

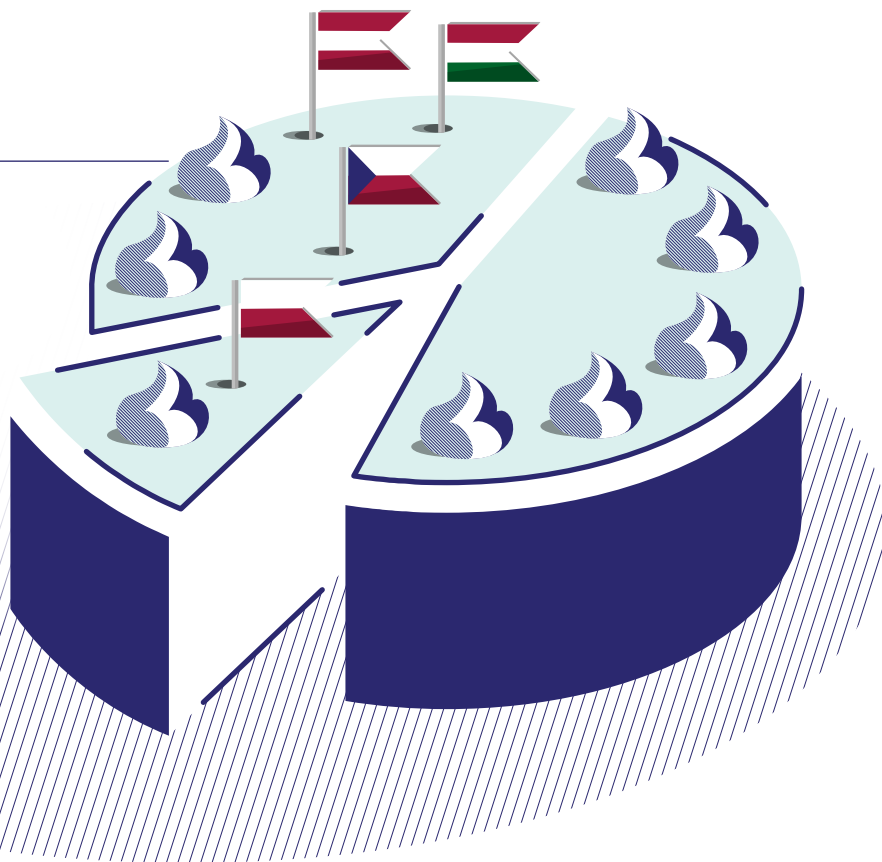
DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

2
Obowiązujące umowy
międzynarodowe o unikaniu
podwójnego opodatkowania

podatkiem od spadków

DR ADAM BOJARSKI



Prezes zarządu

jako nowa kategoria
klienta

AGNIESZKA CZERNIK

18

NSA

o refakturowaniu kosztów

mediów na najemców

– czy to zwrot w ryczałcie
od przychodów z najmu?

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

38

Niedostępność i awaria KSeF

– perspektywa doradcy
podatkowego

DR KRZYSZTOF BIERNACKI

42

SPIS TREŚCI

- 2** Obowiązujące umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków
DR ADAM BOJARSKI
- 10** e-Urząd Skarbowy a skuteczność doręczeń – o decyzjach podatkowych, które nie weszły do obrotu prawnego
JĘDRZEJ RUSINEK
- 18** Prezes zarządu jako nowa kategoria klienta
AGNIESZKA CZERNIK
- 24** Przegląd ulg podatkowych, na które warto zwrócić uwagę w 2026 r.
MARTYNA GNIEWOWSKA
- 30** Odsetki od zaległości podatkowych w kontroli KAS
**MARIUSZ JURKIEWICZ,
JACEK LEWARTOWSKI**
- 38** NSA o refakturowaniu kosztów mediów na najemców – czy to zwrot w ryczałcie od przychodów z najmu?
URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK
- 42** Niedostępność i awaria KSeF – perspektywa doradcy podatkowego
DR KRZYSZTOF BIERNACKI
- 48** Praktyczne znaczenie żądania strony postępowania podatkowego, dotyczącego przeprowadzenia dowodu w kontekście włączenia do akt sprawy materiałów pochodzących z odrębnych postępowań
JACEK LEWARTOWSKI, MARIUSZ JURKIEWICZ, WIKTORIA STYCZEŃ



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Oddajemy w Państwa ręce kolejny numer „Kwartalnika Doradca Podatkowy”, poświęcony aktualnym problemom prawa podatkowego, praktyce organów podatkowych, orzecznictwu sądów administracyjnych oraz zmianom wpływającym na codzienną pracę doradców podatkowych.

Tematem numeru jest artykuł Adama Bojarskiego dotyczący obowiązujących umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków. Autor omawia regulacje pochodzące jeszcze z lat 20. XX wieku, które mimo upływu niemal stu lat nadal mogą mieć praktyczne znaczenie przy transgranicznym opodatkowaniu spadków.

W numerze publikujemy również tekst Jędrzeja Rusinka poświęcony skuteczności doręczeń przez e-Urząd Skarbowy. Autor analizuje konsekwencje błędnego doręczania decyzji i postanowień podatkowych, odwołując się do najnowszego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Istotne miejsce zajmuje także artykuł Agnieszki Czernik dotyczący członków zarządu jako szczególnej kategorii klientów doradców podatkowych, a także opracowanie Martyny Gniewowskiej przedstawiające przegląd ulg podatkowych, na które warto zwrócić uwagę w 2026 r.

Mariusz Jurkiewicz i Jacek Lewartowski omawiają problem odsetek od zaległości podatkowych w kontroli KAS, natomiast Urszula Sałacińska-Matwiejczyk analizuje stanowisko NSA dotyczące refakturowania kosztów mediów na najemców. Numer zamykają teksty poświęcone niedostępności i awarii KSeF oraz znaczeniu żądania strony dotyczącego przeprowadzenia dowodu w postępowaniu podatkowym.

Mam nadzieję, że zgromadzone w tym numerze artykuły będą dla Państwa źródłem praktycznej wiedzy oraz inspiracją do refleksji nad kierunkami rozwoju prawa podatkowego.

Życzę dobrej lektury.

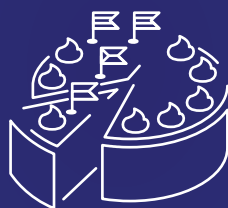
**DR IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTWA KIDP**

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**

**Obowiązujące umowy międzynarodowe
o unikaniu podwójnego opodatkowania**

podatkiem od spadków



*Celem artykułu jest analiza obowiązujących
w polskim porządku prawnym umów o unikaniu
podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków
z Republiką Czeską, z Republiką Austrii i z Węgrami,
które zostały uchwalone w latach 20. XX wieku.*

DR ADAM BOJARSKI

1. Wprowadzenie

W dwudziestoleciu międzywojennym Rzeczpospolita Polska ratyfikowała 4 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków¹.

Do dziś obowiązują 3 akty prawne (spośród 4 aktów prawnych)², które dotyczą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sprawach podatku od spadku pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a innymi Państwami, tj. Republiką Czeskosłowacką (obecnie Republika Czeska), Republiką Austriacką (obecnie Republika Austrii) i Królestwem Węgier (obecnie Węgry)³. Powyższe umowy modyfikują stosowanie ustawy z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁴.

Rzeczpospolita Polska nie jest od 1.01.1996 r. stroną Porozumienia o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, sporządzonego w Mişzkolcu dnia 27.05.1977 r.⁵, co zostało opisane w Oświadczeniu rządowym z 10.12.2024 r. o utracie mocy obowiązującej w stosunku do Rzeczypospolitej Polskiej Porozumienia o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, sporządzonego w Mişzkolcu 27.05.1977 r.⁶, którego depozytariuszem był sekretarz RWPG⁷, choć niektórzy przedstawiciele doktryny uważają to porozumienie za ważne w ograniczonym zakresie⁸.

Zgodnie z art. 87 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej źródłem prawa jest ratyfikowana umowa międzynarodowa⁹, która ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażaną w ustawie ma pierwszeństwo stosowania

przed ustawą zwykłą (art. 91 ust. 2 Konstytucji RP).

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków pochodzące z lat 20. XX wieku były oparte o następujące kryteria:

- 1) Miejsce położenia nieruchomości i ruchomości,
- 2) Posiadane obywatelstwo,
- 3) Miejsce zamieszkania¹⁰.

Celem artykułu jest omówienie przepisów prawnych dotyczących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków, które obowiązują obecnie w polskim systemie prawnym.

2. Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23.04.1925 roku

Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23.04.1925 r.¹¹ została ratyfikowana ustawą z 30.07.1925 r. w sprawie ratyfikacji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisanej w Warszawie dnia 23.04.1925 r.¹²

W tej sprawie zostało wydane Oświadczenie Rządowe z 4.01.1926 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisanej w Warszawie dnia 23.04.1925 r.¹³ Warto jednak zaznaczyć, że w wyniku rozpadu Czechosłowacji sukcesorem umowy warszawskiej jest Republika Czeska, w związku z czym zastosowanie przepisów umowy warszawskiej nie można stosować odnośnie do Republiki Słowackiej. Wynika to wprost z przepisów art. 29 ust. 3 Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 18.08.1994 r.¹⁴ Zgodnie z art. 1 umowy warszawskiej uznaje się, że majątek nieruchomy podlega tylko temu majątkowi, w którym kraju się znajduje, jednakże w razie wątpliwości co do tego, czy majątek jest nieruchomy, zastosowanie mają przepisy prawa właściwego dla miejsca, gdzie wskazany przedmiot majątkowy się znajduje. Dodatkowo zgodnie z prawem tego kraju należy rozumieć prawa związane i ciążące na majątku nieruchomym.

Oznacza to, że jeśli nieruchomości znajduje się na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, wtedy wiążące są przepisy upsd.

Zgodnie z art. 2 umowy warszawskiej, jeśli przepisy art. 1 teŹ umowy nie mają zastosowania, to właściwość miejscową ustanawia się w następujący sposób:

- a) w pierwszej kolejności majątek podlega opodatkowaniu w kraju, w którym spadkodawca był obywatelem w chwili śmierci;
- b) jeśli jednak spadkodawca mieszkał w drugim Państwie, wtedy zastosowanie miały przepisy drugiego państwa;
- c) jeśli jednak spadkodawca posiadał miejsce zamieszkania w obu państwach, wtedy zastosowanie miały przepisy państwa, którego obywatelem był spadkodawca.

Przykładowo, jeśli spadkodawca był obywatelem polskim, to spadek podlega opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w przypadku a) i c), chyba że spadkodawca spełnił warunek b) – wtedy właściwe było prawo Republiki Czeskiej.

Definicja miejsca zamieszkania została zawarta w art. 2 ust. 2 ustawy warszawskiej: dotyczy posiadania mieszkania i zamiaru przebywania w nim na stałe.

Część majątku spełniająca kryterium zgodnie z art. 2 umowy warszawskiej (np. samochód osobowy o wartości 500.000 złotych znajdujący się fizycznie w Polsce i posiadający polskie numery rejestracyjne) obywatela Republiki Czeskiej nieposiadającego polskiego obywatelstwa, mieszkającego w Polsce:

W przypadku zastosowania art. 1 upsd przedmiot rzeczy znajdujący się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlega opodatkowaniu na zasadach upsd.

Zgodnie z art. 2 lit. a) umowy warszawskiej: „w pierwszej kolejności majątek podlega opodatkowaniu w kraju, w którym spadkodawca był obywatelem w chwili śmierci”.

Co prawda przepisy upsd nie regulują, że obywatelstwo ma znaczenie przy istnieniu obowiązku podatkowego, ale umowa warszawska ma pierwszeństwo zastosowania i z jej treści wynika, że w konkretnym przypadku to obywatelstwo, a nie miejsce występowania prawa

majątkowego ma znaczenie przy ustalaniu obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 3 umowy warszawskiej nie mają zastosowania przepisy dotyczące art. 1 i 2 tejże umowy w przypadku, gdy określony przedmiot lub prawa na tym przedmiocie zgodnie z art. 2 umowy warszawskiej nie wystarcza z majątku określonego w art. 1 umowy warszawskiej.

Jeśli natomiast majątek, o którym mowa w art. 1 i art. 2 umowy warszawskiej, znajduje się w obydwu państwach, wtedy należy podzielić ten majątek wedle zapisu części.

Przykładowo spadkodawca miał mieszkanie w Polsce o wartości 1.000.000 złotych oraz mieszkanie w Czechach o wartości 10.000.000 koron czeskich. Wtedy część znajdująca się w Polsce jest opodatkowana wedle prawa polskiego, a część znajdująca się w Czechach jest opodatkowana wedle prawa czeskiego.

Zgodnie z art. 4 umowy warszawskiej długi ciężące na majątku lub na nim zabezpieczone potrąca się z tego majątku zgodnie z art. 1 umowy warszawskiej. Inne długi potrąca się z majątku określonego w art. 2 umowy warszawskiej. Zgodnie z art. 4 ust 2 umowy warszawskiej postanowienia stosuje się tak jak w art. 2 ust. 3.

Niezwykły istotny jest art. 5 umowy warszawskiej, który reguluje, że w rozumieniu niniejszej umowy rozumie się wszelkie daniny, które pobiera się z przeniesienia majątku z powodu śmierci na podstawie przepisów z Rzeczypospolitej Polskiej i obecnie Republiki Czeskiej, albo jakie w ich miejsce wstąpiły albo niedługo wstąpią. Oznacza to, że sama zmiana przepisów podatkowych nie oznacza, że potrzebna jest zmiana umowy warszawskiej. Dodatkowo zgodnie z art. 6 umowy warszawskiej państwa zobowiązane są do wzajemnej pomocy przy wykonywaniu niniejszej umowy.

Obecnie w wyniku zmian czasowych art. 7 ust. 1 pkt a) umowy warszawskiej reguluje, że zastosowanie do tej ustawy mają wszelkie spadki otwarte po dniu 31.10.1918 r.

Jeśli zgodnie z art. 8 umowy warszawskiej odnośnie do wykładni umowy nastąpiłyby wątpliwości, wtedy Ministrowie Skarbu mają obowiązek porozumieć się co do załatwienia takich przypadków w myśl zasady słuszności.

3. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24.11.1926 r.

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24.11.1926 r.¹⁵ została ratyfikowana ustawą z 24.06.1927 r. w sprawie ratyfikacji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisanej w Wiedniu dnia 24.11.1926 r.¹⁶

W tej sprawie zostało wydane Oświadczenie Rządowe z 25.05.1928 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisanej w Wiedniu dnia 24.11.1926 r.¹⁷ Zgodnie z art. 2 upsd nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Oznacza to, że polski ustawodawca przyjął za zasadę, że jeśli rzecz znajduje się poza granicami państwa polskiego, ale jej właścicielem jest obywatel polski, to podlega ona opodatkowaniu.

Jednakże zgodnie z art. 1 ust. 1 konwencji wiedeńskiej sprawa ta jest regulowana odmiennie, gdyż prawem właściwym jest prawo państwa, w którym „nieruchomy majątek spadkowy” się znajduje.

Tak więc w tym przypadku to nie przepisy upsd będą prawem właściwym, lecz prawo Republiki Austriackiej, gdyż właściwość ta jest właściwością uregulowaną w przepisach konwencji wiedeńskiej.

Zgodnie z art. 2 konwencji wiedeńskiej:

- 1) Co do majątku spadkowego po obywatelach każdego z obydwóch Państw, do którego nie mają zastosowania postanowienia art. 1, będą następujące zasady obowiązujące:
 - a) majątek ten podlega zasadniczo podatkowi spadkowemu w tym Państwie, którego obywatelem był spadkodawca w chwili swej śmierci;
 - b) jeśli jednak spadkodawca posiadał w chwili swej śmierci w drugim Państwie miejsce zamieszkania, to w tym Państwie należy poddać opodatkowaniu majątek spadkowy, tam się znajdujący;
 - c) jeśli spadkodawca w chwili swej śmierci posiadał miejsce zamieszkania w obydwóch Państwach, to wspomniany majątek spadkowy podlega podatkowi spadkowemu w tym Państwie, którego obywatelem był spadkodawca.
- 2) Za miejsce zamieszkania w rozumieniu niniejszej Konwencji uważa się miejsce, w którym ktoś bądź posiada mieszkanie, co do którego stosownie do okoliczności należy przyjąć, że zamierza zatrzymać je na stałe, bądź

gdzie przebywa i stosownie do okoliczności należy przyjąć, że w tym miejscu, albo w tym kraju nie zamierza przebywać tylko chwilowo.

Zgodnie z art. 3 konwencji wiedeńskiej:

- 1) Przy zastosowaniu postanowień art. 1 i 2 traktowane będą zapisy, które nie dotyczą pewnego określonego przedmiotu, albo prawa na takim przedmiocie, w ten sposób, jak gdyby miały być wydane przede wszystkim z majątku, wymienionego w art. 2, a tylko reszta, na pokrycie której majątek ten nie wystarcza – z majątku, określonego w art. 1.
- 2) W przypadkach, gdy majątek określony bądź w art. 1, bądź w art. 2, znajduje się w obydwu Państwach, należy podzielić zapisy wedle stosunku wartości części znajdujących się w obydwu Państwach.

Zgodnie z art. 4 konwencji wiedeńskiej długi, które ciążą na majątku określonym w art. 1 lub są na nim zabezpieczone, potrąca się od wartości tego majątku.

Niepokryta reszta długów, o ile spadkodawca był za te długi osobście odpowiedzialny, jak również długi innego rodzaju uwzględnia się z potrąceniem przede wszystkim z majątku ruchomego, a dopiero w dalszej części z majątku spadkowego.

Art. 5 i art. 6 konwencji wiedeńskiej są analogiczne jak art. 5 i 6 umowy warszawskiej. Art. 7 konwencji wiedeńskiej jest odpowiednikiem art. 8 umowy warszawskiej. W przeciwieństwie do umowy warszawskiej brak jest obowiązywania przepisów z datą wsteczną, więc obowiązywanie konwencji wiedeńskiej dotyczy spadków otwartych po wejściu w życie tejże konwencji, tj. 15 dnia po wymianie dokumentów ratyfikacyjnych, czyli 9.06.1928 r.

4. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12.05.1928 r.

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12.05.1928 r.¹⁸ została ratyfikowana ustawą z 17.03.1931 r. w sprawie ratyfikacji konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisanej w Warszawie dnia 12.05.1928 r.¹⁹

W tej sprawie zostało wydane Oświadczenie Rządowe z 29.07.1931 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisanej w Warszawie dnia 12.05.1928 r.²⁰ Konwencja warszawska w przeciwieństwie do umowy warszawskiej i konwencji wiedeńskiej wprowadza także definicję odnoszącą się do dziedziczonego majątku przedsiębiorstwa lub filii zakładu.

W tym przypadku istotne jest, gdzie znajduje się miejsce przedsiębiorstwa lub filii przedsiębiorstwa, przy czym brak jest informacji, co w przypadku, gdy siedziba przedsiębiorstwa znajduje się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a filia przedsiębiorstwa znajduje się na terytorium Węgier.

W art. 1 konwencji warszawskiej użyto określenia „przedsiębiorstwo lub zakład filjalny”. Moim zdaniem, gdyby doszło do sytuacji, w której siedziba przedsiębiorstwa znajdowałaby się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nato-

miast filia przedsiębiorstwa znajdowałaby się na terytorium Węgier, wtedy prawo podatkowe byłoby właściwe dla:

- 1) Siedziby przedsiębiorstwa – przepisy prawa polskiego
- 2) Filii przedsiębiorstwa – przepisy prawa węgierskiego.

W świetle przepisów konwencji warszawskiej brak jest unormowania, że w przypadku, gdy siedziba

c) przy prawach, co do których władze prowadzą specjalne księgi celem zapisywania w nich osób uprawnionych – decyduje miejsce, w którym księgi są prowadzone.

W sytuacji, gdy majątek pochodzący ze spadku miał położenie w Polsce i na Węgrzech i istniała możliwość, by pobór miał miejsce w obu Państwach, wówczas wartość

Państwie podlegają podatkowi spadkowemu, te części składowe spadku, które się w niem znajdują, o ile nie zachodzi przypadek, przewidziany pod lit. c lub d;

c) jeżeli zmarły w chwili swej śmierci posiadał miejsce zamieszkania w każdym z obydwóch umawiających się Państw, to wspomniane części składowe spadku podlegają podatkowi spadkowemu tylko

Podkreśla się także w interpretacjach podatkowych, że jeśli w kraju, gdzie obowiązek podatkowy powstał, ale podatek od spadków nie obowiązuje, to obowiązek podatkowy nie powstaje w drugim państwie.

znajduje się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a filia znajduje się na terytorium Węgier, wtedy prawem właściwym jest prawo kraju, w którym znajduje się siedziba, tj. przepisy prawa polskiego.

Prawem właściwym jest miejsce siedziby przedsiębiorstwa lub jego filii.

Jednakże art. 3 konwencji warszawskiej reguluje odmiennie właściwość miejscową dotyczącą konkretnych części składowych spadku. Regulowane jest to w sposób następujący:

- a) przy wierzytelnościach – decyduje miejsce zamieszkania zmarłego,
- b) przy papierach wartościowych i papierach na zlecenie – decyduje miejsce ich przechowywania w chwili śmierci zmarłego,

majątku pochodzącego ze spadków ustalano w częściach przypadających do opodatkowania w obu Państwach²¹.

Zgodnie z art. 2 konwencji warszawskiej:

Co do części składowych spadku pozostałych po zmarłym obywatelu jednego z obu umawiających się Państw, do których nie mają zastosowania postanowienia art. 1, będą przestrzegane następujące zasady:

- a) wspomniane części składowe spadku podlegają zasadniczo podatkowi spadkowemu w tem z obydwóch umawiających się Państw, którego obywatelem był zmarły w chwili swej śmierci;
- b) jeżeli jednak zmarły posiadał w chwili swej śmierci w drugim umawiającym się Państwie miejsce zamieszkania, to w tem

w tem z obydwóch umawiających Państw, którego obywatelem był zmarły;

d) jeżeli nabywca majątku spadkowego był w chwili śmierci zmarłego obywatelem jednego z obydwóch umawiających się Państw, to przypadły temu nabywcy majątek spadkowy podlega obowiązującemu podatkowi spadkowemu w tem Państwie umawiającym się, którego obywatelem był nabywca w owej chwili; postanowienie to nie będzie jednakże stosowane w przypadku, gdy nabywca posiadał miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się Państwie.

W rozumieniu niniejszej konwencji przez wyraz „miejsce zamieszkania” uważa się miejsce, w którym pewna osoba posiada mieszkanie, co do którego stosow-

nie do okoliczności można przypuszczać, że osoba ta zamierza zatrzymać je w posiadaniu na stałe lub też miejsce, gdzie ta osoba przebywa, jeżeli stosownie do okoliczności można przypuszczać, że zamierza ona przebywać w niem nie tylko chwilowo.

Dziedziczenie zapisów regulował art. 4 konwencji warszawskiej:

Zapisy, które nie dotyczą pewnego oznaczonego przedmiotu, będą traktowane tak, jak gdyby miały być wypłacone z majątku wymienionego w art. 2, o ile ten majątek na to wystarcza i w danym razie, zapisy te będą rozdzielone w stosunku do wartości części składowych wspomnianego majątku, znajdujących się w każdym z obu umawiających się Państw. Niepokryta w powyższy sposób reszta takich zapisów będzie uważana jako wypłacona z majątku spadkowego, określonego w art. 1 i w tym przypadku reszta ta będzie rozdzielona w stosunku do wartości wymienionych w art. 1 przedmiotów spadku, położonych w każdym z obu umawiających się Państw.

Pokrywanie długów i ciężarów regulował z kolei art. 5 konwencji warszawskiej.

Długi i ciężary, które obciążają określony w art. 1 majątek spadkowy lub są na nim zabezpieczone, będą potrącone z wartości tego majątku. O ile zmarły odpowiadał też osobiście za takie długi, to niepokryta w powyższy sposób ich reszta będzie potrącona z majątku wymienionego w art. 2, przyczem postanowienia art. 4, dotyczące stosunku rozdziału zapisów na majątki spadkowe znajdujące się w każdym z obu umawiających się Państw, będą stosowane w sposób analogiczny do wspomnianych długów i ciężarów.

Co się dotyczy innych długów i ciężarów, to będą do nich stosowane w sposób analogiczny postanowienia przewidziane w art. 4.

Podsumowując, nowość w zakresie konwencji warszawskiej stanowi wprowadzenie miejsca przedsiębiorstwa i filii, co może mieć wpływ na stosowanie przepisów tejże konwencji. Przepisy te modyfikują także regulacje dotyczące zapisów, jak i ponoszenia ciężarów i długów spadkowych.

Art. 7 konwencji warszawskiej dotyczy zasady, z której wynika, że jeżeli zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji majątek spadkowy w każdym z obydwóch umawiających się Państw podlega podatkowi spadkowemu tylko w części, to w tym przypadku dla ustalenia stawki podatku w każdym Państwie będzie miarodajna tylko wartość majątku, podlegającego podatkowi w tem Państwie.

Art. 8 konwencji warszawskiej dotyczy definicji „podatku spadkowego” (w Polsce jest to podatek od spadków i darowizn), art. 9 konwencji warszawskiej dotyczy procedury porozumiewania się, zaś art. 10 – rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści umowy przez Ministrów Skarbu.

Sprawy te nie dotyczą spadków otwartych przed dniem wejścia w życie przepisów konwencji, tj. 29.07.1931 r.

5. Wpływ umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków na ustawę o podatku od spadków i darowizn

Pomimo wprowadzenia aktów prawa międzynarodowego należy zwrócić uwagę, że stosowanie przepisów prawa polskiego następuje w momencie uznania, iż podlegają one opodatkowaniu na terenie Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie upsd. Niektóre przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

w sprawach spadkowych są mocno zdezaktualizowane.

Przykładowo zgodnie z art. 3 pkt b) konwencji warszawskiej:

b) przy papierach wartościowych i papierach na zlecenie – decyduje miejsce ich przechowywania w chwili śmierci zmarłego.

Autor rozumie, że być może wśród papierów na zlecenie, tj. weksli, występują one w formie fizycznej, aczkolwiek papiery wartościowe jako zapis akcji rzadziej występują w formie fizycznej, a częściej występują w formie zapisu elektronicznego. W związku z tym w jaki sposób określić „miejsce przechowywania w chwili śmierci zmarłego”?

