



Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Warszawskiego

MIĘDZYNARODOWA KONFERENCJA NAUKOWA WPIA UW

Judykatura a jakość prawa podatkowego

Broszura

24 października 2025 r.

Sala A.2 Collegium Iuridicum II,
ul. Lipowa 4

Patronat:

Krajowa Izba Doradców Podatkowych

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych



Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Warszawskiego

Patronat:

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

**Krajowa Izba
Doradców Podatkowych**

Rada naukowa konferencji:

Przewodniczący

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UW

Koordynator

Dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Dr Jakub Chowaniec

Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Dr Bartosz Gryziak

Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

**Przedstawicielka
doktorantów WPiA UW**

Zofia Klimaszewska

Wpływ judykatury na efektywność fiskalną podatku od towarów i usług

1. Może już warto pokusić się o ocenę wpływu judykatury sądowo-administracyjnej na kształt prawa regulującego podatek od towarów i usług w wersji unijnej, która obowiązuje w naszym kraju od 2004 r. Wcześniej, w latach 1993-2003, gdy obowiązywała własna, oryginalna wersja tego podatku, nikt nie słyszał o „karuzelach podatkowych”, masowych wyłudzeniach zwrotów tego podatku oraz zorganizowanych oszustwach na skalę międzynarodową, które rozgościły się w Polsce pod rządami nowej ustawy regulującej ten podatek od dnia 1 maja 2004 r. Czy nieznana w historii utraconych bezpowrotnie dochodów budżetowych z tego podatku była „skutkiem ubocznym” zaimplementowania wadliwych rozwiązań unijnych? Czy był to również nasz, oryginalny „wkład” w to „dzieło” i jaką rolę tu odegrała oficjalna doktryna sądowo-administracyjna? Problem ten był już przedmiotem raportu opracowanego w 2018 r. na zlecenie Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP, więc pytanie nie jest nowe. Skoncentruję się na przedstawieniu niektórych poglądów prawnych sformułowanych w judykaturze, które mogły mieć wpływ na spadek efektywności fiskalnej tego podatku.
2. Skala bezpowrotnych strat w dochodach z tego podatku, liczona już w setkach miliardów złotych, jest czymś bezprecedensowym. Jest więc nad czym się zastanowić i szukać czynników odpowiedzialnych za ten stan rzeczy. Nie wszyscy pamiętają propagandę sprzed dwudziestu laty na temat unijnej wersji tego podatku: opowiadano nam wtedy, że jest ona „prosta”, „efektywna”, w dodatku bezpieczna dla uczciwych podatników i efektywna fiskalnie. Czy świadomie wprowadzano w błąd opinię publiczną po to, aby później wciągnąć setki tysięcy podatników w „karuzele podatkowe”? Dziś to już nie ma znaczenia. Oficjalna doktryna interpretacyjna, w tym również judykatura podatkowa, oczywiście powinna dystansować się od błędnej narracji, bo musi stać po stronie prawa, interesu publicznego oraz wiedzy podatkowej. Tak przynajmniej powinno być; judykaturę powinna charakteryzować znajomość prawa, w tym również wad wręcz koncepcyjnych unijnej wersji tego podatku, które przed dwudziestu laty przecież były znane tym, którzy zajmowali się tym podatkiem.
3. Niektóre zapadające jednak w ciągu minionych dwudziestu lat uchwały NSA mogły niekiedy zaskoczyć tych, którzy wierzyli w konstruktywną rolę oficjalnej doktryny prawnej. Chyba najbardziej znana jest uchwała z 24 października 2011 r. (I FPS 9/10), z której wynikało, że wykonanie przez podatnika czynności, które bezwzględnie nie podlegają opodatkowaniu (czyli wykonanych jako „niepodatnik”), dają mu jednak prawo do odliczenia podatku naliczonego, czyli ma tu prawa podatnika mimo że nim nie jest. Przecież to oczywisty błąd logiczny: podmiot, który wykonuje czynność poza zakresem jego statusu jako podatnika, nie może mieć z tego tytułu praw podatnika. Dlatego więc podjęto uchwałę, która otworzyła furtkę do z istoty nienależnych odliczeń podatku naliczonego?

Dokładnie nie wiadomo ile pieniędzy stracił budżet w wyniku wykorzystania w praktyce tej uchwały przez podatników, choć można podjąć próbę oszacowania tych kwot. Część podatników ignorowała

wynikające z niej wnioski uznając, że nie jest błędną interpretacją przepisów, lecz jest *contra legem*. Po latach zapadł w tej sprawie wyrok TSUE, który w całej rozciągłości zakwestionował zgodność powyższego poglądu z prawem UE. Jest czymś nieco niezrozumiałym, że trzeba odwoływać się do obcego prawa aby zanegować pogląd, który w sposób oczywisty jest sprzeczny z prawem: podmiot nie będący w danym zakresie podatnikiem, nie ma z tego tytułu prawa podatnika.

4. Oczywiście są również przykłady konstruktywnej judykatury, która doskonaliła ten podatek ograniczając wady jego unijnej wersji.

Historia powstania instytucji stałego zakładu podatkowego

1. Założenia teoretyczne instytucji
2. Ewolucja (rewolucja) w gospodarce światowej – usługi cyfrowe i praca zdalna
3. Cyfrowy zakład podatkowy
4. Przesłanka dysponowania
5. Komentarz do Konwencji Modelowej OECD – jego znaczenie i ewolucja
6. Orzecznictwo WSA w Gliwicach – I SA/GI 175/24, I SA/GI 674/22
7. Orzecznictwo NSA – II FSK 1712/13, II FSK 609/22
8. Orzeczenie BFH – I R 47/20
9. Wnioski

Prawo podatkowe piórem judykatury pisane – czy w świetle współczesnych orzeczeń w sprawach podatkowych potrzebujemy jeszcze ustawodawcy?

Problematyka prawotwórstwa sądowego jako źródła prawa nie jest zjawiskiem nowatorskim – tak pod kątem samego istnienia jak i zakresu dopuszczalnego wpływu na prawa i obowiązki podatników i innych podmiotów prawa podatkowego. Już orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego w czasach II RP cechowało się traktowaniem jako pomocnicze źródło prawa¹, co wynikało z autorytetu NTA czy niejasności przepisów prawa podatkowego. Organy podatkowe, mając na względzie możliwość weryfikacji ich rozstrzygnięć przez władzę sądowniczą, uwzględniały dorobek judykatury przy stosowaniu prawa podatkowego, pomimo że dorobek judykatury nigdy nie był elementem źródeł prawa powszechnie obowiązującego.

Powyższe okoliczności zachowują swoją aktualność – art. 87 Konstytucji wprowadza zamknięty katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego, w którym nie mieszczą się wyroki sądowe, a pozytywistyczny nurt prawa i koncepcja racjonalnego ustawodawcy (przewidująca określone domniemania prawne, niekiedy kontrfaktyczne) nie dopuszcza istnienia alternatywnych źródeł praw i obowiązków podmiotów administracyjnych, szczególnie w obrębie prawa publicznego. Z drugiej strony ciężko nie dostrzec prawotwórczych wyroków sądowych, szczególnie w obszarze prawa podatkowego, mających rozszerzoną skuteczność faktyczną, wychodzącą poza zakres sprawy rozpoznawanej przez sąd i stanowiącej swoisty wzorzec dla prawnopodatkowego traktowania innych podobnych (?) stanów faktycznych. Rzecz jasna sędziowie są niezawisli, podlegając z mocy Konstytucji² jedynie normom z niej wynikającym oraz ustawom. Kolejność ta jest nieprzypadkowa, w razie sprzeczności norm rangi ustawowej z konstytucyjną, sędzia obowiązek położyć wadliwą normę ustawową stosując Konstytucję bezpośrednio. Jednakże okoliczność ta z pewnością nie pozwala uzasadnić tak dużej ilości prawotwórczych orzeczeń sądowych, ponieważ nie we wszystkich przypadkach stwierdzenie naruszenia norm wynikających z ustawy zasadniczej jest podstawą orzeczenia.

Pojawia się zasadnicze pytanie o przyczyny zaistniałego stanu rzeczy, o fenomen wspomnianej „judykaryzacji” prawa podatkowego oraz miejsce ustawodawcy podatkowego w tak ukształtowanym inflacją prawotwórczą sądów systemie podatkowym, a także o ryzyka z tym związane dla podmiotów prawa podatkowego, które powinny mieć prawo do własnej wykładni przepisów prawa podatkowego i odczytywania z nich norm prawnych, niezdeterminowanych poglądem sądu (a w zasadzie składu orzekającego danego sądu w konkretnym przypadku).

1 Zob. N. Dunajewski, Podatek dochodowy, Warszawa 1935; T. Kubicki, Rozwój podatku dochodowego w Polsce, Warszawa 1930; Okólnik ministerialny Prezesa Rady Ministrów z 19.02.1930 r., nr 8 w sprawie wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2022, s. 221.

