

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
3/2025





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2025

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. Maria Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemiec (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
prof. Marciano Saebra de Godoi
(Pontifica Universidade Católica de Minas Gerais)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

dr hab. Ziemowit Kukulski – Redaktor Naczelny
dr Ewa Prejs – Zastępczyni Redaktora Naczelnego
dr Jolanta Dybała - Sekretarz Redakcji
dr Jolanta Dybała – Redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: cdisp@uni.lodz.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2025

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.12041.26.0.C
Ark. wyd. 8,0; ark. druk. 8,625


Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Hanna Filipczyk Zakres sądowej kontroli decyzji zabezpieczającej a prawo do skutecznego środka zaskarżenia	9
Marcin Jamroży, Jakub Wisła Opodatkowanie usług cyfrowych – przegląd środków jednostronnych	27
Dagmara Dominik-Ogińska Prawo do sądu (prawo do rzetelnego procesu) w rozumieniu art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności – wybrane zagadnienia kluczowe dla zrozumienia standardu konwencyjnego w dziedzinie podatków.....	57
Katarzyna Smoleń Substancja prawna a substancja ekonomiczna w opodatkowaniu dochodów osób prawnych – granica, różnice oraz ryzyko nadużyć	87
Tomasz Stasiewski Głosa aprobująca z elementami krytycznymi do wyroku Wojewódzkiego Sądu Admini- stracyjnego w Gliwicach z dnia 26 września 2024 r. I SA/Gl 649/24.....	121



Hanna Filipczyk* 

ZAKRES SĄDOWEJ KONTROLI DECYZJI ZABEZPIECZAJĄCEJ A PRAWO DO SKUTECZNEGO ŚRODKA ZASKARŻENIA

Streszczenie: Zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 oraz utrwaloną praktyką administracyjną i sądową w przypadku, gdy w toku podatkowego postępowania odwoławczego w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 §§ 1–4 Ordynacji podatkowej zostanie wydana decyzja wymiarowa, postępowanie odwoławcze podlega umorzeniu na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy. Takie rozstrzygnięcie stanowi o istotnym ograniczeniu prawa podatnika do skutecznego środka zaskarżenia (prawa do sądu). Autorka argumentuje, że w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 3 lipca 2025 r., C-605/23, Ati-19, ECLI:EU:C:2025:513, ograniczenie to jest niezgodne z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej i rozważa proceduralne możliwości uzgodnienia bieżącej praktyki ze wspomnianym standardem.

Słowa kluczowe: decyzja zabezpieczająca, kontrola sądowa, prawo do skutecznego środka zaskarżenia, Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

* Doktor habilitowany nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, e-mail: hanna.filipczyk@warszawa.wsa.gov.pl, <https://orcid.org/0000-0002-6836-9109>



Received: 24.09.2025. Revised: 21.12.2025. Accepted: 10.01.2026.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** H.F. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

THE SCOPE OF JUDICIAL REVIEW OF A SECURING (INTERIM) DECISION AND THE RIGHT TO AN EFFECTIVE REMEDY

Abstract: Pursuant to the resolution of the Supreme Administrative Court (NSA) of 24 October 2011 (file no. I FPS 1/11), and in accordance with established administrative and judicial practice, where an assessment decision is issued in the course of tax appeal proceedings concerning the securing of a tax liability under Article 33 §§ 1–4 of the Tax Ordinance Act, the appeal proceedings are discontinued pursuant to Article 233 § 1 point 3 of that Act. Such an approach constitutes a significant limitation of the taxpayer's right to an effective remedy, including the right of access to a court. The author argues that, in light of the judgment of the Court of Justice of the European Union of 3 July 2025 in Case C-605/23, Ati-19 (ECLI:EU:C:2025:513), this limitation is incompatible with Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. The article further examines the procedural avenues available for aligning current domestic practice with the standard arising from that judgment.

Keywords: securing decision, judicial review, the right to an effective remedy, Charter of Fundamental Rights of the European Union

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 oraz utrwaloną praktyką administracyjną i sądową w przypadku, gdy w toku podatkowego postępowania odwoławczego w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego (zabezpieczenia przedwymiarowego – jurysdykcyjnego) na podstawie art. 33 §§ 1–4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: o.p.), zostanie wydana decyzja wymiarowa, postępowanie odwoławcze podlega umorzeniu na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p.

Takie rozstrzygnięcie stanowi o istotnym ograniczeniu prawa podatnika do skutecznego środka zaskarżenia (prawa do sądu). W tym artykule (1) argumentuję, że w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TS lub Trybunał) z 3 lipca 2025 r., C-605/23, Ati-19, ECLI:EU:C:2025:513, ograniczenie to jest niezgodne z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej² (dalej: Karta); (2) rozważam proceduralne możliwości uzgodnienia bieżącej praktyki ze wspomnianym standardem.

1. OGRANICZONA KONTROLA SĄDOWA DECYZJI ZABEZPIEZAJĄCEJ

Zabezpieczenie przedwymiarowe (jurysdykcyjne) zobowiązań podatkowych stwarza gwarancje ich wykonania: „stanowi instytucję, której celem jest ochrona przyszłych interesów wierzyciela. Ma ono zapewnić wykonanie

¹ Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

² Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.

przez zobowiązanego ciążącego na nim obowiązku. Jego celem jest zabezpieczenie skuteczności przyszłej egzekucji obowiązku³. Zabezpieczenie w takim przypadku następuje na podstawie decyzji wydanej w oparciu o art. 33 o.p. W świetle art. 33 §§ 1–4 o.p. w decyzji o zabezpieczeniu przedwymiarym organ podatkowy musi wykazać (uprawdopodobnić) istnienie po pierwsze, zobowiązania podatkowego podlegającego zabezpieczeniu (w przybliżonej kwocie), po drugie, uzasadnionej obawy niewykonania przez podatnika tego zobowiązania podatkowego.

Stosownie do art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub wysokość zwrotu podatku, odpowiednio.

Zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11, wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy. W następstwie wydania decyzji wymiarowej postępowanie odwoławcze zostaje więc umorzone.

W konsekwencji decyzja zabezpieczająca podlega ograniczonej kontroli sądowej. W istocie kontrola ta sprowadza się do sprawdzenia, czy rzeczywiście przed wydaniem decyzji zabezpieczającej została wydana decyzja wymiarowa (zatem do ćwiczenia trywialnego). Umorzenie postępowania odwoławczego w takim przypadku powoduje, że nie zostają sprawdzone merytoryczne podstawy do wydania decyzji zabezpieczającej: decyzji określającej przybliżone zobowiązanie podatkowe i zabezpieczającej je na majątku podatnika (ze względu na „uzasadnioną obawę” niewykonania tego zobowiązania podatkowego). Zarówno organ odwoławczy, jak i – ostatecznie – sąd administracyjny nie badają wystąpienia przesłanek zabezpieczenia. Rodzi to ryzyko graniczące z pewnością, że wynikające z art. 33 § 1 o.p. materialne przesłanki zabezpieczenia nie będą w konsekwencji podlegać badaniu przez organ odwoławczy i sąd administracyjny.

2. KONSEKWENCJE

Ten stan rzeczy stanowi o braku kontroli sądowej nad orzeczeniem (rozstrzygnięciem) organu administracji (organu podatkowego) wkraczającym w sferę praw i obowiązków obywatela (podatnika). Decyzja

³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Toruń 2017, s. 242.

zabezpieczająca ma dla podatnika doniosłe skutki: bezpośrednie (bieżące) i pośrednie (odległe).

Co do skutków bezpośrednich: mimo wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej nie wygasają zarządzenia zabezpieczenia (mowa o tym w art. 33a § 2 o.p.). W konsekwencji nadal jest prowadzone egzekucyjne postępowanie zabezpieczające; nie ustaje zabezpieczenie (zastosowane środki zabezpieczające pozostają w mocy; według aktualnego stanowiska orzecznictwa można również stosować dalsze – por. uzasadnienie uchwały NSA z 2 grudnia 2024 r., sygn. III FPS 4/24). Stan zabezpieczenia ma istotne znaczenie dla położenia podatnika, w tym jego swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Oddziałuje bezpośrednio na możliwość dysponowania własnym majątkiem (możliwość tę wyłącza do kwoty zabezpieczenia). Może powodować również dalsze negatywne następstwa, takie jak – wskazywane w doktrynie – utrata płynności finansowej, szkody reputacyjne, wypowiedzenie umów kredytowych itd.⁴

Co do skutków pośrednich: doręczenie zarządzenia zabezpieczenia skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.). Decyzja zabezpieczająca warunkuje zarządzenie zabezpieczenia – co do samego jego wydania i co do jego zgodności z prawem.

Jeżeli decyzja zabezpieczająca jest niezgodna z prawem, doręczenie zarządzenia zabezpieczenia nie powoduje skutku z art. 70 § 6 pkt 4 o.p.: nie powoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli decyzja zabezpieczająca nie podlega ocenie pod względem legalności, decyzja realnie z prawem niezgodna mimo to – praktycznie – wyrzuci skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 4 o.p.

Niedokonanie oceny legalności (zgodności z prawem) decyzji zabezpieczającej jest równoważne akceptacji *in blanco* takiej decyzji – ze wskazanymi wyżej skutkami bieżącymi i odległymi. W konsekwencji ingerencja organów podatkowych w ważne pole praw i obowiązków nie podlega kontroli instancyjnej (w postępowaniu podatkowym) ani sądowej (w postępowaniu sądownoadministracyjnym)⁵.

⁴ T. Brzezicki, W. Morawski, *Postępowanie odwoławcze a wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6, s. 45–49.

⁵ Powyższy wywód czerpie z mojego zdania odrębnego do wyroku z 20 maja 2025 r., sygn. III SA/Wa 365/25.

3. NARUSZENIE PRAWA DO SĄDU (PRAWA DO SKUTECZNEGO ŚRODKA ZASKARŻENIA)

3.1. Brak kontroli sądowej

Przepis art. 33a § 1 o.p. w zw. z art. 233 § 1 pkt 3 o.p., w wykładni przyjętej w uchwale z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11, jest niezgodny z zasadą prawa do skutecznego środka zaskarżenia (prawa do sądu) zagwarantowaną art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej i art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Za efektywną kontrolę sądową nie można uznać tej ograniczającej się do stwierdzenia, czy w sprawie została wydana decyzja wymiarowa, a jeżeli tak, do automatycznego uznania, że organ odwoławczy zgodnie z prawem umorzył postępowanie odwoławcze. Kontrola tego rodzaju jest płytka: nie sięga *meritum*. Nie polega na weryfikacji spełnienia w sprawie przesłanek wydania decyzji zabezpieczającej: (1) uprawdopodobnienia zaistnienia niewykonanego zobowiązania podatkowego i (2) uprawdopodobnienia uzasadnionej obawy (dalszego) niewykonania tego zobowiązania podatkowego.

3.2. Meandry stanowiska TK i NSA a praktyka sądowa

Należy odnotować, że w wyroku z 20 grudnia 2005 r., SK 68/03, Trybunał Konstytucyjny (TK) orzekł o zgodności przepisów stanowiących o umorzeniu postępowania odwoławczego w rozpatrywanych warunkach z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (wyrok dotyczy poprzedniego stanu prawnego, pod względem normatywnym i co do rozpatrywanego problemu prawnego tożsamego jednak z obecnym). Trybunał Konstytucyjny wskazał na „tymczasowość i akcesoryjny charakter decyzji zabezpieczających”; jego zdaniem nie mogą one „uzyskać charakteru samoistnego, ponieważ same w sobie nie kształtują obowiązków adresata jako podatnika i powiązane są z toczącym się postępowaniem, prowadzącym do wydania decyzji wymiarowej”. Trybunał akcentował również, że „materia decyzji zabezpieczającej staje się – z chwilą jej wygaśnięcia z powodu doręczenia decyzji wymiarowej – przedmiotem decyzji wymiarowej”.

Stanowisko Trybunału uważam za błędne – tak co do przesłanek (tez o tym, że decyzja zabezpieczająca nie kształtuje praw i obowiązków podatnika i że jej przedmiot jest tożsamy z przedmiotem decyzji wymiarowej

– nic bardziej błędnego⁶), jak i wniosku (o braku naruszenia m.in. prawa do sądu); za „niezwykle kontrowersyjne”⁷ uchodzi też w doktrynie.

Znamienne, składy orzekające zarówno TK⁸, jak i – później – NSA w uchwale wyraziły przekonanie, że mimo to – to znaczy mimo umorzenia postępowania odwoławczego – decyzja organu II instancji powinna podlegać „merytorycznemu badaniu”. W ten sposób kontrola sądowa miała być wprowadzona niejako „bocznymi drzwiami”; można to traktować jako próby „ratowania sytuacji”. Tezy te były tylko „zaklinaniem rzeczywistości” – co pokazała późniejsza praktyka sądowa. Przekonanie, że mimo wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej i umorzenia postępowania odwoławczego treść (nieobecnej już w obrocie prawnej) decyzji zabezpieczającej będzie podlegać kontroli merytorycznej, w tym na poziomie sądowym, okazało się iluzją. Jak celnie wskazano w komentarzu, „[n]iestety stanowisko to jest wewnętrznie sprzeczne z tego względu, że w decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze organ nie ustosunkuje się do merytorycznych przesłanek dokonania zabezpieczenia, a tylko ocenia, że postępowanie odwoławcze jest bezprzedmiotowe. Zresztą, żeby podważyć decyzje organu pierwszej instancji, trzeba byłoby «coś» zrobić z umarzającą postępowanie odwoławcze decyzji organu odwoławczego, a ta przecież, zdaniem TK, jest prawidłowa. Trudno jednak wyobrazić sobie, jak brzmiałby wyrok, w którym sąd uznałby, że decyzja o zabezpieczeniu została wydana nieprawidłowo, ale jednocześnie umorzenie postępowania odwoławczego było zasadne”⁹. Ani art. 233 o.p., ani art. 145 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁰ (względnie przepisy następane) nie przewidują stosownego rozstrzygnięcia, tj. stwierdzenia niezgodności z prawem zaskarżonej decyzji.

⁶ „[D]ecyzje te, jak się słusznie uważa, nie dotyczą tej samej materii, gdyż decyzja o zabezpieczeniu zakazuje obrotu majątkiem podatnika, podczas gdy decyzja wymiarowa dotyczy powinności zapłaty zobowiązania” (T. Nieborak, *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r.*, I FPS 1/11, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, nr 7–8, s. 483).

⁷ *Ibidem*, s. 484.

⁸ „Należy jednak zwrócić uwagę, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie wywołuje takiego skutku, iżby umarzające postępowanie decyzje drugiej instancji nie podlegały badaniu merytorycznemu sądu administracyjnego, zwłaszcza w zakresie spełnienia przesłanek zabezpieczenia”.

⁹ *Ordynacja podatkowa...*, s. 253. Podobnie M. Borkowski, *Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r.*, I FPS 1/11, „Przeгляд Podatkowy” 2012, nr 1, s. 43–49.

¹⁰ Dz.U. z 2024 r., poz. 935 ze zm.

Tak też ta kwestia ukształtowała się w orzecznictwie. Mimo pewnych prób zagwarantowania pełnej kontroli sądowej – prób twierdzenia, że konieczność wydania przez organ odwoławczy decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. nie oznacza zakazu badania przez organ odwoławczy, czy w sprawie zaistniały przesłanki wydania decyzji o zabezpieczeniu z art. 33 §§ 1–4 o.p. (por. postanowienie NSA z 21 września 2012 r., sygn. II FSK 1323/12) – w orzecznictwie zwyciężył pogląd o braku takiej możliwości: pogląd, że „sądowa kontrola decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego, może dotyczyć wyłącznie prawidłowości tego umorzenia postępowania”¹¹.

Druga możliwość „uratowania” prawa do sądu – w praktyce równie teoretyczna – to poddanie kontroli sądowej decyzji zabezpieczającej dopiero na etapie postępowania ze skargi na decyzję wymiarową. Wtedy sąd administracyjny może stwierdzić – w ramach badania zgodności z prawem decyzji wymiarowej – że wcześniej wydana decyzja zabezpieczająca naruszała prawo. Po pierwsze jednak, pogląd o prawnej dopuszczalności takiego rozwiązania (tak pogłębionego badania) nie jest powszechnie przyjęty (jest wręcz odosobniony – niereprezentatywny dla głównego nurtu orzecznictwa¹²), po drugie, badanie na takim dalszym etapie jest utrudnione ze względu na upływ czasu i potencjalnie odmienną zawartość akt sprawy zabezpieczającej w porównaniu z aktami sprawy wymiarowej. Nade wszystko, po trzecie, nawet stwierdzenie przez sąd administracyjny następczo, że decyzja zabezpieczająca była niezgodna z prawem, miałoby znaczenie dla kwestii przedawnienia, nie usunęłoby jednak *per se* skutków wynikających z samego zabezpieczenia. Skutki te mogłyby w międzyczasie wystąpić i mogłyby być dla podatnika dolegliwe. Ogólnie, w najbardziej prawdopodobnym scenariuszu ochrona prawna w ogóle nie zaistniałaby, w najlepszym wypadku natomiast byłaby co najmniej w części spóźniona.

¹¹ Wyrok NSA z 7 listopada 2024 r., sygn. III FSK 262/24. Por. także – powoływane przez skład orzekający – T. Brzezicki, W. Morawski, *Postępowanie odwoławcze...*, s. 45–49; a także T. Nieborak, *Glosa...*, s. 481. Zob. również wyroki NSA z 22 lutego 2017 r., sygn. I FSK 1050/15; z 13 listopada 2017 r., sygn. I GSK 2033/15.

¹² Por. wyrok NSA z 18 czerwca 2025 r., sygn. I FSK 670/22.

3.3. Okazja do nadużyć

W tej sytuacji wtórne znaczenie ma już to, że taki kształt przepisów stwarza sposobność do nadużyć polegających na celowym zwlekaniu w rozpatrzeniu odwołania w oczekiwaniu na wydanie decyzji wymiarowej. Jak piszą – nie bez racji – Małgorzata Militz i Tomasz Siennicki: „w takich sytuacjach organ podatkowy może w zasadzie wydać decyzję zabezpieczającą bez istnienia ku temu jakichkolwiek przesłanek. Ma bowiem świadomość, że po doręczeniu decyzji wymiarowej dojdzie do jej wygaśnięcia, a w konsekwencji – zgodnie z uchwałą NSA z 24.10.2011 r. – postępowanie odwoławcze stanie się bezprzedmiotowe”¹³.

Do takich sytuacji rzeczywiście dochodzi. Jednak nawet w przypadku zastosowania przepisów o zabezpieczeniu w dobrej wierze, rezultat w postaci braku możliwości eliminacji z obrotu prawnego decyzji wadliwej jest nie do zaakceptowania¹⁴.

3.4. Prawo Unii Europejskiej

Niezależnie od tego, jak to zagadnienie przedstawia się z punktu widzenia polskiej Konstytucji, w moim przekonaniu umorzenie postępowania odwoławczego w przedmiocie zabezpieczenia, ze skutkiem w postaci ograniczenia kontroli sądowej, pozostaje w sprzeczności z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

Stosownie do art. 47 akapit pierwszy Karty każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. „Prawo do skutecznego środka prawnego i prawo dostępu do sądu w rozumieniu art. 47 [Karty] to (...) prawo do zaskarżenia decyzji organu administracji publicznej do sądu o pełnej

¹³ M. Militz, T. Siennicki, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jako instrument zawieszenia biegu terminu przedawnienia – teoria i praktyka organów podatkowych*, „Przeгляд Podatkowy” 2024, nr 11, s. 13.

¹⁴ Inną kłopotliwą sytuacją jest ta, w której decyzja zabezpieczająca zostaje uchylona przez sąd administracyjny, a następnie prowadzone powtórnie postępowanie podatkowe zostaje umorzone ze względu na wydanie decyzji wymiarowej (por. M. Borkowski, *Skutki...*, s. 43–44).

jurysdykcji, tj. sądu właściwego do rozstrzygnięcia każdej istotnej kwestii prawnej i faktycznej¹⁵.

W moim przekonaniu w sukurs podatnikom przychodzi niedawny wyrok TS – z którego można wywodzić, że wskazane przepisy o.p. w wykładni przyjętej w uchwale NSA naruszają art. 47 Karty i w konsekwencji nie mogą być stosowane.

4. WYROK TS Z 3 LIPCA 2025 R., C-605/23, ATI-19, ECLI:EU:C:2025:513

4.1. Fakty sprawy i pytanie prejudycjalne

W toku inspekcji w lokalu handlowym bułgarskiej spółki „Ati-19” EOOD (zakładzie gastronomicznym szybkiej obsługi) inspektorzy stwierdzili, że sprzedaż spółki jest w części nierejestrowana. Na podstawie tych ustaleń organ podatkowy nałożył na spółkę sankcję pieniężną w wysokości 1000 BGN (około 500 euro) i zastosował administracyjny środek przymusu w postaci zaplombowania lokalu handlowego, w którym zostało popełnione wykroczenie administracyjne, na okres 14 dni.

Spółka zaskarżyła ten środek do sądu administracyjnego – który jednak zgodnie z bułgarskimi przepisami krajowymi mógł zawiesić tymczasowe wykonanie tego środka przymusu tylko, jeżeli „mogło ono wyrządzić wnoszącemu środek odwoławczy znaczną lub trudną do naprawienia szkodę”.

Sąd odsyłający powziął wątpliwość co do zgodności z art. 47 Karty braku możliwości badania przez sąd przesłanek faktycznych wydania postanowienia – kontroli sądowej ograniczającej się tylko do sprawdzenia, czy postanowienie „może wyrządzić wnoszącemu środek odwoławczy znaczną lub trudną do naprawienia szkodę”. Zwrócił uwagę, że kontrola sądowa nie obejmuje przesłanek wydania nakazu „zaplombowania” lokalu handlowego: sąd nie przeprowadza zatem „sprawdzenia” w odniesieniu do okoliczności faktycznych, które stanowiły podstawę takiego wydania nakazu; wskazał przy tym na karny charakter rozpatrywanego środka.

W konsekwencji sąd administracyjny zwrócił się do Trybunału z pytaniem, „[c]zy art. 47 akapit pierwszy [Karty] należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on uregulowania krajowe dotyczące ochrony przed tymczasowym wykonaniem środków wprowadzonych przez ustawodawcę krajowego w celu zabezpieczenia interesu, o którym mowa w art. 273

¹⁵ A. Wróbel, *Jurysdykcja sądów administracyjnych a europejska koncepcja sądu o pełnej jurysdykcji. Czas na zmiany?*, „Państwo i Prawo” 2025, nr 2, s. 87.

[dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. 2006, L 347, s. 1 – dalej: dyrektywa 2006/112/WE], w ramach których to uregulowań zakres kontroli sądu jest ograniczony do zaistnienia wyrządzonej szkody?”

4.2. Treść wyroku

Trybunał orzekł, że artykuł 47 akapit pierwszy Karty należy interpretować w ten sposób, że: stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które w ramach uprawnienia przewidzianego w art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE ograniczają zakres kontroli sądowej przeprowadzanej w ramach wniosku o zawieszenie tymczasowego wykonania administracyjnego środka przymusu o charakterze karnym jedynie do istnienia poważnych lub trudnych do naprawienia szkód spowodowanych przez takie tymczasowe wykonanie, wykluczając jakąkolwiek możliwość dokonania przez sąd rozpoznający ten wniosek oceny, czy jest on uzasadniony pod względem prawnym i faktycznym na podstawie argumentów, które na pierwszy rzut oka mogą wskazywać na niezgodność z prawem rozpatrywanego środka.

Istotne elementy rozumowania Trybunału są następujące:

- środki przymusu nakładane przez krajowe organy podatkowe w dziedzinie VAT, takie jak zaplombowanie lokalu handlowego, w którym stwierdzono naruszenia ustawy o podatku od wartości dodanej, stanowią wdrożenie art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112/WE, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty¹⁶ – pkt 41;
- w konsekwencji Karta ma do nich zastosowanie; środki przyjęte na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112/WE nie mogą naruszać praw podstawowych uznanych w Karcie¹⁷ – pkt 45;
- ocena niezbędności tych środków wymaga badania, „przynajmniej po bieżnego”, zgodności z prawem rozpatrywanego środka – pkt 48–49;
- zasada wykładni zgodnej prawa krajowego z prawem Unii wymaga, by sądy krajowe, przy poszanowaniu w szczególności zakazu wykładni prawa krajowego *contra legem*, czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, z uwzględnieniem wszystkich przepisów prawa

¹⁶ Zob. podobnie wyrok z 4 maja 2023 r., MV – 98, C97/21, EU:C:2023:371, pkt 34.

¹⁷ Zob. podobnie wyrok z 26 października 2017 r., BB construct, C534/16, EU:C:2017:820, pkt 24, 34.

krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, by zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanego przepisu prawa Unii i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez niego celami¹⁸ – pkt 50;

- postanowienia art. 47 Karty są bezpośrednio skuteczne¹⁹ – pkt 52;
- jeżeli nie jest możliwa wykładnia zgodna rozpatrywanej regulacji krajowej (w razie potrzeby poprzez zmianę utrwalonego orzecznictwa przez sądy krajowe), sąd krajowy ma obowiązek odstąpić od stosowania wszelkich przepisów prawa krajowego sprzecznych z przepisem prawa Unii mającym bezpośredni skutek w zawisłym przed nim sporze²⁰ – pkt 51–52.
- w takim razie sąd krajowy powinien zbadać, czy przepisy krajowe dają możliwość badania pod względem prawnym i faktycznym postanowień dotyczących tymczasowego wykonania administracyjnego środka przymusu; jeżeli taka wykładnia jest niemożliwa, powinien odstąpić od stosowania przepisów krajowego prawa procesowego, które zakazują mu dokonania oceny, czy złożony do niego wniosek o zawieszenie tymczasowego wykonania takiego środka jest uzasadniony pod względem prawnym i faktycznym na podstawie argumentów, które na pierwszy rzut oka mogą wskazywać na niezgodność z prawem rozpatrywanego środka – pkt 54–55.

5. DYSKUSJA

Niezależnie od wszelkich różnic między konfiguracją prawnych i faktycznych uwarunkowań sprawy bułgarskiej a kwestią ograniczonej kontroli sądowej decyzji zabezpieczającej na gruncie polskich przepisów o.p. stanowisko Trybunału zaprezentowane w tym wyroku można i należy projektować na kwestię omawianą w tym artykule – w rezultacie skonstatować, że z punktu widzenia art. 47 Karty decyzja zabezpieczająca, wydana na

¹⁸ Wyroki: z 5 października 2004 r., Pfeiffer i in., od C397/01 do C403/01, EU:C:2004:584, pkt 118, 119; a także z 15 października 2024 r., KUBERA, C144/23, EU:C:2024:881, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁹ Wyroki: z 17 kwietnia 2018 r., Egenberger, C414/16, EU:C:2018:257, pkt 78; a także z 12 grudnia 2024 r., Getin Holding i in., C118/23, EU:C:2024:1013, pkt 77.

²⁰ Wyrok z 12 grudnia 2024 r., Getin Holding i in., C118/23, EU:C:2024:1013, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo.

podstawie art. 33 §§ 1–4 o.p., w każdym przypadku musi podlegać ocenie legalności (pod względem faktycznym i prawnym).

Podstawowym punktem podobieństwa jest wspólna kwalifikacja rozpatrywanych środków prawnych jako podlegających art. 273 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem „państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”. Wydanie decyzji zabezpieczającej na podstawie art. 33 § 1 i 4 o.p. stanowi środek „zapewnienia prawidłowego poboru VAT” w rozumieniu tego przepisu.

Trzeba rozważyć dwie dokonane przez TS kwalifikacje stanowiska (dwa zastrzeżenia) – aby stwierdzić, czy oddziałują na siłę powyższej tezy.