Autor nie ma wątpliwości, że przepisy umowy warszawskiej, konwencji wiedeńskiej oraz konwencji warszawskiej mają pierwszeństwo przed upsd. Stanowisko to potwierdza Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS)²². Przede wszystkim modyfikacje dotyczą właściwości miejscowej.

Należy podkreślić, że w wydawanych interpretacjach indywidualnych przedstawiany jest pogląd, że jeśli obowiązek podatkowy wynika z przepisów jednego kraju, to nie można go płacić w drugim kraju.

Podkreśla się także w interpretacjach podatkowych, że jeśli w kraju, gdzie obowiązek podatkowy powstał, ale podatek od spadków nie obowiązuje, to obowiązek podatkowy nie powstaje w drugim państwie. Przykładowo, jeśli w Republice Austriackiej (gdzie podatek od spadków został zniesiony w 2008 r.) powstał obowiązek podatkowy, to nie może być on spełniony w Rzeczypospolitej Polskiej²³.

Zatem warto zwracać uwagę na modyfikacje wynikające z umów międzynarodowych dotyczących unikania podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków. Nie we wszystkich przypadkach zasady wynikające z upsd mają zastosowanie.

6. Ważność umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków

Problem ważności umowy został dostrzeżony w sprawie umowy warszawskiej, która to według Internetowej Bazy Traktatów Ministerstwa Spraw Zagranicznych RP jest uznana jako umowa wygasła²⁴.

Oznacza to, że nowela sierpniowa nie miała żadnego wpływu na ratyfikację umów międzynarodowych, przez co zastosowanie miały przepisy art. 49 ust. 2 konstytucji marcowej.

Przepisy umowy warszawskiej zostały podpisane przez ówczesnego Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Stanisława Wojciechowskiego, natomiast przepisy konwencji wie-

i ogłoszone w Dzienniku Ustaw uznaje się za umowy ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie i stosuje się do nich przepisy art. 91 Konstytucji RP, jeżeli z treści umowy międzynarodowej wynika, że dotyczą one kategorii spraw wymienionych w art. 89 ust. 1 Konstytucji RP. W tym przypadku właściwe są przepisy konstytucji marcowej. Zgodnie z art. 91 ust. 2

Obecnie obowiązującym prawem są przepisy utworzone w latach 20. XX wieku, tj. około 100 lat temu, które ze względu na upływ czasu powinny zostać doprecyzowane.

Warto jednak zwrócić uwagę, że zgodnie z brzmieniem art. 49 ust. 1 ustawy z 17.03.1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej umowy międzynarodowe zawierał i podawał do wiadomości Sejmu Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej, przy czym umowy, które obciążały Państwo pod względem finansowym, wymagały zgodnie z art. 49 ust. 2 konstytucji marcowej ratyfikacji przez Sejm²⁵.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 5 ustawy z 2.08.1926 r. zmieniającej i uzupełniającej Konstytucję Rzeczypospolitej z 17.03.1921 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej mógł wydawać w przypadku rozwiązania Sejmu i Senatu rozporządzenia z mocą ustawy do ponownego zebrania się Sejmu w razie „nagłej potrzeby państwowej”, lecz wyłączone zostały przypadki zawarte w art. 49 ust. 2 konstytucji marcowej²⁶.

deńskiej oraz konwencji warszawskiej zostały podpisane przez ówczesnego Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Ignacego Mościckiego.

Umowy międzynarodowe zostały ratyfikowane przez następujące akty prawne:

- 1) umowa warszawska – Ustawa z 30.07.1925 r.
- 2) konwencja wiedeńska – Ustawa z 24.06.1927 r.
- 3) konwencja warszawska – Ustawa z 17.03.1931 r.

Zatem w świetle art. 49 konstytucji marcowej zmienionej nowelą sierpniową wszystkie powyższe umowy międzynarodowe zostały skutecznie ratyfikowane.

Zgodnie z art. 241 ust. 1 Konstytucji RP umowy międzynarodowe ratyfikowane dotychczas przez Rzeczypospolitą Polską na podstawie obowiązujących w czasie ich ratyfikacji przepisów konstytucyjnych

Konstytucji RP mają one pierwszeństwo przed przepisami upsd.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z 14.04.2000 r. o umowach międzynarodowych utrata mocy obowiązującej umowy międzynarodowej w stosunku do Rzeczypospolitej Polskiej następuje w sposób przewidziany w umowie międzynarodowej, w szczególności na skutek jej wypowiedzenia przez Rzeczpospolitą Polską albo w inny sposób dopuszczony przez prawo międzynarodowe²⁷.

7. Podsumowanie

Pomimo upływu lat umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków są jedynym sposobem unikania „podwójnego opodatkowania podatkiem spadkowym”²⁸. Obecnie w polskim prawie nie obowiązują przepisy

ustawy z 29.05.1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, które pozwalały odliczyć w Polsce kwotę podatku od spadków zapłaconego za granicą²⁹.

Obecnie obowiązującym prawem są przepisy utworzone w latach 20. XX wieku, tj. około 100 lat temu, które ze względu na upływ czasu powinny zostać doprecyzowane³⁰.


Zmiana strony umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków, która polega na zmianie nazwy państwa lub jego ustroju, nie oznacza, że umowa wygasła.

Wpływu na obowiązywanie umów międzynarodowych ratyfikowanych w okresie dwudziestolecia międzywojennego nie ma również

to, że obecnie nie obowiązują przepisy konstytucji marcowej. Nie ma znaczenia wprowadzanie nowych przepisów dotyczących podatku od spadków.

Przedstawiciel Rady Ministrów, czyli Minister właściwy ds. Skarbu, powinien porozumieć się ze swoimi odpowiednikami w Republice Austriackiej, Republice Czeskiej oraz na Węgrzech celem rozstrzygnięcia, czy pomimo upływu kilkudziesięciu lat od ich ratyfikacji nie pojawiły się wątpliwości przy stosowaniu przepisów tych umów międzynarodowych, ze względu na znaczny upływ czasu od momentu ich podpisania i ratyfikowania.

Jedynym skutecznym sposobem uchylecia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania od

spadków jest wypowiedzenie tych umów (np. art. 29 ust. 3 UPO Polska – Słowacja). Zaleca się podpisanie nowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków z wyżej wymienionymi państwami. 



DR ADAM BOJARSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

1_A. Bojarski, Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańsk celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci z dnia 29 maja 1929 r. i jego wpływ na polskie przepisy prawa podatkowego, *Czasopismo Prawno-Historyczne* nr 2/2025, s. 207.

2_ Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańsk celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci z dnia 29.05.1929 r. (Dz. U. z 1933 r. nr 53 poz. 411) obowiązywał w latach 1933–1939.

3_ Wyrok WSA w Poznaniu z 21.08.2008 r., I SA/Po 564/08, CBOSA.

4_Tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm. – dalej: upsd.

5_ Dz. U. z 1979 r. nr 10 poz. 66.

6_ Dz. U. z 2025 r. poz. 21.

7_ Dz. U. z 1979 r. nr 10 poz. 67.

8_P. Czubik, Umowy zawarte w latach 20. XX w. z Czechosłowacją, Austrią i Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Miskolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego, *Nieruchomości@* nr 3/2022, s. 81–86.

9_ Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

10_S. Pszczółkowski, Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych, Warszawa 1928, s. 72–75.

11_ Dz.U. z 1926 r. nr 13 poz. 78 – dalej: umowa warszawska.

12_ Dz.U. z 1925 r. nr 89 poz. 621 – dalej: ustawa z 30.07.1925 r.

13_ Dz.U. z 1926 r. nr 13 poz. 79.

14_ Dz.U. z 1996 r. nr 30 poz. 131 ze zm. – dalej: UPO Polska – Słowacja.

15_ Dz. U. z 1928 r. nr 61 poz. 557 – dalej: konwencja wiedeńska.

16_ Dz.U. z 1927 r. nr 63 poz. 551 – dalej: ustawa z 24.06.1927 r.

17_ Dz.U. z 1928 r. Nr 61 poz. 558.

18_ Dz.U. z 1931 r. Nr 75 poz. 602 – dalej: konwencja warszawska.

19_ Dz. U. z 1931 r. Nr 37 poz. 276 – dalej: ustawa z 17.03.1931 r.

20_ Dz. U. z 1931 r. Nr 75 poz. 603.

21_B. Kucia-Guściora, Rozwój umów dotyczących podwójnego opodatkowania w międzynarodowych stosunkach podatkowych, *Rocznik nauk prawnych* nr 1/2005, s. 282.

22_ Interpretacja indywidualna DKIS z 20.05.2025 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.50.2025.1.PB.

23_ Interpretacja indywidualna DKIS z 22.10.2018 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.77.2018.2.PB.

24_ <https://traktaty.msz.gov.pl/umowa-4> [dostęp: 1.03.2026 r].

25_ Dz.U. z 1921 r. Nr 44 poz. 267 ze zm. – dalej: konstytucja marcowa.

26_ Dz.U. z 1926 r. Nr 78 poz. 442 – dalej: nowela sierpniowa.

27_Tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 127.

28_ Interpretacja indywidualna DKIS z 20.05.2025 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.50.2025.1.PB.

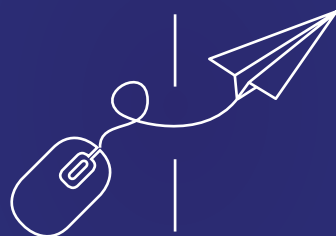
29_ Dz. U. z 1920 r. nr 49 poz. 299.

30_P. Skalimowski, Nieodpłatność w polskim prawie, *Rozprawa doktorska* napisana pod red. L. Etela, Białystok 2021, s. 275.

e-Urząd Skarbowy

a skuteczność doręczeń

– o decyzjach podatkowych,
które nie weszły do obrotu prawnego



*Doręczanie pism, a w szczególności decyzji
i postanowień, poprzez niewłaściwy kanał teleinformatyczny,
od momentu wydania postanowienia NSA z dn. 10 października
2025 r. o sygn. akt II FSK 895/25 ma fatalne skutki dla organów
podatkowych. W orzecznictwie podkreślane jest, że błędne
doręczenie decyzji lub postanowienia skutkuje brakiem wejścia
do obrotu prawnego, a tym samym niewywoływaniem
skutków prawnych.*

JĘDRZEJ RUSINEK

Skala zjawiska pokazuje, że część podatników będzie mogła uchronić się w ten sposób od negatywnych skutków podatkowych. Pełne zrozumienie problematyki wymaga jednak cofnięcia się, przynajmniej częściowego, do genezy powstania kolejnych systemów teleinformatycznych.

Nowelizacją ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹ w pełni wprowadzono możliwość składania i doręczania pism poprzez kolejny system – e-Urząd Skarbowy. W związku z tym powstał następny – równoległy – sposób doręczania pism. Podatnicy (oraz ich pełnomocnicy), a także organy podatkowe mają do wykorzystania obecnie systemy: e-doręczeń, e-PUAP (od 1.01.2026 r. tylko w postępowaniach sądowno-administracyjnych), e-Urzędu Skarbowego oraz Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (dalej: PUESC).

Choć cyfryzacja doręczeń powinna ułatwić doręczanie pism, to tak duża ilość kanałów teleinformatycznych, uregulowanych w dodatku w kilku ustawach i rozporządzeniach, powoduje wiele wątpliwości. W szczególności, że niektóre z tych systemów mogą lub mogły być wykorzystywane zamiennie. To właśnie możliwość wyboru (nie zawsze w pełni świadomego) odpowiedniego adresu do doręczeń oraz skutki takiego wyboru są tematem niniejszego artykułu.

Obecnie zarówno organy administracji podatkowej (w drugiej instancji), jak również sądy administracyjne wydały już wiele decyzji i wyroków, które stwierdzały, że decyzja została doręczona w sposób

Choć cyfryzacja doręczeń powinna ułatwić doręczanie pism, to tak duża ilość kanałów teleinformatycznych, uregulowanych w dodatku w kilku ustawach i rozporządzeniach, powoduje wiele wątpliwości.

nieprawidłowy, a tym samym niejednokrotnie zobowiązanie podatkowe mogło ulec przedawnieniu, co skutkuje umorzeniem postępowania. Ryzyko to nie dotyczy jednak wyłącznie organów podatkowych, ponieważ podatnik lub profesjonalny pełnomocnik, który nieopatrznie w zły sposób określił adres do doręczeń, ryzykuje uprawomocnieniem się decyzji lub wniesieniem skargi do sądu w sposób niedopuszczalny.

Problematyka doręczeń elektronicznych dotyczy zarówno spraw wszczynanych z urzędu, jak i na wniosek strony (np. wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie podatkowej). Poniższa analiza będzie dotyczyła doręczeń w: postępowaniach podatkowych, postępowaniach w sprawach, dla których właściwy jest system PUESC (np. akcyza, cło) oraz sprawach wszczynanych na wniosek strony.

Przed dokonaniem analizy warto zwrócić uwagę na ilość aktów

prawnych, w których uregulowane są kwestie doręczeń. Doręczenia elektroniczne regulują przepisy rozporządzenia o e-US² oraz ustawa o doręczeniach elektronicznych³. Kluczowe dla interpretacji są jednak przepisy ordynacji podatkowej⁴, a w szczególności przepisy działu IV, rozdział 3a i 5 ordynacji podatkowej, a ponadto przepisy art. 35a–e ustawy o KAS⁵.

Model doręczeń w postępowaniu podatkowym – wielość kanałów a ryzyko błędów systemowych

Problematyka doręczania pism wymaga na wstępie dokonania ich podziału na pisma doręczane stronie i pełnomocnikowi. W przypadku pełnomocników zastosowanie mają przepisy szczególne w ordynacji podatkowej, które stanowią kluczowy

Organ może doręczać pisma w ten sposób **wyłącznie na wyraźne wskazanie podatnika,** który dokonał rejestracji i wyraził zgodę na otrzymywanie korespondencji w systemie.

punkt sporu w sprawie doręczeń. W przypadku podatników, którzy nie są reprezentowani przez pełnomocnika, zastosowanie mają ogólne przepisy ordynacji podatkowej o doręczeniach określone w art. 144 § 1a, które wskazują, że *organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie organu podatkowego*. Przepis ten daje więc organowi trzy możliwości skierowania pisma do podatnika: poprzez adres do doręczeń elektronicznych np. e-doręczenia, e-PUAP (do 31 grudnia 2025 r.), poprzez system teleinformatyczny albo w siedzibie organu. Za system teleinformatyczny, zgodnie z ustawą o KAS (art. 35a i 35b ustawy), należy uznać e-Urząd Skarbowy oraz PUESC.

Art. 144 § 1a pozostawia więc organom szeroki katalog możliwości doręczeń. Należy przy tym zauważyć, że doręczenie w siedzibie organu podatkowego ma zastosowanie w sytuacji, gdy strona stawia się w urzędzie. Innymi słowy organ nie może w sposób władczy nakazać podatnikowi osobistego odbioru pisma w siedzibie organu. Podobnie sytuacja wygląda przy wykorzy-

staniu systemów teleinformatycznych. Organ może doręczać pisma w ten sposób wyłącznie na wyraźne wskazanie podatnika, który dokonał rejestracji i wyraził zgodę na otrzymywanie korespondencji w systemie. Dodatkowo doręczenie takie może nastąpić wyłącznie w zakresie spraw, które zostały przewidziane w przepisach art. 35a i 35b ustawy o KAS (statuujących odpowiednio system PUESC i e-US). Można zatem stwierdzić, że w przypadku podatników, którzy nie są reprezentowani przez pełnomocnika, sprawa nie budzi wątpliwości interpretacyjnych.

Inaczej sytuacja wygląda w przypadku doręczania pism pełnomocnikowi. Art. 145 § 2 ordynacji podatkowej określa, że *jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie*. Jednocześnie pełnomocnik profesjonalny obligatoryjnie wskazuje adres do doręczeń elektronicznych⁶. Możliwość wskazania adresu do doręczeń elektronicznych została również uwzględniona w formularzu PPS-1, którego wzór został określony we właściwym rozporządzeniu. Pozycja 36 formularza „adres elektroniczny”, pod którą pełnomocnik wskazuje

właściwą skrzynkę, została opatrzona objaśnieniami.

Jak czytamy w objaśnieniu nr 6 (właściwym dla pozycji 36): *adres elektroniczny oznacza adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1045) (adres e-doręczeń - przyp. red.), albo adres skrytki ePUAP i można je wskazać, jeżeli doręczanie pism w taki sposób jest prawnie dopuszczalne i skuteczne. Organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie organu podatkowego (art. 144 § 1a ustawy)*.

Skoro przepisy dokładnie regulują kwestie adresu do pełnomocnictwa, to gdzie może pojawić się problem? Otóż najczęściej spotykaną wadliwością doręczeń jest sytuacja, w której pełnomocnik zarejestrował konto w systemie e-Urząd Skarbowy (nawet dla celów innej sprawy), a następnie w adresie elektronicznym na formularzu PPS-1 przekazany do organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe, wskazał on adres e-PUAP albo e-doręczeń. Organ podatkowy prowadzący postępowanie w takiej sytuacji ma techniczną możliwość, aby doręczać te pisma zarówno na e-US, jak i na adres wskazany w pełnomocnictwie. Należy mieć jednak na względzie, że pełnomocnik wyraźnie wskazał adres elektroniczny, pod którym chce otrzymywać pisma w konkretnej sprawie. Istnieje zatem wątpliwość, czy sam fakt, że organ w sposób faktyczny ma techniczną możliwość doręczania pisma dowolnym kanałem elektronicznym, potwierdza, że jednocześnie zostały spełnione przesłanki formalne, a tym samym czy takie doręczenie można uznać za dokonane w sposób prawidłowy i wywołujące skutki prawne.

Sprawa ta była rozpatrywana wielokrotnie przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne, a także Naczelny Sąd Administracyjny. Zgodnie ze wskazanym we wstępie postanowieniem NSA, co do zasady, organy podatkowe powinny prowadzić korespondencję z pełnomocnikiem pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Organy podatkowe nie mają zatem kompetencji, aby w sposób arbitralny wybierać platformę do doręczania pism. W cytowanym wyroku wskazano, że *możliwość doręczania pism na adres e-Urząd Skarbowy wynika z art. 144 § 1 a o.p. w zw. z art. 35e ustawy o KAS. Przy czym w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego przepisy te statuują ogólne zasady doręczeń, ale nieodnoszące się stricte do doręczeń dokonywanych przez pełnomocnika. Bezpośrednim przepisem, który odnosi się do doręczania pism pełnomocnikom jest art. 145 § 2 o.p. (...) Przepisy te (ustawy o KAS) nie odnoszą się wprost do postępowań podatkowych toczących się według przepisów zawartych w dziale IV ordynacji podatkowej i nie można przyjąć, aby stanowiły jako przepisy szczególne modyfikację zasad doręczania pism, w tym wynikających z nich uprawnień i obowiązków pełnomocników związanych z doręczeniami na ich rzecz.*

NSA przyjął zatem wykładnię, że w przypadku gdy w sprawie ustanowiono pełnomocnika pisma, należy doręczać pisma na adres wskazany w pełnomocnictwie, a nie na e-Urząd Skarbowy. Wykładnię przeprowadzoną przez NSA należy uznać za w pełni racjonalną i zabezpieczającą interes strony, a także dbałość o dochowanie standardów formalnych przez organy skarbowe. Odmienny sposób interpretacji przepisów dawałby bowiem organom pełną dowolność w tym zakresie i mógłby skutkować uprawomocnieniem się decyzji w sprawach, w których pełnomocnik korzystał w przeszłości z e-US, a na skutek

wskazania w pełnomocnictwie innego adresu doręczeń elektronicznych, nie oczekiwaliby otrzymania decyzji na system teleinformatyczny KAS.

Jednocześnie, co niezwykle istotne, uwarunkowania te nie mają charakteru bezwzględnie. W dalszym ciągu istnieje bowiem możliwość, że doręczenia dokonywane na e-US, pomimo wskazania innego adresu doręczeń elektronicznych w pełnomocnictwie, mogą być uznane za doręczenia prawidłowe. We wskazanym wyroku Sąd stwierdził, że w przypadku gdy pełnomocnik wyraził zgodę na doręczenia korespondencji przez e-US po otrzymaniu przez organ pełnomocnictwa, prawidłowe doręczenie następuje przez e-US. Przykładowo jeśli pełnomocnik przesłał do organu podatkowego pełnomocnictwo w dn. 12 grudnia 2024 roku, a następnie 5 stycznia 2025 roku wyraził zgodę na doręczanie pism na e-US, organ od tego dnia powinien doręczać pisma na system teleinformatyczny KAS – e-Urząd Skarbowy. Warto przy tym nadmienić, że takie wyrażenie zgody ma charakter ogólny i dotyczy wszystkich pism, które mogą być adresowane do pełnomocnika na e-US, a nie tylko pism we wskazanej sprawie. W ocenie NSA przyznanie właściwości systemowi e-US wynika z konstrukcji art. 146 § 1 ordynacji podatkowej, który określa obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o zmianie adresu do doręczeń. Przepis ten nie przewiduje, w jakiej formie pełnomocnik ma dokonać tego zawiadomienia, a wyrażenie zgody na doręczenia przez e-US oznacza dokonanie takiej aktualizacji (por. Postanowienie NSA z dnia 20 listopada 2024 r., sygn. akt I FZ 251/24).

Taki sposób wykładni przepisów niewątpliwie jest niekorzystny dla pełnomocników, którzy zawężająco interpretowali wskazane przepisy lub nie dokonywali ich

łącznej wykładni popartej dodatkowo orzecznictwem sądów administracyjnych. W takiej sytuacji brak wniesienia środka odwoławczego w terminie może skutkować uprawomocnieniem się decyzji/postanowienia bez możliwości przywrócenia terminu. Dodatkowo po wyrażeniu takiej zgody, jeżeli pełnomocnik chciałby otrzymywać pisma na adres e-doręczeń, powinien we wszystkich sprawach zawiadomić organ o zmianie adresu np. poprzez ponowne przedłożenie pełnomocnictwa datowanego na dzień późniejszy niż wyrażenie zgody w systemie e-US.

Co więcej, interpretacja, zgodnie z którą przyjmuje się, że wyrażenie zgody na doręczanie pism przez e-US stanowi równocześnie zmianę adresu do korespondencji, tworzy jednocześnie istotne ryzyko do nadużyć. Pełnomocnik mógłby bowiem wycofywać i ponownie wyrażać zgodę na doręczanie pism (poprzez formularz ZGD-1) w taki sposób, że wielokrotnie zmieniałby prawidłowy adres do doręczeń i zwiększałby tym samym prawdopodobieństwo popełnienia przez organ błędu, który mógłby skutkować nawet brakiem obowiązku zapłaty podatku.

W tym miejscu należy podkreślić również, że dla prawidłowości doręczenia nie ma znaczenia to, czy strona się z nim zapoznała, a także czy podejmowała dalsze czynności w postępowaniu w oparciu o otrzymane pisma/decyzje. NSA przesądził uprzednio w uchwale, że zasady dotyczące doręczeń elektronicznych mają charakter bezwzględnie obowiązujący. Jak wskazano *ustawodawca nie wprowadził „braku dla strony ujemnych skutków procesowych” jako przesłanki uznawania pism za prawidłowo doręczone. W przypadku tej czynności mamy do czynienia albo z sytuacją, gdy doszło do skutecznego doręczenia albo do takiego doręczenia nie doszło*

w związku z naruszeniem przepisów regulujących te czynności. Ocena skuteczności doręczenia ma więc charakter „zero-jedynkowy”. W każdym wypadku naruszenia art. 145 § 2 O.p. uchybienie to ma wpływ na wynik sprawy w rozumieniu art. 145 §

1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. Przecież wadliwość doręczenia sprawia, jak wyżej wskazano, że postanowienie nie wchodzi do obrotu prawnego, nie rozpoczyna biegu termin do wniesienia zażalenia. Zero-jedynkowa ocena skuteczności doręczenia oznacza, że niezależnie czy od nieprawidłowo doręczonej decyzji strona złożyła odwołanie lub skargę, może się ona powoływać, że taka decyzja nie weszła do obrotu prawnego, a tym samym nie wywołuje skutków względem strony. Pogląd ten został co prawda wyrażony w sprawie dotyczącej postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, jednak NSA prowadził wywód tak, aby nadać mu ogólne znaczenie i objąć nim również inne decyzje/postanowienia, które kończą postępowanie w danej instancji (por. wyrok NSA sygn. akt II FSK 130/22).

Reasumując tę część, w przypadku doręczenia przez organ podatkowy pisma na adres elektroniczny inny niż wskazany w pełnomocnictwie, co do zasady, będzie to równoważne z brakiem wejścia decyzji do obrotu prawnego, a tym samym może prowadzić do umorzenia postępowania. Wyjątkiem od tej zasady będzie sytuacja, w której pełnomocnik wyraził zgodę na doręczenia pism na e-Urząd Skarbowy po przekazaniu organowi pełnomocnictwa do działania w danej sprawie, w którym wskazano adres doręczeń elektronicznych – wówczas prawidłowym kanałem komunikacji pomiędzy organem a stroną (jej pełnomocnikiem) będzie e-US. Na ewentualne zarzuty braku wejścia decyzji/postanowienia do obrotu prawnego nie ma wpływu to, czy strona zachowywała się w sposób,

który pozwala stwierdzić, że zapoznana się ona z nadanym pismem. Przepisy o doręczeniach mają charakter zero-jedynkowy, a tym samym naruszenie art. 145 § 2 o.p. będzie skutkowało wadliwym doręczeniem decyzji.

Jednocześnie, sprawa doręczeń elektronicznych nie została jeszcze przesądzona. 16 marca 2026 roku NSA w postanowieniu przedstawił do rozstrzygnięcia składowi 7 sędziów kwestię doręczania pism na e-US. Na ten moment trudno jednoznacznie przesądzić, jakie konsekwencje dla spraw w toku może mieć przedmiotowa uchwała. Dotyczy ona jednak doręczenia na e-US w sytuacji, w której pełnomocnictwo zostało złożone przed wyrażeniem zgody na doręczenia na e-US.

