), państwa członkowskie podejmują wszystkie niezbędne działania mające na celu jednolite stosowanie prawa Unii Europejskiej na terenie całej wspólnoty. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że na podstawie zasady lojalnej współpracy przewidzianej w art. 4 ust. 3 TUE państwa członkowskie są zobowiązane do usunięcia wszystkich bezprawnych konsekwencji naruszenia prawa Unii oraz że taki obowiązek ciąży w ramach jego kompetencji na każdym organie danego państwa członkowskiego³¹. W związku z tym jeżeli organy danego państwa członkowskiego stwierdzą, że uregulowanie krajowe jest sprzeczne z prawem Unii, powinny one z jednoczesnym zachowaniem prawa wyboru środków, jakie mają zostać przyjęte, czuwać nad tym, aby w jak najkrótszym czasie prawo krajowe zostało dostosowane do prawa Unii oraz aby nadać pełną skuteczność prawom, jakie jednostki wywodzą z prawa Unii³². Aby dana osoba została uznana za podatnika, musi wykazać, że jej działania są po-

dejmowane w sposób ciągły, niezależny oraz z zamiarem osiągnięcia dochodu³³. Nie każda sprzedaż czy świadczenie usługi wchodzi w zakres opodatkowania VAT, co często umyka w praktyce administracyjnej. To, czy działalność jest wykonywana jak działalność typowego przedsiębiorcy, jest kluczowe dla oceny, czy dana osoba działa jako podatnik³⁴. Zasadniczym kryterium jest wykonywanie działalności w sposób samodzielny, ciągły i gospodarczy³⁵. Prowadzi to do wniosku, iż Podatnikiem VAT jest każda osoba (fizyczna lub prawna), która samodzielnie i w sposób ciągły wykonuje działalność gospodarczą, rozumianą szeroko – jako każda działalność prowadzona w celu uzyskania dochodu (nawet potencjalnie). Nie ma znaczenia, czy działalność zakończyła się sukcesem ani czy doprowadziła do faktycznej sprzedaży – liczy się zamiar, przygotowanie i ekonomiczny charakter działań. Jednakże należy zwrócić uwagę, iż przy tak skonkludowanej definicji jest całe spektrum działań o charakterze zarobkowym, które nie wprowadzają osoby w obszar pojęcia podatnika, czyli dana osoba nie działa w takim charakterze, mimo iż może być podatnikiem z powodu innego rodzaju swojej aktywności. Charakter uznania podmiotu za podatnika bardzo często zależy od okoliczności danej transakcji. Aby dana osoba została uznana za podatnika, działalność musi być prowadzona w sposób niezależny, ciągły i dla celów zarobkowych³⁶. Jeżeli sposób korzystania z towaru jest podobny do tego, w jaki zazwyczaj działa podmiot gospodarczy, wtedy osoba działa jako podatnik. W przeciwnym razie – nie³⁷. Nie każda czynność przekazania majątku oznacza, że podatnik działa jako taki. Jeśli nie jest to odpłatna dostawa w rozumieniu art. 2 dyrektywy³⁸, nie podlega VAT³⁹.

Przy tak zakreślonych ramach

dotyczących wiążącego bezwzględnie charakteru prawa UE w zakresie VAT należy spojrzeć na technikę poboru VAT jako podatku obciążającego ekonomicznie konsumpcję, czyli końcowego odbiorcę będącego konsumentem. Znany nam mechanizm polegający na obniżeniu podatku należnego od dostawy o podatek naliczony od nabycia jest wyłącznie przejawem aspektu proceduralnego samego poboru podatku w sposób zapewniający efektywność jego poboru przez państwa członkowskie. Patrząc przez ten aspekt i przez zasadę nieobciążania podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw, nietrudno dojść do wniosku, iż prawo do odliczenia, by system działał zgodnie z założonym celem, musi być realizowane co do zasady, nie zaś jako wyjątek od zasady.

2. Aspekty materialne

Wyjaśnienia wymaga, o czym było wcześniej wspomniane, że do wszystkich władz państw członkowskich należy zapewnienie przestrzegania zasad prawa wspólnotowego [unijnego] w ramach ich kompetencji. Wykładnia przepisu prawa wspólnotowego [unijnego], dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w traktatach, wyjaśnia i precyzuje w miarę potrzeb znaczenie oraz zakres przepisu prawa wspólnotowego [unijnego], tak jak powinien lub powinien być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że poddany wykładni przepis prawa wspólnotowego [unijnego] winien być stosowany przez organ administracyjny w ramach jego kompetencji nawet do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem przez Trybunał wyroku na podstawie wniosku o dokonanie wykładni⁴⁰. Jak widać z powyższego, istotny jest element

świadczenia zwrotnego, który stanowi odpłatność za przekazanie towaru lub wyświadczenie usługi. Ponadto należy też wskazać, iż osoba, która wykonuje jednorazową transakcję o charakterze okazjonalnym, może nie być uznana za podatnika⁴¹. Charakter działalności musi być gospodarczy i mieć określoną regularność – brak tych cech może wykluczyć status podatnika⁴². Mając na uwadze granice określone przez wykładnię prawa UE, należy wskazać, iż osoba prywatna dokonująca sprzedaży majątku osobistego nie działa jako podatnik, jeśli nie działała w ramach działalności gospodarczej⁴³. Nie staje się tym podatnikiem, nawet jeśli ta sprzedaż aktywów (składników majątku) przyniesie dochód, niezależnie od jego rozmiaru. Do celów VAT należy rozróżnić między działalnością gospodarczą a zarządzaniem majątkiem – tylko pierwsza podlega opodatkowaniu⁴⁴.

2.1. ISTOTA PRAWA DO ODLICZENIA

Istota prawa do odliczenia, jak wcześniej skrótowo zaznaczono, opiera się na wywiezionej, w oparciu o wykładnię systemową wewnętrzną⁴⁵, zasadzie neutralności. Zasada neutralności podatku VAT oznacza, że podatek ten nie powinien obciążać przedsiębiorców wykonujących czynności opodatkowane, a ciężar podatkowy powinien ostatecznie ponosić wyłącznie konsument końcowy. Przejawia się to w prawie do odliczenia podatku naliczonego przez podatników oraz w zakazie nierównego traktowania podmiotów w podobnej sytuacji. Jest to zasada zrekonstruowana przez Trybunał w wyniku jego wiążącej wykładni w sprawach dotyczących odpowiedzi na pytania prejudycjalne sądów krajowych państw członkowskich⁴⁶. Wychodząc zaś z definicji podatnika, można wskazać, iż

z momentem, w którym podmiot podejmuje działania zmierzające do prowadzenia działalności opodatkowanej, jako podatnik winien być objęty reżimem zasady neutralności. Wszelkie nabycia dokonywane w celu rozpoczęcia działalności gospodarczej powinny być traktowane jako część tej działalności⁴⁷. Zasada neutralności obejmuje także obowiązek równego traktowania podobnych transakcji. Zasada neutralności podatkowej wymaga, by towary i usługi będące w bezpośredniej konkurencji były traktowane tak samo z punktu widzenia VAT⁴⁸. Odmienne traktowanie podobnych transakcji pod względem VAT może naruszać zasadę neutralności⁴⁹. Swoboda proceduralna w zakresie zasady neutralności doznaje swojego ograniczenia. Państwa członkowskie nie mogą wprowadzać nadmiernych formalnych warunków odliczenia VAT. Zasada neutralności VAT sprzeciwia się odmowie prawa do odliczenia wyłącznie z powodu formalnych uchybień, jeśli spełnione są materialne przesłanki⁵⁰.

Jak wskazuje Trybunał⁵¹, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych przez nich na wcześniejszym etapie obrotu opodatkowanych towarów i usług, stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi zatem integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego VAT obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodar-

czej⁵². Zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby podatek ten nie obciążał przedsiębiorcy w zakresie jego działalności gospodarczej⁵³. Prawo do odliczenia powinno istnieć, nawet jeśli działalność nie doprowadziła do dostawy towarów lub świadczenia usług⁵⁴. Naruszenie obowiązków formalnych (np. błędna faktura) nie może automatycznie skutkować utratą prawa do odliczenia VAT. Prawo do odliczenia stanowi podstawowy element systemu VAT i nie może być ograniczane, jeśli spełnione są materialne przesłanki⁵⁵. Zasada neutralności podatku VAT wymaga, by odliczenie przysługiwało także wtedy, gdy podatnik nie mógł wiedzieć o ewentualnych nieprawidłowościach swojego kontrahenta⁵⁶.

Podkreślenia wymaga, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE, prawo do odliczenia, przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT, którego transpozycję zawiera art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT, która co do zasady nie może być ograniczona i jest wykonywana natychmiast⁵⁷. Kwestia, czy podatek VAT należny z tytułu poprzednich lub kolejnych transakcji sprzedaży danych towarów został zapłacony, czy też nie, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia zapłaconego podatku VAT. Zasadniczo VAT ma zastosowanie do każdej transakcji produkcyjnej lub dystrybucyjnej, po odliczeniu podatku, który bezpośrednio obciążał koszt poszczególnych elementów składających się na cenę⁵⁸. Jeśli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, to z brzmienia art. 168 lit. a dyrektywy VAT wynika, że aby móc skorzystać z prawa do odliczenia, konieczne jest, by zainteresowana strona była podatnikiem w rozumieniu dyrektywy, a z drugiej strony, że towary lub usługi, na których opiera się to pra-

Wszelkie nabycia dokonywane w celu rozpoczęcia działalności gospodarczej powinny być traktowane jako część tej działalności.

wo, były następnie wykorzystywane przez podatnika do celów jego własnej opodatkowanej działalności. Jeżeli te przesłanki zostaną spełnione, co do zasady nie można zatem odmówić skorzystania z odliczenia⁵⁹.

Wspólny system VAT gwarantuje więc pod względem ciężaru podatkowego neutralność każdej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama VAT. W zakresie, w jakim podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług⁶⁰.

Warunek skorzystania z prawa do odliczenia zakłada istnienie transakcji, która sama podlega opodatkowaniu VAT. W tym względzie należy przypomnieć, że świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu dyrektywy VAT – i w związku z tym podlega opodatkowaniu – tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych,

a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym⁶¹.

2.2. OGRANICZENIE PRAWA DO ODLICZENIA W ZWIĄZKU Z WALKĄ Z OSZUSTWAMI

Oczywiście należy pamiętać, że walka z oszustwami, uchylaniem się od opodatkowania i możliwymi nadużyciami jest celem uznanym, do którego zachęca dyrektywa VAT, a podatnicy nie mogą w oszukańczy lub abuzywny sposób powoływać się na standardy prawa Unii⁶². Zatem do organów i sądów krajowych należy odmowa skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli w świetle obiektywnych elementów zostanie ustalone, że na to prawo powoływano się w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie. Jak wskazuje TSUE, jeżeli jednak administracja podatkowa wywnioskuje z istnienia oszustwa lub nieprawidłowości popełnionych przez wystawców faktur, że transakcje zafakturowane i przedstawione w celu ustalenia prawa do odliczenia nie zostały

Obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

faktycznie przeprowadzone, administracja ta musi w tym celu wykazać, że prawa do odliczenia można odmówić w świetle obiektywnych okoliczności oraz, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że przedmiotowe transakcje były objęte oszustwem VAT, lecz bez wymagania od odbiorcy faktur przeprowadzenia weryfikacji, za którą nie odpowiada. Natomiast przy spełnieniu przewidzianych w dyrektywie VAT przesłanek materialnych i formalnych powstania i wykonywania prawa do odliczenia, nie jest zgodna z systemem prawa do odliczenia przewidzianym w tej dyrektywie odmowa skorzystania z tego prawa wobec podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że dana operacja była związana z oszustwem popełnionym przez dostawcę lub że inna operacja wchodząca w skład łańcucha dostaw była wcześniej dotknięta oszustwem w podatku VAT⁶³. Wskazuje się przy tym, że podatnik może być zobowiązany, w przypadku gdy posiada przesłanki pozwalające mu podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub nadużycia finansowego, do uzyskania informacji o przedsiębiorcy,

od którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu zapewnienia ich wiarygodności. Jednakże administracja podatkowa nie może co do zasady wymagać od tego podatnika z jednej strony sprawdzenia, czy wystawca faktury dotyczącej usług, w związku z którymi żąda się skorzystania z tego prawa, posiadał zasoby niezbędne do świadczenia tych usług oraz czy wywiązał się ze swoich obowiązków związanych z deklaracją VAT i płatnościami, aby zapewnić, że na poziomie podmiotów działających na wcześniejszym etapie łańcucha transakcji nie wystąpią nieprawidłowości ani nadużycia finansowe⁶⁴.

Ponadto z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, że pojęcie "dostawy towarów", zawarte w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem. Podobnie Trybunał orzekł, że pojęcie to ma charakter obiektywny i że ma zastosowanie niezależnie od

celów i wyników danych transakcji. Wynika z tego, że transakcje będące przedmiotem postępowania głównego stanowią dostawy towarów w rozumieniu wskazanego artykułu, nawet jeśli towary te nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur, a osoba, od której towary te zostały faktycznie nabyte, nie została zidentyfikowana, jeżeli transakcje te spełniają obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, i jeżeli nie stanowią one oszustwa w VAT⁶⁵. Ponadto należy pamiętać, że jeżeli towar faktycznie towarzyszy dostawom, to nie ma podstaw do twierdzenia, że z samego faktu, iż na poprzednich etapach jego obrotu miało miejsce oszustwo podatkowe, wynika, że nabywca tego towaru nie mógł posiadać ekonomicznego władztwa nad tym towarem w sposób charakterystyczny dla obrotu gospodarczego, a faktura dokumentująca takie nabycie jest "pusta" sensu stricto. Transakcję można uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli podatnik przekazuje rzecz, upoważniając w rzeczywistości drugą stronę do rozporządzania nią, jakby była jej właścicielem, a sposób nabycia prawa własności owej rzeczy nie ma przy tym znaczenia⁶⁶.

Natomiast niezgodne z zasadami prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie VAT jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa przez podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez tego podatnika lub po niej, stanowiła oszustwo w VAT. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa⁶⁷. Jeż-

li podatnik sam nie jest sprawcą oszustwa w zakresie VAT, można mu odmówić prawa do odliczenia jedynie wówczas, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towarów lub usług stanowiących podstawę prawa odliczenia uczestniczy w transakcji związanej z tego rodzaju oszustwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym lub późniejszym etapie łańcucha tych dostaw lub usług⁶⁸. Jednakże organy podatkowe nie mogą wymagać od podatnika dokonania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dotyczącej jego dostawcy, przenosząc w ten sposób na tego podatnika spoczywający na nich obowiązek przeprowadzenia działań kontrolnych⁶⁹. W szczególności Trybunał orzekł, że organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać z jednej strony, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że na wcześniejszych etapach obrotu nie wystąpiły nieprawidłowości lub oszustwa, a z drugiej strony, by podatnik ten posiadał dokumenty w tym zakresie⁷⁰.

2.3. KONSEKWENCJE

Należy w pełni uznać za aktualne tezy wywiedzione przez Trybunał na gruncie poprzedniej dyrektywy (szósta Dyrektywa) wynikające z wyroku TSUE z 21 lutego 2006 r.⁷¹, zgodnie z którymi transakcje stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług, a także działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6

ust. 1 szóstej dyrektywy⁷² w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego. Zdaniem TSUE, w istocie zarówno pojęcia podatnika i działalności gospodarczej, jak i dostawy towarów i świadczenia usług, które definiują transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają obiektywny charakter oraz stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji. W tym zakresie ciążyący na organach administracji podatkowej obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie czynności związanych ze stosowaniem podatku od wartości dodanej poprzez uwzględnienie, poza wyjątkowymi przypadkami, obiektywnego charakteru danej transakcji. O ile wyżej wymienione obiektywne kryteria nie zostaną spełnione w przypadku oszustwa podatkowego, dokonanego na przykład poprzez złożenie niezgodnych z prawdą deklaracji podatkowych lub wystawianie nieprawidłowych faktur VAT, o tyle jednak odpowiedź na pytanie, czy dana transakcja została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą. Prowadzi to do wniosku, iż nie można bezrefleksyjnie zrównywać tychże pojęć wyłącznie dla celów uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia naliczonego VAT. Prowadziłoby to do erozji za-

sady powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, sztucznie tworząc ciągi transakcji wyjętych spod reżimu tego opodatkowania, co niweczyłoby cel dyrektywy, a więc byłoby niezgodne z art. 288 TFUE⁷³.

3. Aspekty procesowe

Warto też wspomnieć, że częstym sposobem uzasadniania decyzji przez organy podatkowe jest powoływanie się na decyzje wydane w stosunku do kontrahenta. Praktyka krajowa, która się utarła, przyjmuje, że motywów tychże decyzji mają walor jako materiał dowodowy i jest ona pozbawiona podstaw normatywnych. Nie jest jednak dowodem przesądzającym. Domniemanie przewidziane w art. 194 § 1 Ordynacji Podatkowej (dalej jako o.p.)⁷⁴ obejmuje w tym przypadku sentencję decyzji, a nie motywów rozstrzygnięcia lub też ocenę materiału dowodowego dokonaną przez organ i przyjętą jako podstawa orzeczenia. Decyzja co do kontrahenta nie jest zatem wiążąca dla organów podatkowych w innej sprawie. Skoro zaś może zostać uznana za dowód, podlega ocenie organów podatkowych – takiej samej jak inne dowody. Wprawdzie organy podatkowe są uprawnione do korzystania z dowodów zebranych w innym postępowaniu, ale wiąże się to właśnie z koniecznością dokonania ich oceny na równi z innymi dowodami. Ocena ta nie może być wyrywkowa, lecz musi uwzględniać wszystkie dowody mogące mieć znaczenie dla rozstrzyganej sprawy podatkowej⁷⁵.

W świetle powyższego należy powiedzieć, że często przyjmowanym w decyzjach organów podatkowych jest pogląd o pozornym czy wręcz pozorowanym charakterze działalności gospodarczej prowadzonej przez pośredników, co

Kierowanie się celem zwalczanie oszustw nie powoduje *per se*, że wykonywana działalność gospodarcza powinna być nieuwzględniona dla celów podatku VAT lub pozostawać poza zakresem dyrektywy VAT

do których realności działalności gospodarczej organy, w tym odwoławcze, uznać powinny za dokonany z naruszeniem art. 191 o.p. w zw. z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, jako niemający oparcia w materiale dowodowym spraw. To, że zwalczanie oszustw podatkowych jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT, nie powoduje odstępstw od jej przepisów.

Kierowanie się tym celem (zwalczanie oszustw) nie powoduje *per se*, że wykonywana działalność gospodarcza powinna być nieuwzględniona dla celów podatku VAT lub pozostawać poza zakresem dyrektywy VAT. Należy mieć jednak na uwadze wyrok TSUE⁷⁶, w którym stwierdzono, że nie zostają spełnione obiektywne kryteria stanowiące podstawę pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej, w przypadku gdy oszustwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika⁷⁷. Co jednak istotne, ww. teza ma zastosowanie jedynie, gdy na podstawie

obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do pełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej. Takich twierdzeń jednak w decyzji organu nie zawarto, skupiając się głównie na aspektach ekonomicznych i celowościowych udziału kontrahentów w transakcji. Organy podatkowe zdają się przyjmować, że oszustwem jest samo wprowadzenie na rynek granulatu złota o niewiadomym pochodzeniu, jednak z uzasadnienia zaskarżonej decyzji nie wynika, że o takim oszustwie strona wiedziała lub mogła wiedzieć. Zdaniem organu odwoławczego nie powinna zawierać zakwestionowanych w decyzji transakcji, kierując się zdefiniowaną przez organ starannością kupiecką. W istocie jednak sugestia organu w tym zakresie wykracza poza kompetencję organu podatkowego, którego rolą nie jest dobieranie podatnikowi kontrahentów.

4. Należyta staranność

By zmierzyć się z doktryną należytej staranności, należy najpierw wyjść od rozróżnienia pomiędzy oszustwem podatkowym a nadużyciem prawa podatkowego. Rozpocząć należy od skrótowego podsumowania obu tych niepożądanych zjawisk. W skrócie: oszustwo podatkowe to działanie bezprawne i przestępcze, a nadużycie prawa to wykorzystanie luk w przepisach w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej. Przechodząc od tego wniosku do cech obu tych instytucji, pozwolę sobie je ująć w sposób jak najbardziej poglądowy. Oszustwo podatkowe polega na świadomym działaniu mającym na celu naruszenie przepisów prawa podatkowego, często poprzez ukrywanie rzeczywistych transakcji lub fałszowanie dokumentów⁷⁸. Celem jest uzyskanie nienależnych środków pod tytułem podatkowym, takich jak unikanie zapłaty należnego podatku lub wyłudzenie zwrotu VAT⁷⁹.

4.1. OSZUSTWO A NADUŻYCIE PRAWA

Nadużycie prawa występuje zaś, gdy podatnik dokonuje formalnie zgodnych z prawem czynności, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem i duchem przepisów VAT. W przeciwieństwie do oszustwa, transakcje te są rzeczywiste, ale ich struktura jest sztucznie skonstruowana w celu osiągnięcia nienależnych korzyści podatkowych. TSUE wskazał, że w celu stwierdzenia nadużycia prawa konieczne jest, aby transakcje prowadziły do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem przepisów oraz aby z obiektywnych okoliczności wynikało, że zasadniczym celem tych transakcji było uzyskanie tej korzyści⁸⁰. Trybunał podkreślił, że odmowa prawa do odliczenia VAT jest uzasadniona,

gdy transakcja jest pozorna lub stanowi nadużycie prawa. Jednak samo uznanie transakcji za nieważną na gruncie prawa krajowego nie wystarczy do odmowy prawa do odliczenia, jeśli nie wykazano oszustwa lub nadużycia w rozumieniu prawa Unii⁸¹. Kluczowe różnice najprościej postrzegać przez trzy parametry związane z (i) charakterem działania, (ii) intencją, (iii) konsekwencjami prawnymi. Charakter działania:

- Oszustwo podatkowe: obejmuje działania niezgodne z prawem, takie jak fałszowanie dokumentów czy deklarowanie fikcyjnych transakcji.
- Nadużycie prawa: dotyczy działań formalnie zgodnych z przepisami, ale sprzecznych z ich celem, mających na celu uzyskanie nienależnych korzyści podatkowych.

Przez pryzmat intencji różnice pomiędzy tymi oboma zjawiskami wyglądają następująco:

- Oszustwo podatkowe: świadome naruszenie prawa w celu uniknięcia opodatkowania lub wyłudzenia zwrotu podatku.
- Nadużycie prawa: wykorzystanie luk w prawie lub konstruowanie transakcji w sposób sztuczny, aby osiągnąć korzyści podatkowe.

W efekcie oba te zjawiska powinny prowadzić do następujących konsekwencji prawnych:

- Oszustwo podatkowe: prowadzi do sankcji karnych i administracyjnych, w tym do odpowiedzialności karnej skarbowej.
- Nadużycie prawa: skutkuje odmową przyznania korzyści podatkowych wynikających z zakwestionowanych transakcji oraz koniecznością zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami.

TSUE konsekwentnie podkreśla, że zarówno w przypadku oszustwa podatkowego, jak i nadużycia prawa, kluczowe jest istnienie obiektywnych dowodów wskazujących

na niezgodność działań podatnika z celem przepisów VAT. Organy podatkowe są zobowiązane do wykazania, że podatnik świadomie uczestniczył w oszustwie (wiedział lub powinien był wiedzieć) lub że jego działania miały na celu jedynie uzyskanie nienależnych korzyści podatkowych. Prowadzi to do wniosku, iż gdy podatnik wiedział bądź powinien był wiedzieć, przy dochowaniu należytej staranności kupieckiej, o tym że uczestniczy w oszustwie podatkowym, pozbawia go prawa do odliczenia VAT naliczonego. Instytucja (doktryna procesowa) należytej staranności jest więc elementem walki z oszustwami podatkowymi. Nie znajduje ona zastosowania w przypadku nadużycia prawa i konsekwentnie tzw. „korzyść podatkowa” jest elementem walki z nadużyciami prawa, nie zaś walki z oszustwami podatkowymi. W przypadku nadużycia prawa po prostu dochodzi do pozbawienia podatnika nienależnej, bo sprzecznej z istotą systemu, korzyści podatkowej⁸². Niestety lekture rozstrzygnięć w sprawach VAT prowadzi do wniosku, iż wskazane wyżej dystynkcje umykają podmiotom stosującym prawo. Przejdźmy jednak do zwalczania oszustw.

4.2. TEST NALEŻYTEJ STARANNOŚCI

Należyta staranność to postawa racjonalnie działającego podatnika, który – gdy istnieją wątpliwości – podejmuje działania w celu ich rozwiania. Nie wymaga się prowadzenia dochodzenia, ale podatnik nie może być bierny wobec sygnałów świadczących o oszustwie. Koncepcja ta, mimo że pojawiała się we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału, które traktowało prawo do odliczenia jako prawo podmiotowe, które należy wykorzystywać zgodnie z jego istotą, znalazła swoje korzenie w orzeczeniu z roku 2006⁸³. Trybunał doko-

nał zestawienia dwóch tez. Jednej, w której wskazał, że Podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez swój zakup uczestniczy w transakcji stanowiącej element oszustwa, musi zostać uznany za uczestnika tego oszustwa⁸⁴. Równocześnie konfrontuje to z zasadą ograniczającą prawo do odliczenia w takim przypadku, stwierdzając, iż Podatnik, który zachował należyłą staranność, może skorzystać z prawa do odliczenia nawet wtedy, gdy jego dostawca dopuścił się oszustwa⁸⁵.