Po pierwsze, TS kwalifikuje, w ślad za bułgarskim sądem krajowym, rozpatrywany przez siebie środek zabezpieczający jako „środek przymusu o charakterze karnym”. W argumentacji TS (jak również argumentacji rzecznika generalnego, który w tej sprawie sporządził opinię) jego charakter karny nie pełni jednak żadnej uchwytnej roli. Uzasadnienie wyroku nie sugeruje, że konkluzje Trybunału są zależne od kwalifikacji środka jako karnego. Przeciwnie, TS poprzedza swoje konkluzje refleksją na temat treści art. 273 dyrektywy 2006/112/WE; sama argumentacja Trybunału jest uniwersalna. Jest to argumentacja „z punktu widzenia zasad”: TS wychodzi od zasady prawa do skutecznego środka zaskarżenia i aplikuje ją do konkretnego przypadku (*top-down argument*).

Po drugie, TS wskazuje na konieczność badania legalności zastosowanego środka prawnego – czyli w naszym przypadku badania zgodności z prawem decyzji zabezpieczającej – „pod względem prawnym i faktycznym”. Wskazuje jednak zarazem, że chodzi o badanie przeprowadzone „na podstawie argumentów, które na pierwszy rzut oka mogą wskazywać na niezgodność z prawem rozpatrywanego środka”. Trybunał wymaga więc – w odniesieniu do środków zabezpieczających z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE – badania legalności *prima facie*; wymaga badania na tyle głębokiego, by wyeliminowało z obrotu prawnego decyzje oczywiście błędne.

Przekładając ten wymóg na polskie realia, można twierdzić, że zastrzeżenie TS jest realizowane przez zawieszenie konstrukcji normatywnej

przesłanek zabezpieczenia według o.p. na poziomie uprawdopodobnienia, nie udowodnienia. Innymi słowy, to zastrzeżenie można przełożyć na poluzowanie wymogów dowodowych. W rezultacie sąd administracyjny powinien ocenić jako niezgodną z prawem decyzję zabezpieczającą (decyzję o zabezpieczeniu) wtedy, gdy nie uprawdopodobnia ona zaistnienia niewykonanych zobowiązań podatkowych lub uzasadnionej obawy ich niewykonania (któregokolwiek z dwóch).

Co ważne: w rozpatrywanym przypadku decyzji zabezpieczającej, która wygasła na podstawie art. 33a § 1 o.p., ingerencja w prawa podatnika jest wieloraka i – można argumentować – głębsza niż w przypadku, którym zajmował się Trybunał. Decyzja zabezpieczająca (na podstawie której zostaje wydane zarządzenie zabezpieczenia) wywołuje różnorodne wcześniej wskazane skutki bezpośrednie i pośrednie; skutki te są w każdym razie bardziej rozciągnięte w czasie i doniosłe (dotyczy to zwłaszcza zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Wreszcie, Trybunał określa dylemat sposobu postępowania sądu krajowego (w istocie wszelkich agend państwa – także organów podatkowych). W pierwszej kolejności należy sprawdzić możliwość przeprowadzenia „wykładni zgodnej” (prounijnej) regulacji krajowej (nawet gdy wymaga ona rewizji dotychczasowej praktyki orzeczniczej²¹); jeżeli ta jest niemożliwa, należy odstąpić od zastosowania problematycznego proceduralnego przepisu krajowego. Przepis art. 47 Karty jest bowiem bezpośrednio skuteczny.

Moim zdaniem polska regulacja krajowa: art. 233 § 1 pkt 3 w zw. z art. 33a § 1 o.p. (czytane łącznie), nie podlega wykładni zgodnej z art. 47 Karty²². W takim razie należy odstąpić od stosowania tych przepisów procedury podatkowej w rozważanej sytuacji – skoro znajdują się na „kursie kolizyjnym” z bezpośrednio skutecznym przepisem Karty.

²¹ „Sąd krajowy nie może (...) ważne stwierdzić, iż nie można dokonać wykładni przepisu prawa krajowego zgodnie z prawem Unii, jedynie ze względu na to, że do tej pory niezmiennie interpretowano ten przepis w sposób niezgodny z owym prawem (wyroki: z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C441/14, EU:C:2016:278, pkt 33, 34; a także z dnia 15 października 2024 r., KUBERA, C144/23, EU:C:2024:881, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo)” – pkt 51.

²² Odmienne (co do możliwości dokonania wykładni tych przepisów zapewniających prawo do sądu): M. Borkowski, *Skutki...*, s. 46: „w świetle art. 4171 § 2 k.c. oraz art. 77 ust. 1 i 2 Konstytucji nie sposób przyjąć, aby postępowanie odwoławcze od decyzji o zabezpieczeniu stawało się bezprzedmiotowe w związku z jej wygaśnięciem, ponieważ jest ono niezbędne dla weryfikacji zaistnienia przesłanek zabezpieczenia, a więc dla oceny legalności tejże decyzji”.

Organ odwoławczy powinien więc merytorycznie rozpatrzyć odwołanie, zbadać spełnienie przesłanek zabezpieczenia (na moment wydania decyzji zabezpieczającej) i w razie stwierdzenia, że którakolwiek z niech spełniona nie jest (nie była), uchylić decyzję zaskarżoną odwołaniem na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) i b) o.p. Sąd administracyjny natomiast powinien zbadać zgodność z prawem decyzji organu odwoławczego.

Wbrew temu, co dotychczas przyjmowano w orzecznictwie²³ i doktrynie²⁴, polskie przepisy krajowe, wymuszające z naruszeniem praw podatnika wydanie decyzji umarzającej (nieefektywnie załatwiającej odwołanie), nie mają więc w tej kwestii „ostatniego słowa” – organy administracji i sądy administracyjne nie są skazane na bierne oczekiwanie na interwencję ustawodawcy.

6. MIĘDZY NSA, TK I TS: SUGESTIE PRAKTYCZNE

Do rozważenia pozostaje, jak wobec tego praktycznie należy postąpić: jak wyjść z labiryntu (niekoniecznie spójnych) dyrektyw NSA, TK i TS?

W świetle regulacji Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.) sądy administracyjne są związane uchwałą NSA. Związywanie to nie jest bezwzględne; zasada pierwszeństwa (prymatu) prawa Unii nakłada na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od oceny prawnej sądu wyższej instancji sprzecznej z wykładnią TS (por., *mutatis mutandis*, wyrok z 11 stycznia 2024 r. w sprawie C-537/22, Global Ink Trade Kft,

²³ Przykładowo, w wyroku NSA z 13 listopada 2017 r., sygn. I GSK 2033/15, NSA ubolewa nad brakiem merytorycznej kontroli sądowej: „Jeżeli bowiem postępowanie odwoławcze staje się bezprzedmiotowe po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, w konsekwencji czego niemożliwa stała się merytoryczna kontrola decyzji o zabezpieczeniu zarówno przez organ odwoławczy, jak i przez sąd administracyjny, decyzja taka pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą, a podatnik pozostaje bez jakiegokolwiek ochrony swoich praw, w zakresie oceny co do zgodności z prawem wydania tej decyzji, która może wywołać poważne skutki w sferze jego stosunków majątkowych. Jednak powyższa uwaga o charakterze *de lege ferenda*, czyli na przyszłość, w obowiązującym stanie prawnym, przy uwzględnieniu związania Sądu na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. uchwałą NSA z dnia 24 października 2011 r. w sprawie I FPS 1/11, nie ma wpływu na rozstrzygnięcie tej sprawy zgodnie z tezą ww. uchwały”.

²⁴ T. Nieborak, *Glosa...*, s. 484–485: „choć tryb ten może być słusznie uważany za niesprawiedliwy dla podatnika, to jednak musi być on stosowany dopóty, dopóki przepisy w tym względzie nie zostaną zmienione przez racjonalnego prawodawcę”.

ECLI:EU:C:2024:6²⁵). Przesądzenie, że ograniczony zakres kontroli sądowej jest niezgodny z art. 47 Karty, pociągałoby za sobą brak związania uchwałą i swobodę niestosowania art. 33a § 1 w zw. z art. 233 § 2 pkt 3 o.p.

Zastrzeżenia poczynione przez TS w wyroku *Ati-19*, dotyczące karnego charakteru środka prawnego i badania jego legalności „na pierwszy rzut oka”, przy konserwatywnym podejściu polskich sądów administracyjnych każą uważać, że te nie zdecydują się na niestosowanie regulacji krajowej i uchwały bez bezpośredniej wypowiedzi TS na temat polskiej regulacji (formalnie: na temat wykładni prawa Unii w kontekście polskich przepisów).

A priori są dwie drogi postępowania – (1) można na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. przedstawić omówione zagadnienie prawne składowi siedmiu sędziów: zmierzać do „przełamania” uchwały z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 przez wskazanie niezgodności art. 33a § 1 w zw. z art. 233 § 1 pkt 3 o.p. z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej i Kartą Praw Podstawowych – powodującej konieczność niestosowania normy prawnej wynikającej z przepisów ustawy podatkowej; względnie (2) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 47 – dalej: TFUE) zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym: „Czy dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zasadę poszanowania prawa do obrony i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu i praktyce krajowej, zgodnie z którymi w przypadku, gdy po wniesieniu odwołania od decyzji zabezpieczającej na majątku podatnika przybliżone kwoty zobowiązań podatkowych zostaje wydana decyzja wymiarowa (decyzja ustalająca lub określająca definitywną wysokość tych zobowiązań podatkowych), spełnienie przesłanek zabezpieczenia nie podlega kontroli legalności w administracyjnym postępowaniu odwoławczym ani w postępowaniu sądowym?”

²⁵ „[W] sytuacji gdy orzecznictwo Trybunału udzieliło już jasnej odpowiedzi na pytanie dotyczące wykładni prawa Unii, ów sąd krajowy winien uczynić wszystko, co niezbędne do tego, aby ta wykładnia została wprowadzona w życie (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2022 r., *Grossmania*, C177/20, EU:C:2022:175, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo)” – pkt 26. Por. A. Franczak, *Zasada pierwszeństwa prawa UE i prawo do sądu gwarantowane w art. 47 KPP w przypadku sprzeczności między orzecznictwem sądu krajowego a prawem UE w zakresie prawa do odliczenia VAT. Uwagi na tle wyroku TS z 11.01.2024 r., C-537/22*, „Przeгляд Podatkowy” 2024, nr 6, s. 10–16.

Za właściwe uważam wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym do TSUE – ten jest bowiem w świetle art. 267 TFUE właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o wykładni Traktatów (taką rangę – źródła prawa pierwotnego – ma natomiast Karta). Nie wyłącza to kompetencji sądów krajowych do dokonywania wykładni prawa Unii; w razie utrzymywania się jednak wątpliwości co do treści tego prawa należy odwołać się do Trybunału. W takim razie przyjmując – jak wyżej – że kwestia prawna, o którą chodzi, nie jest oczywista (nie stanowi *acte clair* ani *acte éclairé*), próba przełamania uchwały na podstawie art. 267 § 1 p.p.s.a. byłaby tylko półśrodkiem: również NSA powinien ostatecznie zwrócić się o wskazówki do Trybunału. Warto pójść więc drogą bezpośrednią, także w interesie czasu.

Trzeba wyjaśnić, że bieżący paraliż działalności orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego (niezależnie od jego – złożonych w mojej ocenie – przyczyn) pragmatycznie wyklucza drogę trzecią: zadania pytania prawnego TK. Tymczasem ten sposób działania miałby tę przewagę nad alternatywami, że rozstrzygnięcie wskazujące na niezgodność w regulacji z konstytucyjną normą wyższego rzędu wyłączałoby jej zastosowanie we wszelkich sprawach podatkowych – nie tylko tych pozostających w obszarze podatków zharmonizowanych na poziomie Unii.

W każdym razie uważam, że stan obecny jest nie do utrzymania bez (minimalnie) poddania polskiej regulacji testowi prawa Unii.

Ostatecznie natomiast przepis art. 33a § 1 o.p. powinien zostać uchylony; z jednej strony jest źródłem problemu będącego przedmiotem rozważań w tym artykule, z drugiej jest zbędny. Ponieważ przedmiot decyzji zabezpieczającej jest odmienny od przedmiotu decyzji wymiarowej (ta pierwsza określa zaledwie przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego), decyzje te nie stanowią dwóch orzeczeń w tej samej sprawie. Systemowo nie jest wadliwa sytuacja, w której w obrocie prawnym znajduje się zarówno decyzja zabezpieczająca, jak i (wydana później) decyzja wymiarowa.

Argumentacja na rzecz tego postulatu *de lege ferenda*, obecnie jedynie sygnalizowanego, wykracza poza zakres tematyczny tego artykułu.

7. PODSUMOWANIE

Najważniejsze wnioski z rozważań są następujące:

- art. 33a § 1 pkt 2 i 3 zw. 233 § 1 pkt 3 o.p. w przypadku wydania decyzji wymiarowej wymuszają – zgodnie z uchwałą NSA z 24 października 2011 r., sygn. I FPS 1/11 i treścią samych przepisów – wydanie decyzji

- umarzającej postępowanie odwoławcze w przedmiocie zabezpieczenia bez merytorycznego badania przesłanek zabezpieczenia;
- ponieważ decyzja zabezpieczająca wywiera skutki w sferze praw i obowiązków podatnika (bezpośrednie i pośrednie), taki stan rzeczy stanowi ograniczenie prawa do sądu (prawa do skutecznego środka zaskarżenia) zagwarantowanego w art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 78 Konstytucji oraz art. 47 Karty;
 - niezgodność polskich przepisów z art. 47 Karty (przepisem wywierającym skutek bezpośredni) potwierdza wyrok TS z 3 lipca 2025 r., C-605/23, Ati-19, ECLI:EU:C:2025:513 – mimo pewnych odmienności stanu faktycznego i prawnego;
 - na gruncie tej oceny organy podatkowe i sądy administracyjne powinny odstąpić od stosowania art. 33a § 1 pkt 2 i 3 zw. 233 § 1 pkt 3 o.p. – zanim ustawodawca przeprowadzi konieczną interwencję legislacyjną;
 - w każdym natomiast razie sądy administracyjne powinny co najmniej podjąć próbę przełamania uchwały na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. lub zadać pytanie prejudycjalne TS na podstawie art. 267 TFUE.

BIBLIOGRAFIA

- Borkowski M., *Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1.
- Brzezicki T., Morawski W., *Postępowanie odwoławcze a wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6.
- Franczak A., *Zasada pierwszeństwa prawa UE i prawo do sądu gwarantowane w art. 47 KPP w przypadku sprzeczności między orzecznictwem sądu krajowego a prawem UE w zakresie prawa do odliczenia VAT. Uwagi na tle wyroku TS z 11.01.2024 r., C-537/22*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 6.
- Militz M., Siennicki T., *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jako instrument zawieszenia biegu terminu przedawnienia – teoria i praktyka organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 11.
- Nieborak T., *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, nr 7–8.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Toruń 2017.
- Wróbel A., *Jurydykacja sądów administracyjnych a europejska koncepcja sądu o pełnej jurysdykcji. Czas na zmiany?*, „Państwo i Prawo” 2025, nr 2.

Marcin Jamroży* 

Jakub Wiśła** 

OPODATKOWANIE USŁUG CYFROWYCH – PRZEGLĄD ŚRODKÓW JEDNOSTRONNYCH¹

Streszczenie: Podstawowym celem artykułu jest przegląd jednostronnych mechanizmów opodatkowania usług cyfrowych w różnych jurysdykcjach. Globalna reforma opodatkowania usług cyfrowych, oparta na założeniach Filaru I projektu BEPS 2.0 prowadzonego z inicjatywy OECD/G20, staje się coraz mniej prawdopodobna. Punktem odniesienia przy tworzeniu jednostronnych rozwiązań podatkowych stało się dla wielu państw członkowskich Unii Europejskiej rozwiązanie zaproponowane przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy dotyczącej podatku od usług cyfrowych (Digital Services Tax – DST). W większości przypadków podatek cyfrowy przyjmuje formę podatku od przychodów uzyskiwanych z określonych usług świadczonych w środowisku cyfrowym. Tego

* Doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych, profesor uczelni Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie i dyrektor tamtejszego Instytutu Finansów, e-mail: mjamro@sgh.waw.pl, <https://orcid.org/0000-0003-0536-3364>

** Asystent w Katedrze Systemu Finansowego Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, doktorant w tamtejszej Szkole Doktorskiej. Radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: jwisla@sgh.waw.pl, <https://orcid.org/0000-0002-5490-1619>

¹ Poglądy zaprezentowane w artykule lub dające się z niego wyinterpretować wyrażają każdorazowo opinię autorów i nie muszą odzwierciedlać oficjalnego stanowiska instytucji, których autorzy są pracownikami.



Received: 01.10.2025. Revised: 05.12.2025. Accepted: 29.12.2025.

© by the Authors, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** M.J. 50%, J.W. 50%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

rodzaju podatki mają charakter selektywny, a ich konstrukcja służy przede wszystkim redystrybucji części wartości generowanej przez największe przedsiębiorstwa cyfrowe. Wnioski płynące z międzynarodowej analizy porównawczej mogą stanowić wkład w formułowanie założeń polityki podatkowej w Polsce w zakresie opodatkowania działalności cyfrowej.

Słowa kluczowe: podatek cyfrowy, usługi cyfrowe, środki jednostronne

TAXATION OF DIGITAL SERVICES – OVERVIEW OF UNILATERAL MEASURES

Abstract: The primary aim of this article is to examine unilateral mechanisms for the taxation of digital services across various jurisdictions. The global reform of digital services taxation, based on the assumptions of Pillar I of the OECD/G20 BEPS 2.0 project, appears increasingly unlikely to materialise in its originally envisaged form. For many EU Member States, the solution proposed by the European Commission in the draft Directive on a Digital Services Tax (DST) has become an important reference point in the design of unilateral tax measures. In most cases, digital services taxes take the form of revenue-based levies imposed on specific categories of services supplied in the digital environment. Such taxes are inherently selective in nature, and their structure is primarily aimed at reallocating a portion of the value generated by the largest digital enterprises. The conclusions drawn from this comparative international analysis may contribute to shaping the Polish tax policy framework concerning the taxation of digital activities.

Keywords: digital tax, digital services, unilateral measures

1. WPROWADZENIE

Zmiany w gospodarce światowej, polegające między innymi na wzroście znaczenia nowych technologii cyfrowych w wielu obszarach działalności gospodarczej (w szczególności tzw. gospodarki cyfrowej / cyfryzującej się), skutkują przede wszystkim brakiem konieczności fizycznej obecności przedsiębiorstw na obszarze jurysdykcji podatkowej, w której powstaje dochód (zysk). Oznacza to, że w przypadku działalności przedsiębiorstw opartej na rozwiązaniach cyfrowych, pomimo czerpania korzyści na terytorium państw, w których znajdują się odbiorcy usług lub towarów, brak jest podstawy do opodatkowania zysków (dochodów) w tych państwach. Z punktu widzenia finansów publicznych w aktualnym stanie regulacyjnym skutkuje to brakiem bazy podatkowej w państwach źródła (powstawania) dochodów. Wynika z tego potrzeba podjęcia działań związanych z rewizją obowiązujących zasad (międzynarodowego) prawa podatkowego, opracowanych głównie w XX w. na potrzeby tradycyjnych modeli biznesowych. Podatek z tytułu cyfrowej działalności gospodarczej musi uwzględniać między innymi zdematerializowanie działalności i czerpanie zysków z dóbr niematerialnych.

Brak nowych rozwiązań regulacyjnych może również prowadzić do zmian w zachowaniach przedsiębiorstw globalnych spoza sektora cyfrowego, które mogą w szczególności ograniczać swoją fizyczną obecność w jurysdykcjach będących źródłem dochodu oraz wdrażać nowe modele biznesowe. Aktualność zachowują wyzwania zidentyfikowane i wskazane na przykład w Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady², zgodnie z którym obowiązujące przepisy podatkowe nie przystają już do rzeczywistości społeczno-gospodarczej, w której działalność gospodarcza wykorzystująca wartości niematerialne i prawne, dane (w tym generowane przez użytkowników), automatyzację i nowe technologie może być bez przeszkód realizowana bez jakiegokolwiek fizycznej obecności na terytorium danego państwa. W ten sposób możliwe jest dostarczanie towarów i usług konsumentom z wykorzystaniem instytucji państwa prawa, ale bez uznania obecności dla celów podatkowych. Podmiotom prowadzącym w ten sposób działalność gospodarczą można zarzucić postawę „gapowicza”, która zaburza równe warunki konkurencji, dając tym przedsiębiorstwom nieuzasadnioną przewagę względem przedsiębiorstw tradycyjnych³. Można przypuszczać, że postępujący rozwój nowych technologii (m.in. sztucznej inteligencji czy też technologii rozproszonego rejestru – Distributed Ledger Technology, DLT) oraz ich coraz powszechniejsze wykorzystanie uczyni ten problem jeszcze wyraźniejszym.

Na poziomie międzynarodowym Filarem I programu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 2.0⁴, prowadzonego z inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz G20, objęto propozycje dotyczące realokacji części zysków międzynarodowych korporacji, zwłaszcza działających w sektorze cyfrowym, do państw lokalizacji użytkowników i konsumentów. Jednak brak postępów w osiągnięciu globalnego porozumienia skłania poszczególne państwa do utrzymania, względnie wprowadzenia, jednostronnie podatków cyfrowych. Pomimo wieloletniej dyskusji

² Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego, COM(2017) 547 final, Bruksela, 21 września 2017 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52017DC0547> (dostęp: 29.12.2025).

³ *Ibidem*.

⁴ OECD, *Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2025, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/pillar-one-update-co-chair-statement-inclusive-framework-on-beps-january-2025.pdf> (dostęp: 29.12.2025). Zob. niżej pkt 2.1.

w Polsce nie wprowadzono podatku cyfrowego. Od 1 lipca 2020 r. obowiązuje opłata od usług *video on demand* (VOD)⁵, która wykazuje cechy podatku cyfrowego, ponieważ obciąża przychody z działalności cyfrowej, niezależnie od fizycznej obecności dostawcy usług na terytorium Polski⁶.

Podstawowym celem artykułu jest przegląd jednostronnych (krajowych) rozwiązań w zakresie opodatkowania działalności cyfrowej. Z przyczyn wyżej przedstawionych realizacja globalnej reformy w obszarze opodatkowania działalności cyfrowej wydaje się być obecnie mało prawdopodobna. Wnioski wynikające z międzynarodowej analizy porównawczej będą stanowić wkład do dyskusji dotyczącej kształtowania założeń polityki podatkowej w Polsce w odniesieniu do opodatkowania działalności cyfrowej⁷. Natomiast sformułowanie w sposób racjonalny jednoznacznej rekomendacji dla Polski wymagałoby dostępu do rzetelnych danych empirycznych, obejmujących w szczególności rzeczywisty poziom opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych w Polsce oraz estymację wpływu podatku cyfrowego na dochody budżetu państwa.

Stawia się tezę, że wprowadzenie środków jednostronnych w obszarze opodatkowania działalności cyfrowej prowadzi do realokacji dochodów podatkowych do państw, na terytorium których ma miejsce tworzenie wartości ekonomicznej, w oparciu o wykorzystanie treści i danych generowanych przez aktywność użytkowników. W przypadku przedsiębiorstw cyfrowych wartość ekonomiczna tworzona jest nie tylko przez posiadane technologie i algorytmy, lecz w istotnym stopniu również dzięki wykorzystaniu danych dostarczonych przez aktywność użytkowników (*user participation*), w szczególności poprzez generowanie danych, treści oraz efektów sieciowych, które stanowią podstawę dla monetyzacji w ramach modeli biznesowych tych podmiotów⁸.

⁵ Wprowadzona nowelizacją ustawy o kinematografii z dnia 30 czerwca 2005 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 130).

⁶ S. Mamajek, *Koncepcje opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym*, [w:] *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym*, red. E. Małecka-Ziemińska, Poznań 2022, s. 140–160.

⁷ Wystarczy wskazać na rozdzwięk wewnątrz samego rządu – podczas gdy Ministerstwo Cyfryzacji prowadzi prace koncepcyjne nad jego wdrożeniem, Ministerstwo Finansów nie podejmuje żadnych działań w tym zakresie i wyraża sceptycyzm wobec tej koncepcji. Za „Rzeczpospolitą” z 13 marca 2025 r., <https://www.rp.pl/prawo-w-polsce/art41918161-czy-polska-wprowadzi-podatek-cyfrowy-big-techy-i-tak-zaplaca> (dostęp: 29.12.2025).

⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Należy jedynie zaznaczyć, że w dyskursie naukowym proponowane są rozwiązania zapewniające realokację dochodów przedsiębiorstw cyfrowych przy zastosowaniu innych środków niż podatek cyfrowy. Ich szczegółowa analiza przekracza jednak ramy niniejszego artykułu. Jednym z takich rozwiązań jest uznanie świadczenia usług przez platformę mediów społecznościowych za usługę odpłatną, podlegającą opodatkowaniu VAT⁹. Problematyka ta była również przedmiotem zapytania Włoch skierowanego do Komitetu VAT, w którym wskazuje się, że transakcją podlegającą opodatkowaniu mogłoby być świadczenie usług informatycznych (*IT services*), a „płatność” (wynagrodzenie) stanowiłyby dane osobowe przekazane przez użytkownika z nich korzystającego¹⁰. Innym postulowanym rozwiązaniem jest kwalifikowanie działalności polegającej na eksploatacji danych użytkowników (m.in. ich gromadzeniu, selekcyjonowaniu oraz odpłatnym udostępnianiu danych generowanych przez aktywność użytkowników) jako stałego zakładu, analogicznego do kopalni, szybu naftowego lub gazowego bądź innego miejsca wydobycia zasobów naturalnych¹¹.

W rozdziale drugim artykułu przedstawiono w koniecznym skrócie koncepcje globalnej reformy opodatkowania działalności cyfrowej, natomiast w trzecim – rozwiązania unilateralne w tym obszarze. Działania takie podjęły między innymi Austria, Francja, Hiszpania, Turcja, Węgry, Włochy, Wielka Brytania czy Indie. W przypadku większości państw Unii Europejskiej rozwiązanie zaproponowane przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy w sprawie podatku od usług cyfrowych (*Digital Services*

⁹ W tym podejściu przyjmuje się, że użytkownik dostarcza dane (toleruje utratę prywatności, akceptując gromadzenie jego danych i profilowanie w oparciu o nie) w zamian za dostęp do platformy, w czym rozpoznaje się zdarzenie opodatkowane na gruncie podatku VAT. Zob. P.M. Dudek, *Enduring Measurement as User Consideration on Social Media Platforms under EU VAT Law*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 8/9, s. 595–617; L. Parada, *Balancing DSTs and Geopolitics: The European Dilemma*, „Tax Notes International” 2025, vol. 117, no 19.

¹⁰ Komisja Europejska, *Working paper no 1118: VAT treatment of IT services provided in exchange for personal data* (Article 398 of Directive 2006/112/EC), Bruksela 2025, <https://circabc.europa.eu/rest/download/48dfbd2b-973e-427b-a578-d84f94146c2b> (dostęp: 20.12.2025). Jednak Komitet VAT dostrzega potrzebę bardziej zróżnicowanego podejścia, w zależności od tego, czy w przypadku braku udostępnienia danych świadczona usługa IT jest ograniczona, czy też użytkownik uiszcza za nią miesięczną opłatę, zaznaczając, że każda sytuacja wymaga zróżnicowanego podejścia.

¹¹ A. Bergas Forteza, *Digital Economy and Permanent Establishment, Again: A Mine, an Oil or Gas Well, and ... Data Mining?*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 10, s. 654–664.

Tax – DST) stało się wzorcem dla wypracowania krajowych rozwiązań dotyczących opodatkowania tego typu usług. Wnioski wynikające z analizy porównawczej stanowią przedmiot czwartego rozdziału artykułu.