2 Art. 178 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

Pierwszą okolicznością, którą można podnieść jest swoista inflacja przepisów prawa podatkowego, która przekładać się może na obniżenie rangi tych przepisów, spadek ich jakości legislacyjnej i tym samym doniosłości prawnej, skoro przepisy te nie pozwalają na jednoznaczne odczytanie normy prawnej z nich wynikających. Nie powinno to jednak oznaczać prawa do uzurpowania sobie przez władzę sądowniczą kompetencji do „naprawiania błędów” ustawodawcy – subiektywny pogląd składu orzekającego sądu nie może zastępować ustawodawcy, nie ma ku temu przesłanek ustrojowych ani ustawowych, nie wspominając o tym, że skład sędziowski nie cechuje dogmat nieomyślności.

Koncepcja racjonalnego ustawodawcy zakłada, że uregulował on to co chciał uregulować, co nie oznacza, że przedmiotem regulacji są wszelkie najdrobniejsze szczegóły życia gospodarczego. Istnieje przestrzeń na interpretację przepisów prawa podatkowego, a stosowanie tego prawa jest domeną zarówno podmiotu czynnego jak i biernego stosunku prawnopodatkowego, a nie tylko sądu, szczególnie że w znacznej większości zdarzeń prawnopodatkowych i zobowiązań podatkowych z nich wynikających, nie dochodzi do powstania sporu, którego rozstrzygnięcie powinno zapaść przed sądem.

Jednym z zasadniczych problemów prawa podatkowego jest dynamika jego zmian, w tym zmian poglądów co do jego treści (de lege lata). W obszarze judykatury można zaobserwować dwie istotne sfery orzeczeń – co do interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanego przez Dyrektora KIS lub ministra właściwego ds. finansów publicznych oraz co do badania zgodności z prawem wydanych decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego. Nierzadko dochodzi do rozbieżności linii orzeczniczych pomiędzy wyrokami zapadłymi w obu płaszczyznach, czego konsekwencje ponosi podatnik (płatnik, inkasent lub inny podmiot prawa podatkowego), w sytuacji kiedy decyzję co do własnej interpretacji normy prawa podatkowego nierzadko musiał podjąć wcześniej, nie będąc świadomym przyszłego podglądu sądu administracyjnego.

Powyższe przykłady to jedynie nieliczne wątki, kiedy judykatura i tworzone przez nią swoiste „prawo sędziowskie” wkraczają w materię zastrzeżoną dla prawa powszechnie obowiązującego. Zdaniem autora taka sytuacja jest niedopuszczalna, narusza podstawowe prawa podatnika i może prowadzić do jeszcze większego chaosu niż złe prawo stanowione. Z perspektywy podatnika mniej ryzykowne jest funkcjonowanie w świecie niedoskonałego prawa powszechnie obowiązującego niż nieprzewidywalnego prawa sędziowskiego. Odpowiadając na pytanie postawione w tytule wystąpienia – ustawodawca podatkowy jest konieczny dla prawidłowego funkcjonowania podmiotów prawa podatkowego i należy przywrócić jego autorytet i należne miejsce w hierarchii źródeł prawa.

Zakres sądowej kontroli wykładni przepisów prawa podatkowego a kreacja nowych norm prawnych

Artykuł prezentuje teoretyczno-prawny model zakresu sądowej kontroli wykładni przepisów prawa podatkowego, w szczególności określenie zakresu kontroli przedmiotowej (literalnej/językowej) oraz funkcjonalnej (systemowej/celowościowej). Autor prezentuje analizę wpływu sądowej wykładni przepisów prawa podatkowego na sposób i zakres kreacji nowych norm prawnych. Ostatnim aspektem poddanym analizie będzie określenie zakresu ewentualnej roli kreacyjnej dotyczącej nowych norm prawnych bezpośrednio przez linie orzecznicze sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, w szczególności w zakresie prawa podatkowego.

Sądowa kontrola wykładni prawa i orzecznictwo sądów administracyjnych nie tworzy – co do zasady – „nowego prawa”. Skutecznie działający prawodawca powinien jednak sięgać do doświadczeń orzecznictwa sądowego przy kreowaniu przepisów prawa. Orzecznictwo, które nie pełni formalnie roli prawotwórczej – wykładnia dokonywana przez sądy w procesie stosowania prawa powinna wywierać wpływ na proces tworzenia prawa i ten wpływ wywiera.

Stojące na wysokim poziomie orzecznictwo sądów administracyjnych pozwala wychwycić różnego rodzaju błędy ustawodawcy i niejednokrotnie zmusić go, do dokonania głębokich, systemowych zmian legislacyjnych, bądź skorygowania wad poszczególnych rozwiązań szczegółowych. Sądy administracyjne znajdują się znacznie bliżej stanów faktycznych mogących się pojawić na etapie stosowania prawa. Pozwala to na racjonalną nowelizację przepisów, jako że zostały one już wielokrotnie zweryfikowane w drodze orzecznictwa.

Odnosząc się do mechanizmów „kształtowania nowych norm”, w szczególności w zakresie prawa podatkowego, przez orzecznictwo administracyjne, należy przytoczyć stosowane zasady wykładni w tym zakresie – wykładnię systemową i funkcjonalną, często rozszerzającą lub zawężającą znaczenie przepisu – tworząc w praktyce nowe normy postępowania. Z drugiej strony judykatura odgrywa ogromną rolę w zakresie wypełniania istniejących luk prawnych. Przy niejasnych lub nieprecyzyjnych przepisach sądy administracyjne „doprecyzowują” reguły, które ustawodawca pozostawił niedookreślone w zakresie prawa podatkowego – intencjonalne lub jako wadę legislacyjną (np. pojęcie „należytej staranności podatnika”). Z trzeciej strony niezbędnym jest nawiązanie do roli kontrolnej orzecznictwa w sprawach podatkowych w zakresie zgodności z Konstytucją i prawem Unii Europejskiej.

R. pr. Dr Wiktor Klimiuk

wykładowca na Uniwersytecie Warszawskim

Judykatura jako współustawodawca w podatku od nieruchomości

Artykuł stanowi próbę oceny wpływu orzecznictwa na kreację definicji przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. Została w nim przedstawiona ewolucja definicji budynku i budowli oraz interpretacja tych przepisów przez sądy administracyjne i Trybunał Konstytucyjny. Celem dysertacji jest ukazanie wpływu orzecznictwa na stosowanie i zmiany legislacyjne w zakresie podatku od nieruchomości. Podkreślona została również rola Trybunału Konstytucyjnego, który często na podstawie istniejących linii orzeczniczych ingerował pośrednio i bezpośrednio w treść przepisów ustawowych. Podsumowując, wpływ judykatury stopniowo i całkowicie zmodyfikował definicję przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Dr Sławomir Owczarczuk

adiunkt w Instytucie Nauk Prawnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, doradca podatkowy, nr ORCID: 0000-0003-3486-0028

Skuteczność złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle judykatury

Celem artykułu jest ocena regulacji dotyczącej wyboru formy opodatkowania działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle judykatury. Spośród dostępnych form opodatkowania przedsiębiorców (skala podatkowa, podatek liniowy, ryczałt), te dwie ostatnie formy opodatkowania dochodu (przychodu) mają charakter fakultatywny. Praktyka stosowania prawa wskazuje, że narasta problem prawidłowej oceny skuteczności złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Aktualny dorobek judykatury, dotyczy najczęściej złożenia rzeczzonego oświadczenia w formie polecenia przelewu. Zatem póki co, nie obejmuje innych, występujących w obrocie przypadków. Brak judykatów, na których organy mogłyby się oprzeć dokonując wykładni operatywnej, powoduje rozstrzyganie przedmiotowych spraw w myśl reguły in dubio pro fisco. Przedsiębiorcy zaś oczekują, że wdrożenie nowych rozwiązań informatycznych będzie ich wspomagać, a nie ograniczać w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wobec inercji prawodawcy niezastąpiona jest zatem rola judykatury w ochronie słabszych podmiotów stosunków prawnopodatkowych.

Judykatura podatkowa jako źródło błędu co do prawa w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej

W wyjątkowych okolicznościach error iuris, czyli błąd co do oceny prawnej, uwalnia od odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony: jeżeli jest usprawiedliwiony, wyłącza winę. Jeżeli nieprawidłowe rozliczenie podatku wypełnia znamiona ustawowe czynu zabronionego stypizowane w Kodeksie karnym (od niedawna w zakresie fałszerstwa faktury lub wyłudzenia VAT) lub w Kodeksie karnym skarbowym (ujęcie tradycyjne), stanowi odpowiednio przestępstwo lub przestępstwo skarbowe (ew. wykroczenie skarbowe). Jeżeli jednak tak rozumiany czyn zabroniony wynika z usprawiedliwionego błędu co do regulacji prawa podatkowego, art. 30 k.k. i art. 10 §4 k.k.s. mogą nawet uchylić odpowiedzialność karną i karną skarbową (pomijam różnice w brzmieniu powołanych przepisów).