Odnosząc się więc do kwestii niedochowania należytej staranności kupieckiej w doborze kontrahenta przy ocenie samych transakcji, trzeba zauważyć, że aby stwierdzić, czy podatnik działał w sposób przezorny i rozsądny albo w sposób wskazujący na świadomość określonego oszukańczego proceduru jego kontrahenta, należałoby przybliżyć specyfikę rynku i skontrolować, czy prowadzona przez podatnika działalność odbiegała od określonych praktyk i realiów gospodarczych na danym rynku w badanym okresie. Organy podatkowe nie powinny czynić ustaleń i ocen w oderwaniu od rzeczywistości gospodarczej, a zwłaszcza bez zbadania, na czym polegała działalność gospodarcza podatnika, również we współpracy z innymi kontrahentami. Tymczasem oceny czynione w decyzjach tychże organów najczęściej wskazują raczej na ich dowolność i brak merytorycznego umotywowania. Podatnik, który zachował należyłą staranność, może skorzystać z prawa do odliczenia nawet wtedy, gdy jego dostawca dopuścił się oszustwa. W tym miejscu konieczne jest przywołanie wyroku TSUE⁸⁶, w którym Trybunał wskazał wyraźnie, że skorzystanie z prawa do odliczenia VAT nie wymaga od podatnika podejmowania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji swojego kontrahenta, a obowiązek odpowiedniego zbada-

nia, czy podatnik podjął rozsądne środki, aby uchronić się przed potencjalnym udziałem w oszustwie podatkowym (czyli dochował należytej staranności), spoczywa na organach (pkt 39). Jak wskazał TSUE, aby skorzystać z prawa do odliczenia VAT, podatnicy nie mają obowiązku przeprowadzenia kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dostawcy – należyta staranność nie oznacza, że podatnik musi dokonywać szerokich czynności sprawdzających dotyczących swojego dostawcy, a obowiązany jest do podjęcia takich tylko środków weryfikacyjnych, które można od niego rozsądnie wymagać w okolicznościach danej sprawy. Co więcej, TSUE stwierdził jednoznacznie, że gdy organy podatkowe powołują się w szczególności na nieprawidłowości popełnione w sferze wystawcy faktury, ocena dowodów nie może prowadzić do pośredniego zobowiązania wspomnianego podatnika, będącego odbiorcą faktury, do przeprowadzenia u jego kontrahenta kontroli, które co do zasady nie należą do jego obowiązków⁸⁷.

4.3. OBOWIĄZKI ORGANÓW PRZY BADANIU NALEŻYTEJ STARANNOŚCI

Zagadnienie to należy skorelować z obowiązkami organów pragnących odmówić podatnikowi prawa do odliczenia, a w zasadzie z ich obowiązkami dowodowymi. W tym przypadku, zdaniem Trybunału, *onus probandi* leży po stronie organu, gdyż zasada neutralności tworzy regułę prawa do odliczenia i wyjątek, restrykcyjnie wykładany, odmowy tegoż prawa. Z tego należy wywnioskować, że organ podatkowy, który zamierza odmówić prawa do odliczenia, musi wykazać w sposób wymagany prawem, zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi w prawie krajowym i bez uszczerbku dla skuteczności prawa Unii, zarówno obiektywne okoliczności wskazu-

jące na istnienie oszustwa w zakresie VAT, jak i te, które wykazują, że podatnik dopuścił się tego oszustwa lub że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powoływana na poparcie tego prawa wiązała się z rzeczoną oszustwem⁸⁸. Ten wymóg dowodowy zakazuje, niezależnie od rodzaju oszustwa lub badanych działań, posługiwania się przypuszczeniami lub domniemaniami, które poprzez przerzucenie ciężaru dowodu skutkowałyby naruszeniem podstawowej zasady wspólnego systemu VAT, jaką jest prawo do odliczenia, a tym samym skuteczności prawa Unii⁸⁹. Prowadzi to do wniosku, iż dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówić podatnikowi korzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że podatnik ten uczestniczył w oszustwie w zakresie VAT typu karuzeli, ów organ podatkowy ograniczył się do ustalenia, że transakcja ta stanowi część zamkniętego łańcucha fakturowania⁹⁰.

Natomiast organy podatkowe stawiając tezę o świadomym uczestnictwie podatnika w oszustwie podatkowym, zobowiązane są, na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego, tezę tę udowodnić. Aby wyprowadzić niekorzystne skutki podatkowe dla spółki w postaci pozbawienia prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktury dokumentującej nabycie towaru, konieczne jest wykazanie, że opisany przebieg transakcji był lub powinien być znany podatnikowi w dacie nabycia towarów i rozliczenia podatku. W tym celu niezbędne jest więc przeanalizowanie prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej i okoliczności, w jakich dokonano kwestionowanej przez organ podatkowy dostawy, a następnie ocena, czy możliwe było, aby podatnik nie wiedział o oszukańczym

charakterze transakcji. Jak bowiem wynika z przywołanego orzecznictwa TSUE, decydujące znaczenie ma świadomość podatnika co do uczestniczenia w oszustwie podatkowym. Jeśli nie jest możliwe wykazanie świadomego uczestnictwa przez podatnika w oszustwie, należy ocenić, na podstawie zebranych dowodów, czy podatnik powinien był podejrzewać zaistnienie oszustwa u swojego dostawcy, w sytuacji gdy został spełniony materialny warunek transakcji, czyli doszło do dostawy towarów lub wykonania usług. Wykazanie takich okoliczności, które powinny u racjonalnego przedsiębiorcy wywołać uzasadnione podejrzenia, wymaga poczynienia przez organy podatkowe ustaleń w zakresie dochowania należytej staranności przez podatnika. W tym zakresie istotne jest wskazanie pewnego wzorca zachowania podatnika dochowującego takiej staranności. Do tego wzorca następnie należy odnosić zachowania stwierdzone w sprawie. W każdym przypadku będą to nieco inne okoliczności. Do pozbawienia podatnika uprawnienia wynikającego z systemu VAT nie jest bowiem wystarczająca jedynie negacja podjętych przez podatnika działań, mających na celu zabezpieczenie się przed nierzetelnymi kontrahentami. Wspomniany wzorzec zachowań podatnika nie może jednak być skonstruowany w taki sposób, że to na podatniku ciąży weryfikacja całego łańcucha dostaw, poprzedzających transakcję z udziałem podatnika, w poszukiwaniu oszustwa podatkowego. Nie taka jest rola podatnika w obrocie gospodarczym.

4.4. NALEŻYTA STARANNOŚĆ A PRAWO DO ODLICZENIA

Dostrzec należy, że fakt, iż nawet w sytuacji gdy na wcześniejszych etapach obrotu w sprawie funkcjonowali "znikający podatnicy", którzy nie płacili VAT, nie powinien mieć

– co do zasady – bezpośredniego przełożenia na sytuację podatnika, gdy w odniesieniu do kwestionowanego (kolejnego) ogniwa transakcje gospodarcze miały miejsce. W konsekwencji nie można z góry zakładać, że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć o takim oszustwie. Należy udowodnić, że podatnik wiedział o znikających podatnikach albo że powinien był nabrać podejrzeń co do okoliczności związanych z dostawcami. Nie można tego oprzeć na domniemaniach lub przypuszczeniach.⁹¹ W świetle przywołanego orzecznictwa TSUE nie mogło być podstawą odmowy prawa do odliczenia VAT naliczonego ustalenie przez organ, że przyjęte w transakcjach ceny odbiegały od cen notowanych np. na Giełdzie⁹² Londyńskiej, ponieważ co do zasady cena stanowi element umowy między stronami, a w okolicznościach tej sprawy organ odwoławczy nie wykazał, że sama okoliczność niższej o kilka procent ceny od ceny giełdowej może być uznana za przejaw oszustwa podatkowego. Podobnie twierdzenie organu odwoławczego, że bezpośredni kontrahenci skarżącej spółki byli w istocie zbędnymi ogniwami łańcucha dostaw, jest bezpodstawne w sytuacji, gdy organy podatkowe nie kwestionowały faktu dokonania rzeczywistych dostaw towaru.

Końcowo należy wskazać, że zgodnie z orzecznictwem TSUE podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych⁹³. Zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, która znajduje zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania jedynie całkowicie sztucznych konstrukcji, oderwanych od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzonych wyłącznie w celu

W okolicznościach tej sprawy organ odwoławczy nie wykazał, że sama okoliczność niższej o kilka procent ceny od ceny giełdowej może być uznana za przejaw oszustwa podatkowego.

uzyskania korzyści podatkowych, których uzyskanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy VAT⁹⁴. Wynika z tego, że jeżeli istnienie dostaw towarów zostanie stwierdzone, to okoliczności, że łańcuch transakcji, który doprowadził do tych dostaw, wydaje się nieracjonalny pod względem ekonomicznym lub nieuzasadniony, względnie że jeden z uczestników tego łańcucha nie wypełnił swoich obowiązków podatkowych, nie można jako takiej uznać za oszustwo⁹⁵. Trybunał wyraźnie wskazuje, że każdą z transakcji należy rozpatrywać indywidualnie, niezależnie od jej celu lub rezultatu. Oszukańczy cel może leżeć u podstaw łańcucha transakcji, ale oszustwo to stanowi swego rodzaju działalność; nie jest on nieodłącznym elementem działalności w zakresie obrotu towarami i nie zmienia charakteru poszczególnych transakcji w innych punktach łańcucha⁹⁶. Podobnie z poglądów wyrażonych przez TSUE⁹⁷ nie wynika, że działalność może utracić swój gospodarczy charakter, jeśli zostanie podjęta w celu oszukańczy lub gdy, z punktu widzenia jej rezultatu, prowadzi do oszustwa. Niewątpliwie stosowanie VAT winno uwzględniać realia gospodarcze. Nie oznacza

to jednak, że charakter transakcji w łańcuchu dostaw należy określać poprzez odniesienie do całego łańcucha. Przeciwnie, orzecznictwo wskazując, że należy uwzględnić aktualną sytuację gospodarczą, niezależnie od formy prawnej, potwierdza zasadę, że działalność należy oceniać obiektywnie i *per se*⁹⁸.

5. Ocena materiału dowodowego

W kontekście powyższego należy podkreślić, że w art. 122 o.p. została uregulowana zasada prawdy obiektywnej, uważana za naczelną zasadę postępowania podatkowego. Jej treść oznacza, że obowiązkiem organu podatkowego jest ustalenie stanu faktycznego zgodnie ze stanem rzeczywistym. Wynika z niej również, iż działania organu muszą być nakierowane, w postępowaniu podatkowym, na ustalenie stanu faktycznego (prawdy materialnej). Istotą bowiem ww. zasady jest to, że podstawą orzeczenia mają być jedynie okoliczności faktyczne stanowiące prawdę rzeczywistą, a nie prawdę formalną (*substance over form*), czyli przyznaną przez stronę (podatnika

występującego w tym charakterze), ewentualnie ustaloną na podstawie części zgromadzonych dowodów przeprowadzonych przez środki dowodowe niesprzeczne z prawem i przeprowadzone w sposób niesprzeczny z prawem⁹⁹. Zasada ta została skonkretyzowana w art. 187 § 1 o.p., który nakłada na organ podatkowy obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Tym samym organ prowadzący postępowanie obowiązany jest zebrać materiał dowodowy dotyczący wszystkich okoliczności, z którymi – na podstawie obowiązujących przepisów – wiąże się skutki prawne¹⁰⁰. Zgodnie zaś z art. 191 o.p. organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Po myśli art. 192 o.p. okoliczność może zostać uznana za udowodnioną wyłącznie w sytuacji, kiedy strona miała możliwość się z nią zapoznać (z dowodami ją uzasadniającymi), co jest konkretyzacją zasady prawa do obrony. Swobodna ocena dowodów wiąże się z etapem postępowania poprzedzającym wydanie rozstrzygnięcia w sprawie, kiedy to organ podatkowy zebrał już cały materiał dowodowy i wszechstronnie go rozpatrzył. W piśmiennictwie wyróżnia się pewne reguły stanowiące o treści zasady swobodnej oceny dowodów, odnoszące się do działania organu podatkowego, który powinien rozważyć wszystkie dowody zebrane w sprawie w ich całokształcie, a dokonując oceny powinien uwzględnić wskazania doświadczenia życiowego, logiki i wiedzy. Nadto organ powinien konstruować tezy dowodowe (twierdzenia o faktach) w sposób poprawny, obiektywny i rzetelny¹⁰¹. Rozpatrzeniu podlegają przy tym nie tylko poszczególne dowody odrębnie, ale wszystkie dowody we wzajemnej łączności¹⁰². Często, by nie rzec powszechnym

jest w tego typu zagadnieniach, że rozważania organu odwoławczego w konfrontacji z wykładnią prawa unijnego dotyczącego VAT, wynikającą z przywołanego orzecznictwa TSUE, nie pozwalają na przyjęcie, że organ odwoławczy, utrzymując w mocy decyzję organu I instancji, wykazał świadomy udział spółki w oszustwie podatkowym lub ewentualne niedopełnienie wymogów staranności przez spółkę¹⁰³. Często, przypadkiem w praktyce orzeczniczej organów podatkowych jest kwestionowanie gospodarczego charakteru nabycia towarów przy jednoczesnym akceptowaniu gospodarczego charakteru ich dostawy przez podatnika, czyli odmówiono prawa do odliczenia od nabycia towarów, uznając, iż ich dostawa na gruncie VAT miała miejsce. Organy w swojej praktyce nie wykazują też, zgodnie z zasadami płynącymi z orzecznictwa TSUE, że podatnicy wiedzieli lub mogli wiedzieć o istnieniu na początku łańcucha dostaw oszustwa podatkowego, a także o innych, istotnych z punktu widzenia organów podatkowych, okolicznościach transakcji mających miejsce na wcześniejszych etapach łańcucha dostaw¹⁰⁴. Dostrzec należy, że fakt, iż na wcześniejszych etapach obrotu w łańcuchu dostaw funkcjonowali “znikający podatnicy”, którzy nie płacili VAT, nie powinien mieć – co do zasady – bezpośredniego przełożenia na sytuację podatnika, gdy w odniesieniu do kwestionowanego (kolejnego) ognia transakcje gospodarcze miały miejsce. W konsekwencji nie można z góry zakładać, że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć o takim oszustwie. Należy udowodnić, że podatnik wiedział o znikających podatnikach albo że powinien był nabrać podejrzeń co do okoliczności związanych z dostawcami. Przez pojęcie „udowodnić” TSUE nie dopuszcza możliwości posłużenia się domniemaniami lub

przypuszczeniami, o czym wcześniej wspomniano. W świetle przywołanego orzecznictwa TSUE nie może być podstawą odmowy prawa do odliczenia VAT naliczonego np. ustalenie przez organ, że przyjęte w transakcjach ceny odbiegały od cen notowanych na rynku, ponieważ co do zasady cena stanowi element umowy między stronami, a w okolicznościach sprawy organy nie wykazały, że sama okoliczność niższej o kilka procent ceny od ceny rynkowej może być uznana za przejaw oszustwa podatkowego. Podobnie często spotykana argumentacja, że bezpośredni kontrahenci podatnika byli w istocie zbędnymi ogniwami łańcucha dostaw, jest bezpodstawa w sytuacji, gdy organy podatkowe nie kwestionowały faktu dokonania rzeczywistych dostaw towaru.

Podsumowanie

Podatek od wartości dodanej (VAT) jest podstawowym podatkiem pośrednim w Unii Europejskiej, którego kluczową cechą jest zasada neutralności. Jednym z najważniejszych mechanizmów zapewniających jej realizację jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo to pozwala podatnikom uniknąć obciążenia podatkiem VAT na każdym etapie obrotu gospodarczego, ograniczając jego ciężar jedynie do finalnego konsumenta. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wielokrotnie podkreślał fundamentalne znaczenie tego prawa, kształtując w swym orzecznictwie jego zakres i ograniczenia. Polska praktyka w tym zakresie odbiega znacznie od wiążącej wykładni prezentowanej przez Trybunał, a jak wskazano wcześniej, polskie przepisy w tym zakresie są li tylko implementacją dyrektywy VAT i same w sobie nie mogą, w oparciu o swobodę legislacyjną państwa

członkowskiego, modyfikować celu wyznaczonego przez tę dyrektywę. Jak się wydaje, ta konstatacja umyka w ich codziennym stosowaniu. Ponadto pomijane są konsekwencje wynikające z zasady neutralności wywiedzionej z poglądów (wiążącej wykładni) Trybunału, co samo w sobie godzi w zasadę lojalnej współpracy.

Zasada neutralności VAT w przywołanym aspekcie oznacza, że podatek ten nie powinien obciążać przedsiębiorców działających jako podatnicy w łańcuchu dostaw bądź świadczenia usług. Realizacją tej zasady jest właśnie mechanizm odliczenia, który pozwala podatnikowi na pomniejszenie podatku należnego o podatek naliczony lub zapłacony na wcześniejszych etapach obrotu. Zgodnie z art. 167 i 168 Dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT (naliczonego) przysługuje wtedy, gdy towary i usługi są wykorzystywane do działalności opodatkowanej. W przypadku gdy doszło do fizycznego przeniesienia władztwa ekonomicznego (aspekt prawa własności jest irrelevantny), to zostały spełnione przesłanki materialne do uznania, iż doszło do dostawy towarów lub świadczenia usługi. Faktura dokumentująca taką transakcję nie jest fakturą „pustą”. Może co najwyżej być uznana za wadliwą w znaczeniu formalnym lub nie dającą prawa do odliczenia, gdy zostanie na podstawie obiektywnych dowodów wykazane, iż podatnik przyjął dostawę wiedząc, że uczestniczy w oszustwie podatkowym lub mógł wiedzieć przy dochowaniu zwykłej staranności kupieckiej. Trybunał Sprawiedliwości UE w licznych orzeczeniach potwierdzał, że prawo do odliczenia ma charakter fundamentalny i nie może być ograniczane w sposób sprzeczny z zasadą neutralności. Przykładem kluczowego wyroku w tej sprawie jest sprawa C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, w której

TSUE stwierdził, że „zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby prawo do odliczenia było przyznawane, jeśli spełnione są materialne przesłanki jego stosowania, niezależnie od ewentualnych uchybień formalnych”. Orzeczenie to pokazuje, że administracyjne uchybienia nie mogą prowadzić do odmowy odliczenia, jeśli rzeczywiście nabycie dotyczy działalności opodatkowanej. Podobne stanowisko Trybunał zajął w wyroku C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, podkreślając, że władze podatkowe nie mogą odmawiać prawa do odliczenia VAT tylko na podstawie domniemych nieprawidłowości u kontrahenta, jeśli podatnik działał w dobrej wierze. Z kolei w wyroku C-268/83, Rompelman, TSUE wskazał, że prawo do odliczenia powstaje nawet na etapie inwestycji, zanim jeszcze przedsiębiorstwo rozpocznie działalność gospodarczą.

Mimo szerokiej ochrony prawa do odliczenia TSUE uznaje również, że może ono podlegać ograniczeniom. W wyroku C-255/02, Halifax, Trybunał uznał, że odliczenie VAT nie przysługuje, jeśli transakcja ma charakter sztuczny i służy wyłącznie unikaniu opodatkowania.

Prawo do odliczenia VAT jest fundamentem systemu tego podatku i bezpośrednią konsekwencją zasady neutralności. Orzecznictwo TSUE konsekwentnie podkreśla, że powinno ono być respektowane w sposób zapewniający podatnikom faktyczną neutralność podatkową, a jego ograniczenie jest dopuszczalne jedynie w wyjątkowych sytuacjach, np. w przypadku oszustw podatkowych. Dzięki temu mechanizm VAT pozostaje efektywnym i sprawliwym narzędziem w systemie podatkowym UE. ➤



KRZYSZTOF J. MUSIAŁ,
DORADCA PODATKOWY

1_ Zob. Bratton William W., McCahery Joseph A., *Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*.

2_ Art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE: „Wspólny system podatku od wartości dodanej stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, a podatek jest naliczany przy każdej transakcji, przy czym odliczenia dokonywane na wcześniejszych etapach powodują, że podatek obciąża wyłącznie konsumenta końcowego”.

3_ Szersza analiza motywów i historycznych podstaw w: *The Principle of Neutrality in EU VAT* – rozdział autorstwa Marty Papis w książce *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Rozdział ten omawia pochodzenie, źródła oraz różne aspekty zasady neutralności w kontekście VAT w Unii Europejskiej, IBFD 2014.

4_ W swojej opinii przedstawionej w dniu 4 marca 2021 r. w sprawie C-521/19 CB, ECLI:EU:C:2021:1.

5_ Zobacz podobnie m.in. wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28).

6_ Opinia RG Hogana, pkt 22.

7_ Opinia RG Hogana, pkt 23.

8_ O ile nie określono inaczej lub w przypadku konsumenta końcowego, odniesienia dokonane w niniejszej opinii do podmiotów gospodarczych należy rozumieć jako odnoszące się do podatników.

9_ Zobacz art. 168 i 179 dyrektywy 2006/112, Opinia RG Hogana, pkt 24.

10_ Zobacz m.in. wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 39), Opinia RG Hogana, pkt 25.

11_ Zob. Art. 2 ust. 1 *in fine* Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej w związku z art. 113 TFUE (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.).

12_ Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).

13_ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

14_ Traktat między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem

Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm.).

15_ Zob. Szymański Waldemar, Szymczyk Przemysław, *Budżetowe skutki harmonizacji podatku od towarów i usług na przykładzie Polski*, Dor. Podat. 2022/11/31–58.

16_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54, poz. 535), która obowiązuje od 1 maja 2004 r.

17_ Szósta Dyrektywa Rady (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE. L. z 1977 r. Nr 145, str. 1 z późn. zm.).

18_ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

19_ Zob. Makowicz Bartosz, *Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej* St.Europ. 2004/2/91.

20_ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Rzym 25 marca 1957 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.).

21_ W nauce prawa używane jest powszechnie pojęcie „autonomii proceduralnej” jako kalki językowej z języka angielskiego. Jednakże pojęcie to w prawniczym języku angielskim raczej odpowiada, w zakresie zwartości semantycznej, pojęciu właśnie swobody legislacyjnej. Rozwinięcie tego zagadnienia przekracza jednak znacznie ramy niniejszego opracowania i ograniczę się do tej uwagi, prowadząc dalej wywód w oparciu o wskazane pojęcie swobody legislacyjnej.

22_ Szerzej na ten temat J. Kokott w RU Tax Law, part 3 § 9, C.H.Beck oHG, 2022.

23_ Tak samo Bratton William W., McCarthy Joseph A., Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation.

24_ Jeśli państwo członkowskie nie wdroży dyrektywy lub wdroży ją nieprawidłowo, może to prowadzić do następujących konsekwencji: (i) Postępowanie przed TSUE na podstawie art. 258 TFUE, co może skutkować nałożeniem kar finansowych (art. 260 TFUE), (ii) Bezpośredni skutek dyrektywy, jeśli jej postanowienia są wystarczająco jasne i precyzyjne oraz jeśli państwo członkowskie nie wdrożyło ich w terminie, (iii) Odpowiedzialność państwa członkowskiego za szkody wyrządzone jednostkom (doktryna Francovich), jeśli nieimplementowanie dyrektywy skutkuje szkodą dla obywateli lub przedsiębiorstw.

25_ Prawidłowa implementacja dyrektywy jest oceniana na podstawie kilku kryteriów, w tym: Pełność implementacji – przepisy krajowe muszą obejmować wszystkie istotne postanowienia dyrektywy, Terminowość – implementacja powinna nastąpić w terminie wyznaczonym przez dyrektywę (zazwyczaj 2 lata od jej wejścia w życie), Zgodność materialna – prawo krajowe nie może być sprzeczne z celem dyrektywy ani zawierać luk, które osłabiają jej skuteczność, Efektywność stosowania – środki krajowe muszą zapewniać realne stosowanie norm wynikających z dyrektywy w praktyce.

26_ Art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT (2006/112/WE).

27_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-255/02 – Halifax (2006) pkt 56.

28_ Ibidem pkt 59: *Okoliczność, że dana transakcja została przeprowadzona w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, nie ma wpływu na status podatnika, o ile działalność spełnia przesłanki formalne.*

29_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-268/83 – Rompelman pkt 19 oraz 23, Sprawa C-110/94 – INZO pkt 15 oraz 23.

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

31_ Zob. wyrok z dnia 5 października 2023 r., Osteopathie Van Hauwermeiren, C355/22, EU:C:2023:737, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

32_ Zob. wyrok z dnia 5 października 2023 r., Osteopathie Van Hauwermeiren, C355/22, EU:C:2023:737, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

33_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-230/94 – Renate Enkler (1996) pkt 24.

34_ Ibidem pkt 29.

35_ Zob. wyrok Trybunału, Sprawa C-437/06 – Securenta (2008), pkt 30.

36_ Wynajem przyczepy kempingowej przez osobę prywatną nie musi być działalnością gospodarczą – zależy to od okoliczności. Sprawa C-230/94 – Renate Enkler (1996) pkt 24.

37_ Ibidem pkt 29.

38_ Szósta dyrektywa.

39_ Zob. wyrok Trybunału, Sprawa C-77/01 – EDM (2004) pkt 57.

40_ Zob. wyrok Trybunału z 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, pkt 20–22 i powołane tam orzecznictwo.

41_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-8/03 – Bhl (2004) pkt 39.

42_ Ibidem pkt 40.

43_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-269/86 – Mol (1988) pkt 17.

44_ Ibidem pkt 22.

45_ Zestawienie art. 1 ust. 2 w związku z art. 168 dyrektywy VAT (2006/112/WE).

46_ Szeroko na ten temat w swojej pracy doktorskiej Ch. A. Herbain VAT *neutrality*, Promoculture Larcier, 2015 Paryż.

47_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-268/83 – Rompelman (1985) pkt 23.

48_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-259/10 – The Rank Group (2011) pkt 32.

49_ Ibidem pkt 36.

50_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C-78/12 – Evita-K (2013) pkt 34.

51_ W wyroku C-527/23 Weatherford Atlas Gip SA z dnia 12 grudnia 2024 r., pkt 21.

52_ Wyrok z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C341/22, EU:C:2024:210, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

53_ Zob. wyrok TSUE, Sprawa C 110/94 – INZO (1996) pkt 15.

54_ Ibidem pkt 24.

55_ Zob. wyrok TSUE, Sprawy połączone C-80/11 i C-142/11 – Mahagében i Dávid (2012) pkt 42.

56_ Ibidem pkt 45.