2. KONCEPCJE GLOBALNEJ REFORMY OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI CYFROWEJ

2.1. Inicjatywa BEPS

Prace nad stworzeniem jednolitych ram opodatkowania działalności cyfrowej na poziomie międzynarodowym nabrały dynamiki wraz z rozpoczęciem programu BEPS 1.0 zainicjonowanego przez OECD i G20 w 2013 r. W raporcie końcowym dotyczącym Działania 1¹² rozważano trzy potencjalne rozwiązania:

- 1) wprowadzenie nowego łącznika podatkowego (tzw. *nexus*) w postaci „znaczącej obecności ekonomicznej” (*significant economic presence*);
- 2) zastosowanie podatku u źródła (*withholding tax*) wobec określonych rodzajów transakcji cyfrowych;
- 3) wprowadzenie tzw. opłaty wyrównawczej (*equalisation levy*).

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju ostatecznie nie zarekomendowała wdrożenia żadnego z tych środków na poziomie międzynarodowym, pozostawiając państwu swobodę ich wprowadzenia w ramach prawa krajowego¹³.

Następnie w ramach inicjatywy BEPS 2.0 OECD przedstawiła tzw. „dwufilarowe rozwiązanie” (*two-pillar solution*), stanowiące między innymi odpowiedź na wyzwania podatkowe związane z cyfryzacją gospodarek. W dniu 8 października 2021 r. 136 krajów, w tym Polska, podpisało wspólne „Oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania”¹⁴. Dokument ten tworzy ramy dla globalnego opodatkowania międzynarodowych grup kapitałowych, zwłaszcza tych, które czerpią znaczące zyski z cyfryzacji i globalizacji.

Propozycja wypracowana przez OECD, określana jako tzw. *OECD Unified Approach* (zunifikowane podejście OECD), stanowiąca podstawę tzw. Filara I, obejmuje w szczególności:

¹² OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 138–140.

¹³ *Ibidem*, s. 143–145.

¹⁴ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021*, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution> (dostęp: 29.12.2025).

- 1) kwotę A – nowe prawo do opodatkowania części zysku rezydualnego (*residual profit*) obliczanego na poziomie grupy lub odpowiedniego segmentu, przenieszonego do jurysdykcji rynkowej;
- 2) kwotę B – standardowy zwrot z rutynowych działań marketingowych i dystrybucyjnych prowadzonych w państwie rynku, zgodny z zasadą ceny rynkowej (*arm's length principle*);
- 3) mechanizmy poprawy pewności podatkowej, w tym procedury zapobiegania sporom i ich rozstrzygania¹⁵.

Niepewność dotycząca realizacji i ostatecznego kształtu tzw. podatku cyfrowego pozostaje znacząca. Proces wypracowania wiążących zasad opodatkowania działalności cyfrowej został obecnie wstrzymany. Po objęciu urzędu w styczniu 2025 r. prezydent Stanów Zjednoczonych Donald Trump wydał memorandum, w którym stwierdził, że globalna umowa podatkowa OECD nie wywiera skutków prawnych w Stanach Zjednoczonych¹⁶, skutecznie wycofując USA z procesu jej wdrażania wspieranego przez poprzednią administrację. Dodatkowo polecił Departamentowi Skarbu przygotowanie środków ochronnych wobec państw, które wprowadzają przepisy podatkowe uznane za niekorzystne dla amerykańskich przedsiębiorstw. Obecnie nic nie wskazuje na to, by administracja prezydenta D. Trumpa miała poprzeć wdrożenie globalnych regulacji podatkowych w zakresie działalności cyfrowej. Brak zaangażowania ze strony USA – państwa będącego siedzibą największych korporacji cyfrowych – może skutecznie zniweczyć szanse na osiągnięcie globalnego konsensusu.

¹⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Report on Pillar One Blueprint*, Paris 2020, s. 11 i nast. Nadmienia się, że Filar II dotyczy ustanowienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania (Global Minimum Tax). Szerzej zob. *Podatki i system podatkowy. Teoria i praktyka*, red. P. Felis, M. Jamroży, Warszawa 2025, s. 388–393.

¹⁶ The White House, Presidential Actions, The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-cooperation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> (dostęp: 29.12.2025).

2.2. Projekty dyrektyw na poziomie unijnym

Komisja Europejska uznała potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań podatkowych, wskazując w swoim komunikacie z dnia 21 września 2017 r.¹⁷, że obowiązujące ramy opodatkowania osób prawnych nie są przystosowane do cyfryzacji gospodarki, przez co prowadzą do erozji bazy podatkowej i naruszają zasady sprawiedliwości podatkowej. W marcu 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy Rady ustanawiającej zasady dotyczące opodatkowania osób prawnych w przypadku istotnej obecności cyfrowej (COM/2018/147 final – 2018/0072 (CNS))¹⁸, obejmującej w szczególności:

- 1) zasady określania podatkowego *nexus* dla przedsiębiorstw cyfrowych działających transgranicznie bez fizycznej obecności handlowej (tzw. *significant digital presence*),
- 2) kryteria ustalania takiej obecności (np. poziom przychodów, liczba użytkowników, liczba kontraktów),
- 3) zasady przypisywania zysków do tej cyfrowej obecności zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Jednocześnie przedstawiono projekt odrębnej dyrektywy Rady dotyczący tymczasowego podatku od usług cyfrowych (COM/2018/148 final – 2018/0073 (CNS))¹⁹. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 tego projektu za usługi cyfrowe uznaje się te, które są dostarczane za pośrednictwem Internetu lub sieci elektronicznej, są w dużej mierze zautomatyzowane, wymagają minimalnej interwencji człowieka i nie mogłyby być świadczone bez zastosowania technologii informacyjnej. Podatek od usług cyfrowych miał wynosić 3% i być nakładany na przychody wynikające ze świadczenia następujących usług:

¹⁷ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy...

¹⁸ Komisja Europejska, Wniosek dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej zasady opodatkowania osób prawnych w przypadku istotnej obecności cyfrowej, COM(2018) 147 final, Bruksela, 21 marca 2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147> (dostęp: 29.12.2025).

¹⁹ Komisja Europejska, Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych w odniesieniu do przychodów ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final, Bruksela, 21 marca 2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148> (dostęp: 29.12.2025); dalej: projekt dyrektywy w sprawie DST.

- 1) umieszczania na interfejsie cyfrowym reklam kierowanych do użytkowników tego interfejsu,
- 2) udostępniania użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który umożliwi im znajdowanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje, a który może również umożliwiać świadczenie podstawowych dostaw towarów lub usług bezpośrednio pomiędzy użytkownikami,
- 3) przekazywania danych zgromadzonych o użytkownikach i wygenerowanych w wyniku ich aktywności na interfejsach cyfrowych²⁰.

Uznano, że przychody uzyskiwane są w państwie członkowskim, na terytorium którego przebywali użytkownicy usług cyfrowych w danym okresie podatkowym (miejsce opodatkowania).

Podatek od usług cyfrowych miał mieć zastosowanie wyłącznie do międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych²¹ osiągających jednocześnie dwa progi finansowe:

- 1) próg globalny: całkowite globalne przychody w danym roku obrotowym przekraczające 750 mln euro,
- 2) próg unijny: całkowite przychody podlegające opodatkowaniu uzyskane na terytorium Unii Europejskiej i przekraczające w danym roku obrotowym 50 mln euro²².

Pierwszy próg miał na celu ograniczenie stosowania podatku DST do międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych, które w znaczącym stopniu korzystają z efektów sieciowych i danych użytkowników, budując na tej podstawie swoje modele biznesowe. Drugi koncentrował się na stopniu intensywności obecności cyfrowej w Unii Europejskiej i pozwalał pomijać różnice w wielkości rynków poszczególnych państw unijnych.

W tabeli 1 przedstawiono wybrane elementy konstrukcyjne podatku cyfrowego zaproponowanego przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy w sprawie DST.

²⁰ *Ibidem*, art. 3 i art. 4.

²¹ Zgodnie z art. 4 ust. 6 projektu dyrektywy w sprawie DST, jeśli podmiot wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, regulacje stosuje się w zamian do przychodów w skali światowej wykazywanych przez grupę jako całość oraz do przychodów podlegających opodatkowaniu uzyskanych przez nią na terytorium Unii.

²² *Ibidem*, art. 4 ust. 1 lit. a i b.

Tabela 1. Elementy konstrukcyjne podatku cyfrowego zaproponowanego przez Komisję Europejską

Element konstrukcyjny	Charakterystyka
Podmiot	Międzynarodowe przedsiębiorstwo cyfrowe
Przedmiot opodatkowania	Sprzedaż powierzchni reklamowej online Pośrednictwo cyfrowe dające użytkownikom platformę do sprzedaży towarów i usług między nimi Sprzedaż danych pozyskanych z informacji dostarczonych przez użytkownika
Próg przychodów globalnych	750 000 000 euro
Próg przychodów unijnych	50 000 000 euro
Stawka	3%

Źródło: opracowanie własne na podstawie projektu dyrektywy w sprawie DST.

2.3. Krytyka

W odniesieniu do projektów reformy opodatkowania gospodarki cyfrowej zaproponowanych przez OECD oraz Komisję Europejską (zob. pkt 2.1–2) można sformułować krytykę natury systemowej, prawnej i ekonomicznej, podważając zasadność oraz efektywność jej wdrożenia. Przede wszystkim zarówno OECD, jak i Komisja Europejska odwołują się do paradygmatu „opodatkowania tam, gdzie powstaje wartość” (*value creation*), ale nie istnieje powszechnie akceptowana definicja tej wartości. Bez jasnej definicji reforma podatkowa opiera się na nieostrych i arbitralnych założeniach²³.

Koncepcja reformy międzynarodowego opodatkowania wypracowana przez OECD, polegająca na częściowym przeniesieniu prawa do opodatkowania zysków do jurysdykcji państw rynku, jest niewystarczająca z punktu widzenia spójności systemowej, ponieważ nie prowadzi do całościowej przebudowy międzynarodowych zasad opodatkowania przedsiębiorstw. Wprowadzone nowe reguły odchodzą od klasycznej koncepcji fizycznej obecności, częściowo zrywając z zasadą *arm's length*, jednak mają one charakter

²³ Tak A. Christians, *Taxing According to Value Creation*, „Tax Notes International” 2018, vol. 90, s. 1379–1383; J. Englisch, A. Becker, *Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?*, „Intertax” 2019, vol. 47, nr 2, s. 161–171; P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series 2015, nr 2015–15.

fragmentaryczny i selektywny. Politycznie uwarunkowane rozwiązania sektorowe nie tylko nie usuwają podstawowych przyczyn problemów systemowych, lecz także pogłębiają ryzyko fragmentacji regulacyjnej i podwójnego opodatkowania, przez co nie są w stanie zagwarantować trwałej stabilności międzynarodowego systemu podatkowego. Przy obecnych kryteriach Kwoty A (w szczególności proggu globalnego obrotu w wysokości 20 mld euro oraz rentowności na poziomie 10%) większość przedsiębiorstw cyfrowych (MNE) nie zostałaby objęta nowymi zasadami, natomiast skuteczność opodatkowania gospodarki cyfrowej zależy od tego, czy zyski rezydualne rzeczywiście stanowią adekwatne przybliżenie renty ekonomicznej oraz jaka będzie ostateczna incydencja ekonomiczna tego podatku. Ponadto zuniifikowane podejście OECD wiązałoby się z istotną niepewnością prawną, zwiększonym ryzykiem błędów interpretacyjnych oraz nasileniem sporów podatkowych i konfliktów kompetencyjnych między jurysdykcjami²⁴.

W odniesieniu do zaprojektowanego przez Komisję Europejską podatku przychodowego od usług cyfrowych można krytycznie odnotować, że miał on charakter inicjatywy podejmowanej na poziomie Unii Europejskiej, odrwanej od wyniku międzynarodowych negocjacji prowadzonych w ramach projektu OECD/G20 BEPS. Ustalona wysokość progów, tj. 750 mln euro globalnych przychodów oraz 50 mln euro przychodów osiągniętych na terytorium Unii Europejskiej, ma charakter arbitralny i nieelastyczny, przez co nie zawsze odzwierciedla faktyczną skalę działalności cyfrowej w poszczególnych jurysdykcjach. Po wtóre, DST jako danina od przychodów brutto jest należny niezależnie od osiągnięcia przez przedsiębiorstwo zysku, co oznacza, że obowiązek podatkowy powstaje również w przypadku podmiotów generujących straty. Taka konstrukcja może prowadzić do naruszenia zasady zdolności płatniczej oraz proporcjonalności opodatkowania. Przedmiotowa konstrukcja DST nie uwzględnia zróżnicowania struktury kosztów operacyjnych przedsiębiorstw cyfrowych, a w szczególności poziomu marży operacyjnej, w rezultacie czego podmioty wysoko- i niskomarżowe ponoszą identyczne obciążenia podatkowe w relacji do uzyskiwanych przychodów.

²⁴ Szerzej I.E. Ari, *Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A Study of the Legal and Economic Incidence of Amount A*, „LSE Law Review” 2024, no 9(2), s. 147–196; M.F. de Wilde, *On the OECD's "Unified Approach" as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter*, „Intertax” 2020, vol. 48, no 1, s. 9–13; A.P. Dou-rado, *The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution*, „Intertax” 2020, vol. 48, no 1, s. 3–8. Z dalszymi odesłaniami *Podatki i system podatkowy. Teoria i praktyka*, red. P. Felis, M. Jamróży, Warszawa 2025, s. 388–393.

Brak neutralności w tym zakresie może skutkować nierównym traktowaniem podatników oraz zakłóceniem warunków konkurencji. Wreszcie, DST jako podatek przychodowy może nie stanowić zagranicznego kredytu podatkowego w państwie rezydencji podatnika, co w praktyce prowadziłyby do ryzyka wystąpienia podwójnego opodatkowania²⁵.

3. ŚRODKI JEDNOSTRONNE

Mimo iż większość państw uważa, że skoordynowana reforma opodatkowania usług cyfrowych jest efektywniejsza od nieskoordynowanych środków, to brak konsensusu na płaszczyźnie międzynarodowej skłonił wiele z nich do tworzenia krajowych regulacji w odniesieniu do przedsiębiorstw cyfrowych.

Państwa dążą w ten sposób do zabezpieczenia własnej bazy podatkowej oraz uzyskania bieżących wpływów budżetowych z działalności przedsiębiorstw cyfrowych, które generują znaczną wartość ekonomiczną na ich terytorium, często bez fizycznej obecności. Jednostronne podatki od usług cyfrowych są postrzegane jako instrument przejściowy, mający na celu wypełnienie luki regulacyjnej powstałej w okresie pomiędzy erozją tradycyjnych zasad alokacji praw podatkowych a wypracowaniem trwałego, wielostronnego porozumienia międzynarodowego.

3.1. Austria

W Austrii opodatkowanie usług cyfrowych wprowadzono od 1 stycznia 2020 r. w formie jednostronnego, bezpośredniego podatku przychodowego, tzw. podatku cyfrowego (niem. *Digitalsteuer*), ze stawką 5%²⁶. Wprowadzenie *Digitalsteuer* miało na celu dostosowanie systemu podatkowego do zmian strukturalnych w gospodarce cyfrowej, w szczególności do pojawienia się nowych modeli działalności gospodarczej, opartych na monetyzacji danych użytkowników oraz efektach sieciowych.

²⁵ Zob. M. Bauer, *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, „ECIPE Occasional Paper” no 3/2018, European Centre for International Political Economy, Brussels, luty 2018; M.P. Devereux, J. Vella, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, „Intertax” 2018, vol. 46, no 6–7, s. 550–559; OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report*, Paris 2018, s. 196–197.

²⁶ *Digitalsteuergesetz 2020* (Dz.U. BGBl. I Nr. 91/2019), <https://www.ris.bka.gv.at> (dostęp: 29.12.2025).

Wskazywano na potrzebę tymczasowego działania legislacyjnego, w oczekiwaniu na kompleksowe rozwiązania wypracowywane w ramach OECD/G20 (zob. pkt 2.1)²⁷.

Opodatkowaniu podlegają przedsiębiorstwa międzynarodowe świadczące usługi reklamy internetowej lub przyczyniające się do świadczenia takich usług za wynagrodzeniem, które w ciągu jednego roku osiągają:

- 1) globalne przychody w wysokości co najmniej 750 mln euro oraz
- 2) przychody z tytułu opodatkowanych usług na terytorium Austrii w wysokości co najmniej 25 mln euro²⁸.

Podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika od klienta, związanego bezpośrednio z aktywnością użytkowników – taką jak kliknięcia, wyświetlenia lub inne formy zaangażowania w treść reklamową. Istotne jest, że przychód ten może zostać pomniejszony o koszty poniesione przez inne podmioty świadczące usługi reklamowe w środowisku cyfrowym, pod warunkiem że nie należą one do tej samej grupy kapitałowej co podatnik²⁹. Jednocześnie usługi objęte dotychczas obowiązującą opłatą reklamową (niem. *Werbeabgabe*) nie podlegają opodatkowaniu *Digitalsteuer*, ponieważ ma wówczas zastosowanie wyłączenie z opodatkowania w celu uniknięcia podwójnego obciążenia fiskalnego³⁰.

3.2. Indie

W 2016 r. Indie wprowadziły podatek od reklamy cyfrowej w wysokości 6%³¹. Obowiązek podatkowy ciąży na międzynarodowych przedsiębiorstwach cyfrowych nieposiadających stałego miejsca prowadzenia działalności w Indiach, uzyskujących wpływy z tytułu reklamy internetowej i powiązanych z nią usług, których odbiorcami są rezydenci Indii. Przepisy zawierały próg istotności wynoszący około 1500 dolarów amerykańskich (USD).

²⁷ Ministerstwo Finansów Austrii, *Erläuternde Bemerkungen zum Digitalsteuergesetz 2020*, s. 1–3, <https://www.parlament.gv.at> (dostęp: 29.12.2025).

²⁸ Art. 1 ust. 2 pkt 1 i 2 *Digitalsteuergesetz 2020*.

²⁹ Art. 3 ust. 2 i 3 *Digitalsteuergesetz 2020*.

³⁰ Art. 1 ust. 4 *Digitalsteuergesetz 2020*.

³¹ The Finance Act, 2016, No. 28 of 2016, Chapter VIII Equalisation Levy, art. 163–180, <https://taxguru.in/wp-content/uploads/2016/05/Finance-Act-2016.pdf> (dostęp: 10.05.2025).

W 2020 r. Indie wprowadziły dalsze rozwiązania, których celem było objęcie opodatkowaniem przede wszystkim handlu elektronicznego³². Podatkiem na poziomie 2% od przychodów brutto objęta została działalność międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych dostarczających usługi cyfrowe, jednak z wyraźnym wyłączeniem wszystkich indyjskich dostawców. Z opodatkowania indyjskiego DST wyłączone są również podmioty posiadające zakład podatkowy w Indiach, o ile dostawa lub świadczenie usług ma związek z działalnością tego zakładu.

Odnotowania wymaga, że próg materialności wynoszący równowartość około 280 000 USD przychodów osiągniętych z tytułu usług cyfrowych jest znacząco niższy niż progi przyjęte w środkach jednostronnych państw europejskich. Od rozwiązań europejskich rozwiązania indyjskie odróżnia także brak globalnego progu przychodów. Wydaje się, że przyjęcie tego progu nie było konieczne z perspektywy indyjskiego ustawodawcy, z uwagi na wyraźne wyłączenie rezydentów.

Rozwiązania indyjskie charakteryzował również szeroki zakres definicji usług cyfrowych podlegających opodatkowaniu:

- 1) sprzedaż internetowa towarów będących własnością operatora handlu elektronicznego lub
- 2) świadczenie usług online świadczonych przez operatora handlu elektronicznego, lub
- 3) sprzedaż towarów lub świadczenie usług przez Internet, lub jedno i drugie, ułatwione przez operatora handlu elektronicznego, lub
- 4) dowolna kombinacja powyżej wymienionych kategorii, jak również
- 5) usługi streamingu video,
- 6) sprzedaż elektroniczna własnych towarów przedsiębiorstwa,
- 7) usługi świadczone za pośrednictwem chmury,
- 8) dostawa oprogramowania jako usługi (SaaS).

Dla opodatkowania istotne jest, by usługa była, co do zasady, świadczona na rzecz rezydenta Indii lub osoby, która kupuje towary lub usługi przy użyciu adresu internetowego znajdującego się w Indiach. Wyjątkiem jest sytuacja, w której usługa dotyczy: (1) sprzedaży reklam skierowanych do odbiorców zamieszkałych w Indiach lub klienta, który uzyskuje dostęp do reklamy za pośrednictwem adresu protokołu internetowego

³² The Finance Act, 2020, No. 12 of 2020, Chapter VI Miscellaneous, Part VI Amendments to the Finance Act, 2016, art. 152 oraz 153 – przewidujące zmiany i dodanie nowych jednostek w zakresie od art. 163 do 180 The Finance Act, 2016, https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/2024-04/finance_act_2020.pdf (dostęp: 07.09.2025).

znajdującego się w Indiach; (2) sprzedaży danych zebranych od osoby, która jest rezydentem Indii lub od osoby, która korzysta z adresu protokołu internetowego znajdującego się w Indiach. Dwuprocentowe opodatkowanie handlu elektronicznego zostało jednak zniesione z dniem 1 sierpnia 2024 r.³³ Jako przyczynę należy odnotować uznanie tego podatku przez USA za dyskryminujący³⁴ oraz narastającą presję ze strony tego państwa³⁵.

Podatek od reklam cyfrowych (6%) został zniesiony ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2025 r.³⁶ Powodem były zapowiedzi prezydenta USA Donalda Trumpa dotyczące wprowadzenia ceł, które wywołały obawy w indyjskich sektorach eksportowych – od motoryzacji po rolnictwo. W reakcji na te sygnały Indie rozpoczęły działania mające na celu ograniczenie ryzyka ich nałożenia.

3.3. Francja

W 2019 r. Francja przyjęła ustawę wprowadzającą podatek cyfrowy w wysokości 3%³⁷. Usługi podlegające opodatkowaniu to: (1) usługi interfejsu cyfrowego oraz (2) usługi spersonalizowanej (ukierunkowanej) reklamy. Szczegółowy katalog opodatkowanych usług przedstawia się następująco³⁸:
1) usługi pośrednictwa umożliwiające ich użytkownikom dokonywanie dostaw towarów lub świadczenia usług, jeżeli taka transakcja jest

³³ The Finance (No. 2) Act, 2024, No. 15 of 2024, Chapter VI Miscellaneous, Part VIII Amendments to the Finance Act, 2016, art. 165 zmieniający art. 163 oraz art. 165A ust. 4, <https://egazette.gov.in/WriteReadData/2024/256436.pdf> (dostęp: 07.09.2025).

³⁴ <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> (dostęp: 29.12.2025).

³⁵ <https://www.india-briefing.com/news/india-to-abolish-2-percent-equalisation-levy-on-foreign-digital-companies-from-august-1-2024-33736.html/> (dostęp: 07.09.2025).

³⁶ The Finance Act, 2025, No. 7 of 2025, Chapter VI Miscellaneous Part III Amendments to the Finance Act, 2016, art. 146 zmieniający art. 165, <https://taxo.online/wp-content/uploads/2025/03/Finance-Act-2025.pdf> (dostęp: 07.09.2025).

³⁷ LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1) (ang. LAW no. 2019-759 dated 24 July 2019 concerning creation of a tax on digital services and modification of the downward correction of the corporation tax (1)), <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588> (dostęp: 29.12.2025).

³⁸ *Ibidem*; P.J. Douvier, *Digital Services Taxes: French Law Approach and OECD's Commitments*, „International Transfer Pricing Journal” 2023, vol. 30, no 3, s. 149–153.

- zawierana przez użytkownika znajdującego się we Francji (kupującego lub sprzedającego);
- 2) usługi pośrednictwa, które nie pozwalają na dostarczanie towarów lub świadczenie usług, jeżeli co najmniej jeden użytkownik Internetu posiada aktywne konto na interfejsie cyfrowym we Francji w danym roku;
 - 3) usługi reklamowe, jeżeli przekazy reklamowe są umieszczane w danym roku na interfejsie cyfrowym w oparciu o dane dotyczące użytkownika, który korzysta z tego interfejsu, znajdując się we Francji i
 - 4) usługi sprzedaży danych użytkowników, jeżeli sprzedaż dotyczy danych wygenerowanych lub zebranych w wyniku działalności co najmniej jednego użytkownika Internetu znajdującego się we Francji.

Z opodatkowania wyłączone zostały usługi świadczone między spółkami należącymi do tej samej grupy. Mając na uwadze, że definicja usługi opodatkowanej dotyczy dostawy interfejsu cyfrowego, opodatkowaniem DST nie jest objęta sprzedaż poprzez własną stronę internetową. Reklama spersonalizowana zakłada uprzednie zebranie danych o użytkownikach / bazowanie na danych wygenerowanych przez użytkowników. W ukształtowaniu francuskiego DST uwzględnia się miejsce zamieszkania konsumenta jako miejsce konsumpcji wyrobów i świadczonych usług. Progi przychodów w wysokości 750 mln euro (tytułem usług cyfrowych opodatkowanych realizowanych na całym świecie) i 25 mln euro (tytułem usług opodatkowanych we Francji) są określone na poziomie grupy.

Od 2026 r., w ramach poprawki dotyczącej budżetu na 2026 r., zaproponowano zmianę progu przychodów z 750 mln euro na 2 mld euro oraz stawki z 3% na 6%³⁹. Jako uzasadnienie zmiany stawki wskazano potrzebę zapewnienia bardziej sprawiedliwego udziału dużych platform cyfrowych w finansowaniu francuskich polityk publicznych. Jednocześnie podkreślano, że jest to proporcjonalna odpowiedź na cła nałożone przez USA na produkty francuskie w reakcji na obowiązujący podatek⁴⁰. Ostatecznie poprawka w tym zakresie nie została jednak przyjęta⁴¹, w konsekwencji próg przychodów i stawka zostały utrzymane na dotychczasowym poziomie.

³⁹ *Projet de loi de finances pour 2026, n° 1906, Amendment No I-655*, <https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/17/amendements/1906A/AN/655.pdf> (dostęp: 20.12.2025).

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ https://www.senat.fr/amendements/2025-2026/138/Amdt_I-1746.html (dostęp: 29.01.2026).

3.4. Hiszpania

W Hiszpanii podatek od usług cyfrowych wszedł w życie w 2021 r.⁴² Nowa legislacja stanowi odpowiedź na trudności związane z opodatkowaniem dochodów generowanych przez nowoczesne modele biznesowe funkcjonujące w środowisku cyfrowym, w szczególności przez przedsiębiorstwa międzynarodowe, których przychody są wypracowywane bez tradycyjnej obecności fizycznej w państwie opodatkowania⁴³. Rozwiązanie ma mieć charakter tymczasowy, do momentu wdrożenia jednolitego mechanizmu opodatkowania na poziomie OECD/G20⁴⁴.

Opodatkowaniu DST w wysokości 3% podlegają osoby prawne oraz inne jednostki organizacyjne, bez względu na ich rezydencję podatkową, osiągające wartości progowe odpowiadające tym zawartym w projektach Komisji Europejskiej (2018)⁴⁵. Przedmiotem opodatkowania są przychody uzyskiwane z tytułu świadczenia określonych usług cyfrowych, których wartość ekonomiczna powstaje wskutek aktywności użytkowników w środowisku internetowym. Do usług objętych podatkiem zalicza się w szczególności:

- 1) świadczenie usług reklamy internetowej (np. celowane reklamy wyświetlane użytkownikom),
- 2) udostępnianie platform cyfrowych umożliwiających użytkownikom interakcję lub zawieranie transakcji (tzw. usługi pośrednictwa cyfrowego),
- 3) transmisję danych generowanych przez użytkowników lub o użytkownikach do innych podmiotów gospodarczych⁴⁶.

Przez użytkownika rozumie się osobę fizyczną lub jednostkę korzystającą z interfejsu cyfrowego, a usługę uznaje się za świadczoną na terytorium Hiszpanii, jeżeli użytkownik korzysta z niej na tym terytorium – m.in. na podstawie adresu IP lub innego wskaźnika geolokalizacji⁴⁷.