Przedmiotem rozważań w toku wystąpienia na konferencji jest specyficzna sytuacja, gdy źródłem błędu co do regulacji prawa podatkowego jest judykatura (najczęściej w przypadku niespodziewanej zmiany ugruntowanej linii orzeczniczej).

Nowelizacja art. 70 § 8 O.p. - odpowiedź na stanowisko judykatury

Instytucja braku następstwa przedawnienia zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym budzi kontrowersje zasadniczo od momentu wprowadzenia jej do krajowego obrotu prawnego. Przepis art. 70 § 8 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej jako: O.p.)¹, jest bowiem swoistym kontynuatorem normy art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r.², stanowiącej przedmiot rozpoznania Trybunału Konstytucyjnego. Konkretyzując Sąd w wyroku z 8 października 2013 r., SK 40/12³, jednoznacznie stwierdził, iż jest ono niezgodne z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.⁴. Z kolei reakcją ustawodawcy było wdrożenie do części ogólnego polskiego prawa podatkowego właśnie regulacji art. 70 § 8 O.p., o analogicznej treści normatywnej, w związku z czym realizacja postanowień TK miała charakter wyłącznie formalny⁵. W rzeczywistości nie doszło bowiem do jakichkolwiek zmian merytorycznych, czego następstwem są ugruntowane poglądy judykatury wprost wskazujące, że bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowych biegnie na zasadach ogólnych bez względu na formę zabezpieczenia zaległości daninowych⁶.

Pomimo powyższego w okresie od 8 października 2014 r. do dnia dzisiejszego krajowy legislator nie dokonał koniecznej nowelizacji badanej regulacji. Jednakże w ramach działań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli Minister Finansów nie kontestował rygoru pilnej interwencji, lecz zwracał uwagę na wątpliwości co do treści wyroku, tj. zgodności jego sentencji z uzasadnieniem⁷. Wskutek czego Marszałek Sejmu w dniu 1 października 2015 r., wystąpił do TK o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wyroku SK 40/12. Dodatkowo konstytucyjność weryfikowanego przepisu została zakwestionowana we wniosku Rzecznika Praw Oby-

1 J.t. Dz. U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

2 Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926.

3 Legalis nr 738106.

4 Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

5 W rozpatrywanym zakresie warto *expedite podkreślić stanowisko Izby Cywilnej Sądu Najwyższego wyrażone w postanowieniu z 20 grudnia 2024 r., I CSK 3338/23, Legalis nr 3168004, zgodnie z którym art. 70 § 8 O.p., ma - poza uzupełnieniem w postaci słów „lub zastawem skarbowym” - analogiczną treść w zestawieniu z uznanym za niekonstytucyjny art. 70 § 6 O.p. i jako taki - przy uwzględnieniu jednoznacznego stanowiska TK, jest niekonstytucyjny w stopniu oczywistym. Artykuł 70 § 8 O.p., jest pozbawiony waloru konstytucyjności, a oczywistość tej niekonstytucyjności, w powiązaniu z uprzednią wypowiedzią TK stanowi wystarczającą przesłankę do odmowy zastosowania przepisów ustawy.*

6 Stanowisko orzecznictwa sądów administracyjnych jest bezsporne, co znajduje potwierdzenie w reprezentatywnych aktach judykacyjnych. Dotyczy to m.in. wyroków: NSA z 23 kwietnia 2024 r., III FSK 291/22, Legalis nr 3082610; WSA w Gliwicach z 4 lutego 2025 r., I SA/GI 1094/24, Legalis nr 3177602; WSA w Poznaniu z 11 lipca 2024 r., I SA/Po 495/23, Legalis nr 3101717; WSA we Wrocławiu z 27 czerwca 2024 r., I SA/Wr 199/24, Legalis nr 3096665; WSA w Krakowie z 26 czerwca 2024 r., I SA/Kr 368/24, Legalis nr 3098840.

7 Informacja Departamentu Budżetu i Finansów o wynikach kontroli, znak: KBF.410.006.00.2015, Nr ewid. 23/2016/P/15/012/KBF, s. 9, 13, 17, 27-28, 33-35, 51-52; Wystąpienie pokontrolne NIK Delegatury w Katowicach, znak: LKA.410.024.02.2015, Nr ewid. P/15/012, s. 9-10.

watelskich do TK (sygn. akt K 10/16), a także poprzez przystąpienie przez RPO do postępowania w sprawie o sygn. akt P 6/16.

W projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸, legislator zaproponował w pełni uzasadnione uchylenie normy art. 70 § 8 O.p. oraz wprowadzenie art. 70 § 4a O.p. Przepis ten reguluje zaś mechanizm substytucyjny, który unifikuje implikację przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z zastosowaniem instytucji hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Tym samym okoliczność dokonania wpisu hipoteki przymusowej, bądź zastawu skarbowego w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia skutkować będzie przerwaniem biegu badanego terminu. Z kolei jego nowy bieg rozpocznie się dnia następnego, ergo od dnia następującego po dniu, w którym dokonano wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Równocześnie projekt ww. ustawy zmieniającej nie zakłada jakichkolwiek ograniczeń dla implikacji przerwania biegu terminu przedawnienia, a więc dopuszcza jego multiplikację - wielokrotne występowanie, bez paralelnych uwarunkowań w formie ad exemplum terminu bezwzględnego (definitywnego).

Wskutek czego w świetle wynikającej z art. 2 ustawy zasadniczej, zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa podatnicy nie posiadają gwarancji, iż upływ terminu przedawnienia spowoduje ex lege wygaśnięcie zaległości podatkowych w trybie art. 59 § 1 pkt 9 O.p. Poza tym kontrowersyjna jest projektowana regulacja temporalna – przejściowa (art. 70 § 4b O.p.) zakładająca, że termin przedawnienia dotychczas zabezpieczonych w sposób rzeczowy zobowiązań podatkowych ulegnie przerwaniu z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej.

W ocenie autora zachodzi wysokie ryzyko, iż zastąpienie niekonstytucyjnego mechanizmu wyłączenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego alternatywą przerwania doprowadzi w niedalekiej przyszłości do kolejnych wątpliwości motywowanych rzeczywistym deficytem zastosowania art. 59 § 1 pkt 9 O.p. Zatem pytaniem kardynalnym jest, czy po raz kolejny judykatura nie będzie zmuszona do permanentnego wyrażania stanowiska pozostającego w opozycji do zamysłów ustawodawcy celem zmuszenia go do głębszej refleksji?

Rola sądownictwa w kształtowaniu prawa podatkowego: zarys perspektyw polskiej i anglosaskiej

1. Uwagi wprowadzające

Treść prawa podatkowego jest kształtowana przez szereg czynników, do których można zaliczyć:

- przepisy prawa podatkowego¹;
- wyprowadzenie norm prawnych z przepisów prawa podatkowego dokonywane przez podatników;
- wyprowadzenie norm prawnych z przepisów prawa podatkowego dokonywane przez władzę podatkową;
- wyprowadzenie norm prawnych z przepisów prawa podatkowego dokonywane przez sądy.

Prawo podatkowe powinno oczywiście godzić interes publiczny ze słusznymi interesami podatników. Podatnicy nie stanowią przy tym jednolitej grupy. Różnią się oni w szczególności zakresem zdolności do faktycznej ochrony swych interesów na płaszczyznach kształtowania zachowań z punktu widzenia minimalizacji obciążeń podatkowych oraz wywierania wpływu na kształt przepisów prawa podatkowego. Wpływ ten może przybierać szereg postaci, wśród których warto wskazać w szczególności na proces wyborczy. Wyniki wyborów odgrywają pewną rolę w kształtowaniu polityki fiskalnej państwa², jednocześnie podmioty dysponujące znacznymi możliwościami ekonomicznymi są w stanie wywierać na nią faktyczny wpływ w sposób, który jest trudny do skwantyfikowania.

1 W ramach koncepcji trójpodziału władzy zasadnicza rola jest tu w naturalny sposób przypisywana władzy ustawodawczej. Warto jednak wskazać, że w polskie rozwiązania ustrojowe wpisuje się pewne przenikanie władzy ustawodawczej i wykonawczej. W doktrynie wskazuje się, że jest to cecha charakterystyczna rządów parlamentarnych, które nie dopuszczają bezwzględnego rozdziału wyżej wymienionych władz, ale też nie zlewają ich w jedno. Istniał przy tym pogląd, zgodnie z którym pod rządami parlamentarnymi pożądanym jest, by członkowie większości powściągliwie występować z inicjatywą prawodawczą, a przedstawianie wniosków w ważniejszych sprawach powinno być zarezerwowane dla ministrów. Zob. A. Esmein, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2013 (reprint wydania z 1921 r.), s. 120-121.