- 57_Zob.** np. wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25 i 26 oraz powołane tam orzecznictwo.
- 58_Zob.** w szczególności wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 28 i powołane orzecznictwo.
- 59_Zob.** wyrok TSUE z 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C18/13, EU:C:2014:69, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 60_Zob.** wyrok z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C341/22, EU:C:2024:210, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 61_Zob.** wyrok z dnia 20 stycznia 2022 r., Apcoa Parking Danmark, C90/20, EU:C:2022:37, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 62_Zob.** wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r., Bonik, C285/11, EU:C:2012:774, pkt 35 i 36 oraz postanowienie TSUE z 6 lutego 2014 r., Jagiełło, C33/13, EU:C:2014:184, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 63_Zob.** wyroki TSUE z 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 44, 45 i 47 oraz z 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C277/14, EU:C:2015:719, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 64_Zob.** wyroki TSUE z 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60 i 61; z 6 września 2012 r., Tóth, C324/11, EU:C:2012:549, pkt 45 oraz z 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C277/14, EU:C:2015:719, pkt 52.
- 65_Zob.** wyrok TSUE z 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C494/12, EU:C:2013:758, pkt 20–22; a także analogicznie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C653/18, EU:C:2019:876, pkt 22, 23.
- 66_Por.** wyrok TSUE z 18 lipca 2013 r., Evita-K EOOD, C-78/12, EU:C:2013:486.
- 67_Zob.** w szczególności wyroki TSUE: z 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C354/03, C355/03 i C484/03, EU:C:2006:16, pkt 52, 55; z 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C80/11 i C142/11, EU:C:2012:373, pkt 47, 48; a także z 6 grudnia 2012 r., Bonik, C285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42.
- 68_Zob.** wyrok TSUE z 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C189/18, EU:C:2019:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 69_Zob.** wyrok TSUE z 19 października 2017 r., Paper Consult, C101/16, EU:C:2017:775, pkt 51.
- 70_Zob.** wyrok z 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C80/11 i C142/11, EU:C:2012:373, pkt 61.
- 71_Halifax plc, i inni,** C-255/02, EU:C:2006:121.
- 72_Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r.** w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE. L. z 1977 r. Nr 145, str. 1 z późn. zm.).
- 73_Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.** Rzym 25 marca 1957 r., Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.
- 74_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.** – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111).
- 75_Zob.** wyrok NSA z 19 marca 2024 r., I FSK 544/23 i powołane tam orzecznictwo.
- 76_Zob.** wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 6 lipca 2006 r., Kittel, Recolta, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446.
- 77_Ibidem** pkt 53.
- 78_Do takich wniosków prowadzi łączna analiza m.in.** wyroków TSUE z dnia: 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108; 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804; 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings GmbH, C-277/09, EU:C:2010:810; 17 grudnia 2015 r., Web Mind Licences Kft., C-419/14, EU:C:2015:832; 22 listopada 2017 r., Edward Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881.
- 79_Szczegółowo na ten temat D. Dominik-Ogińska** *Czy można nadużyć oszustwa podatkowego? Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Kwartalnik Prawno-Finansowy UWr 1/2018.
- 80_Zob.** TSUE, Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., sprawa C-425/06 (Part Service), pkt 42.
- 81_Zob.** TSUE, Wyrok z dnia 25 maja 2023 r., sprawa C-114/22, pkt 41.
- 82_Przywoływany już wcześniej pkt 41 Wyroku TSUE z dnia 25 maja 2023 r., sprawa C-114/22.**
- 83_Sprawa C-439/04 i C-440/04 – Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL** (2006).
- 84_Ibidem** pkt 56.
- 85_Ibidem** pkt 61.
- 86_Z 11 stycznia 2024 r., Global Ink Trade,** C-537/22, EU:C:2024:6.
- 87_Ibidem** pkt 44.
- 88_Zob.** wyrok TSUE z dnia 1 grudnia 2022, C-512/21 Aquila Part Prod Com SA., pkt 22. EU:C:2022:950.
- 89_Ibidem** pkt 34.
- 90_Ibidem** pkt 37 tired 1.
- 91_Przywoływany wyrok Trybunału w sprawie C-512/21 pkt 34.**
- 92_Częsty wzorzec** powoływany przez organy w sprawach dotyczących obrotu złotem. W innych sprawach często powoływane są rynki hurtowe i publikowany przez nie fixing.
- 93_Zob.** wyrok TSUE z 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C419/14, EU:C:2015:832, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 94_Zob.** wyrok TSUE z 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C419/14, EU:C:2015:832, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 95_Zob.** postanowienie TSUE z 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó Kft., C610/19, EU:C:2020:673, pkt 63.
- 96_Por.** opinię Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Maduro z 16 lutego 2005 r. do sprawy Optigen, EU:C:2005:89.
- 97_W wyrokach z 8 czerwca 2000 r., Breitsohl,** C-400/98, EU:C:2000:304 i z 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67.
- 98_Por. m.in.** wyroki TSUE: z 21 października 2004 r., BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, pkt 36; z 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 48.
- 99_Art. 180 § 1 o.p.**
- 100_Zob.** B. Dauter [w:] S. Babiarz, W. Gurba, r. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 187.
- 101_Zob.** P. Pietrasz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120--344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 191.
- 102_Zob.** wyrok NSA z 17 lutego 2017 r., I FSK 1282/15.
- 103_Zob.** wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2025, sygn. akt I SA/Wr 715/24.
- 104_Zob.** TSUE z dnia 1 grudnia 2022, C-512/21 pkt 35.

Kasowy PIT

**remedium na problemy przedsiębiorców
czy przesadnie obwarowane rozwiązanie.**

Analiza przepisów i case study



*Ustawodawca przychylił się do głosu środowiska
biznesu oraz doradców podatkowych i zdecydował się
wprowadzić znaną w innych systemach prawnych metodę
rozliczania podatku w oparciu o otrzymane płatności.
Zmiana, która na wstępie wydaje się jednoznacznie
korzystna, kryje jednak za sobą liczne wyłączenia,
wyjątki i nieobjaśnione kwestie.*

JĘDRZEJ RUSINEK

Wstęp: Na czym zasadniczo polega koncepcja kasowego PIT?

Kasowy PIT został wprowadzony na gruncie ustawy z dnia 27 września 2024 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹. Jest to forma rozliczania podatku dochodowego polegająca na powstaniu przychodu nie w dniu sprzedania towaru lub wykonania usługi, a w momencie otrzymania od kontrahenta zapłaty za wystawioną fakturę. Innymi słowy przy wykorzystaniu tej metody moment powstania zobowiązania podatkowego przesunięty jest na dzień otrzymania płatności (również częściowej). Na pierwszy rzut oka wydaje się to rozwiązaniem idealnym i korzystnym dla praktycznie każdego podatnika. Nie jest w końcu tajemnicą, że zdecydowana większość przedsiębiorców w toku prowadzenia działalności borykała się z sytuacją, kiedy kontrahent nie opłacił faktury we wskazanym terminie, a z uwagi na obowiązujące prawo sprzedawca musiał już dokonać płatności zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych (nawet wtedy gdy nie otrzymał płatności). Ustawa została jednak przyjęta, eufemistycznie ujmując, z mieszanym zadowoleniem. Jakie są ograniczenia w korzystaniu z kasowego PIT? Co może skutkować wyłączeniem z jego wykorzystania i na jakie pytania nie odpowiada ustawa? Te pytania będą głównym tematem tego artykułu w oparciu o analizę przepisów, głosy eksperckie i przykładowe case study.

Nadzieje płynące z rozwiązania a tekst ustawy

Wraz z pojawieniem się w przestrzeni eksperckiej dyskusji o wprowadzeniu metody rozliczania podatku PIT w sposób zapewniający większe bezpieczeństwo przedsiębiorstw i stabilność finansową, od razu wystąpiły głosy o to, by przepisy nie były zbyt zawile. O tym, że polskie prawo podatkowe jest nadmiernie skomplikowane, słyszał prawie każdy. Niezmiennie jednak przy każdej nowelizacji pojawia się nadzieja, że nowe przepisy nie będą udręką dla księgowych i przedsiębiorców, a przygotowane rozwiązania będą mogły objąć jak najszersze grono osób. Każdy, kto już zapoznał się z tekstem ustawy lub spotkał się z publikacjami na ten temat, zapewne sam doszedł do wniosku, że tym razem znów ustawodawca zdecydował się postąpić odwrotnie. Przepisy ustawy o zmianie ustawy (w dalszej części tekstu określanej jako nowelizacja) nie są przesadnie długie i wyspecjalizowane. Niestety nie jest to jednak pochwała dla ustawodawcy, ponieważ z uwagi na zbyt mało skonkretyzowane przepisy pojawiła się cała masa wątpliwości (część z nich już musiała zostać wyjaśniona w objaśnieniach Ministra Finansów). Czy w takim razie ustawa przewiduje chociaż, że skorzystają z niej wszyscy chętni podatnicy? Niestety nie, grono podatników mogących z niej skorzystać zostało enumeratywnie określone i nie wyprzedzając zbytnio treści artykułu, zaznaczę, że nie jest to przesadnie inkluzywna lista. Zdecydowanym

plusem natomiast jest fakultatywność skorzystania z tej metody. Bardzo możliwe, że osoby, które na wstępie były bardzo zadowolone z wizji, jaką przedstawia kasowy PIT, po zapoznaniu się z całościowym uregulowaniem, na informację o jej dobrowolności zdecydowanie odetchną z ulgą.

Kto może skorzystać z kasowego PIT oraz jakie warunki trzeba spełnić

Zgodnie z art. 14c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa; u.p.d.f.) aby skorzystać z PIT kasowego, trzeba spełnić łącznie następujące warunki: należy prowadzić samodzielną działalność gospodarczą, w związku z prowadzoną działalnością nie prowadzić ksiąg rachunkowych, uzyskiwać przychód z prowadzonej działalności w wysokości nie większej niż jeden milion złotych (na podstawie roku bezpośrednio poprzedzającego rok skorzystania) i złożyć właściwemu naczelnikowi pisemne oświadczenie o wyborze kasowego PIT do dnia 20 lutego lub w przypadku rozpoczynania działalności do 20 dnia następującego po miesiącu rozpoczęcia działalności. Co istotne w przypadku wyboru PIT kasowego, należy skorzystać z niego przez cały rok. Oznacza to, że ustawodawca nie przewidział żadnego wyjątku pozwalającego na zmianę przez podatnika metody rozliczania. Z tego powodu szczególnie istotne jest rozważenie wszystkich korzyści i minusów stosowania PIT kasowego przed ostatecznym podjęciem

decyzji, ponieważ może mieć ona długotrwałe konsekwencje.

Nie da się jednoznacznie wskazać, czy kryterium dochodowe, czy też wyłączność stosowania dla samodzielnego prowadzenia działalności jest najbardziej dotkliwa. W mojej ocenie jednak to kryterium dochodowe, i to na poziomie

a historii o tym, jak zatory w płatnościach za jednostkowe duże inwestycje rujnowały firmy, nietrudno znaleźć w mediach ogólnopolskich. Pozytywną informacją jest natomiast brak ograniczeń stosowania kasowego PIT w zależności od wybranej formy opodatkowania. Innymi słowy możemy rozliczać poda-

przedsiębiorców Przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą. Jak najprościej ustalić, czy nasz kontrahent jest przedsiębiorcą? Z pewnością pierwsza myśl u osób, które

Samodzielne prowadzenie działalności nie zostało zdefiniowane w ustawie.

Na podstawie wyjaśnień MF dowiadujemy się,
że jest ono *de facto* **synonimem JDG**.

Oznacza to, że wszelkie formy organizacyjne
nie mają prawa stosować kasowego PIT.

miliona złotych przychodu, jest tą największą wadą ustawy. Istotną część przedsiębiorstw chociażby w branży budowlanej czy transportowej bez większych trudów osiąga takie przychody (m.in. z uwagi też na wysokie koszty związane z prowadzeniem takiej formy biznesu), a jednocześnie jest bardzo często narażona na zatory związane z płatnościami. Wydaje się, że ministerstwo kierowało się założeniem, że to małe przedsiębiorstwa są najbardziej narażone z uwagi na fakt braku odpowiednich oszczędności umożliwiających zapłacenie zaliczek na podatek jeszcze przed otrzymaniem zapłaty. Nie da się nie przyznać racji takiej optyce, jednak perspektywa ta wybiórczo podchodzi do problemu. Im większa skala biznesu, tym większe kontrakty,

tek w tej metodzie będąc na skali podatkowej, podatku liniowym, zryczałtowanym podatku dochodowym czy korzystając z ulgi IP box. Załóżmy jednak, że udało nam się spełnić łącznie wszystkie wymagania i otrzymaliśmy prawo do stosowania kasowego PIT. Czy na tym warunki stawiane przez ustawodawcę się kończą, czy może trzeba jeszcze spełniać w ciągu roku podatkowego dodatkowe wymagania? Odpowiedź, że to jeszcze nie koniec, nie jest chyba przesadnie zaskakująca. Nowelizacja na wstępie określa, że kasowy PIT ma zastosowanie wyłącznie do transakcji między podatnikiem a przedsiębiorcą. Definicja właściwa „przedsiębiorcy” została określona w ustawie Prawo przedsiębiorców. Zgodnie więc z art. 4 ust. 1 ustawy Prawo

posiadają pewną wiedzę w podatkach jest – sprawdź REGON. Czy jest to jednak nieomyślne rozwiązanie? Każda fundacja ma obowiązek posiadać numer REGON, jednak prawo do zastosowania kasowego PIT będziemy mieli wyłącznie w przypadku, gdy będzie ona zarejestrowana w KRS jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Należy również pamiętać, że w rozumieniu ustawy rolnicy nie są przedsiębiorcami, więc transakcje z nimi nie będą uprawniały do skorzystania z kasowego rozliczenia. Jest to więc ważna informacja przede wszystkim dla księgowych i doradców podatkowych, aby dokładnie zebrali informacje od swoich klientów lub samodzielnie przeanalizowali, którzy z kontrahentów mogą potencjalnie w rozumieniu

ustawy nie być przedsiębiorcami. Jest jeszcze jedna wątpliwość, na którą w ramach researchu nie znalazłem jednoznacznej odpowiedzi. Czy transakcje między podatnikiem a gminą mogą być podstawą do stosowania metody kasowej? Są wyroki SN, które potwierdzają, że gmina jest przedsiębiorcą w rozumieniu prawa cywilnego², jednak wyroki z zakresu sądownictwa administracyjnego wskazują, że działalność gminy nie ma charakteru zarobkowego³. Najlepszym rozwiązaniem może być więc w tym wypadku zapytanie się właściwej gminy.

Kolejnym wymogiem stawianym przez ustawodawcę jest udokumentowanie przychodów fakturami wystawionymi w terminach zgodnie z art. 106i ustawy o VAT. Ten przepis również nie jest oczywisty, ponieważ zasady kasowego PIT nie przewidują żadnych odstępstw od tej reguły. Dla przykładu, jeżeli w transakcjach między przedsiębiorcami dochodzi do transakcji zwolnionej z podatku VAT, to zgodnie z art. 106b ust. 2 ustawy o VAT nie ma obowiązku wystawienia faktury. Oznacza to, że aby skorzystać z kasowego PIT, i tak musimy wystawić w takiej sytuacji fakturę zgodnie z terminami. Dodatkowo PIT kasowy nie ma zastosowania do transakcji z podmiotami mającymi siedzibę w raju podatkowym oraz podmiotów powiązanych w rozumieniu przepisów o cenach transferowych (z tym, że ustawa określa, że o podmiocie powiązonym możemy mówić już od wartości udziałów wynoszących co najmniej 5%). Te ostatnie dwa zapisy nie budzą raczej kontrowersji, szczególnie z uwagi na fakt, że nowelizacja dopiero co weszła w życie, a transakcje między podmiotami powiązanymi czy z rajów podatkowych wymagają szczegółowego monitorowania. Metody kasowej nie stosuje się po-

nadto do przychodów z odpłatnego zbycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ujętych w ewidencji środków trwałych. Z uwagi na termin publikacji z metody kasowej nie będą mogły skorzystać już osoby, które prowadzą działalność gospodarczą i zdecydowałyby się na nią po przeczytaniu artykułu. Oświadczenie o wyborze PIT kasowego składane jest na piśmie do naczelnika urzędu skarbowego w przypadku podatników kontynuujących działalność gospodarczą do 20 lutego roku podatkowego, dla podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej do 20 dnia miesiąca po miesiącu rozpoczęcia działalności gospodarczej, a jeżeli rozpoczęcie nastąpiło w miesiącu grudniu – do końca roku.

Księgowanie kosztów uzyskania przy wyborze kasowego PIT

Najważniejszą kwestią, którą należy wziąć pod uwagę przy wyborze PIT kasowego, jest rodzaj i sposób rozliczania kosztów u podatnika. Zgodnie z art. 22 ust. 4a ustawy koszty uzyskania przychodu (z wyjątkiem odpisów amortyzacyjnych), wynikające z transakcji między podatnikiem a przedsiębiorcą, poniesione w roku podatkowym, w którym podatnik stosuje metodę kasową, są potrącane w roku podatkowym, w którym zostało uregulowane zobowiązanie, nie wcześniej jednak niż w dacie poniesienia kosztu. Oznacza to, że decydując się na rozliczenia przychodów kasowo, de facto decydujemy się, że również koszty będą rozliczane na podobnej zasadzie. Warto również zwrócić uwagę, że kasowa zasada potrącania kosztów nie dotyczy wydatków na nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz na nabycie, wytworzenie

lub ulepszenia środków trwałych rozliczanych poprzez amortyzację. Skoro jednak wspomniałem wcześniej, że koszty księgowane są na podobnej zasadzie co przychód, to czy w stosunku do nich również relevantne są zapłaty częściowe? Oczywiście tak. Uregulowanie zobowiązania może nastąpić zarówno poprzez zapłatę całej kwoty, wpłaty częściowej, jak również zapłaty na poczet (np. poprzez zaliczkę).

Jeżeli uregulowanie zobowiązania następuje po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej albo zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym lub w ustawie o podatku tonalnym, powyższe koszty uzyskania przychodów są potrącane w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją pozarolniczej działalności gospodarczej lub zmianą formy opodatkowania.

Problem z kwalifikowaniem przychodów i kosztów uzyskania w przypadku wyboru metody kasowej PIT lub rezygnacji z niej

U wielu podatników może pojawić się wątpliwość związana z rozliczaniem przychodów i kosztów w przypadku zrezygnowania z kasowego PIT w kolejnych latach. W końcu z uwagi na brak płatności od kontrahentów lub płatności osobistych za towary i usługi stanowiące koszt uzyskania może pojawić się ryzyko związane z kwalifikowaniem tych zdarzeń podatkowych. Ustawodawca uregulował tą kwestię w przepisach i przedstawił rozwiązania dla podatników decydujących się na zmianę metody rozliczania. W przypadku przychodów, od których nie został odprowadzony podatek (na skutek jego odroczenia do czasu płatności

zgodnie z zasadami kasowego PIT), zobowiązanie powstanie w momencie uzyskania płatności, nie później jednak niż w przeciągu 2 lat od wystawienia faktury lub likwidacji działalności gospodarczej. Oznacza, to że niezależnie od tego, w jakiej metodzie będziemy się rozliczać, wiążące dla nas jest to, jaka metoda została wybrana w dniu wystawienia faktury. Możemy mieć jeszcze do czynienia z odwrotnym zjawiskiem, tj. wyborem PIT kasowego. Konsekwencje najłatwiej będzie opisać na prostym przykładzie. Podatnik w 2025 roku nie stosował metody kasowej PIT i w grudniu tego roku wystawia fakturę sprzedaży, która nie została uregulowana do końca roku. W roku 2026 decyduje się zmienić metodę na kasowy PIT i w tym samym roku otrzymuje płatność za fakturę. Obowiązuje tu identyczna zasada, o której wspomniałem wcześniej, to znaczy patrzymy na moment powstania obowiązku podatkowego dla konkretnej czynności. W opisanym przypadku, kiedy podatnik nie stosował zasady kasowej, to data wystawienia faktury jest decydująca, a zatem należny przychód powstał w grudniu 2025 r. Oczywiście uregulowanie płatności nie powoduje powstania kolejnego obowiązku podatkowego, więc zmiana metody będzie w tym wypadku nieistotna.

Skoro koszt powstaje dopiero w chwili zapłaty, to może pojawić się istotne pytanie, czy zastosujemy do niego te same zasady co do sytuacji związanych z przychodami. Odpowiedź jest względnie oczywista i naturalnie w takim przypadku zobowiązanie uregulowane już w momencie, gdy podatnik zrezygnował z kasowego PIT, dalej rozlicza się metodą kasową. Innymi słowy jeżeli np. podatnik opodatkowany PIT kasowym w 2025 r. nie uregulował zobowiązań w roku 2025, a w 2026 zrezygnował z meto-

dy kasowego PIT i dopiero w 2026 r. je uregulował, to dniem uzyskania KUP będzie dzień zapłaty.

Dodatkowe informacje związane z metodą kasową

Metoda kasowa PIT miała być w założeniu rozszerzeniem ulgi na złe długi. W końcu gdyby PIT kasowy nie miał żadnych ograniczeń, to de facto istnienie ulgi byłoby bezzasadne. Jednak ulga istnieje i ma również zastosowanie do podatników korzystających z kasowego PIT. Ulga na złe długi co do zasady nie ma zastosowania zarówno dla wierzycieli, jak i dłużników rozliczających się metodą kasową. Są jednak od tej reguły pewne wyjątki. Wierzyciel ma prawo skorzystać z ulgi na złe długi w sytuacji, gdy doszło do zaliczenia kosztów w metodzie kasowej, tj. upłynęły dwa lata lub podatnik zlikwidował działalność gospodarczą, a nie doszło do uregulowania płatności przez kontrahenta.

Metoda kasowa oprócz wspomnianych we wstępie obowiązków wymaganych do skorzystania z niej zawiera również dodatkowe wymogi w ewidencjonowaniu przychodów. Wymogiem tym jest prowadzenie ewidencji, która powinna zawierać datę wystawienia i numer faktury oraz kwotę należności i kwotę uregulowania z niej wynikającą. Jak można więc zauważyć, jest to ewidencja odnosząca się wyłącznie do przychodów. Co ciekawe, najprawdopodobniej z uwagi na niedopatrzenie ustawodawcy, w znowelizowanych przepisach nie pojawia się sankcja za niedopełnienie wymogu prowadzenia ewidencji. Wprowadzona norma wydaje się być więc w gruncie rzeczy lex imperfecta pozabawiona jakiegokolwiek sankcji. Należy więc spodziewać się, że pojawią

się podatnicy, którzy zdecydują się nie dodawać sobie obowiązków i nie będą prowadzić tej ewidencji. Wtedy na podstawie wyroków będzie można się dowiedzieć, czy w procesie stosowania prawa została wykreowana jakakolwiek sankcja, chociażby w postaci braku uwzględnienia przychodów jako rozliczanych w metodzie kasowej.

Podsumowanie

Podsumowanie tej zmiany w podatku dochodowym jest zdecydowanie niejednoznaczne. Z jednej strony na pewno będzie można znaleźć podmioty, dla których metoda kasowa będzie rozwiązaniem korzystnym i chętnie będą z niej korzystały. Dla mniejszych firm zmagających się z zatorami płatniczymi na pewno może okazać się to rozwiązanie korzystne, nawet pomimo niedogodności związanych z rozliczaniem kosztów czy prowadzeniem ewidencji. Co więcej, zmiana metody memoriałowej jest fakultatywna, więc niechętni metodzie kasowej podatnicy będą mogli na niej pozostać. Wydawać by się więc mogło, że zmiana zasadniczo nie posiada negatywnych cech, bo skoro ktoś sam się na nią decyduje, to liczy się z konsekwencjami i szacuje pomiędzy plusami i minusami. Nie zawsze jednak tak jest, i z pewnością pojawią się podmioty, które zostaną nabrane na szumnie brzmiące zapowiedzi metody kasowej, a skończą z problemami w rozliczaniu kosztów i z uwagi na niepewność otrzymywania płatności z bardzo różnymi i niespodziewanymi zaliczkami na podatek. Obecnie podatnik jest w stanie przewidywać, ile mniej więcej w ciągu miesiąca wystawi faktur sprzedaży i otrzyma zakupowych. W metodzie kasowej powstanie przychodu podatkowego będzie

zależne wyłącznie od kontrahentów, co może nie być do końca korzystne. Do tego dochodzą dodatkowo niejasne przepisy, które będą prowadzić do sporów z organami podatkowymi. Analiza tych przepisów daje odnieść wrażenie, że nie są one w pełni przygotowane i skonsultowane ze stroną branżową i podatkową. Z pewnością w momencie stosowania tej metody pojawią się kolejne, nieopisane przeze mnie, wątpliwości. Ostatnią kwestią, którą raz jeszcze należy wspomnieć w podsumowaniu, jest znaczne ograniczenie ilości podmiotów, które mogą korzystać z kasowego PIT. Trzeba mieć nadzieję, że zostaną przygotowane należne objaśnienia na ten rok podatkowy, a wraz z kolejnym metoda kasowa stanie się bardziej przewidywalna, przystępna i inkluzywna dla podatników.

Case study dotyczące ulgi na złe długi

Ostatni segment chciałbym poświęcić na zaprezentowanie kilku stanów faktycznych, które mogą pojawić się przy rozliczaniu podatników wybierających metodę kasową, i rozwiązań w tym zakresie.

PRZYKŁAD 1. ROZLICZENIE KOSZTÓW PODATKOWYCH

Założmy, że podatnik dokonuje transakcji z przedsiębiorcą, której elementem ma być wpłacenie zaliczki. Założmy, że podatnik wpłaca zaliczkę 1 czerwca, a 10 czerwca dostawca wystawia fakturę zaliczkową. Następnie 1 lipca przedsiębiorca wystawia fakturę końcową, którą podatnik reguluje 5 lipca poprzez zapłacenie pozostałej kwoty. Kiedy powstanie koszt uzyskania przychodu u podatnika stosującego metodę kasową? W przypadku transakcji z płatnością częściową, niezależ-

nie czy jest to uregulowanie zaliczki i kwoty końcowej, czy płatność ratalna, jest ona rozdzielona osobno na każdą taką płatność. W przedstawionym kazusie koszty powstaną 10 czerwca i 5 lipca. Zasada ogólna jest taka, że koszty powstają z dniem płatności (jak te z 5 lipca), ale nie wcześniej niż w dniu wystawienia faktury, z czego wynika, dlaczego koszt zaliczki powstał nie 1, a 10 czerwca.

PRZYKŁAD 2. PRZYCHÓD PRZY UMOWIE ZALICZKOWEJ

Zakładamy te same warunki z tym, że to podatnik jest teraz sprzedającym. Kupujący wpłaca zaliczkę 1 czerwca, 10 czerwca podatnik wystawia fakturę zaliczkową, a 15 czerwca wydaje towar. Następnie 1 lipca podatnik wystawia fakturę końcową, którą kupujący reguluje 5 lipca poprzez zapłacenie pozostałej kwoty. Kiedy powstanie przychód z tytułu PIT? Tutaj nie obowiązują te same zasady, co te dotyczące kosztów. Przychód powstanie 1 czerwca (a nie jak w kosztach 10 czerwca) i 5 lipca. W przypadku metody memoriałowej powstałby jednokrotnie 15 czerwca.