⁴² *Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, Boletín Oficial del Estado (BOE), núm. 274, de 16 de octubre de 2020, <https://www.boe.es> (dostęp: 29.12.2025).

⁴³ Zob. preambuła ustawy *Ley 4/2020*.

⁴⁴ Zob. uzasadnienie ustawy, *Exposición de motivos*, *Ley 4/2020*, s. 3–4.

⁴⁵ Art. 8 ust. 1 *Ley 4/2020*.

⁴⁶ Art. 4 *Ley 4/2020*.

⁴⁷ Art. 7 *Ley 4/2020*.

3.5. Turcja

Podatek od usług cyfrowych obowiązuje w Turcji od 1 marca 2020 r.⁴⁸ Obejmuje on przychody z następujących usług świadczonych w środowisku cyfrowym:

- 1) wszelkiego rodzaju usługi reklamowe, w tym kontrola i pomiar wydajności reklam, transmisja i zarządzanie danymi użytkowników oraz usługi techniczne związane z prezentacją reklam;
- 2) sprzedaż wszelkiego rodzaju treści audio, wizualnych lub cyfrowych (np. oprogramowanie, aplikacje, muzyka, wideo, gry) oraz usługi umożliwiające użytkownikom słuchanie, oglądanie, granie lub korzystanie z tych treści na urządzeniach elektronicznych;
- 3) usługi polegające na udostępnianiu i obsłudze platform cyfrowych umożliwiających interakcję między użytkownikami, w tym usługi ułatwiające sprzedaż towarów lub usług między użytkownikami.

Ponadto usługi pośrednictwa świadczone w środowisku cyfrowym w odniesieniu do powyższych usług również podlegają opodatkowaniu DST.

Podatnikami DST są dostawcy usług cyfrowych, niezależnie od rezydencji podatkowej. Oznacza to, że zarówno podmioty krajowe, jak i zagraniczne świadczące usługi cyfrowe w Turcji podlegają temu podatkowi. Z obowiązku podatkowego zwolnione są podmioty, które w poprzednim roku obrotowym osiągnęły:

- 1) przychody z usług cyfrowych w Turcji poniżej 20 mln lir tureckich (TRY) oraz
- 2) globalne przychody z usług cyfrowych poniżej 750 mln euro lub ich równowartości w TRY.

Stawka DST wynosi 7,5% (do 31 grudnia 2025 r.), natomiast od 1 stycznia 2026 r. będzie wynosić 5%, a od 1 stycznia 2027 r. – 2,5%⁴⁹, i jest naliczana od przychodów uzyskanych z wyżej wymienionych usług cyfrowych, bez możliwości odliczenia kosztów. Okres rozliczeniowy dla DST wynosi jeden miesiąc.

⁴⁸ Ustawa nr 7194 z dnia 5 grudnia 2019 r. (Dz.Urz. / Official Gazette nr 30971 z dnia 7 grudnia 2019 r.).

⁴⁹ Decyzja Prezydenta nr 10767 z 24.12.2025, ogłoszona Dziennik Urzędowy z dnia 25 grudnia 2025 r., nr 33118 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/12/20251225-21.pdf>; <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/12/20251225.pdf> (dostęp: 29.12.2025).

3.6. Węgry

Węgry jako jedno z pierwszych państw w Unii Europejskiej już w 2014 r. wprowadziły podatek od reklam cyfrowych (węg. *Reklámadó*), który obejmował między innymi przychody z reklam publikowanych w języku węgierskim lub na stronach skierowanych do węgierskojęzycznych użytkowników, niezależnie od fizycznej lokalizacji dostawcy usług reklamowych. Zastosowano zatem kryterium językowe i terytorialne. Podatek ten dotyczył zarówno krajowych, jak i zagranicznych podmiotów świadczących usługi reklamowe. Podatek ten ma charakter przychodowy i dotyczy rocznych przychodów z reklam przekraczających 100 mln forintów węgierskich (HUF)⁵⁰. Początkowo stawka wynosiła 7,5%, jednak została obniżona do 0% w okresie od 1 lipca 2019 r. do 31 grudnia 2025 r.⁵¹

3.7. Wielka Brytania

Wielka Brytania wprowadziła DST 1 kwietnia 2020 r., opierając go na następujących założeniach⁵²:

- 1) DST będzie płacony od przychodów brutto generowanych przez określone rodzaje cyfrowej działalności gospodarczej,
- 2) pod warunkiem powiązania tych przychodów z użytkownikami z Wielkiej Brytanii,
- 3) przy uzasadnieniu objęcia nim międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych, które powinny płacić podatki proporcjonalne do wartości, którą generują w Wielkiej Brytanii.

⁵⁰ Ustawa CXXXII z dnia 11 czerwca 2014 r. o podatku od reklamy (*Reklámadó*), art. 3 ust. 1; zob. Tax Foundation, *Digital Taxation in Europe*, 2024, <https://taxfoundation.org> (dostęp: 29.12.2025).

⁵¹ Tax Foundation, *Digital Taxation in Europe 2024: Additionally, a 7.5 percent advertising tax, currently suspended, applies to revenues exceeding HUF 100 million and may be reinstated after 2025*, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2024/> (dostęp: 29.12.2025).

⁵² Finance Act 2020, UK Public General Acts 2020 c. 14, Part 2 Digital Services Tax <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted> (dostęp: 29.12.2025); HMRC Policy Paper Digital Services Tax, opublikowany 11 marca 2020 r., <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> (dostęp: 07.09.2025); HMRC internal manual Digital Services Tax Manual opublikowany 19 marca 2020 r., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax> (dostęp: 29.12.2025).

Wprowadzony podatek obejmuje jedynie ściśle określone rodzaje działalności: udostępnianie platformy mediów społecznościowych, udostępnianie wyszukiwarki internetowej, udostępnianie internetowej platformy handlowej. Nadto podatkiem objęto powiązaną z trzema powyżej wymienionymi rodzajami – działalność reklamową. Istotne dla klasyfikacji jako jeden spośród opodatkowanych rodzajów działalności jest świadczenie usługi za pośrednictwem strony internetowej (alternatywnie za pośrednictwem aplikacji), generowanie przychodu poprzez interakcje użytkowników z platformą (a także z funkcjami, które są z nią zintegrowane).

Podatek jest ustalany na poziomie grupy, przy spełnieniu dwóch warunków przychodowych: (1) łączna kwota przychodów z usług cyfrowych przekracza 500 mln funtów szterlingów (GBP), oraz (2) łączna kwota przychodów z usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii przekracza 25 mln GBP.

W brytyjskiej regulacji przewidziano klauzulę wygaśnięcia, w przypadku wprowadzenia rozwiązań globalnych.

3.8. Włochy

We Włoszech DST wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.⁵³ Włoski DST w wysokości 3% odnosi się do przychodów brutto osiągniętych z następujących usług cyfrowych:

- 1) reklam na platformach cyfrowych lub urządzeniach multimedialnych skierowanych do ich użytkowników (reklama spersonalizowana / ukierunkowana),
- 2) udostępniania platform cyfrowych, na których użytkownicy mogą wymieniać się towarami/usługami lub, bardziej ogólnie, wchodzić w interakcje (usługi interfejsu cyfrowego) oraz
- 3) przekazywania danych zebranych o użytkownikach, a także wygenerowanych w wyniku działań użytkowników na interfejsach cyfrowych (transmisja danych).

Cechą wspólną wskazanych kategorii usług jest wysoki stopień zaangażowania użytkowników w tworzenie wartości. Włoskiemu DST podlegają zarówno dostawcy usług cyfrowych będący rezydentami, jak i nierezydenci. Określono następujące progi materialne dla danego roku podatkowego:

⁵³ LEGGE 27 dicembre 2019, n. 160 (ustawa z dnia 27 grudnia 2019 r., nr 160), art. 1 paragrafy 678–706; <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2019;160> (dostęp: 29.12.2025).

- 1) łączną kwotę przychodów w skali globalnej przekraczającą 750 mln euro, przy czym nie zawężono źródła tych przychodów do jedynie usług cyfrowych oraz
- 2) łączną kwotę przychodów na terytorium Włoch przekraczającą 5,5 mln euro, przy czym chodzi o przychody z tytułu świadczenia usług cyfrowych uzyskane wyłącznie na terytorium Włoch.

Dla właściwego opodatkowania należy określić miejsce (terytorium), w którym znajduje się użytkownik, a raczej jego urządzenie – poprzez odniesienie do adresu IP. Rozwiązanie takie spotyka się z krytyką z uwagi na to, że: (1) użytkownicy mogą swobodnie przemieszczać się między krajami, podobnie jak ich urządzenia elektroniczne, (2) usługi geolokalizacyjne i adresy IP mogą być celowo chronione lub dezaktywowane, aby właściciele interfejsu nie mogli śledzić użytkownika⁵⁴. Włoskie regulacje należy ocenić jako zasadniczo zgodne z projektem dyrektywy w sprawie DST⁵⁵.

Od 1 stycznia 2025 r. zniesiono próg krajowy w wysokości 5,5 mln euro⁵⁶. W konsekwencji podmiot osiągający przychody z działalności w zakresie usług cyfrowych we Włoszech podlega DST, jeżeli spełnia on indywidualny lub grupowy globalny próg przychodów w wysokości 750 mln euro, niezależnie od zakresu działalności cyfrowej tego podmiotu we Włoszech. Regulacja ta wprowadziła również obowiązek wpłacania zaliczek w wysokości 30% należnego podatku do 30 listopada roku podatkowego⁵⁷.

4. WNIOSKI Z ANALIZY PORÓWNAWCZEJ

W tabeli 2 przedstawiono zbiorczo podstawowe elementy konstrukcyjne podatków cyfrowych wprowadzonych jako środki jednostronne w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, Wielkiej Brytanii oraz w Indiach.

⁵⁴ Szerzej zob. D. Stevanato, *A Critical Review of Italy's Digital Services Tax*, „Bulletin for International Taxation” 2020, vol. 74, no 7, s. 413–424.

⁵⁵ Zob. L. Bellavite, D. Morabito, R. Tognettini, *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, „European Taxation” 2020, vol. 60, no 8, s. 351–356.

⁵⁶ LEGGE 30 dicembre 2024, n. 207 (ustawa z dnia 27 grudnia 2017 r., nr 205), art. 1 paragrafy 21–22, <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2024;207> (dostęp: 29.12.2025).

⁵⁷ Szerzej zob. D. Stevanato, *A Critical Review...*, s. 413–424.

Tabela 2. Elementy konstrukcyjne podatków cyfrowych w wybranych państwach

Państwo	Stawka	Przedmiot opodatkowania	Próg przychodów globalnych	Próg przychodów krajowych
1	2	3	4	5
Austria	5%	Usługi reklamy internetowej lub przyczyniające się do świadczenia takich usług.	750 000 000 euro	25 000 000 euro
Francja	3%	<p>Usługi pośrednictwa umożliwiające ich użytkownikom dokonywanie dostaw towarów lub świadczenia usług, jeżeli taka transakcja jest zawierana przez użytkownika znajdującego się we Francji (kupującego lub sprzedającego).</p> <p>Usługi pośrednictwa, które nie pozwalają na dostarczanie towarów lub świadczenie usług, jeżeli co najmniej jeden użytkownik Internetu posiada aktywne konto na interfejsie cyfrowym we Francji w danym roku.</p> <p>Usługi reklamowe, jeżeli przekazy reklamowe są umieszczane w danym roku na interfejsie cyfrowym w oparciu o dane dotyczące użytkownika, który korzysta z tego interfejsu, znajdując się we Francji.</p> <p>Usługi sprzedaży danych użytkowników, jeżeli sprzedaż dotyczy danych wygenerowanych lub zebranych w wyniku działalności co najmniej jednego użytkownika Internetu znajdującego się we Francji.</p>	750 000 000 euro (pochodzące z usług cyfrowych)	25 000 000 euro

1	2	3	4	5
Hiszpania	3%	Świadczenie usług reklamy internetowej, usługi pośrednictwa cyfrowego, transmisja danych generowanych przez użytkowników lub o użytkownikach.	750 000 000 euro	3 000 000 euro
Indie	6% (reklama)* oraz 2% (handel elektroniczny)**	Sprzedaż internetowa towarów będących własnością operatora handlu elektronicznego lub Świadczenie przez operatora handlu elektronicznego usług online, lub Sprzedaż towarów lub świadczenie usług przez Internet, lub jedno i drugie, ułatwione przez operatora handlu elektronicznego, lub Dowolna kombinacja powyżej wymienionych kategorii.	–	reklama (równowartość ok. 1500 USD) handel elektroniczny, równowartość ok. 280 000 USD
Turcja	7,5% od 1 stycznia 2026 – 5% od 1 stycznia 2027 – 2,5%	Usługi reklamowe, w tym kontrola i pomiar wydajności reklam, transmisja i zarządzanie danymi użytkowników oraz usługi techniczne związane z prezentacją reklam. Sprzedaż treści audio, wizualnych lub cyfrowych oraz usługi umożliwiające użytkownikom korzystanie z tych treści na urządzeniach elektronicznych. Usługi udostępniania i obsługi platform cyfrowych umożliwiających interakcję między użytkownikami, w tym usługi ułatwiające sprzedaż towarów lub usług między użytkownikami. Usługi pośrednictwa świadczone w środowisku cyfrowym.	750 000 000 TRY (ok. 17 200 000 euro)	20 000 000 TRY (ok. 460 000 euro)

Tabela 2 (cd.)

1	2	3	4	5
Węgry	7,5% (0%)	Przychody z reklam publikowanych w języku węgierskim lub na stronach skierowanych do węgierskojęzycznych użytkowników.	–	100 000 000 HUF (ok. 1 200 000 euro)
Wielka Brytania	2%	Udostępnianie platformy mediów społecznościowych. Udostępnianie wyszukiwarki internetowej. Udostępnianie internetowej platformy handlowej. Powiązana z powyższymi działalność reklamowa.	500 000 000 GBP	25 000 000 GBP
Włochy	3%	Ukierunkowana reklama cyfrowa – reklama na platformach cyfrowych lub urządzeniach multimedialnych. Udostępnianie platform cyfrowych, na których użytkownicy mogą wymieniać się towarami/usługami, albo jedynie wchodzić w interakcje. Sprzedaż danych zebranych bezpośrednio od użytkowników (zarówno zebranych o użytkownikach i wygenerowanych w wyniku działań użytkowników na interfejsach cyfrowych).	750 000 000 euro (bez zastrzeżenia, że muszą pochodzić z usług cyfrowych)	5 500 000 euro (pochodzących ze świadczenia usług cyfrowych i uzyskanych na terenie Włoch)***

* uchylony z dniem 1 kwietnia 2025 r.

** uchylony z dniem 1 sierpnia 2024 r.

*** próg zniesiony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2025 r.

Źródło: opracowanie własne.

Podatki cyfrowe wprowadzone jednostronnie w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej wykazują liczne cechy wspólne z koncepcją podatku od usług cyfrowych zaproponowaną przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy w sprawie DST. W większości przypadków (np. Francja, Austria, Hiszpania, Turcja, Węgry, Wielka Brytania, Włochy) podatki cyfrowe są naliczane od przychodu brutto (a nie od dochodu), uzyskiwanego przez przedsiębiorstwa z tytułu świadczenia określonych usług cyfrowych. Jest to cecha wspólna również dla rozwiązań przyjętych w innych państwach (np. Indie). Tego rodzaju konstrukcja odróżnia je od tradycyjnych podatków dochodowych, ponieważ:

- 1) nie uwzględnia kosztów uzyskania przychodu,
- 2) jest należna niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo osiąga zysk,
- 3) często opiera się na prostych kryteriach geolokalizacji użytkowników.

W większości państw, które wprowadziły jednostronne podatki cyfrowe (np. Francja, Hiszpania, Austria, Turcja, Włochy, Wielka Brytania), obowiązek podatkowy powstaje dopiero po przekroczeniu dwóch progów przychodowych (podobnie jak w rozwiązaniu zaproponowanym przez Komisję Europejską i w ramach Filaru I inicjatywy BEPS 2.0):

- 1) progu globalnego, który odnosi się do całkowitych przychodów przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej osiąganych na świecie (zwykle ustalony na poziomie 750 mln euro rocznie, dla Wielkiej Brytanii 500 mln GBP rocznie),
- 2) progu lokalnego, który dotyczy przychodów uzyskanych z tytułu świadczenia usług cyfrowych na terytorium danego państwa (np. 3 mln euro w Hiszpanii, 25 mln euro w Austrii, 20 mln TRY w Turcji, 25 mln GBP w Wielkiej Brytanii, 5,5 mln euro we Włoszech⁵⁸).

Progu globalnego nie zakładają natomiast rozwiązania przyjęte w Indiach, jednak rozwiązanie to idzie w parze z wyłączeniem rezydentów spod opodatkowania.

Wartości progowe dla osiąganych lokalnie przychodów są w większości przypadków niższe niż w tymczasowej propozycji Komisji Europejskiej w sprawie DST. Z progu lokalnego zrezygnowały Włochy ze skutkiem od 1 stycznia 2025 r.

⁵⁸ Z tego progu zrezygnowano jednak we Włoszech od 1 stycznia 2025 r.

Tabela 3. Kategorie usług cyfrowych objętych DST (również w ujęciu historycznym)

	Indie	Turcja	Francja	Włochy	Hiszpania	Wielka Brytania	Austria	Węgry
Reklama	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Usługi platformowe	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Usługi związane z danymi	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Dostarczanie treści	✓	✓						
Sprzedaż własnych towarów	✓							
Usługi edukacyjne	✓							
Oprogramowanie jako usługa (SaaS)	✓							
Usługi w chmurze	✓							
Usługi finansowe	✓							

Źródło: opracowanie własne na podstawie Office of the United States Trade Representative, Section 301 Investigation Report on India's Digital Services Tax, 6 stycznia 2021 r., s. 24, <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> (dostęp: 29.12.2025)

Przedmiot opodatkowania różni się istotnie między państwami, co pokazuje, że nie istnieje powszechnie akceptowana definicja „działalności cyfrowej” na potrzeby opodatkowania. Zastosowane rozwiązania można podzielić na dwie grupy:

- 1) modele wąskie (Austria, Węgry): ograniczone do opodatkowania przychodów z reklam cyfrowych,
- 2) modele szerokie (Francja, Hiszpania, Turcja, Wielka Brytania, Włochy): obejmujące reklamy, pośrednictwo, sprzedaż danych i treści cyfrowych. Skrajnym przypadkiem modelu szerokiego jest przykład rozwiązań obowiązujących w Indiach w okresie przed 1 sierpnia 2024 r.

Jak wynika z tabeli 3, reklama cyfrowa stanowi podstawowy i niekwestionowany przedmiot opodatkowania. To potwierdza, że reklama – jako jedno z głównych źródeł przychodów platform cyfrowych – jest postrzegana jako najbardziej oczywisty i mierzalny element do opodatkowania. Turecki DST obejmuje szeroko zakrojony przedmiot opodatkowania – nie tylko reklama i dane, ale także wszelkie formy treści cyfrowych. Z wyjątkiem Węgier (gdzie zastosowano również kryterium językowe), wszystkie pozostałe państwa przyjęły model oparty na lokalizacji użytkownika końcowego.

We Francji i we Włoszech zastosowano stawki na poziomie odpowiadającym tymczasowej propozycji Komisji Europejskiej w sprawie DST, zakładającej trzyprocentową stawkę DST na poziomie unijnym. Austria przyjęła wyższą stawkę (5%), ale jednocześnie ograniczyła przedmiot opodatkowania wyłącznie do reklam cyfrowych, co może sugerować próbę rekompensaty fiskalnej poprzez bardziej intensywne obciążenie jednego segmentu działalności.

Turcja wyróżniała się zarówno najwyższą stawką (7,5%), jak i najszerszym spośród państw europejskich zakresem przedmiotowym, obejmującym reklamę, treści cyfrowe i platformy. Podejście takie wskazywało na dążenie do maksymalizacji wpływów budżetowych i opodatkowania niemal każdego aspektu działalności cyfrowej; jak jednak wskazano powyżej, zostało ono stopniowo zrewidowane w zakresie stawki podatkowej. Na szczególną uwagę zasługują rozwiązania indyjskie, w pierwszej kolejności wprowadzone w 2016 r. opodatkowanie sześcioprocentową stawką reklamy cyfrowej, a następnie od 2020 r. opodatkowanie szeroko rozumianego handlu elektronicznego. Rozwiązanie to, charakteryzujące się najszerszym przedmiotem opodatkowania i obciążające wyłącznie nierezydentów, nie wytrzymało jednak presji międzynarodowej (głównie ze strony USA) i zostało ostatecznie wycofane.

Obecny model opodatkowania dochodów z tytułu działalności gospodarczej przedsiębiorstw cyfrowych nie uwzględnia specyfiki ich funkcjonowania, polegającej przede wszystkim na wykorzystaniu danych użytkowników oraz ich aktywności online, a nie na tradycyjnych czynnikach produkcji fizycznej. Wprowadzenie w poszczególnych jurysdykcjach podatku cyfrowego prowadzi do realokacji dochodów podatkowych do państw, w których ma miejsce tworzenie wartości ekonomicznej przez międzynarodowe przedsiębiorstwa cyfrowe. Podejście takie jest spójne z założeniami Filaru I BEPS 2.0.

Jednostronne podatki od usług cyfrowych są traktowane jako rozwiązania o charakterze przejściowym, mające na celu wypełnienie luki regulacyjnej powstałej na skutek erozji tradycyjnych zasad alokacji praw podatkowych w braku trwałego, wielostronnego porozumienia międzynarodowego. Jednocześnie rozwiązania te mają w dużej mierze charakter reaktywny i polityczny, co zwiększa ryzyko fragmentacji międzynarodowego systemu podatkowego, wystąpienia podwójnego opodatkowania oraz zakłóceń konkurencji, jednak z perspektywy poszczególnych państw są postrzegane jako konieczne w warunkach braku skutecznej koordynacji na poziomie globalnym.

Podatek cyfrowy w większości jurysdykcji przybrał formę podatku przychodowego, obciążającego przychody uzyskiwane z określonych usług świadczonych w środowisku cyfrowym, takich jak reklama internetowa, pośrednictwo cyfrowe czy sprzedaż danych użytkowników. Konstrukcja progów przychodowych – w szczególności globalnego progu na poziomie 750 mln euro – pozostaje spójna z rozwiązaniami proponowanymi w ramach projektu OECD/G20 BEPS 2.0 (Filar I), a także regulacjami Komisji Europejskiej zawartymi w projekcie dyrektywy dotyczącej podatku od usług cyfrowych. Konstrukcja ta ma na celu częściową kompensację asymetrii podatkowej między tradycyjnymi przedsiębiorstwami a globalnymi podmiotami cyfrowymi, które często unikały opodatkowania w państwach tworzenia wartości ekonomicznej.

Celem wprowadzenia wysokiego progu globalnego jest objęcie podatkiem wyłącznie największych międzynarodowych przedsiębiorstw działających w sektorze cyfrowym, które czerpią korzyści z efektów skali, wykorzystania danych użytkowników oraz dominującej pozycji na rynku cyfrowym. Konstrukcja ta wyłącza z opodatkowania mniejsze, lokalne


podmioty, ograniczając ryzyko nadmiernego obciążenia sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Podatki cyfrowe nie mają zatem charakteru powszechnego – są selektywnym instrumentem fiskalnym, ukierunkowanym na redystrybucję części wartości ekonomicznej generowanej przez największe międzynarodowe przedsiębiorstwa cyfrowe, takie jak GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft).

W świetle zmian modeli biznesowych opodatkowanie wartości ekonomicznej tworzonej na terytorium Polski przez przedsiębiorstwa cyfrowe należy uznać za kierunkowo uzasadnione. Sformułowanie w kolejnym kroku szczegółowej rekomendacji wymaga jednak dostępu do materiału empirycznego, pozostającej w dużej mierze w gestii Ministerstwa Finansów.

BIBLIOGRAFIA

- Ari I.E., *Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A Study of the Legal and Economic Incidence of Amount A*, „LSE Law Review” 2024, no 9(2), s. 147–196, <https://doi.org/10.61315/lse.lr.649>
- Bauer M., *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, „ECIPE Occasional Paper” no 03/2018, European Centre for International Political Economy, Brussels, luty 2018.
- Bellavite L., Morabito D., Tognettini R., *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, „European Taxation” 2020, vol. 60, no 8, s. 351–356, <https://doi.org/10.59403/1er2jc5>
- Bergas Forteza A., *Digital Economy and Permanent Establishment, Again: A Mine, an Oil or Gas Well, and ... Data Mining?*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 10, s. 654–664, <https://doi.org/10.54648/TAXI2025057>
- Christians A., *Taxing According to Value Creation*, „Tax Notes International” 2018, vol. 90, s. 1379–1383.
- de Wilde M.F., *On the OECD's "Unified Approach" as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter*, „Intertax” 2020, vol. 48, no 1, s. 9–13.
- Devereux M.P., Vella, J., *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, „Intertax” 2018, vol. 46, no 6–7, s. 550–559.
- Dourado A.P., *The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution*, „Intertax” 2020, vol. 48, nr 1, no 3–8.
- Douvier P.J., *Digital Services Taxes: French Law Approach and OECD's Commitments*, „International Transfer Pricing Journal” 2023, vol. 30, no 3, s. 149–153, <https://doi.org/10.59403/2jk3dyt>
- Dudek P.M., *Enduring Measurement as User Consideration on Social Media Platforms under EU VAT Law*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 8/9, s. 595–617, <https://doi.org/10.54648/TAXI2025054>
- Englisch J., Becker A., *Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?*, „Intertax” 2019, vol. 47, no 2, s. 161–171.

- Hongler P., Pistone P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series 2015, no 2015–15.
- Mamajek S., *Koncepcje opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym*, [w:] *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym*, red. E. Małecka-Ziemińska, Poznań 2022, s. 140–160, <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/8>
- Parada L., *Balancing DSTs and Geopolitics: The European Dilemma*, „Tax Notes International” 2025, vol. 117, no 19, <https://doi.org/10.2139/ssrn.5662270>
- Podatki i system podatkowy. Teoria i praktyka*, red. P. Felis, M. Jamroży, Warszawa 2025.
- Stevanato D., *A Critical Review of Italy’s Digital Services Tax*, „Bulletin for International Taxation” 2020, vol. 74, no 7, s. 413–424, <https://doi.org/10.59403/276d5w5>

Dagmara Dominik-Ogińska* 

PRAWO DO SĄDU (PRAWO DO RZETELNEGO PROCESU) W ROZUMIENIU ART. 6 UST. 1 EUROPEJSKIEJ KONWENCJI PRAW CZŁOWIEKA I PODSTAWOWYCH WOLNOŚCI – WYBRANE ZAGADNIENIA KLUCZOWE DLA ZROZUMIENIA STANDARDU KONWENCYJNEGO W DZIEDZINIE PODATKÓW

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest unaocznienie treści normatywnej standardu konwencyjnego w zakresie prawa do sądu (prawa do rzetelnego procesu), który powinien być uwzględniany w podatkach. Jest to o tyle istotne, że wspomniany standard jest jednym z wzorców dla oceny

* Doktor prawa Paris I Panthéon-Sorbonne w Paryżu, eMBA Francuskiego Instytutu Zarządzania w Warszawie, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, wyróżniona honorowym tytułem „Sędzia Europejski 2011 i 2014”, członek International Association of Tax Judges, International Fiscal Association i Association of EU Data Protection Judges, e-mail: dagmara.dominik@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-0617-8286>



Received: 04.10.2025. Revised: 01.12.2025. Accepted: 03.12.2025.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** D.D.-O. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

krajowej procedury pod kątem spełnienia przez nią pożądaných gwarancji procesowych w celu zapewnienia jednostce praktycznie skutecznej ochrony prawnej.