2 W teorii proces wyborczy powinien skutkować reprezentacją poszczególnych grup podatników z punktu widzenia ich liczebności. Badania ilościowe zasadniczo potwierdzają pogląd, że wybory wpływają na kierunek polityki państwa. Ma pewne znaczenie, czy rząd utworzony w wyniku wyborów jest lewicowy, czy prawicowy. Wydatki publiczne mają większą tendencję do wzrostu w pierwszym przypadku, a do spadku w drugim. Niezależnie od składu politycznego rolę odgrywa także to, czy następne wybory są odległe, czy bliskie. W tym drugim przypadku wydatki mają tendencję do wzrostu w wybranych sektorach docelowych, co prowadzi do zwiększenia deficytu. Wydaje się, że wybory są tylko jednym z wielu czynników wpływających na decyzje budżetowe władz. Władze lewicowe wydają średnio tylko nieco więcej niż rządy prawicowe. Mimo to wybory mają znaczenie. Gdy określonej grupie politycznej udaje się utrzymać władzę przez pewien czas, ogólny kierunek polityki publicznej może ulec istotnej zmianie. Zob.: A. Blais, *Les élections affectent-elles les politiques gouvernementales? Le cas des dépenses publiques*, Presses de Sciences Po, *Revue française de science politique*, 2003/6 Vol. 53, s. 939-940.

Jeśli dany przepis (zespół przepisów) prawnych nie jest jednoznaczny, tj. można na ich podstawie odtworzyć nie jedną, lecz kilka odmiennych od siebie norm postępowania w danej sytuacji, zachodzi potrzeba dokonania wyboru jednego z dopuszczalnych językowo rozwiązań interpretacyjnych³. Wskazuje się, że w prawie podatkowym sprawowanie władzy polega przede wszystkim na możliwości narzucenia w konkretnej sprawie danej wersji treści normy prawnej. Różnice między możliwymi wersjami tych norm są związane z istotą procesu wykładni. Zarazem każdy odpowiednio szczegółowy i często zmieniający się dział prawa stanowionego generuje różnice poglądów nie tylko co do treści norm prawnych, ale także samych przepisów⁴.

Jeśli chodzi o wyprowadzanie przepisów prawa podatkowego dokonywane przez podatników, typowym odruchem podatnika, zwłaszcza w kontekstach, gdzie nie występuje płatnik lub inny mechanizm maskujący obciążenie podatkowe, jest chęć jego minimalizacji. Minimalizacja ta może być zgodna z prawem lub naruszać normy prawne. Rozstrzygnięcie tego, która z tych sytuacji zachodzi może być bardzo trudne lub wręcz niewykonalne z punktu widzenia podatnika. Zachowania podatnika będą tu kształtowane między innymi przez obawę przed represją ze strony władzy publicznej oraz przez moralność podatkową wpływającą na stopień dobrowolnego działania zgodnego z prawem podatkowym.

Specyfika stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe powinna wzorcowo uwzględniać równocześnie interes publiczny oraz interes działających w dobrej wierze podatników, zwłaszcza tych słabszych ekonomicznie. Nawet realizacja tego postulatu nie gwarantuje jednak wykluczenia powstawania po stronie podatników percepcji nadmiernego rygoryzmu i wrogiego sposobu wyprowadzenia przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

Sądy wydają się znajdować w szczególnej sytuacji z punktu widzenia wyprowadzania norm prawa podatkowego. Nie muszą one liczyć się z wynikami wyborów. Są stosunkowo odporne na działania lobbyingowe. Nie są zarazem bezpośrednio ekonomicznie zainteresowane konkretnym wariantem treści prawa podatkowego. Wydaje się to stwarzać sądom szczególną przestrzeń dla obiektywnego wyważenia interesu publicznego i interesu prywatnego w kontekście wyboru właściwego wariantu treści normy prawnej. Należy przy tym jednak wskazać, że wiąże się to także z pewnymi ograniczeniami. Należy do nich w szczególności fakt, że z uwagi na długość postępowań sądowoadministracyjnych spór co do treści normy prawnej może zdezaktualizować się przed momentem wydania orzeczenia w tym sensie, że dojdzie w międzyczasie do zmiany treści przepisów prawa podatkowego. Nie zmienia to faktu, że z perspektywy interesu poszczególnych podatników przedmiotowe orzeczenia mogą mieć ogromne znaczenie.

2. Polski i anglosaski model roli sądownictwa – wybrane problemy

Zestawienie polskiego i anglosaskiego modelu roli sądownictwa wiąże się nierozzerwalnie z kwestią typów systemów prawnych. W doktrynie wyróżniano szereg ich podstawowych typów. Wskazywano w tym kontekście m.in. na system prawa kontynentalnego (civil law), system prawa anglosaskiego (common law), systemy prawa Dalekiego Wschodu, system prawa Islamu, system prawa hinduskiego oraz systemy prawa

3 Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2007, s. 237.

4 W. Modzelewski, Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/> (dostęp: 08.09.2025 r.).

afrykańskiego⁵. Zgodnie z inną klasyfikacją wyróżnia się system prawa kontynentalnego, anglosaskiego, zwyczajowego, mużułmańskiego oraz systemy mieszane⁶. Ciekawe przykłady systemów łączących prawo kontynentalne z prawem anglosaskim stanowią amerykański prawo stanu Luizjana oraz kanadyjskiej prowincji Quebec⁷.

Współcześnie zasadniczą rolę odgrywają dwa typy systemów tj. prawo kontynentalne (prawo romańsko-germańskie, *civil law*)⁸ oraz prawo anglosaskie (*common law*)⁹. Warto tu także podkreślić wzajemny wpływ anglosaskiej i kontynentalnej kultury prawnej¹⁰.

Warto odnotować pewne interesujące podobieństwa zachodzące pomiędzy specyfiką prawa anglosaskiego a rzymskim prawem klasycznym¹¹. Do podobieństw tych można zaliczyć m.in. to, że oba systemy rozwijały się zasadniczo poprzez dyskutowanie i rozstrzyganie spraw, a prawo postrzegano raczej jako odkrywane w debatach jego znawców nad określonymi stanami faktycznymi, niż jako ogólne reguły ustanawiane przez ustawodawcę. Zarazem dyskurs prawniczy koncentrował się bardziej na środkach ochrony prawnej niż na regułach¹².

Z perspektywy tematyki opracowania nie sposób pominąć kwestii precedensu sądowego. Źródłostów tego słowa stanowi łacińskie *praecedere* – „poprzedzać”¹³. We współczesnej teorii prawa *precedens* ma dwa zna-

5 Zob. R. David, G. Grasmann, *Einführung in die großen Rechtssysteme der Gegenwart*, München 1988. Pow. za L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 77-78.

6 University of Ottawa, *Legal Systems Classification. Introductory Remarks*, <https://www.juriglobe.ca/eng/sys-juri/intro.php> (dostęp: 13.09.2025 r.). Szeroko w zakresie systemów mieszanych zob.: W. Tetley, *Mixed Jurisdictions: Common Law v. Civil Law (Codified and Uncodified)*, 60 LA. L. REV. 677 (Spring 2000).

7 University of Ottawa, *Legal Systems Classification. Common Law Systems And Mixed Systems With A Common Law Tradition*, <https://www.juriglobe.ca/eng/sys-juri/class-poli/common-law.php> (dostęp: 13.09.2025 r.).

8 W ramach systemu prawa kontynentalnego wyróżnia się podkategorie. Zaliczano do nich między innymi kraje skodyfikowanego prawa rzymskiego (Europa kontynentalna, Luizjana, Quebec) i nieskodyfikowanego prawa rzymskiego (Szkocja, Afryka Południowa). Zob. W. Tetley, *Mixed Jurisdictions: Common Law v. Civil Law (Codified and Uncodified)*, 60 LA. L. REV. 677 (Spring 2000), s. 683.

9 Z perspektywy globalnych wpływów poszczególnych systemów prawa warto nadmienić, że w Chinach kontynentalnych doszło zasadniczo do przyjęcia modelu *civil law*. Jest to uzasadniane m.in. tym, że prawo kontynentalne cechowało się licznymi podobieństwami w stosunku do tradycyjnej chińskiej myśli prawnej. Zob. L. Chen, *The historical development of the Civil Law tradition in China: a private law perspective*, *The Legal History Review* 78 (2010), s. 164-165. Co ciekawe, początkowo przywódcy chińscy skłaniali się raczej ku koncepcji *common law*. Zob. M. Dargas, *W jakim kierunku zmierza prawo Chińskiej Republiki Ludowej – ku systemowi common law czy ku kompleksowej kodyfikacji prawa?*, *Gdańskie Studia Azji Wschodniej*, 2012/1, s. 60.