PRZYKŁAD 3. PRZYCHÓD PRZY SPRZEDAŻY RATALNEJ

Założmy, że podatnik dokonuje transakcji z przedsiębiorcą, której celem jest sprzedaż towaru, a płatność zostanie dokonana w trzech ratach. 1 czerwca doszło do wydania towaru i na kolejny dzień podatnik wystawił fakturę sprzedaży, a zgodnie z umową płatność miała zostać uregulowana w przeciągu 3 miesięcy w trzech comiesięcznych ratach. Kupujący wpłacił 2 lipca 50% kwoty, 2 sierpnia 30% i 2 września pozostałe 20%. W takiej sytuacji przychód z tej jednej transakcji wystąpił u podatnika trzykrotnie, zawsze z dniem płatności, tj. każdego 2 dnia miesią-

ca poczynawszy od 2 lipca w kwotach odpowiadających kwotom przelewu. Dla porównania w metodzie memoriałowej przychód ten powstałby jednokrotnie 1 czerwca, w dniu wydania towaru. 



JĘDRZEJ RUSINEK

Zwycięzca XIV Ogólnopolskiego Konkursu „Wiedzy o Podatkach” KIDP, zwycięzca IX Ogólnopolskiego Konkursu „Akademia Wiedzy o Prawie” KIRP, laureat IV miejsca XXVI Olimpiady „Wiedzy o Prawie”. Interesuje się tematyką unijnego prawa podatkowego, koncepcji i historii prawa podatkowego, procedurą administracyjną i szeroko rozumianą optymalizacją podatkową. Poza tym interesuje się polityką, kryzysami praworządności, historią i sportem.

1_ Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991 Nr 80 poz. 350).

2_ Uchwała SN z dn. 13 kwietnia 2017 r., sygn. Akt III CZP 3/17.

3_ Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 15 lutego 2023 r., sygn. I SA/Bk 48/23.

Pyrrusowe zwycięstwo?

Część 2



W poprzednim artykule, zatytułowanym „Pyrrusowe zwycięstwo?”, opublikowanym w numerze 4/2024 Kwartalnika Doradca Podatkowy, omawialiśmy wyrok TK z dnia 23 lipca 2024 roku, sygn. akt K 13/20, w którym Trybunał wspomniał o wyroku TSUE w sprawie C – 694/20.

AGNIESZKA CZERNIK

Ciąg dalszy z wolna następuje, ale końca jeszcze nie widać. Ministerstwo Finansów nie zwraca uwagi na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 lipca 2024 roku o sygn. akt K 13/20, dotyczący tajemnicy zawodowej doradców podatkowych, raportowania (MDR), woli natomiast posługiwać się wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 i wydaje interpretację ogólną, jak też zapowiada nowelizację Ordynacji, o której portale się rozpisują, ale której nikt jeszcze nie widział. Ma zostać zaprezentowana w II kwartale 2025 roku na posiedzeniu Rady Ministrów i wejść w życie od 1 stycznia 2026 roku. Biorąc pod uwagę pozostałe etapy ścieżki legislacyjnej: Sejm, Senat i Prezydent RP (po drodze jeszcze prezydencka kampania wyborcza), należy się spodziewać, iż po raz kolejny obietnica minimalnej 6-miesięcznej *vacatio legis* nie zostanie dotrzymana.

W poprzednim odcinku...

Biorąc pod uwagę kryterium przydatności, TK postanowił przytoczyć wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) w sprawie C-694/20. TSUE stwierdził, że konieczność poinformowania przez pośredników objętych tajemnicą zawodową innych pośredników o stosowaniu schematów podatkowych przez ich klientów narusza art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 303 z 14.12.2007 r., s. 1), stanowiący prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzin-

nego, domu i komunikowania się. TSUE kwestionował przydatność regulacji do celu zwalczania agresywnego planowania podatkowego oraz zapobiegania ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, ponieważ, jak zauważono, przepisy dyrektywy 2011/16 zobowiązują pośredników, objętych tajemnicą zawodową, do niezwłocznego powiadomienia swoich klientów o ciążących na nich obowiązkach zgłoszeniowych. TK uznał za zasadne przytoczenie wyroku TSUE, ponieważ analogiczna sytuacja ma miejsce na gruncie ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 86b § 4 pkt 1 OP promotor informuje korzystającego o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS oraz przekazuje wskazane w art. 86f § 1 OP dane dotyczące schematu podatkowego.

Z uwagi na powyższe Trybunał orzekł, że art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f w związku z art. 86a o.p. oraz w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 UDP w zakresie, w jakim two-

rzą wobec doradców podatkowych objętych tajemnicą zawodową obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym oraz nie określają dostatecznie przesłanek i trybu wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 oraz z art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji.

TSUE i Dyrektywy Transgraniczne, a więc międzynarodowe

W tezie wyroku TSUE w sprawie C-694/20 z dnia 8 grudnia 2022 roku (Orde van Vlaamse Balies, Belgian Association of Tax Lawyers, i in.) stwierdzono, iż:

Art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania jest nieważny w świetle art. 7 KPP w zakresie, w jakim jego stosowanie przez państwa członkowskie skutkuje nałożeniem na

adwokata działającego jako pośrednik w rozumieniu art. 3 pkt 21 owej dyrektywy, z późn. zm. – gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 8ab ust. 1 wspomnianej dyrektywy, z późn. zm., ze względu na tajemnicę zawodową, do której zachowania jest zobowiązany – obowiązku bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o ciążących na nim na mocy art. 8ab ust. 6 owej dyrektywy, z późn. zm., obowiązkach zgłoszeniowych.

TSUE uznał nieważność art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 Karty w zakresie, w jakim jego stosowanie przez państwa członkowskie skutkuje nałożeniem na adwokata działającego jako pośrednik w rozumieniu art. 3 pkt 21 owej dyrektywy – gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 8ab ust. 1 wspomnianej dyrektywy, ze względu na tajemnicę zawodową, do której zachowania jest zobowiązany – obowiązku bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o ciążących na nim na mocy art. 8ab ust. 6 owej dyrektywy obowiązkach zgłoszeniowych.

Art. 8ab ust. 5 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG stanowi (z uwzględnieniem Dyrektywy Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 roku zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania):

5. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu zapewnienia pośrednikom prawa do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego

tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania każdego z pośredników, który otrzymał zwolnienie, do bezzwłocznego powiadomienia swojego klienta, jeżeli ten klient jest pośrednikiem, lub, w przypadku braku takiego pośrednika, jeżeli ten klient jest właściwym podatnikiem, o ciążących na kliencie obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6.

Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów.

6. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku braku pośrednika lub gdy pośrednik powiadamia właściwego podatnika lub innego pośrednika o zastosowaniu zwolnienia na mocy ust. 5, obowiązek przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na tym innym powiadomionym pośredniku lub, w przypadku braku takiego pośrednika, na właściwym podatniku.

Warto zwrócić uwagę, iż nawet ten nieważny w świetle Karty praw podstawowych Unii Europejskiej przepis Dyrektywy 2011/16/UE, jak również w świetle wyroku TSUE w sprawie C – 694/20 i w świetle wyroku TK, sygn. akt K 13/20, dotyczy wyłącznie uzgodnień transgranicznych. Także katalog z art. 8ab ust. 1 przedmiotowej Dyrektywy również wymienia wyłącznie uzgodnienia transgraniczne. A zatem pod lupą fiskusa na terenie całej Unii Europejskiej powinny znaleźć się wyłącznie operacje transgraniczne, a więc globalne, ponadgraniczne, ponadpaństwowe, międzynarodowe. Nigdzie nie ma tam mowy o operacjach krajowych. Nie ma też mowy o cechach ogólnych, szczególnych cechach rozpoznawczych, innych

szczególnych cechach rozpoznawczych, schematach podatkowych transgranicznych i schematach podatkowych standaryzowanych. Zatem przepisy polskiej ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111, t.j. z dnia 28.01.2025 r.) należy uznać za niezgodne z Kartą praw podstawowych UE w jeszcze większym stopniu. W przypadku polskich przepisów w obszarze MDR TSUE miałyby do powiedzenia znacznie więcej. Transakcje krajowe należy uznać za niezgodne z art. 7 Karty praw podstawowych UE, co w praktyce oznacza konieczność przebudowania przepisów Ordynacji podatkowej (dalej: OP) w błyskawicznym tempie; w znacznej mierze należy poddać przepisy likwidacji, uproszczeniu, modyfikacji wyłącznie dla celów transgranicznych, mając na uwadze plany deregulacyjne rządu polskiego, konieczność elastyczności nie tylko polskiej, ale i całej unijnej gospodarki względem gospodarki USA i CHRL.

Interpretacja ogólna MF

W dniu 5 marca 2025 roku minister finansów (dokładnie: wiceminister finansów – Jarosław Neneman) wydał interpretację ogólną nr DTS5.8092.2.2025 w sprawie „prawie chronionej tajemnicy zawodowej” promotora i wspomagającego na gruncie przepisów o schematach podatkowych. Niestety, ona nie satysfakcjonuje.

Ministerstwo Finansów (dalej: MF) nawiązuje nie tylko do wyroku TSUE ws. C – 694/20 z dnia 8 grudnia 2022 roku, ale i C – 623/22 z dnia 29 lipca 2024 roku (Belgian Association of Tax Lawyers – wymienione także przy wyroku C-694/20), podkreśla nieważność art. 7 Karty praw podstawowych UE.

Jednocześnie MF zaznacza, iż obecnie obowiązujące przepisy polskie umożliwiają promotorom i wspomagającym zwolnienie z obowiązku raportowania schematów podatkowych ze względu na obowiązującą ich prawnie chronioną tajemnicę zawodową, powołując się na art. 86b § 4 i 5 OP oraz art. 86d § 5 OP, na mocy których promotor uprawniony do zwolnienia z raportowania ma obowiązek poinformować o tym fakcie korzystającego i wszystkie inne podmioty, które według jego wiedzy są zobowiązane do zaraportowania schematu podatkowego, natomiast na wspomagającym zwolnionym z raportowania spoczywa obowiązek poinformowania korzystającego i promotora zlecającego mu czynności do zaraportowania schematu podatkowego. Odwołując się do wyroku TSUE w sprawie C – 623/22, MF zaznaczył, iż wskazano tam wprost zawody, których przedstawiciele mogą być zwolnieni z obowiązków sprawozdawczych w obszarze schematów podatkowych ze względu na obowiązującą ich tajemnicę podatkową. Jednocześnie MF zaakcentował uprawnienie Państw członkowskich do zastąpienie obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia, interpretując właśnie w taki sposób art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2011/16/UE, jakby nie zwracając uwagi, iż przepis ten został uznany za nieważny, a przede wszystkim dotyczy (jak i cała Dyrektywa) operacji transgranicznych.

Wyroki TSUE, jak i art. 86b § 4 oraz art. 86d § 5 OP zostały zinterpretowane przez MF w taki sposób, iż dotyczą one wprost jedynie tajemnicy zawodowej adwokata i radcy prawnego, nie zaś wszystkich promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej na gruncie przepisów krajowych, jednakże postanowiono, biorąc pod uwagę tezy z pkt 106 i 107 wyroku w sprawie

C – 623/22, uwzględnić inne grupy zawodowe, takie jak doradcy podatkowi i rzecznicy patentowi.

Jednoznacznie wskazano w interpretacji ogólnej, iż doradca podatkowy posiada uprawnienie do reprezentacji swoich klientów przed sądem, co oznacza, iż wyróżnia się wśród zawodów wymienionych przez TSUE (notariuszy, audytorów, księgowych, bankowców); uczyniono z tego coś na kształt podstawowej cechy uprawniającej do zwolnienia z raportowania, względnie możliwości zamiany obowiązku raportowania na obowiązek informowania korzystającego i wszystkich innych podmiotów zobowiązanych do raportowania.

W konsekwencji, na gruncie krajowych regulacji w odniesieniu do działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej (Informacje o schematach podatkowych), wyrok TSUE należy rozumieć z ten sposób, że doradcy podatkowemu oraz rzecznikowi patentowemu na takich samych zasadach jak adwokatowi oraz radcy prawnemu przysługuje uprawnienie związane z prawnie chronioną tajemnicą zawodową, co w konsekwencji oznacza zastąpienie obowiązku raportowania schematu podatkowego do Szefa KAS obowiązkiem powiadomienia innych podmiotów o konieczności takiego zaraportowania.

Owo zastąpienie przysługuje osobom, które są zobowiązane do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej na mocy ustawy i są uprawnieni – również na mocy ustawy – do reprezentacji klienta przed sądem.

MF podkreśla, iż powyższe zwolnienie (a właściwie nie tyle zwolnienie, ile zastąpienie jednego obowiązku drugim) dotyczy schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe standaryzowane (tzw. schematy podatkowe niestandaryzowane), twierdząc iż przekazanie schematów standaryzowanych nie stanowi naruszenia

tajemnicy zawodowej, albowiem wówczas nie przekazujemy danych podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, danych innych podmiotów zobowiązanych do zaraportowania informacji do schematów podatkowych.

Zatem nadal MF jakby nie zrozumiało, iż MDR wprowadzono na mocy dyrektyw unijnych, mających na celu wyłącznie operacje międzynarodowe, nie zaś operacje krajowe, nadal zawęża zastąpienie (niesłusznie zwane zwolnieniem) do schematów transgranicznych, pozostawiając sobie schematy krajowe, zamiast całkowicie je zlikwidować, bo powinny zostać zlikwidowane; pozostawiając sobie kuriozalny wytrych zapisany w art. 86b § 7 OP, w którym zawarto definicję negatywną tajemnicy zawodowej, wymieniając, jakich zachowań nie uważa się za naruszenie tajemnicy zawodowej, po to, aby poszczególne ekipy rządzące Rzeczpospolitą Polską (dalej: RP) mogły łamać kręgosłupy moralne poszczególnych pełnomocników i zmuszać pełnomocników do wydawania swoich klientów.

Ostatnie akapity też interpretacji ogólnej ponad wszelką wątpliwość potwierdzają, iż obecne MF nie tylko nie wstydy się dokonań ekipy poprzednio rządzącej RP (zwłaszcza w zakresie MDR), ale jeszcze zamierza skwapliwie z tegoż dorobku korzystać, nawiązując i podając za wzór objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Przypomnę, iż objaśnienia te były wyjątkowo niedorzeczne i kuriozalne, nie tylko dlatego, iż wprowadzane przepisy były niezgodne z Konstytucją RP, niezgodne z dyrektywami unijnymi (wprowadzono wymogi i definicje o wiele za daleko idące, w dodatku nieistniejące w prawie unijnym), ale miały objętość kilkaset razy większą niż sama nowelizacja OP.

MF usiłuje bronić czegoś, co jest nie do obronienia. Usiłuje wprawić nową stolarkę okienną do budynku, który przeznaczony jest do wyburzenia.

Zapowiedź projektu Ordynacji Podatkowej MF. Likwidacja ORD-IN w zakresie MDR

Jednocześnie to samo MF (również wiceminister Jarosław Neneman) zapowiada nowelizację OP (nr projektu UD196), która ma zostać przedstawiona na posiedzeniu Rady Ministrów w II kwartale 2025 roku, natomiast miałyby wejść w życie z dniem 1 stycznia 2026 roku. Pisząc ten tekst w dniu 7 kwietnia 2025r., odnalazłam jedynie informację na stronie internetowej MF, biorąc pod uwagę ciąg dalszy ścieżki legislacyjnej, w tym: Sejm, komisje sejmowe, Senat, komisje senackie, Prezydent RP (w tym: prezydencka kampania wyborcza), należy się obawiać, iż obietnica minimalnej 6-miesięcznej *vacatio legis* po raz kolejny nie zostanie dotrzymana. Tekst projektu ukazał się tydzień później.

Cel projektu nowelizacji OP został zdefiniowany jako poprawa relacji między podatnikami i organami podatkowymi i zwiększenie efektywności działania organów podatkowych.

Projekt ten przewiduje dostosowanie przepisów składania MDR do Szefa KAS do tez wyżej przywołanych wyroków TSUE i dyrektyw unijnych, polegające na opisanym już powyżej zwolnieniu radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych i rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR, a w zamian za to nałożenie obowiązku informowania ich klientów (korzystających) lub promotorów o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych

do Szefa KAS. Innymi słowy, od tej pory poprawa relacji między podatnikiem a fiskusem miałyby polegać na tym, że jego pełnomocnik – doradca podatkowy już nie będzie donosił do Szefa KAS, lecz informował klienta, iż powinien sam donieść na siebie i to w przypadku schematów transgranicznych, jak i krajowych.

Negatywną i budzącą zdziwienie zaproponowaną zmianą ma być eliminacja możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych (art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej). MF tłumaczy zmianę w taki sposób, iż z punktu widzenia prawa podatkowego nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych istnienia lub nieistnienia schematu jako aktu, który może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Czyżby chodziło o to, aby Szef Kas uzyskał pełną dowolność i uznaniowość w podejmowaniu decyzji na temat stwierdzania schematów, interpretowania poszczególnych zdażeń jako schematów, a następnie zmiany tych decyzji dowolną ilość razy? MF tłumaczy się również rozbieżnością terminów do wydania interpretacji (3 miesiące) a terminami raportowania i nadawania NSP (30 dni i 7 dni). Przypomnijmy jednak, iż w ORD – IN mamy do wyboru dwie opcje: zaistniały stan faktyczny i przyszły stan faktyczny. Co z podatnikiem, który chciałby uzyskać interpretację indywidualną, mającą pomóc mu w podjęciu decyzji, zanim jeszcze przedsięwzięcie jakiegokolwiek kroki i rozpocznie jakiegokolwiek działania? To, co ma uspokoić podatników i ich doradców podatkowych, to projektowane art. 86g § 6 oraz art. 86i Ordynacji podatkowej: w zamian za wyłączenie możliwości składania wniosków ORD – IN w zakresie MDR, już samo potwierdzenie nadania NSP będzie równoznaczne z uznaniem opisanego uzgodnienia

za schemat podatkowy, natomiast postanowienie o odmowie nadania NSP będzie stanowiło informację, iż uzgodnienie nie spełnia cech schematu podatkowego. Zatem podatnicy i ich pełnomocnicy nie zostaną zwolnieni z MDR, będą musieli na wszelki wypadek pisać zawiadomienia, raportować o wszystkim na wszelki wypadek, a dopiero na końcu dowiedzą się, czy to było potrzebne.

Proponowane jest jedynie ograniczenie raportowania uzgodnień krajowych, podczas gdy powinna nastąpić całkowita likwidacja tego obowiązku, całkowita zmiana przepisów w ustawie, gdyż w przeciwnym razie nadal stanowić będą one wytwór radosnej twórczości polskiego ustawodawcy sprzed kilku lat, niemający nic wspólnego z Dyrektywą unijną ani też z celem powstawania tej Dyrektywy. MF tłumaczy się, iż nie zdecydowało się na całkowite wyłączenie z raportowania uzgodnień krajowych (tzw. krajowych schematów podatkowych), lecz na ich ograniczenie w kilku obszarach (nie wiadomo których kilku obszarach i według jakich kryteriów będą wyznaczane te obszary oraz kto będzie decydował o ich wyznaczaniu). MF zakłada również, iż po dwóch latach od wprowadzenia projektowanych zmian przeprowadzi ocenę w zakresie funkcjonowania raportowania krajowych schematów podatkowych, w kontekście wartości dodanej, którą uzyskuje administracja skarbową oraz oceny uzasadnienia dalszego utrzymywania obowiązków sprawozdawczych dotyczących krajowych schematów podatkowych. Za dwa lata, a więc w roku 2027, który miałyby być rokiem wyborczym, względnie z dniem 1 stycznia 2028 roku, gdyż opisywane zmiany miałyby wejść w życie z dniem 1 stycznia 2026 roku. Nadal nie widać w proponowanych zmianach motywacji i zachęty do działania na teryto-

rium Rzeczypospolitej Polskiej ani też zniechęcenia, demotywacji do ucieczki i podejmowania działalności poza granicami RP.

Zmieniono brzmienie wielu definicji, przytoczę jedynie definicję krajowego schematu podatkowego z mającymi obowiązywać w niej limitami (projektowany art. 86a § 2 pkt 3 OP). Uzgodnienie krajowe miałoby podlegać zgłoszeniu, jeżeli posiadałoby ogólną, szczególną lub inną cechę, które nie jest podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem transgranicznym, pod warunkiem, że:

przekroczy 10 000 000 euro (co przy dzisiejszych cenach nieruchomości przestaje być specjalnym problemem), jak i pojedynczych składników majątku powyżej 2 500 000 euro (tutaj już ceny nieruchomości swobodnie przekraczają wymieniony przez ustawodawcę pułap). Zwróćmy uwagę, iż dla podmiotów powiązanych nie przewidziano żadnych limitów, a zatem obowiązek raportowania powstawałby już od pierwszej złotówki, co jest całkowitym absurdem. Tak sformułowana definicja i tak ustanowione limity

- zwolnienie obowiązujące w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami rozdziału 6b uCIT (estoński CIT), które to zwolnienie już teraz obowiązuje (art. 86a § 5a OP),
- zwolnienie dla korzystającego będącego stroną umowy o współdziałanie oraz w ramach audytu SzeF KAS potwierdził, iż dotychczas wykonywał on nałożone na niego obowiązki, które to zwolnienie już teraz obowiązuje (art. 86a § 5 pkt 2 OP),

Najważniejszą wadą jest **brnięcie** w uzgodnienia krajowe, które nadal miałyby pozostać w ustawie jako pełnoprawne.

- przychody lub koszty, lub wartość aktywów korzystającego w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym wartość 10 000 000 euro lub jeżeli korzystający jest podmiotem powiązanym z takim podmiotem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 uPIT lub art. 11a ust. 1 pkt 4 uCIT lub
- uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej 2 500 000 euro.

Biorąc pod uwagę tak sformułowane limity i warunki, których pojemność zwiększa nagromadzenie spójnika „lub”, zarówno w odniesieniu do cech, jakie miałyby posiadać schemat krajowy, jak i limitów wynikających z ksiąg rachunkowych – wystarczy, że wartość aktywów

nie stanowią żadnego ograniczenia obowiązków ani odciążenia podatników i ich doradców podatkowych. Krajowym schematem podatkowym może być wszystko i u każdego. Wskazane byłoby sprecyzować kwestię przekraczania limitów w formule znanej chociażby z ustawy o rachunkowości jako: 2 spośród 3 poniżej podanych.

Dodatkowo jeszcze dowiadujemy się z projektowanego art. 86a § 2 pkt 6 lit. e OP, iż wprowadzony zostanie od 2026 r. obowiązek raportowania schematów podatkowych dotyczących zakupu nie tylko spółek, ale również przedsiębiorstw oraz zorganizowanych części przedsiębiorstw przynoszących straty.

Kolejne ograniczenia raportowania schematów krajowych zostały zapisane w projektowanym art. 86a § 8 oraz 11 i 13:

- jeżeli dane uzgodnienia zostały przekazane przez uczestnika uzgodnienia do właściwego urzędu skarbowego z danymi zawartymi w:
- a) informacji TPR-C lub TPR-P, czyli informacji o cenach transferowych w rozumieniu uPIT i uCIT, a zatem mamy tutaj pewne wyswobodzenie się z obowiązków raportowania, nałożonych powyżej w art. 86a § 2 pkt 3 OP, podmioty powiązane zyskują limity ujęte w przepisach dotyczących informacji o cenach transferowych (odpowiednio: 10 mln zł, 2 mln zł, 2,5 mln zł, 0,5 mln zł, a więc znacznie niższe niż 10 mln euro i 2,5 mln euro), ulga dla podatników nie dotyczy zatem samego raportowania/informowania, a jedynie zwolnienia z konieczności informowania o tych

samych zdarzeniach gospodarczych lub czynnościach na kilku rozmaitych formularzach jednocześnie; powstaje pytanie: co z podmiotami powiązanymi, które nie składają informacji TPR-C i TPR-P, gdyż nie przekraczają limitów wymienionych w ustawach o podatkach dochodowych? Będą jednak zobowiązane składać MDR?

albo

- b)** imiennej informacji sporządzonej przez podmiot na podstawie art. 42 ust. 2 pkt 2 uPIT lub informacji o dokonanych wypłatach i pobranym podatku sporządzonej przez podmiot na podstawie art. 26 ust. 3 pkt 3 uCIT (IFTR),
 - jeżeli uzgodnienie znajduje się w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który wyłączy część podlegających zgłoszeniu uzgodnień krajowych z obowiązku raportowania (powstanie tzw. „biała lista”) – co w praktyce oznacza zdanie się podatników na uznaniowość, wspaniatomość, wręcz łaskę każdego kolejnego ministra finansów, zamiast likwidacji tego rodzaju obowiązku jako niezgodnego z dyrektywą unijną – jest to pierwszy rodzaj zwolnienia wynikający z rozporządzenia MF, nazwijmy je zwolnieniem przedmiotowym;
 - jeżeli uczestnik uzgodnienia jest zwolniony z raportowania – na podstawie rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych – tutaj również podatnicy i ich doradcy podatkowi zmuszeni będą liczyć na uznaniowość i łaskawe spojrzenie kolejnych ministrów finansów i to w jeszcze większym stopniu niż przy zwolnieniu przedmiotowym, albowiem ten rodzaj zwolnienia będzie miał charakter podmiotowy, a zatem na uwolnienie się od obowiąz-

ków mogą liczyć jedynie wskazane podmioty lub branże.

Sformułowano nową definicję promotora w proponowanym art. 86a § 2 pkt 16 lit. b OP – jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, która:

- a)** opracowuje, wdraża, organizuje lub udostępnia do wdrożenia uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia albo
- b)** przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę, że podjęła się wobec uzgodnienia, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających, oraz
- c)** spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:
 - jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub
 - posiada stały zakład w państwie członkowskim Unii Europejskiej, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia, lub
 - jest zarejestrowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub podlega przepisom prawa państwa członkowskiego Unii Europejskiej, lub
 - jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.