Słowa kluczowe: prawa człowieka, prawo do sądu (prawo do rzetelnego procesu), standard prawny

THE RIGHT TO A FAIR TRIAL WITHIN THE MEANING OF ARTICLE 6(1) OF THE CONVENTION FOR THE PROTECTION OF HUMAN RIGHTS AND FUNDAMENTAL FREEDOMS – SELECTED ISSUES KEY TO UNDERSTANDING THE CONVENTION STANDARD IN THE FIELD OF TAXATION

Abstract: The purpose of this article is to reconstruct and systematise the normative content of the Convention standard concerning the right of access to a court (the right to a fair trial) and to identify the elements of that standard which are relevant in the field of taxation. This issue is of particular importance, as the Convention standard constitutes one of the key benchmarks for assessing national procedural frameworks in terms of their compliance with the requirements of effective judicial protection and procedural guarantees afforded to individuals.

Keywords: human rights, right to a court (right to a fair trial), legal standard

1. WPROWADZENIE

Prawa człowieka nie mają i nie powinny mieć waloru teoretycznego ani iluzorycznego, lecz wymiar rzeczywisty, tym bardziej w takiej dziedzinie, jaką są podatki. Jednym z takich praw jest prawo do sądu (prawo do rzetelnego procesu). Nie jest ono jedynie instrumentem umożliwiającym wykonywanie innych praw i wolności konstytucyjnych (konwencyjnych), lecz ma być samoistny i podlega ochronie niezależnie od naruszenia innych praw podmiotowych¹. W istocie mowa tu o normatywnym standardzie proceduralnym (konstytucyjnym, konwencyjnym, w tym unijnym), który stanowi wzorzec (punkt odniesienia) dla oceny krajowej procedury prawnej pod kątem spełnienia przez nią pożądaných gwarancji procesowych w celu zapewnienia jednostce praktycznie skutecznej ochrony prawnej². Obowiązek przestrzegania owych standardów wynika z najwyższej mocy prawnej

¹ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 kwietnia 2004 r., sygn. SK 32/01, OTK-A 2004/4/35.

² M. Żak, *Pojęcie standardu prawnego w sieciowym systemie prawa*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019, nr 1, s. 9 i nast.

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³, w systemie prawa wewnętrznego Rzeczypospolitej Polskiej przewidzianej w treści jej art. 8 oraz z przynależności Polski do Rady Europy⁴ i Unii Europejskiej⁵, a w konsekwencji zobowiązania Rzeczypospolitej do przestrzegania prawa międzynarodowego (art. 9 Konstytucji RP), jak i uznania, że ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią część krajowego porządku prawnego i są bezpośrednio stosowane⁶. Jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowiące jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami⁷.

Prawo do sądu (prawo do rzetelnego procesu) zostało określone w treści art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, ale inspiracją dla niego był niewątpliwie przepis art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności⁸. Podobnie prawo do sądu (prawo do rzetelnego procesu) zostało uregulowane w treści art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁹, która to Karta ma moc traktatu¹⁰. W myśl art. 52 ust. 3

³ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 – dalej: Konstytucja RP.

⁴ Polska przystąpiła do Rady Europy w dniu 26 listopada 1991 r., jednocześnie podpisując Europejską Konwencję Praw Człowieka – dalej: EKPC/Konwencja.

⁵ Polska przystąpiła do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r., podpisując Traktat w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. – Akt dotyczący warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864).

⁶ Art. 91 ust. 1 Konstytucji RP.

⁷ Art. 91 ust. 3 Konstytucji RP.

⁸ Konwencja sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2. Konwencja została ratyfikowana 19 stycznia 1993 r. i tego samego dnia weszła w życie w stosunku do Polski. Deklarację o uznaniu jurysdykcji Europejskiego Trybunału Praw Człowieka złożono 1 maja 1993 r. Po uznaniu przez rząd Rzeczypospolitej jurysdykcji Europejskiej Komisji Praw Człowieka (już nieistniejącej) i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka można już było składać skargi do Trybunału w Strasburgu przeciwko Rzeczypospolitej. W dniu 26 lipca 1994 r. Polska ratyfikowała protokoły nr 1 i 4, 18 października 2000 r. protokół nr 6, a 4 listopada 2002 r. protokół nr 7 (nadt ratyfikowała protokoły nr 2, 9 i 11, dotyczące kwestii proceduralnych). Dnia 1 września 2014 r. Polska ratyfikowała protokół nr 13, dotyczący całkowitego zniesienia kary śmierci; Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.

⁹ Dz.Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr 303, s. 1 – dalej: KPP/Karta.

¹⁰ Art. 6 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE z dnia 30 kwietnia 2004 r. Nr 90, poz. 864/30).

KPP w zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same, jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę. W myśl zaś art. 52 ust. 4 KPP w zakresie, w jakim niniejsza Karta uznaje prawa podstawowe wynikające ze wspólnych tradycji konstytucyjnych państw członkowskich, prawa te interpretuje się zgodnie z tymi tradycjami. Ponadto zgodnie z art. 53 KPP żadne z postanowień niniejszej Karty nie będzie interpretowane jako ograniczające lub naruszające prawa człowieka i podstawowe wolności uznane, we właściwych im obszarach zastosowania, przez prawo Unii i prawo międzynarodowe oraz konwencje międzynarodowe, których Unia lub wszystkie państwa członkowskie są stronami, w szczególności przez europejską Konwencję o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności oraz przez konstytucje państw członkowskich. Powyższe oznacza, że prawa wynikające z EKPC stanowią minimalny standard ochrony. W konsekwencji państwa-strony EKPC mogą utrzymywać w swoim ustawodawstwie wyższy standard ochrony praw podstawowych bez uszczerbku dla zobowiązań wynikających z Konwencji¹¹ oraz ten wyższy standard ochrony może wynikać z prawa unijnego¹².

W myśl art. 6 ust. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (TUE) Unia przystępuje do europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Przystąpienie do Konwencji nie narusza kompetencji Unii określonych w traktatach. Trzeba wyraźnie podkreślić, że kompetencja przystąpienia Unii do EKPC została zablokowana przez Trybunał Sprawiedliwości w opinii z 18 grudnia 2014 r. (2/13)¹³ z uwagi na zasadę autonomii prawa unijnego¹⁴. Prawa podstawowe, zagwarantowane w EKPC

¹¹ Zob. szerzej M. Taborowski, *Poziom ochrony praw podstawowych wynikający z Karty Praw Podstawowych UE jako przeszkoda dla przystąpienia Unii Europejskiej do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 12, s. 28–34.

¹² Zob. szerzej K. Lenaerts, *Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej a ochrona praw podstawowych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2013, nr 1, s. 4–16.

¹³ EU:C:2014:2454.

¹⁴ D. Miąsik, *Zasady i prawa podstawowe*, t. II, *System prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2022, s. 312; szerzej: K. Kowalik-Bańczyk, *Stosowanie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka jako umowy UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 1, s. 40–47; A. Frąckowiak-Adamska, *Akcesja Unii Europejskiej do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka – ryzyko naruszenia zasady wzajemnego zaufania między państwami członkowskimi*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 12, s. 35–39.

oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa (art. 6 ust. 3 TUE). Dodatkowo, zgodnie z wyjaśnieniami do Karty¹⁵, akapit drugi art. 47 KPP odpowiada art. 6 ust. 1 EKPC. Wskazano, że w prawie Unii prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy nie jest ograniczone do spraw odnoszących się do praw i obowiązków o charakterze cywilnym. Jest to jedna z konsekwencji faktu, że Unia jest podmiotem prawa, zgodnie z wyrokiem TSUE *Les Verts* przeciwko Parlamentowi Europejskiemu, 294/83¹⁶. Niemniej jednak, z wyjątkiem ich zakresu zastosowania, gwarancje przyznane przez EKPC mają zastosowanie w podobny sposób w Unii.

Powyżej wskazane zależności normatywne pokazują spójność relacji pomiędzy Konstytucją RP, EKPC i KPP w zakresie praw podstawowych¹⁷. Jednakże minimalnym standardem konwencyjnym jest standard wywodzony z EKPC. Stąd też aby zrozumieć istotę prawa do sądu (prawa do rzetelnego procesu), koniecznym jest poznanie jego treści normatywnej wynikającej z art. 6 ust. 1 EKPC oraz orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka¹⁸. Jedynie zrozumienie konwencyjnego standardu pozwoli ocenić poziom standardu konstytucyjnego, jak i unijnego, jak też dostrzec ich ewolucję. Stąd też zamierzeniem niniejszego artykułu jest unaocznienie niektórych wybranych aspektów omawianego prawa podstawowego.

Stosownie do treści art. 6 ust. 1 EKPC każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Postępowanie przed sądem jest jawne, jednak prasa i publiczność mogą być wyłączone z całości lub części rozprawy sądowej ze względów obyczajowych, z uwagi na porządek publiczny lub bezpieczeństwo państwowe w społeczeństwie demokratycznym, gdy wymaga tego dobro małoletnich lub gdy

¹⁵ Wyjaśnienia dotyczące Karty Praw Podstawowych UE (2007/C 303/02) (Dz.Urz. UE Nr C 303, s. 17).

¹⁶ Wyrok TSUE z dnia 23 kwietnia 1986 r., 294/83, *Les Verts* przeciwko Parlamentowi Europejskiemu, EU:C:1986:166, pkt 23.

¹⁷ Szerzej por. D. Dominik-Ogińska, *System ochrony praw podstawowych w Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo podatkowe Unii Europejskiej. Węzłowe zagadnienia*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, K. Lasiński-Sulecki, Warszawa 2025, s. 45 i nast.; D. Miąsik, *Prawa podstawowe*, [w:] *Zasady i prawa podstawowe*, t. II, s. 261 i nast.

¹⁸ Dalej: ETPC/Trybunał.

służy to ochronie życia prywatnego stron, albo też w okolicznościach szczególnych, w granicach uznanych przez sąd za bezwzględnie konieczne, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom wymiaru sprawiedliwości¹⁹.

Już pobieżna lektura treści wyżej wymienionego przepisu uzmysławia nam, że zawiera on część cywilną i część karną. Jednakże w przypadku spraw podatkowych, o czym będzie mowa poniżej, sytuacja się komplikuje, gdyż niektóre z nich będą poza zakresem zastosowania Konwencji, inne zaś będą uznawane za „sprawy cywilne”, a jeszcze inne za „sprawy karne”.

Orzecznictwo ETPC wprost wskazuje, że prawo do rzetelnego procesu sądowego, gwarantowane w art. 6 ust. 1 EKPC²⁰, należy interpretować w świetle zasady rządów prawa, która wymaga, by strony sporu miały dostęp do skutecznego środka prawnego, umożliwiającego im dochodzenie swoich praw o charakterze cywilnym²¹. Co się tyczy procesu karnego, to kluczową zasadą regulującą stosowanie art. 6 EKPC jest sprawiedliwość²². Jednak to, co stanowi sprawiedliwy proces, nie może być przedmiotem jednej niezmiennej zasady, ale musi zależeć od okoliczności danej sprawy²³. Warto zauważyć, że w każdej sprawie będącej przedmiotem rozpoznania przez Trybunał ma miejsce ocena ogólnej sprawiedliwości postępowania

¹⁹ Każdego oskarżonego o popełnienie czynu zagrożonego karą uważa się za niewinnego do czasu udowodnienia mu winy zgodnie z ustawą (art. 6 ust. 2 EKPC). Każdy oskarżony o popełnienie czynu zagrożonego karą ma co najmniej prawo do: a) niezwłocznego otrzymania szczegółowej informacji w języku dla niego zrozumiałym o istocie i przyczynie skierowanego przeciwko niemu oskarżenia; b) posiadania odpowiedniego czasu i możliwości do przygotowania obrony; c) bronięcia się osobiście lub przez ustanowionego przez siebie obrońcę, a jeśli nie ma wystarczających środków na pokrycie kosztów obrony – do bezpłatnego korzystania z pomocy obrońcy wyznaczonego z urzędu, gdy wymaga tego dobro wymiaru sprawiedliwości; d) przesłuchania lub spowodowania przesłuchania świadków oskarżenia oraz żądania obecności i przesłuchania świadków obrony na takich samych warunkach jak świadków oskarżenia; e) korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza, jeżeli nie rozumie lub nie mówi językiem używanym w sądzie (art. 6 ust. 3 EKPC).

²⁰ Zob. szerzej Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable (volet civil), 2023, <https://ks.echr.coe.int/fr/web/echr-ks/article-6-civil> (dostęp: 06.03.2025) oraz Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable (volet pénal), 2024, <https://ks.echr.coe.int/fr/web/echr-ks/article-6-criminal> (dostęp: 30.09.2025).

²¹ Wyroki ETPC z: 15 marca 2022 r., Grzęda przeciwko Polsce, nr 43572/18, §§ 342–343; 21 lutego 1975 r., Golder przeciwko Wielkiej Brytanii, nr 4451/70, §§ 28–36 (wszystkie wyroki dostępne na stronie HUDOC, <https://hudoc.echr.coe.int/>, dostęp: 03.10.2025).

²² Wyrok ETPC z 10 lipca 2012 r., Gregačević przeciwko Chorwacji, nr 58331/09, § 49.

²³ Wyrok ETPC z 13 września 2006 r., Ibrahim i inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [WI], nr 50541/08, 50571/08, 50573/08 and 40351/09), § 250.

karnego. Zgodność z wymogami rzetelnego procesu sądowego musi być badana każdorazowo z uwzględnieniem przebiegu całego postępowania, a nie na podstawie izolowanego rozpatrzenia jednego konkretnego aspektu lub jednego konkretnego zdarzenia. Nie można jednak wykluczyć, że konkretny czynnik może mieć tak decydujące znaczenie, że umożliwi ocenę rzetelności procesu na wcześniejszym etapie postępowania²⁴.

Prawo do sądu obejmuje prawo do wszczęcia postępowania (prawo dostępu do sądu), prawo do rozstrzygnięcia sporu przez sąd oraz prawo do wykonywania wyroków sądowych, co zostanie poruszone w dalszej części artykułu. Przy czym warto jest w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na specyfikę użytych pojęć w treści art. 6 ust. 1 EKPC oraz poruszyć kwestię spraw podatkowych na gruncie tego przepisu.

2. SPRAWY PODATKOWE PRZED ETPC A KWESTIA PRAWA DO SĄDU

Wydawałoby się, że wykładnia językowa wyżej wymienionego przepisu, a zwłaszcza treść art. 6 ust. 1 EKPC wskazująca na „prawa i obowiązki o charakterze cywilnym”²⁵ czy „oskarżenie w sprawie karnej” nie daje możliwości zastosowania tego przepisu do spraw podatkowych. Nic bardziej mylnego.

Orzecznictwo ETPC interpretuje pojęcie „sprawy cywilnej” czy „sprawy karnej” na gruncie Konwencji w sposób odmienny, niż to wynika z ustawodawstwa krajowego, czyli pojęcia te mają walor autonomiczny²⁶. To nie kwalifikacja prawna, ale treść materialna i skutki wynikające z prawa krajowego danego państwa decydują o tym, czy prawo lub obowiązek²⁷ należy uznać za taki, który ma „charakter cywilny” w świetle EKPC. Innymi słowy, aby art. 6 ust. 1 EKPC w jego części dotyczącej spraw cywilnych miał zastosowanie, musi istnieć „spór” dotyczący „prawa” – lub „obowiązku” – które można uznać, przynajmniej na podstawie dyskusyjnych argumentów, za

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ W niniejszym artykule większy nacisk położono na aspekty procesu tzw. cywilnego aniżeli procesu karnego, który będzie miał szersze zastosowanie do spraw podatkowych. Odnośnie do aspektów procesu karnego będzie on miał mniejsze znaczenie, choć określone gwarancje ujawnią się zwłaszcza na gruncie sankcji podatkowych.

²⁶ Odnośnie do oskarżenia w sprawie karnej – wyroki ETPC z: 23 marca 2016 r., *Blokhin c. Russe* [WI], § 179; 26 marca 1982 r., *Adolf przeciwko Austrii*, § 30; M. Richardson, *Taxpayers' Right to Defence in the EU Law and European Convention on Human Rights Regimes*, Amsterdam 2024, s. 185 i n.

²⁷ Wyrok ETPC z 28 maja 2020 r. (28 sierpnia 2020 r. – wersja ostateczna), *Evers przeciwko Niemcom*, 17895/14, § 65.

uznane w prawie krajowym, niezależnie od tego, czy jest ono chronione na mocy EKPC. Spór musi być rzeczywisty i poważny. Może on dotyczyć nie tylko faktycznego istnienia prawa, ale także jego zakresu i sposobu wykonywania. Zaś wynik postępowania musi mieć bezpośrednie znaczenie dla danego prawa, a same znikome powiązania lub odległe konsekwencje nie są wystarczające, aby zastosować art. 6 ust. 1 EKPC²⁸.

Z kolei istnienie lub brak „oskarżenia w sprawie karnej” jest definiowane jako „oficjalne zawiadomienie danej osoby przez właściwy organ o zarzucie popełnienia przestępstwa”. Taka definicja wskazuje kryterium, że „sytuacja [podejrzanego] znacząco się zmieniła”²⁹. Dla oceny, czy mamy do czynienia ze sprawą karną na gruncie EKPC pomocne są trzy kryteria, nazywane „kryteriami Engela”³⁰. Pierwszym z tych kryteriów jest kwalifikacja prawna przestępstwa w prawie krajowym, drugim – sam charakter przestępstwa, a trzecim – surowość kary, jaką może ponieść sprawca³¹. Drugie i trzecie kryterium są alternatywne i nie muszą się kumulować. Nie wyklucza to przyjęcia podejścia łącznego, o ile oddzielna analiza każdego z kryteriów nie pozwala na wyciągnięcie jednoznacznego wniosku co do istnienia oskarżenia w sprawie karnej³². Okoliczność, że dana osoba nie podlega karze pozbawienia wolności, nie ma sama w sobie decydującego znaczenia dla zastosowania części karnej art. 6 EKPC, ponieważ, jak wielokrotnie podkreślał ETPC, względna nieistotność sprawy nie może pozbawić przestępstwa jego wewnętrznego charakteru karnego³³. Wymogi dotyczące rzetelnego procesu sądowego zgodnie z art. 6 EKPC są bardziej rygorystyczne w sferze prawa karnego niż w dziedzinie

²⁸ Wyroki ETPC z: 3 kwietnia 2012 r., Boulois przeciwko Luksemburgowi [WI], nr 37575/04, § 90; 19 września 2017 r., Regner przeciwko Republice Czeskiej [WI], nr 35289/11, § 99.

²⁹ Wyroki ETPC z: 27 lutego 1980 r., Deweer przeciwko Belgii, §§ 42, 44 i 46; 15 lipca 1982 r., Eckle przeciwko Niemcom, § 73; 13 września 2006 r., Ibrahim i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [WI], § 249; 12 maja 2017 r., Simeonovi przeciwko Bułgarii, [WI], § 110.

³⁰ Kryteria te zostały po raz pierwszy wskazane w wyroku ETPC z 8 czerwca 1976 r., Engel i in. przeciwko Holandii, § 82.

³¹ Wyrok ETPC z 1 czerwca 2023 r., Grosam przeciwko Republice Czeskiej [WI], nr 19750/13, § 113.

³² Wyroki ETPC z: 9 października 2003 r., Ezeh i Connors przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [WI], nr 39665/98 i 40086/98, § 82; 23 listopada 2006 r., Jussila przeciwko Finlandii [WI], nr 73053/01, §§ 30–31; 22 grudnia 2020 r., Gestur Jónsson i Ragnar Halldór Hall, nr 68273/14 i nr 68271/14, §§ 75 i 77–78.

³³ Wyroki ETPC z: 6 listopada 2018 r., Ramos Nunes de Carvalho e Sá, nr 55391/13 i in., § 122; 22 grudnia 2020 r., Gestur Jónsson i Ragnar Halldór Hall, nr 68273/14

prawa cywilnego³⁴. Jednakże gwarancje karne niekoniecznie znajdują pełne – rygorystyczne – zastosowanie we wszystkich sprawach, w szczególności tych, które nie należą do tradycyjnych kategorii prawa karnego, takich jak postępowania w sprawie dopłat podatkowych³⁵. Ważnym aspektem, który wypada zauważyć, jest postępowanie przeciwko osobie zmarłej, które jest sprzeczne z zasadami wynikającymi z art. 6 EKPC, ponieważ ze swej natury jest niezgodne z zasadą równości broni i wszystkimi gwarancjami rzetelnego procesu. Co więcej, oczywiste jest, że nie da się ukarać osoby zmarłej i co najmniej w tej mierze postępowanie karne jest utrudnione. Ponadto jakakolwiek kara wymierzona osobie zmarłej narusza jej godność. W końcu postępowanie przeciwko osobie zmarłej sprzeczne jest z przedmiotem i celem art. 6 EKPC, jak również z zasadą dobrej wiary i zasadą efektywności nieodłącznie związanymi z tym przepisem³⁶.

Warto jest wskazać, że w wyroku z 12 lipca 2001 r. w sprawie Ferrazzini przeciwko Włochom³⁷ Trybunał wyraził pogląd, że kwestie podatkowe stanowią zasadniczą część prerogatyw władzy publicznej, a publiczny charakter relacji między podatnikiem a organem podatkowym pozostaje dominujący. W związku z tym ETPC stwierdził, że spory podatkowe nie wchodzą w zakres praw i obowiązków o charakterze cywilnym, pomimo skutków majątkowych, które nieodłącznie miały miejsce u podatnika.

Pomimo powyższego wyroku Trybunał zmierzył się z kwestią naruszenia art. 6 ust. 1 EKPC w sprawach z wątkiem podatkowym. Były to następujące sprawy: zapłaty podatków wbrew wyrokowi sądu karnego uniewinniającemu podatnika w tym zakresie³⁸, równoległe toczących się postępowań celnych, karnych i podatkowych oraz zapewnienia prawa do obrony³⁹, nałożenia sankcji karnych na spadkobierców za długi podatkowe zmarłego⁴⁰, braku prawa do obrony w sprawie wymiaru podatku

i nr 68271/14, § 78; 3 listopada 2022 r., Vegotex International S.A. przeciwko Belgii [WI], nr 49812/09, § 67.

³⁴ Wyroki ETPC z: 11 lipca 2017 r., Moreira Ferreira przeciwko Portugalii (nr 2) [WI], nr 19867/12, § 67; 29 listopada 2016 r., Carmel Saliba przeciwko Malcie, nr 24221/13, § 67.

³⁵ Wyrok ETPC z 23 listopada 2006 r., Jussila przeciwko Finlandii [WI], nr 73053/01, § 43.

³⁶ Wyroki ETPC z: 27 sierpnia 2019 r., Magnitskiy i Inni przeciwko Rosji, nr 32631/09 i nr 53799/12, § 281; 8 lipca 2008 r., Grădinar przeciwko Mołdawii, §§ 90–104.

³⁷ Wyrok ETPC z 12 czerwca 2001 r., Ferrazzini przeciwko Włochom nr 44759/98, § 27.

³⁸ Wyrok ETPC z 23 października 2014 r., Melo Tadeu v. Portugal, nr 27785/10.

³⁹ Wyrok ETPC z 24 lutego 1994 r., Bendenoun przeciwko Francji, nr 12547/86.

⁴⁰ Wyrok ETPC z 29 sierpnia 1997 r., A.P., M.P. i T.P. przeciwko Szwajcarii, skarga nr 19958/92.

dochodowego i nałożenia kary pieniężnej⁴¹, prawa do zachowania milczenia i prawa do nieoskarżania samego siebie w postępowaniu podatkowym⁴², dodatkowego zobowiązania podatkowego⁴³, grzywny podatkowej⁴⁴, nakładania i obliczania kar w odniesieniu do wartości opodatkowania⁴⁵, braku dostępu do sądu w sprawach dotyczących dodatkowych zobowiązań podatkowych⁴⁶, ograniczenia prawa podatnika do przesłuchania świadków w zakresie procedury postępowania w sprawie uchylania się od opodatkowania⁴⁷, cofnięcia preferencyjnego traktowania podatkowego⁴⁸, braku wystarczającego uzasadnienia wyroku sądu w sprawie zobowiązań podatkowych⁴⁹, nałożenia kar podatkowych z tytułu nieprzekazania przez podatnika informacji o kontaktach bankowych⁵⁰, przekroczenia rozsądnego terminu procedury podatkowej⁵¹, przeszukania na mocy nakazu sądowego w sprawie oszustwa podatkowego⁵², odszkodowania za szkody poniesione na skutek niezgodnego z prawem zajęcia dla zabezpieczenia należności podatku akcyzowego⁵³.

Analiza wskazanych spraw nie pozwala zatem stwierdzić w tak jednoznaczny sposób, że art. 6 ust. 1 EKPC nie ma zastosowania do spraw podatkowych⁵⁴.

⁴¹ Wyrok ETPC z 27 marca 1998 r., J.J. przeciwko Holandii, nr 21351/93.

⁴² Wyrok ETPC z 3 maja 2001 r., J.B. przeciwko Szwajcarii, nr 31827/96.

⁴³ Wyrok ETPC z 23 listopada 2006 r., Jussila przeciwko Finlandii [WI], nr 73053/01.

⁴⁴ Wyrok ETPC z 7 czerwca 2012 r., Segame S.A. przeciwko Francji, nr 4837/06.

⁴⁵ Wyrok ETPC z 20 września 2011 r., OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS przeciwko Rosji, nr 14902/04.

⁴⁶ Wyrok ETPC z 23 listopada 2002 r., Janosevic przeciwko Szwecji oraz Västberga Taxi Aktiebolag i Vulic przeciwko Szwecji, nr 34619/97 i 36985/97.

⁴⁷ Wyrok ETPC z 2 maja 2017 r., Chap Ltd przeciwko Armenii, nr 15485/09.

⁴⁸ Decyzja ETPC z 17 maja 2006 r., Société Oxygène Plus przeciwko Francji, nr 76959/11 – niedopuszczalność.

⁴⁹ Wyrok ETPC z 14 grudnia 2021 r., Melgarejo Martinez de Abellanos a. Espagne, nr 11200/19.

⁵⁰ Wyrok ETPC z 4 października 2022 r., De Legé c. Pays-Bas, nr 58342/15.

⁵¹ Wyrok ETPC z 3 listopada 2022 r., Vegotex International S.A. c. Belgique [WI], nr 49812/09.

⁵² Decyzja ETPC z 8 stycznia 2002 r., Keslassy przeciwko Francji, nr 51578/99 – niedopuszczalność.

⁵³ Wyrok ETPC z 5 października 2023 r., Ruciński przeciwko Polsce, nr 22716/12.

⁵⁴ Por. M. Krzyżanowska-Mierzevska, *Europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności w Polsce – refleksje po trzydziestej rocznicy ratyfikacji*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2024, nr 5, s. 4–18.

3. PRAWO DOSTĘPU DO SĄDU

Uwzględniając zasadę praworządności⁵⁵ i unikania arbitralnej władzy, które leżą u podstaw EKPC, należy wskazać, że prawo dostępu do sądu jest nieodłącznym elementem gwarancji zapisanych w art. 6 EKPC⁵⁶. W przypadku braku dostępu do niezależnego i bezstronnego sądu zawsze pojawia się kwestia zgodności z zasadą praworządności⁵⁷. Zatem aby wszelkie przepisy krajowe wykluczające dostęp do sądu miały jakikolwiek skutek w konkretnej sprawie, muszą być one zgodne z zasadą praworządności⁵⁸. Prawo dostępu do sądów nie ma charakteru absolutnego i może podlegać dorozumianym ograniczeniom⁵⁹. Do Trybunału nie należy rozstrzyganie sporów dotyczących interpretacji prawa krajowego regulującego dostęp do sądu. Jego rolą jest raczej weryfikacja zgodności z Konwencją skutków takiej interpretacji⁶⁰. Dodatkowo prawo dostępu do sądu musi być jednocześnie praktyczne i skuteczne, a nie teoretyczne i iluzoryczne⁶¹. Skuteczne prawo dostępu oznacza, że jednostka musi posiadać wyraźną i praktyczną możliwość zakwestionowania czynności stanowiącej ingerencję w jej prawa⁶². Prawo to należy odróżnić od prawa gwarantowanego w art. 13 EKPC⁶³.