PUESC a e-Urząd Skarbowy – kolizja systemów i jej konsekwencje dla skuteczności doręczeń

Zbliżoną, ale wynikającą jednak z innych przepisów, jest kwestia dokonywania doręczeń w sprawach, w których dokonuje się ich przez system PUESC. Spór ponownie dotyczy doręczania pomiędzy e-US a adresem elektronicznym wskazanym w pełnomocnictwie, z tym zastrzeżeniem, że część spraw jest wprost wyłączona z możliwości ich doręczania przez e-US. Art. 35b ustawy o KAS określa wprost, że Przez e-Urząd Skarbowy rozumie się system teleinformatyczny KAS służący w szczególności do:

(...)

2) składania i doręczania:

a) pism w sprawach dotyczących wydawania przez organy KAS wiążących informacji stawkowych, interpretacji ogólnych, interpretacji indywidualnych i opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego,

w tym w zakresie określonym w art. 35a ust. 1,

b) innych niż wymienione w lit. a pism pomiędzy organami KAS a osobami fizycznymi i jednostkami organizacyjnymi, z wyjątkiem pism w sprawach, o których mowa w art. 35a ust. 1.⁷

Z kolei art. 35a ust. 1 określa, czym jest PUESC i w jego właściwości wskazuje sprawy z zakresu prawa celnego, podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, podatku od wydobywania niektórych kopaliny, opłaty paliwowej, opłaty emisyjnej i gier hazardowych. Oznacza to, że doręczenia przez e-US nie mogą objąć wszystkich spraw zawartych we wskazanym wcześniej katalogu.

Na jaki adres do doręczeń powinny być więc wysyłane decyzje wydawane na przykład w sprawach celnych? Odpowiedź na to pytanie zależy od tego, czy postępowanie było inicjowane z urzędu, czy na wniosek strony.

W przypadku postępowania na wniosek strony (np. wniosek o wydanie wiążącej informacji taryfowej) sprawa jest oczywista i całość korespondencji powinna odbywać się poprzez PUESC. Praktyka działań Dyrektora KIS w tym zakresie pokazuje nawet, że jakakolwiek korespondencja, w tym ta inicjowana przez stronę, nie może odbywać się innym kanałem. Problem występuje natomiast w przypadku postępowania, które inicjowane są z urzędu. W takiej sytuacji teoretycznie spór nie dotyczyłby już linii e-US – adres wskazany w pełnomocnictwie, a PUESC – adres wskazany w pełnomocnictwie.

Oczywiście w takich sytuacjach pisma powinny być doręczone na adres wskazany w pełnomocnictwie. System PUESC, choć nie wynika to z przepisów prawa, jest

stworzony w sposób, który ogranicza się wyłącznie do spraw inicjowanych na wnioski. Taką interpretację potwierdził również WSA w Warszawie w wyroku⁸, stwierdzając, że należy jednocześnie wskazać, że w systemie PUESC nie są doręczane rozstrzygnięcia w sprawach zainicjowanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (z urzędu). W takich sytuacjach doręczanie pism organu Krajowej Administracji Skarbowej dokonywane jest na ogólnych zasadach, o których mowa w ustawie Ordynacja podatkowa. Skoro doręczanie pism dokonywane jest na zasadach ogólnych wynikających z ordynacji podatkowej, to w ocenie autora zastosowanie powinny znaleźć odpowiednio zasady wskazane we wcześniejszych wyrokach. Oznacza to, że przy działaniu przez pełnomocnika pisma powinny być doręczane na adres elektroniczny wskazany w pełnomocnictwie, a w przypadku doręczania pism bezpośrednio stronie z zastosowaniem art. 144 o.p. z wyłączeniem doręczeń na konto w systemie teleinformatycznym.

E-Urząd Skarbowy a interpretacje indywidualne – ryzyko wadliwych doręczeń i ich systemowe konsekwencje

Drugą kategorią doręczeń są sprawy, które wszczynane są na wnioski strony. Problematyka ta zostanie opisana głównie na przykładzie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które są najczęściej rozstrzyganymi sprawami na wnioski. Interpretacje indywidualne są na styku obu ustaw, ponieważ są wprost wskazane w art. 35b ustawy o KAS regulującym e-US, jak również z uwagi na reprezentowanie podatników przez pełnomocników istnieje możliwość zastosowania art. 144 § 2 o.p.

Oznacza to, że przy działaniu przez pełnomocnika pisma powinny być doręczane na adres elektroniczny wskazany w pełnomocnictwie.

Na ten moment w orzecznictwie nie przesądzono jednoznacznie, na jaki adres do doręczeń powinny być doręczane decyzje/postanowienia związane z interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego. Mając przy tym na uwadze wskazaną wcześniej niepewność prawną związaną z orzecznictwem sądów administracyjnych, sytuacja ta jest szczególnie ryzykowna dla stabilności prawa podatkowego. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały przecież wprowadzone do systemu w celu zabezpieczenia interesów podatnika i możliwości uzyskania wiążącego potwierdzenia poprawnego interpretowania przepisów przed wszczęciem kontroli podatkowej⁹.

Jednocześnie praktyka pokazuje, że Dyrektor KIS w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych w przypadku pełnomocników, którzy wyrazili zgodę na doręczanie pism na e-US, to właśnie na tę platformę co do zasady doręcza decyzje i postanowienia. Dla Dyrektora KIS nie ma przy tym znaczenia fakt, że same wnioski wysyłane są często przez skrzynkę e-doręczeń/e-PUAP, a wskazany w pełnomocnictwie adres elektroniczny nie jest adresem e-US. Oznacza to, że ewentualne „zero-jedynkowe” uznanie doręczeń na e-Urząd skarbowy jako niew-

chodzących do obrotu prawnego, miałyby poważne konsekwencje dla stabilności systemu prawa podatkowego w Polsce.

Na ten moment orzecznictwo w tym zakresie nie pozwala jednoznacznie odpowiedzieć, czy doręczenia na e-US w przypadku interpretacji indywidualnych, w których występuje pełnomocnik, każdorazowo można uznać za skuteczne. W szczególności w sytuacji, w której pełnomocnictwo z innym adresem elektronicznym zostało doręczone do organu po wyrażeniu zgody na otrzymywanie korespondencji na e-US. Co prawda WSA w Gliwicach w wyroku¹⁰ dotyczącym interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dopuścił możliwość, a nawet wskazał pewien prymat e-US nad e-PUAP, to należy mieć na uwadze zmieniające się orzecznictwo sądów administracyjnych w tym okresie. Wskazane orzeczenie jest oparte na tezach, co do których następnie odmienny pogląd wyraził NSA w innych sprawach, w tym w sprawach, które cytowane były wcześniej.

W przypadku uznania w orzecznictwie, że część decyzji i postanowień została doręczona w sposób nieprawidłowy, zdecydowanie najpoważniejsze konsekwencje mogłyby wynikać z postanowień o odmowie wydania

Oznacza to, że istnieje teoretyczna możliwość, iż na skutek błędu w sposobie doręczenia rozstrzygnięć, część z nich mogłaby korzystać z tzw. „interpretacji milczącej”.

interpretacji indywidualnej. Przyjmując bowiem, że postanowienie takie nie weszłoby do obrotu prawnego, to przekroczony zostałby 3-miesięczny termin, o którym mowa w art. 14d ordynacji podatkowej. Jednocześnie, zgodnie z art. 14o w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Oznacza to, że istnieje teoretyczna możliwość, iż na skutek błędu w sposobie doręczenia rozstrzygnięć, część z nich mogłaby korzystać z tzw. „interpretacji milczącej”. Warto przy tym zauważyć, że choć art. 14o stanowi o „wydaniu” interpretacji, a nie jej doręczeniu, to kwestia użycia tego sformułowania podlegała już wykładni przez sądy administracyjne i przedstawiciele doktryny. W komentarzu¹¹ do art. 14o ordynacji podatkowej wskazano, że rozstrzygnięcie sprawy przez władcze działanie organu podatkowego musi być skierowane do

konkretnego adresata. Sprawa nie będzie załatwiona co do swej istoty, gdy organ podatkowy wyda decyzję i nie doręczy jej stronie. Natomiast wyrok WSA w Łodzi, w oparciu o który powstał ten fragment komentarza, precyzuje to dodatkowo w następujący sposób: warunkiem niepowstania „milczącej interpretacji” jest zakończenie postępowania przed organem I instancji w terminie określonym w art. 14b § 3 i 4, poprzez wydanie konstytutywnego postanowienia udzielającego interpretacji ewentualnie postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpoznania. Sprawa nie będzie załatwiona co do swej istoty, gdy organ podatkowy wyda decyzję i nie doręczy jej stronie. Spełnienie bowiem przez organ wymagań formalnych decyzji oznacza jedynie, że decyzja została sporządzona, a nie wydana. A zatem data doręczenia decyzji stronie jest faktyczną datą wydania decyzji.

W takiej sytuacji, na skutek mnożenia systemów teleinformatycznych i elektronicznych skrzynek podawczych, podatnicy i organy podatkowe znaleźli się w sytuacji, w której nie można jednoznacznie przewidzieć konsekwencji praw-

nych otrzymanych interpretacji. Przy czym spór ten nie wynika z czysto merytorycznych kwestii, a wyłącznie z niejasno sformułowanych przepisów, których stosowanie przez organy podatkowe może doprowadzić do braku jednolitej wykładni prawa.

Być może wskazana wcześniej uchwała NSA pozwoli chociaż częściowo ustalić, jakie konsekwencje dla interpretacji indywidualnych będzie miało ich doręczanie na system e-US. Pozostaniemy jednak dalej z wątpliwościami, czy na skutek błędnego doręczenia można implikować powstanie interpretacji milczącej, a także, czy w ogóle interpretacje wydane w taki sposób mogą w pełni chronić podatnika.

Wnioski końcowe – od wadliwego doręczenia do podważenia skutków decyzji podatkowych

Podsumowując ten temat, należy stwierdzić, że cała opisana problematyka nigdy nie powinna mieć miejsca. Utworzenie kilku alternatywnych dla siebie kanałów komunikacji elektronicznej, uregulowanych w kilku ustawach, które nawet nie są do siebie tematycznie zbliżone (tak jak ustawa o doręczeniach elektronicznych i ordynacja podatkowa), było zaproszeniem do wystąpienia tak poważnych konsekwencji. Choć systemy i przepisy je regulujące istnieją od kilku lat, ustawodawca w dalszym ciągu nie zdecydował się ich doprecyzować w taki sposób, aby nie mogły one stanowić podstawy sporu pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami.

Jak pokazuje wskazane w artykule orzecznictwo, już teraz istnieje cały szereg decyzji, co do których stwierdzono nieprawidłowe doręczenie, a to niejednokrotnie skut-

kowało przedawnieniem zobowiązania podatkowego lub brakiem możliwości powiadomienia o kwocie długu celnego. Należy przy tym mieć na uwadze, że choć orzecznictwo w 2026 roku jest zdecydowanie bardziej jednolite w tym zakresie niż jeszcze rok temu, to w dalszym ciągu z uwagi na brak podjęcia uchwały przez NSA nie można traktować go jednoznacznie.

Zdecydowanie bardziej oczywista sytuacja występuje w przypadku spraw wszczynanych z urzędu, które zostały określone w katalogu art. 35a ustawy o KAS. W mojej ocenie, o ile uchwała NSA nie obejmie zagadnienia doręczeń elektronicznych w sposób w pełni funkcjonalny (zmieniając jednocześnie dotychczasową wykładnię sądów), to pełnomocnicy będą wygrywali sprawy o stwierdzenie braku wejścia do obrotu prawnego decyzji i postanowień wydanych przez e-Urząd skarbowy w sprawach zarezerwowanych dla PUESC.

Jednocześnie zdaje się, że choć temat ten jeszcze nie został poddany pełnej kontroli sądów administracyjnych, to największe problemy dotyczyć mogą interpretacji indywidualnych. Uznanie, że przepisy art. 145 § 2 mają charakter *lex specialis* również w tym zakresie, oznaczałoby, że w większości sytuacji interpretacje otrzymane na konto w e-US mogłyby nie wywoływać skutków prawnych, a część wniosków korzystałoby z tzw. interpretacji milczących. Choć scenariusz ten nie jest nieprawdopodobny, należy mieć nadzieję, że w tym zakresie zostanie wypracowane rozwiązanie, które zagwarantuje stabilność i jednolitość systemu interpretacji podatkowych.

Postulatem *de lege ferenda* w tej sprawie niewątpliwie powinna być zmiana przepisów i dostosowanie ich w taki sposób, aby metoda doręczania pism nie budziła większych

wątpliwości. W mojej ocenie najbardziej pożądanym sposobem rozwiązania tej kwestii jest jednoznaczne podkreślenie, że adresem do doręczeń w konkretnej sprawie jest adres wskazany w pełnomocnictwie, a jednocześnie wyrażenie zgody na korespondencję przez e-US nie może być rozumiane jako zmiana adresu do doręczeń we wszystkich sprawach. W celu takiej zmiany adresu pełnomocnik powinien skierować do organu pismo w sprawie, które byłoby jednoznacznym potwierdzeniem zmiany adresu do doręczeń. Być może należałoby również rozważyć, jaki jest cel istnienia e-US w obecnej formie. Pełnomocnicy w istotnej części domyślnie korzystają ze skrzynki e-doręczeń, a zgody wyrażane w e-Urzędzie skarbowym często wynikały z konieczności złożenia dedykowanego wniosku np. o wiążącą informację stawkową. Być może e-US powinien domyślnie objąć zdecydowanie szerszy katalog spraw lub całkowicie przeciwnie – podstawowym sposobem komunikacji powinny być e-doręczenia, a sprawy wskazane w art. 35b ust. 1 pkt 2 lit. a mogłyby częściowo trafić do systemu PUESC lub innych już istniejących systemów. ↵



JĘDRZEJ RUSINEK

Student prawa i konsultant podatkowy w kancelarii doradztwa podatkowego

1_ Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz.U. z 2022 r. poz. 1301).

2_ Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 21 czerwca 2023 r. w sprawie korzystania z e-Urzędu Skarbowego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1178), dalej: rozporządzenie o e-US.

3_ Ustawa z dn. 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (t.j. z dnia 29 grudnia 2025 r., Dz.U. z 2026 r. poz. 3), dalej: ustawa o doręczeniach elektronicznych, ustawa o e-doręczeniach.

4_ Ustawa z dn. 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (t.j. z dnia 23 grudnia 2024 r., Dz.U. z 2025 r. poz. 111).

5_ Ustawa z dn. 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. z dnia 5 sierpnia 2025 r., Dz.U. z 2025 r. poz. 1131), dalej: ustawa o KAS, uKAS.

6_ Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz, red. A. Mariański, wyd. C.H. Beck. Za profesjonalnego pełnomocnika uznaje osoby mogące świadczyć usługi doradztwa podatkowego tj. doradcę podatkowego, adwokata i radcę prawnego.

7_ Postanowienie NSA z dn. 10 października 2025 r., sygn. akt II FSK 895/25.

8_ Wyrok WSA w Warszawie z dn. 25 września 2025 r., sygn. akt 1394/25.

9_ Katarzyna Dodukin, Historia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego – okres od 1980 r. do 2016 r. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 1/2021.

10_ Wyrok WSA w Gliwicach z dn. 12 maja 2025 r., sygn. akt III SA/GI 1002/24.

11_ Ordynacja podatkowa. Komentarz red. prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski, wyd. C.H. Beck, 2020.

Prezes zarządu

jako nowa kategoria klienta



Dotychczas przyzwyczajeni byliśmy do obsługi klientów prowadzących działalność gospodarczą (klientów instytucjonalnych) oraz klientów – osób prywatnych. Wygląda na to, że możemy mieć nową, pośrednią kategorię klientów: Członkowie Zarządów Spółek (w skrócie: CZS).

AGNIESZKA CZERNIK

Interpretacja ogólna Ministra Finansów i Gospodarki wydana dnia 29 sierpnia 2025 roku, sygn. DTS2.8012.5.2025, prowadzi doradców podatkowych, członków zarządów spółek, a może i ustawodawców do rozważań nad następującym pytaniem:

Wniosek ponad wszelką wątpliwość należy wysnuć jeden: najważniejsza jest aktywność i współpraca z doradcą podatkowym.

Czy prawa członków zarządu są wystarczające?

ORZECZNICTWO TSUE

Przyczynkiem dla wydania interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów i Gospodarki (dalej: MFIG) stały się dwa wyroki Trybunału Sprawiedliwości:

- z dnia 27 lutego 2025 r., C277/24 (Adjak), zajmujący się odpowiedzialnością członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki, według tezy którego, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 325 ust. 1 TFUE, prawo do obrony i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym i praktyce krajowej, zgodnie z którymi osoba trzecia, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, nie może być stroną w postępowaniu prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej w celu ustalenia jej zobowiązania podatkowego, bez uszczerbku dla konieczności, by ta osoba trzecia w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności

solidarnej mogła skutecznie podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ podatkowy w ramach pierwszego postępowania i mieć dostęp do jego akt, z poszanowaniem praw wspomnianej osoby prawnej lub innych osób trzecich. Przepisy ordynacji podatkowej i praktyka krajowa nie przewidują możliwości zakwestionowania przez tę osobę trzecią wysokości zobowiązania podatkowego określonej w wyniku postępowania podatkowego w ramach postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej. Celem tego ostatniego jest bowiem przede wszystkim ustalenie, czy spełnione są przesłanki odpowiedzialności osoby trzeciej. Brak udziału w postępowaniu podatkowym osoby trzeciej, która mogłaby być objęta postępowaniem w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, mógłby bowiem skutkować tym, że ta osoba trzecia nie mogłaby zakwestionować ewentualnych błędnych ustaleń organów podatkowych, ponieważ organy te są związane ostateczną decyzją podjętą wobec spółki, której

dotyczy postępowanie podatkowe. Postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej nie wydaje się pozwalać na zakwestionowanie wysokości zobowiązania, ponieważ jego przedmiot wydaje się ograniczać do ustalenia, czy zostały spełnione przesłanki wynikające z art. 116 ordynacji podatkowej, tak aby można było dochodzić od osoby trzeciej należności podatkowej uprzednio stwierdzonej w wyniku postępowania podatkowego. W związku z tym postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, które toczyłoby się w takich okolicznościach, mogłoby naruszać samą istotę prawa do obrony tej osoby trzeciej. Odmówienie osobie trzeciej, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, prawa do udziału w postępowaniu podatkowym prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej nie wykracza poza to, co jest konieczne do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa. Natomiast granica ta zostałaby przekroczona, gdyby doszło do naruszenia samej

istoty prawa do obrony tej osoby trzeciej w ramach postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej ewentualnie wszczętego wobec tej osoby trzeciej;

- z dnia 30 kwietnia 2025 r., C-278/24 (Genzynski) – zajmujący się odpowiedzialnością solidarną byłych członków zarządu w kontekście dyrektywy VAT, według tezy którego zgodnie z Art. 273 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą 2018/1695, w związku z art. 325 TFUE, z prawem własności, a także z zasadami równego traktowania, proporcjonalności i pewności prawa, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie mechanizmowi krajowemu, w ramach którego:

- członek lub były członek zarządu spółki mającej zobowiązanie z tytułu podatku od wartości dodanej ponosi wraz z tą spółką solidarną odpowiedzialność za zaległości podatkowe powstałe w okresie, w którym pełnił on tę funkcję,
- odpowiedzialność ta jest ograniczona do tych zaległości podatkowych, których egzekucja od spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna,
- zwolnienie z tej odpowiedzialności zależy w szczególności od przedstawienia przez członka lub byłego członka zarządu dowodu, że wniosek o ogłoszenie upadłości tej spółki został złożony we właściwym czasie lub że niezłożenie tego wniosku nie wynika z jego winy,

o ile ów członek lub były członek, w celu wykazania braku winy, może skutecznie powołać się na to, że dochował wszelkiej staranności wymaganej przy prowadzeniu spraw danej spółki, przy czym wspomniany członek lub były członek nie może w tym celu ograniczyć się do podniesienia, że w chwili

stwierdzenia trwałej niewypłacalności jedynym wierzycielem tej spółki był Skarb Państwa.

W prawie polskim art. 116 ordynacji podatkowej przewiduje mechanizm, zgodnie z którym członek lub były członek zarządu spółki może zostać pociągnięty do odpowiedzialności za jej zobowiązanie podatkowe. W tym celu, po pierwsze, organ podatkowy musi wykazać, że spełnione są następujące pozytywne przesłanki:

- dana spółka ma zobowiązanie podatkowe wynikające w szczególności z decyzji wymiarowej mającej charakter prejudykatu dla potrzeb tej odpowiedzialności;
- zobowiązanie to powstało w okresie, w którym ten członek lub były członek pełnił funkcję zarządczą;
- postępowanie egzekucyjne wobec tej spółki było bezskuteczne.

Art. 116 i art. 108 Ordynacji podatkowej

MFIG zmuszone było – w obliczu powyżej przytoczonych wyroków TSUE – pochylić się nad art. 116, traktującym o odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej oraz art. 108 traktującym o decyzji o odpowiedzialności ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. z 28/01/2025 r., Dz. U. z 2025, poz. 111; dalej: OP).

Zgodnie z art. 108 OP organ podatkowy o odpowiedzialności osoby trzeciej orzeka w drodze decyzji. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej posiada swoje ramy czasowe, albowiem nie może zostać wszczęte przed:

- a) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania;
- b) dniem doręczenia decyzji:
 - określającej wysokość zobowiązania podatkowego
 - o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta

- w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług
- określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę

- określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 52 oraz art. 52a (zwrot nadpłaty, zwrot podatku, zwrot wynagrodzenia płatników lub inkasentów);

- c) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w przypadku wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w powyżej umieszczonej lit. b);

- d) dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w przypadku odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika lub płatnika z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w wyniku zaistnienia zdarzenia, z którym wiąże się powstanie zobowiązania podatkowego, nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę.

Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych

albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

Zgodnie z art. 116 OP za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu pod następującymi warunkami:

- 1) jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna,
- 2) członek zarządu nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1428) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo
 - b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy,
 - 3) członek zarządu nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

O braku winy członka zarządu z tytułu niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości możemy mówić w czasie powstania obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na gruncie kpc.

Członkowie zarządu odpowiadają za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu oraz zaległości z tytułu zwrotu nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu wynagrodzenia płatnika lub inkasenta podczas pełnienia obowiązków członka zarządu.

Członkowie zarządu pełniący swoje obowiązki w momencie likwidacji spółki odpowiadają również:

- za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki
- za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki, – za zaległości z tytułu zwrotu nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu wynagrodzenia płatnika lub inkasenta powstałe po likwidacji spółki.

Zastosowanie do tych członków zarządu znajduje przepis o odpowiedzialności wspólników spółki osobowej, co oznacza, iż orzeczenie o odpowiedzialności nie wymaga uprzedniego wydania decyzji w sprawach ograniczeń wszczęcia postępowania w sprawie o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej przed dniem doręczenia decyzji (art. 108 § 2 pkt 2 OP), a rozstrzygnięcie w tych sprawach następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności.

Jeżeli sp. z o.o. w organizacji, SA w organizacji, PSA w organizacji nie posiada zarządu, wówczas za zaległości podatkowe odpowiada pełnomocnik, a w przypadku braku pełnomocnika – wspólnicy.

Odpowiedzialnością za zaległości podatkowe mogą zostać obarczeni również byli członkowie zarządu, byli pełnomocnik lub wspólnik spółki w organizacji.

Jeżeli w PSA w organizacji powołano radę dyrektorów, wówczas odpowiedzialność ponoszą dyrektorzy i rada dyrektorów.

Zarzuty członka zarządu

Członek zarządu w ramach przysługującego mu prawa do obrony powinien posiadać uprawnienia do podnoszenia zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, które zostały dokonane przez organ podatkowy w postępowaniu wymiarowym, skierowanym do spółki, a na które organ ten powołuje się w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności członka zarządu. Zatem możemy mówić o prawie do podnoszenia zarzutów. Takie samo prawo do podnoszenia zarzutów powinno przysługiwać członkom zarządu w przypadkach, gdy zobowiązania podatkowe spółki zostały wykazane w deklaracji podatkowej. Jednakże, w celu zapewnienia prawa członka zarządu do obrony nie jest konieczne lub zasadne:

- dopuszczenie go do udziału w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki (powstałoby tutaj albowiem systemowe zagrożenie dla praw i interesów samej spółki jako strony tego postępowania),
- umożliwienie mu zaskarżenia decyzji wymiarowej skierowanej do spółki (decyzja ta uzyskuje charakter ostateczny i podlega ochronie prawnej ze względu na zasadę pewności prawa).

Od czego zależy prawo do podnoszenia zarzutów?

Uprawnienie do podnoszenia zarzutów uzależnione jest od tego, czy dany członek zarządu miał już wcześniej faktyczną możliwość podnieść takie zarzuty lub w inny sposób odnieść się do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego spółki, za które ma odpowiadać. Kwestię tę należy oceniać w odniesieniu do każdego zarzutu

z osobna. Zatem prezes zarządu może mieć prawo do podnoszenia zarzutu nr 2, 4, 6, natomiast być pozbawionym prawa do podniesienia zarzutu nr 1, 3, 5.

Prawo członka zarządu do obrony jest ograniczone; granica przebiega tam, gdzie postępowania wymiarowe mogłyby zostać włączone lub przyłączone do postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu. Działyby się tak w sytuacji podnoszenia zarzutów przez członka zarządu bez względu na wcześniejszą faktyczną możliwość odniesienia się do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego (nastąpiłoby tutaj powtórzenie czynności dowodowych przeprowadzonych w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki). Granicą prawa do obrony członka zarządu jest to, co niezbędne dla umożliwienia weryfikacji istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego jako części składowej podstawy faktycznej odpowiedzialności członka zarządu, o ile jest to zasadne i celowe na potrzeby postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu. Ryzykiem może być tutaj nadużywanie uprawnień procesowych przez członków zarządu, w tym podnoszenie zarzutów wyłącznie w celu obstrukcji postępowania w ich sprawie.