Na uwagę zasługuje w powyżej przytoczonej definicji sformułowanie: „powinna zdawać sobie sprawę” – szalenie niebezpieczne założenie ze strony pomysłodawcy nowelizacji ustawy (MF), aby prawo, w tym prawo podatkowe zakładało, co po-

szczególni obywatele powinni sobie pomyśleć, a z czego poszczególni obywatele powinni sobie zdawać sprawę.

Kolejnym pomysłem MF, tym razem zasługującym na pozytywne przyjęcie, wskazanym już powyżej przy ograniczeniach raportowania krajowych schematów podatkowych, jest wprowadzenie upoważnienia MF do wydawania rozporządzeń zwalniających m.in. przedmiotowo transakcje z obowiązku zgłaszania uzgodnień krajowych w zakresie wykazu określonych grup podmiotów, które będą zwolnione z obowiązku zgłaszania schematów podatkowych dotyczących uzgodnień krajowych. Zagroženiem może być uznaniowość przy wydawaniu tego rodzaju rozporządzeń i wyznaczaniu „wybranych” grup podatników; można się zgodzić ze zwolnieniem podmiotowym w odniesieniu do małych podmiotów lub podmiotów nieprzekraczających limitów określonych w rozporządzeniu, ale poza tym powinny się znaleźć w takim dokumencie zwolnienia przedmiotowe, rodzaje transakcji (np. leasing operacyjny – jakiś czas temu stanowisko MF na ten temat okazało się niezwykle mgliste i niejednoznaczne). Najważniejszą wadą jest brnięcie w uzgodnienia krajowe, które nadal miałyby pozostać w ustawie jako pełnoprawne (choć niezgodne z prawem unijnym, które wprowadziło MDRy), a jedynie uznaniowo można byłoby uznać niektóre z nich za objęte zwolnieniem na mocy rozporządzenia MF. Biorąc pod uwagę zwolnienia przedmiotowe, jakie miałyby wynikać z rozporządzenia MF, określającego zwolnienia przedmiotowe (art. 86a § 11 OP), możemy mieć do czynienia z kalejdoskopem zdarzeń, polegającym na tym, iż każdy kolejny minister finansów albo nawet ten sam minister finansów może zmieniać zdanie co roku lub kilka razy w roku, zmieniając co kilka miesięcy katalog

zdarzeń gospodarczych i czynności zawartych w tym rozporządzeniu, przez co te same operacje gospodarcze mogą podlegać raportowaniu w pierwszym półroczu lub nie podlegać w drugim półroczu. Jeżeli zaś chodzi o zwolnienia podmiotowe, to zmiany mogą dotyczyć bardzo szczupłego grona podatników (art. 86a § 13 OP); MF powołuje się w uzasadnieniu projektu ustawy na podmioty już od dawna wnioskujące o ich zwolnienie z tegoż obowiązku: spółdzielnie mieszkaniowe, szkoły, uczelnie wyższe, wspólnoty mieszkaniowe, podmioty tworzone przez właściwych ministrów będące osobami prawnymi finansowanymi z budżetu właściwego ministra (m.in. instytutu).

Kolejne propozycje to uchylenie raportowania zawiadomień MDR-2 (art. 86b § 6, art. 86d § 3 i 5 OP; projektowany art. 86b § 1a – 1f OP) oraz ograniczenie obowiązku przekazywania MDR-3 raz do roku oraz umożliwienie złożenia podpisu przez pełnomocnika (art. 86j § 1 OP).

Obowiązki promotora opisane zostały w art. 86 § 4 i 4a OP, powinny one zostać zrealizowane w terminie 7 dni od:

- rozpoczęcia biegu terminu, tj. od dokonania przez siebie udostępnienia schematu podatkowego, dokonania przez siebie przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania przez siebie pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego
- albo
- udzielenia przez siebie bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego – w zależności od tego, które ze zdarzeń nastąpi wcześniej.

Informuje on na piśmie zlecającego mu czynności promotora lub jeśli taki nie występuje, to korzystającego, o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz o tym, że nie przekaze tej informacji ze względu na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, wraz z danymi, o których mowa w art. 86f § 1.

W przypadku gdy przekazanie przez promotora będącego adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub rzecznikiem patentowym informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, to jest on zwolniony z obowiązku złożenia tej informacji.

Zgodnie z planowanym brzmieniem art. 86l i art. 86m OP uchylony zostanie obowiązek posiadania wewnętrznej procedury; co prawda przez samego projektodawcę jest on uważany na pożyteczny i pożądany, jednakże decyzja o wprowadzeniu i stosowaniu wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku informacji o schematach podatkowych powinna być pozostawiona w gestii podatników. Propozycję należy ocenić pozytywnie, jako likwidację uciążliwych obowiązków, które często mogłyby pełnić funkcję martwych dokumentów w firmie.

Złagodzeniu miałyby ulec przepisy karne w obszarze MDR:

- obniżenie kar grzywnien z 720 do 240 stawek dziennych za nieprzekazywanie informacji o schemacie podatkowym lub przekazywanie ich po terminie,
- uchylenie sankcji za nieprzekazanie podmiotowi obowiązkanemu do przekazania schematu podatkowego danych, dotyczących schematu podatkowego lub

przekazywanie ich po terminie oraz za brak zwrócenia się do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu oświadczenia na piśmie, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Jednakże ma nastąpić:

- penalizacja niezłożenia w ustawowym terminie informacji o zastosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) oraz kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4).

Zwiększenie efektywności działania organów podatkowych ma polegać w szczególności na uchyleniu obowiązku nadawania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej Numeru Schematu Podatkowego (NSP) w sytuacji, gdy informacja o schemacie podatkowym przekazana do Szefa KAS zawiera już nadany NSP w przypadku złożenia informacji o schemacie podatkowym przez inny podmiot.

Nowelizacja ustawy ma zostać przedstawiona na posiedzeniu Rady Ministrów w II kwartale 2025 roku. Nieśmiało mogę jedynie przypominieć, iż Prezes Rady Ministrów to ten człowiek, który mówi o deregulacji i walce z biurokracją; przemawia na ten temat nie tylko na forum krajowym, ale i forum unijnym. Kładzie nacisk na konieczność elastyczności zwłaszcza w obecnych czasach, czasach przedwojennych dla całej UE, jak i czasach konkurencji nie tylko Polski, ale i całej UE w starciu z USA i Chinami. Wyżej omówione propozycje mogą okazać się niewystarczające, a odwoływanie się do dorobku legislacyjnego poprzedniej ekipy rządzącej może zdenerwować. 🌪



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Mój przyjaciel doradca podatkowy

**czyli krótka refleksja o współczesnej roli
przedstawicieli tego zawodu**



*Niniejszy artykuł stanowi krótkie rozważanie
o zauważalnej i rosnącej roli doradcy podatkowego
jako stałego partnera biznesowego polskiego
przedsiębiorcy. Przyczynkiem do refleksji był
przypadający każdorazowo na dzień 11 maja
Dzień Doradcy Podatkowego.*

ADRIAN KĘMPIŃSKI

Autor dedykuje poniższy tekst szczególnie swoim bliskim, których poznał w trakcie zajmowania się ich sprawami podatkowymi, co skończyło się świadcowaniem na ślubie w jednym przypadku, wspólnymi urlopami, świętowaniem narodzin dzieci czy spełnianiem marzeń i realizacją własnych oraz wspólnych celów.

Polski system podatkowy przeżył duży skok wraz z nastaniem III Rzeczypospolitej Polskiej.

To wówczas, niedługo po upadku „żelaznego systemu”, uchwalono nową ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (1991 r.)¹ i ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych² (1992 r.) czy inne ustawy – np. ówczesną ustawę o podatku VAT – wtedy łączoną z podatkiem akcyzowym³ (1993 r.).

Otwarcie się gospodarki, „boom” polskiej przedsiębiorczości i wprowadzenie nowych regulacji podatkowych skutkowało wyłonieniem się nowej kategorii specjalistów – niekoniecznie tak pożądanych przed czasami zapoczątkowanymi ustawą ministra Wilczka⁴.

Na gruncie tej potrzeby oraz powagi podatków jako specjalizacji i ich odmienności od innych gałęzi prawa, wyodrębniła się nowa profesja – doradca podatkowy. To zawód zaufania publicznego, który ustanowiony został na mocy ustawy uchwalonej w 1996 r.⁵

Czym zajmuje się doradca podatkowy?

Zgodnie z przepisami ustawy o doradztwie podatkowym⁶ doradca podatkowy jako profesjonalista:

- udziela porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych i innych należności publicznoprawnych,
- sporządza deklaracje podatkowe lub udziela pomocy w tym zakresie,
- reprezentuje klientów w postępowaniu przed organami podatkowymi we wszystkich instancjach oraz przed Sądami Administracyjnymi,
- doradza w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego i reprezentuje klientów w zakresie obowiązków wynikających z prawa celnego,
- prowadzi księgi podatkowe i ewidencje przedsiębiorców.

Liczba doradców podatkowych rosła wraz z objętością ustaw podatkowych. Obecnie doradców podatkowych jest ponad 9 000⁷, choć na liście doradców podatkowych było łącznie ponad 15 000⁸ osób na przestrzeni ostatnich 28 lat.

Czy doradca podatkowy ma co robić w 2025 r.?

Porównajmy, jak objętościowo od czasu ich uchwalenia urosły dwie „podstawowe” ustawy dotyczące polskich podatników:

- ustawa o podatku PIT obecnie ma 435 stron A4, a jej pierwotną wersję zmieścilibyśmy na 32 stronach,
- ustawa o podatku CIT ma obecnie 387 stron A4, a jej pierwotną wersję zmieścilibyśmy na 22 stronach.

To tylko bardzo pobieżne porównanie, które nie uwzględnia rozporządzeń wydawanych na podstawie ustaw, licznych poprawek w treści przepisów, które zmieniały ich treść bez zmiany objętości.

Powyższy przykład, a raczej skrót myślowy, nie obrazuje niezliczonych wątpliwości, jak dane przepisy należy rozumieć i nie oddaje tysięcy sporów na linii Fiskus – podatnicy, a także nierzadko występującej dwoistości wykładni przepisów objawiającej się tym, że inaczej przepis rozumieją organy podatkowe, a inaczej sądy administracyjne, lub tym, że nawet sądy administracyjne nie są ze sobą zgodne.

Konieczne jest też pamiętanie o licznych procedurach i niezbędnych dokumentacjach, które muszą posiadać przedsiębiorcy zależnie od tego, co robią i w jakiej skali.

Nie zapominajmy o innych ustawach podatkowych i okołopodatkowych – ustawa o VAT⁹, ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰, ustawa o podatku od spadków i darowizn¹¹, ordynacja podatkowa¹² czy szereg ustaw regulujących podatki i opłaty lokalne.

Produkcja prawa i produkcja jego wykładni (interpretacje indywidualne, wiążące informacje stawkowe dla celów podatku VAT, wiążące informacje akcyzowe i wyroki sądów administracyjnych w sprawach podatkowych) przytłacza.

Jak podaje jeden z raportów „Barometr prawa” autorstwa Grant Thornton¹³ – jedynie w samym 2024 r. w życie wprowadzono 376 nowych przepisów dotyczących biznesów, a 718 zmieniło swoje brzmienie. Dla kontrastu, jak wskazuje ww.

raport – w tym samym okresie jedynie 48 przepisów straciło moc.

Wniosek? Doradca podatkowy zdecydowanie ma ręce pełne pracy. To tłumaczy znaczny wzrost liczby doradców podatkowych w ostatnich latach.

Za powyższym przemawia także rosnący prestiż zawodu związany z coraz bardziej powszechną świadomością społeczną roli tego zawodu oraz stabilne zatrudnienie i obecnie proponowane wynagrodzenie, które wielu może uznać za wysokie.

Na marginesie dodam, że część uprawnień doradcy podatkowego mogą wykonywać między innymi radcowie prawni i adwokaci, więc faktyczny rynek doradztwa podatkowego jest znacznie większy.

Po co mi doradca podatkowy, mnie wystarczy księgowy.

Tym stwierdzeniem zbliżamy się do tytułowego poglądu, że doradca podatkowy powinien być polskiemu podatnikowi, a szczególnie temu, który prowadzi biznes, bliższy niż mu się wydaje.

Coraz rzadziej, choć nadal, wśród polskich przedsiębiorców pokutuje stanowisko, że oni nie potrzebują doradcy podatkowego, ponieważ mają księgowego.

Wyjaśnijmy raz na zawsze – doradca podatkowy skupia się przede wszystkim na kwestiach związanych z prawem podatkowym i udzielaniu porad podatkowych, natomiast „typowy” księgowy* odpowiada za prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz rozliczanie podatków.

**Oczywiście nie mówię tu o przypadkach, gdy księgowy jest jednocześnie doradcą podatkowym, gdyż te przypadki są nadal mniejszością. Skupiamy się tu na księgowych, którzy nie posiadają jakichkolwiek uprawnień do świadczenia usług doradztwa podatkowego.*

Relacja doradcy podatkowego i księgowego to bardziej symbioza, a nie alternatywa – jeden interpretuje przepisy, mówi, czy przedsiębiorca podlega pod dany podatek, jak ustalić podstawę opodatkowania (kwotę, od której wyliczymy podatek), co można odliczyć i „wrzucić” w koszty, z jakiej ulgi podatkowej można skorzystać, a drugi zaewidencjonuje dane zdarzenie w księgach podatkowych i ewentualnie złoży deklarację podatkową.

Księgowi i doradcy podatkowi mają na tyle odpowiedzialne zadania i na tyle dużo pracy, że pożądane jest, by każdy skupiał się możliwie skrupulatnie na powierzonych mu zadaniach.

Na marginesie dodam, że doradcy podatkowi jako tzw. zawód regulowany ponoszą odpowiedzialność w związku z udzielanymi poradami, muszą posiadać stosowne ubezpieczenie OC i mają nałożony ustawowo obowiązek doskonalenia swojej wiedzy.

Takich obowiązków nie mają księgowi. Dla przykładu księgowi prowadzący podatkowe księgi przychodów i rozchodów nie muszą mieć nawet obowiązkowego ubezpieczenia, o obowiązkach szkoleniowych nie wspominając.

Oczywiście tzw. magiczna niewidzialna ręka wolnego rynku wypchnie poza burtę rentowności takich nierzetelnych księgowych, jednak nim to się stanie, wielu podatników może poważnie ucierpieć nie tylko finansowo, ale i zdrowotnie.

Dlaczego doradca podatkowy powinien być Twoim „przyjacielem”?

Słowo przyjaciel bierzemy w cudzysłów – na potrzeby tego artykułu rozumiemy go jako osobę, która jest wysoko na liście kontaktów w naszym telefonie i myślimy o nim

bardzo często, gdy potrzebujemy wsparcia w procesie decyzyjnym.

W tak dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości, szczególnie gdy prowadzimy jakikolwiek większy biznes, doradca podatkowy jest potrzebny przedsiębiorcy tak samo bardzo jak fizjoterapeuta, stomatolog, psycholog, coach czy kawa z przyjaciелеm.

Nierzadko za sukcesem przedsiębiorcy i powodzeniem danego przedsięwzięcia stoi właśnie taki sztab ludzi – dbających o zdrowie fizyczne, psychiczne, nastawienie i właśnie bezpieczeństwo rozliczeń.

Obecność doradcy podatkowego w życiu przedsiębiorcy to nie tylko leczenie, ale przede wszystkim profilaktyka. Tak przynajmniej powinno być

Im większy biznes, tym bardziej wyspecjalizowany musi być doradca podatkowy – analogicznie jest w przypadku lekarzy. Od prostych przypadków jest lekarz rodzinny, a w przypadkach złożonych potrzebujemy chirurga wyspecjalizowanego w danym wycinku ludzkiego organizmu.

W podatkach jest dokładnie tak samo – mamy specjalistów, którzy zajmują się wyłącznie małą częścią ustawy – na przykład cenami transferowymi, podatkiem u źródła w ramach podatku CIT czy estońskim CIT.

Doradca podatkowy, niczym prawdziwy przyjaciel, ma spojrzeć na sprawę bez emocji, ocenić ryzyko, a czasem odwieść od z góry założonych działań – szczególnie jeśli przedsiębiorca przeczyta o jakimś magicznym rozwiązaniu na forach internetowych, pełnych porad pokroju „spółka z o.o., lekiem na całe zło”, „zarejestruj spółkę za granicą i nie płać podatku w Polsce”, „nie przekształcaj się w spółkę z o.o., zamiast tego lepiej przenieś pracowników i sprzedaj majątek do nowo założonej spółki, załóż spół-

kę komandytowo-akcyjną” i temu podobnych.

Niestety obserwuję wiele sytuacji, gdy przedsiębiorcy brakło takiego przyjaciela, gdy ktoś dla przykładu:

- po trzech latach dowiaduje się ode mnie, że jego spółka nie wybrała estońskiego CIT na skutek niedopełnienia jednego z warunków formalnych i musi zapłacić zaległy CIT z odsetkami za okres trzech lat,
- skorzystał z ulgi podatkowej, do której nie miał prawa,
- nienależnie rozpoznał koszty podatkowe,
- nie zaskarżył uzyskanej interpretacji, choć była szansa na wygraną przed sądem administracyjnym,
- uzyskał wadliwą interpretację podatkową, która wcale go nie chroni, ponieważ w stanie faktycznym sam stwierdził to, o czym powinien rozstrzygnąć organ podatkowy,
- błędnie rozliczał świadczenia przekazywane na rzecz pracowników,
- jego działania mogą zostać uznane za unikanie lub uchylanie się od opodatkowania,
- przez kilka lat stosował nieprawidłową stawkę VAT lub ryczałtu,

— grozi mu odpowiedzialność karno-skarbowa w związku z licznymi niedociągnięciami.

Jakie są korzyści z posiadania doradcy podatkowego na liście bliskich kontaktów?

Wnioskujcie z przeciwnieństwa. Nieprzypadkowo im większy biznes, tym większe zaangażowanie doradcy podatkowego – od kilku spotkań w roku w przypadku mniejszych biznesów, do stałej obsługi całych działów podatkowych w przypadku dużych biznesów.

Zdaję sobie sprawę, że przyjaźń z doradcą podatkowym nie jest darmowa, ale przedsiębiorcy, do których się tu głównie odnosimy, też prowadzą swoje działalności z zamiarem osiągnięcia zysku, więc jak mało kto rozumieją doradcę podatkowego – najczęściej również będącego przedsiębiorcą.

Po drugie, o czym zdają się zapominać podatnicy – wartością płynącą z doradztwa podatkowego jest uzyskanie świadomości co do swojego położenia, a czasem (na tyle, na ile to możliwe w polskim systemie podatkowym) spokoju i świa-

domości, że dopełniono wszystkich obowiązków i zredukowano ryzyko podatkowe do minimum. Ten spokojny sen ma często większą wartość niż cena nabytego doradztwa podatkowego.

Podsumowanie

Niech niniejszy tekst przypomina nam samym – doradcom podatkowym, ale także innym, że zawód doradcy podatkowego jest ważny i wymaga promocji. Promocji wymaga jego rola, co do której świadomość społeczna dopiero wzrasta.

Korzystanie z usług doradcy podatkowego nie jest fanaberią czy zbytkiem, a staje się (nie)stety koniecznością podatnika, szczególnie tego będącego przedsiębiorcą i jeśli jako przedsiębiorca chcemy spać spokojnie, powinniśmy taką profilaktykę wprowadzić w swoim życiu. Tak samo jak cykliczne wizyty u lekarza, psychologa czy fizjoterapeuty. ↪



ADRIAN KĘPIŃSKI
DORADCA PODATKOWY

1_ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350), dalej jako ustawa o PIT.

2_ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86), dalej jako ustawa o CIT.

3_ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50).

4_ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. 1988 nr 41 poz. 324).

5_ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. 1996 nr 102 poz. 475).

6_ Art. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).

7_ <https://kidp.pl/rekordowa-liczba-nowych-doradcow-podatkowych> (dostęp z dn. 18.05.2025 r.).

8_ <https://kidp.pl/kim-jest-doradca-podatkowy-nr-15-000-wywiad-z-karolina-nowak> (dostęp z dn. 18.05.2025 r.).

9_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535).

10_ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. 2000 nr 86 poz. 959).

11_ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. 1983 nr 45 poz. 207).

12_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926).

13_ <https://grantthornton.pl/publikacja/barometr-prawa-edycja-11/#pobierz> (dostęp z dn. 18.05.2025 r.).

Czym jest oraz czym nie jest

substancja ekonomiczna?

Próba systematyzacji pojęcia
na podstawie przeglądu orzecznictwa
międzynarodowego i krajowego



*Słowa kluczowe: substancja ekonomiczna,
ceny transferowe, nadużycie prawa, właściciel
rzeczywisty, podatek dochodowy od osób prawnych,
międzynarodowe prawo podatkowe, OECD.*

KATARZYNA SMOLEŃ

Abstrakt

Artykuł podejmuje próbę uporządkowania pojęcia „substancji ekonomicznej” poprzez analizę jego stosowania w orzecznictwie krajowym, unijnym oraz wybranych jurysdykcjach zagranicznych. Przedmiotem rozważań jest identyfikacja najczęściej wskazywanych elementów konstytutywnych oraz próba określenia jego zakresu znaczeniowego. Szczególny nacisk położono na metody oceny substancji wykorzystywane przez organy podatkowe oraz potencjalną funkcję antyabuzijną, jaką może ona pełnić w praktyce. Celem opracowania jest sformułowanie przesłanek sprzyjających zwiększeniu pewności w zakresie stosowania koncepcji substancji ekonomicznej na gruncie podatków dochodowych.

1. Wprowadzenie

Pojęcie substancji¹ ekonomicznej, choć często przywoływane zarówno przez praktyków prawa podatkowego, przedstawicieli doktryny, jak i judykaturę, funkcjonuje raczej jako aksjomat niż precyzyjna kategoria normatywna – nie zostało bowiem nigdzie zdefiniowane w sposób wiążący. *Clara non sunt interpretanda* – rzecz by można, gdyby pojęcie substancji ekonomicznej rzeczywiście odznaczało się jednoznacznością. Wobec braku definicji legalnej, a także braku zgodności interpretacyjnej, autorka podejmuje próbę systematyzacji znaczenia tego pojęcia w drodze analizy jego genezy, funkcji systemowej oraz utrwalonych tendencji

orzeczniczych – zarówno na gruncie krajowym, jak i międzynarodowym.

2. Geneza pojęcia

Kwestia substancji ekonomicznej w orzecznictwie amerykańskim pojawia się już w latach 30. XX wieku. Przełomowy wyrok *Gregory v. Helvering* z 1935 r.² uznaje się za fundament doktryny przewagi treści nad formą (*ang. substance over form*), zgodnie z którą dla celów podatkowych decydujące znaczenie przypisuje się rzeczywistej treści ekonomicznej transakcji lub działalności podatnika, a nie jedynie jej formie prawnej. Doktrynę tę rozwijało dalsze orzecznictwo amerykańskich sądów, m.in. *Frank Lyon Co. v. United States*³ czy *Long-Term Capital Holdings v. United States*⁴, a w 2010 r. Kongres skodyfikował ją w art. 7701(o) amerykańskiego Kodeksu Podatkowego⁵.

Koncepcja substancji ekonomicznej – najpierw *implicite*, później *explicite* – wybrzmiewa także w opracowaniach OECD. Pierwsze jej ślady pojawiają się w komentarzu do modelowej konwencji z 1963 r.⁶ (np. w kontekście unikania nadużyć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ustalania miejsca faktycznego zarządu, statusu rzeczywistego odbiorcy płatności z tyt. dywidend, odsetek i należności licencyjnych oraz ustalania charakteru kontraktu przy międzynarodowym wynajmie pracowników)⁷ czy raporcie dot. cen transferowych i przedsiębiorstw wielonarodowych z 1979 r.⁸ (analiza funkcjonalna i poznanie faktycznego profilu funkcjonalnego strony transakcji

jako droga do wyboru najbardziej adekwatnej formy wynagrodzenia). Wytyczne dot. cen transferowych z 2010 r.⁹ z kolei już wprost stanowią, że w przypadku gdy substancja ekonomiczna transakcji różni się od jej formy, administracja podatkowa może pominąć charakterystykę transakcji dokonaną przez strony i ponownie scharakteryzować ją zgodnie z jej istotą (tj. faktyczną substancją)¹⁰. Ostatecznie pojęcie to zostało upowszechnione w ramach inicjatywy BEPS¹¹, stając się jednym z jej trzech filarów obejmujących (i) zwiększanie spójności w przepisach krajowych, które mają wpływ na działalność transgraniczną, (ii) wzmacnianie wymogów dotyczących substancji w istniejących normach międzynarodowych oraz (iii) poprawę przejrzystości i pewności prawa podatkowego¹². W większości raportów OECD opracowanych w ramach inicjatywy BEPS – a w szczególności tych podsumowujących Działanie 5 (*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*), Działanie 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*), Działania 8–10 (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*) oraz Działanie 15 (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*)¹³ – koncepcja substancji ekonomicznej jest konsekwentnie akcentowana, co świadczy o jej kluczowym znaczeniu przy ocenie zgodności struktur podatkowych z celem i duchem przepisów, zwłaszcza w realiach globalnej gospodarki opartej na wiedzy, technologii i aktywach niematerialnych.