10 A. Gross, *Rola precedensu w porządku prawa stanowiącego w Polsce – wprowadzenie do problematyki*, *Acta Iuris Stetinensis*, 2022, nr 2 (vol. 38), 109-121, s. 111.

11 Jak wiadomo wśród okresów historycznego rozwoju prawa rzymskiego wyróżnia się okres prawa archaicznego (753 r. p.n.e.-połowa III w. p.n.e.), okres rozwoju i prawa klasycznego (połowa III w. p.n.e. – 235 r. n.e.) oraz okres schyłkowy, określane także jako poklasyczny (lata 235-565 n.e.). Zob. W. Rozwadowski, *Prawo rzymskie. Zarys wykładu wraz z wyborem źródeł*, Poznań 1992, s. 22-24.

12 P. G. Stein, *Roman Law, Common Law, and Civil Law*, 66 Tul. L. Rev. 1591 (1991-1992), s. 1591-1594.

13 W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Warszawa 2007, s. 458; A. Jędrzejko, *Słownik wyrazów obcych*, Katowice 2009, s. 425. Pow. za: T. Zych, *W poszukiwaniu pewności prawa. Precedens a przewidywalność orzeczeń sądowych w tradycji prawa anglosaskiego*, Toruń 2017, s. 27.

czenia. W ujęciu formalnym (de iure) oznacza formalnie wiążącą zasadę precedensu. Została ona przyjęta w prawie angielskim w XIX wieku, funkcjonuje ona w zasadzie we wszystkich krajach prawa anglosaskiego. W ujęciu nieformalnym (de facto) precedens oznacza jakikolwiek wpływ wcześniejszych orzeczeń sądowych na orzeczenia późniejsze¹⁴.

Powyższe wiąże się z pewnymi różnicami w rozumieniu roli orzecznictwa w omawianych systemach prawa. W kontekście common law precedens ma stanowić wyrok sądu zapadły w jednostkowej sprawie. Wyrok taki zarazem tworzy normę prawną. Można to postrzegać jako swoiste połączenie stosowania i stanowienia prawa¹⁵, gdzie precedens może być uchylony przez ustawę a ustawa nie może być uchylona drogą precedensu¹⁶.

Z kwestią precedensu wiąże się ściśle zasada stare decisis (stare decisis et quia non movere, tj. „pozostań przy podjętej decyzji”). Zgodnie z nią sędzia przy rozstrzyganiu kwestii nieuregulowanej prawem stanowionym jest związany wcześniejszym orzeczeniem. Sąd niższy jest związany decyzją sądu wyższego, sąd wydający orzeczenie nie może bez ważnych powodów odrzucić własnego precedensu¹⁷. Trzeba przy tym wskazać na kwestie rozróżnienia (ang. distinguish)¹⁸ i zarzutu per incuriam¹⁹.

Na uwagę zasługuje także rola ustawy. W obu omawianych systemach prawa obowiązuje, jak już nadmieniono, prymat ustawy. Uznaje się jednak, że ustawy w systemie common law uzupełniają case law, które ma zawierać rdzeń prawa wyrażony poprzez konkretne zasady zastosowane do poszczególnych faktów. Podkreśla się przy tym, że angielskie słowo law oznacza wszelkie prawne zasady bez względu na ich pochodzenie²⁰.

Co istotne anglosaska kultura prawna silnie akcentuje rolę sędziego. Sędziowie określani są wręcz jako „wyrocznie” prawa. Common law jest postrzegane jako system otwarty, gdzie w każdej chwili nowe rozwinięcia istniejących reguł mogą zostać ujawnione przez sądy. Nie istnieje ono zarazem jako byt odrębny w stosunku do tego, co orzekły sądy. Wyraźnie podkreśla się, że sędziowie w tym systemie biorą osobistą odpowiedzialność za swoje orzeczenia²¹. W literaturze anglosaskiej kontrastuje się to z tym, co tamtejsi prawnicy postrzegają jako stosunkowo małą wyrazistość i widoczność postaci indywidualnego sędziego w prawie kontynentalnym, gdzie ma być on przesłaniany przez zbiorowy sąd²².

14 Zob. szerzej: T. Zych, *W poszukiwaniu pewności prawa...*, s. 28-32.

15 B. Liżewski, *System prawa a porządek prawny. Między konstrukcją normatywną a prawem w działaniu*, Warszawa 2021, rozdział 1 § 3.

16 R. Tokarczyk, *Prawo amerykańskie*, Warszawa 2007, s. 37.

17 A. Gross, *Rola precedensu w porządku prawa stanowionego w Polsce...*, s. 112.

18 Chodzi o sytuację, gdzie w oparciu na określone różnice zachodzące między sprawami może dojść do braku zastosowania precedensu. Zob. Cornell Law School LII, <https://www.law.cornell.edu/wex/distinguish> (dostęp: 22.09.2025 r.).

19 Związany jest on sytuacją, gdzie do wydania precedensu doszło niezgodnie z prawem. Zob. B. Liżewski, *System prawa a porządek prawny...*, rozdział 1 § 3.

20 W. Tetley, *Mixed Jurisdictions: Common Law v. Civil Law...*, s. 703.

21 P. G. Stein, *Roman Law...*, s. 1596-1597.

22 P. G. Stein, *Roman Law...*, s. 1597.

Do cech charakterystycznych prawa kontynentalnego zalicza się, jak wiadomo, zasadnicze znaczenie aktów normatywnych, założenie wyłączności prawodawczej władzy ustawodawczej, jasne rozdzielenie funkcji stanowienia i stosowania prawa²³.

23 B. Liżewski, *System prawa a porządek prawny...*, rozdział 1 § 2.

Limit amortyzacji podatkowej nieruchomości w spółkach nieruchomościowych - stanowiska sądów administracyjnych i organów podatkowych.

1. Wprowadzenie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych limitu amortyzacji nieruchomości dla spółek nieruchomościowych;
2. Różnice w klasyfikacji bilansowej i podatkowej nieruchomości – kontrowersje wynikające ze zmiany przepisów podatkowych;
3. Wnioski z przeglądu interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych;
4. Wyroki NSA z 2025 r. – zróżnicowanie argumentacji oraz niezgodności z „przepisami o rachunkowości”;
5. Zmiany w sprawozdawczości finansowej spółek nieruchomościowych ograniczonych limitem amortyzacji – konsekwencje praktyczne.

Przegląd orzeczeń i interpretacji przygotowały: dr Magdalena Janiszewska, Instytut Finansów, SGH. dr Agnieszka Tłaczała, Instytut Finansów, SGH

Kto ma ostatnie słowo? O interpretacjach organów podatkowych wyjaśniających wyroki TSUE (na przykładzie Interpretacji ogólnej dot. stosowania art. 116 Ordynacji podatkowej)

Przedmiotem referatu oraz przygotowanego w związku z nim artykułu są interpretacje ogólne wydawane przez Ministra właściwego ds. finansów w związku z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Takie wykorzystanie interpretacji ogólnej stanowi istotne systemowo zagadnienie dla oceny wpływu orzecznictwa podatkowego na jakość prawa. Mowa tu bowiem o instytucji mającej na celu „jednolite stosowanie prawa”, a projektowanym jako wiążące organy (co jednak zostało zakwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny¹).

Z jednej strony wskazać można pozytywne aspekty używania w ten sposób interpretacji ogólnych – mają wyjaśniać i wskazywać na sedno rozstrzygnięć TSUE, w pewien sposób implementując je do obrotu prawnego. Wyroki Trybunału są bowiem pisane w sposób odmienny od polskiego języka prawnego i prawniczego oraz obfitują we wzajemne odesłania do wcześniejszych rozstrzygnięć, co może utrudniać wyprowadzenie wynikającej z orzeczenia normy. W niektórych przypadkach mogą też służyć jako swojego rodzaju środek intertemporalny, jeżeli projektowana jest zmiana przepisów w związku z orzeczeniami TSUE – tak jak w przypadku interpretacji ogólnej wydanej w związku z orzeczeniem C-169/13 TNT Express Worldwide².

Z drugiej zaś strony należy zwrócić uwagę na potencjalne problemy związane z wykorzystywaniem interpretacji ogólnych we wskazany sposób. Mowa tu o ryzyku błędnego lub niepełnego wyprowadzenia norm i pominięcia istotnych zagadnień tudzież interpretowaniu orzeczenia w określony sposób, niekoniecznie zbieżny z istotą interpretowanego wyroku. Ryzyko to jest szczególne w tym przypadku, gdy mówimy o instytucji mający charakter *de facto* częściowo wiążący, a na pewno brany pod uwagę przez organy w toku stosowania prawa.