Realizacja prawa do podnoszenia zarzutów nakazuje sformułować 3 następujące reguły:

▶ Reguła nr 1 – zobowiązanie podatkowe zostaje określone w decyzji organu podatkowego, a członek zarządu pełnił swoją funkcję w trakcie postępowania wymiarowego skierowanego do spółki – tutaj organ ocenia, czy dany członek zarządu, mając z racji pełnionej funkcji, jako osoba kierująca sprawami spółki, faktyczną możliwość podnoszenia zarzutów przeciw ustaleniom faktycznym i kwalifikacjom

prawnym organu podatkowego, zaniechał podniesienia danego zarzutu i w ten dorozumiany sposób zrezygnował z możliwości jego podnoszenia w późniejszych postępowaniach;

▶ Reguła nr 2 – zobowiązanie podatkowe zostaje wykazane w deklaracji podatkowej lub jej korekcie, zaś członek zarządu pełnił swoją funkcję na moment złożenia deklaracji (korekty) – tutaj organ ocenia, czy dany członek zarządu z racji pełnionej funkcji, jako osoba kierująca sprawami spółki, w dorozumiany sposób odniósł się już do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, rezygnując z możliwości podnoszenia w tym zakresie zarzutów w późniejszych postępowaniach;

▶ Reguła nr 3 – pozostałe przypadki: organ ocenia, czy dany członek zarządu posiada uprawnienie do podnoszenia zarzutów, gdyż nie miał wcześniej takiej możliwości.

Na koniec przypomnijmy, iż z mocy art. 200 § 1 OP członkowi zarządu przysługuje prawo do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, w tym także przedstawienia swojej oceny prawnopodatkowej ustalonego stanu faktycznego w kwestii istnienia oraz wysokości zaległości.

Organ podatkowy ustala podstawę faktyczną odpowiedzialności członka zarządu:

- jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało określone w skierowanej do spółki decyzji organu podatkowego, to organ podatkowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu powinien przyjąć taką decyzję jako dokument urzędowy stanowiący dowód stwierdzonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych (art. 194 § 1 OP);
- jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało wykazane w deklaracji po-

datkowej (korekcie), to organ podatkowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu powinien przyjąć istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego wynikającego z takiej deklaracji (korekty) (art. 21 § 2 OP).

Wyżej wymienione decyzje i deklaracje cieszą się domniemaniem wiarygodności, aczkolwiek istnieje możliwość przeprowadzenia przeciwdowodu (art. 194 § 3 OP); właśnie tutaj mamy płaszczyznę możliwości obrony, wzbogaconą o art. 188 OP, tj. o możliwość zgłaszania wniosków dowodowych (żądań przeprowadzenia dowodu).

Należy również pamiętać, iż członek zarządu nie jest ani uczestnikiem postępowania wymiarowego skierowanego do spółki, ani adresem wydawanej w takim postępowaniu decyzji. Tutaj chodzi o prawa i obowiązki podatnika – spółki, nie zaś członka zarządu. Decyzja wymiarowa wiąże organ w sprawie, w której została wydana, w stosunku do spółki, a nie członka zarządu. Zobowiązanie podatkowe spółki nie przechodzi na członka zarządu; członek zarządu nie odpowiada za cudzy dług, lecz za dług własny (odrębne zobowiązania nałożone na niego imiennie na mocy decyzji organu – odpowiedzialność osoby trzeciej). Uprawnienie członka zarządu do podnoszenia zarzutów odnosi się nie do decyzji wymiarowej, lecz do poświadczonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych.

Dostęp do akt

Jak już wspomniano w powyższej części, członkowi zarządu przysługuje prawo do zgłaszania zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych poświadczonych w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, jak też pra-

wo do dostępu do akt postępowania wymiarowego (do zgromadzonego materiału dowodowego), aczkolwiek to prawo dostępu nie ma charakteru bezwzględniego. Spółka posiada prawo dostępu do akt we własnej sprawie, natomiast członek zarządu – prawo dostępu do akt cudzego postępowania. Uprawnienie członka zarządu w tym obszarze jest ograniczone do minimum, co oznacza, iż członkowi zarządu przysługuje dostęp do akt tylko w zakresie niezbędnym do umożliwienia podważania ustaleń faktycznych i prawnych mających wpływ na określenie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, za które członek zarządu ma ponosić odpowiedzialność. Odmowa dostępu do akt postępowania wymiarowego jest możliwa nie tylko ze względu na interes publiczny, ale także ze względu na prawa samej spółki oraz osób trzecich (nie sposób zapominać tutaj o tajemnicy przedsiębiorstwa). Na takich samych zasadach obowiązuje udostępnianie akt w przypadkach korekt deklaracji podatkowych składanych w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli daną deklarację (korektę) składano, gdy członek zarządu nie pełnił już swojej funkcji. Jeżeli brak innego materiału dowodowego niż złożona deklaracja (korekta), należy ją udostępnić członkowi zarządu. Udostępnienie akt członkowi zarządu po wszczęciu postępowania dotyczącego jego odpowiedzialności nie narusza tajemnicy skarbowej.

Uwolnienie się od odpowiedzialności

BRAK WINY


NIEZŁOŻENIE WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI SPÓŁKI

Okolicznością zwalniającą członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest samo złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, a nie jego skuteczność. Jeżeli spółka posiada tylko jednego wierzyciela, ale spełnia inne przesłanki ogłoszenia upadłości, to także w takiej sytuacji członek zarządu – bez względu na jego ostateczną bezskuteczność (np. zbyt mała ilość wierzycieli spółki, aby wszcząć postępowanie upadłościowe) – powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości. Członek zarządu odpowiada za zaległości podatkowe spółki na takich samych zasadach niezależnie od liczby wierzycieli spółki. Liczba wierzycieli nie świadczy o winie ani też o braku winy członka zarządu; znaczenie mają pozostałe okoliczności faktyczne danej sprawy. Wniosek o ogłoszenie upadłości nie musi być skuteczny, natomiast znaczenie ma termin złożenia takiego wniosku – mówi o tym wspomniany powyżej art. 116 OP – co skutkuje uwolnieniem się od odpowiedzialności lub brakiem winy co do faktu niezłożenia wniosku w terminie. Złożenie wniosku o ogłoszenia upadłości nie ma znaczenia dla celów przypisania członkowi zarządu odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Członek zarządu jest podmiotem profesjonalnym, któremu powierzono prowadzenie spraw spółki ze względu na osobiste właściwości, a on sam wyraził na to zgodę. Członkowie zarządu winni są zapewniać ład korporacyjny w spółce. W przypadku wystąpienia jakichkolwiek nieprawidłowości w spółce domniemywa się winę członka zarządu polegającą na niewłaściwym kierowaniu sprawami spółki (w tym poprzez niezapewnienie odpowiedniego ładu korporacyjnego, który mógłby ustrzec spółkę przed nieprawidłowościami).

Jednakże członek zarządu ma prawo wykazać, że nie ponosi winy

w niezłożeniu w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli przyczynami takiego stanu rzeczy były przeszkody natury obiektywnej, niezawinionej przez danego członka zarządu, którym nie mógł on zarządzić, dochowując należytej staranności. Okoliczności te wymagają zawsze indywidualnej oceny w poszczególnych sprawach.

Po pierwsze: aktywny udział

Wróćmy do pytania zadanego na początku: czy prawa członków zarządu są wystarczające? Członkowie zarządu, jak też ich pełnomocnicy odpowiedzą, że nie. Organy podatkowe odpowiedzą, że aż nadto wystarczające. Wniosek ponad wszelką wątpliwość należy wysnuć jeden: najważniejsza jest aktywność i współpraca z doradcą podatkowym. Bierność i brak współpracy nie tylko nie popłaca, ale może zakończyć się źle i dla spółki, i dla członków zarządu. Aktywne współdziałanie przy pomocy doradcy podatkowego na każdym etapie postępowania jest fundamentalne i korzystne nie tylko ze względu na interes spółki – podatnika, ale także interes członków zarządu, nie mówiąc już o losie pracowników, dostawców i odbiorców spółki. Doradca podatkowy może i powinien być wsparciem na etapie podnoszenia zarzutów, dostępu do akt, jak też uwalniania się od odpowiedzialności, nie mówiąc już o poprzedzającym etapie podnoszenia zarzutów przeciw ustaleniom faktycznym i kwalifikacjom prawnym organu podatkowego. 



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Przegląd ulg podatkowych,

na które warto
zwrócić uwagę w 2026 r.



Celem artykułu jest przybliżenie ciekawych ulg podatkowych dostępnych w 2026 roku oraz pokazanie, jak mogą one wspierać bieżące rozliczenia i długofalową strategię podatkową przedsiębiorców. Tekst ma pomóc czytelnikom zidentyfikować ulgi istotne dla ich działalności, zrozumieć zasady ich stosowania oraz zwrócić uwagę na ryzyka, terminy i możliwości łączenia preferencji podatkowych.

MARTYNA GNIEWOWSKA

Ulgi podatkowe od lat stanowią kluczowe narzędzie ustalania polityki podatkowej przedsiębiorców. Dzięki nim wielu podatników realnie obniża swoje zobowiązania podatkowe względem fiskusa, a tym samym lepiej zarządza finansami firmy czy domowym budżetem.

W 2026 r. podatnicy mogą ponownie skorzystać ze znanych już preferencji. Są to standardowe, chętnie wykorzystywane ulgi, takie jak ulga na dziecko, ulga internetowa czy ulgi związane z przekazywaniem darowizn. Jednocześnie na rynku widać obecnie globalny trend wzrostu znaczenia rozwiązań wspierających inwestycje w innowacje i nowe technologie.

Dlaczego 2026 r. to dobry czas na przegląd dostępnych ulg?

Funkcjonujemy w okresie szczególnie wymagającym dobrego zaplanowania swoich podatków i dalszej działalności. Ulgi co prawda nie zmieniają się szczególnie pod względem konstrukcji, natomiast zmieniają się realia gospodarcze i geopolityczne.

Aktualny kształt ulg i projekty nowych przepisów wyraźnie pokazują kierunek polskiej polityki podatkowej: wspieranie inwestycji, innowacji i automatyzacji przedsiębiorstw. Ulgi podatkowe nie są już tylko jednorazowym odliczeniem, o którym myśli się jedynie przy rocznym rozliczeniu. Takie podejście wydaje się aktualnie niewystarczające.

Rok 2026 to dobry moment, aby spojrzeć na ulgi podatkowe nie tylko z perspektywy bieżącego rozliczenia, lecz jako na element długofalowej strategii podatkowej i biznesowej, która może realnie wpłynąć na rentowność i tempo rozwoju przedsiębiorstwa.

6 preferencji podatkowych wartych uwzględnienia w rozliczeniach

Przyjrzyjmy się wybranym ulgom, które warto uwzględnić w rozliczeniu podatkowym jeszcze w tym roku.

Ulga na działalność badawczo-rozwojową

Od lat jest jedną z najczęściej wykorzystywanych ulg podatkowych przez przedsiębiorców inwestujących w innowacje.

Ulga przysługuje zarówno podatnikom PIT, jak i CIT. Mogą z niej skorzystać podmioty, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową i ponoszą tzw. koszty kwalifikowane związane z tą działalnością.

Kluczowe znaczenie ma innowacyjny charakter prowadzonej działalności gospodarczej i prawidłowe udokumentowanie kosztów kwalifikowanych.

Czym są koszty kwalifikowane? Stanowią podstawę rozliczenia ulgi B+R. Ustawy podatkowe przewidują szeroki katalog tych kosztów, obejmujący wydatki osobowe i rzeczowe. Najczęściej wykazywane koszty to:

- wynagrodzenia osób, które zajmują się działalnością badawczo-rozwojową i związane z nimi składki na ubezpieczenia społeczne – mowa tu o pracownikach, ale także osobach współpracujących na bazie umów zlecenia lub umów o dzieło (200% odliczenia);
- nabycie materiałów i surowców, sprzętu specjalistycznego (100% odliczenia);
- wydatki na ekspertyzy, opinie, usługi doradcze, a także nabycie wyników badań naukowych na potrzeby działalności B+R (100% odliczenia).

Tak szeroki katalog kosztów sprawia, że ulga B+R może być stosowana zarówno przez podmioty prowadzące wyspecjalizowane projekty technologiczne, jak i przez przedsiębiorców rozwijających produkty i procesy w ramach codziennej działalności.

Mechanizm wykorzystania ulgi jest prosty. Polega na dodatkowym odliczeniu od podstawy opodatkowania wydatków, które podatnik wcześniej zaliczył do kosztów uzyskania przychodów. Czyli w pierwszej kolejności koszty kwalifikowane są rozliczane „standardowo” jako KUP, a następnie te same wydatki mogą zostać ponownie odliczone w ramach ulgi B+R. W efekcie podatnik uzyskuje podwójną korzyść podatkową w odniesieniu do tych samych kosztów.

Szczególne preferencje przysługują podatnikom posiadającym status centrum badawczo-rozwojowego (CBR)¹. CBR-y mogą zaliczyć do kosztów kwalifikowanych szerszy katalog wydatków, w tym m.in. odpisy amortyzacyjne od bu-

Rok 2026 to jednak ostatni moment na rozliczenie ulgi B+R za rok podatkowy 2020 i odzyskanie nadpłaconego podatku.

dowli, budynków i lokali stanowiących odrębną własność, o ile służą one działalności B+R. CBR-y odliczają 200% wszystkich wydatków kwalifikowanych.

Rozszerzony zakres kosztów kwalifikowanych i wyższa kwota ich odliczenia sprawia, że ulga B+R w przypadku centrów badawczo-rozwojowych może mieć szczególnie istotny wpływ na poziom efektywnego opodatkowania.

Rozliczenie ulgi jest możliwe po wyodrębnieniu kosztów działalności B+R w prowadzonych księgach. Preferencję można rozliczyć również wstecz. Rok 2026 to jednak ostatni moment na rozliczenie ulgi B+R za rok podatkowy 2020 i odzyskanie nadpłaconego podatku. Po zakończeniu bieżącego roku zniknie ta możliwość z uwagi na upływ terminu przedawnienia.

Ulga na robotyzację

Ulga wspiera automatyzację i modernizację procesów produkcyjnych w przedsiębiorstwach. Przyśługuje podatnikom PIT i CIT, którzy ponoszą określone wydatki związane z wdrażaniem robotów przemysłowych².

Przepisy przewidują szeroki katalog kosztów kwalifikowanych, które mogą zostać rozliczone w ramach ulgi. Obejmują one w szczególności:

- nabycie fabrycznie nowych robotów przemysłowych,
- zakup maszyn i urządzeń peryferyjnych, które są funkcjonalnie związane z robotami przemysłowymi i umożliwiają ich prawidłową pracę (np. systemy podające, chwytaki, linie transportowe),
- koszty maszyn, urządzeń oraz elementów technicznych, które służą zapewnieniu ergonomii i bezpieczeństwa pracy osób obsługujących roboty (m.in. czujniki, sterowniki, przekaźniki, zamki bezpieczeństwa czy inne systemy zabezpieczające),
- koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych, o ile są one niezbędne do prawidłowego uruchomienia oraz funkcjonowania robotów przemysłowych (np. oprogramowanie sterujące),
- koszty szkoleń pracowników z zakresu obsługi i użytkowania robotów przemysłowych,
- opłaty leasingowe związane z robotami przemysłowymi (w przypadku leasingu finansowego).

Tak szerokie ujęcie kosztów sprawia, że ulga może obejmować nie tylko sam zakup robota, ale cały proces jego wdrożenia i integracji z istniejącą infrastrukturą przedsiębiorstwa.

Mechanizm ulgi na robotyzację jest bardzo podobny do ulgi B+R. Polega na dodatkowym odliczeniu 50% poniesionych kosztów kwalifikowanych. W praktyce oznacza to, że:

- 100% wydatków podatnik ujmuje standardowo jako koszty uzyskania przychodów,
- kolejne 50% tych samych kosztów może zostać dodatkowo odliczone od podstawy opodatkowania w ramach ulgi.

Możliwość skorzystania z ulgi jest na ten moment ograniczona czasowo. Pierwotnie w przepisach przewidziano możliwość jej zastosowania w okresie od 2022 do 2026 r. Dlatego warto wziąć pod uwagę tę ulgę jeszcze w tym roku podatkowym.

Co ważne, aktualnie trwają prace legislacyjne³, które mogą w istotny sposób wpłynąć na zasady korzystania z ulgi na robotyzację. Projekt przewiduje dwie znaczące zmiany:

- 1) zwiększenie możliwości odliczenia kosztów kwalifikowanych do 100%
- 2) zniesienie ograniczenia czasowego obowiązywania ulgi.

Projekt zmian jest aktualnie procedowany przez Sejm. Jeśli zmiany wejdą w życie, z ulgi będzie można korzystać również w kolejnych latach podatkowych.

Ulga IP Box

To kolejna propozycja dla przedsiębiorców prowadzących działalność badawczo-rozwojową (zarówno podlegających PIT, jak i CIT). Polega na opodatkowaniu dochodu z kwalifikowanych praw IP stawką 5%.

Kwalifikowane prawa IP to na przykład oprogramowanie, patenty czy wzory użytkowe.

Dlaczego warto rozważyć skorzystanie z tej ulgi już teraz? Przede wszystkim, podobnie jak w przypadku ulgi B+R, wraz z końcem 2026 r. przedawni się możliwość wniesienia o zwrot nadpłaty podatku za 2020 r. Jeżeli w 2020 r. przedsiębiorca prowadził działalność B+R i jednocześnie osiągnął wówczas dochód z kwalifikowanego prawa IP, to idealny moment by zająć się rozliczeniem tej ulgi wstecz.

Ponadto w 2025 r. planowano wdrożenie istotnych zmian w zasadach rozliczania IP Box. Ulga IP Box miała być znacząco ograniczona wyłącznie do podmiotów, które zatrudniają co najmniej 3 osoby. Wejście w życie tych zmian spowodowałoby, że większość podmiotów korzystających z tej ulgi (programiści na JDG) nie mogłoby już z niej dłużej korzystać. Rząd jednak nie zdążył przeprosować projektu zmian i finalnie nie weszły one w życie. To jednak nie oznacza, że Ministerstwo Finansów wycofało się z tego pomysłu. Prace nadal trwają i w najbliższym czasie niekorzystne zmiany wciąż mogą wejść w życie.

Ulga na prototyp

Jest rozwiązaniem podatkowym adresowanym do przedsiębiorców, którzy są o krok od wprowadzenia nowego produktu na rynek. Z preferencji mogą skorzystać podatnicy uzyskujący przychody inne niż z zysków kapitałowych, niezależnie od tego, czy rozliczają PIT, czy CIT.

Ulga obejmuje wydatki związane z produkcją próbną i przygotowaniem produktu do sprzedaży.

Czym jest produkcja próbna? To moment między zakończeniem prac projektowych a rozpoczęciem regularnej produkcji. Na tym eta-

pie przedsiębiorca nie dokonuje żadnych dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych ani inżynierskich. Celem tego etapu jest testowanie nowego produktu i procesu technologicznego jego wytworzenia, tak aby w warunkach zbliżonych do docelowych upewnić się, że produkt działa zgodnie z założeniami.

Drugi obszar objęty ulgą to wprowadzenie na rynek nowego produktu. To przede wszystkim działania podjęte przez przedsiębiorcę w celu przygotowania niezbędnej dokumentacji, certyfikatów, zezwoleń i innych, co finalnie ma umożliwić trafiaenie produktu do klienta końcowego.

W ramach ulgi na prototyp podatnik może odliczyć dodatkowo 30% kosztów produkcji próbnej oraz wprowadzenia na rynek nowego produktu. Ulga jest limitowana i wysokość odliczenia nie może przekroczyć 10% dochodu podatnika w danym roku podatkowym.

Warto rozważyć skorzystanie z tej ulgi, ponieważ niejednokrotnie wprowadzenie na rynek nowego produktu jest poprzedzone poniesieniem znacznych kosztów przez przedsiębiorcę.

Ulgi związane z zatrudnieniem

Poza powyższymi rozwiązaniami przedsiębiorcy mogą jeszcze ustalać swoją politykę podatkową w oparciu o określone grupy zatrudnianych pracowników. W tym zakresie ustawy podatkowe przewidują dwie ciekawe opcje.

Ulga na innowacyjnych pracowników

Jest rozwiązaniem skierowanym do podatników, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową, ale

nie są w stanie w pełni wykorzystać wartości ulgi B+R. Z ulgi korzystają płatnicy PIT (czyli mogą to być zarówno podatnicy PIT, jak i CIT).

Ulga polega na pomniejszeniu zaliczki na PIT, które płatnik odprowadza do urzędu skarbowego za innowacyjnych pracowników, o kwotę nieodliczonej części ulgi B+R.

Nie jest to co prawda ulga, która obniża zobowiązanie podatkowe z tytułu PIT czy CIT danego przedsiębiorcy, ale skorzystanie z tego rozwiązania pozwala poprawić bieżącą płynność finansową przedsiębiorcy. Może on zmniejszyć kwotę przekazywanych do urzędu zaliczek na PIT za pracowników.

Ulga na innowacyjnych pracowników jest szczególnie atrakcyjna dla podmiotów intensywnie inwestujących w działalność badawczo-rozwojową oraz zatrudniających wysoko wykwalifikowaną kadrę, które osiągają dochód niepozwalający na rozliczenie całości ulgi B+R.

Ulga na żołnierza

Zupełnie nową ulgą jest ta dotycząca zatrudnienia żołnierzy Wojsk Obrony Terytorialnej (WOT) oraz żołnierzy aktywnej rezerwy. Jest to instrument, który ma z jednej strony zachęcać przedsiębiorców do zatrudniania żołnierzy, a z drugiej – rekompensować im dodatkowe obowiązki organizacyjne związane z ich służbą wojskową.

Zatrudniony żołnierz musi osiągać wynagrodzenie co najmniej na poziomie minimalnego wynagrodzenia za pracę, obowiązującego w danym miesiącu. Kwota przysługującego odliczenia jest uzależniona od okresu pełnienia przez żołnierza terytorialnej służby wojskowej lub służby w aktywnej rezerwie i może wynieść nawet 24 000 zł. Co istotne, kwota odliczenia przysługuje odręb-

Polskie przepisy podatkowe umożliwiają w niektórych przypadkach równoległe korzystanie z kilku ulg podatkowych.

nie na każdego żołnierza zatrudnianego przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że w przypadku zatrudniania większej liczby żołnierzy kwota odliczenia może istotnie wzrosnąć.

Ustawodawca wprowadził dodatkowo współczynnik zwiększający wysokość ulgi, którego wartość zależy od statusu przedsiębiorcy (1,5 – w przypadku mikro i małych przedsiębiorców, 1,2 – w przypadku pozostałych przedsiębiorców, pod warunkiem że zatrudniają oni co najmniej 5 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty).

Warto już teraz się przyjrzeć tej uldze, bo wprowadzono ją w 2025 r. i w tym roku po raz pierwszy można ją rozliczyć w zeznaniu rocznym.

Czy można łączyć ulgi podatkowe?

Pod warunkiem spełnienia ustawowych wymogów, zachowania poprawnej kolejności odliczeń i zaprowadzenia kompletnej dokumentacji – tak. Polskie przepisy podatkowe umożliwiają w niektórych przypadkach równoległe korzystanie z kilku ulg podatkowych.

Ulgą B+R i IP Box

Łączenie obu ulg jest możliwe od 2022 r. Wcześniej podatnik musiał wybrać pomiędzy tymi ulgami, bo wzajemnie się wykluczały. Aktualny kształt przepisów pozwala na odliczenie od dochodu z kwalifikowanego prawa IP kosztów kwalifikowanych, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia tego prawa IP.

Ulgą B+R i ulgą na innowacyjnych pracownikach

Ulgą na innowacyjnych pracownikach została zaprojektowana jako uzupełnienie ulgi B+R. W praktyce funkcjonuje to tak, że podatnik w pierwszej kolejności rozlicza ulgę B+R w klasyczny sposób, a pozostałą, niewykorzystaną część ulgi może następnie „odzyskać” poprzez ulgę na innowacyjnych pracownikach.

To tylko przykłady łącznego rozliczania ulg. W praktyce przedsiębiorca, który chce ulgi połączyć, musi najpierw precyzyjnie wyodrębnić koszty działalności, by uniknąć podwójnego odliczenia tych samych wydatków.

Jak przygotować się do korzystania z ulg?

Korzystanie z ulg podatkowych może przynieść spore oszczędności. Do tego działania warto się jednak odpowiednio przygotować. Organy podatkowe coraz częściej weryfikują bowiem nie tylko sam fakt poniesienia wydatków, ale również ich związek z konkretną ulgą.

Podstawą bezpiecznego korzystania z ulg jest wyodrębnienie kosztów kwalifikowanych. Każdy wydatek powinien być przyporządkowany do konkretnej ulgi, tak aby te same koszty nie zostały odliczone dwukrotnie w ramach kilku preferencji.

Każdy koszt objęty ulgą powinien być odpowiednio udokumentowany, np. w formie umów, faktur czy dokumentacji technicznej i projektowej. Te dokumenty powinny jednoznacznie wskazywać związek wydatku z działalnością objętą ulgą, a nie jedynie ogólną działalnością przedsiębiorstwa. W praktyce pomocne są na przykład wewnętrzne opisy projektów czy harmonogramy prac.

Warto przeanalizować możliwość skorzystania z ulgi z odpowiednim wyprzedzeniem. Pozwoli to na uniknięcie błędów skutkujących koniecznością korekt albo sporów z urzędem skarbowym, które w wyniku pośpiechu mogą się pojawić, gdy decyzja o skorzystaniu z ulgi zapadnie dopiero na końcowym etapie rozliczenia danego roku podatkowego.

Najczęstsze błędy przy korzystaniu z ulg

Niezastosowanie powyższych zasad może sprawić, że pomimo faktycznej atrakcyjności zaproponowanych preferencji podatkowych podatnicy mogą być narażeni na zakwestionowanie ulgi przez organy podatkowe.

Wśród najczęstszych błędów można wymienić:

- Brak prowadzenia właściwej i pełnej dokumentacji, a co za tym idzie niedostateczne udokumentowanie związku poniesionych wydatków z konkretną ulgą;
- Podwójne rozliczanie tych samych kosztów w ramach ulg, które tej możliwości nie dopuszczają;
- Nieprawidłowe przypisanie kosztów do etapu projektu i rozliczanie np. kosztów produkcji próbnej w ramach ulgi B+R zamiast ulgi na prototyp;
- Nieuwzględnianie limitów dochodowych i kwotowych i w efekcie przekroczenie dopuszczalnych limitów lub brak kontroli nad możliwością przenoszenia ulg na kolejne lata;
- Niespójność rozliczeń i w efekcie rozbieżności pomiędzy ewidencją księgową a rozliczeniem ulg w deklaracjach podatkowych.