3. Kontekst systemowy

Najczęściej substancja ekonomiczna rozpatrywana jest w kontekście międzynarodowych struktur podatkowych, w których podmioty powiązane realizują zróżnicowane funkcje w ramach działalności grupowej. W tym kontekście naturalnym punktem odniesienia staje się problematyka cen transferowych oraz mechanizmy alokacji zysków pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi. Wynika to z centralnej roli, jaką w tym obszarze odgrywa analiza funkcjonalna – obejmująca identyfikację rzeczywistego zakresu funkcji, ryzyk i aktywów przypisanych danej podmiotowi – której celem jest ustalenie, czy przypisany dochód odpowiada faktycznej substancji gospodarczej jego działalności. Gdyby jednak spojrzeć na ten koncept w szerokim ujęciu, kwestie wymogów w zakresie substancji (w formie bezpośredniej, jak i dorozumianej) odnieść można także w innych aspektach podatkowych, takich jak m.in.¹⁴:

- Zagraniczne jednostki kontrolowane (CFC): ocena prowadzenia „rzeczywistej działalności gospodarczej” przez jednostkę – w polskim systemie prawnym, odpowiednio art. 24a ust. 18 Ustawy o CIT¹⁵ zakładający m.in. analizę, czy zagraniczna jednostka kontrolowana posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane zwyczajowo w prowadzonej działalności gospodarczej;
- Podatek u źródła (WHT): klauzula rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*, BO), którego status – szczególnie po wyrokach w tzw. sprawach duńskich¹⁶ – coraz częściej bywa badany przez analizę poziomu substancji biznesowej odbiorcy należności;
- Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania: w szczególności generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. *General Anti-Avo-*

idance Rule, GAAR) zawarta w Dyrektywie ATAD¹⁷ oraz test głównego celu (ang. *principal purposes test*, PPT) przewidziany w konwencji wielostronnej MLI¹⁸, przy stosowaniu których zwyczajowo analizie podlega, czy transakcja lub struktura wykazuje jakiegokolwiek rzeczywiste uzasadnienie gospodarcze, w tym czy strony uzgodnienia dysponują faktyczną substancją ekonomiczną; na marginesie warto odnotować także proponowany test minimalnego substratu majątkowo-osobowego (ang. *minimum substance test*) przewidziany przez projekt tzw. Dyrektywy Unshell (ATAD 3)¹⁹;

- Interpretowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania: w powiązaniu z Komentrzem do Konwencji Modelowej OECD²⁰ oraz Raportem 6-tym planu BEPS²¹, podkreślającym, że przyznanie korzyści winno być badane przy uwzględnieniu rzeczywistej substancji ekonomicznej podatnika celem niedopuszczania do nadużyć (takich jak np. *treaty shopping*) w sytuacji, gdy nawiązanie transgranicznych powiązań nie służy prowadzeniu faktycznej działalności (ang. *genuine economic activities*).

Przejawy zastosowania koncepcji substancji ekonomicznej w powyższych kontekstach znajdują odzwierciedlenie zarówno w orzecznictwie sądów krajowych, jak i w dorobku judykatury międzynarodowej – w dalszej części opracowania przedstawiono przegląd orzecznictwa odnoszącego się do tego zagadnienia.

4. Orzecznictwo międzynarodowe i zagraniczne

W sprawach dotyczących cen transferowych koncepcja substancji ekonomicznej pojawia się niezwykle

często. Co istotne jednak, pełni ona rolę nie tylko swoistego „filtra” służącego ocenie zgodności z prawem zastosowania określonych (zwykle preferencyjnych) sposobów opodatkowania, lecz także wyznacznika adekwatności przydzielonej przez grupę porcji zysku (wynagrodzenia) podmiotu powiązanego, cechującego się określonym poziomem substancji ekonomicznej. Tę dualną rolę można z powodzeniem wytłumaczyć na podstawie dwóch aktualnych wyroków sądów zagranicznych dot. cen transferowych:

- Wyrok luksemburskiego sądu administracyjnego nr 50602C: *Luksemburg v. EQ LUX*, w którym sąd badając substancję stwierdza, iż całościowo schemat transakcji nie jest właściwy (*applying the substance-over-form doctrine, the Court confirmed that the loans were, in substance, equity*). W związku z tym transakcja ta nie zostaje w całości rozpoznana dla celów podatkowych (ang. *non-recognition*) i zastąpiona tzw. transakcją właściwą (zgodną ze zidentyfikowaną substancją);
- Wyrok szwedzkiego sądu administracyjnego nr 6754-6759-22: *Szwecja v. Meda AB*, w którym sąd zauważa, że zwrot za ryzyka pełnione w praktyce przez podmiot powiązany nie został odzwierciedlony w umowach stanowiących podstawę prawną do współpracy pomiędzy stronami (*the return for having controlled these risks should therefore, in the Court of Appeal's opinion, have accrued to the company, which has not been reflected in the terms of the agreement between the company and the subsidiary*). Sama transakcja jednak zostaje podtrzymana dla celów podatkowych, a dostosowaniu (ang. *recharacterization*) podlegają jedynie jej określone parametry (tu: wysokość wynagrodzenia do przypisania dla spółki szwedzkiej)²².

Lektura wyroków w zakresie cen transferowych pozwala na wyróżnienie jeszcze jednego leitmotif interpretacji substancji ekonomicznej: jako miernika adekwatności transakcji lub/i podmiotów porównywalnych zidentyfikowanych w analizie benchmarkingowej. Analizując badanie porównawcze (benchmark) przedkładane przez podatnika, organy – zarówno krajowe (por. np. decyzja czeskiego najwyższego sądu

bunał w sposób jednoznaczny podkreślił, że – o ile samo utworzenie spółki zależnej w innym państwie członkowskim nie może stanowić ogólnego domniemania uchylania się od opodatkowania – to państwo rezydencji może ingerować, gdy struktura nosi cechy sztuczności. Kryteria oceny tego, czy dana struktura jest rzeczywista, muszą być – zdaniem Trybunału – oparte na przesłankach obiektywnych, możli-

wych do zweryfikowania z perspektywy zewnętrznej, takich jak m.in. infrastruktura, personel czy zaplecze operacyjne spółki zależnej. Wyrok ten miał fundamentalne znaczenie dla kształtowania się linii orzeczniczej, w której pojęcie substancji ekonomicznej staje się probierzem oceny legalności korzystania z transgranicznych struktur optymalizacyjnych w granicach prawa unijnego.

Naturalnym punktem odniesienia staje się problematyka cen transferowych oraz mechanizmy alokacji zysków pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi.

administracyjnego nr 7 Afs 31/2024 – 27: *Republika Czeska v. RR Donnelley Czech s.r.o.*), jak i międzynarodowe (np. opinia rzecznika generalnego Giovanniego Pitruzzelli'ego w sprawie C-465/20 P *Komisja Europejska v. Irlandia oraz spółki Apple*) – zwyczajowo porównują, czy podmioty z próby cechują się racjonalnie zbliżonym poziomem substancji ekonomicznej. Jeśli nie, konkluzje płynące z przedstawionej analizy porównawczej tracą na znaczeniu jako nieadekwatne względem substancji prezentowanej przez podmiot testowany.

Z kolei jednym z kamieni milowych w kształtowaniu koncepcji substancji ekonomicznej w kontekście swobody przedsiębiorczości oraz przepisów dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC) jest wyrok TSUE w sprawie C-196/04, *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*. Try-

bynał w sposób jednoznaczny podkreślił, że – o ile samo utworzenie spółki zależnej w innym państwie członkowskim nie może stanowić ogólnego domniemania uchylania się od opodatkowania – to państwo rezydencji może ingerować, gdy struktura nosi cechy sztuczności. Kryteria oceny tego, czy dana struktura jest rzeczywista, muszą być – zdaniem Trybunału – oparte na przesłankach obiektywnych, możli-

wych do zweryfikowania z perspektywy zewnętrznej, takich jak m.in. infrastruktura, personel czy zaplecze operacyjne spółki zależnej. Wyrok ten miał fundamentalne znaczenie dla kształtowania się linii orzeczniczej, w której pojęcie substancji ekonomicznej staje się probierzem oceny legalności korzystania z transgranicznych struktur optymalizacyjnych w granicach prawa unijnego.

W aspekcie podatku u źródła, istotnym punktem wyjścia dla powiązania koncepcji substancji ekonomicznej z pojęciem właściciela rzeczywistego są tzw. sprawy duńskie, czyli wyroki TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 (*T Danmark i Y Denmark Aps v. Skatteministeriet*) oraz C 115/16, C 118/16, C 119/16 oraz C 299/16 (*N Luxembourg 1, X Denmark, C Denmark I, Z Denmark v. Skatteministeriet*), w których Trybunał brak rzeczywistej działalności wywodzi „uwzględniając szczególne cechy charakteryzujące daną działalność gospo-

darczą, z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących, w szczególności, zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka ta dysponuje”. Jak łatwo zauważyć, są to bardzo zbliżone kryteria oceny jak w przypadku wyżej omawianego orzeczenia *Cadbury* – i podobnie, stanowią one mechanizm weryfikacji legalności

skorzystania z preferencji podatkowej (w tym przypadku: zwolnienia z opodatkowania u źródła dla rzeczywistego odbiorcy należności).

Czy substancja jest jednak cechą podatnika czy danego, szerzej rozumianego stanu faktycznego? Odpowiedź z pewnością zależy od kontekstu, natomiast warto podkreślić, że na kanwie orzecznictwa TSUE uformowało się pojęcie tzw. współdzielonej (grupowej) substancji ekonomicznej. Kluczowe stanowisko TSUE w zakresie tzw. *shared substance* zostało wyrażone w wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawach połączonych C-504/16 oraz C-613/16 (*Deister Holding i Juhler Holding v. Bundeszentralamt für Steuern*). Trybunał wskazał, iż przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej nie powinna być analizowana wyłącznie z perspektywy indywidualnej sytuacji odbiorcy płatności, lecz z uwzględnieniem jego funkcji w ramach grupy oraz relacji z innymi podmiota-

mi zaangażowanymi w rzeczywiste prowadzenie działalności operacyjnej. W powyższym rozstrzygnięciu podkreślono m.in., że „okoliczność, iż działalność gospodarcza spółki dominującej niebędącej rezydentem polega na zarządzaniu aktywami jej spółek zależnych, lub że dochody tej spółki dominującej pochodzą wyłącznie z owego zarządzania, nie może sama w sobie oznaczać istnienia czysto sztucznej struktury

stancja niekoniecznie musi ogniskować się w jednym podmiocie, aby mówić o jej wystarczającym względem określonego celu podatkowego poziomie – istnieją konteksty (np. ceny transferowe, WHT, GAAR), w których w szczególności analiza zagadnienia wymaga rozpatrzenia szerszych cech stanu faktycznego oraz uprawnień decyzyjnych pozostałych stron transakcji (najczęściej będących podmiotami powiązanymi).

ślonych cech stanu faktycznego, lecz i ratio legis danej ustawy, której nadużycie jest badane. Sąd stwierdził, że jedynie wnikliwa analiza kontekstu i celu przepisów pozwala w dalszym kroku na podjęcie oceny właściwej substancji (bądź jej braku).

Finalnie, w kontekście bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania²⁶, ciekawym i bardzo aktualnym orzeczeniem jest brytyjska sprawa

Warto podkreślić więc, iż nie istnieje jedna, uniwersalna wykładnia pojęcia substancji ekonomicznej.

ry pozbawionej wszelkich realiów gospodarczych”. Zbliżone koncepcje uwzględniania wpływu przynależności grupowej dostrzegalne są w licznych orzeczeniach z zakresu cen transferowych, w których linia orzecznicza skłania się ku analizie relacji pomiędzy stronami transakcji, jak również ich podmiotami powiązanymi. Na gruncie międzynarodowym podejście to znajduje wyraz m.in. w sprawie Apple (C-465/20), w której zarówno Komisja Europejska, Sąd, jak i – finalnie – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dokonując oceny sytuacji irlandzkich spółek zależnych Apple, uwzględniały ich funkcje w ramach Grupy jako całości oraz relacje gospodarcze z innymi podmiotami powiązanymi, w szczególności z jednostką dominującą – Apple Inc. Odmiennym wydaje się być jednak kontekst przepisów CFC, gdzie weryfikacja praw do opodatkowania skupiona powinno być – z uwagi na konstrukcję przepisów – na danej, kontrolowanej spółce zależnej²³. Skonkludować zatem można, że sub-

W sprawach dotyczących unikania opodatkowania (GAAR), kwestia substancji – w kontekście stricte już funkcji antyabuzywnej – jest odmieniana przez znamiona sztuczności i brak faktycznego celu ekonomicznego, innego niż oszczędność podatkowa. Istotnym orzeczeniem, które wytyczyło ścieżkę testowania przesłanki GAAR poprzez analizę substancji ekonomicznej jest np. wyrok kanadyjskiego sądu najwyższego *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada* (2005), sygn. 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54, w którym skład orzekający wprost skonkludował, iż przepisy ustawy [tu: przyznające korzyść podatkową dla podatnika] stosuje się [wyłącznie] do transakcji z rzeczywistą substancją ekonomiczną²⁴. Jak zauważył sąd, pojęcie substancji ekonomicznej może być różnie interpretowane, natomiast w istocie chodzi o to, by analizowaną transakcję rozważyć przy uwzględnieniu celu, ducha oraz intencji przepisów, na podstawie których przyznawana jest korzyść²⁵. Zaobserwować można tu więc nie tylko odniesienie do okre-

wa UKSC/2023/0101 (*Royal Bank of Canada v. Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs*) z dn. 12 lutego 2025 r., w którym sędzia Lord Briggs próbował dokonać swoistej inkluzji pojęcia substancji ekonomicznej na gruncie reguły celowościowej²⁷ interpretacji przepisów podatkowych (w tym umów o UPO). Jak zaznaczał, „konieczność realistycznego spojrzenia na transakcję odzwierciedla po prostu intencję, którą można racjonalnie przypisać ustawodawcy w przypadku ustawy, a stronom traktatu w przypadku traktatu”. Konkluzją powyższego rozumowania było podkreślenie konieczności holistycznej analizy przesłanek i efektów działania stron transakcji tak, by skutki prawne wywodzić jedynie z czynności realnie wspartych substancją ekonomiczną. Co jednak istotne, reszta składu orzekającego nie podzieliła jego zdania, przez co zapadł wyrok zasadniczo ograniczający się do wykładni literalnej postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Wielką Brytanią a Kanadą.

Warto podkreślić więc, iż *nie istnieje jedna, uniwersalna wykładnia pojęcia substancji ekonomicznej*. Termin ten nie ma charakteru normatywnie zdefiniowanego w skali międzynarodowej, przez co jego interpretacja pozostaje silnie uzależniona od lokalnych porządków prawnych oraz tradycji wykładniczych. W rezultacie poszczególne jurysdykcje przypisują mu odmienne znaczenie: od kluczowego (jak ma to miejsce w USA), przez istotne (np. Kanada, Australia²⁸), aż po relatywnie marginalne lub ograniczone (np. Wielka Brytania²⁹). Tym samym niewłaściwe zdaje się być automatyczne transponowanie wniosków płynących z orzecznictwa zagranicznego na grunt krajowy. Każda analiza powinna uwzględniać specyfikę lokalnego systemu prawnego – zarówno w zakresie norm materialno-prawnych, jak i dominujących metod wykładni – które determinują rzeczywisty zakres oraz funkcję, jaką racjonalnie można przypisać substancji ekonomicznej w danym porządku podatkowym.

5. Praktyka krajowa

W Polsce doktryna substancji ekonomicznej z pewnością nie jest aż tak rozwinięta jak w przypadku Stanów Zjednoczonych czy orzeczeń TSUE. Nie znaczy to jednak, że pojęcie substancji jest polskim sądom zupełnie obce. Odniesienie do niego pojawia się już w 2014 r. w wyroku WSA w Poznaniu, sygn. I SA/Po 155/14, w którym analizowane było prawo do uznania cash-pool lidera jako rzeczywistego właściciela (BO) odsetek w systemie cash-poolingu danej grupy międzynarodowej. Przez dalsze lata – aż do 2024 r. – pojęcie incydentalnie przewijało się w wyrokach wydawanych przez polskie sądy administracyjne – zwykle niestety w formie oceny, bez wejścia

w głębszą polemikę znaczeniową używanej koncepcji (por. np. „niski poziom substancji ekonomicznej utrzymywanej w Z.” – nieprawomocny wyrok WSA w Opolu, sygn. I SA/Op 379/22 czy „podmioty legitymujące się istotną substancją ekonomiczną i biznesową” – również nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie, sygn. I SA/Kr 114/22). Zdaniem autorki, *powoływanie się na niski lub wysoki poziom substancji ekonomicznej bez podania dalszych, konkretnych argumentów wspierających taką ocenę – podczas gdy termin nie jest jednoznacznie zdefiniowany w żadnym wiążącym akcie prawnym – stanowić może potencjalne pole wątpliwości legitymizacji takiej konkluzji*. Podejściem bardziej transparentnym zdaje się być każdorazowe przywołanie konkretnych przesłanek, na podstawie których strona definiuje substancję jako wystarczającą (bądź niewystarczającą) w świetle danego sporu, co długofalowo przełożyć by się mogło na zwiększenie pewności prawnej stosowania tej koncepcji.

W 2024 r. pojęcie substancji ekonomicznej masowo (aż 10 jedностkowych orzeczeń³⁰) wybrzmiało w wyrokach WSA w Lublinie, tj. sądu właściwego dla sporów z Lubelskim Urzędem Skarbowym, wyznaczonym do obsługi spraw z zakresu podatku u źródła. Nie wchodząc w ocenę słuszności tez prezentowanych w tych wyrokach przez WSA w Lublinie – w szczególności z uwagi na ich nieprawomocny (na dzień 31 maja 2025 r.) charakter i dynamicznie ewoluującą linię interpretacyjną w kontekście statusu BO na gruncie krajowym (kontekst interpretacji ogólnych Ministra Finansów nr DD9.8202.1.2024 z dn. 15 listopada 2024 r. oraz projektowanych objaśnień podatkowych dotyczących podatku u źródła) – autorka postanowiła się skupić jedynie na ekstrakcji desygnatów oceny substancji ekonomicznej na podstawie

ww. wyroków. I tak, np. na podstawie analizy wyroku, sygn. I SA/Lu 73/24, z dn. 10 kwietnia 2024 r. odpowiednio można wylistować na wiązania do:

- *zaplecza osobowego, lokalowego i logistycznego*
- w kontekście osobowym, „członkowie zarządu zatrudnieni również w wielu innych podmiotach zarówno w ramach grupy, jak i poza nią” ocenieni zostali jako niewystarczający substrat osobowy,
- w kontekście lokalowym, „lokal o niewielkiej powierzchni wskazany jako miejsce funkcjonowania podatnika, wykorzystywany przez inne podmioty z grupy” w ocenie sądu zdaje się być niewystarczającym aktywnem do uprawdopodobnienia istnienia rzeczywistego zaplecza biurowo-administracyjnego;
- *źródła finansowania działalności* (finansowanie całościowo zapewniane przez udziałowca jako kontrargument do zdolności do samofinansowania spółki);
- *sposobu wykorzystania generowanego zysku* (przekazywanie całego zysku w formie dywidendy jako kontrargument do samozarządzania swoim dochodem przez podatnika);
- (braku) *autonomii w podejmowaniu kluczowych decyzji biznesowych* – jako wypadkowa wszystkich powyższych czynników.

Zaobserwować można pewien stopień spójności przywoływanych kryteriów oceny z dorobkiem orzecznictwa zagranicznego i międzynarodowego. Jak wskazywano we wcześniejszym punkcie niniejszego tekstu, odwołania do zatrudnianych pracowników czy posiadanej infrastruktury są jednymi z najpowszechniej badanych w kontekście substancji ekonomicznej. Sąd w Lublinie zdaje się w mniejszym stopniu uwzględniać jednak doktrynę *shared*

substance, gdyż na poparcie braku statusu BO podatnika przywołuje argumenty takie jak te, że „członkowie zarządu są zatrudnieni również w wielu innych podmiotach zarówno w ramach grupy, jak i poza nią” czy „wiele kluczowych działań związanych z działalnością spółki jest realizowana przez inne spółki z grupy”.

Mając na uwadze aktualne tendencje dot. kontroli skarbowych i celno-skarbowych, spodziewać się można zwiększenia częstotliwości prób interpretacji pojęcia substancji ekonomicznej przez polskie sądy administracyjne. Zgodnie bowiem z informacjami przekazywanymi przez Krajową Administrację Skarbową, obecnie doszacowania podatku dotyczą najczęściej podatku u źródła, cen transferowych czy kwestii unikania opodatkowania³¹, a więc obszarów, w których – jak opisywano powyżej – kwestie posiadanej substancji ekonomicznej bywają kluczowe dla prawidłowej oceny skutków podatkowych transakcji. W perspektywie powyższego zbudowanie możliwie jednolitej wykładni pojęcia może być kluczową determinantą pewności stosowania przepisów podatkowych w sytuacji, gdzie wydanie określonej decyzji czy wyroku zależy od oceny stopnia substancji ekonomicznej podatnika.

6. Podsumowanie

Reasumując, pojęcie substancji ekonomicznej, ujmowane w sensie ogólnym (językowym), odnoszone bywa zazwyczaj do *rzeczywistego* prowadzenia istotnej działalności gospodarczej, przejawiającego się m.in. poprzez posiadanie adekwatnych do skali operacji zasobów – w szczególności personelu i aktywów (w tym np. pomieszczeń, budynków, środków finansowych). Za pozbawione substancji ekonomicznej uznaje się natomiast co do zasady struktury o charakterze wyłącznie formalno-prawnym,

takie jak spółki fasadowe (ang. *shell companies*) czy uzgodnienia niemające odzwierciedlenia w faktycznej sytuacji stron transakcji (np. umowy przypisujące określone funkcje lub ryzyka stronie, która z perspektywy ekonomicznej nie jest w stanie ich rzeczywiście realizować).

W opinii autorki dalsza ocena funkcjonowania danej struktury – w szczególności pod kątem legalizmu osiągniętych skutków lub/i korzyści podatkowych – powinna być traktowana jako element wtórny wobec analizy zakresu substancji ekonomicznej. Innymi słowy, to kompleksowa ocena substancji ekonomicznej winna stanowić pierwszy etap badania stanu faktycznego. Dopiero po jej przeprowadzeniu możliwe i zasadne staje się rozważanie zastosowania środków o charakterze antyabuzyjnym, bądź innych mechanizmów przeciwdziałających nadużyciom w zakresie podatków bezpośrednich³².

Sama „substancja” bowiem – przynajmniej w polskim systemie podatkowym – nie została skodyfikowana jako samodzielny filtr antyabuzyjny, a analiza przywoływanego orzecznictwa potwierdza, że w zależności od okoliczności może ona przyjmować węższy lub szerszy zakres cech. Nie wyklucza to jednak możliwości jej interpretowania w kontekście ogólnego celu przepisów podatkowych, w tym zasad przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – z zachowaniem ostrożności przed pochopnym kwestionowaniem prawa podatnika do określonych korzyści wyłącznie na podstawie wątpliwości co do całkowitego spełnienia przesłanek substancyjnych.

Niedookreśloność tego pojęcia nie powinna prowadzić do sytuacji, w której ciężar wykazania „wystarczającej substancji” zostaje arbitralnie i automatycznie przeniesiony na podatnika. To bowiem na organie podatkowym – stosującym instrumenty o charakterze przeciwdzia-

łającym nadużyciom – spoczywa obowiązek wykazania, że brak substancji rzeczywiście przekłada się na brak ekonomicznego uzasadnienia danej struktury. W przeciwnym razie może dojść do naruszenia zasady pewności prawa (*lex certa*) oraz zasady proporcjonalności działania administracji podatkowej (ang. *principle of proportionality*).

Na koniec należy z całą mocą podkreślić, że posiłkowe sięganie do zagranicznego orzecznictwa w zakresie substancji ekonomicznej – choć niewątpliwie poznawczo wartościowe – nie powinno prowadzić do automatycznej inkorporacji obcych standardów wykładniczych czy przesłanek materialnych bez odniesienia do krajowego porządku prawnego. Interpretacja pojęcia substancji ekonomicznej winna bowiem uwzględniać specyfikę lokalnego systemu prawnego, a zatem opierać się a priori na poszanowaniu granic wyznaczonych przez prawo materialne obowiązujące w danym państwie. ↪



KATARZYNA SMOLEŃ,
DORADCA PODATKOWY

menedżerka ze specjalizacją w zakresie podatku dochodowego, międzynarodowego prawa podatkowego i cen transferowych

1_W polskiej literaturze podatkowej pojęcie substancji ekonomicznej i treści ekonomicznej bywają używane wymiennie. Autorka dla porządku zdecydowała się stosować nomenklaturę „substancji” jako najbardziej zbliżoną formę tłumaczenia z j. angielskiego (*economic substance*).

2_Evelyn Gregory v. Guy T. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465 (1935).

3_Frank Lyon Co. v. United States of America, 435 U.S. 561 (1978).

4_Long-Term Capital Holdings, et al. v. United States of America, 330 F. Supp. 2d 122 (2004).

5_Internal Revenue Code (IRC).

6_OECD (1963), Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>, dostęp 25 maja 2025 r.

7_Szerzej m.in. Rusek J., Wykorzystanie koncepcji substance z perspektywy międzynarodowych regulacji podatkowych. Kwartalnik Prawa Podatkowego, (1/2019), 45–60. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.01.03>, dostęp 31 maja 2025 r.

8_OECD (1979), Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1979/06/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_g1g191ec/9789264167773-en.pdf, dostęp 25 maja 2025 r.

9_OECD (2010), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tp-g-2010-en>, dostęp 25 maja 2025 r.

10_Pkt 1.65 ibidem, „The first circumstance arises where the economic substance of a transaction differs from its form. In such a case the tax administration may disregard the parties’ characterization of the transaction and re-characterize it in accordance with its substance”.

11_Base Erosion and Profit Shifting, globalna inicjatywa OECD i G20 realizowana w latach 2013–2015, mająca na celu ograniczenie agresywnego planowania podatkowego, które prowadzi do erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków.

12_Np. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, dostęp 26 maja 2025 r. “The Action Plan identified 15 actions along three key pillars: introducing coherence in the domestic rules that affect cross-border activities, reinforcing substance requirements in the existing international standards, and improving transparency as well as certainty”.

13_Szerzej m.in. Rusek J., Wykorzystanie koncepcji substance z perspektywy międzynarodowych regulacji podatkowych. Kwartalnik Prawa Podatkowego, (1/2019), 45–60. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.01.03>, dostęp 31 maja 2025 r.

14_Teza na podstawie analizy orzecznictwa sądów, omówionego w następnym podpunkcie. Kolejność omawianych zagadnień podatkowych odpowiada kolejno przywoływanym wyrokom.

15_Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2025.278).

16_Omówione w dalszej części niniejszego artykułu.

17_Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a w Polsce odpowiednio art. 119a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2025.111).

18_Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

19_Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/6fe0336b-d0f0-4bb8-9b97-6b8a567a10f7_en, dostęp 25 maja 2025 r.

20_OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, dostęp 25 maja 2025 r. Przy czym w wersjach z 2003–2010 r. aspekty antyabuzywne, w tym wymogi dotyczące substancji zdają się być niekiedy nawet bardziej podkreślane.

21_OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>, dostęp 25 maja 2025 r.

22_Oba powyżej opisane mechanizmy – nieuwzględnienie i recharakteryzacja transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi – dopuszczalne są również bezpośrednio przez polską ustawę o CIT (por. art. 11c ust. 4).

23_Por. F. Majdowski, Instytucja rzeczywistego beneficjenta – prawdziwe i urojone cele klauzuli dotyczącej pasywnych płatności na gruncie traktatów podatkowych, PP 2020, nr 9, s. 27–35.