Problematykę tę ogniskuje wydana niedawno Interpretacja ogólna Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie stosowania art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa w związku z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 Adjak oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 Genzyński³. Jej szczegółowa analiza w odwołaniu również do innych tego rodzaju interpretacji ogólnych, będzie stanowiła punkt wyjścia do oceny czy takie wykorzystanie tej instytucji zmierza do zapewnienia jednolitej praktyki stosowania orzeczeń TSUE czy też może stanowić próbę „powiedzenia ostatniego słowa” i wprowadzenia wiążącej normy z pominięciem standardowej ścieżki legislacyjnej.

1 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03 (Dz.U. z 2004, Nr 122 poz. 1288).

2 Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2013 roku, dot. skutków wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 maja 2013 r. w sprawie C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) Sp. z o.o., w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT; sygn. PT3/033/2/323/AEW/13/RD82408.

3 Nr DTS2.8012.5.2025.

Uchwały NSA a spójność systemu podatkowego

Teza: Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowią jeden z podstawowych mechanizmów ochrony spójności systemu podatkowego, jednak ich skuteczność w tej roli napotyka na systemowe i praktyczne bariery.

1. Istota i znaczenie spójności systemu podatkowego

Spójność systemu podatkowego jest kluczową cechą, która zapewnia jego przewidywalność, jednolitość i sprawiedliwość w stosowaniu. Spójność to pojęcie wielowymiarowe, o charakterze wewnętrznym (formalnym) oraz zewnętrznym (materialnym).

2. Aksjologia spójności: filary racjonalnego opodatkowania

Spójny system podatkowy to system realizujący przede wszystkim: zasadę pewności prawa: (możliwość dokładnego określenia swojego zobowiązania podatkowego i konsekwencji działań); zasadę zaufania do organów państwa (jednolite stosowanie prawa, ochrona przed arbitralnością); oraz zasadę równości (podatnicy w tej samej sytuacji faktycznej - opodatkowani są w ten sam sposób). Kryterium skupiające powyższe zasady to bezpieczeństwo obrotu prawnego.

3. Źródła zagrożeń spójności

a) Legislacja: niejednoznaczność, luki, błędy (tzw. zła jakość prawa).

b) Stosowanie prawa: rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (WSA, NSA) oraz niejednolite stosowanie prawa przez organy podatkowe (interpretacje, decyzje).

4. NSA jako strażnik spójności systemu

NSA jest sądem nadzoru jurysdykcyjnego nad działalnością sądów administracyjnych. Celem wykonywanego przezeń nadzoru jest zapewnienie jednolitości orzecznictwa poprzez usuwanie błędów interpretacyjnych i ujednolicanie praktyki stosowania prawa.

TSUE jako „nadstrażnik”

5. Instrumenty ochrony spójności (uchwały)

a) Uchwała abstrakcyjna (art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.). Podjęcie uchwały w celu wyjaśnienia przepisów prawnych (prawa materialnego lub procesowego), których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Sytuacja występuje, nie tylko gdy sądy wydają różne rozstrzygnięcia ale także gdy opierają takie same rozstrzygnięcia ale na różnej wykładni.

b) Uchwała konkretna (art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.). Podjęcie uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej.

Kluczowe różnice: wnioskodawca, przedmiot, oraz związek z konkretnym postępowaniem.

6. Wpływ uchwał NSA na sądy administracyjne (relacja NSA – władza sądownicza)

Zasada względnej mocy wiążącej: uchwała NSA nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa (art. 87 Konstytucji RP). Jest jednak normatywnie określoną, względnie wiążącą wszystkie sądy administracyjne, formą prawną wykładni przepisów prawa w ich stosowaniu do stanów faktycznych (postanowienie NSA z 1.04.2019 r., I OPS 4/17).

Cel eliminacji rozbieżności: istotą i celem uchwały jest doprowadzenie do sytuacji, w której realnie wyeliminuje ona źródła rozbieżności w orzecznictwie (Uchwała pełnego składu NSA z 26.10.2009 r., I OPS 10/09).

Skuteczność uchwał NSA jako stabilizatora spójności systemu podatkowego napotyka na określone bariery związane z problematyką kazuistyki i trwałości wykładni a także przeniesieniem sporów na inne płaszczyzny interpretacji.

7. Uchwały NSA jako katalizator zmian legislacyjnych (relacja sąd – władza ustawodawcza)

Uchwały NSA pełnią rolę narzędzia diagnozowania niepożądanych regulacji w ustawach, co często wymusza reakcję legislatora. Najczęstsze sytuacje

ujawnienie sprzeczności np. z prawem UE, błąd redakcyjny etc.

odrzućcie określonej praktyki podatkowej stosowanej przez podatników ale nieakceptowanej dla legislatora, czego efektem, jest „legalizacja” rzeczzonego rozstrzygnięcia, poprzez włączenie do tekstu ustawy,

dopuszczenie określonej praktyki podatkowej, korzystnej dla podatników ale nieakceptowanej dla ustawodawcy, czego efektem, jest „wykluczenie” rzeczzonego rozstrzygnięcia, poprzez zmiany ustawowe

8. Wpływ uchwał na stosowanie prawa przez administrację podatkową (relacja sąd – władza wykonawcza)

Uchwały poprawiają jakość decyzji wymiarowych wydawanych przez organy i zmniejszają liczbę sporów (poprawa spójności w bieżącej praktyce)

Mechanizm dostosowywania linii interpretacyjnej do rozstrzygnięć w uchwałach. Aspekt czasowy, przedmiot i precyzja uchwały.

Interpretacja ogólna prawa podatkowego – konkurent czy uzupełnienie uchwał NSA? (problem reaktywności uchwał NSA)

9. Podsumowanie

Uchwały NSA są istotnym elementem utrzymania spójności w niestabilnym systemie podatkowym, ale ich efekt nie zawsze ma charakter finalny czy trwały, często bowiem przesuwają problem na inną płaszczyznę (interpretacyjną) Uchwały NSA nie powinny być jedynym elementem stabilizującym spójność systemu podatkowego. Mają one bowiem charakter „post faktycznego” narzędzia interwencyjnego. Spójność systemu jest ciągłym, dynamicznym procesem, którym wymaga także innych narzędzi.

Ulga na złe długi: transpozycja art. 90 dyrektywy VAT do polskiego porządku prawnego krajowego w świetle orzecznictwa unijnego i krajowego

Zimplementacja do krajowego porządku art. 90 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. z 2006 r. Nr L 347, dalej: „Dyrektywa 112”) niesie za sobą doniosłe skutki dla podatników, znajdujących się w warunkach legitymujących ich do skorzystania z instytucji tzw. ulgi na złe wprowadzonej do krajowego systemu prawnego poprzez regulację zawartą w art. 89a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r., poz. 775 ze zm. dalej: „ustawa o VAT”) Jak to wynika z ust. 1 przywołanej wyżej regulacji prawa krajowego podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Ustęp drugi art. 89a ustawy o VAT nakłada z kolei na podatnika dodatkowe wymogi, od których spełnienia uzależniona jest możliwość skorzystania przezeń z prawa do dokonania korekty przysługującej w ramach instytucji ulgi na złe długi. Przedmiotem artykułu autor uczyni w znacznej mierze zgodność tych dodatkowych wymogów nakładanych na podatników wyrażających chęć dokonania korekty przysługującej im na podstawie art. 89a VAT , a także granice tej zgodności wytyczone przez treść art. 90 Dyrektywy 112 oraz naczelne zasady prawa unijnego odnoszące się do podatku od wartości dodanej. W swoim opracowaniu autor odniesie się do orzecznictwa polskich sądów administracyjnych, a także Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości Unii.

Wykładnia pojęcia „urządzenia przemysłowego” na gruncie regulacji dotyczących podatku u źródła jako przykład prawotwórczej roli judykatury

Orzecznictwo sądów administracyjnych ma szczególny wpływ na wszystkie aspekty prawa podatkowego. Szczególna rola orzecznictwa widoczna jest w przypadku stosowania przepisów dotyczących opodatkowania u źródła. Ich poprawna wykładnia, a następnie również zastosowanie wymaga od organu stosującego prawo nie tylko poprawnego zastosowania zasad wykładni prawa podatkowego mających znaczenie przy interpretacji wszystkich przepisów prawa podatkowego, ale również poprawną wykładnię umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz właściwe odczytanie kontekstu międzynarodowego. Nie mniej, w dalszym ciągu to wykładnia językowa powinna być fundamentem wykładni prawa podatkowego. Zasadę tą zdaje się naruszać orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące wykładni pojęcia urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w ramach którego część orzecznictwa odchodzi od znaczenia tego pojęcia wynikającego z języka potocznego. W ramach niniejszego wystąpienia zostanie poddane badaniu orzecznictwo związane z wykładnią pojęcia urządzenia przemysłowego, handlowego i naukowego. Szczególny nacisk zostanie położony na odpowiedzenie na pytanie, czy sądy administracyjnie dokonały poprawnej wykładni przepisów oraz, czy za przyjętą w tych orzeczeniach argumentacją nie kryje się chęć dokonania wykładni dostosowującej pierwotne brzmienie przepisów do współczesnych realiów gospodarczych. Oznaczałoby to, że we wskazanym zakresie orzecznictwo dokonało aktu prawotwórczego, modernizując normy prawa podatkowego.