Uniknięcie powyższych błędów wymaga nie tylko dobrej znajomości przepisów i odpowiedniego planowania, ale też – a może nawet przede wszystkim – rzetelnej ewidencji księgowej.

Podsumowanie

Rok 2026 oferuje przedsiębiorcom rozbudowany katalog ulg podatkowych, które mogą realnie obniżyć obciążenia podatkowe i wesprzeć rozwój działalności.

Jednocześnie coraz wyraźniej widać, że ulgi podatkowe przestają być jedynie dodatkiem do rocznego rozliczenia. Stają się narzędziem wspierającym rozwój firmy na każdym etapie – od badań i rozwoju, przez prototypowanie i wdrażanie technologii, aż po ekspansję rynkową i politykę zatrudnienia. Szczególnego znaczenia nabiera prawidłowe

wyodrębnienie kosztów kwalifikowanych oraz rzetelna dokumentacja, ponieważ organy podatkowe coraz dokładniej weryfikują zasadność stosowanych preferencji.

Warto również pamiętać o ograniczeniach czasowych – 2026 rok to ostatni moment na rozliczenie części ulg wstecz (w szczególności za 2020 r.). Rok 2026 to też okres, w którym mogą wejść w życie istotne zmiany legislacyjne wpływające na dostępność i zakres preferencji podatkowych. Dla wielu podatników może to być decydujący argument, by nie odkładać analizy ulg na później. ↪



**MARTYNA
GNIEWOWSKA,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY**

Coraz wyraźniej widać, że ulgi podatkowe przestają być jedynie dodatkiem do rocznego rozliczenia.

1_ CBR to podmioty, które nie są instytucją badawczą i prowadzą badania naukowe lub prace rozwojowe w rozumieniu przepisów.

2_ Jest to automatycznie sterowana, programowalna, wielozadaniowa i stacjonarna (lub mobilna) maszyna posiadająca właściwości manipulacyjne albo lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych i jednocześnie 1) wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania, 2) jest połączona z systemami informatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne, 3) jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń,

4) jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika.

3_ Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 1708).

Bibliografia

1_ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2025 poz. 278).

2_ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2025 poz. 163).

3_ W. Modzelewski, J. Pyssa (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wyd. 26, 2026.

4_ W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Słomka (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wyd. 25, 2026.

5_ A. Mariański (red.), Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz [w:] Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022, wyd. 1, 2022.

6_ A. Mariański (red.), Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz [w:] Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022, wyd. 1, 2022.

Odsetki

od zaległości podatkowych

w kontroli

KAS



MARIUSZ JURKIEWICZ, JACEK LEWARTOWSKI

Przepisy Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”) wprowadzają instrument zabezpieczający interesy Skarbu Państwa na wypadek nieterminowego regulowania zobowiązań podatkowych, w postaci odsetek od zaległości podatkowych. Są one zryczałtowaną formą odszkodowania za opóźnienia w realizowaniu określonych należności publicznoprawnych, i jak każde odsetki pełnią rolę kompensacyjną dla Skarbu Państwa, który nie może korzystać z należnego mu kapitału w określonym czasie. Spełniają one także funkcję swoistego rodzaju kary¹, biorąc pod uwagę ich wysokość, która co do zasady nie może być niższa niż 8%, co stanowi istotną ingerencję w majątek podatnika. Dodatkowo mają one za zadanie dyscyplinować podatnika, motywując go do jak najszybszego uiszczenia zaległości podatkowej². Należność ta ma charakter akcesoryjny, zatem powstają one wraz z powstaniem zaległości podatkowej oraz dzielą jej los w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego³, a źródłem ich powstania i naliczenia jest przepis materialnego prawa podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że odsetki od zaległości podatkowych stanowią realną dolegliwość dla podatnika. Podatnik nie powinien jednak ponosić negatywnych konsekwencji długotrwałych postępowań weryfikujących prawidłowość rozliczeń podatkowych. Skoro bowiem podstawą faktyczną obowiązku zapłaty odsetek jest zaległość po-

Podatnik nie powinien jednak ponosić negatywnych konsekwencji długotrwałych postępowań weryfikujących prawidłowość rozliczeń podatkowych.

datkowa w rozumieniu art. 51 § 1 i art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej, to zasady naliczania tych odsetek powinny wyczerpująco spełniać warunki określone w art. 217, art. 84 w zw. z art. 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Respektowanie konstytucyjnych zasad dotyczących nakładania i wysokości obciążeń podatkowych oraz ochrony własności w pełni powinny mieć zastosowanie do oceny mechanizmu naliczania odsetek od zaległości podatkowych. W kontekście opisywanego problemu wątpliwości natury konstytucyjnej były szczególnie doniosłe w ostatnich latach, kiedy odsetki od zaległości podatkowych w znaczący sposób zwiększały kwotę zaległości podatkowej z uwagi na ich wysokość wynikającą z podwyższonych stóp procentowych NBP. Ochrona podatnika w powyższym zakresie jest o tyle istotna, że do momentu zaktualizowania się prawa podatnika do skorygowania rozliczeń wynikającego z art. 82 ust. 3 Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁴ nie ma on żadnych efek-

tywnych środków prawnych, które mogłyby wstrzymać naliczanie odsetek od zaległości podatkowych. W kontekście stanowiska organów podatkowych nawet wydanie przez właściwy organ decyzji o zabezpieczeniu zaległości podatkowych może nie skutkować zaprzestaniem naliczania odsetek. W tym zakresie orzecznictwo wykształciło stanowisko, zgodnie z którym zastosowanie art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wymaga faktycznego wykorzystania środków z zabezpieczenia i zaliczenie uzyskanych kwot na poczet zaległości podatkowej⁵.

Odsetki od zaległości podatkowej naliczane są za okres od dnia następującego po dniu, w którym upływa termin płatności podatku lub termin, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego; natomiast moment, w którym odsetki przestają być naliczane, związany jest z wygaśnięciem zaległości podatkowej i może to być np. moment zapłaty podatku. Od powyższej reguły ustawodawca

wprowadza jednak liczne wyjątki określone w art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej. Jednym z nich jest wyłączenie naliczania odsetek za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w ter-

minie 3 miesiące od dnia wszczęcia postępowania. W ten sposób ustawodawca zapobiega sytuacji, w której przedłużające się postępowanie podatkowe prowadzić będzie do naliczenia odsetek za zwłokę w nieuzasadnionej wysokości. Przepis ten skorelowany jest z zasadą szybkości postępowania, gdyż Ustawodawca wprowadza konkretne ramy czasowe, w których co do zasady dana sprawa powinna zostać załatwiona. Tytułem przypomnienia, dla spraw w pierwszej instancji jest to miesiąc, a w sprawach szczególnie skomplikowanych dwa miesiące.

Ewolucja instytucji wyłączenia okresu naliczania odsetek od zaległości podatkowej na podstawie art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej

Jak już zostało wcześniej wspomniane, art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej wyłącza możliwość naliczania odsetek za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia

doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Przepis ten stosowany był odpowiednio w postępowaniu kontrolnym na mocy art. 31 ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej⁶, jednak wraz

z nowelizacją tejże ustawy⁷ wyłączono odpowiednie stosowanie art. 54 i art. 290 § 3 Ordynacji podatkowej. Tak daleko idąca ingerencja w prawa podatników była wątpliwa pod kątem jej zgodności z ustawą zasadniczą, zatem nowe brzmienie regulacji zostało poddane kontroli konstytucyjnej.

Praktyka pokazuje, że problem dotyczący wątpliwości natury konstytucyjnej jest wciąż żywy, nawet po wprowadzeniu zmian legislacyjnych w tym zakresie.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 października 2011 roku, sygn. SK 2/10 (dalej: „Wyrok TK”), orzekł o niezgodności art. 31 ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej.

Konfrontując możliwość naliczania odsetek za okres całej kontroli skarbowej z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zasadą równości podatkowej, zasadą równości oraz zasadą proporcjonalności, Trybunał uznał, że art. 31 ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji po-

datkowej, był niezgodny z art. 84 Konstytucji w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Nie istniały bowiem racjonalne podstawy ku temu, aby różnicować sytuację prawną podatników wyłącznie w związku z tym, jaki organ dokonuje kontroli prawnego rozliczenia podatkowych, jako że funkcjonalnie dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej oraz naczelnicy urzędów skarbowych w ramach kontroli wypełniali te same role, a same kontrole przebiegały w podobny sposób. Konsekwencją powyższego było również naruszenie zasady równości, jako że dochodziło do różnic w sytuacji prawnej podatników, które były uzależnione od tego, jaki organ dokonywał kontroli. Analizując przepisy regulujące kontrolę podatkową oraz kontrolę skarbową, Trybunał zauważył również, że w kontroli skarbowej wierzyciel uzyskiwał dodatkowe korzyści płynące z możliwości naliczania odsetek przez okres wynikający w zasadzie z woli organu, co było zbyt daleko i nieproporcjonalnie idącą ingerencją w prawa majątkowe podatnika.

Co istotne, w okresie między wniesieniem skargi konstytucyjnej a wydaniem Wyroku TK, dokonano nowelizacji przepisów⁸, w ramach której przywrócono możliwość odpowiedniego stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej w kon-

troli skarbowej. W uzasadnieniu do Ustawy zmieniającej² stwierdzono, że negatywnym skutkiem obowiązywania opisywanej regulacji w ówczesnym kształcie była możliwość finansowego obciążania podatników przedłużającymi się kontrolami skarbowymi, jak również kwestionowano jej zgodność z zasadą równości podatników wobec prawa.

Istniała zatem powszechna świadomość co do tego, że przyjęte rozwiązanie było wątpliwe, co znalazło również wyraz w trakcie wspomnianego wcześniej postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, gdzie Rzecznik Praw Obywatelskich, Sejm działający przez Marszałka Sejmu oraz Prokurator Generalny jednogłośnie uznali niekonstytucyjność przepisu art. 31 ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym w momencie składania skargi konstytucyjnej. RPO stwierdził bowiem, że konstrukcja przepisów o naliczaniu odsetek ingerowała w prawa majątkowe podatnika na kilka sposobów: poprzez naliczanie odsetek za okres zabezpieczenia, brak możliwości dysponowania zabezpieczonym majątkiem oraz naliczanie odsetek za przewlekłe prowadzenie postępowania⁹. W wyjaśnieniach Sejmu RP¹⁰ Marszałek podkreślał natomiast, że sytuacja prawna podatników nie powinna być różnicowana wyłącznie z uwagi na rodzaj prowadzonego wobec nich postępowania. Natomiast w swoim stanowisku¹¹ Prokurator Generalny, oceniając przedmiotową regulację, zwrócił uwagę na konieczność respektowania zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa i zakaz nadużywania pozycji organów wobec obywateli. Wskazać przy tym należy na doniosłość prawnej sytuacji, w której praktycznie wszyscy uczestnicy postępowania przed Trybunałem wskazali na liczne wątpliwości natury konstytucyjnej związane z komentowanym

przepisem. Praktyka pokazuje, że problem dotyczący wątpliwości natury konstytucyjnej jest wciąż żywy, nawet po wprowadzeniu zmian legislacyjnych w tym zakresie.

Obecny stan prawny

Kontrola celno-skarbowa została wprowadzona do porządku prawnego Ustawą o KAS, a jednocześnie Ustawa o kontroli skarbowej utraciła swoją moc obowiązującą. W wyniku powyższych zmian zrewidowano model polskiej administracji podatkowej, powołując do życia Krajową Administrację Skarbową, likwidując przy tym urzędy kontroli skarbowej. W miejsce ówczesnej kontroli skarbowej wprowadzono kontrolę celno-skarbową prowadzoną przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Co istotne z perspektywy omawianego problemu, moc utracił również art. 31 ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej, co spowodowało, że przestał obowiązywać przepis, na podstawie którego możliwe było odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do kontroli skarbowych.

Odpowiednikiem odesłania z przepisu art. 31 ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej w Ustawie o KAS stało się odesłanie w art. 94 ust. 1 Ustawy o KAS, w którym wskazano, które przepisy Ordynacji podatkowej mają być stosowane w kontroli celno-skarbowej odpowiednio, czyli przy odpowiednim zmodyfikowaniu ich treści w taki sposób, aby ich zastosowanie respektowało istotę i cel kontroli celno-skarbowej¹². W tym zakresie Ustawodawca uznał, że tezy powołanego wcześniej wyroku TK nie powinny znaleźć odzwierciedlenia w art. 94 ust. 1 Ustawy o KAS, wprowadzając możliwość odpowiedniego stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do kontroli celno-skarbowej.

Trudno jednak znaleźć argumenty natury konstytucyjnej, które uzasadniałyby rezygnację z takiej możliwości, skoro przepisy regulujące kontrolę celno-skarbową nie tylko realizują cele zbieżne z celami kontroli skarbowej, ale również w praktycznie analogiczny sposób kształtują uprawnienia organów KAS w porównaniu z organami kontroli skarbowej oraz obowiązki podatnika. Z literalnej treści regulacji mógł zatem zostać wyprowadzony wniosek, że nawet w przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie 3 miesięcy od jej wszczęcia, odsetki od zaległości podatkowych mogły być naliczane za okres całej kontroli celno-skarbowej. Wniosek taki jest jednak prawidłowy tylko pozornie.

Zagadnienie wtórnej niekonstytucyjności przepisów

Jak wskazano powyżej, brak jest obiektywnych argumentów, które przemawiałyby za legislacyjnym wyłączeniem możliwości stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej. Tezy Wyroku TK są bowiem całkowicie aktualne również na gruncie obecnie obowiązujących przepisów Ustawy o KAS. Skoro zatem art. 94 Ustawy o KAS niezasadnie pomija w swojej treści możliwość odpowiedniego stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, to należy rozważyć, czy w tym zakresie nie zachodzi stan wtórnej niekonstytucyjności.

Wtórna konstytucyjność jest pojęciem wykształconym na gruncie orzecznictwa i nie ma swojego źródła w aktach normatywnych¹³. Jest to sytuacja, w której ustawodawca, mimo usunięcia danej normy prawnej z uwagi na jej niekonstytucyjność, uchwalił ją ponownie

w brzmieniu niezgodnym z Konstytucją. W literaturze przedmiotu definiuje się ją jako naruszenie zakazu stanowienia regulacji, które zostały uprzednio uznane za niekonstytucyjne przez Trybunał Konstytucyjny¹⁴. Natomiast w orzecznictwie wskazywano przykładowo, że: *Przepis oceniony jako niekonstytucyjny, nie może zostać uznany za zgodną z prawem podstawę rozstrzygnięcia spraw podatkowych oraz podstawę ich kontroli przez sądy administracyjne; ponadto – nie może stanowić podstawy prawnej wszczynania i kontynuowania postępowań podatkowych (por. wyrok NSA z 24 października 2013 r., II FSK 2673/11)*¹⁵.

W kontekście wtórnej niekonstytucyjności Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że stan ten może prowadzić do naruszenia zasady powszechnej mocy obowiązującej wyroków Trybunału Konstytucyjnego, a stanowienie przepisów wtórnie niekonstytucyjnych może stanowić nieuprawnioną ingerencję Ustawodawcy w działalność Trybunału¹⁶. W ocenie tego Sądu (...) w sytuacji, gdy w danej sprawie znajdują zastosowanie przepisy prawa, co do których Trybunał Konstytucyjny orzekł o ich niekonstytucyjności, to bez względu na charakter tego orzeczenia obowiązkiem tak organów, jak i sądów, jest konieczność jego uwzględnienia i na jego podstawie zrekonstruowania normy prawnej, której treść będzie odpowiadać zgodności z Konstytucją RP¹⁷.

W wyniku wydania wyroku Trybunału Konstytucyjnego w systemie prawnym usuwana jest norma prawna, czego jedynie technicznym wyrazem jest usunięcie danego przepisu prawa¹⁸. Co do zasady bowiem, oceniając niekonstytucyjność określonej normy prawnej, Trybunał orzeka, że taka norma nie może być stosowana w systemie prawnym. Stan wtórnej niekonstytucyjności danej normy prawnej otwiera możliwość dokonania przez sąd samodzielnej oceny, czy inny przepis

kreujący analogiczną uprzednio uznaną za niekonstytucyjną normę prawną, zgodny jest z ustawą zasadniczą, a następnie dokonując rozproszonej kontroli konstytucyjności, w braku takiej zgodności, odmówić zastosowania niekonstytucyjnego przepisu. Praktykę taką potwierdził np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi: *Skoro ustawodawca, pomimo zastrzeżeń Trybunału do obecnego brzmienia przepisu art. 70 § 8 Op., który nie utracił mocy, nie poczynił dotychczas żadnych kroków, aby ten przepis, w istocie z tych samych powodów niekonstytucyjny, wyeliminować z obrotu prawnego, to w takiej sytuacji sąd administracyjny ma możliwość odstąpienia od stosowania normy prawnej stanowiącej podstawę rozstrzygnięcia z uwagi na jej niezgodność z Konstytucją, pomimo że formalnie przepis ten pozostaje w systemie prawnym*¹⁹.

Przepisy Konstytucji RP stosuje się bowiem bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej²⁰, natomiast sędziowie sprawują swój urząd w sposób niezawisły i podlegają wyłącznie Konstytucji oraz ustawom²¹. Art. 8 ust. 2 Konstytucji RP daje zatem sędziom prawo orzekania bezpośrednio na podstawie przepisów Konstytucji²². Przykładem bezpośredniego stosowania norm rangi konstytucyjnej może być wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 czerwca 2023 r. sygn. I SA/Łd 258/23 (nieprawomocny), w którym stosując konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku, przyznano ochronę prawną rozpoczętej amortyzacji lokalu mieszkalnego, dokonując tym samym rozproszonej kontroli konstytucyjności przepisu wykluczającego taką możliwość.

Z drugiej strony należy podkreślić, że stosowanie wtórnie niekonstytucyjnych przepisów narusza zasadę zaufania obywateli do państwa²³. Natomiast fundamentem zaufania jednostki do państwa jest

właśnie pewność prawa i jakość jego stanowienia oraz stosowania. Tym samym, jeśli Trybunał Konstytucyjny stwierdzi niezgodność normy prawnej z Konstytucją, to przepis kreujący tę normę traci domniemanie konstytucyjności i nie powinien być stosowany²⁴.

Przenosząc powyższe na problem stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej, stwierdzić należy, że norma wynikająca z przytoczonych przepisów obarczona jest wtórną niekonstytucyjnością. Ustawodawca powtórzył bowiem takie same rozwiązanie na gruncie kontroli celno-skarbowej, jakie zostało wprowadzone Ustawą zmieniającą do kontroli skarbowej, mimo istnienia szeregu argumentów zaprezentowanych w Wyroku TK. Trudno znaleźć przy tym argumenty natury konstytucyjnej, które uzasadniałyby inne podejście. Również analiza uzasadnienia do ustawy KAS nie przedstawia odmiennej argumentacji.

Kształtowanie się nowej linii orzecniczej dotyczącej art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej

Dominująca linia orzecnicza sądów administracyjnych dotycząca stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej zakładała do pewnego momentu, że przepis ten nie ogranicza możliwości naliczania odsetek w przypadku prowadzenia kontroli celno-skarbowej przez okres dłuższy niż 3 miesiące. Przykładowo, przytoczyć można tezę wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 listopada 2024 r., w którym stwierdzono, że *Do kontroli celno-skarbowej mają zastosowanie jedynie te przepisy O.p., które zostały wyszczególnione w art. 94 ustawy o KAS, a wśród nich nie ma art. 54 § 1 pkt 7 o.p.* Oznacza to, że stosując obowiązujące

prawo organ podatkowy nie może takiego wyłączenia zastosować²⁵. Jednocześnie, w ocenie tego Sądu, nie istniała możliwość zastosowania Wyroku TK w rozpoznawanej sprawie, jako że zapadł on w innym stanie prawnym.

W innym, uchylonym już wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku,

Niemniej w orzecznictwie sądów administracyjnych coraz częściej zaczęły pojawiać się stanowiska, zgodnie z którymi tezy Wyroku TK powinny być przenoszone na obecny stan prawny, z uwagi na wtórną niekonstytucyjność art. 94 Ustawy o KAS. Pierwszym z sądów, który rozpoznał taką możliwość, był

wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 7 marca 2024 r., sygn. I SA/Łd 3/24, w którym wprost stwierdzono, że literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej prowadzi do zaistnienia zjawiska wtórnej niekonstytucyjności. Przepis ten powinien być poddany wykładni celowościowej, biorąc

Co do zasady bowiem, oceniając niekonstytucyjność określonej normy prawnej, Trybunał orzeka, że taka norma nie może być stosowana w systemie prawnym.

stwierdzono, że odstępianie od naliczania odsetek za czas trwania postępowania kontrolnego wymagałoby zmiany legislacyjnej, a stosowanie art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej stanowiłoby w istocie niedopuszczalne wkraczanie przez sąd w kompetencje władzy ustawodawczej²⁶. Sąd ten w odniesieniu do Wyroku TK stwierdził natomiast, że: *Znaczące jest to, że przywołany wyrok TK zapadł w innym stanie prawnym, gdy postępowanie kontrolne prowadzone przez urząd kontroli skarbowej kończyło się wydaniem decyzji i nie było wyodrębnionego postępowania podatkowego. Sytuacja podatników różniła się z tego powodu, że możliwość nienaliczania odsetek za zwłokę była zależna od rodzaju organu prowadzącego postępowanie. Stanowisko części judykatury nie aprobowało zatem argumentacji dotyczącej nieuprawnionego różnicowania sytuacji prawnej podatnika w postępowaniu podatkowym oraz postępowaniu kontrolnym (obecnie kontroli celno-skarbowej).*

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, który stwierdził, że dla podatnika bez znaczenia są zniuanosowane różnice proceduralne między kontrolą skarbową funkcjonującą na gruncie Ustawy o kontroli skarbowej a kontrolą celno-skarbową regulowaną przez Ustawę o KAS, kiedy jego prawa, na skutek obecnej legislacji, doznają uszczerbku. Sąd ten stwierdził, że *Wykładnia przeciwna wskazanego przepisu (art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej – przyp. aut.) prowadziłyby do wniosku, że ustawodawca powtórzył niekonstytucyjne zapisy ustawy, wbrew wyrokowi TK i tym samym mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. „wtórnej niekonstytucyjności”. Uznano również, że skoro kontrola celno-skarbowa jest swoistym następcą postępowania kontrolnego, to tezy Wyroku TK powinny być recypowane na grunt obowiązującego stanu prawnego²⁷.*

Kolejnym wyrokiem, w którym stwierdzono konieczność stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej, był

pod uwagę jego dyscyplinujący charakter, który ma gwarantować realizację zasady szybkości postępowania podatkowego. WSA w Łodzi zauważył również, że kontrola celno-skarbowa i postępowanie podatkowe prowadzone są przez ten sam organ, wobec czego organ podatkowy ma możliwość podejmowania działań w taki sposób, że decyzja w postępowaniu podatkowym zostanie wydana w ustawowym terminie, a co za tym idzie, odpowiedzialność za przewlekłe postępowanie cedowana jest na podatnika.

Należy również wspomnieć o wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2025 r., sygn. I SA/Wr 109/25, I SA/Wr 110/25 oraz I SA/Wr 111/25, w których podzielono wszystkie przytoczone wcześniej argumenty. Powyższe wyroki wskazują zatem, że zaczęła kształtować się nowa linia orzecznicza dotycząca kontroli celno-skarbowych, która uwzględnia słuszne interesy podatników.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

25 listopada 2025 r. Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. III FSK 804/24 wydał wyrok, w którym potwierdził zasadność kształtującej się linii orzeczniczej. Wyrok zapadł na gruncie stanu faktycznego, w którym podatnik złożył zarzuty w postępowaniu egzekucyjnym. Spółka przez cały przebieg postępowania stała na stanowisku, że tezy zawarte w Wyroku TK pozostają aktualne również w kontroli celno-skarbowej i w konsekwencji wskazała, że brak jest podstaw do nałożenia na nią obowiązku zapłaty odsetek od zaległości podatkowych, podnosząc zarzut nieistnienia tych zaległości.

Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok na korzyść podatnika i stanął na stanowisku, że literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej może godzić w wartości konstytucyjne, takie jak zasada sprawiedliwości i równości podatkowej, zatem zasadne jest stosowanie art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej także do kontroli celno-skarbowej, dokonując w tym zakresie wykładni prokonstytucyjnej i uwzględniając argumenty celowościowe.

Zaznaczono jednocześnie, że aktualny kształt kontroli celno-skarbowej pozwala na jej arbitralne wydłużanie, co prowadzi do nieuzasadnionego uszczuplenia majątku podatnika. Istotne znaczenie przypisano również zasadzie szybkości postępowania, stwierdzając, że taka interpretacja art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej przyczyni się do jej prawidłowej realizacji, dyscyplinując organ podatkowy do załatwienia sprawy w rozsądnym terminie. W tym zakresie NSA wskazał, że: *Brak naliczania odsetek za zwłokę po upływie 3 miesięcy od zainicjowania kontroli celno-skarbowej stanowi w istocie dodatkowy czynnik motywu-*

jący organ administracji publicznej do sprawnego i szybkiego załatwienia sprawy podatkowej. Tym samym zastosowanie art. 54 § 1 pkt 7 o.p. do kontroli celno-skarbowej sprzyja realizacji jednej z zasad ogólnych postępowania, tj. zasady szybkości postępowania prowadzonego przez organ administracji podatkowej.

Powołany wyrok uznany został za przełomowy, gdyż jako pierwszy przełamywał niekorzystną linię orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego i otworzył możliwość ubiegania się przez podatników o stwierdzenie nadpłaty. Wyrok został szeroko zaaprobowany w prasie branżowej²⁸.