24_W oryginale: „provisions of the act are intended to apply to transactions with real economic substance, not to transactions intended to exploit, misuse or frustrate the act to avoid tax”.

25_W oryginale: „Although the expression “economic substance” may be open to different interpretations, this statement recognizes that the provisions of the Act were intended to apply to transactions that were executed within the object, spirit and purpose of the provisions that are relied upon for the tax benefit”.

26_Dalej także: umowy o UPO.

27_Zwanej w brytyjskiej doktrynie także regułą Ramsay’a, zgodnie z którą jeśli transakcja zawiera uprzednio zaplanowane, sztuczne kroki bez realnego celu gospodarczego poza oszczędnością podatkową, należy ją ocenić jako całość i opodatkować zgodnie z jej rzeczywistym skutkiem, patrz orzeczenia Izby Łodrów w sprawach W.T. Ramsay Ltd v. IRC (1982, AC 300) oraz IRC v. Burmah Oil Co. Ltd (1982, STC 30).

28_Rusek J., Znaczenie koncepcji „substance” w systemach podatkowych Kanady i Australii. Kwartalnik Prawa Podatkowego, (2/2018), 87–101. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.02.04>, dostęp 30 maja 2025 r.

29_Rusek J., Rozwój koncepcji treści ekonomicznej (substance) w Wielkiej Brytanii. Kwartalnik Prawa Podatkowego, (3/2017), 85–96. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.04>, dostęp 30 maja 2025 r.

30_Odpowiednio sygnatury: I SA/Lu 312/24, I SA/Lu 353/24, I SA/Lu 189/24, I SA/Lu 190/24, I SA/Lu 86/24, I SA/Lu 192/24, I SA/Lu 191/24, I SA/Lu 88/24, I SA/Lu 73/24, I SA/Lu 87/24.

31_Raport: Kontrole cen transferowych w 2024 r. Statystyki, orzecznictwo i interpretacje, Deloitte Polska.

32_Trafnym przykładem mogą być np. wyroki polskich sądów administracyjnych potwierdzające brak możliwości dokonania przez organ recharakteryzacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi przed wprowadzeniem art. 11c ust. 4 Ustawy o CIT (tzn. nawet jeśli analiza substancji dostarczała ku temu pewnych przesłanek, w ówczesnym stanie prawnym w Polsce instytucja recharakteryzacji nie istniała), por. np. wyrok WSA w Gliwicach, sygn. I SA/GI 1649/20.

In dubio pro tributario

**– stara zasada, nowe brzmienie,
czyli co może się zmienić dla podatników?**



NSA w październiku podjął istotną dla przedsiębiorców uchwałę, która powinna rozwiązać wątpliwości i niedopowiedzenia w kwestii podatku od nieruchomości w zakresie wynajmowanych mieszkań. Sąd orzekł bowiem, że budynki sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalne, przeznaczone do najmu w ramach działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych mieszkańców, są opodatkowane stawką podatku od nieruchomości właściwą dla budynków i lokali mieszkalnych.

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

Zasada *in dubio pro tributario* jest wyrazem humanizacji prawa podatkowego. Chroni podatników przed skutkami niejasnych przepisów i stanowi przeciwwagę dla fiskalizmu państwa. Jej obecność w Ordynacji podatkowej od 2016 roku to krok w stronę bardziej sprawiedliwego i przejrzystego systemu podatkowego. Wygląda na to, że szykują się jednak zmiany w obowiązującym brzmieniu tej zasady – zmiany mające na celu wzmocnienie ochrony podatników.

I.

W praktyce stosowania prawa podatkowego bardzo często dochodzi do sytuacji, w których przepisy są niejasne, niejednoznaczne lub sprzeczne. W takich przypadkach podatnik – zazwyczaj słabsza strona sporu z organem podatkowym – powinien być chroniony przed arbitralnością państwa. Właśnie temu służy zasada *in dubio pro tributario*, czyli „w razie wątpliwości – na korzyść podatnika”.

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika weszła do polskiego systemu prawa podatkowego 1 stycznia 2016 roku. Jej istota polega na zapewnieniu ochrony podatnikowi w sytuacji, gdy pojawią się wątpliwości co do wykładni przepisów prawa mających zastosowanie w jego sytuacji. Wprowadzenie tej zasady okazało się konieczne, bowiem prawo podatkowe – jako dość intensywnie ingerujące w sferę praw i wolności obywatelskich – powinno być jasne i zrozumiałe dla

**Podatnicy powinni
bez większych trudności być
w stanie określić swoje uprawnienia
i obowiązki podatkowe w oparciu
o treść przepisów ustawy.**

**„Niedające się usunąć
wątpliwości co do treści przepisów
prawa podatkowego rozstrzyga się
na korzyść podatnika.”**

obywateli. Podatnicy powinni bez większych trudności być w stanie określić swoje uprawnienia i obowiązki podatkowe w oparciu o treść przepisów ustawy. I choć pewne rzeczy wydają się oczywiste, w praktyce zwykle bywa zgoła odmiennie. Właśnie w takich momentach pojawia się art. 2a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym *Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.*¹

II.

Od początku pojawienia się nowej zasady w przepisach Ordynacji podatkowej rodziło się wiele wątpliwo-

ści i pytań – w jaki sposób zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne mają stosować tę zasadę w praktyce? Wychodząc naprzeciw wątpliwościom, Minister Finansów 29 grudnia 2015 r. wydał interpretację ogólną², w której wyjaśnił: W kontekście art. 2a Ordynacji podatkowej przez korzyść podatnika należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego. Wskazywana przez podatnika

interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać zakwestionowana przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle

norzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z tych

**Chodzi o zakaz czynienia
niekorzystnych domniemań,
w sytuacji gdy stan dowodów
nie pozwala na ustalenie faktów.
Natomiast gdy możliwe będzie
przyjęcie dwóch równoważnych
wersji zdarzeń, należy wybrać
wersję korzystniejszą
dla strony postępowania
podatkowego.**

tej konkretnej sprawy albo – jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości – poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika. Organ podatkowy, przy wykładni przepisów prawa podatkowego, powinien uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W dalszej części tejże interpretacji Minister Finansów podkreślił, iż (...) Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej, ale można zastosować więcej niż jedną rów-

interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale – na innym polu działania prawa podatkowego – wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji. Wydawałoby się, że wątpliwości powinny zostać rozwiązane, przynajmniej w większym stopniu. I o ile na jednym polu jak najbardziej, pojawiało się kolejne pytanie – czy art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się jedynie do prawa, czy również do stanu faktycznego?

III.

Wielokrotnie zarówno organy, jak i sądy administracyjne wskazywały, że zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie zauważył, że Wykładnia przepisu art. 2a o.p. prowadzi do wniosku, że zawiera on normę prawną, która nakazuje rozstrzygnięcie na korzyść podatnika wątpliwości, jednakże tylko takich wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego, który podlega ustaleniu zgodnie z zasadami reguł postępowania. Skoro podatnik nie dopełnił obowiązków w zakresie sprawdzenia swojego kontrahenta, to nie może on zasadnie twierdzić, że dochował należytej staranności oraz że działał w dobrej wierze, wobec czego pozbawienie go uprawnienia do odliczenia podatku należnego stanowi przejaw naruszenia prawa.³ Jest to pogląd zdecydowanie przeważający w orzecznictwie oraz w interpretacjach organów podatkowych. I właśnie to spowodowało, że Ministerstwo Finansów zauważyło konieczność modyfikacji przepisów w tym zakresie w celu zwiększenia ochrony podatników i zapewnienia ich stabilności i pewności. W związku z tym rozpoczęły się prace nad projektem ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej, w którym zaproponowane zostały m.in. zmiany w zakresie zasady in dubio pro tributario.

IV.

Nowelizacja Ordynacji podatkowej wychodzi naprzeciw wątpliwościom, jakie rodziło dotychczasowe brzmie-

nie przepisów. Ma ona na celu taką modyfikację przepisów, która spowoduje rozszerzenie stosowania zasady *in dubio pro tributario*, ale nie poprzez zmianę art. 2a, a przez rozszerzenie art. 122 Ordynacji, który mówi, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Do art. 122 proponowane jest dodanie § 2, zgodnie z którym organy w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu będą musiały rozstrzygać na korzyść strony nie dające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego. W uzasadnieniu do projektu ustawodawca wskazał, że modyfikacja ta oznacza, iż zasada *in dubio pro tributario* zostanie rozszerzona o wątpliwości co do stanu faktycznego. Będą one musiały mieć charakter konkretny i realny, czyli nie będą mogły zostać rozstrzygnięte przez dalsze czynności procesowe.

Oczywiście nie obędzie się bez wyjątków, bo cóż znaczy polskie prawo podatkowe bez wyjątków od reguły? I tak, w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu nie dające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego będą rozstrzygane na korzyść strony, z wyjątkiem przypadków, gdy:

1. w postępowaniu uczestniczą strony o spornych interesach lub wynik postępowania ma bezpośredni wpływ na interesy innych osób;
2. przepisy prawa wymagają od strony wykazania określonych faktów;
3. sprzeciwia się temu ważny interes publiczny, w tym istotny interes państwa.

Organ podatkowy, po podjęciu wszelkich możliwych czynności niezbędnych do dokładnego wyja-

śnienia stanu faktycznego sprawy, będą zobowiązane do rozstrzygnięcia sprawy na korzyść strony. Proponowana zmiana ma być dodatkową gwarancją chroniącą interesy strony. Ministerstwo Finansów jednak podkreśliło, że zmodyfikowana zasada nie nakłada obowiązku przyjęcia wersji najkorzystniejszej dla strony. Chodzi o zakaz czynienia niekorzystnych domniemań, w sytuacji gdy stan dowodów nie pozwala na ustalenie faktów. Natomiast gdy możliwe będzie przyjęcie dwóch równoważnych wersji zdarzeń, należy wybrać wersję korzystniejszą dla strony postępowania podatkowego.

Co istotne, modyfikowana reguła będzie dotyczyć postępowań wszczętych z urzędu, np. postępowań mających na celu określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego. Postępowania wszczynane z urzędu są co do zasady postępowaniami, które kształtują obowiązki stron, dlatego ustawodawca uznał, że w takich postępowaniach wprowadzana zasada będzie miała najpełniejsze zastosowanie.

Ministerstwo Finansów w uzasadnieniu do projektu wskazało również, że projektowana w art. 122 § 2 Ordynacji podatkowej zasada nie będzie miała zastosowania, jeżeli strona nie będzie współpracować z organem w ustaleniu stanu faktycznego sprawy i nie przedstawi dowodów będących w jej posiadaniu. Nie będzie mogła powołać się również na przepis strona, która powoła się na określoną okoliczność, ale nie przedstawi dowodów na jej potwierdzenie, zaś z okoliczności sprawy będzie wynikać, że wyłącznie strona może posiadać stosowne dowody. Wprowadzona zasada nie zmienia w żaden sposób reguł prowadzenia postępowania dowodowego.

V.

Można odnieść wrażenie, że klasycznie – podatnicy dostają rozwiązanie, które na pierwszy rzut oka wydaje się dla nich korzystne. Jednak konstrukcja przepisów sprawia, że organy będą mogły decydować o tym, w jakiej sytuacji rozszerzona zasada *in dubio pro tributario* będzie miała zastosowanie. Wystarczy, że organ powoła się w postępowaniu na ważny interes państwa, i podatek nie skorzysta z możliwości, jakie niosą nowe przepisy.

Organ mają jeszcze chwilę na zmianę swojego podejścia i przedstawienie torów myślowych, dostosowując je do zmian. Bowiem praktyka pokazuje, że często nawet zmiana przepisów nie jest w stanie przekonać fiskusa do zmiany zdania. 



**URSZULA SAŁACIŃSKA-
-MATWIEJCZYK,**
DORADCA PODATKOWY

1_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2025 poz. 111).

2_Pismo z dnia 29 grudnia 2015 r., znak PK4.8022.44.2015.

3_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 28 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 392/16.

Niebezpieczne rozważania

**czyli fundacja rodzinna
i nabycie nieruchomości wyłącznie
w celu dalszego zbycia**



IRENA TALARCZYK-STĘPNIK

Zgodnie z art. 2 ust. 1 zd. 1 Ustawy o fundacji rodzinnej, dalej: u.f.r.¹, fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Fundacja rodzinna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, jednak zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 25 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej: u.p.d.o.p.², jest objęta zwolnieniem podmiotowym, chyba że wystąpi jedna z przesłanek określonych w art. 6 ust. 6–10 u.p.d.o.p. Zatem „zwolnienie to nie jest (...) całkowite i nie dotyczy wszystkich zdarzeń podatkowo istotnych z perspektywy fundacji rodzinnej. Nie jest więc ona zwolniona podmiotowo od wszystkich swoich dochodów, jak z reguły ma to miejsce w przypadku zwolnień opisanych w art. 6 u.p.d.o.p. Zwolnienie z podatku fundacji rodzinnej nie dotyczy: 1) podatku od świadczeń fundacji, mienia polikwidacyjnego i ukrytych zysków; 2) podatku sankcyjnego od działalności »pozaustawowej«; 3) podatku od przychodów z budynków; 4) podatku od niektórych transakcji z podmiotami powiązanymi”³. Zgodnie z art. 6 ust. 7 u.p.d.o.p. zwolnienie, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 u.f.r. W myśl art. 24r u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 u.f.r., stawka podatku, powyżej określone-

Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów.

go jako podatek sankcyjny od działalności „pozaustawowej”, wynosi 25% podstawy opodatkowania.

Przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.r., wokół którego będą się skupiać rozważania w niniejszym artykule, stanowi, że fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 Ustawy Prawo przedsiębiorców, dalej u.p.p.⁴ w zakresie zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia. Zatem, co warto podkreślić, fundacja rodzinna może korzystać ze zwolnienia, sprzedając mienie w warunkach przewidzianych w ustawie – a więc o ile nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia.

Medialnie głośnie w 2024 roku zapowiedzi zmian w przepisach dotyczących opodatkowania fundacji rodzinnych, mających na celu

„uszczelnienie” regulacji dotyczących opodatkowania tej instytucji, szczęśliwie skończyły się tylko na zapowiedziach. I kiedy wszyscy odetchnęli już z ulgą, że zapowiedzi pozostały w sferze zapowiedzi i nie zniweczą instytucji fundacji rodzinnej⁵, która jest znakomitym rozwiązaniem, pozwalającym na integrację majątku oraz wielopokoleniowe i uporządkowane zarządzanie nim, a także jego pomnażanie, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) wydał 17 stycznia 2025 roku interpretację indywidualną (0111-KDIB-1-2.4010.700.2024.1.DK), obok której nie można przejść obojętnie. Właściwie trudno zgodzić się z choćby jednym argumentem, który został podniesiony przez Dyrektora KIS w wydanej interpretacji. Organ interpretujący dokonał jedynie

bardzo pobieżnej analizy powołanych przepisów i wydaje się, że ich interpretacja oraz argumentacja na niej zbudowana miały posłużyć do osiągnięcia z góry założonego celu. Jednak w mojej ocenie wywody Dyrektora KIS są daleko idącym nad-

Fundacja nie wyklucza, że po upływie pewnego czasu, nie krótszego jednak niż 10 lat od nabycia przedmiotowych nieruchomości, będzie rozważała zbycie nieruchomości, przy czym środki uzyskane z ich sprzedaży przeznaczy na doko-

Dyrektor KIS uznał to stanowisko za nieprawidłowe. Jego zdaniem „jeżeli więc Fundacja nabydzie nieruchomości, które zakłada, że po jakimś czasie sprzeda, to takie okoliczności prowadzą do wniosku, że Wnioskodawca mija się z celem,

Niezrozumiałe jest, na jakiej podstawie organ uznał, że samo już myślenie o tym, że być może w przyszłości Fundacja sprzeda nabytą nieruchomość, niweczy cel, jaki powinien przyświecać założeniu fundacji rodzinnej, tj. zabezpieczenie beneficjentów w długiej perspektywie czasu.

użyciem interpretacyjnym, opartym na wątpliwych przesłankach.

Wnioskodawcą była Fundacja Rodzinna (dalej także: Fundacja), której głównym celem jest gromadzenie mienia, zarządzanie nim w interesie beneficjentów oraz spełnianie świadczeń na rzecz beneficjentów.

W ostatnim kwartale 2024 roku Fundacja Rodzinna zawarła umowy przedwstępne sprzedaży lokali, na mocy których zobowiązała się nabyć w terminie do 31 grudnia 2026 roku dwa lokale mieszkalne. Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym we wniosku przedmiotowe nieruchomości zostaną nabyte przez Fundację w celach inwestycyjnych. Fundacja zamierza wynajmować oba lokale, a zgromadzone w ten sposób środki przeznaczyć na dalsze inwestycje.

nywanie kolejnych inwestycji w celu pomnażania swojego majątku i realizację celów określonych w statucie. W związku z tym zadała pytanie: „czy Fundacja Rodzinna będzie korzystać ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 6 ust. 1 pkt 25 Ustawy o CIT w odniesieniu do transakcji zbycia nieruchomości po okresie nie krótszym niż 10 lat od ich nabycia?”.

Fundacja przedstawiła stanowisko, zgodnie z którym może skorzystać ze wskazanego zwolnienia, albowiem „nieruchomości te nie mogą być traktowane jako mienie nabyte »wyłącznie w celu dalszego zbycia«. Wynika to z faktu, że Fundacja Rodzinna ma zamiar wynajmować te nieruchomości przez przynajmniej 10 lat i uzyskiwać z tego tytułu dochody, które następnie przeznaczy na dalsze inwestycje i pomnażanie majątku”.

jakiemu powinno służyć powołanie fundacji rodzinnej, tj. zabezpieczenie beneficjentów w długiej perspektywie czasu. Na tle przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego, stwierdzić należy, że nabycie nieruchomości, które zostaną zbyte przez Fundację, wykracza poza zakres dozwolonej działalności określonej w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej”.

Trudno się zgodzić z powyższą argumentacją, która ostatecznie wpłynęła jednak na negatywną ocenę stanowiska Fundacji. Niezrozumiałe jest, na jakiej podstawie organ uznał, że samo już myślenie o tym, że być może w przyszłości Fundacja sprzeda nabytą nieruchomość, niweczy cel, jaki powinien przyświecać założeniu fundacji rodzinnej, tj. zabezpieczenie beneficjentów w długiej perspektywie czasu.

Nabycie nieruchomości, a następnie jej długoterminowy wynajem (przynajmniej 10 lat) gwarantuje fundacji pewne i stałe źródło dochodu, a więc zapewnia zabezpieczenie jej beneficjentów. Również zbycie nieruchomości, pozyskanie z tego tytułu dochodów i dalsze nimi obracanie ma niewątpliwie na celu zabezpieczenie interesów beneficjentów. Dodatkowo, co organ zupełnie pominął, Fundacja w żadnym miejscu nie stwierdziła, że sprzeda nieruchomości na pewno. W momencie występowania z wnioskiem o interpretację Fundacja w rzeczywistości nie podjęła ostatecznie decyzji, czy faktycznie sprzeda nieruchomości po upływie przynajmniej dziesięciu lat. Wniosek został złożony raczej z zamiarem uzyskania odpowiedzi na hipotetyczne pytanie: zastanawiamy się, co jeśli... Jedynym pewnym celem, dla którego nieruchomości zostały nabyte, był ich wynajem.

Dalej organ wskazał, że „jeszcze przed nabyciem nieruchomości zakładają Państwo, że nieruchomości te mogą zostać zbyte przez Fundację, a środki uzyskane ze zbycia nieruchomości Fundacja przeznaczy na dokonywanie przez Fundację Rodzinną dalszych inwestycji. Pozwala to uznać, że docelowym zamierzeniem Fundacji Rodzinną będzie zbycie nabytych nieruchomości. Ich wynajmowanie (przed sprzedażą) nie zmienia w istotny sposób tego zamiaru. Najem posiadanych nieruchomości pozwala jedynie zabezpieczyć interesy fundacji przed sprzedażą, jednak na tle wniosku nie wydaje się być docelowym sposobem »zagospodarowania« nieruchomości przez fundację”.

Konstatacja, że samo założenie, że nieruchomość może zostać zbyta w przyszłości, pozwala uznać zbycie tejże nieruchomości za docelowy zamiar i wykrocza tym samym poza zakres określony w art. 5 ust. 1 pkt 1

u.f.r., jest zbyt daleko idąca i prowadzi do rozszerzającej wykładni tego przepisu. Ustawodawca w powołanym przepisie nie zabrania zbywać jakiegokolwiek mienia przez fundację rodzinną w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, a jedynie takie mienie, które zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia. Zasadą jest więc możliwość zbywania mienia, chyba że zostało ono właśnie nabyte wyłącznie w celu dalszej odsprzedaży.

Gdyby zgodzić się ze stanowiskiem organu zaprezentowanym w omawianej interpretacji, mogłoby to prowadzić do wniosku, że już samo tylko rozważanie, czy nawet pomyślenie o tym, że może kiedyś w przyszłości nabyta nieruchomość, którą przez kolejne lata fundacja będzie wynajmować, zostanie sprzedana, jest przesłanką powodującą, że mamy do czynienia z działalnością wykraczającą poza zakres art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.r. Taki wniosek jest jednak w oczywisty sposób sprzeczny z literalną wykładnią przepisu.

Dodatkowo trzeba pamiętać, że w istocie każdemu nabyciu nieruchomości może towarzyszyć myśl, że kiedyś ta nieruchomość zostanie zbyta, na przykład ze względu na zmieniającą się sytuację na rynku, zmianę potrzeb czy konieczność pozyskania środków na dalsze inwestycje. Sięgnę do przykładu może nieco trywialnego, ale znakomicie ilustrującego sytuację: jeśli kupuję buty na imprezę i gdzieś z tyłu głowy pojawi mi się myśl, słuszną skądinąd, że kiedyś te buty będę musiała wyrzucić, czy oznacza to, że celem, który towarzyszy zakupowi butów, jest ich wyrzucenie?

Sądzę, że gdyby organ zaczął swoje rozważania od uważnej analizy art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.r., doszedłby do odmiennych wniosków niż te ostatecznie zaprezentowane. Tym, czego niewątpliwie brakuje w oma-

wianej interpretacji, jest odniesienie się przez Dyrektora KIS do użytego w sformułowaniu „nabyciem mienia wyłącznie w celu dalszego zbycia” słowa „wyłącznie”. Zgodnie ze słownikową definicją „wyłącznie” to partykuła ograniczająca odniesienie komunikowanego w zdaniu sądu do tych obiektów i stanów rzeczy, które są wymienione.⁶ Termin „wyłącznie” stanowi wyraźne ograniczenie celu nabycia tylko do jednej opcji, wskazuje, że głównym i jedynym celem nabycia mienia jest jego późniejsze zbycie. Zatem osoba nabywająca mienie „wyłącznie” w jakimś celu, nie jest zainteresowana innymi celami, mogącymi wiązać się z nabyciem, jak np. wynajem. Przedstawione we wniosku nabycie nieruchomości nie spełnia warunku „wyłączności celu”, gdyż jak wskazała Fundacja, jednym z celów nabycia jest wynajmowanie nieruchomości. Zatem, nawet gdyby przyjąć, że obok wynajmu, celem nabycia nieruchomości jest również jej późniejsza sprzedaż, mamy do czynienia z celami w liczbie mnogiej. Skoro zatem ustawodawca w przepisie wyraźnie używa liczby pojedynczej „wyłącznie w celu”, oznacza to, że zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu należy przyjąć, że jego zastosowanie odnosi się jedynie do sytuacji, w której realizowany jest pojedynczy cel. Rozszerzenie zakresu stosowania przepisu na sytuację obejmującą więcej niż jeden cel nie jest dopuszczalne w świetle zasad wykładni prawa.

Jedynym argumentem, z którym można się w owej interpretacji zgodzić, aczkolwiek ostrożnie, jest ten, że bez znaczenia pozostaje okoliczność, w jakim odstępie czasowym od jego nabycia mienie zostanie zbyte. Zaakceptować też należy tezę, że odstępowi czasowemu od nabycia do zbycia nie może determinować celu, jaki towarzyszył nabyciu. Jed-

nak art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.r. zmierza do wyeliminowania sytuacji, w których fundacja będzie prowadziła działalność handlową w zakresie obrotu nieruchomościami. Zatem przy ocenie, czy mienie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia, długi odstęp czasu zachowany

le realizowała definicję działalności gospodarczej, o której mowa w art. 3 u.p.p. Można sobie jednak wyobrazić, że sprzedaż tych nieruchomości będzie czynnością incydentalną, a skoro tak, „nawet w przypadku spełnienia negatywnej przesłanki wynikającej z poszczególnych

podzieli stanowiska zaprezentowanego przez organ interpretujący. Nadzieję tę wzmacniają wydane na przestrzeni ostatniego roku wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych dotyczące najmu krótkoterminowego⁹, uchylające zaskarżone interpretacje. Wyroki te zapadły na

W istocie każdemu nabyciu nieruchomości może towarzyszyć myśl, że **kiedyś ta nieruchomość zostanie zbyta**, na przykład ze względu na zmieniającą się sytuację na rynku, zmianę potrzeb czy konieczność pozyskania środków na dalsze inwestycje.

między nabyciem i zbyciem może stanowić jeden z elementów, który należałoby rozważyć łącznie z pozostałymi okolicznościami towarzyszącymi zarówno nabyciu, jak i późniejszemu zbyciu nieruchomości.

Warto także zauważyć, że organ interpretujący, odpowiadając na pytanie zadane we wniosku, zupełnie pominął w tej sprawie treść art. 3 u.p.p. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Ze względu na zbyt pobieżny w tym zakresie opis stanu faktycznego i jedynie wskazanie przez Fundację, że zgodnie ze statutem założone cele będzie realizowała m.in. poprzez uzyskiwanie dochodów ze zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia, trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, czy sprzedaż dwóch nieruchomości będzie w ogó-

punktów określonych w ust. 1 art. 5 u.f.r., ale niewypełnienia przesłanek do uznania określonej działalności za działalność gospodarczą, nie dojdzie do utraty zwolnienia podatkowego (np. incydentalne zbycie nieruchomości, nawet gdy została nabyta wyłącznie w celu zbycia)⁷. W konsekwencji możliwe, że cały wywód organu okazał się niepotrzebny, gdyż jak wskazuje A. Mariański, „Brak którejkolwiek z wymienionych w ustawie cech oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej. Tym samym nie zachodzi potrzeba badania, czy mamy do czynienia z przekroczeniem zakresu dozwolonej działalności gospodarczej, który jest określony w poszczególnych punktach ust. 1 art. 5 u.f.r.”⁸.