Na początku niniejszych rozważań należy określić znaczenie omawianego pojęcia w obecnym systemie opodatkowania u źródła. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm.)⁴, podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 u. p. d. o. p., przychodów m. in. z należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego - ustala się w wysokości 20% przychodów. Znaczna część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta przez Rzeczpospolitą Polską, która uprawnia państwo źródła do opodatkowania u źródła należności licencyjne, włącza do definicji należności licencyjnych należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania ww. urządzeń.

Pojęcie urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych nie jest definiowane przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy zatem, na podstawie postanowień umów posiadających odpowiadające brzmieniu art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 2017 roku⁵, odwołać się do znaczenia pojęcia zawartego w prawie krajowym, o ile kontekst nie wskazuje na inne brzmienie.

4 Zwana dalej „u. p. d. o. p.”.

5 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 21.11.2017), https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version2017_mtc_cond-2017-en.html (dostęp: 15. października 2025 r.),

Ani u. p. d. o. p., ani ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 163 z późn. zm.) nie definiują pojęcia urządzenia przemysłowego, handlowego czy naukowego.

W orzecznictwie sądów administracyjnych nie ma utrwalonego stanowiska co do rozumienia pojęcia „urządzenia przemysłowego”. W pierwszej kolejności należy wskazać na tę część orzecznictwa, która wyklądała to pojęcie w sposób ścisły, odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia „przemysłu”. Takie podejście reprezentuje np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 maja 2017 r., sygn. II FSK 1204/15, w którym za sam przemysł uznano „produkcję materialną polegającą na wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych”¹. Ostatecznie, NSA doszedł do konkluzji, że jakie urządzenie musi być ze względu na cechy konstrukcyjne przeznaczone do procesu produkcji².

Znaczna część wyroków wydanych przez sądy administracyjne ma zupełnie odmienne podejście do wskazanej kwestii. Za przykład można podać wyrok NSA z dnia 22 lutego 2024 r., sygn. II FSK 714/21³, zgodnie z którym „urządzenie przemysłowe” obejmuje wszelkie urządzenia wykorzystywane w profesjonalnym obrocie, przy czym muszą one być związane z działalnością danego podmiotu⁴. Odchodząc od ścisłej, literalnej wykładni tego pojęcia, NSA wskazał, że „omawiane pojęcie „należy rozumieć możliwie szeroko, jako wszelkie urządzenia, które racjonalnie rzecz biorąc mogą być wykorzystywane w przemyśle”⁵.

Widać zatem, że znaczna, wręcz reprezentatywna część wyroków wydana przez sądy administracyjne odeszła od literalnego rozumienia pojęcia urządzenia przemysłowego, bazującego na znaczeniu pochodzącym z języka potocznego.

Należy zaznaczyć, że taki sposób wykładni, reprezentowany przez większość wyroków sądów administracyjnych, stanowi dalekie odejście od wykładni językowej przepisu oraz przyjętych dyrektyw tego rodzaju wykładni. Należy podkreślić, że wykładnia językowa określa granice dopuszczalnej wykładni⁶. Można zasadnie odejść od wyników wykładni językowej, gdy jej rezultaty nie są jednoznaczne lub gdy są jednoznaczne, ale stoją w sprzeczności z przestrzeganą przez interpretatora hierarchią wartości⁷. Natomiast jedną z najważniejszych dyrektyw wykładni językowej jest domniemanie znaczenia potocznego terminów występujących w akcie prawnym. Należy domniemywać potoczne znaczenie takiego terminu, ponieważ język powszechny jest gwarantem komunikatywności języka prawnego⁸.

Również przedstawiciele doktryny, wypowiadając się co do właściwego znaczenia pojęcia urządzenia przemysłowego, wspierają wykładnię tego pojęcia odwołującą się do znaczenia terminu przemysłu w języku potocznym⁹.

1 Wyrok NSA z dnia 18 maja 2017 r., sygn. II FSK 1204/15, CBOSA.

2 Ibidem.

3 Zob. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2024 r., sygn. II FSK 714/21, CBOSA.

4 Ibidem.

5 Ibidem.

6 Zob. B. Brzeziński, Wykładnia Prawa Podatkowego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2013, s. 26.

7 Zob. B. Brzeziński, *opt. cit.*, s. 25

8 Zob. B. Brzeziński, *opt. cit.*, s. 32

9 Zob. M. Ludwikowska-Piątek, Wykładnia pojęcia „urządzenie przemysłowe” w kontekście polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy 2015, nr 3, s. 42-43; zob. również K. Tetlak, Poland: Definition of Industrial Equipment and Payments for the Lease of Computer Hardware with Respect to Royalties

Widać zatem, że odejście przez orzecznictwo od potocznego znaczenia pojęcia przemysłu, a przez to i potocznego znaczenia pojęcia urządzenia przemysłowego, nie było usprawiedliwione. Nie można stwierdzić, że ograniczenie zakresu znaczeniowego pojęcia urządzenia przemysłowego do urządzeń przeznaczonych do wykorzystania w procesie produkcji jest objawem niejednoznaczności wyników wykładni. Wskazanie urządzeń wykorzystywanych do produkcji dóbr w przeważającej części stanów faktycznych nie powinno przynieść większych trudności. Nie można też wskazać jednoznacznie konfliktu pomiędzy takim rozumieniem przepisów a systemem wartości, którym kieruje się ustawodawca polski.

W niektórych wyrokach dotyczących wykładni omawianego pojęcia przewija się argumentacja stanowiąca ukryte zastosowanie wykładni celowościowej. Przykładowo, w jednym z wyroków wydanych przez WSA w Poznaniu¹⁰, w celu potwierdzenia tezy, że wszelkie urządzenia wykorzystywane w profesjonalnym podmiocie są urządzeniami przemysłowymi, wskazał, że:

„(...)współcześnie w gospodarce nie występuje już tak anachroniczny podział, jak podział na: przemysł ciężki, przemysł lekki i usługi (w tym usługi niematerialne), zatem wszelkie usługi IT są i mogą być związane z szeroko rozumianą działalnością gospodarczą. ”Innymi słowy, zgodnie z poglądem WSA w Poznaniu, że celem wprowadzenia omawianego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 1 CIT było opodatkowanie leasingu urządzeń używanych w kluczowych sektorach gospodarki.”

W tym miejscu należy wskazać, że interpretując przepisy umów międzynarodowych, jakimi są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Rzeczpospolitą Polską, zawierające pojęcie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, należy odwołać się do art. 31 oraz 32 Konwencji Wiedeńskiej o prawie traktatów¹¹. Zgodnie z ustępem pierwszym art. 31 tej Konwencji, traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.

Ze wskazanego fragmentu wynika, że również zasady prawa międzynarodowego wskazują na istotną, jeśli nie pierwszorzędną rolę wykładni literalnej umów międzynarodowych. Nakaz wykładni umowy międzynarodowej w dobrej wierze ma niezwykle ważne znaczenie w interpretacji pojęcia urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego zawartego w umowie międzynarodowej. Należy wskazać, że wykładnia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zgodna z tym standardem powinna być dokonana w uczciwy, rozsądny i sprawiedliwy sposób¹². Przedstawiciele doktryny prawa międzynarodowego wskazują, że zasadę tę można spróbować wyrazić jako wymóg zachowania podstawowego rozsądku przy wykładni traktatu¹³. Organy państwowe, zarówno administracji rządowej jak i orzecznictwa, dostosowały sposób wykładni do z góry założonego celu w postaci opodatkowania u źródła w Polsce opłat za użytkowanie urządzeń innych niż służących do produkcji dóbr, a których użytkowanie ma obecnie większe znaczenie na gospodarki, np.

[w:] Tax Treaty Case Law around the Globe 2018, Wien 2019, s 270-272, 277-278.

10 Zob. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Po 202/24, CBOSA.

11 Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439).

12 Zob. H. Litwińczuk, Międzynarodowe Prawo Podatkowe, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 142.

13 Zob. K. Schmalenbach”, Article 26. Pacta sunt servanda, [w:] „Vienna Convention on the law of treaties. A Commentary. Second Edition, red. O. Dorr, K.Schmalenbach”, Springer-Verlag GmbH Germany 2018, s. 473.

sprzętu komputerowego. Wyłącznym celem, który był założony przy wykładni celowościowej przyjętej przez organy podatkowe oraz sądy, był interes fiskalny i arbitralne rozszerzenie uprawnień jednej ze stron bilateralnej umowy międzynarodowej. Taka wykładnia stanowi wręcz antytezę wykładni w dobrej wierze. Mówiąc inaczej, organy państwa zorientowały się, że aktualny katalog przychodów opodatkowanych u źródła nie pozwala opodatkować umów związanych z użytkowaniem dużej liczby sprzętu wykorzystywanego przez współczesnych przedsiębiorców, co zmotywowało do takiej a nie innej wykładni prawa.