Uchwalenie art. 54 § 1 pkt 7c Ordynacji podatkowej

Końcowo warto wskazać, że kolejną nowelizacją Ordynacji podatkowej²⁹ wprowadzono do art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej punkt 7c, zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie nalicza się w przypadku niezaoczenia kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej w terminie 6 miesięcy od dnia jej wszczęcia – za okres od dnia następnego po upływie tego terminu do dnia jej zakończenia.

W uzasadnieniu do Ustawy zmieniającej 3 nie odwoływano się jednak do przedstawionego dorobku orzeczniczego, ograniczając się jedynie do celu, jakim miało być podniesienie poziomu ochrony podatnika przed przewlekłością postępowania, stwierdzając przy tym, że *Proponowana zmiana ma na celu zmobilizowanie organów do zakończenia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej w terminie nie dłuższym niż 6 miesięcy od dnia jej wszczęcia.* Termin ten powinien być tym bardziej realny wraz z postępującą cyfryzacją postępowań oraz kontroli, przyspieszającą wiele czynności, w tym do-

stęp do dokumentów finansowych podatników.

Zauważono również, że postępowanie podatkowe może być długo-trwale zawieszane, co nie powoduje jednak zwolnienia podatnika z zapłaty odsetek. Zmiana legislacyjna, mimo iż potwierdza konieczność stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do kontroli celno-skarbowych wszczętych przed przedmiotową zmianą, nie gwarantuje jednak poziomu ochrony, jaki funkcjonował w przeszłości, jako że okres kontroli, za który naliczane są odsetki, został wydłużony z 3 do 6 miesięcy.

Dyskusyjne jest zatem wprowadzenie wstecznego działania przytoczonego przepisu, zwłaszcza w momencie kształtowania nowej linii orzeczniczej dotyczącej przedstawionego problemu. Podatnicy w kontroli celno-skarbowej powinni mieć bowiem zapewniony identyczny poziom ochrony, jaki funkcjonował na gruncie kontroli skarbowych, szczególnie biorąc pod uwagę fakt, iż termin na przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe wynosi 6 miesięcy, co dodatkowo obciąża podatnika i następuje w dobie cyfryzacji i automatyzacji procesów podatkowych, zarówno po stronie podatników, jak i administracji skarbowej. Niemniej, w porównaniu z dawnym stanem prawnym, jest to krok w dobrym kierunku zmierzającym do przywrócenia pełni praw podatników.

Zakończenie

Przedstawioną zmianę w podejściu sądów administracyjnych do problemu możliwości stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej należy ocenić za słuszną i pozytywną. Trzeba bowiem stwierdzić, że nie ma żadnych racjonalnych podstaw do różnicowania sytuacji prawnej

podatników, wobec których prowadzona była kontrola skarbowa, z sytuacją prawną podatników uczestniczących w kontroli celno-skarbowej.

Wyłączenie naliczania odsetek od zaległości podatkowych w przypadku upływu 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania ma charakter dyscyplinujący organ podatkowy i chroniący podatnika zarówno przed przewlekłością postępowania, jak i przed nadmiernym obciążeniem finansowym podatnika. Taki standard powinien obowiązywać w kontroli celno-skarbowej, tym bardziej, że jest ona przekształcana w postępowanie podatkowe, a gospodarzem tych postępowań jest ten sam organ. Z tego względu na aprobatę zasługuje ostatni wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdzie stwierdzono, że ograniczenie okresu naliczania odsetek powinno mieć miejsce również w kontroli celno-skarbowej, potwierdzając aktualność tez zawartych w Wyroku TK. W szczególności warte podkreślenia jest uzasadnienie wyroku, w którym stwierdzono, że: *Jakkolwiek sama literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 o.p. mogłaby godzić w wartości konstytucyjne wskazane w wyroku TK, to w tym kontekście zasadnym jest przy zastosowaniu art. 54 § 1 pkt 7 o.p. także do kontroli celno-skarbowej – uregulowanej w ustawie o KAS od 1 stycznia 2017 r. wzięcie pod uwagę wykładni dokonanej z uwzględnieniem unormowań konstytucyjnych, jak również względów celowościowych. Wyrok ten powinien ostatecznie przesądzić o praktyce stosowania ww. przepisów, a tezy w nim zawarte są w pełni prawidłowe.* 🐉



MARIUSZ JURKIEWICZ,
DORADCA PODATKOWY



JACEK LEWARTOWSKI

1_L. Etel [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, art. 53.

2_M. Olewińska [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, 2023, art. 53.

3_L. Etel [w:] E. Bobrus-Nowińska, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025, art. 70.

4_Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. 2025 poz. 1131 ze zm.; dalej: „Ustawa o KAS”).

5_Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 797/15.

6_Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (dalej: „Ustawa o kontroli skarbowej”).

7_Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. 2003 nr 137 poz. 1302; dalej: „Ustawa zmieniająca”).

8_Ustawa z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz.U. 2010 nr 76 poz. 492; dalej: „Ustawa zmieniająca 2”).

9_Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 24 września 2010 r. nr RPO–644168–VI/10/AM.

10_Wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej z dnia 28 czerwca 2010 r., s. 27.

11_Stanowisko Prokuratora Generalnego z dnia 17 sierpnia 2010 r. nr PG VIII TK 90/10.

12_A. Melezini [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. K. Teszner, Warszawa 2024, art. 94.

13_Kos K., O pojęciu wtórnej niekonstytucyjności prawa, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 2018, Nr 2 (42), s. 13.

14_K. Działocha, O pojęciu wykonywania orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, [w:] *W służbie dobru wspólnemu. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Janu-*

szowi Trzczińskiemu, red. R. Balicki, M. Maścarnak-Kubiak, Warszawa 2012, s. 414.

15_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2017 r. II FSK 2048/15.

16_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lutego 2024 r. sygn. III OSK 1537/22.

17_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2022 r. sygn. III OSK 4843/21.

18_Sadowski P., Niekonstytucyjność wtórna przepisów ustawowych – zagadnienia wybrane, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 2015, Nr 3 (25), s. 52–53.

19_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 grudnia 2013 r., sygn. I SA/Łd 808/13.

20_Art. 8 ust. 2 Konstytucji RP.

21_Art. 178 ust. 1 Konstytucji RP.

22_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 lutego 2002 r., sygn. I SA/Po 461/01.

23_Sadowski P., Niekonstytucyjność wtórna przepisów ustawowych – zagadnienia wybrane, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 2015, Nr 3 (25), s. 64.

24_Kozicka B., W kwestii pominięcia przez sąd administracyjny niekonstytucyjnych przepisów ustawy, *Dyskurs prawniczy i administracyjny* 2/2021, s. 89–90.

25_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 listopada 2024 r., sygn. I SA/Łd 516/24.

26_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia z dnia 17 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Bk 60/24.

27_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2022 r., sygn. I SA/Kr 594/22.

28_<https://pro.rp.pl/cit-rozliczenia/art43697901-przelomowy-wyrok-nsa-o-ograniczaniu-odsetek-za-zwloke-w-kontroli-celno-skarbowej>, dostęp w dniu 5 lutego 2026 r.

29_Ustawa z dnia 12 września 2025 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025 poz. 1414; dalej: „Ustawa zmieniająca 3”).

NSA o refakturowaniu kosztów

mediów na najemców

**– czy to zwrot w ryczałcie
od przychodów z najmu?**



Naczelnny Sąd Administracyjny potwierdził w najnowszym wyroku, że kwoty otrzymywane w ramach refakturowania na najemców kosztów mediów nie są dla wynajmującego przychodem podatkowym. Wyrok ten wprowadzi zapewne spore zamieszanie, zwłaszcza u podatników rozliczających się ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, bowiem to ich dotyczyły stanowiska fiskusa, zgodnie z którymi musieli opodatkowywać całość otrzymywanych od najemców kwot, bez możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na media.

Tylko czy faktycznie organy zmienią podejście?

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

I.

Najem w ramach działalności gospodarczej opodatkowanej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych to obecnie powszechne zjawisko, między innymi z uwagi na stosunkowo niskie stawki podatku – 8,5% oraz 12,5% po przekroczeniu 100 000 zł przychodu. Nawet jednak po przekroczeniu magicznej kwoty 100 000 zł stawka 12,5% jest w dalszym ciągu atrakcyjna w porównaniu przykładowo z podatkiem liniowym – jeśli przedsiębiorca ponosi minimalne koszty prowadzonej działalności gospodarczej.

Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne do przychodów podlegających opodatkowaniu kwalifikuje otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość świadczeń otrzymanych w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Definicja prosta? Z założenia tak. Ale okazuje się, że w przypadku najmu prosto nie jest.

II.

Podatnicy wynajmujący prywatnie swoje nieruchomości korzystają z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, bez możliwości wyboru innej formy opodatkowania. Tym, co jednak odróżnia najem prywatny od najmu w ramach działalności opodatkowanego ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, są pewne niuanse, które mają zasadnicze znaczenie dla

Prawdopodobnie najistotniejszym niuanssem jest podejście organów podatkowych do kwalifikacji kosztów mediów przenoszonych na najemców.

podatników. Prawdopodobnie najistotniejszym z nich jest podejście organów podatkowych do kwalifikacji kosztów mediów przenoszonych na najemców. Różnica pomiędzy dwoma rodzajami najmu polega na tym, że:

- a) w przypadku najmu w ramach działalności gospodarczej koszty mediów refakturowane na najemców stanowią przychód z tej działalności,
- b) w przypadku najmu prywatnego koszty mediów zwracane przez najemców takiego przychodu nie stanowią.

Takie stanowisko wielokrotnie zajmowały organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych. I tak, przykładowo w interpretacji Dyrektora KIS z dnia 21.10.2022 r.¹ organ uznał, że podstawą opodatkowania zryczałtowanym podatkiem jest zarówno czynsz najmu, jak i kwota wynikająca z faktur dotyczących mediów (prąd, woda,

ścieki, gaz) oraz podatku od nieruchomości, zarówno w przypadku, gdy w lokalu jest założony oddzielny licznik, a najemca jest tylko jeden, jak też jeżeli w budynku jest kilku lokatorów i kilka lokali, a licznik jest założony jeden na cały budynek bez podliczników. Podobnie w interpretacji z dnia 28.12.2022 r.² podkreślone zostało, że wszelkie przysporzenia majątkowe uzyskane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą stanowią przychód z tej działalności – zarówno gdy wydatki z tytułu opłat eksploatacyjnych, na które składają się: zużycie energii elektrycznej, ogrzewanie/gaz, ciepła i zimna woda, wywóz nieczystości stałych, koszt administracyjny, są uwzględnione w kwocie czynszu, jak również w przypadku ich refakturowania odrębnie od czynszu; uzyskany przychód z tego tytułu zaliczany jest do przychodów z najmu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Takie podejście organów było już ugruntowane, również podatnicy stosowali wynikające z niego zasady (...). Jednak na początku 2026 roku pojawił się wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, który może mocno namieszać w dotychczasowym podejściu.

Odmienne natomiast – jak zostało już wyżej wskazane – jest traktowana sytuacja, gdy najem jest kwalifikowany jako prywatny (nie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej). Tutaj również jest wiele interpretacji organów, m.in. interpretacja indywidualna z dnia 13.09.2023 r.³, w której Dyrektor KIS w uzasadnieniu stwierdził, że nie ma znaczenia fakt, czy wynajmujący otrzyma od najemcy kwotę czynszu najmu i kwotę opłat eksploatacyjnych w jednym przelewie, czy też w dwóch oddzielnych przelewach, gdyż kwota opłat eksploatacyjnych w żadnym przypadku nie będzie przysporzeniem majątkowym wynajmującego. Nielogicznym byłoby opodatkowywanie czynności pośrednictwa w ramach przekazywania tych opłat ich faktycznym odbiorcom przez wynajmującego.

Takie podejście organów było już ugruntowane, również podatnicy stosowali wynikające z niego zasady – jeśli najem odbywał się w ramach działalności, do przychodów zaliczali wszystkie otrzymane

kwoty (w tym koszty mediów), jeśli zaś był to najem prywatny, opodatkowaniu podlegała jedynie kwota czynszu należnego dla wynajmującego od najemcy.

Jednak na początku 2026 roku pojawił się wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, który może mocno namieszać w dotychczasowym podejściu.

III.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴ jest zwińczeniem sprawy, która zaczęła się od wniosku podatnika o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Podatnik, wynajmujący w ramach prowadzonej działalności gospodarczej części posiadanej nieruchomości, zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z pytaniem, czy kwoty objęte refakturami mediów z tytułu m.in. energii elektrycznej, wody, odprowadzania ścieków, gazu, najmu pojemników, które to refaktury są

wystawiane na najemców, stanowią u niego przychód podatkowy opodatkowany ryczałtem, według którego się rozlicza.

Na kanwie dotychczasowego podejścia Dyrektor KIS odpowiedział⁵, że zarówno gdy wydatki z tytułu opłat za media są uwzględnione w kwocie czynszu, jak również w przypadku ich refakturowania odrębnie od czynszu, uzyskany przychód z tego tytułu zaliczany jest do przychodów z najmu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Zatem opłaty za media w przypadku ich refakturowania przy najmie opodatkowanym zryczałtowanym podatkiem dochodowym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej stanowią przychód z działalności gospodarczej i podatnik powinien odprowadzać od tego przychodu ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Poprzez Wojewódzki Sąd Administracyjny sprawa trafiła przed NSA, który uznał, że (...) każde świadczenie wpływające na rzecz wynajmującego przedsiębiorcy powinno być postrzegane poprzez pryzmat jego definitywnego charakteru, czyli zwiększenia jego własnych aktywów lub pomniejszenia jego własnych pasywów. Dodatkowo potwierdzeniem definitywnego charakteru przychodu uzyskiwanego ze źródła z pozarolniczej działalności jest trafnie wskazany przez Sąd meriti art. 13 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem do przychodów, o których mowa w ust. 1 i 2, nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Wynika z niego, że jedynie wówczas, gdy podatnik uzyskujący przychody z działalności gospodarczej zaliczy poniesiony przez niego, a następnie zrefundowany mu wydatek, do kosztów uzyskania przychodów, powinien uznać jego zwrot za przychód. Wobec tego ustawodawca uznaje jako regułę, że należności, które stanowią dla podatnika zwrot poniesionych wydatków, nie mogą zostać uznane

za przychód, chyba że wcześniej podatnik zarachował dany wydatek w ciężar kosztów podatkowych. Regulacja ta potwierdza wobec tego wprost, że tylko definitywne przysporzenia, które powiększają majątek lub zmniejszają zobowiązania, mogą stanowić przychód w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Zatem Sąd stwierdził – przenosząc rozważania na konkretną sprawę – że wynajmująca jest jedynie pośrednikiem między najemcami a dostawcami mediów w odniesieniu do refakturowanych na najemców kosztów tych mediów. Kwota otrzymana na poczet zużycia mediów przez najemców nie jest zatem przysporzeniem majątkowym po stronie podatnika, co wyłącza możliwość zakwalifikowania jej jako przychód podatkowy.

Co istotne, NSA zwrócił uwagę na fakt, że w przypadku najmu prywatnego koszty eksploatacyjne lokalu, które są ponoszone przez najemcę, nie są składnikiem przychodu osiąganego przez wynajmującego. Biorąc pod uwagę, że zarówno przepisy o uzyskiwaniu przychodów ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza, jak i przepisy dotyczące tzw. najmu prywatnego, zakładają powstanie przychodu w momencie

uzyskania przysporzenia o charakterze definitywnym, brak jest podstaw do różnicowania sytuacji prawnej podatników refakturowanych na rzecz najemców wydatki ponoszone z tytułu zużycia mediów wyłącznie z uwagi na charakter wynajmowanego składnika majątkowego, który jest lub nie jest związany z działalnością gospodarczą.

Tym samym Sąd przyznał rację wnioskodawczyni, uznając, że opłaty eksploatacyjne ponoszone przez najemcę w związku z przedmiotem najmu nie mają dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą w zakresie wynajmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą charakteru definitywnego przysporzenia.

IV.

Wyrok NSA dotyka większego problemu, który od wielu lat pojawia się w praktyce gospodarczej. Na „zdrowy rozum” wydaje się logiczne, że w przypadku, gdy wynajmujący jest jedynie pośrednikiem między najemcą a dostawcami mediów, nie może być mowy o powstaniu przychodu w stosunku do opłat eks-

ploatacyjnych, które otrzymuje, by w dalszej kolejności przekazać je dostawcom. Jednak nie wiadomo dlaczego podejście organów podatkowych przez wiele lat różnicowało sytuację podatników wynajmujących nieruchomości w ramach działalności gospodarczej i podatników dysponujących swoimi nieruchomościami w ramach najmu prywatnego – niezwiązanego z działalnością gospodarczą.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wydaje się w jednoznaczny sposób rozstrzygać problem, wyraźnie wskazując, że w przypadku braku definitywnego charakteru nie może być mowy o powstaniu przychodu u wynajmującego. Czy organy zmieniają podejście i podatnicy będą mogli w końcu spać spokojnie bez obaw, czy w prawidłowy sposób opodatkowują przychody z najmu? Na potwierdzenie na pewno potrzeba czasu, jednak wyrok NSA daje nadzieję, że również podejście fiskusa ulegnie zmianie, co na pewno będzie widać na przestrzeni najbliższych miesięcy. ↪



**URSZULA SAŁACIŃSKA-
MATWIEJCZYK,**
DORADCA PODATKOWY

**Regulacja ta potwierdza
wobec tego wprost, że tylko
definitywne przysporzenia,
które powiększają majątek
lub zmniejszają zobowiązania,
mogą stanowić przychód.**

1_ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22.10.2022 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4011.686.2022.1.AA.

2_ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28.12.2022 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.771.2022.1.JG.

3_ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13.09.2023 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.613.2023.2.MG.

4_ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.01.2026 r., sygn. akt II FSK 559/23.

5_ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6.05.2022 r., sygn. 0114-KDIO3-1.4011.298.2022.1.AC.

Niedostępność i awaria KSeF

– perspektywa doradcy podatkowego



*Niewątpliwie wprowadzenie w Polsce Krajowego
Systemu e-Faktur (KSeF) z początkiem lutego 2026 r.
stanowi dla podatników prowadzących działalność
gospodarczą swoistego rodzaju rewolucję.*

DR KRZYSZTOF BIERNACKI

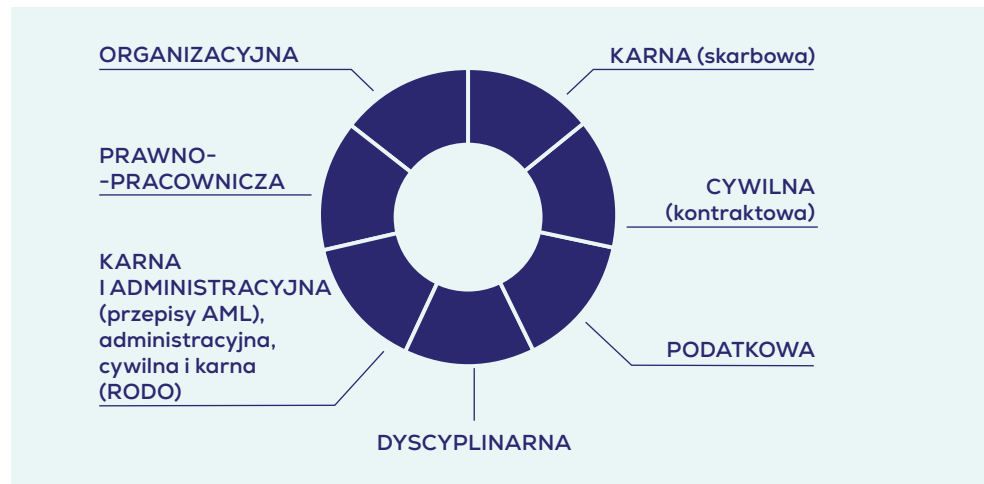
Zmiany dotyczą nie tylko konieczności weryfikacji dotychczasowych procedur związanych z wystawianiem faktur, ale mają także wpływ na kształtowanie się szeroko rozumianej relacji kontraktowej z innymi podatnikami w płaszczyźnie regulacji cywilnoprawnych.

KSeF należy traktować jako jeden z elementów zmian, które zaplanował ustawodawca unijny w ramach tzw. projektu VIDA (*VAT in the Digital Age*). Ich kierunek wyznacza przede wszystkim dążenie do zwiększenia szybkości i zakresu dostępu do informacji o realizowanych przez podatników transakcjach przez krajowe organy podatkowe poszczególnych państwa członkowskich. W Polsce skutkuje to pojawieniem się nowych regulacji w zakresie fakturowania (KSeF) oraz dodatkowymi obowiązkami związanymi z raportowaniem zdarzeń w postaci comiesięcznego pliku JPK_VA7M/JPK_V7K (dalej jako plik JPK lub deklaracja).

Zagadnienie tzw. nowych znaczników, które podatnicy muszą ujmować w comiesięcznej części ewidencyjnej pliku JPK w praktyce rozszerza perspektywę skutków wprowadzenia KSeF z obszaru nowych obowiązków po stronie przedsiębiorców na doradców podatkowych. To bowiem ta grupa zawodowa, na podstawie posiadanych pełnomocnictw, w swojej codziennej pracy weryfikuje otrzymywane dokumenty oraz ujmuje je w składanych co miesiąc deklaracjach.

Rozróżnienie na obowiązki wynikające z KSeF po stronie podatników (wystawianie oraz odbie-

Rysunek 1. Rodzaje odpowiedzialności doradcy podatkowego.
Źródło: opracowanie własne na podstawie przepisów.



ranie faktur) oraz po stronie doradców podatkowych (analiza tych faktur i przyporządkowanie im prawidłowych znaczników) zmusza do konieczności postawienia pytania o odpowiedzialność doradcy podatkowego w tej nowej rzeczywistości. Nowe obowiązki niewątpliwie tę odpowiedzialność rozszerzają, stąd też celem przedmiotowego opracowania jest próba oceny przesłanek, które tę odpowiedzialność po stronie doradcy podatkowego kształtują.

W pierwszej kolejności niezbędne staje się zidentyfikowanie rodzajów odpowiedzialności doradcy podatkowego, na które oddziaływać może KSeF. W dalszej części scharakteryzowane zostaną poszczególne rodzaje awarii oraz niedostępności KSeF i ich skutki nie tylko dla podatników, ale przede wszystkim dla doradców podatkowych. W końcowej części analiza obejmować będzie zasady przyporządkowania nowych znaczników

do określonego rodzaju faktur i dokumentów w deklaracjach składanych za okres począwszy od lutego 2026r.

Odpowiedzialność doradcy podatkowego

Doradca podatkowy, podobnie jak inne zawody prawnicze, ponosi z tytułu wykonywania usług doradztwa podatkowego najszerzy możliwy zakres odpowiedzialności. Jej rodzaje wg kryterium przedmiotowo-funkcjonalnego schematycznie ujęto na rys. 1.

W tej grupie, z perspektywy KSeF, należy zwrócić uwagę przede wszystkim na odpowiedzialność cywilnoprawną, która jest konsekwencją zawartej z podatnikiem umowy na świadczenie usług, oraz odpowiedzialność karną skarbową. Co ważne, doradca podatkowy nie ponosi w sposób bezpośredni

odpowiedzialności podatkowej, rozumianej jako konsekwencja niewywiązania się z obowiązków wynikających z ustaw podatkowych. Ten rodzaj odpowiedzialności pozostaje zawsze po stronie podatnika. Jest to szczególnie istotne ze względu na „odroczenie” wprowadzenia sankcji za niewywiązanie się z obowiązku wystawiania faktur w KSeF z początkiem 2027 r.

Sankcje te pozostają w obszarze odpowiedzialności podatkowej. Co więcej, przesunięcie ich obowiązywania w czasie nie będzie miało wpływu na zakres odpowiedzialności podatkowej doradców podatkowych także wówczas, gdy przejmą oni na siebie obowiązek wystawiania faktur w imieniu swoich klientów. Odpowiedzialność podatkowa, którą objęty jest podatnik, może być „przeniesiona” na doradcę podatkowego na zasadach właściwych dla odpowiedzialności cywilnoprawnej. Będzie to miało miejsce wówczas, gdy ewentualne błędy w rozliczeniach podatnika były skutkiem działania lub zaniechania doradcy podatkowego.

Odpowiedzialność cywilnoprawna w ujęciu kontraktowym jest konsekwencją niewywiązania się lub nienależytego wywiązania się z zawartej umowy (art. 471 KC¹). Na potrzeby dalszego opracowania zawężać będziemy pojęcie świadczenia usług doradztwa podatkowego wyłącznie do prowadzenia ksiąg podatkowych. W konsekwencji to przyjęty przez doradcę podatkowego zakres obowiązków określony treścią takiej umowy bezpośrednio skutkował będzie kształtowaniem się zakresu jego odpowiedzialności.

W tym ujęciu KSeF powoduje konieczność zmiany perspektywy przy identyfikacji zdarzeń, które mogą mieć wpływ na kształtowanie się odpowiedzialności doradcy podatkowego. O ile dotychczas otrzymywał on od podatnika dokumenty,

które następnie ujmował w składanych do organów podatkowych deklaracjach, o tyle obecnie dostęp do informacji może pochodzić zarówno bezpośrednio z KSeF, jak też wciąż opierać się na ich przepływie od obsługiwane podatnika. Pojawienie się w praktyce dwóch źródeł dostępu do faktur skutkować może wątpliwościami, które z nich w sposób prawidłowy dokumentują zrealizowane transakcje. A w dalszej konsekwencji które z nich winny być ujęte w comiesięcznej deklaracji? Przed wejściem w życie KSeF można było opierać się na domniemaniu, że przekazane przez podatnika dokumenty zostały przez niego zweryfikowane, zaakceptowane i podlegać będą rozliczeniu. W chwili obecnej nie jest to jednoznaczne. Jeżeli dostęp doradcy podatkowego jest wyłącznie przez KSeF, konieczne jest ustalenie, w jaki sposób podatnik potwierdza i tym samym akceptuje te faktury, które podlegać będą ujęciu w pliku JPK. Problem ten szczególnie widoczny jest w odniesieniu do faktur zakupu towarów i usług, gdyż tylko podatnik jest w stanie ocenić ich zasadność z perspektywy prowadzonej działalności gospodarczej. Co więcej, to na podatniku ciąży obowiązek ich weryfikacji przez pryzmat należytej staranności w podatku od towarów i usług (VAT).