Jeśli wnioskodawca skorzystał z możliwości zaskarżenia otrzymanej interpretacji, to można mieć nadzieję, że skład orzekający nie

kanwie zbliżonego stanu faktycznego, gdzie w skład fundacji rodzinnej wchodzi lub będą wchodzić nieruchomości, a fundacja rodzinna prowadzi lub będzie prowadzić działalność gospodarczą polegającą na najmie krótkoterminowym. Na przykład Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 19 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.662.2023.2.AN, stwierdził, że dochody z tak prowadzonej działalności gospodarczej nie podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, gdyż najem krótkoterminowy nie mieści się w ramach działalności dozwolonej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.r. Jako argument organ wskazywał, że najem krótkoterminowy nie wykazuje typowego dla najmu czy dzierżawy stopnia sformalizowania, dłuższego okresu czasowego udostępnienia miejsca czy w końcu cyklicznego rozliczania usług.

Uchylając tę interpretację, WSA w Gdańsku w wyroku z 19 czerwca 2024 r., I SA/Gd 219/24 wskazał, że „W ocenie Sądu brak podstaw do różnicowania skutków podatkowych najmu i najmu krótkoterminowego w odniesieniu do fundacji rodzinnych, albowiem w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.r. nie zastrzeżono kryteriów zwyczajowego zawarcia umowy w formie pisemnej, uiszczenia kaucji zabezpieczającej oraz dłuższych okresów czasowych”. Stanowisko wyrażone przez organ interpretujący należy uznać za próbę wykładni rozszerzającej przepisu, którego znaczenie można jednoznacznie odczytać na gruncie wykładni literalnej. W tej sytuacji w pełni zasadne jest podzielenie stanowiska wyrażonego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, zgodnie z którym brak jest podstaw do odmiennego traktowania najmu oraz najmu krótkoterminowego w kontekście działalności dozwolonej fundacji rodzinnej. Przytoczone orzeczenie jest nieprawomocne, zatem przyjdzie nam jeszcze poczekać na ostateczne stanowisko NSA.

Na marginesie nasuwa się uwaga, że w niesprawnych rękach narzędzie, jakim jest interpretacja podatkowa, może okazać się niebezpieczne. Czysto teoretycznie interpretacja indywidualna to narzędzie dające zabezpieczenie pozycji podatnika w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu prawa podatkowego. Jednakże błędnie sporządzona lub sporządzona zbyt pochopnie może okazać się pułapką i dawać jedynie pozorną ochronę. Dyrektor KIS jest związany przedstawionym opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. Wszystko więc, co jest zawarte we wniosku, Dyrektor KIS po prostu przyjmuje do wiadomości i poddaje ocenie prawnej. Skoro przykładowo wnioskodawca twierdzi, że jego działania mają charakter badawczo-rozwojowy, to

organ, co oczywiste, przyzna rację wnioskodawcy, który zadaje pytanie, czy w opisanej sytuacji może skorzystać z ulgi B+R.

I jeszcze refleksja na zakończenie. Biorąc pod uwagę fakt, że prawo podatkowe podlega nieustannym zmianom, a interpretacje indywidualne są wydawane na podstawie przepisów obowiązujących w momencie składania wniosku, należałoby rozważyć, czy naprawdę warto składać wniosek o interpretację w sytuacji, gdy do ewentualnej sprzedaży dojdzie za minimum dziesięć lat, a więc w rzeczywistości podatkowej... za milion nowelizacji.

Suplement

22 maja 2025 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku o sygn. I SA/Rz 172/25 uchylił interpretację indywidualną o111-KDIB1-2.4010.700.2024.1.DK, która stanowiła przedmiot analizy w niniejszym artykule. Artykuł został przygotowany do publikacji jeszcze przed wydaniem przedmiotowego wyroku, stąd wskazany wyrok nie został w nim uwzględniony. Autorka pragnie podkreślić, że w pełni zgadza się z argumentacją przedstawioną przez WSA i z satysfakcją przyjmuje fakt, że wadliwa interpretacja została tak szybko uchylona. Niemniej jednak refleksje przedstawione w niniejszym artykule, zwłaszcza w kontekście wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych jako narzędzia, którym należy się posługiwać w sposób przemyślany, nadal pozostają aktualne. ~



**IRENA
TALARCZYK-STĘPNIK,
DORADCA PODATKOWY**

1_ Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U.2023.326 z dnia 2023.02.21 ze zm.), dalej: u.f.r.

2_ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2023.2805 t.j. z dnia 2023.12.29 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.

3_ P. Małecki, M. Mazurkiewicz [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Warszawa 2024, art. 6.

4_ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.), dalej: u.p.p.

5_ Jednak biorąc pod uwagę, że w momencie publikacji tego artykułu słychać kolejne zapowiedzi zmian w obszarze fundacji rodzinnej, nie wiadomo, czy ta ulga nie była przedwczesna.

6_ Wyłącznie – Słownik języka polskiego PWN, internetowy Wielki słownik języka polskiego podaje, że „wyłącznie” to partykuła restryktywna o znaczeniu „nadawca uważa, że spośród możliwych powiedzeń na dany temat, żadne inne poza tym, co mówi, nie jest prawdziwe”.

7_ A. Mariański, Aport niepieniężny fundacji rodzinnej do spółki. Zakres zwolnienia podatkowego. Glosa do wyroku WSA w Łodzi z 18.04.2024 r., I SA/Łd 163/24, PP 2024, nr 8, s. 45–48.

8_ A. Mariański, ibidem.

9_ Wyrok WSA w Gdańsku z 19.06.2024 r., I SA/Gd 219/24, LEX nr 3729201, Wyrok WSA we Wrocławiu z 26.03.2025 r., I SA/Wr 807/24, LEX nr 3855251, Wyrok WSA w Gliwicach z 2.04.2025 r., I SA/GI 1191/24, LEX nr 3857673.

Ulga podatkowa dla bezpieczeństwa

jako wsparcie obrony cywilnej



*Artykuł przedstawia genezę pomysłu,
kluczowe założenia konstrukcji ulgi i jej potencjalny
wpływ na rozwój obrony cywilnej w Polsce.*

PATRYK KOZIOL

Wprowadzenie

Wojna w Ukrainie i rosnąca liczba zagrożeń hybrydowych unaoczyły, że bezpieczeństwo nie jest wyłączną domeną wojska. O sile państwa decyduje także przygotowanie społeczeństwa do reagowania w sytuacjach kryzysowych. Dlatego doradcy podatkowi – w związku z licznymi zapytaniami od klientów – zaproponowali ulgę dla bezpieczeństwa, czyli preferencję podatkową, która ma wesprzeć rozwój obrony cywilnej przez bodziec fiskalny [1].

Geneza i poparcie społeczne

Krajowa Izba Doradców Podatkowych przeprowadziła w 2024 r. dwie ankiety, zbierając łącznie 835 odpowiedzi [2]. Wśród przedsiębiorców pomysł ulgi oceniono „bardzo pozytywnie” lub „pozytywnie” w 83,5 % przypadków, a 71,3 % firm zadeklarowało chęć skorzystania z preferencji. Obywatele również wypowiedzieli się przychylnie – 83,6 % uznało koncepcję za co najmniej „raczej pozytywną”.

Ponadto w marcu 2025 r. KIDP ukończyła projekt szczegółowych zmian ustawowych wprowadzających ulgę i zapowiedziała jego przekazanie do Ministerstwa Finansów oraz właściwych resortów branżowych [10].

Konstrukcja proponowanej ulgi

Proponowana ulga podatkowa dla bezpieczeństwa ma zachęcić obywateli i przedsiębiorców do inwestowania w szkolenia, sprzęt oraz infrastrukturę zwiększającą odporność kraju na zagrożenia.

ADRESACI

- podatnicy PIT osiągający przychody m.in. z pracy, działalności gospodarczej, emerytur,
- podatnicy CIT w zakresie przychodów innych niż z zysków kapitałowych.

Wydatki kwalifikowane

- *Szkolenia i kursy* – pierwsza pomoc, survival, obsługa broni, cyberbezpieczeństwo, komunikacja i zarządzanie kryzysowe,
- *Infrastruktura ochronna* – budowa lub doposażenie schronów i miejsc ewakuacji,
- *Sprzęt specjalistyczny* – apteczki taktycznej, środki ochrony osobistej, systemy wykrywania zagrożeń.

Listę wydatków mają współtworzyć resorty zdrowia, obrony, infrastruktury, cyfryzacji i spraw wewnętrznych, aby zachować elastyczność i aktualność katalogu [3].

Korzyści dla obrony cywilnej

1. Podniesienie kompetencji ludności – masowe szkolenia zwiększą liczbę osób potrafiących udzielić pierwszej pomocy i działać pod presją.
2. Rozwój rynku usług bezpieczeństwa – większy popyt pobudzi powstawanie firm szkoleniowych i technologicznych.
3. Modernizacja infrastruktury – prywatne schrony i systemy alarmowe odciążą budżet państwa.
4. Synergia z VAT – choć ulga obniża podatek dochodowy, wydatki generują przychody z VAT, kompensując część kosztów fiskalnych [4].
5. Wzrost odporności państwa – przygotowane społeczeństwo to mniejsze ryzyko paniki i szybszy powrót do normalności po zdarzeniu kryzysowym.

Ulga to nie koszt, lecz inwestycja: każdy rozliczony złoty wraca w formie większej stabilności i niższego ryzyka gospodarczego.

Startupy kosmiczne – nowy beneficjent ulgi

Mechanizm ulgi dla bezpieczeństwa jest otwarty: katalog wydatków kwalifikowanych może być rozszerzany rozporządzeniem Ministra Finansów w porozumieniu z resortem obrony. Dzięki temu z preferencji mogą skorzystać spółki typu startup, które rozwijają technologie podwójnego zastosowania (*dual use*) – od tanich satelit obserwacyjnych po rakiety nośne czy autonomiczne systemy bezzałogowe.

PRZYKŁAD: POLSKO-FIŃSKA FIRMA ICEYE

Dziś wspierająca Ukrainę danymi wywiadowczymi – zbudowała niskokosztową konstelację 48 satelit SAR i jest wyceniana na blisko 1 mld USD [5]. Jej radarowe obrazy były już wykorzystywane w Polsce do monitorowania powodzi (m.in. na Odrze), a transmisja niemal w czasie rzeczywistym pozwalała służbom cywilnym wskazywać mieszkańcom

zagrożonych gmin, gdzie się schronić lub które ewakuować. Gdyby ulga obowiązywała, wydatki na projektowanie, produkcję i wyniesienie tej konstelacji mogłyby zostać odliczone jako koszty kwalifikowane, przyspieszając cykl rozwoju, ograniczając ryzyka kapitałowe i wzmacniając system obrony cywilnej poprzez lepszą informację o zagrożeniach.

Wkład ICEYE w reagowanie kryzysowe

ICEYE dysponuje największą na świecie konstelacją satelitów SAR, zdolnych do obrazowania Ziemi co kilka godzin, w każdych warunkach pogodowych i o każdej porze doby. Podczas powodzi we wrześniu 2024 r. wszystkie platformy zostały skierowane nad Polskę i Europę Środkowo-Wschodnią. W efekcie:

— 17 września 2024 r. opublikowano trzy szczegółowe raporty przedstawiające zasięg i głębokość wód na Odrze i Nysie Łużyckiej [6].

- Zespoły kryzysowe (m.in. Rządowe Centrum Bezpieczeństwa) wykorzystały dane GIS do planowania ewakuacji i wysyłki komunikatów SMS z informacją o miejscach schronienia.
- Media (*Space24*, *Onet*) zilustrowały skalę zagrożenia zobrazowaniami SAR, zwiększając świadomość społeczną [7].
- Ubezpieczyciele posłużyli się mapami ICEYE, aby szybciej szacować szkody i uruchamiać wypłaty odszkodowań.

Technologia SAR jest równie cenna w sytuacjach militarnych – potrafi wykrywać ruch pojazdów, budowę przepraw czy maskowanie jednostek, dostarczając wojsku i obronie cywilnej danych o wielkiej wartości operacyjnej.

Ekspansja ICEYE w Niemczech i wnioski dla Polski

W maju 2025 r. ICEYE oraz niemiecki koncern Rheinmetall ogłosiły utworzenie spółki joint venture **Rheinmetall ICEYE Space Solutions**, która w Neuss uruchomi linię produkcyjną satelitów SAR [7][8]. Projekt wpisuje się w szersze wysiłki rządu federalnego, aby przyciągać firmy o strategicznym znaczeniu dla bezpieczeństwa i budować kompletny łańcuch dostaw technologii kosmicznych na terytorium Niemiec.

Polska, oferując ulgę dla bezpieczeństwa, może stworzyć równorzędne zachęty i skłonić ICEYE do lokowania kolejnych etapów montażu oraz prac badawczo-rozwojowych nad sensorami radarowymi właśnie nad Wisłą. Preferencja podatkowa obniża koszt kapitału, a zarazem sygnalizuje długofalowe wsparcie państwa dla projektów *dual use*.

Ulga dla bezpieczeństwa może stać się finansową tarczą, która pomoże każdemu z nas przygotować się na kryzys – od pierwszej pomocy po cyberochronę.

Szansa także dla producentów dronów

Doświadczenia z wojny w Ukrainie pokazały, że drony są dziś kluczowym elementem operacji cywilnych poprzez dostarczanie pomocy humanitarnej. Podobnie wysoka intensywność B+R cechuje sektor bezzałogowców. Polskie firmy – od WB Group, która właśnie podpisała kontrakt na dostawę 10 000 Warmate, po startup Dronehub rozwijający autonomiczne stacje „drone in a box” – potrzebują stabilnych instrumentów podatkowych, by skalować produkcję i eksport. Dronehub specjalizuje się w kompleksowych systemach „drone-in-a-box”, łączących autonomiczne stacje dokujące, bezzałogowce i oprogramowanie AI, co pozwala na całodobowy monitoring, inspekcje oraz transport ładunków bez udziału operatora. Ujęcie wydatków na prototypowanie i testy dronów w katalogu ulgi pozwoli utrzymać łańcuch wartości w kraju i stworzyć wysokopłatne miejsca pracy w inżynierii, elektronice i oprogramowaniu [9].

Propozycje doprecyzowania rozporządzenia

1. Badania i prototypowanie systemów uzbrojenia, satelit i sensorów.
2. Testy poligonowe i kampanie startowe (np. rakiet sub-orbitalnych).
3. Oprogramowanie analityczne wykorzystujące dane satelitarne lub sensoryczne.
4. Infrastruktura laboratoryjna i specjalistyczne narzędzia pomiarowe.

Uwzględnienie powyższych wydatków w rozporządzeniu uczyni ulgę realnym narzędziem akceleracji innowacji dla bezpieczeństwa w sektorze prywatnym i przyciągnie kapitał do rodzimych spółek *deep tech*.

Podsumowanie

Ulga podatkowa dla bezpieczeństwa to narzędzie, które łączy zachęty fiskalne z potrzebą podniesienia

gotowości obronnej państwa. Przy odpowiednim zaprojektowaniu limitów, katalogu wydatków i mechanizmów kontroli może stać się skutecznym wsparciem obrony cywilnej, animując jednocześnie rozwój nowych sektorów gospodarki i zwiększając poczucie bezpieczeństwa obywateli. 



PATRYK KOZIÓŁ,
DORADCA PODATKOWY,

Inicjator projektu ulgi
na bezpieczeństwo

SŁOWA KLUCZOWE

ulga podatkowa, bezpieczeństwo, obrona cywilna, podatki, szkolenia pierwszej pomocy, cyberbezpieczeństwo, startup kosmiczny, satelity, innowacje obronne

1_ P. Kozioł, M. Rymaszewski, *Raport – Ulga dla bezpieczeństwa*, KIDP 2024, s. 1.

2_ Tamże, s. 4–8.

3_ *Raport KIDP 2024*, s. 18.

4_ Ibidem, s. 17.

5_ K. Domaradzki, „Wszystkie satelity ICEYE obserwują powódź. Kosmiczny biznes Polaka pomaga w walce z żywiołem”, *Forbes.pl*, 16 IX 2024.

6_ ICEYE, *Raport – Odra 2024*, 17 IX 2024.

7_ ICEYE, komunikat prasowy „Rheinmetall i ICEYE planują utworzenie spółki joint venture”, 8 V 2025.

8_ J. Rainbow, „German defense firm partners with Iceye to build SAR satellites”, *SpaceNews.com*, 8 V 2025.

9_ J. Adamowski, „Poland, Romania lead a drone bonanza in Eastern Europe”, *DefenseNews*, 23 V 2025.
[10] KIDP, „Ulga dla bezpieczeństwa – projekty zmian”, 17 III 2025 (dostęp: 28 V 2025).

10_ Brak przypisu 10: KIDP, „Ulga dla bezpieczeństwa – projekty zmian”, 17 III 2025 (dostęp: 28 V 2025).

Krytycznie o ViDA



*Pakiet VAT in the Digital Age, zwany jako ViDA,
stanowi próbę odpowiedzi Unii Europejskiej na dynamicznie
zmieniającą się gospodarkę cyfrową.*

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

Planowane przepisy pakietu mają za zadanie uszczelnić system podatkowy w sferze przedsiębiorstw, które sprzedają towary bądź świadczą usługi klientom w Unii Europejskiej online, a więc bez znaczenia, jaka odległość występuje pomiędzy przedsiębiorcą a klientem. Punktem zapalnym, od którego nieprzerwanie toczą się dyskusje nad słuszością wprowadzenia do obiegu prawnego pakietu ViDA, jest grudzień 2022 r., w którym ogłoszono pierwsze propozycje dla zmian w VAT.

Aktualnie obowiązujące przepisy powodują pewnego rodzaju nieścisłości w sferze prawa podatkowego w dobie cyfryzacji. Można byłoby wysnuć założenie, że prawo podatkowe nie nadąża za zmieniającym się światem w erze cyfrowej gospodarki, która ciągle się rozwija, powodując liczne niejasności podatkowe.

W dobie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej oraz w coraz większej ekspansji handlowej na inne państwa, nie ograniczając się do prowadzenia działalności w państwie, w którym działalność ta została założona, unijny ustawodawca dostrzegł potrzebę zmiany przepisów podatkowych w taki sposób, aby te były sprecyzowane oraz ułatwiły przedsiębiorcom prowadzenie działalności w zakresie sprawozdawczości i rejestracji podatkowej. Pakiet ViDA wprowadzi ustandaryzowane faktury, które będą podlegać pod jednolite wytyczne dla państw członkowskich UE.

Żywe dyskusje nad kształtem proponowanych rozwiązań trwały trzy lata, aż do 11 marca bieżącego

Dogłębne przestudiowanie pakietu ViDA, wywiera wrażenie, że nowe rozwiązania nie stanowią rozwiązania problemów, tylko pozostają dodatkowymi procedurami, które ciążyc będą na przedsiębiorcach.

roku, w którym przyjęto propozycje zmian jako pakiet ViDA. Przyjęte zmiany prawne odnośnie podatku od wartości dodanej mieszczą się na trzech płaszczyznach:

- cyfrowe raportowanie w czasie rzeczywistym oraz elektroniczne fakturowanie,
- rewizja przepisów VAT w sferze gospodarki cyfrowej,
- ujednolicony system rejestracji VAT.

Jedną z pierwszych reform przewidzianych w pakiecie ViDA będzie wdrożenie e-faktoringu. Postulat ten może stanowić duży problem we wdrażaniu nowych obowiązków w fakturowaniu. Wdrożenie systemu e-fakturowania w krajach Wspólnoty nie będzie wymagało zgody Komisji Europejskiej, a zmiany te każde państwo członkowskie będzie mo-

gło wprowadzać już od 15 kwietnia 2025 r. Zważając na fakt, iż wdrożenie nowych rozwiązań związanych z e-faktoringiem wiąże się z szeroko zakrojonymi przygotowaniami przedsiębiorstwa na możliwość wystawiania faktur w dedykowanym e-systemie. Przedsiębiorca aby móc w pełni wywiązywać się z obowiązków wynikających z pakietu ViDA, w przypadku e-faktur będzie zobowiązany dokonać przeorganizowania systemów komputerowych w taki sposób, aby te mogły sprawnie dokonywać operacji księgowych; przeszkolić pracowników działów księgowych oraz informatycznych, aby ich wiedza była zgodna z potrzebami przedsiębiorstwa w zakresie nowych wyzwań. Mając na uwadze możliwy okres wdrożenia przepisów pakietu ViDA w państwie

członkowskim, w którym działa poszczególny przedsiębiorca, w zestawieniu z okresem potrzebnym na dokonanie wewnętrznych przygotowań, reform, aktualizacji podsystemów, może okazać się, że przedsiębiorca nie zdoła na czas wdrożyć systemu e-faktur w prowadzonej działalności.

Motyacją do powołania reform prawno-podatkowych była rosnąca potrzeba wyeliminowania luk prawnych czy też wielu niejasności prawnych, które napotykali przedsiębiorcy prowadzący swoją działalność w głównej mierze w sektorze gospodarki cyfrowej. Niestety przyjęty pakiet ViDA, pomimo pozytywnych aspektów tych zmian, stwarza dla przedsiębiorców liczne problemy, z którymi będą zobowiązani się zmierzyć.

Pakiet ViDA ogranicza możliwość wprowadzania indywidualnie przez państwa członkowskie wspólnoty systemów sprawozdawczych transakcji w sektorze sprzedaży transgranicznej, lecz pozostawia wolną rękę w zakresie sprawozdawczości w podatku od towarów i usług na poziomie krajowym. Co to oznacza? Należy uznać, że przedsiębiorcy zobowiązani do sprostania nowym obowiązkom stosowania ujednoliconych systemów unijnych prawdopodobnie będą również stosować krajowe systemy sprawozdawcze, gdy tylko krajowy ustawodawca podatkowy taki obowiązek wprowadzi. Oznacza to, że pakiet ViDA, który wydawał się ustandaryzowaniem systemu VAT, tak naprawdę staje się dodatkowo nowym systemem sprawozdawczym, co powoduje, że przedsiębiorca będzie postawiony przed obowiązkiem stosowania przepisów krajowych oraz unijnych, czyli systemów, które będą posiadały dwa różne, w praktyce niezależne od siebie źródła prawne.

Przyjęty pakiet ViDA nie dostrzega pewnych słabych punktów,

które już same w sobie w unijnych systemach stanowią problem dla skutecznego działania ustrukturyzowanych systemów, jakie przewiduje ViDA. Vat in the Digital Age, rozszerzając systemy One Stop Shop (OSS), tworzy obowiązek rozróżniania klientów, rangi krytycznej. Przedsiębiorca będzie zobowiązany do rozpoznania, czy dany klient jest przedsiębiorcą czy konsumentem, gdyż to rozróżnienie wpłynie na zastosowanie różnych zasad VAT. Obecnie do weryfikacji identyfikatorów VAT przedsiębiorcy korzystają z VAT Information Exchange System (VIES). Należy mieć na uwadze, że system VIES nie jest niezawodny. W momentach składania zeznań bądź zamknięcia roku system nie raz napotykał na problemy w działaniu. Zwiększając znaczenie VIES, realnie wzrasta ryzyko dla przedsiębiorcy, który to będzie odpowiedzialny za rozróżnienie typu klienta dla celów VAT.

W momencie gdy wspomniano o systemie One Stop Shop, należy wskazać, że wprowadzając zmiany wokół OSS, nie dostrzeżono potrzeby zmian systemu zwrotu VAT naliczonego przez zagraniczne podmioty. One Stop Shop umożliwia raportowanie VAT przez podmioty z państw wspólnoty poprzez jedno zeznanie, lecz nadal nie rozwiązuje problemu długotrwałych i nierzadko problematycznych procesów zwrotu VAT-u z budżetu innych państw, w których przedsiębiorca zapłacił podatek. Zakładając, że Unia Europejska mogłaby pochylić się nad kwestią rozszerzenia OSS o możliwość ustrukturyzowanego systemu zwrotu VAT, niewątpliwie polityka podatkowa ukierunkowana zostałaby na rozwój gospodarczy UE, gdyż przedsiębiorcy mogliby środki zwrócone z VAT przeznaczyć na inwestycje.

Analizując dokładnie pakiet ViDA, trzeba uznać, że cel przyświe-

cący wdrożeniu w życie prawno-podatkowe nowych przepisów niósł za sobą realne korzyści dla Unii Europejskiej oraz przedsiębiorców, gdyż miały one rozwiązać wątpliwości podatkowe w niektórych sytuacjach gospodarczych oraz wdrożyć ujednolicony system raportowania. Dogłębne przestudiowanie pakietu ViDA wywiera wrażenie, że nowe przepisy nie stanowią rozwiązania problemów, tylko pozostają dodatkowymi procedurami, które ciążyć będą na przedsiębiorcach. Przygotowanie się do nowych wyzwań związanych z pakietem ViDA będzie wiązało się z pewnością ze znaczącymi wydatkami finansowymi przedsiębiorców, gdyż wiele podmiotów życia gospodarczego będzie musiało poradzić sobie z przeszkoleniem pracowników, z aktualizacją systemów cyfrowych, które będą kompatybilne z nowo wprowadzonymi zmianami. Niewątpliwie szybkie zareagowanie przez przedsiębiorców na zmieniające się przepisy pozwoli na zminimalizowanie ryzyka niedopełnienia obowiązków podatkowych, a w ślad za tym na uniknięcie sankcji. 📌



**JUSTYNA
ZAJĄC-WYSOCKA,
DORADCA PODATKOWY**

Bibliografia:

1_ A. Bal, VAT And ViDA: What's Changing Before 2028 And What Won't Be Fixed, Forbes, <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2025/03/16/vat-and-vida-whats-changing-before-2028-and-what-wont-be-fixed/>.

2_ Asquith, EU VAT in the Digital Age, VAT Calc, <https://www.vatcalc.com/eu-vat-in-the-digital-age-vida-adopted-by-ec/>.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
DR IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRANCAK, DR ANNA LESZCZYŃSKA,
WANDA NOWAK, KRYSZYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
DR IWONA BIERNAT-BARAN,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDĄ,
paninagrochowicz@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
ul. Grzybowska 85 lok. U7
00-844 Warszawa
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**