⁵⁵ Por. szerzej R. Spano, *Zasada rządów prawa jako gwiazda przewodnia w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka – trybunał strasburski a niezawisłość sądownictwa*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021, nr 5, s. 4–16.

⁵⁶ Wyroki ETPC z: 21 lutego 1975 r., Golder przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, §§ 28–36; 15 marca 2022 r., Grzęda przeciwko Polsce [WI], nr 43572/18, § 298; 5 kwietnia 2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji [WI], nr 40160/12, §§ 76 i nast.

⁵⁷ Wyrok ETPC z 15 marca 2022 r., Grzęda przeciwko Polsce [WI], nr 43572/18, § 343.

⁵⁸ *Ibidem*, § 299.

⁵⁹ Wyroki ETPC z: 21 lutego 1975 r., Golder przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 4451/70, § 38; 17 stycznia 2012 r., Stanev przeciwko Bułgarii [WI], nr 36760/06, § 230.

⁶⁰ Zob. np. wyroki ETPC z: 11 stycznia 2001 r., Platakou przeciwko Grecji, nr 38460/97, §§ 37–39; 6 grudnia 2001 r., Yagtzilar i Inni przeciwko Grecji, skarga nr 41727/98, § 25; 21 czerwca 2011 r., Bulfracht Ltd przeciwko Chorwacji, skarga nr 53261/08, § 35.

⁶¹ Wyrok ETPC z 4 grudnia 1995 r., Bellet przeciwko Francji, skarga nr 23805/94, § 36; por. szerzej D. Dominik-Ogińska, *Proceduralne standardy unijne w zakresie VAT – wybrane aspekty*, [w:] *Minimalizacja ryzyka oszustw i nadużyć podatkowych. Metody ochrony przed nieuczciwymi praktykami. Problematyka podatkowa i karna*, red. eadem, J. Matarewicz, W. Morawski, Warszawa 2025, s. 29–64.

⁶² Wyrok ETPC z 4 grudnia 1995 r., Bellet przeciwko Francji, skarga nr 23805/94, §§ 36–38.

⁶³ Wyrok ETPC z 14 stycznia 2020 r., X i inni przeciwko Rosji, nr 78042/16 i nr 66158/14, § 50.

Przepisy regulujące proceduralne czynności, które należy podjąć, oraz terminy, których należy przestrzegać przy składaniu środka prawnego wnioskującego o kontrolę sądową, mają na celu zapewnienie prawidłowego wymiaru sprawiedliwości i przestrzegania w szczególności zasady pewności prawa⁶⁴. W związku z tym przedmiotowe zasady lub ich stosowanie nie powinny uniemożliwiać stronom postępowania korzystania z dostępnych środków odwoławczych⁶⁵. W istocie każda sprawa jest oceniana jako całość w świetle szczególnych cech danego postępowania⁶⁶. Stosując przepisy proceduralne, sądy muszą unikać zarówno nadmiernego formalizmu, który mógłby naruszyć sprawiedliwość postępowania, jak i nadmiernej elastyczności, która mogłaby spowodować, że wymogi proceduralne określone w ustawach stałyby się bez znaczenia⁶⁷. Przestrzeganie sformalizowanych zasad postępowania, dzięki którym strony mogą uzyskać rozstrzygnięcie sporu, jest cenne i ważne, ponieważ pozwala ograniczyć swobodę decyzyjną, zapewnić równość stron, zapobiegać arbitralności, zapewnić skuteczne rozstrzygnięcie sporu i wydanie orzeczenia w rozsądnym terminie oraz zagwarantować pewność prawa i poszanowanie sądu⁶⁸.

Warto przy okazji wspomnieć, że art. 6 EKPC nie wymaga, aby państwa ustanowiły sądy apelacyjne lub kasacyjne. Jednakże, jeżeli takie sądy już istnieją, gwarancje wywodzone z art. 6 ust. 1 EKPC muszą być przestrzegane, w szczególności w zakresie, w jakim zapewnia on stronom procesowym skuteczne prawo dostępu do sądów w celu podejmowania decyzji dotyczących ich praw i obowiązków w postępowaniu sądowym⁶⁹. Do Trybunału

⁶⁴ Wyrok ETPC z 15 października 2002 r. (15 stycznia 2003 r. – wersja ostateczna), Cañete de Goñi przeciwko Hiszpanii, nr 55782/00, § 36.

⁶⁵ Wyroki ETPC z: 25 stycznia 2000 r. (25 kwietnia 2000 r. – wersja ostateczna), Miragall Escolano i inni przeciwko Hiszpanii, nr 38366/97 i in., § 36; 12 listopada 2002 r. (12 marca 2003 r. – wersja ostateczna), Zvolský i Zvolská przeciwko Republice Czeskiej, nr 46129/99, § 51.

⁶⁶ Wyrok ETPC z 30 października 2018 r., Kurşun przeciwko Turcji, nr 22677/10, §§ 103–104.

⁶⁷ Wyrok ETPC z 31 stycznia 2017 r., Hasan Tunç i inni przeciwko Turcji, nr 19074/05, §§ 32–33.

⁶⁸ Wyrok ETPC z 5 kwietnia 2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji [WI], nr 40160/12, § 96.

⁶⁹ Wyroki ETPC z: 18 lutego 2009 r., Andrejeva przeciwko Łotwie [WI], skarga nr 55707/00, § 97; 23 października 1996 r., Levages Prestations Services przeciwko Francji, skarga nr 21920/93, § 44; 19 grudnia 1997 r., Brualla Gómez de la Torre przeciwko Hiszpanii, skarga nr 155/1996/774/975, § 37; 14 listopada 2000 r., Annoni di Gussola i inni przeciwko Francji, skargi nr 31819/96 i 33293/96, § 54; 5 kwietnia 2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji, skarga nr 40160/12, § 80. Do ETPC nie należy ocena słuszności wyborów

nie należy ocena słuszności wyborów dokonanych przez umawiające się państwa w odniesieniu do ograniczeń dostępu do sądu. Rola Trybunału ogranicza się do weryfikacji zgodności z EKPC wynikających z nich konsekwencji. W tym względzie należy pamiętać, że sposób, w jaki art. 6 ust. 1 EKPC ma zastosowanie do sądów apelacyjnych lub kasacyjnych, zależy od specyfiki danego postępowania. Dokonując tej oceny, należy wziąć pod uwagę postępowanie jako całość w krajowym porządku prawnym oraz rolę, jaką odgrywa w nim sąd kasacyjny, ponieważ warunki dopuszczalności kasacji mogą być bardziej rygorystyczne niż w przypadku apelacji⁷⁰. Ponadto ustalenie przez prawo określonego progu jurysdykcji mającego zastosowanie do odwołań do sądu najwyższego stanowi nałożenie uzasadnionego i rozsądnego wymogu proceduralnego, biorąc pod uwagę samą istotę roli odgrywanej przez ten sąd, który jest powołany do rozpatrywania wyłącznie spraw o wymaganym poziomie ważności⁷¹. Oceniając, czy postępowanie przed sądem apelacyjnym lub sądem kasacyjnym było zgodne z wymogami art. 6 ust. 1 EKPC, bierze się pod uwagę zakres, w jakim sprawa została rozpatrzona przez sądy niższej instancji, fakt czy postępowanie przed tymi sądami budziło wątpliwości co do rzetelności, a także rolę danego sądu⁷². Zasada ta ma zastosowanie w szczególności, gdy chodzi o warunki dopuszczalności apelacji (kasacji), ponieważ kwestia ta z natury podlega regulacjom ze strony państwa, które posiada pewien margines swobody

dokonanych przez umawiające się państwa w odniesieniu do ograniczeń dostępu do sądu. Jego rola sprowadza się do weryfikacji zgodności z Konwencją wynikających z nich konsekwencji. Do Trybunału nie należy również rozstrzyganie sporów dotyczących interpretacji prawa krajowego regulującego dostęp do sądu; jego rolą jest raczej weryfikacja zgodności z Konwencją skutków takiej interpretacji (zob. np. wyroki ETPC: 11 stycznia 2001 r., Platakou przeciwko Grecji, skarga nr 38460/97, §§ 37–39; 6 grudnia 2001 r., Yagtzilar i Inni przeciwko Grecji, skarga nr 41727/98, § 25; 21 czerwca 2011 r., Bulfracht Ltd przeciwko Chorwacji, skarga nr 53261/08, § 35).

⁷⁰ Wyroki ETPC z: 23 października 1996 r., Levages Prestations Services, skarga nr 21920/93, § 45; 19 grudnia 1997 r., Brualla Gómez de la Torre, skarga nr 155/1996/774/975, § 37; 2 listopada 2006 r., Kozlica przeciwko Chorwacji, skarga nr 29182/03, § 37; 7 lipca 2015 r., Shamoyan przeciwko Armenii, skarga nr 18499/08, § 29.

⁷¹ Wyroki ETPC z: 21 czerwca 2011 r., Dobrić przeciwko Serbii, skargi nr 2611/07 i 15276/07, § 54; 2 października 2012 r., Jovanović przeciwko Serbii, skarga nr 32299/08, § 48.

⁷² Wyroki ETPC z: 23 października 1996 r., Levages Prestations Services, skarga nr 21920/93, §§ 45–49; 19 grudnia 1997 r., Brualla Gómez de la Torre, skarga nr 155/1996/774/975, §§ 37–39; 16 listopada 2000 r., Sotiris i Nikos Koutras ATTEE przeciwko Grecji, skarga nr 39442/98; decyzja ETPC z 24 października 2002 r., Nakov przeciwko Byłej Jugosłowiańskiej Republice Macedonii, skarga nr 68286/01.

w tym zakresie⁷³. Warunki dopuszczalności kasacji w kwestii prawnej mogą być bardziej rygorystyczne niż w przypadku apelacji⁷⁴. Trybunał uwzględnił również szczególną rolę Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) i uznał za dopuszczalne, że mogą istnieć bardziej rygorystyczne kryteria dopuszczalności postępowań przed tym sądem⁷⁵.

Do naruszenia prawa dostępu do sądu dochodzi wówczas, gdy przepisy przestają służyć celom „pewności prawa” i „właściwego wymiaru sprawiedliwości” i stanowią swego rodzaju barierę uniemożliwiającą stronie sporu rozstrzygnięcie jej sprawy co do istoty przez właściwy sąd⁷⁶. Praktyczny i skuteczny charakter tego prawa może zostać osłabiony poprzez istnienie przeszkód natury proceduralnej uniemożliwiających lub ograniczających możliwości wystąpienia do sądu czy poprzez ograniczenie kontroli sądowej. W wyroku w sprawie Zubac przeciwko Chorwacji⁷⁷ wskazano, że szczególnie rygorystyczna interpretacja przez sądy krajowe jakiejś reguły proceduralnej (nadmierny formalizm) może pozbawić skarżących ich prawa do sądu⁷⁸. Taki formalizm może wynikać z wyjątkowo rygorystycznej interpretacji przepisu proceduralnego, który uniemożliwia rozpatrzenie meritum sprawy skarżącego i stanowi element mogący pociągać za sobą naruszenie prawa do skutecznej ochrony przez sądy i trybunały⁷⁹. Zaporowy koszt postępowania w stosunku do finansowych możliwości również może stwarzać podstawy do stwierdzenia naruszenia prawa dostępu do sądu⁸⁰.

⁷³ Wyrok ETPC z 17 lipca 2003 r., Luordo przeciwko Włochom, skarga nr 32190/96, § 85.

⁷⁴ Wyrok ETPC z 23 października 1996 r., Levages Prestations Services v. France, skarga nr 21920/93, § 45.

⁷⁵ Wyrok ETPC z 2 czerwca 2016 r., Papaioannou przeciwko Grecji, nr 18880/15, §§ 42–49.

⁷⁶ Wyrok ETPC z 5 kwietnia 2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji [WI], skarga nr 40160/12, § 98.

⁷⁷ *Ibidem*, §§ 80–97.

⁷⁸ Wyroki ETPC z: 28 października 1998 r., Perez de Rada Cavanilles przeciwko Hiszpanii, skarga nr 116/1997/900/1112, § 49; z 25 stycznia 2000 r., Miragall Escolano przeciwko Hiszpanii, skargi nr 38366/97 i in., § 38; 12 listopada 2002 r., Běleš i Inni przeciwko Czechom, skarga nr 47273/99, § 50; z 29 marca 2011 r., RTBF przeciwko Belgii, skarga nr 50084/06, §§ 71, 72, 74.

⁷⁹ Wyroki ETPC z: 12 listopada 2002 r., Běleš i Inni przeciwko Czechom, skarga nr 47273/99, §§ 50–51 i 69; 26 lipca 2007 r., Walchli przeciwko Francji, skarga nr 35787/03, § 29.

⁸⁰ Wyroki ETPC z: 19 czerwca 2001 r., Kreuz przeciwko Polsce (nr 1), skarga nr 28249/95, §§ 60–67; z 26 lipca 2005 r., Podbielski i PPU PolPure przeciwko Polsce, skarga nr 39199/98, §§ 65–66.

W ocenie dotyczącej opłat sądowych bierze się pod uwagę zachowanie strony postępowania⁸¹ lub oczywisty brak szans na powodzenie powództwa⁸². W przypadku możliwości zwolnienia z opłaty skarbowej osoby o to wnioskującej, po dokonaniu oceny jej sytuacji finansowej, organy muszą niezwłocznie wydać decyzję⁸³, a od wnioskodawcy oczekuje się również staranności⁸⁴. Jednocześnie z art. 6 ust. 1 EKPC nie wynika, że państwo musi zapewnić pomoc prawną w każdym sporze dotyczącym „prawa o charakterze cywilnym”⁸⁵. Skoro jednak intencją Trybunału jest ochrona praw, które są praktyczne i skuteczne, to art. 6 ust. 1 EKPC może niekiedy zobowiązywać państwo do zapewnienia pomocy adwokata w sytuacji, gdy taka pomoc okaże się niezbędna dla skutecznego dostępu do sądu⁸⁶. Wśród okoliczności, które będą decydować o istnieniu takiego wymogu, są: waga przedmiotu sporu dla skarżącego⁸⁷, stopień skomplikowania odpowiedniego prawa lub procedury⁸⁸, możliwości skarżącego skutecznego podjęcia się obrony swojej osoby⁸⁹, istnienie ustawowego wymogu prawnej reprezentacji⁹⁰. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby państwo nałożyło warunki na

⁸¹ Wyrok ETPC z 5 kwietnia 2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji [WI], nr 40160/12, § 120.

⁸² Decyzja z dnia 10 listopada 2020 r., Marić przeciwko Chorwacji, nr 37333/17, §§ 58 i 60, dotycząca obowiązku poniesienia pełnych kosztów reprezentacji państwa oraz § 52, dotycząca obowiązku pokrycia kosztów postępowania przez stronę przegrywającą (zasada „przegrywający płaci”); zob. również wyroki ETPC z: 6 kwietnia 2006 r. (6 lipca 2006 r. – wersja ostateczna), Stankiewicz przeciwko Polsce, nr 46917/99, §§ 62 i nast.; 9 lutego 2012 r., Klauz przeciwko Chorwacji, nr 42856/06, §§ 77 i nast.; 6 września 2016 r., Cindrić i Bešlić przeciwko Chorwacji, nr 72152/13, §§ 119–123.

⁸³ Wyrok ETPC z 19 października 2021 r., Laçi przeciwko Albanii, nr 28142/17, §§ 53–60.

⁸⁴ Wyrok ETPC z 19 kwietnia 2011 r., Elcomp sp. z o.o. przeciwko Polsce, nr 37492/05, § 41.

⁸⁵ Wyrok ETPC z 9 października 1979 r., Airey przeciwko Irlandii, nr 6289/73, § 26.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ Wyrok ETPC z 15 lutego 2005 r. (15 maja 2005 r. – wersja ostateczna), Steel i Morris przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 68416/01, § 61.

⁸⁸ Wyrok ETPC z 9 października 1979 r., Airey pko Irlandii, nr 6289/73, § 24.

⁸⁹ Wyroki ETPC z: 7 maja 2002 r. (7 sierpnia 2022 r. – wersja ostateczna), McVicar przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 46311/99, §§ 48–62; 15 lutego 2005 r. (15 maja 2005 r. – wersja ostateczna), Steel i Morris przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 68416/01, § 61; 16 czerwca 2002 r. (16 października 2002 r. – wersja ostateczna), P., C. i S. przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 56547/00, § 100.

⁹⁰ Wyroki ETPC z: 9 października 1979 r., Airey przeciwko Irlandii, nr 6289/73, § 26; 19 września 2000 r. (17 stycznia 2001 r. – wersja ostateczna), Gnahoré przeciwko Francji, nr 40031/98, § 41 in fine.

przyznanie pomocy prawnej w oparciu o takie okoliczności, jak sytuacja finansowa strony sporu⁹¹ czy perspektywy jej wygranej w postępowaniu⁹². Kluczowym jest jednak, aby sąd przedstawił powody odmowy przyznania pomocy prawnej i rozpatrywał wnioski o nią z należytą starannością⁹³. Niewątpliwym jest również, że przydzielenie pełnomocnika z urzędu do reprezentowania strony samo w sobie nie gwarantuje skutecznej pomocy⁹⁴. Taki pełnomocnik może nie mieć możliwości działania lub po prostu uchylać się od wykonywania swoich obowiązków. Właściwe organy krajowe, poinformowane o zaistnieniu takiej sytuacji, muszą dokonać jego zmiany. Gdyby tego nie uczyniły, strona sporu – pomimo zapewnienia jej bezpłatnej pomocy prawnej – zostałaby w praktyce pozbawiona skutecznej pomocy⁹⁵. Niezmiennie należy pamiętać, że to na państwie spoczywa obowiązek zapewnienia wymaganej równowagi pomiędzy skutecznym korzystaniem z dostępu do wymiaru sprawiedliwości z jednej strony a niezależnością zawodu prawniczego z drugiej. Trybunał wyraźnie podkreślał, że każda odmowa ze strony adwokata ustanowionego w ramach pomocy prawnej musi spełniać pewne kryteria jakościowe. Wymogi te nie zostaną spełnione w sytuacji, w której braki w systemie pomocy prawnej pozbawiają jednostkę „praktycznego i skutecznego” dostępu do sądu, do czego ma prawo⁹⁶.

Inne ograniczenia dostępu prawa do sądu wynikają z kwestii związanych z terminami. Jako przykłady można wskazać: czas potrzebny do rozpatrzenia apelacji, w wyniku której została ona uznana za niedopuszczalną⁹⁷, nieprzewidywalne zastosowanie nowego terminu wprowadzonego

⁹¹ Wyrok ETPC z 15 lutego 2005 r. (15 maja 2005 r. – wersja ostateczna), Steel i Morris przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 68416/01, § 62.

⁹² Wyrok ETPC z 15 lutego 2005 r. (15 maja 2005 r. – wersja ostateczna), Steel i Morris przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 68416/01, § 62.

⁹³ Wyroki ETPC z: 27 czerwca 2006 r., Tabor przeciwko Polsce, nr 12825/02, §§ 45–46; 9 października 2007 r., Saoud przeciwko Francji, nr 9375/02, §§ 133–136.

⁹⁴ Wyrok ETPC z 22 marca 2007 r., Siałkowska przeciwko Polsce, nr 8932/05, §§ 110 i 116.

⁹⁵ Wyrok ETPC z 13 lutego 2003 r. (21 maja 2003 r. – wersja ostateczna), Bertuzzi przeciwko Francji, nr 36378/97, § 30.

⁹⁶ Wyroki ETPC z: 22 marca 2007 r., Staroszczyk przeciwko Polsce, nr 59519/00, § 135; 22 marca 2007 r., Siałkowska przeciwko Polsce, nr 8932/05, § 114.

⁹⁷ Wyroki ETPC z: 25 stycznia 2000 r. (25 kwietnia 2000 r. – wersja ostateczna), Miragall Escolano i inni przeciwko Hiszpanii, nr 38366/97 i in., § 38; 28 marca 2006 r., Melnyk przeciwko Ukrainie, nr 23436/03, § 26.

po złożeniu skargi, z naruszeniem zasady pewności prawa⁹⁸, terminy przedawnienia dla wniesienia roszczenia⁹⁹. Należy jednak pamiętać, że strony postępowania są zobowiązane do działania z należytą starannością¹⁰⁰. A sądy krajowe nie powinny interpretować prawa krajowego w sposób nieelastyczny, nakładając na strony postępowania obowiązek, którego nie są one w stanie wypełnić¹⁰¹.

4. PRAWO DO ROZSTRZYGNĘCIA SPORU PRZEZ SĄD

W ramach procedury przed sądem orzecznictwo ETPC wymienia cztery podstawowe kategorie gwarancji, które składają się na prawo do sprawiedliwego procesu. W pierwszej kolejności są to gwarancje dotyczące organizacji i składu sądu. Po drugie, gwarancje dotyczące przebiegu procedury, w tym uzasadnienie wyroku i czas trwania postępowania. Po trzecie, jest to równość broni, co na poziomie najogólniejszym oznacza usytuowanie stron na równych pozycjach, i wreszcie po czwarte, są to gwarancje dotyczące wykonania orzeczenia¹⁰². Te ostatnie zostaną omówione w odrębnym punkcie niniejszego artykułu, którego ramy nie pozwalają jednak na omówienie wszystkich aspektów przedmiotowego prawa. Chodzi jedynie o wskazanie tych, które są kluczowe. Celem istotnym jest uwrażliwienie na to, jaki ów konwencyjny standard, będący standardem minimalnym, jest w swej treści. Obejmuje on bowiem szereg zagadnień, które są rozwijane w sposób dynamiczny przez Trybunał. Już choćby z tego powodu

⁹⁸ Wyroki ETPC z: 29 listopada 2022 r., Çela przeciwko Albanii, nr 73274/17, §§ 34–40; 9 listopada 2003 r., Legros i inni przeciwko Francji, nr 72173/17 i in., §§ 149–165.

⁹⁹ Na przykład Trybunał stwierdził naruszenie prawa dostępu do sądu w szeregu spraw, w których umorzenie postępowania karnego i wynikające z nieprzeprowadzenia postępowania cywilnego wynikało z braku staranności ze strony organów krajowych (wyroki ETPC z: 2 października 2008 r., Atanasova przeciwko Bułgarii, nr 72001/01, §§ 35–47; 24 września 2024 r., Fabbri i inni przeciwko San Marino [WI], nr 6319/21). Nadmierne opóźnienia w rozpatrywaniu roszczenia mogą również pozbawić sensu prawo dostępu do sądu (wyrok ETPC z 2 maja 2013 r., Kristiansen i Tyvik AS przeciwko Norwegii, nr 25498/08).

¹⁰⁰ Wyroki ETPC z: 12 lipca 2018 r. (12 października 2018 r. – wersja ostateczna), Kamenova przeciwko Bułgarii, §§ 52–55; 29 listopada 2022 r., Çela przeciwko Albanii, nr 73274/17, § 39).

¹⁰¹ Wyrok ETPC z 12 lipca 2018 r. (12 października 2018 r. – wersja ostateczna), Kamenova przeciwko Bułgarii, nr 62784/09, §§ 52–55.

¹⁰² Por. szerzej D. Dominik-Ogińska, *Proceduralne standardy unijne...*

pomijanie czy niezauważanie tego standardu przez uczestników sporów podatkowych czy same sądy administracyjne jest działaniem niezrozumiałym.

Odnosząc się do pierwszej kategorii gwarancji dotyczących organizacji i składu sądu, w treści art. 6 ust. 1 EKPC mowa jest o niezawisłym (niezależnym) i bezstronnym sądzie ustanowionym ustawą. „Sąd” nie musi być sądem funkcjonującym w ramach standardowej maszyny sądowniczej danego kraju. Może on zostać ustanowiony dla potrzeb zajmowania się konkretnymi zagadnieniami, które można właściwie rozstrzygać poza ramami zwykłego systemu sądowniczego. Ważne dla zapewnienia zgodności z art. 6 ust. 1 EKPC jest istnienie odpowiednich gwarancji, zarówno prawno-materialnych, jak i tych o charakterze proceduralnym¹⁰³. Kluczowymi komponentami pojęcia „sądu” są zarówno niezawisłość (niezależność), jak i bezstronność¹⁰⁴. Istnieje ścisły związek pomiędzy gwarancjami „niezawisłego” (niezależnego) i „bezstronnego” sądu. Z tego względu Trybunał najczęściej rozpatruje te dwa wymogi łącznie¹⁰⁵. Niezawisłość (niezależność) sądownictwa jest warunkiem *sine qua non* prawa do rzetelnego procesu sądowego, zgodnie z art. 6 ust. 1 EKPC¹⁰⁶ i warunkiem wstępnym praworządności¹⁰⁷. Sędziowie nie mogą stać na straży praworządności i stosować postanowień EKPC, jeżeli prawo krajowe pozbawia ich gwarancji w niej zapisanych w sprawach bezpośrednio dotyczących ich niezawisłości (niezależności) i bezstronności¹⁰⁸. Termin „niezawisły” (niezależny) odnosi się do niezawisłości (niezależności) w stosunku do pozostałych rodzajów władz (wykonawczej oraz ustawodawczej)¹⁰⁹ oraz w stosunku do stron¹¹⁰. Niezawisłość (niezależność) sędziów zostaje podważona w sytuacji, w której władza wykonawcza interweniuje w toczącej się przed sądami sprawie, z zamiarem

¹⁰³ Wyrok ETPC z 1 lipca 1997 r., Rolf Gustafson przeciwko Szwecji, nr 23196/94, § 45.

¹⁰⁴ Wyrok ETPC z 23 czerwca 1981 r., Le Compte, Van Leuven i De Meyere przeciwko Belgii, nr 6878/75 i nr 7238/75, § 55.

¹⁰⁵ Wyroki ETPC z: 6 maja 2003 r., Kleyn i Inni przeciwko Holandii [WI], nr 39343/98, § 192; 9 listopada 2006 r., Sacilor-Lormines przeciwko Francji, nr 65411/01, § 62; 9 stycznia 2003 r. (27 maja 2003 r. – wersja ostateczna), Oleksandr Volkov przeciwko Ukrainie, nr 21722/11, § 107.

¹⁰⁶ Wyrok ETPC z 15 marca 2022 r., Grzęda przeciwko Polsce [WI], nr 43572/18, § 301.

¹⁰⁷ *Ibidem*, § 298.

¹⁰⁸ *Ibidem*, § 264.

¹⁰⁹ Wyrok ETPC z 24 listopada 1994 r., Beaumartin przeciwko Francji, nr 15287/89, § 38.