W przypadku dostępu przez doradcę podatkowego zarówno do dokumentów podatnika w systemie KSeF, jak również faktur przekazywanych przez tego podatnika bezpośrednio doradcy, zobowiązany jest on do porównania tych dwóch grup dokumentów i w przypadku zaistnienia rozbieżności, ich wyjaśnienia przed wysyłką pliku JPK do organu podatkowego. W tym ujęciu powraca problem istniejący dotychczas, na ile brak odpowiedzi na pytania doradcy podatkowego zmierzające do prawidłowego sporządzenia deklaracji skutkować mogłyby jego

odpowiedzialnością? Niewątpliwie przyjąć należy, że ostatecznie to doradca podatkowy podejmuje decyzje o ujęciu otrzymanych od podatnika dokumentów w pliku JPK.

Powyższe rozważania prowadzą do jednoznacznego wniosku: odpowiedzialność doradcy podatkowego jest ściśle związana ze składanym plikiem JPK, a nie dostępem i ewentualnym brakiem przesyłania faktur do KSeF. Jak już wcześniej wskazano, „odroczenie” sankcji związanych z wdrożeniem KSeF odnosi się do odpowiedzialności podatkowej, a nie karnej skarbowej. Żadne zmiany przepisów nie uchylły ani też nie zawiesiły obowiązywania art. 61a KKS², który penalizuje przesłanie księgi nierzetelnej lub wadliwej. Praktyka polegająca na posługiwaniu się przez doradców podatkowych pełnomocnictwem do składania deklaracji (UPL), w powiązaniu z treścią art. 9 § 3 KKS, statuuje ich potencjalną odpowiedzialność w tym zakresie niezależnie od funkcjonowania KSeF.

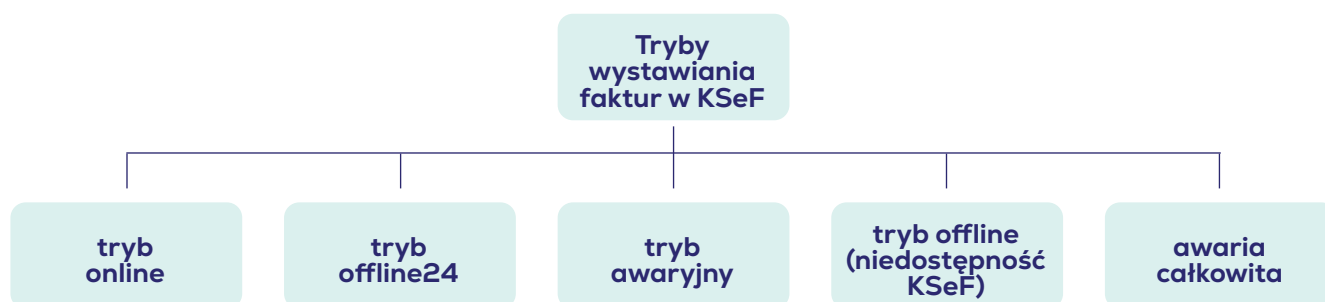
Podsumowując wątek odpowiedzialności doradcy podatkowego w związku z funkcjonowaniem KSeF, należy podkreślić, że informacje otrzymywane przez podatnika lub dostępne w KSeF odpowiedzialność tę będą kształtowały. Szerszy zakres dostępu do takich informacji automatycznie prowadził będzie do jej rozszerzenia.

Awarie i niedostępności w KSeF

Ustawodawca wprowadził w systemie KSeF aż pięć modeli wystawiania faktur. Zostały one zaprezentowane na rys. 2.

Modele wystawiania faktur podzielić można na podstawowe, jakimi są tryb online oraz tryb offline²⁴, oraz tryby nadzwyczajne, do których zaliczamy tryb awaryjny (art.

Rysunek 2. Modele wystawiania faktur w systemie KSeF.
Źródło: opracowanie własne na podstawie przepisów.



106nf³ UoVAT), tryb offline (nieдоступność, art. 106nh UoVAT) i awarię całkowitą (art. 106ng UoVAT). Rozróżnienie tych nadzwyczajnych sposobów fakturowania uzasadnione jest przesłankami niemożności wysłania faktury do KSeF. Tryb awarii odnosić się będzie do okresu, kiedy KSeF nie działa ze względu na zaistnienie przesłanki zewnętrznej, niezależnej od systemu. Jako przykład wskazać można atak hakerski. Podobnym rozwiązaniem jest awaria całkowita, która będzie ogłaszana w sytuacjach nadzwyczajnych, takich jak powódź lub wybuch wojny. Z kolei okres niedostępności (tryb offline) będzie miał zastosowanie w przypadku prowadzenia prac serwisowych.

Wszystkie tryby nadzwyczajne charakteryzują się powiadomieniem podatnika o zaistnieniu jednego z nich w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) na stronie internetowej ministerstwa finansów, a dodatkowo w przypadku awarii całkowitej informacja taka zamieszczona powinna być w środkach społecznego przekazu (art. 106ne UoVAT). Jest to rozwiązanie przewidziane w sytuacji, gdy nie jest możliwe udostępnienie tej informacji w BIP. Podkreślenia wymaga, iż ustawodawca wskazał na środki społecznego przekazu (np. portale Facebook, platforma X), a nie środki masowego przekazu (radio, telewizja). Zakładać zatem należy,

iż wszyscy podatnicy oraz doradcy podatkowi mają na bieżąco dostęp do wymienionych platform w mediach społecznościowych.

Istotne w ogłoszeniu jednego z nadzwyczajnych trybów fakturowania są konsekwencje dla podatników. Zarówno tryb awarii, jak też niedostępności nakłada na nich obowiązek wystawienia w tym okresie faktur ustrukturyzowanych, które następnie przekazuje do kontrahenta poza KSeF. Z chwilą ponownego uruchomienia systemu faktury wystawione w okresie awarii muszą zostać wysłane do KSeF w terminie siedmiu dni od jej zakończenia, a w przypadku niedostępności termin ten ulega skróceniu do jednego dnia roboczego. W praktyce oznaczać to będzie zaistnienie dwóch tożsamyh faktur w obrocie gospodarczym – jednej wystawionej poza KSeF w okresie trwania jego awarii lub niedostępności, drugiej wysłanej do tego systemu celem nadania jej numeru KSeF. Dla doradców podatkowych oznaczać to będzie pojawienie się takich „podwójnych” faktur w systemach, które są wykorzystywane do prowadzenia rozliczeń podatników. Otrzymywać je będą zarówno w okresie trwania awarii lub niedostępności jako faktury dokumentujące zakup towarów i usług, a po ustaniu takiej awarii systemy rozliczeniowe będą miały do nich dostęp ze względu na nadawanie tym dokumentom numerów KSeF.

Tylko ogłoszenie awarii całkowitej wyłączyć będzie obowiązek wysyłania faktur wystawionych w tym okresie do systemu KSeF.

Zaistnienie w obrocie gospodarczym dwóch dokumentów do tego samego zdarzenia, jednego wystawionego poza systemem KSeF, a drugiego wysłanego po okresie niedostępności do tego systemu, z nadanym numerem KSeF, ma istotny wpływ na obowiązki związane z koniecznością aktualizacji danych w składanych przez doradców podatkowych plikach JPK. Rozporządzenie⁴ wskazuje na obowiązek składania korekt deklaracji JPK w sytuacji, gdy faktura ujęta w pliku JPK, wystawiona w okresie niedostępności bez numeru KSeF, następnie została do tego systemu wysłana i nadany jej został numer KSeF (por. poz. 15 Części II Załącznika do Rozporządzenia). Korekta takiego pliku związana jest z koniecznością „uzupełnienia” istniejącej już pozycji wyłącznie o nadany numer KSeF.

Przepisy nie precyzują częstotliwości składania takich korekt. Czy zatem pojawienie się numeru KSeF w odniesieniu do każdej faktury uprzednio wystawionej i ujętej bez tego numeru, nakładałoby każdorazowy obowiązek sporządzenia korekty pliku JPK? Literalne brzmienie przepisów zdaje się potwierdzać taki sposób postępowania. Prowadzić to będzie nie tylko do

Tabela 1. Oznaczenia w pliku JPK faktur wystawianych w okresie awarii lub niedostępności KSeF.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przepisów.

Oznaczenie	Rodzaj faktury	Obowiązek korekty pliku JPK w momencie przydzielenia numeru KSeF do faktury
OFF	Faktura wystawiona w okresie awarii KSeF w formie ustrukturyzowanej. Podatnik ma obowiązek przesłania tak wystawionej faktury do KSeF w terminie 7 dni od zakończenia awarii (art. 106nf UoVAT).	Brak obowiązku sporządzania korekty deklaracji w przypadku nadania fakturze wysłanej w okresie awarii KSeF numeru KSeF.
BFK	Faktura wystawiona w okresie awarii całkowitej KSeF (art. 106ng UoVAT).	Brak obowiązku sporządzania korekty deklaracji w przypadku nadania fakturze wysłanej w okresie awarii całkowitej KSeF numeru KSeF.
DI	Faktura wystawiona w trybie offline24 (art. 106nda UoVAT) oraz w trybie niedostępności KSeF (art. 106nh UoVAT). Oznaczenie dotyczy tylko rejestrów sprzedaży.	Obowiązek sporządzania korekty deklaracji po przesłaniu faktury do KSeF i nadaniu jej numeru KSeF, jeżeli uprzednio faktury te bez numeru KSeF ujęte były w wysłanej deklaracji. Dotyczy tylko rejestrów sprzedaży.

zwiększonej ilości pracy doradców podatkowych, ale przede wszystkim do istnienia po ich stronie odpowiedzialności z art. 61a KKS do momentu złożenia takiej korekty. Dopiero jej skuteczne przesłanie do organu podatkowego, zgodnie z art. 16a KKS, odpowiedzialność taką będzie wyłączało.

Znaczniaki w plikach JPK

Koncentrując się na obowiązkach doradcy podatkowego związanych z prawidłowym sporządzeniem pliku JPK przede wszystkim w części ewidencyjnej, nowelizacja Rozporządzenia z grudnia 2025 r. wprowadziła dodatkowe oznaczenia przy fakturach m.in. wystawionych w okresie niedostępności lub awarii KSeF. Ustawodawca w sposób niejednoznaczny określił przesłanki stosowania tych oznaczeń, co skutkuje pojawieniem się nowego obszaru odpowiedzialności karnej skarbowej po stronie doradców podatkowych.

Na potrzeby faktur wystawianych w okresie awarii oraz niedostępności KSeF należy zwrócić uwagę na oznaczenia OFF, BFK oraz DI.

Zgodnie z § 10 ust. 5 pkt 1) lit a) oraz § 11 ust. 8 pkt 1 lit a) Rozporządzenia oznaczenie OFF stosowane powinno być do faktur wystawionych w okresie awarii KSeF, które na dzień złożenia deklaracji JPK nie miały przydzielonego numeru KSeF. Regulacje te odnoszą się odpowiednio do rejestru sprzedaży oraz rejestru zakupów. Co interesujące, treść poz. 15 Części II Załącznika do Rozporządzenia nie wskazuje, aby faktury wystawione w okresie awarii i ujęte w plikach JPK, po ich przesłaniu do systemu KSeF i nadaniu numeru KSeF, prowadziły do obowiązku sporządzenia korekty złożonej deklaracji.

Kolejnym oznaczeniem jest BFK, odnoszące się zarówno w rejestrach sprzedaży, jak i zakupu do faktur elektronicznych oraz papierowych (§ 10 ust. 5 pkt 1) lit b) oraz § 11 ust. 8 pkt 1 lit b) Rozporządzenia). Oznaczenie to nawiązuje do trybu awarii całkowitej, gdzie zgodnie z art. 106ng UoVAT podatnik zobowiązany jest do wystawienia faktury elektronicznej lub papierowej, który to dokument ostatecznie nie podlega wysyłce do KSeF.

Trzecie i najbardziej problematyczne w swojej interpretacji ozna-

czenie ujęto jako DI. Podobnie jak wcześniejsze, stosuje się je do rejestrów sprzedaży i zakupu. Treść § 10 ust. 5 pkt 2) lit a) oraz § 11 ust. 8 pkt 2 lit a) Rozporządzenia wskazuje, iż oznaczenie to winno być stosowane do *dowodów innych niż faktura* [brzmienie dosłowne przepisu]. Jednocześnie w poz. 15 Części II Załącznika do Rozporządzenia ustawodawca wyjaśnił, że wystawienie faktury w trybie offline24 (zgodnie z art. 106nda UoVAT) lub w trybie niedostępności (art. 106nh UoVAT) nakłada wyłącznie na sprzedawcę obowiązek wykazania jej w pliku JPK z oznaczeniem DI. Ponadto tylko w przypadku tych faktur nadanie im numeru KSeF skutkować będzie koniecznością dokonania korekty uprzednio złożonej deklaracji. Wprawdzie przepis mówi o korekcie ewidencji, bez przyporządkowania tej korekty do sprzedawcy lub nabywcy, niemniej jednak należałoby ten obowiązek przyporządkować wyłącznie do sprzedawcy. To on bowiem zobowiązany jest do oznaczenia w swoich rejestrach sprzedaży faktury wystawionej w wymienionych trybach oznaczeniem DI.

Podsumowanie oznaczeń w pliku JPK dla poszczególnych

rodzajów faktur, z uwzględnieniem konieczności korygowania deklaracji, zawiera powyższa tabela.

Analizując zasady umieszczania oznaczeń w pliku JPK, przede wszystkim należy zwrócić uwagę na daleko posuniętą niekonsekwencję ustawodawcy. Z jednej strony wskazane powyżej § 10 oraz § 11 Rozporządzenia stwierdzają, iż oznaczenie DI odnosić się powinno do dowodów innych niż faktura. Z drugiej natomiast wyjaśnienia zawarte w Załączniku do Rozporządzenia nakładają obowiązek oznaczania faktur wystawionych w określonych trybach jako DI. Treść przepisów UoVAT w żaden sposób nie daje podstaw do stwierdzenia, że dokumenty wystawiane w trybie offline24 oraz w okresie niedostępności KSeF nie miałyby przymiotu faktury. Co więcej przyjąć należy, iż obowiązek ich wystawienia jako faktur ustrukturyzowanych przesądza w sposób jednoznaczny o istnieniu faktury. Należałoby zatem uznać, że obecna treść Rozporządzenia nie daje podstaw do jednoznacznego ustalenia reguł stosowania oznaczenia DI i w tym zakresie winna być niezwłocznie znowelizowana.

Prawidłowa identyfikacja dokumentu podlegającego oznaczeniu DI ma także znaczenie w przypadku konieczności stosowania kilku oznaczeń do jednej pozycji pliku JPK. W uzasadnieniu Rozporządzenia stwierdzono, iż *w przypadku wyboru oznaczenia DI, z uwagi na brak przesłanek do wyboru pozostałych oznaczeń, może wystąpić konieczność dalszego wyboru oznaczenia RO lub WEW (po stronie sprzedaży) bądź VAT_RR lub WEW (po stronie zakupu). Najpierw bowiem należy zaznaczyć oznaczenie DI, aby następnie mieć możliwość wybrania kolejnego odpowiedniego oznaczenia j.w. np. RO lub WEW bądź VAT_RR lub WEW*⁵. Tym samym należałoby przyjąć, że oznaczenie DI stosować się powinno zarówno

do faktur wystawionych w trybie offline24 i okresu niedostępności, jak też innych dokumentów niebędących fakturą. W tym ujęciu pojawia się pytanie, na ile zasadne jest powielanie się oznaczenia DI oraz WEW w plikach JPK.

Oznaczenie OFF oraz BFK w sposób jednoznaczny zostały przyporządkowane do faktur wystawionych odpowiednio w trybach niedostępności i awarii całkowitej. Skutkuje to w praktyce koniecznością każdorazowej weryfikacji po stronie doradcy podatkowego, w jakim okresie faktura została wystawiona, na potrzeby prawidłowego oznaczenia w pliku JPK. Tym bardziej, że w odróżnieniu od faktur wystawionych w trybie offline24 oraz w okresie niedostępności, faktury oznaczone w pliku JPK jako OFF nie prowadzą do korekty deklaracji z chwilą ich wysyłki do systemu i nadania im numerów KSeF.

Podsumowanie

Pojawienie się KSeF stanowiło niewątpliwie rewolucję dla podatników, aczkolwiek z perspektywy doradców podatkowych istotną zmianą jest szereg nowych obowiązków związanych z prawidłowym przygotowaniem plików JPK. Zarówno kilka trybów fakturowania w okresie niedziałającego KSeF, jak też dodatkowe znaczniki w comiesięcznych deklaracjach, przekładają się na wzrost odpowiedzialności karnej skarbowej doradców podatkowych. W odróżnieniu od sankcji związanych z niewystawianiem lub nieprzesyłaniem faktur do KSeF, których stosowanie zostało odroczone do początku 2027 r., odpowiedzialność za prawidłowo przygotowany plik JPK w żaden sposób nie została zmodyfikowana lub zawieszona.

Nieprecyzyjność przepisów, czego przykładem jest stosowanie

oznaczenia DI, w sposób naturalny może prowadzić do sporów dotyczących prawidłowości przygotowanych deklaracji. Pojawia się w tym miejscu pytanie, na ile organy podatkowe będą weryfikowały i oczekiwały składania korekt deklaracji. Paradoksalnie, nawet gdyby oznaczenia w przesłanym pliku JPK były nieprawidłowe, to realizacja przez doradcę podatkowego żądania organu podatkowego ich poprawienia w formie korekty deklaracji automatycznie odpowiedzialność tę będzie wyłączać. Czy oznacza to, że niezależnie od rodzajów zastosowanych znaczników, celem minimalizacji odpowiedzialności karnej skarbowej doradcy podatkowi zawsze powinni składać korekty zgodne z oczekiwaniami organów podatkowych? ↪



**DR KRZYSZTOF
BIERNACKI,
DORADCA PODATKOWY**

1_ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 1071 ze zm.

2_ Ustawa z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 633, dalej jako KKS.

3_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. O podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. 2025 r., poz. 775 ze zm., dalej jako UoVAT.

4_ Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług, Dz. U. 2019 r., poz. 1988 ze zm., z uwzględnieniem najnowszej nowelizacji Rozporządzeniem Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 12 grudnia 2025 r. w sprawie zmiany rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług, Dz. U. 2025 r., poz. 1800, dalej jako Rozporządzenie.

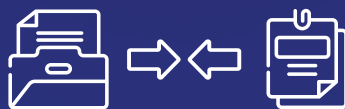
5_ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12403152>, dostęp 5.03.2026 r.

**Praktyczne znaczenie
żądania strony postępowania
podatkowego, dotyczącego
przeprowadzenia**

dowodu

**w kontekście włączenia
do akt sprawy materiałów
pochodzących**

z odrębnych postępowań



JACEK LEWARTOWSKI, MARIUSZ JURKIEWICZ, WIKTORIA STYCZEŃ

W postępowaniu podatkowym strona postępowania jest podmiotem, któremu często zależy na tym, aby wykazać zaistnienie określonych faktów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, dlatego stronie postępowania przyznano narzędzie w postaci inicjatywy dowodowej uregulowanej w art. 188 Ordynacji podatkowej¹. Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

Literalne brzmienie przytoczonego przepisu wskazuje na szeroki zakres okoliczności faktycznych, które mogą być przedmiotem dowodu w postępowaniu podatkowym. Wyznacznikiem granicy dowodowej jest fakt, że dana okoliczność ma znaczenie dla sprawy i nie jest wystarczająco stwierdzona innym dowodem. Z powyższego wynika, że organ podatkowy może odmówić uwzględnienia wniosku dowodowego dopiero wtedy, gdy dana okoliczność mająca znaczenie dla sprawy jest już stwierdzona innym dowodem zgodnie z twierdzeniem strony. Jeśli zatem podatnik chce wykazać korzystne dla niego okoliczności, to powinny one być podparte wnioskami dowodowymi wskazującymi na zasadność przedstawianych twierdzeń. Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje jednak na istnienie praktycznych problemów w stosowaniu art. 188 Ordynacji podatkowej, co skutkuje niezasadnym ograniczeniem inicjatywy dowodowej podatnikiem.

Z jednej strony sądy administracyjne potwierdzają, że treść przepisu art. 188 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie sytuacji, w których podatnikowi odmawia się przeprowadzenia dowodu, gdy wnioski dowodowe zmierzają do udowodnienia korzystnego dla strony faktu, który jednak został już wykazany². Oznacza to również, że co do zasady wszelkie dowody zmierzające do wykazania tez przeciwnych od tych stawianych przez organ podatkowy (tzw. przeciwdowody) powinny być uwzględniane³. Organy podatkowe nie mogą również z góry zakładać, że dany dowód nie będzie miał znaczenia dla danego postępowania⁴ lub dopuszczać dowody w sposób wybiórczy⁵.

Z drugiej strony zdarza się, że stronie odmawia się przeprowadzenia istotnego dowodu (np. z opinii biegłego), twierdząc przy tym, że do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego wystarczające jest przeprowadzenie innych dowodów⁶, posługując się np. dowodem z eksperymentu procesowego, który nie jest regulowany przepisami Ordynacji podatkowej⁷. Zdarza się również, że organ zakłada, iż stwierdzenie danej okoliczności w ogóle nie wymaga wiadomości specjalnych biegłego i dokonuje samodzielnych ustaleń, bez przeprowadzania wnioskowanego dowodu⁸.

Wątpliwości budzi też rozumienie terminu „znaczenia dla sprawy”. Jak wskazuje się w orzecznictwie, o tym, czy żądany przez stronę dowód ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, decyduje treść normy prawa materialnego determinująca zakres koniecz-

nych dla jej zastosowania ustaleń faktycznych⁹. Przykładowo zatem, w postępowaniach dotyczących podatku u źródła, gdzie konieczne jest wykazanie rezydencji podatkowej, takim dowodem jest np. certyfikat rezydencji¹⁰, w sprawach dotyczących przyznawania ulg podatkowych, gdzie należy wykazać ważny interes podatnika, mogą to być dokumenty medyczne¹¹, natomiast w postępowaniach dotyczących odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki – dokumenty, z których wynika okres pełnienia funkcji członka zarządu (co może być istotne w kontekście przesłanki braku winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości w odpowiednim terminie) oraz dokumenty, z których wynika bezskuteczność egzekucji prowadzonej wobec spółki¹².

Właściwa interpretacja tego terminu pozwalałaby na szeroki zakres inicjatywy dowodowej podatnika, niezbędny do ochrony jego praw. Takiej wykładni wymaga nie tylko literalne brzmienie, ale konieczność respektowania zasady równości broni w postępowaniu podatkowym. Gospodarzem postępowania podatkowego jest organ podatkowy, wobec czego słabsza strona postępowania powinna mieć możliwość skorzystania ze skutecznych instrumentów przeciwdziałających niesprawiedliwym działaniom, ocenom, ustaleniom czy też nawet rozstrzygnięciom władzy publicznej. Doniosłość przytoczonej zasady jest podkreślana nie tylko w orzecznictwie krajowym, ale również Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej czy też Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

Przykładowo, ETPCZ stwierdził, że zasada równości broni jest podstawowym komponentem sprawiedliwego rozpoznania sprawy, podkreślając, że strona postępowania nie może znajdować się w niekorzystnej sytuacji względem swoich przeciwników¹³. W tym zakresie szczególnie istotny jest sposób dopuszczania dowodów¹⁴ i sposób prowadzenia postępowania dowodowego. W podobnym tonie wypowiada się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który zasadę sprawiedliwości broni sprowadza do przydania stronie postępowania rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy, w tym dowodów, na warunkach, które nie stawiają jej w wyraźnie mniej korzystnej sytuacji w stosunku do strony przeciwnej¹⁵.

W praktyce możliwość podjęcia inicjatywy dowodowej przez stronę postępowania bywa ograniczana, np. w sytuacji włączenia do akt sprawy materiałów pochodzących z innych postępowań na podstawie art. 181 Ordynacji podatkowej, poprzez stwierdzenie organu podatkowego w sposób niejako automatyczny, że dane okoliczności zostały wykazane w sposób dostateczny przez włączone materiały. Częstokroć dochodzi również do dokonywania przez organy podatkowe przedwczesnej oceny, że dany fakt nie ma znaczenia dla sprawy. Tymczasem udowodnienie danej okoliczności faktycznej lub wykazanie, że dana okoliczność faktyczna nie zaistniała, otwiera możliwość wykazania dalszych ustaleń faktycznych, mogących mieć doniosłe znaczenie dla oceny wiarygodności już zgromadzonych dowodów. Przykładowo, niewłaściwe jest oddalenie wniosku dowodowego zmierzającego do przesłuchania świadka tylko dlatego, że w ocenie organu podatkowego zgromadzony materiał dowodowy pozwala na ustalenie stanu faktycznego sprawy¹⁶.

Wniosek dowodowy jako instrument prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy

Wniosek dowodowy jest instytucją prawa procesowego, która z jednej strony ma zapewniać podatnikowi możliwość czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, jednocześnie realizując przy tym zasadę prawdy materialnej. Celem wystąpienia z wnioskiem dowodowym jest wprowadzenie do postępowania dowodu, który w literaturze rozumiany jest jako „dowodowe źródła, czynności dowodowe, środki dowodowe, dowodzenie oraz wynik wnioskowania”.

Niezależnie jednak od desygnatu przedmiotowego pojęcia, dowód jest środkiem pozwalającym na przeprowadzenie procesu dowodzenia, który zmierza do wykazania istnienia lub nieistnienia określonych faktów mających znaczenie dla danej sprawy¹⁷. Z tego powodu przesłanką odmowy przeprowadzenia dowodu jest brak jego przydatności do wyjaśnienia danej sprawy.

Ordynacja podatkowa w art. 181 wprowadza przy tym otwarty katalog środków dowodowych, do których w szczególności zalicza się dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego.