Wykładania pojęcia urządzenia przemysłowego, prezentowana przez większość sądów administracyjnych, odchodząca do literalnego brzmienia u. p. d. o. p. oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ma więc na celu, poprzez odwołanie się do zmian gospodarczych, zmianę pierwotnego znaczenia tego przepisu tak daleką, że można ją uznać za prawotwórczą. Należy wskazać, że tak istotna zmiana normy dystrybtywnej zawartej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania powinna zostać dokonana w ramach renegotjacji, a następnie zmiany tekstu umowy międzynarodowej. Tak dowolna wykładnia jest naruszeniem nie tylko zasady pewności prawa, ale również stanowi naruszenie podstawowych zasad wykładni prawa międzynarodowego i zasady pacta sunt servanda. Przykład wykładni pojęcia urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego pokazuje, że nieuzasadnione odejście od wykładni językowej, może doprowadzić do skrajnego rozszerzenia hipotezy przepisu, a co za tym idzie orzecznictwo staje się de facto działalnością prawotwórczą.

Judykatura jako narzędzie równoważenia interesów fiskalnych i klimatycznych

I. Interesy fiskalne a interesy klimatyczne w polityce podatkowej

1. Pojęcie interesu fiskalnego państwa
2. Interes klimatyczny jako nowy wymiar interesu publicznego
3. Kolizja wartości

II. Rola sądów w interpretacji i stosowaniu przepisów podatkowych o znaczeniu klimatycznym

1. Zakres dopuszczalnej wykładni proklimatycznej
2. Rola sądów administracyjnych
3. Rola Trybunału Konstytucyjnego i TSUE

III. Judykatura w praktyce: przykłady równoważenia interesów

1. Orzecznictwo sądów krajowych
2. Orzecznictwo europejskie
3. Zasada proporcjonalności jako wspólny mianownik

IV. Wyzwania i kierunki rozwoju

1. Brak spójności systemowej
2. Koncepcja proklimatycznej wykładni prawa podatkowego
3. Judykatura jako motor zielonej transformacji fiskalnej

Zakończenie

Selektywna pomoc publiczna przez preferencyjne traktowanie podatkowe w świetle orzecznictwa TSUE

We wrześniu 2024 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wydał kontrowersyjny wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii i innym (sygn. C-465/20 P), potwierdzając decyzję Komisji Europejskiej (KE) z 2016 r. dotyczącą nielegalnej pomocy państwa udzielonej firmie Apple.¹⁴ Sprawa dotyczyła irlandzkich interpretacji podatkowych wydanych na rzecz spółek Apple Sales International (ASI) i Apple Operations Europe (AOE), które umożliwiły firmie Apple obniżenie podstawy opodatkowania poprzez stosowanie korzystnych ulg podatkowych związanych z prawami własności intelektualnej. TSUE potwierdził, że preferencyjne traktowanie podatkowe ze strony Irlandii było niesprawiedliwą korzyść podatkową, stanowiącą nielegalną pomoc państwa i naruszenie zasady ceny rynkowej, naruszającą zasadę ceny rynkowej oraz art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).¹⁵ Wyrok ten wskazuje na wzrastające znaczenie walki z agresywnym planowaniem podatkowym w Unii Europejskiej, nawet zgodnym z prawem krajowym.

Istotą sprawy było wykorzystanie przez spółki ASI i AOE rozbieżności w przepisach, która pozwoliła im przenosić dochód z państw europejskich do Irlandii bez uiszczenia podatku dochodowego od sprzedaży w państwie konsumpcji dokonywanej w Irlandii przy równoczesnym unikaniu podatku u źródła dzięki zwolnieniu przewidzianym w unijnej dyrektywie o opodatkowaniu odsetek i należności licencyjnych.¹⁶ Spółki grupy Apple były zarejestrowane w Irlandii, natomiast nie miały statusu rezydentów podatkowych, ponieważ miejscem spotkania zarządów były Stany Zjednoczone, gdzie spółki nie prowadziły działalności gospodarczej. Irlandia potwierdziła poprawność sposobu przypisania zysków w dwóch interpretacjach podatkowych z 1991 i 2007 r.¹⁷

KE wskazała na naruszenie zasady ceny rynkowej w sposób faworyzujący konkretnego podatnika. Doprowadziło to do przyznania selektywnej pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.¹⁸ Decyzja KE została uchylona w 2019 r. przez Sąd, który wskazał na brak dostatecznych dowodów i związane Tax Consolidation Act, tj. irlandzkim prawem krajowym.¹⁹ Wskutek odwołania KE TSUE wydał wyrok, w którym poparł początkowe stanowisko komisji i stwierdził przyznanie selektywnej pomocy publicznej przez

14 Majdowski, F. i Smoleń, K. (2024). Finał postępowania w sprawie Apple – wyrok TS z 10.09.2024 r., C-465/20 P, potwierdza stanowisko Komisji Europejskiej, Przegląd Podatkowy, nr 12, <https://sip-1lex-1pl-1eejjwaah3970.han.buw.uw.edu.pl/#/publication/151514765/majdowski-filip-smolen-katarzyna-final-postepowania-w-sprawie-apple-wyrok-ts-z-10-09-2024-r-c-465...?keyword=%20%20&cm=SFIRST>. Dostęp: 10.10.2025 r.

15 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 10.09.2024 r., C-465/20 P, Komisja Europejska Przeciwko Irlandii i Apple Sales International., para. 268 – 321.

16 F. Majdowski, K. Smoleń. (2024). Finał postępowania w sprawie Apple – wyrok TS z 10.09.2024 r., C-465/20 P, potwierdza stanowisko Komisji Europejskiej... op. cit.

17 Ibidem.

18 Ibidem.

19 Wyrok Sądu z 15.07.2020 r., T-778/16, Irlandia i in. przeciwko Komisji Europejskiej, para. 505-507.

preferencyjne traktowanie podatkowe.²⁰

Unia Europejska od wielu lat podejmuje działania na rzecz harmonizacji systemów opodatkowania przedsiębiorstw w państwach członkowskich.²¹ w 2011 r. Komisja Europejska zaproponowała dyrektywę, która spowodowałaby odejście od zasady ceny rynkowej. Najnowszym projektem Komisji jest inicjatywa BEFIT, opierająca się na podobnych założeniach co projekt z 2011 r., biorąc też pod uwagę problemy wynikające z cyfryzacji gospodarki.²² Unia Europejska aktywnie włączyła się też w inicjatywę OECD BEPS 2.0.²³

Wyrok w sprawie C-465/20 P wpisuje się w ogólny trend prób harmonizacji systemów podatkowych państw członkowskich podejmowanych przez KE, jednak jego znaczenie jako przełomu w ustanowieniu ogólnoeuropejskiej zasady ceny rynkowej jest kontrowersyjne. Stoi on w sprzeczności z dotychczasową linią orzecniczą TSUE w sprawach takich jak Fiat Chrysler Finance Europe i Irlandia przeciwko Komisji Europejskiej i Komisja przeciwko Amazon.com i in., gdzie TSUE podkreślił konieczność uwzględnienia prawa krajowego i zastosował bardziej restrykcyjne podejście do definicji pomocy publicznej. Przełamanie tej linii może zwiększać niepewność prawną w zakresie pomocy państwa i stosowania zasady ceny rynkowej.

20 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 10.09.2024 r., C-465/20 P, Komisja Europejska Przeciwko Irlandii i Apple Sales International., para. 268 – 321.

21 Gschwindt, D. (2025). A bite of Apple: ECJ rules Irish tax rulings constitute unlawful State aid after all. *Common Market Law Review*, nr. 62(4). <https://doi.org/10.54648/cola2025070>. Dostęp: 11.10.2025 r.

22 Hentze, T., Sultan, S. (2023). New attempt to harmonise corporate taxation in the EU. European Commission public consultation on “Business in Europe: Framework for income taxation (BEFIT)”. Institut der deutschen Wirtschaft, s. 11. <https://www.iwkoeln.de/en/studies/tobias-hentze-samina-sultan-new-attempt-to-harmonise-corporate-taxation-in-the-eu.html>. Dostęp: 12.10.2025.

23 Oei, S. (2022). World Tax Policy in the World Tax Polity? An Event History Analysis of OECD/G20 BEPS Inclusive Framework Membership. *Yale Journal of International Law*, nr. 47, s.2 05. Law Journal Library - HeinOnline.org. <http://hdl.handle.net/20.500.13051/18186>. Dostęp: 13.10.2025.



Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Warszawskiego