¹¹⁰ Wyrok ETPC z 22 października 1984 r., Sramek przeciwko Austrii, nr 8790/79, § 42.

wpłynięcia na jej wynik¹¹¹. Fakt, że sędziowie mianowani są przez władzę wykonawczą i są usuwalni – sam w sobie nie stanowi naruszenia art. 6 ust. 1 EKPC¹¹². Mianowanie sędziów przez władzę wykonawczą jest dopuszczalne pod warunkiem, że nominaci wolni są od wpływów i nacisków przy sprawowaniu swojej funkcji orzeczniczej¹¹³. Choć istnieje wyraźny związek między gwarancją niezależności sądownictwa a rzetelnością procesu mianowania sędziów oraz wymogiem niezależności sądownictwa i autonomii krajowego organu odpowiedzialnego za ochronę niezależności sądów i sędziów¹¹⁴. Podobnie, fakt, iż sędziowie mianowani są przez parlament sam w sobie nie oznacza ich podporządkowania władzom, jeżeli po nominacji nie są wywierane na nich żadne naciski i nie otrzymują oni żadnych instrukcji przy wykonywaniu swoich obowiązków sędziowskich¹¹⁵. W sytuacji, w której w składzie sądu znajduje się osoba – w kategoriach pełnionych przez nią obowiązków i organizacji służby – zajmująca pozycję podległą w stosunku do stron, strony sporu mogą powziąć uzasadnioną wątpliwość co do jej niezawisłości. Taka sytuacja w sposób poważny narusza podstawy zaufania, jakie sądy muszą budzić w demokratycznym społeczeństwie¹¹⁶. Dodatkowo zasada niezawisłości sędziowskiej wymaga, by poszczególni sędziowie byli wolni od nieuzasadnionych wpływów pochodzących zarówno z zewnątrz, jak i z wewnątrz systemu władzy sądowniczej. Wewnętrzna niezawisłość sędziowska oznacza niepodleganie bezpośrednim naciskom i instrukcjom ze strony innych sędziów, w tym sprawujących w sądzie obowiązki administracyjne, takich jak prezes sądu lub prezes wydziału sądu. Brak wystarczających gwarancji zabezpieczających niezawisłość sędziów w sądownictwie, zwłaszcza wobec ich przełożonych w sądach, może prowadzić do uznania przez Trybunał wątpliwości skarżącego co do niezawisłości

¹¹¹ Wyrok ETPC z 25 czerwca 2002 r. (6 listopada 2002 r. – wersja ostateczna), *Sovtransavto Holding przeciwko Ukrainie*, nr 48553/99, § 80.

¹¹² Decyzja ETPC z 25 sierpnia 2005 r., *Clarke przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, nr 23695/02.

¹¹³ Wyrok ETPC z 3 czerwca 2007 r., *Flux przeciwko Mołdawii* (nr 2), nr 31001/03, § 27.

¹¹⁴ Wyroki ETPC z: 22 lipca 2021 r., *Reczkowicz przeciwko Polsce*, nr 43447/19, §§ 274, 280–281 i 284; 15 marca 2022 r., *Grzęda przeciwko Polsce [WI]*, nr 43572/18, § 348; 6 października 2022 r., *Juszczyszyn przeciwko Polsce*, nr 35599/20, § 214; 6 czerwca 2023 r. (6 października 2023 r. – wersja ostateczna), *Tuleja przeciwko Polsce*, nr 21181/19 i nr 51751/20.

¹¹⁵ Wyrok ETPC z 9 listopada 2006 r., *Sacilor-Lormines przeciwko Francji*, nr 65411/01, § 67.

¹¹⁶ Wyrok ETPC z 22 października 1984 r., *Sramek przeciwko Austrii*, nr 8790/79, § 42.

i bezstronności sądu – za obiektywnie uzasadnione¹¹⁷. Jeżeli chodzi o zewnętrzne oznaki sądowej niezawisłości, stanowisko strony jest tutaj ważne, ale nie decydujące. Decydującą kwestią jest rozstrzygnięcie, czy obawę danej strony można uznać za „obiektywnie uzasadnioną”¹¹⁸. Dlatego też problem braku niezawisłości nie pojawia się, gdy Trybunał uzna, że w konkretnych okolicznościach danej sprawy „obiektywny obserwator” nie widziałby powodów do zaniepokojenia w tym względzie¹¹⁹. Co się tyczy „bezstronności”, to należy ją rozumieć jako brak uprzedzeń i tendencyjności, których istnienie lub nie – można zweryfikować na różne sposoby¹²⁰. Mowa tutaj o tak zwanym teście subiektywnym i teście obiektywnym¹²¹. W teście subiektywnym należy uwzględnić osobiste przekonania i zachowanie danego sędziego, tj. określić, czy sędzia ten miał jakiegokolwiek uprzedzenia natury osobistej lub był w jakiejś sprawie stronniczy. Przy czym obowiązuje tutaj domniemanie osobistej bezstronności sędziego, o ile nie ma dowodów na to, że jest inaczej¹²². Przykładowo chodzi o stwierdzenie, czy sędzia okazywał wrogość wobec strony¹²³. Test obiektywny ma wykazać, że sam sąd oraz – pośród innych wymogów – jego skład zapewniał wystarczające gwarancje dla wyeliminowania jakichkolwiek uzasadnionych wątpliwości co do jego bezstronności. Innymi słowy, czy – zupełnie niezależnie od zachowania sędziego – istnieją dające się ustalić fakty, mogące podawać w wątpliwość jego bezstronność. Przedmiotem oceny jest to, czy w danej sprawie istnieje uzasadniona podstawa dla obawy, że konkretny sędzia¹²⁴

¹¹⁷ Wyrok ETPC z 6 października 2011 r., Agrokompleks przeciwko Ukrainie, nr 23465/03, § 137.

¹¹⁸ Wyrok ETPC z 9 listopada 2006 r., Sacilor-Lormines przeciwko Francji, nr 65411/01, § 63.

¹¹⁹ Decyzja ETPC z 25 sierpnia 2005 r., Clarke przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 23695/02.

¹²⁰ Wyroki ETPC z: 21 grudnia 2000 r. (21 marca 2001 r. – wersja ostateczna), Wettstein przeciwko Szwajcarii, nr 33958/96, § 43; 15 października 2009 r., Micallef przeciwko Malcie [WI], nr 17056/06, § 93.

¹²¹ Wyrok ETPC 15 października 2009 r., Micallef przeciwko Malcie [WI], nr 17056/06, § 93.

¹²² Wyroki ETPC z: 23 czerwca 1981 r. Le Compte, Van Leuven i De Meyere przeciwko Belgii, nr 6878/75 i nr 7238/75, § 58, in fine; 15 października 2009 r., Micallef przeciwko Malcie [WI], nr 17056/06, § 94.

¹²³ Wyrok ETPC z 16 czerwca 1999 r., Buscemi przeciwko Włochom, nr 29569/95, §§ 67–68.

¹²⁴ Wyroki ETPC z: 6 czerwca 2000 r. (6 października 2000 r. – wersja ostateczna), Morel przeciwko Francji, nr 34130/9, §§ 45–50; 17 czerwca 2003 r. (24 września 2003 r. – wersja ostateczna), Pescador Valero przeciwko Hiszpanii, nr 62435/00, § 23.

lub ciało kolektywne¹²⁵ nie są bezstronne – stanowisko danej osoby jest ważne, ale nie decydujące. Czynnikiem decydującym jest rozstrzygnięcie, czy taką obawę można uznać za obiektywnie uzasadnioną¹²⁶. Aby sądy mogły budzić w społeczeństwie niezbędne zaufanie, należy również poświęcić uwagę kwestiom z zakresu ich organizacji wewnętrznej. Istnienie krajowych procedur mających na celu zapewnienie bezstronności, tj. przepisów regulujących wyłączenie sędziów, jest tutaj istotnym czynnikiem¹²⁷. Kolejną gwarancją jest to, że sąd musi zawsze być „ustanowiony na mocy ustawy”¹²⁸, a dokładniej „sąd ustanowiony zgodnie z ustawą”¹²⁹. Jest to konieczne w celu ochrony sądownictwa przed wszelkimi bezprawnymi lub nieuzasadnionymi wpływami zewnętrznymi¹³⁰. Koniecznym też jest zauważenie, że na miano „sądu” w rozumieniu art. 6 ust. 1 EKPC¹³¹ zasługuje jedynie instytucja, która posiada pełną jurysdykcję, co nakłada na sądy wymóg dokonania skutecznej sądowej oceny sprawy¹³². Mowa tutaj o jurysdykcji do zbadania wszystkich kwestii faktycznych i prawnych mających istotne znaczenie dla przedstawionego sądowi do rozstrzygnięcia sporu¹³³. Za taką Trybunał uznał jurysdykcję polskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trybunał faktycznie badał praktyczny aspekt sprawy i zauważył, że NSA mógł ograniczyć swoją analizę do stwierdzenia, że kwestionowane decyzje musiały zostać utrzymane w świetle uchybień proceduralnych i merytorycznych podniesionych w skardze wniesionej przez skarżących, to jednak NSA rozważył wszystkie ich argumenty od strony merytorycznej, punkt po punkcie, bez odmawiania jurysdykcji przy udzielaniu na nie odpowiedzi lub stwierdzaniu odpowiednich faktów. Naczelny Sąd Administracyjny

¹²⁵ Wyrok ETPC z 21 lipca 2009 r., Luka przeciwko Rumunii, nr 34197/02, § 40.

¹²⁶ Wyroki ETPC z: 21 grudnia 2000 r. (21 marca 2001 r. – wersja ostateczna), Wettstein przeciwko Szwajcarii, nr 33958/96, § 44; 15 października 2009 r., Micallef przeciwko Malcie [WI], nr 17056/06, § 96.

¹²⁷ Wyrok ETPC z 15 października 2009 r., Micallef przeciwko Malcie [WI], nr 17056/06, § 99–100.

¹²⁸ Wyrok ETPC z 1 grudnia 2020 r., Guðmundur Andri Ástráðsson przeciwko Islandii [WI], nr 26374/18, § 211.

¹²⁹ *Ibidem*, §§ 229–230.

¹³⁰ Wyroki ETPC z: 7 maja 2021 r., Xero Flor w Polsce sp. z o.o. przeciwko Polsce, nr 4907/18, §§ 245–251; 22 lipca 2021 r., Reczkowicz przeciwko Polsce, nr 43447/19, § 284.

¹³¹ Wyrok ETPC z 24 listopada 1994 r., Beaumartin przeciwko Francji, nr 15287/89, § 38.

¹³² Wyrok ETPC z 28 czerwca 1990 r., Obermeier pko Austrii, nr 11761/85, § 70.

¹³³ Wyrok ETPC z 17 grudnia 1996 r., Terra Woningen B.V. przeciwko Holandii, nr 20641/92, § 52.

wydał orzeczenie, które było dokładnie uzasadnione, a argumenty skarżących istotne dla rozstrzygnięcia sprawy zostały drobiazgowo rozpatrzone. Powyżej wskazany zakres oceny dokonanej przez NSA był wystarczający dla Trybunału, aby uznać, że są spełnione wymogi art. 6 ust. 1 EKPC¹³⁴.

W zakresie drugiej kategorii gwarancji trzeba wskazać, że aby uznać prawo do sądu za prawo skuteczne¹³⁵, należy zapewnić stronom postępowania prawo do przedstawienia swoich uwag, uznanych przez nie za istotne dla ich stanowiska w sprawie. Stanowiska takie muszą zostać należycie rozważone przez sąd rozpatrujący sprawę. Sąd ma obowiązek właściwego zbadania twierdzeń, argumentów i dowodów przedstawionych przez strony¹³⁶, a w sytuacji, gdy strona nie jest reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika, musi wykazać się szczególną starannością¹³⁷. Wymóg prawidłowego uczestnictwa strony w postępowaniu zakłada przekazanie przez sąd, z własnej inicjatywy, dokumentów znajdujących się w jego posiadaniu¹³⁸. Oznacza to, że osoba odwołująca się od decyzji musi mieć dostęp do odpowiednich dokumentów znajdujących się w posiadaniu organów administracyjnych. Jeżeli jest to konieczne – w ramach procedury ujawniania dokumentów. W sytuacji gdy pozwane państwo bez ważnego powodu uniemożliwia osobom odwołującym się uzyskanie dostępu do znajdujących się w jego posiadaniu dokumentów, które pomogłyby im w obronie swojej sprawy, lub gdy niezgodnie z prawdą zaprzecza ich istnieniu – jest to równoznaczne z odmówieniem tym osobom sprawiedliwego procesu, z naruszeniem art. 6 ust. 1 EKPC¹³⁹. Analiza orzecznictwa ETPC wskazuje, że o tym, czy postępowanie jest rzetelne, decyduje analiza całości okoliczności

¹³⁴ Wyrok ETPC z 4 października 2002 r. (27 marca 2002 r. – wersja ostateczna), Potocka i in. przeciwko Polsce, nr 33776/96, §§ 56–59.

¹³⁵ D. Dominik-Ogińska, *Proceduralne standardy unijne...*

¹³⁶ Wyroki ETPC z: 19 kwietnia 1993 r., Kraska przeciwko Szwajcarii, nr 13942/88, § 30; 19 kwietnia 1994 r., Van de Hurk przeciwko Holandii, nr 16034/90, § 59; 12 lutego 2004 r., Perez przeciwko Francji, nr 47287/99, § 80.

¹³⁷ Wyroki ETPC z: 17 grudnia 1996 r., Vacher przeciwko Francji, nr 20368/92, § 28; 12 lutego 1985 r., Colozza przeciwko Włochom, skarga nr 9024/80, § 28; 19 lipca 1995 r., Kerojärvi przeciwko Finlandii, nr 17506/90, § 42; 26 lutego 2002 r., Fretté przeciwko Francji, nr 36515/97, § 49; 11 lipca 2002 r., Göç przeciwko Turcji [WI], nr 36590/97, § 57.

¹³⁸ Wyrok ETPC z 19 lipca 1995 r., Kerojärvi przeciwko Finlandii, nr 17506/90, § 42.

¹³⁹ Wyrok ETPC z 9 czerwca 1998 r., McGinley i Egan przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 21825/93 i 23414/94, § 86 i 90.

dotyczących danej procedury¹⁴⁰. Nie można pominąć ogólnego, faktycznego i prawnego tła sprawy przy dokonywaniu oceny, czy strony sporu miały zapewniony rzetelny proces¹⁴¹. Kluczowa jest waga oznak zewnętrznych w procesie wymierzania sprawiedliwości, czyli zapewnienie widoczności rzetelnego charakteru postępowania. Choć stanowisko osób zainteresowanych czy obawy osób występujących przed sądami co do rzetelnego charakteru postępowania samo w sobie nie jest decydujące. Musi takie stanowisko czy obawa dodatkowo podlegać obiektywnemu uzasadnieniu¹⁴². Konieczne jest badanie sposobu prowadzenia sprawy przez sądy. Badając zgodność prawa krajowego z art. 6 ust. 1 EKPC, w dążeniu do uwzględnienia realiów systemu prawnego danego kraju, Trybunał zawsze przywiązuje pewną wagę do praktyki sądowej¹⁴³. Ciekawym zagadnieniem jest kwestia trwałości orzecznictwa. W istocie wymóg pewności prawnej i ochrona uprawnionych oczekiwań nie obejmują prawa do trwałości orzecznictwa¹⁴⁴. Zmiana praktyki orzeczniczej postrzegana jest jako rozwój orzecznictwa, który sam w sobie nie jest sprzeczny z zasadą prawidłowego wymierzania sprawiedliwości. Rezygnacja z dynamicznego i ewolucyjnego podejścia do tej kwestii uniemożliwiłaby jakąkolwiek reformę i zmiany na lepsze¹⁴⁵. Istnienie utrwalonego orzecznictwa nakłada na sąd obowiązek bardziej konkretnego uzasadnienia swojego odejścia od niego, a nieuczynienie tego naruszałoby prawo jednostki do rzetelnie uzasadnionego orzeczenia. Niewątpliwie ważnym jest, aby systemy krajowe zawierały mechanizmy mające na celu zapewnienie konsekwencji w praktyce sądowej oraz jednolitości orzecznictwa¹⁴⁶. Jednakże widoczne jest pragmatyczne podejście, czyli należy zakładać, że osiągnięcie konsekwencji w stosowaniu prawa może potrwać, dlatego też pewne okresy sprzecznego orzecznictwa są tolerowane bez

¹⁴⁰ Wyroki ETPC z: 23 października 1996 r., Ankerl przeciwko Szwajcarii, nr 17748/91, § 38; 7 czerwca 2012 r., Centro Europa 7 S.R.L. i di Stefano przeciwko Włochom [WI], nr 38433/09, § 197.

¹⁴¹ Wyrok ETPC z 6 kwietnia 2006 r., Stankiewicz przeciwko Polsce, nr 46917/99, § 70.

¹⁴² Wyrok ETPC z 19 kwietnia 1993 r., Kraska przeciwko Szwajcarii, nr 13942/88, § 32.

¹⁴³ Wyroki ETPC z: 19 lipca 1995 r., Kerojärvi przeciwko Finlandii, nr 17506/90, § 42; 20 marca 2009 r., Gorou przeciwko Grecji (Nr 2) [WI], nr 12686/03, § 32.

¹⁴⁴ Wyrok ETPC z 18 grudnia 2008 r., Unédic przeciwko Francji, nr 20153/04, § 74.

¹⁴⁵ Wyrok ETPC z 14 stycznia 2010 r., Atanasovski przeciwko byłej Jugosłowiańskiej Republice Macedonii, nr 36815/03, § 38.

¹⁴⁶ Decyzja ETPC z 13 listopada 2012 r., Frimu i Inni przeciwko Rumunii, nr 45312/11, §§ 43–44.

podważania zasady pewności prawnej¹⁴⁷. Pojęcie rzetelnego procesu sądowego zawiera w sobie fundamentalne prawo do postępowania kontradyktoryjnego. Oznacza to, co do zasady, możliwość posiadania wiedzy i wyrażania przez strony procesu stanowiska dotyczącego wszelkich przedstawionych w sprawie dowodów lub zgłoszonych uwag w celu wywarcia wpływu na orzeczenie sądu¹⁴⁸ (dotyczy to też postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym¹⁴⁹). Nie ma tutaj istotnego znaczenia faktyczny wpływ na orzeczenie sądu¹⁵⁰. Realizacja prawa do postępowania kontradyktoryjnego polega na tym, że strona postępowania ma zapewnioną możliwość zapoznania się z dowodami w sprawie, jak również możliwość przedstawienia swoich uwag co do ich istnienia, zawartości oraz autentyczności – w odpowiedniej formie i w odpowiednim czasie¹⁵¹, przy tym – jeżeli okaże się to konieczne – uzyskując stosowne odroczenie posiedzenia¹⁵². Strony sporu powinny mieć możliwość ujawnienia wszelkich dowodów niezbędnych dla powodzenia ich roszczeń¹⁵³ i to one same decydują, czy dokument przedłożony przez drugą stronę lub przedstawione przez świadków dowody wymagają ich komentarza. Zaufanie stron do funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości opiera się na wiedzy, że miały one możliwość wyrażenia swojej opinii na temat każdego dokumentu znajdującego się w aktach sprawy (w tym dokumentów uzyskanych przez sąd z własnej inicjatywy¹⁵⁴). Jako

¹⁴⁷ Wyroki ETPC z: 20 października 2011 r., Nejdet Şahin i Perihan Şahin przeciwko Turcji [WI], nr 13279/05, § 83; 10 maja 2012 r., Albu i Inni przeciwko Rumunii, nr 34796/09, §§ 36 i 40–43.

¹⁴⁸ Wyroki ETPC z: 23 czerwca 1993 r., RuizMateos przeciwko Hiszpanii, nr 12952/87, § 63; 24 lutego 1995 r., McMichael przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 16424/90, § 80; 20 lutego 1996 r., Vermeulen przeciwko Belgii, skarga nr 19075/91, § 33; 20 lutego 1996 r., Lobo Machado przeciwko Portugalii, nr 15764/89, § 31; 7 czerwca 2001 r., Kress przeciwko Francji [WI], nr 39594/98, § 74.

¹⁴⁹ Wyroki ETPC z: 21 czerwca 2005 r., Milatova przeciwko Czechom, nr 61811/00, §§ 63–66; 21 lipca 2009 r., Gaspari przeciwko Słowenii, nr 21055/03, § 53.

¹⁵⁰ Wyroki ETPC z: 18 lutego 1997 r., Nideröst-Huber przeciwko Szwajcarii, nr 18990/91, § 27; 21 lutego 2002 r., Ziegler przeciwko Szwajcarii, nr 33499/96, § 38.

¹⁵¹ Wyroki ETPC z: 3 marca 2000 r., Krčmář i Inni przeciwko Czechom, nr 35376/97, § 42; 21 marca 2002 r., Immeubles Groupe Kosser przeciwko Francji, nr 38748/97, § 26.

¹⁵² Wyrok ETPC z 24 kwietnia 2003 r., Yvon przeciwko Francji, nr 44962/98, § 39.

¹⁵³ Wyrok ETPC z 13 października 2005 r., Clinique des Acacias i Inni przeciwko Francji, nr 65399/01, § 37.

¹⁵⁴ Wyroki ETPC z: 31 maja 2001 r., K.S. przeciwko Finlandii, nr 29346/95, § 22; 18 lutego 1997 r., Nideröst-Huber przeciwko Szwajcarii, nr 18990/91, § 29; 20 lipca 2001 r., Pellegrini przeciwko Włochom, nr 30882/96, § 45.

przykład naruszenia prawa do postępowania kontradiktoryjnego uznano nieujawnienie dokumentów uzyskanych bezpośrednio przez sędziów, zawierających opinie dotyczące meritum sprawy wraz z uzasadnieniem¹⁵⁵. Prawo do postępowania kontradiktoryjnego nie jest prawem absolutnym i może się różnić w zależności od indywidualnego charakteru danej sprawy¹⁵⁶. Zasada kontradiktoryjności nie oznacza też wymogu, by każda strona musiała przekazywać stronie przeciwnej dokumenty przedłożone sądowi¹⁵⁷. Ostatnim aspektem gwarancji związanych z przebiegiem procesu jest obowiązek przedstawienia przez sąd odpowiedniego uzasadnienia dla wydanego orzeczenia¹⁵⁸. Sąd krajowy, posiadając pewien margines swobody przy doborze argumentów i dopuszczaniu dowodów, jest jednak zobowiązany podać powody swoich działań, uzasadniając wydane orzeczenia¹⁵⁹, gdyż właśnie w ten sposób unaocznia stronom sporu, że ich sprawa została rzeczywiście rozpatrzona. To właśnie uzasadnienie rozstrzygnięcia zapewnia stronom możliwość efektywnego skorzystania z jakiegokolwiek istniejącego prawa do wniesienia środka zaskarżenia¹⁶⁰. Zakres wspomnianego obowiązku przedstawienia uzasadnienia może się różnić w zależności od charakteru danego orzeczenia¹⁶¹ i tak naprawdę jest uzależniony od okoliczności danej sprawy. Przy ocenie tego aspektu rzetelnego procesu Trybunał uwzględnia między innymi różnorodne argumenty przedstawione przez stronę sporu przed sądem, a także istniejące w umawiających się państwach różnice dotyczące przepisów ustawowych, zwyczajowych reguł, opinii prawnych oraz sposobu wydawania i redagowania wyroków¹⁶². Innym aspektem rzetelnego postępowania jest wymóg rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie. Trybunał podkreśla wagę procesu wymierzania sprawiedliwości bez opóźnień, zagrażających jego skuteczności

¹⁵⁵ Wyrok ETPC z 31 maja 2001 r., K.S. przeciwko Finlandii, nr 29346/95, §§ 23–24.

¹⁵⁶ Wyrok ETPC z 27 kwietnia 2010 r., Hudakova i Inni przeciwko Słowacji, nr 23083/05, §§ 26–27.

¹⁵⁷ Wyrok ETPC z 24 kwietnia 2003 r., Yvon przeciwko Francji, nr 44962/98, § 38.

¹⁵⁸ Wyrok ETPC z 30 listopada 1987 r., H. przeciwko Belgii, nr 8950/80, § 53.

¹⁵⁹ Wyrok ETPC z 1 lipca 2003 r., Suominen przeciwko Finlandii, nr 37801/97, § 36.

¹⁶⁰ Wyrok ETPC z 27 września 2001 r., Hirvisaari przeciwko Finlandii, nr 49684/99, § 30 in fine.

¹⁶¹ Wyroki ETPC z: 9 grudnia 1994 r., Ruiz Torija przeciwko Hiszpanii, nr 18390/91, § 29; 9 grudnia 1994 r., Hiro Balani przeciwko Hiszpanii, nr 18064/91, § 27.

¹⁶² Wyroki ETPC z: 9 grudnia 1994 r., Ruiz Torija przeciwko Hiszpanii, nr 18390/91, § 29; 9 grudnia 1994 r., Hiro Balani przeciwko Hiszpanii, nr 18064/91, § 27.

i wiarygodności¹⁶³. Rozsądny czas trwania postępowania, wchodzący w zakres art. 6 ust. 1 EKPC, należy oceniać w każdej sprawie z osobna, przy uwzględnieniu towarzyszących jej okoliczności¹⁶⁴, najczęściej mowa tutaj o ocenie całokształtu okoliczności¹⁶⁵. Wymiar rozsądnego czasu trwania postępowania oceniany jest w świetle kryteriów wynikających z orzecznictwa ETPC, jakimi są: stopień skomplikowania sprawy, zachowanie skarżącego i działania odpowiednich władz oraz waga przedmiotu sporu dla skarżącego¹⁶⁶.

W kwestii trzeciej kategorii gwarancji należy przypomnieć, że zasada równości broni, w sensie sprawiedliwej równowagi pomiędzy stronami, co do zasady ma zastosowanie zarówno w sprawach cywilnych, jak i karnych¹⁶⁷. Implikuje ona wymóg zapewnienia każdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy – w tym posiadanych przez nią dowodów – w warunkach niestawiających jej w zasadniczo gorszej sytuacji w stosunku do drugiej strony¹⁶⁸. Niedopuszczalne jest przedstawienie swojego stanowiska przed sądem przez jedną stronę bez wiedzy o tym strony przeciwnej i braku możliwości odniesienia się przez nią do tego. Do oceny jednak zainteresowanych stron pozostaje to, czy przedstawione stanowisko zasługuje na ich reakcję¹⁶⁹. W przypadku gdy przedstawione sądowi uwagi nie zostaną zakomunikowane żadnej ze stron, mamy do czynienia z naruszeniem rzetelnego postępowania aniżeli z naruszeniem zasady równowagi broni jako takiej¹⁷⁰. Pamiętać trzeba, że kwestie zasad dotyczących dowodów jako takich¹⁷¹, ich dopuszczalności oraz sposobu oceny ich

¹⁶³ Wyroki ETPC z: 24 października 1989 r., H. przeciwko Francji, nr 10073/82, § 58; 27 października 1994 r., Katte Klitsche de la Grange przeciwko Włochom, nr 12539/86, § 61.

¹⁶⁴ Wyrok ETPC z 27 czerwca 2000 r., Frydlender przeciwko Francji [WI], nr 30979/96, § 43.

¹⁶⁵ Wyroki ETPC z: 28 czerwca 1990 r., Obermeier pko Austrii, nr 11761/85, § 72; 6 kwietnia 2000 r., Comingersoll S.A. przeciwko Portugalii [WI], nr 35382/97, § 23.

¹⁶⁶ Wyroki ETPC z: 6 kwietnia 2000 r., Comingersoll S.A. przeciwko Portugalii [WI], nr 35382/97; 27 czerwca 2000 r., Frydlender przeciwko Francji [WI], nr 30979/96, § 43.

¹⁶⁷ Wyrok ETPC z 29 maja 1986 r., Feldbrugge przeciwko Holandii, nr 8562/79, § 44.

¹⁶⁸ Wyrok ETPC z 27 października 1993 r., Dombo Beheer B.V. przeciwko Holandii, nr 14448/88, § 33.

¹⁶⁹ Wyrok ETPC z 5 października 2000 r., APEH Üldözötteinek Szövetsége i Inni przeciwko Węgrom, nr 32367/96, § 42.

¹⁷⁰ Wyroki ETPC z: 18 lutego 1997 r., Nideröst-Huber przeciwko Szwajcarii, nr 18990/91, §§ 23–24; 13 października 2005 r., Clinique des Acacias i Inni przeciwko Francji, nr 65399/01, §§ 36–37.

¹⁷¹ Wyrok ETPC z 18 marca 1997 r., Mantovanelli przeciwko Francji, nr 21497/93, § 34.

znaczenia¹⁷² należą do zadań realizowanych przez sądy krajowe¹⁷³. Trybunał ocenia, czy postępowanie rozpatrywane w całości, włącznie ze sposobem odebrania dowodów, było rzetelne¹⁷⁴. Chodzi o ustalenie, czy dowody zostały przedstawione w sposób gwarantujący rzetelny proces sądowy¹⁷⁵. Za przykłady nieprzestrzegania zasady równości broni (tj. gdy jedna ze stron znalazła się w zdecydowanie gorszym położeniu) należy uznać sytuacje, gdy: strona przeciwna posiadała znaczącą przewagę w dostępie do odpowiednich informacji i zajmowała dominującą pozycję w postępowaniu oraz miała istotny wpływ na ocenę sądu¹⁷⁶; w postępowaniu administracyjnym uzasadnienie przedstawione przez organ administracyjny miało charakter zbyt doraźny i ogólny, by umożliwić skarżącemu rozsądne zakwestionowanie przedstawionego stanowiska, a sądy faktycznie odmówiły skarżącemu przedstawienia argumentów na poparcie jego sprawy¹⁷⁷.