Przypomnieć należy, że art. 181 Ordynacji podatkowej ulegał modyfikacjom. Od 1 stycznia 2003 roku pierwotna treść przepisu obejmowała swoim zakresem m.in. materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Niemniej od 1 września 2005 roku weszło w życie jego nowe

brzmienie¹⁸ wprowadzające warunek prawomocnego zakończenia postępowań, z których włączany zostaje materiał dowodowy. Warunek ten został usunięty z dniem 6 maja 2006 r.¹⁹, a dodatkowo wprowadzono przepis przejściowy²⁰, zgodnie z którym art. 181 w nowym brzmieniu znajdował zastosowanie również do materiałów zgromadzonych przed dniem wejścia w życie nowelizacji w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, które nie zostały prawomocnie zakończone. Ratio legis przywrócenia dawnego brzmienia przepisów nawiązuje do niezasadności różnicowania wiarygodności dowodów przeprowadzanych przez organy państwowe, przedłużania czasu postępowania oraz możliwości swobodnej oceny materiału dowodowego przez organy podatkowe.

W uzasadnieniu do nowelizacji podkreślano, że włączany materiał dowodowy nigdy nie mógł być bezkrytycznie włączany, wobec czego nowelizacja nie zmienia sytuacji podatników. Tymczasem takie założenie jest błędne, ponieważ wiarygodność dowodów zebranych w postępowaniu karnym jest oceniana przez sąd karny w oparciu o cały zebrany materiał dowodowy postępowania karnego. Zatem przesłanka prawomocnego zakończenia postępowania warunkująca możliwość włączenia materiału dowodowego pochodzącego z innych postępowań do akt sprawy podatkowej gwarantowała podatnikom wyższy poziom ochrony. Prawomocne zakończenie postępowania uprawdopodobniałoby bowiem, że materiał dowodowy był kompletny i prawidłowo oceniony, a organ znał stanowisko sądu karnego w tym zakresie.

W kontekście powyższego należy wskazać, że w praktyce często zdarza się, że do postępowań podat-

kowych organy podatkowe włączają dowody z postępowań, w tym cywilnych, administracyjnych czy też karnych skarbowych, zarówno krajowych jak i zagranicznych. Bardzo często dokumenty te traktowane są jako prejudykat i jako dokumenty urzędowe, a podatnikom trudno jest podważyć ich kompletność, wiarygodność czy adekwatność w danym postępowaniu. Przykładem sprawy, w której w dokonano włączenia dowodów uznanych za urzędowe pochodzących z innego postępowania i w sposób bezkrytyczny przyjęto

przez inny organ w uzasadnieniu decyzji wydanej wobec kontrahenta, jako swoich własnych ustaleń. Organ powinien dokonać własnej oceny zgromadzonych dowodów źródłowych i przedstawić tę ocenę w uzasadnieniu decyzji. Powyższy wyrok pokazuje, jak bardzo istotna jest możliwość kwestionowania dowodów pochodzących z innych postępowań. Nie zawsze bowiem dochodzi do rozstrzygnięć na korzyść podatnika. Za przykład w tym zakresie może posłużyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjne-

wość wypowiedzenia się w zakresie zgromadzonego materiału w sprawie. (...) Oczywiście możliwe jest skierowanie przeciwko treści dokumentu urzędowego przeciwdowodu zgodnie z art. 194 § 3 O.p., co jednak w realiach przedmiotowej sprawy nie miało miejsca. Zebranie w sposób wyczerpujący materiału dowodowego jest obowiązkiem organu, wynikającym z art. 187 § 1 O.p. (por. wyrok NSA z 20 września 2024 r., sygn. akt I FSK 166/21). Klucz do możliwości podjęcia przez podatnika skutecznej obrony

Organ podatkowy winien wskazać, na podstawie których konkretnie dowodów oraz dlaczego przyjął określone ustalenia.

za własne ustalenia innego organu podatkowego, jest postępowanie ocenione przez Naczelny Sąd Administracyjny²¹, który stwierdził, że: Zatem, rację miał sąd pierwszej instancji, że organy podatkowe obowiązane były włączyć do akt rozpoznanej sprawy nie tylko protokoły kontroli podatkowej, ale również powołane w nich dowody – załączniki stanowiące integralną część tych protokołów. Przy czym po włączeniu tych dowodów do akt sprawy winny być one przedmiotem oceny organów podatkowych, a ta ocena winna mieć swoje odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji. (...) Organ podatkowy winien wskazać, na podstawie których konkretnie dowodów oraz dlaczego przyjął określone ustalenia. Ponadto organ w danej sprawie podatnika nie może przyjmować ustaleń poczynionych

go w Gdańsku, który stwierdził, że: Nie było zatem przeszkód prawnych ku temu, aby w poczet materiału dowodowego włączyć materiały pochodzące z innych postępowań i na nich oprzeć rozstrzygnięcie organu, pomijając dowody, których z przyczyn obiektywnych nie można było przeprowadzić bezpośrednio przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie. (...) W przypadku dowodów uzyskanych bez udziału podatnika (i jego pełnomocnika), zasada czynnego udziału w postępowaniu, a więc i prawo podatnika do obrony jej stanowiska, zostaje zapewnione poprzez stworzenie możliwości zaznajomienia z tymi dowodami i wypowiedzenia się w ich zakresie (por. wyrok NSA z 8 września 2016 r. sygn. akt I FSK 161/15). W niniejszej sprawie Skarżący miał zagwarantowaną możli-

procesowej i kwestionowania włączonych materiałów dowodowych tkwi w treści i praktyce stosowania przepisu art. 188 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy powinny zatem w możliwie zgodny z zasadą zaufania do organów podatkowych oraz zasadą równości broni uznać fakt stwierdzenia okoliczności innymi dowodami, jako że pozornie nieistotny dowód może przyczynić się do udowodnienia faktu, który w sposób pośredni prowadzi do wykazania okoliczności korzystnych dla strony postępowania. Składanie wniosków dowodowych jest bowiem w praktyce jedyną instytucją procesową, która może doprowadzić do zmiany ustaleń organów podatkowych, które przed przeprowadzeniem wnioskowanego dowodu zmierzają do dokonania ustaleń niekorzystnych dla podatni-

ka. Tym samym zasadą powinno być dopuszczanie dowodów, a ewentualne niedopuszczenie wniosku powinno następować np. w sytuacji, gdy w sposób oczywisty wniosek zmierza do przedłużenia postępowania poprzez przedkładanie dowodów niemających żadnego związku z prowadzonym postępowaniem.

Dowody pochodzące z akt innych postępowań z perspektywy zasad postępowania podatkowego

Gromadzenie oraz ocena każdego dowodu powinno uwzględniać ogólne zasady postępowania podatkowego²². W tym zakresie szczególną rolę pełnią zasada prawdy obiektywnej oraz zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, z których to zasad wynikają bardziej szczegółowe reguły procedowania.

Jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego, którą w szczególności organy podatkowe powinny respektować, jest zasada prawdy obiektywnej. Wynika ona z art. 122 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Przyjmuje się, że wynika z niej obowiązek „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa”²³. Celem realizacji zasady prawdy obiektywnej jest zatem ustalenie obrazu rzeczywistości, które w dalszej kolejności uzależnia prawidłowość przeprowadzenia

subsumpcji²⁴. Ponieważ z zasady prawdy obiektywnej wynika konieczność podejmowania wszelkich działań, które mają doprowadzić do wyjaśnienia sprawy, a katalog środków dowodowych wprost dopuszcza dowody z materiałów akt postępowań karnych, organy podatkowe mają możliwość wykorzystania tego instrumentu, kierując się zasadą ekonomiki procesowej.

Bywa jednak, że posłużenie się włączonym materiałem dowodowym przeprowadzane jest w sposób bezkrytyczny i nakierowany wyłącznie na zmniejszenie własnego nakładu pracy. Natomiast skorzystanie z materiałów dowodowych pochodzących szczególnie z akt sprawy niezakończonych w sposób prawomocny powinno być przeprowadzane wyjątkowo ostrożnie, mając na uwadze, że chociażby część ze zgromadzonych dowodów może okazać się niewiarygodna lub wręcz fałszywa. Dalszy etap niezakończonego postępowania, z którego mogą zostać włączone dowody, może doprowadzić np. do weryfikacji fałszywych zeznań, dokumentów lub zidentyfikowania nowych dowodów, które mogą rzucić odmienne światło na stan sprawy.

Z wyżej opisaną zasadą prawdy obiektywnej ściśle wiąże się zasada bezpośredniości. Jej treść opiera się na założeniu, że zrekonstruowanie stanu faktycznego powinno następować przy pomocy dowodów pierwotnych, a dopiero w braku możliwości styczości z bezpośrednimi źródłami powinno sięgać się do dowodów dalszych²⁵, na przykład pochodzących z akt sprawy, z której włączony jest materiał dowodowy. Dla przykładu, dowodem pierwotnym będą zeznania świadka przesłuchanego przez organ podatkowy, a dowodem uzyskanym pośrednio jest protokół z zeznań świadka przesłuchanego przez inny organ.

W judykaturze istnieje roz-

bieżności co do tego, czy w postępowaniu podatkowym organy podatkowe powinny kierować się zasadą bezpośredniości, czy jednak mają możliwość dokonywania odstępstw od tej reguły i gromadzić materiał dowodowy pośrednio, odstępując od styczości z bezpośrednim źródłem dowodowym. Za stosowaniem zasady bezpośredniości przemawia ukształtowanie innych procedur, w których postępowanie dowodowe oparte jest co do zasady na bezpośredniej styczości z przeprowadzanymi dowodami. Inaczej wskazane są również cele tych postępowań, np. w przypadku postępowania karnego będzie to m.in. ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo, a w postępowaniu cywilnym np. dążenie do ugodowego załatwienia sprawy, gdy jest to dopuszczalne.

W postępowaniu administracyjnym, które w swojej konstrukcji najbardziej przypomina postępowanie podatkowe, zasada bezpośredniości nie została ujęta w ramy normatywne, a wyprowadza się ją z zasady prawdy obiektywnej²⁶. Trudno zatem uzasadnić odmienność w zakresie stosowania zasady bezpośredniości w postępowaniu podatkowym, skoro art. 122 § 1 Ordynacji podatkowej nakazuje podejmować wszelkie niezbędne działania do zrekonstruowania stanu faktycznego. Prawidłową rekonstrukcję gwarantują natomiast dowody bezpośrednie jako te, które w najmniejszym stopniu zniekształcają rzeczywistość, która jest odtwarzana. Zatem nawet w przypadku poglądów wyrażanych w orzecznictwie, że w postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada pośredniości, to i tak czyni się w jej ramach odstępstwa na rzecz konieczności stosowania zasady bezpośredniości przy przeprowadzaniu dowodów z zeznań świadków. Włączany materiał dowodowy nie powinien rów-

niez być włączany w sposób wybiórczy²⁷, jako że stwarza to możliwość rekonstrukcji stanu faktycznego pod z góry założoną, fałszywą tezę organu podatkowego.

Po prawidłowym zebraniu materiału dowodowego następuje jego analiza, którą przeprowadza

dów w ocenie, które mogą wynikać z pośredniego sposobu ich gromadzenia. Organ powinien przy tym uwzględniać przedmiot postępowania, z którego materiał jest włączony, aby jasne było, czy nie zawiera on luk istotnych z perspektywy postępowania podatkowego. Ważne

nieprzydatne do wyjaśnienia sprawy lub powołując się na dostateczne stwierdzenie określonych okoliczności innym dowodem³⁰. Konfrontacja różnego rodzaju dowodów materialnych lub osobowych może bowiem doprowadzić do przedstawienia okoliczności, które mogą

Składanie wniosków dowodowych jest bowiem w praktyce jedyną instytucją procesową, która może doprowadzić do zmiany ustaleń organów podatkowych.

się zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Wynika ona z art. 191 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Zajęte przez organ stanowisko co do dowodu powinno być zgodne z wewnętrznym przekonaniem osoby działającej z ramienia organu podatkowego. Jednocześnie, osoba ta nie jest związana żadnymi sformalizowanymi regułami oceny dowodu²⁸. Dowód powinien być oceniany w sposób obiektywny, abstrahując od właściwości i zachowania strony postępowania. Ocena nie może być jednak dowolna, ani sprzeczna ze stanem wiedzy o otaczającej rzeczywistości i doświadczenia życiowego²⁹. W zakresie powyższego ocena dowodów pochodzących z innych postępowań powinna zostać pozbawiona jakiegokolwiek automatyzmu i bezkrytyczności. Włączone dowody powinny być badane w sposób na tyle wnikliwy, aby uniknąć błę-

znaczenie w tym zakresie mają cele postępowania, z którego został włączony materiał dowodowy. Z uwagi na powyższe dowody z przesłuchań świadków utrwalone w formie protokołów nie zawsze mogą okazać się wiarygodne, jako że świadkowie mogą konfabulować czy też zatajać pewne fakty, np. wyłącznie w celu ochrony własnych interesów procesowych. Z tego względu posługiwanie się takimi materiałami przez organy podatkowe powinno przebiegać ze szczególną ostrożnością, wnikliwością oraz pewną dozą sceptycyzmu. Natomiast wszelkie wątpliwości powstające w wyniku włączenia materiału dowodowego powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika, zgodnie z treścią art. 122 § 2 Ordynacji podatkowej, wedle którego w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony. Z tego względu istotne jest, aby wnioski dowodowe podatnika nie były oddalane jako

w istotny sposób zmienić tok rozumowania organu podatkowego przy wydawaniu decyzji.

Równie doniosłą zasadą postępowania podatkowego jest zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ustanowiona na mocy art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Prawo strony do zajmowania stanowiska w toku postępowania wynika z konstrukcji postępowania podatkowego, które ma charakter inkwizycyjny³¹. W orzecznictwie w kontekście dowodów pochodzących z innych postępowań wskazuje się, że „w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (przez włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań) zasada czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123

§ 1 o.p.), a więc i prawo strony do obrony jej stanowiska, realizowane są poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie oraz przedstawienie kontrdowodów” (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 marca 2020 r., sygn. I SA/Gl 1597/19). Ze względu na powyższe, strona powinna mieć zagwarantowaną możliwość wprowadzania do materiału postępowania dowodów nawet wtedy, jeśli w ocenie organu prowadzącego postępowanie jego wartość z perspektywy przyczynienia się do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy może być znikoma. W szczególności istotne jest to z perspektywy zeznań świadków, którzy mogą konfabulować celem ochrony własnych interesów.

Praktyczne skutki włączenia materiałów z postępowania karnego do materiału dowodowego postępowania podatkowego

Z praktycznego punktu widzenia dowody włączane do akt sprawy podatkowej pochodzące z innych postępowań, bez względu na to, czy postępowanie, z którego pochodzą, zostało zakończone w sposób prawomocny czy też nie, często traktowane są jako autentyczne i zweryfikowane w sposób dostateczny. W takiej sytuacji organy podatkowe zachowują się tak, jakby cały materiał dowodowy zaczerpnięty z innego postępowania korzystał z waloru dokumentu urzędowego, podczas gdy art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie wyłącznie w stosunku do dokumentów urzędowych sporządzonych w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego or-

gany władzy publicznej. W powyższym zakresie prawo do obrony przysługujące stronie powinno być realizowane w sposób szczególnie skrupulatny, przyznając jej możliwość kwestionowania wiarygodności dowodów oraz oceny materiału dowodowego dokonanej przez organ prowadzący postępowanie, z którego pochodzą materiały, poprzez dopuszczenie wniosków dowodowych składanych na okoliczności przeciwnie do tych, które mogłyby się wydawać za udowodnione oraz przyznanie możliwości wypowiedzenia się co do włączonych materiałów.

Za wytyczne prawidłowej realizacji przez organ podatkowy prawa do obrony w sytuacji, gdy włączany jest do akt postępowania materiał dowodowy z innej sprawy, może służyć orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w którym podkreślano, że Integralną częścią poszanowania prawa do obrony jest prawo do bycia wysłuchanym, które gwarantuje każdej osobie możliwość użytecznego i skutecznego przedstawienia swego stanowiska w trakcie postępowania administracyjnego przed wydaniem jakiegokolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jej interesy. W myśl orzecznictwa Trybunału zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć możliwość przedstawienia uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi stosownego uwzględnienia wszystkich dowodów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby zasada ta ma na celu również umożliwienie jej skorygowania błędu lub przedstawienia takich okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem bądź za niewydaniem danej decyzji lub za taką czy inną treścią tej decyzji (wyrok

z dnia 5 listopada 2014 r., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo)³². W tym samym wyroku Trybunał podkreślił również, że organ podatkowy powinien w szczególności sposób zwracać uwagę na przedstawione przez stronę twierdzenia oraz dokonywać wnikliwej i bezstronnej analizy przedstawionych przez nią dowodów.

Zauważyć przy tym należy, że art. 194 § 3 Ordynacji podatkowej wprost przyznaje możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym. Taki dowód ma charakter pochodny, zatem tym bardziej istotne jest, aby stronie postępowania przyznana została możliwość wypowiedzenia się na temat określonego dowodu pierwotnego zgromadzonego w trybie włączenia akt sprawy, a w razie jego braku, wprowadzenie go do postępowania. Stronie postępowania tym bardziej powinna zatem przysługiwać realna możliwość kwestionowania dowodów, które nie stanowią dokumentów urzędowych, biorąc pod uwagę fakt, iż co do zasady nie pochodzą one ze źródeł uważanych przez ustawodawcę za zaufane. Zasadność przyznania stronie możliwości szerokiego kwestionowania materiału dowodowego pochodzącego z akt innych postępowań potwierdza orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku o sygn. C277/24³³ Trybunał wskazał, że w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej, członek zarządu jako osoba trzecia pociągana do odpowiedzialności powinien mieć możliwość kwestionowania ustaleń faktycznych i prawnych dokonanych przez organ podatkowy w prawomocnie zakończonym postępowaniu, w którym ustalona została odpowiedzialność spółki. Tym samym Trybunał potwierdził doniosłość prawa do

obrony, które organy powinny respektować w trakcie gromadzenia i oceny dowodów w postępowaniu podatkowym. Tezy przytoczonego wyroku są na tyle trafne, że aktualnie procedowany jest projekt ustawy zmieniającej przepisy Ordynacji podatkowej, w którym artykułowano jest prawo osoby trzeciej do kwestionowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organy podatkowe w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki³⁴.

Nie zawsze prawo do zachowania równości broni jest jasne od samego początku. Czasem z góry nie jest wiadome, co ujawni inicjatywa dowodowa i jak wpłynie na wiarygodność dotychczas zebranych dowodów. W powyższym zakresie modelowym rozwiązaniem wydaje się to funkcjonujące na gruncie postępowania karnego. Zgodnie z art. 169 § 2 Kodeksu postępowania karnego³⁵ wniosek dowodowy może zmierzać do wykrycia lub oceny właściwego dowodu. Treść przepisu nie stwarza żadnych wątpliwości co do tego, czy oskarżonemu przysługuje prawo do składania wniosków dowodowych, które zmierzają do zakwestionowania prawdziwości lub wiarygodności ustaleń dowodów pochodzących z innych postępowań. Co więcej, zgodnie z art. 170 § 2 Kodeksu postępowania karnego, nie można oddalić wniosku dowodowego na tej podstawie, że dotychczasowe dowody wykazały przeciwieństwo tego, co wnioskodawca zamierza udowodnić. Uprawnienia oskarżonego w procesie karnym posunięte są tak daleko, że za przykład może tu posłużyć możliwość składania wniosku o zwolnienie z tajemnicy zawodowej osoby zobowiązanej do jej zachowania w celu przeprowadzenia określonego dowodu. Ponieważ zarówno prawo karne, jak i prawo podatkowe obejmują swoim zakresem normy, które mogą inge-

rować bezpośrednio w sferę praw i wolności osoby, należy postulować, aby poziom ochrony w obu postępowaniach był do siebie zbliżony.

Takie ukształtowanie pozycji strony postępowania podatkowego przyczyniłoby się do pełnej realizacji zasad regulujących postępowanie podatkowe, w szczególności zasady prawdy obiektywnej, zasady bezpośredniości, zasady zaufania oraz zasady równości broni. W kontekście włączenia dowodów z innych postępowań mogłoby to mieć o tyle istotne znaczenie, że włączane akta zawierają dokumenty urzędowe, których walor dowodowy określa art. 194 Ordynacji podatkowej. Walor ten nie jest jednak uzależniony od prawomocnego zakończenia postępowania, co może powodować, że do postępowania zostaną włączone np. protokoły zeznań świadków, których wiarygodność nie została zweryfikowana przez sąd. Zbliżenie zasad rządzących gromadzeniem i oceną dowodów w postępowaniu karnym i postępowaniu podatkowym doprowadziłoby do rzadszego pomijania wniosków dowodowych strony, które na pierwszy rzut oka nie zawsze wyglądają na prowadzące do ustalenia istotnych dla sprawy okoliczności.

Podsumowując, w postępowaniu podatkowym istnieje otwarty katalog środków dowodowych, wśród których znajdują się materiały pochodzące z innych postępowań. Ponieważ tego rodzaju dowody mogą pochodzić z postępowań niezakończonych, istnieje ryzyko, że brak ich prawomocnego zweryfikowania może doprowadzić do niewłaściwego ustalenia stanu faktycznego w sprawie, w której organ się takimi dowodami posługuje, jako że mogą one ostatecznie okazać się niewiarygodne lub wręcz fałszywe. Z tego względu stronie postępowania należy zapewnić możliwość realizacji jej uprawnień procesowych doty-

czących możliwości podejmowania skutecznej obrony, szczególnie poprzez możliwość wprowadzania do postępowania dowodów, które zmierzają do weryfikacji dowodów pochodzących z innych postępowań. W ten sposób organy podatkowe urzeczywistniają zasadę prawdy obiektywnej oraz zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Aby osiągnąć powyższe, konieczne jest właściwe rozumienie i stosowanie art. 188 Ordynacji podatkowej (analogicznie z zasadami Kodeksu postępowania karnego), gdzie strona postępowania powinna mieć możliwie szeroką możliwość inicjatywy dowodowej, w tym również mającej na celu ocenę wiarygodności dotychczas zgromadzonego materiału dowodowego. Często bowiem wniosek dowodowy może nie dostarczyć wiedzy o faktach mających znaczenie dla sprawy, ale pozwoli na wykazanie, że zebrany materiał dowodowy jest pełny lub wiarygodny. ↪



JACEK LEWARTOWSKI



**MARIUSZ JURKIEWICZ,
DORADCA PODATKOWY**



WIKTORIA STYCZEŃ

- 1_** Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2025 poz. 111 z późn. zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”).
- 2_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2025 r., sygn. I FSK 1573/22.
- 3_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2025 r., sygn. I FSK 478/22.
- 4_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2025 r., sygn. I FSK 80/23.
- 5_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2025 r., sygn. I FSK 316/25.
- 6_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 maja 2025 r., sygn. III FSK 240/23.
- 7_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2025 r., sygn. II GSK 2708/21.
- 8_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2025 r., sygn. III FSK 748/24.
- 9_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2007 r., II FSK 1032/06.
- 10_** Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2024 r., sygn. I SA/Gd 813/23.
- 11_** Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 4 marca 2020 r., sygn. I SA/Kr 939/19.
- 12_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2025 r., III FSK 685/24.
- 13_** Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 19 września 2017 r., 35289/11 Regner przeciwko Republice Czeskiej.
- 14_** Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 27 października 1993 r., 14448/88 Dombó Beheer B.V. przeciwko Królestwu Niderlandów.
- 15_** Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 października 2019 r., C-189/18.
- 16_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2020 r., sygn. I FSK 1752/17.
- 17_** D. Strzelec, 1.2. Pojęcie dowodu. Rodzaje dowodów w sprawach podatkowych [w:] Dowody w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2013.
- 18_** Art. 1 pkt 74 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.
- 19_** Art. 2 pkt 2 Ustawy z dnia 24 lutego 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 20_** Art. 4 Ustawy z dnia 24 lutego 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 21_** Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2023 r., sygn. II FSK 2899/20.
- 22_** D. Strzelec, Postępowanie się jako dowodem materiałami zgromadzonymi w innych postępowaniach, Monitor Podatkowy 2008, nr 1, s. 23–30.
- 23_** S. Presnarowicz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2025, art. 122.
- 24_** Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2024 r., sygn. akt II FSK 887/21, LEX nr 3781099: Organy podatkowe zobowiązane są do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Z zasady tej wynika dla organu obowiązek wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa materialnego.
- 25_** D. Strzelec, Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, Monitor Podatkowy 2012, nr 10, s. 19–27.
- 26_** D. Strzelec, Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, Monitor Podatkowy 2012, nr 10, s. 19–27.
- 27_** D. Strzelec, Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, Monitor Podatkowy 2012, nr 10, s. 19–27.
- 28_** Wyrok NSA z dnia 4 marca 2025 r., sygn. akt I FSK 1979/21: Zasada swobodnej oceny dowodów zakłada, że organ podatkowy nie jest skrupowany przy ocenie dowodów kryteriami formalnymi, ma swobodnie oceniać wiarygodność i moc dowodową poszczególnych dowodów, na których oparł swoją decyzję, by w ramach tej swobody nie zostały przekroczone granice dowolności. Organ podatkowy przy ocenie zebranych w sprawie dowodów winien kierować się m.in. prawidłami lo-
- giki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego, traktowania zebranych dowodów jako zjawisk obiektywnych, oceniania dowodów wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla toczącej się sprawy, wszechstronności oceny.
- 29_** P. Pietrasz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2025, art. 191.
- 30_** Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 312/18: Nie można bowiem z góry ocenić, czy dowód będzie przydatny dla rozstrzygnięcia sprawy, czy też nie, jeszcze przed jego przeprowadzeniem. Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli jego przedmiotem są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Jeżeli zatem strona wnioskuje o przeprowadzenie dowodów na okoliczności, które nie są „wystarczająco stwierdzone”, czyli odnoszą się do okoliczności, których organ jeszcze w sposób wystarczający, nawet zdaniem strony nie ustalił, bądź też są zgłoszone na tezę odmienną od tezy stawianej przez organ, to organ zobowiązany jest do uwzględnienia wniosku.
- 31_** S. Presnarowicz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2025, art. 123.
- 32_** Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 października 2019 r., C-189/18.
- 33_** Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r., sygn. C277/24.
- 34_** Projekt Rady Ministrów ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, numer projektu: UC138.
- 35_** Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. 2025 r. poz. 46 ze zm.; dalej: „Kodeks postępowania karnego”).

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 KRZYSZTOF BIERNACKI, DR AGNIESZKA FRANCIK,
DR MIKOŁAJ KONDEJ, WANDA NOWAK,
URSZULA SALACIŃSKA-MATWIEJCZYK, ALICJA SARNA,
IWONA SKROK**

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

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
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**