5. PRAWO DO WYKONYWANIA WYROKÓW SĄDOWYCH

Czwartą kategorią wspomnianych gwarancji jest wykonywanie ostatecznych i wiążących orzeczeń sądu. Zasada ta ma jeszcze większe znaczenie w kontekście postępowań administracyjnych. Składając wniosek o dokonanie sądowej oceny przez najwyższy sąd administracyjny państwa, strona sporu dąży nie tylko do uchylecia kwestionowanej decyzji, ale także i przede wszystkim – do usunięcia jej skutków. Skuteczna ochrona strony sporu i przywrócenie stanu zgodnego z prawem zakłada zatem obowiązek ze strony organów administracyjnych zastosowania się do wyroku, które powinno mieć wymiar pełny i wyczerpujący, a nie częściowy¹⁷⁸. Oczywiście pewne opóźnienie w wykonaniu wyroku w sytuacji zaistnienia określonych okoliczności może być usprawiedliwione. Rozsądny wymiar takiego opóźnienia powinno się określić przy uwzględnieniu w szczególności

¹⁷² Wyrok ETPC z 21 stycznia 1999 r., Garcia Ruiz przeciwko Hiszpanii [WI], nr 30544/96, § 28.

¹⁷³ Wyrok ETPC z 7 czerwca 2012 r., Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano przeciwko Włochom [WI], nr 38433/09, § 198.

¹⁷⁴ Wyrok ETPC z 13 lipca 2000 r., Elsholz przeciwko Niemcom [WI], nr 25735/94, § 66.

¹⁷⁵ Wyrok ETPC z 11 stycznia 2005 r., Blucher przeciwko Czechom, nr 58580/00, § 65.

¹⁷⁶ Wyrok ETPC z 24 kwietnia 2003 r., Yvon przeciwko Francji, nr 44962/98, § 37.

¹⁷⁷ Wyrok ETPC z 22 września 1994 r., Hentrich przeciwko Francji, skarga nr 13616/88, § 56.

¹⁷⁸ Wyrok ETPC z 19 marca 1997 r., Hornsby przeciwko Grecji, nr 18357/91, § 41.

stopnia skomplikowania postępowania egzekucyjnego, zachowania samego skarżącego i właściwych organów oraz kwoty i rodzaju zasądzonego odszkodowania¹⁷⁹. Niedopuszczalnym jest jednak, aby takie długotrwałe opóźnienie czyniło przedmiotową gwarancję bezskuteczną¹⁸⁰. Pewność prawa zakłada poszanowanie zasady *res iudicata*, czyli zasady ostateczności orzeczeń¹⁸¹. Jest to fundamentalny aspekt art. 6 ust. 1 EKPC, a jego zgodność należy oceniać w świetle orzecznictwa ETPC¹⁸². Na mocy tej zasady żadna ze stron nie jest uprawniona do wystąpienia o ponowne rozpatrzenie prawomocnego i wiążącego wyroku wyłącznie w celu uzyskania ponownego rozpatrzenia sprawy i wydania nowego orzeczenia. Odstępstwo od tej zasady jest uzasadnione tylko wtedy, gdy jest to konieczne ze względu na okoliczności o charakterze istotnym i nieodzownym, takie jak korekta fundamentalnej wady lub pomyłki sądowej¹⁸³. To, czy nadzwyczajne wznowienie postępowania narusza zasadę *res iudicata*, zależy nie tylko od charakteru rzekomego błędu, który ma zostać skorygowany w wyniku wznowienia postępowania, ale także od tego, kto wnioskuje o wznowienie, w jakim momencie, z jakiego powodu, kto o tym decyduje i z jakim skutkiem. Należy nadmienić, że Trybunał opracował test służący do analizy postępowania w sprawie wznowienia i jego zgodności z art. 6 ust. 1 EKPC¹⁸⁴.

6. ZAKOŃCZENIE

Nadrzędnym celem Konwencji jest rozstrzygnięcie kwestii porządku publicznego w interesie ogólnym, poprzez podnoszenie standardów ochrony praw człowieka i rozszerzanie orzecznictwa w ich zakresie w całej

¹⁷⁹ Wyrok ETPC z 15 lutego 2007 r., Raylyan przeciwko Rosji, nr 22000/03, § 31.

¹⁸⁰ Wyrok ETPC z 19 marca 1997 r., Hornsby przeciwko Grecji, nr 18357/91, § 45.

¹⁸¹ Wyroki ETPC z: 1 grudnia 2020 r., Guðmundur Andri Ástráðsson przeciwko Islandii [WI], nr 26374/18, § 238; 20 września 2022 r., Treguet przeciwko Rosji, nr 45580/15, § 28; 29 listopada 2022 r., Balan przeciwko Republice Mołdawii (nr 2), nr 49016/10, § 27.

¹⁸² Wyrok ETPC z 14 listopada 2021 r., Gražulevičiūtė przeciwko Litwie, nr 53176/17, §§ 72–74.

¹⁸³ Wyroki ETPC z: 24 lipca 2003 r. (3 grudnia 2003 r. – wersja ostateczna), Ryabykh przeciwko Rosji, nr 52854/99, § 52; 21 stycznia 2020 r., Şamat przeciwko Turcji, nr 29115/07, § 62; decyzja z 21 lipca 2009 r., OOO Link Oil SPB przeciwko Rosji nr 42600/05.

¹⁸⁴ Wyrok ETPC z 23 listopada 2023 r., Wałęsa przeciwko Polsce, nr 50849/21.

społeczności państw-stron EKPC¹⁸⁵. Orzeczenia i decyzje Trybunału służą nie tylko rozstrzygnięciu spraw wniesionych do niego, ale także, w ujęciu bardziej ogólnym, wyjaśnianiu, ochronie i rozwijaniu zasad ustanowionych w Konwencji, przyczyniając się w ten sposób do przestrzegania przez państwa zobowiązań podjętych przez nie jako umawiające się strony¹⁸⁶. Zrozumienie istoty prawa do sądu (prawa do rzetelnego procesu) uzależnione jest od poznania jego treści normatywnej wynikającej z art. 6 ust. 1 EKPC oraz orzecznictwa ETPC. Bez tej znajomości tak naprawdę nie zrozumiemy ani istniejącego w polskim systemie prawa standardu konstytucyjnego, ani standardu unijnego dotyczących wyżej wymienionego prawa. Niezależnie bowiem od tego, czy określony spór podatkowy jest dopuszczalny przed ETPC, standard wypracowany przez Trybunał w zakresie przysługujących jednostkom gwarancji procesowych powinien być uwzględniany w toku procesu dotyczącego sporu podatkowego, aby zapewnić jednostce praktycznie skuteczną ochronę prawną. Przy czym warto pamiętać, że w przypadku sankcji podatkowych obowiązuje tzw. wyższy standard procesowy (procesu karnego) w sytuacji, gdy taka sankcja spełnia kryteria Engela.

BIBLIOGRAFIA

- Dominik-Ogińska D., *Proceduralne standardy unijne w zakresie VAT – wybrane aspekty*, [w:] *Minimalizacja ryzyka oszustw i nadużyć podatkowych. Metody ochrony przed nieuczciwymi praktykami. Problematyka podatkowa i karna*, red. D. Dominik-Ogińska, J. Matarewicz, W. Morawski, Warszawa 2025, s. 29–64.
- Dominik-Ogińska D., *System ochrony praw podstawowych w Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo podatkowe Unii Europejskiej. Węzłowe zagadnienia*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, K. Lasiński-Sulecki, Warszawa 2025, s. 45–85.
- Frąckowiak-Adamska A., *Aksesja Unii Europejskiej do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka – ryzyko naruszenia zasady wzajemnego zaufania między państwami członkowskimi*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 12, s. 35–39.
- Kowalik-Bańczyk K., *Stosowanie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka jako umowy UE*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 1, s. 40–47.
- Krzyżanowska-Mierzevska M., *Europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności w Polsce – refleksje po trzydziestej rocznicy ratyfikacji*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2024, nr 5, s. 4–18.

¹⁸⁵ Wyrok ETPC z 22 marca 2012 r., Konstantin Markin przeciwko Rosji [WI], nr 30078/06, § 89.

¹⁸⁶ Wyroki ETPC z: 18 stycznia 1978 r., Irlandia przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 5310/71, § 154; 5 lipca 2016 r., Jeronovičs przeciwko Łotwie [WI], nr 44898/10, § 109.

- Lenaerts K., *Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej a ochrona praw podstawowych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2013, nr 1, s. 4–16.
- Miąsik D., *Zasady i prawa podstawowe*, t. II, *System prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2022.
- Richardson M., *Taxpayers’ Right to Defence in the EU Law and European Convention on Human Rights Regimes*, Amsterdam 2024, <https://doi.org/10.59403/1m2kdhf>
- Spano R., *Zasada rządów prawa jako gwiazda przewodnia w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka – trybunał strasburski a niezawisłość sądownictwa*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021, nr 5, s. 4–16.
- Taborowski M., *Poziom ochrony praw podstawowych wynikający z Karty Praw Podstawowych UE jako przeszkoda dla przystąpienia Unii Europejskiej do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 12, s. 28–34.
- Żak M., *Pojęcie standardu prawnego w sieciowym systemie prawa*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019, nr 1, s. 8–21.

Katarzyna Smoleń* 

SUBSTANCJA PRAWNA A SUBSTANCJA EKONOMICZNA W OPODATKOWANIU DOCHODÓW OSÓB PRAWNYCH – GRANICA, RÓŻNICE ORAZ RYZYKO NADUŻYĆ

Streszczenie: Artykuł podejmuje problematykę relacji pomiędzy substancją prawną a substancją ekonomiczną w opodatkowaniu dochodów osób prawnych. Punktem wyjścia jest analiza definicyj-
na obu pojęć: przy czym o ile substancja ekonomiczna zyskuje coraz większe znaczenie w między-
narodowym i krajowym dyskursie podatkowym, o tyle substancja prawna – szczególnie w Polsce
– wciąż relatywnie rzadko bywa wyodrębniana jako kategoria oceny, co może prowadzić do inkluzji
tych konceptów i potencjalnych problemów interpretacyjnych. Autorka przedstawia rozwój obu
kategorii w prawie unijnym (w szczególności w dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 ustanawiającej

* Doradca podatkowy ze specjalizacją w obszarze międzynarodowego prawa po-
datkowego, podatku dochodowego od osób prawnych oraz cen transferowych, e-mail:
smolenkatarzyna@outlook.com, <https://orcid.org/0009-0000-9641-1098>



Received: 01.10.2025. Revised: 01.12.2025. Accepted: 14.12.2025.

© by the Authors, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article
is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons
Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations
of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the
preparation of the work is:** K.S. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** The Author used the ChatGPT 5.1 tool
to support case law research. The tool helped identify key judgments that addressed the issues under discussion. The author
then carried out a thorough and critical verification of the text, particularly with regard to the possibility of generating false,
incomplete, or biased information, as well as the risk of plagiarism or missing/incorrect attribution of authorship, and edited
the text accordingly.

przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania) i działaniach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (projekt przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków – BEPS), a także ich recepcję w prawodawstwie krajowym, ze szczególnym uwzględnieniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz szczegółowych klauzul antyabuzywnych (takich jak przepisy wprowadzające ograniczenie kosztów finansowania dłużnego, opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych czy regulacje w zakresie tzw. *exit tax*). W tekście dokonano również przeglądu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którego celem było ukazanie praktycznych przykładów zastosowania substancji prawnej i substancji ekonomicznej oraz zilustrowanie możliwych dychotomii. W konkluzji autorka proponuje odejście od dychotomicznego rozróżnienia na rzecz dodatkowego kryterium „kontroli” – tj. oceny, kto w rzeczywistości sprawuje zdolności decyzyjne w zakresie posiadanych zasobów i kierunków ich rozwoju. Test kontroli może stanowić praktyczne narzędzie zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników, pozwalając odróżnić rzeczywiste struktury gospodarcze od pozornych aranżacji, które jedynie formalnie wyposażono w aktywa lub atrybuty substancji prawnej. Ostatecznie – w opinii autorki – to właśnie kontrola może bowiem decydować o alokacji substancji do danego podmiotu prawnego, a tym samym – o dopuszczalnych granicach planowania podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, substancja prawna, substancja ekonomiczna, BEPS, GAAR, ceny transferowe, nadużycie prawa podatkowego, planowanie podatkowe

LEGAL SUBSTANCE VERSUS ECONOMIC SUBSTANCE IN THE TAXATION OF CORPORATE INCOME – BOUNDARIES, DIFFERENCES AND RISKS OF ABUSE

Abstract: This article addresses the relationship between legal substance and economic substance in the taxation of corporate income. The starting point is a definitional analysis of both concepts: while economic substance has been gaining increasing prominence in international and domestic tax discourse, legal substance – particularly in Poland – is still relatively rarely identified as a separate category of assessment, which may lead to an overlap between these concepts and potential interpretative challenges. The author examines the development of both categories in EU law (in particular, the Anti-Tax Avoidance Directive), in the work of the Organisation for Economic Co-operation and Development (notably the Base Erosion and Profit Shifting Project – BEPS), as well as their reception in national legislation, with special focus on the general anti-avoidance rule and specific anti-abuse rules (such as provisions introducing limitations on interest deductibility, the taxation of controlled foreign company income, and regulations on so-called exit taxation). The article also reviews the case law of the Court of Justice of the European Union, with the aim of illustrating practical examples of the application of legal and economic substance and highlighting possible tensions between them. In conclusion, the author proposes moving beyond the dichotomous distinction towards an additional “control” criterion – i.e. the assessment of who, in practice, exercises decision-making power over the use and development of resources. The control test may serve as a practical tool for both tax administrations and taxpayers, enabling them to distinguish genuine business structures from artificial arrangements that are merely formally endowed with assets or attributes of legal substance. Ultimately – in the author’s view – it is control that may determine the allocation of substance to a given legal entity and thereby define the permissible limits of tax planning.

Keywords: corporate income tax (CIT), legal substance, economic substance, BEPS, GAAR, transfer pricing, abuse of tax law, tax planning

1. WPROWADZENIE

Jednym z kluczowych wyzwań współczesnego prawa podatkowego jest wyznaczenie granicy pomiędzy dozwolonym kształtowaniem stosunków gospodarczych a niedopuszczalnym unikaniem opodatkowania. W praktyce oznacza to niekiedy konieczność rozstrzygnięcia, czy dana czynność powinna być oceniana wyłącznie przez pryzmat swojej formy prawnej, czy też również przez odniesienie do jej rzeczywistej treści gospodarczej. Relacja pomiędzy substancją prawną a substancją ekonomiczną – choć nie zawsze nazywana *implicite* – stanowi więc jeden z kluczowych obszarów analizy dopuszczalności uzgodnień podatkowych w opodatkowaniu dochodów osób prawnych: szczególnie na kanwie stosowania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania, transgranicznych rozliczeń podatkowych oraz relacji pomiędzy podmiotami powiązаныmi (ceny transferowe). Na gruncie teoretycznym dotyka ona fundamentalnego pytania o granicę pomiędzy legalnym planowaniem podatkowym a niedopuszczalnym nadużyciem prawa. W wymiarze praktycznym determinuje zaś zakres swobody podatników w organizowaniu struktur gospodarczych oraz uprawnienia organów podatkowych do ich weryfikowania.

Jak podkreśla F. Zimmer, problem formy i treści w prawie podatkowym ma charakter powszechny i ujawnia się w każdej jurysdykcji, niezależnie od jej systemu prawnego¹. Z kolei S. Baerentzen zauważa, że skuteczność klauzul ogólnych zależy wprost od tego, czy prawo potrafi dostarczyć organom podatkowym i podatnikom wystarczająco przejrzystych kryteriów oceny, aby ograniczyć arbitralność rozstrzygnięć². Brak takiej przejrzystości prowadzi do niepewności prawnej, a ta – jak z kolei wskazuje A. Báez Moreno³ – rodzi ryzyko nie tylko z perspektywy podatników, lecz także dla spójności całego systemu prawa podatkowego.

Dyskusja o relacji między substancją prawną a substancją ekonomiczną w opodatkowaniu osób prawnych nie ma więc charakteru abstrakcyjnego. Przekłada się ona na konkretne konsekwencje podatkowe – od możliwości

¹ F. Zimmer, *General Report: Form and Substance in Tax Law*, „IFA Cahiers” 2002, vol. 87a.

² S. Baerentzen, *The Effectiveness of General Anti-Avoidance Rules. Their Limits, Challenges and Potential in EU and International Tax Law*, Amsterdam 2022, IBFD Doctoral Series, s. 34–37.

³ A. Báez Moreno, *Irrelevant or Even Worse? The Vicious Dilemma of the New Tax Treaty Preamble*, „Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance” 2024, no 7, s. 6–14.

korzystania z korzyści traktatowych, poprzez dopuszczalność struktur transgranicznych, aż po bezpieczeństwo podatników w relacjach z organami podatkowymi. W niniejszym opracowaniu podjęta zostanie próba możliwie kompleksowej analizy tego zagadnienia: poprzez systematyzację siatki pojęciowej (definicja substancji prawnej i substancji ekonomicznej), analizę warstwy regulacyjnej (wybrane, najważniejsze przepisy prawne stanowiące kanwę do rozważań obu tych conceptów), dorobku orzeczniczego (repcja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – TSUE), aż do konkluzji i wniosków autorki w zakresie dostępnych środków praktycznych, sprzyjających bardziej transparentnemu rozstrzygnięciu sporów w obszarze alokacji substancji (prawnej i ekonomicznej) do podatnika na potrzeby prawidłowego określenia praw i obowiązków z zakresu opodatkowania bezpośredniego.

Celem artykułu jest analiza wzajemnych relacji pomiędzy substancją prawną a substancją ekonomiczną, w szczególności w kontekście przeciwdziałania nadużyciom w prawie podatkowym. Tezą opracowania jest założenie, że substancja prawna może stanowić autonomiczną kategorię analityczną (szczególnie użyteczną jako punkt wyjściowy dla analizy stanów faktycznych), jednakże jej spójność z rzeczywistymi działaniami stron (substancją ekonomiczną) powinna być każdorazowo weryfikowana w celu potwierdzenia zgodności obydwu tych warstw. Osią rozważań jest analiza dogmatyczna z wykorzystaniem metody analityczno-porównawczej, obejmującej studia literaturowe oraz wybrane orzecznictwo.

2. SUBSTANCJA PRAWNA I SUBSTANCJA EKONOMICZNA – PERSPEKTYWA DEFINICYJNA

2.1. Pojęcie substancji ekonomicznej

Koncepcja substancji ekonomicznej (*economic substance*, niekiedy utożsamiana również bezpośrednio z doktryną *substance over form*) nie jest zagadnieniem nowym. Już w wyroku *Gregory v. Helvering*⁴ z 1935 r. amerykański sąd zauważył, że przy ocenie skutków podatkowych czynności należy kierować się rzeczywistą treścią gospodarczą, a nie wyłącznie formą prawną. Podejście to rozwijało dalsze orzecznictwo sądów w Stanach

⁴ *Evelyn Gregory v. Guy T. Helvering, Commissioner of Internal Revenue*, 293 U.S. 465 (1935).

Zjednoczonych⁵, a w 2010 r. Kongres skodyfikował je w art. 7701(o) amerykańskiego Kodeksu Podatkowego. Równolegle koncepcja zaczęła przenikać do międzynarodowego i europejskiego dyskursu podatkowego, co wybrzmiało m.in. w wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczących cen transferowych⁶. Ostatecznie pojęcie substancji ekonomicznej upowszechniło się wraz z zainicjowaniem projektu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)⁷ w 2013 r., wybrzmiewając niemal w każdym raporcie podsumowującym (a najpełniej w tych dotyczących Działania 5: Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i substancji ekonomicznej transakcji⁸, Działania 6: Zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO)⁹, Działan 8–10: Zapewnienie, że ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości¹⁰ oraz Działania 15: Wielostronna umowa umożliwiająca modyfikację istniejących umów o UPO by przeciwdziałać zjawisku BEPS¹¹).

⁵ M.in. 3 Frank Lyon Co. v. United States of America, 435 U.S. 561 (1978) czy Long-Term Capital Holdings, et al. v. United States of America, 330 F. Supp. 2d 122 (2004).

⁶ Koncepcja dla celów cen transferowych została po raz pierwszy wprowadzona przez OECD w raporcie Transfer Pricing and Multinational Enterprises Report z 1979 r. (https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1979/06/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_g1g191ec/9789264167773-en.pdf, dostęp: 28.09.2025), później pojawiła się również w pierwszej wersji Wytycznych z 1995 r.

⁷ Termin „Base Erosion and Profit Shifting” oznacza zjawisko erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków do jurysdykcji o niskich lub zerowych stawkach podatkowych. Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju i G20 w 2013 r. zainicjowały kompleksowy projekt BEPS, zakończony publikacją w 2015 r. zestawu 15 działań (tzw. BEPS Action Plan). Rozwinięciem działań jest tzw. BEPS 2.0, tj. dwufilarowa inicjatywa obejmująca wyzwania związane z gospodarką cyfrową, i kwestia alokacji praw do opodatkowania (Pillar 1) oraz pozostałe kwestie związane z problemem erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, w tym w szczególności globalne opodatkowanie minimalne (Pillar 2).

⁸ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5: 2015 Final Report*, Paris 2015.

⁹ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*, Paris 2015.

¹⁰ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8–10: 2015 Final Report*, Paris 2015.

¹¹ OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Action 15: 2015 Final Report*, Paris 2015.

Bardziej szczegółowe badanie historii i znaczenia pojęcia substancji ekonomicznej było przedmiotem wcześniejszej publikacji¹², zatem pozwolę sobie przedstawić jedynie konkluzje, które zdają się być najbardziej istotne w bieżących rozważaniach:

- Pomimo iż substancja ekonomiczna zdaje się być już koncepcją ugruntowaną w prawie podatkowym – w szczególności w obszarach takich jak ceny transferowe, przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, transgraniczne opodatkowanie dochodów, m.in. podatek u źródła (Withholding tax – WHT) czy regulacje dotyczące zagranicznych jednostek kontrolowanych (Controlled Foreign Companies – CFC) – formalnie nie istnieje żadna definicja tego pojęcia *sensu lato*.
- Pojęcie substancji ekonomicznej, ujmowane w sensie ogólnym (językowym), odnoszone bywa zazwyczaj do rzeczywistego prowadzenia istotnej działalności gospodarczej, przejawiającego się m.in. poprzez posiadanie adekwatnych do skali operacji zasobów – w szczególności personelu i aktywów (w tym np. pomieszczeń, budynków, środków finansowych).
- Dalsza interpretacja substancji ekonomicznej w kontekście określonego problemu podatkowego (a szczególnie jej ocena jako adekwatnej bądź nieadekwatnej) powinna uwzględniać przede wszystkim kontekst systemowy (tzn. na potrzeby jakiego prawa / obowiązku podatkowego dana substancja ma być wystarczająca) oraz indywidualne uwarunkowania podatnika (m.in. jego motywacje, model biznesowy, specyfikę rynku oraz relacje z innymi podmiotami, w tym w szczególności powiązanymi).

Konkludując, jako punkt wyjścia przyjęć można rozumienie substancji ekonomicznej jako **istnienie realnej aktywności gospodarczej, przejawiającej się przede wszystkim w funkcjach faktycznie wykonywanych przez przedsiębiorstwo oraz w zasobach, którymi ono dysponuje (zarówno materialnych, jak i niematerialnych)**. Co istotne, kryterium to co do zasady pozostaje niezależne od samej warstwy prawnej, tj. od treści dokumentów i formalnych uzgodnień (np. umów korporacyjnych, kontraktów handlowych, porozumień wewnątrzgrupowych, statusów spółek itp.).

¹² K. Smoleń, *Czym jest oraz czym nie jest substancja ekonomiczna? Próba systematyzacji pojęcia na podstawie przeglądu orzecznictwa międzynarodowego i krajowego*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2025, nr 2, s. 48 i n.

2.2. Substancja prawna jako odrębna kategoria

Substancja prawna nie jest zbyt często wyróżniana w literaturze podatkowej, zwłaszcza w Polsce¹³. Niejednokrotnie pojawia się jako „ten element, który trzeba pominąć, analizując substancję ekonomiczną”¹⁴, a część autorów i praktyków, posługując się terminem „substancja”, odnosi go w zasadzie wyłącznie do treści gospodarczej, eliminując warstwę prawną (tzn. bez rozróżnienia na substancję ekonomiczną i substancję prawną)¹⁵. O ile przyznanie prymatu realnej działalności podatnika zdaje się być kwestią bezsporną, to autorka chciałaby jednak podkreślić, iż treść prawna działania jest nieodzownym elementem niemal każdego stanu faktycznego, zatem jej zbadanie i zrozumienie zdaje się być koniecznym elementem holistycznej analizy problemu podatkowego. Dopiero zestawienie warstwy faktycznej (ekonomicznej) i prawnej pozwala bowiem na stwierdzenie, czy istnieją rozbieżności pomiędzy nimi oraz – jeżeli tak – na podstawie której z nich powinno się determinować skutki podatkowe. Z uwagi na powyższe zadaje się być zasadna również próba zdefiniowana substancji prawnej.

Tak jak w przypadku substancji ekonomicznej, substancja prawna również ma charakter bardziej aksjomatu niż jasno zdefiniowanej kategorii normatywnej – brak bowiem powszechnie przyjętej definicji dla potrzeb prawa podatkowego. Analiza literatury i doktryny pozwala jednak wyróżnić dwa podstawowe kierunki interpretacyjne:

- 1) Substancja prawna rozumiana jest jako formalno-prawna zgodność z ramami normatywnymi¹⁶, co oznacza, że w świetle obowiązującego

¹³ F. Zimmer, *General Report...*, s. 24 wskazuje, iż koncept substancji prawnej bywa częściej identyfikowany m.in. w Wielkiej Brytanii, Belgii i Francji.

¹⁴ *Ibidem*, s. 25: „The main function of the concept of legal substance is to point out that sham or simulation transactions and wrong legal characterisations by the taxpayer will be disregarded for tax purposes”.

¹⁵ Por. np. J. Rusek, *Wykorzystanie koncepcji substance z perspektywy międzynarodowych regulacji podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 1, s. 46–52: „Dostzegając powyższe zjawisko, władze skarbowe starają się doprowadzić do opodatkowania rzeczywiście dokonywanych przez podatników czynności / realizowanych transakcji, bez względu na obrane przez nich formy prawne. W konsekwencji na gruncie prawa podatkowego coraz istotniejszego znaczenia nabiera pojęcie treści ekonomicznej (ang. *substance*)”.

¹⁶ F. Zimmer, *General Report...*, s. 157, a także cytujący go B. Kuźniacki, *The Compatibility of the Substance over Form Doctrine with Tax and Investment Treaties: A Case Study of Lone Star v the Republic of Korea*, „ICSID Review – Foreign Investment Law Journal” 2024, vol. 39, no 1, s. 139–170: „The concept of legal substance most often refers to the characterisation which emerges from a close study of the rights and obligations in a legal relations”.

prawa¹⁷ spółka, sposób jej działania czy zawarta transakcja – odwierciedlone w dokumentach prawnych i deklaracjach podatnika – są ważne i skuteczne. W tym ujęciu akcent kładziony jest na poprawność formalną i zgodność z przepisami prawa cywilnego, handlowego czy podatkowego, przy założeniu pominięcia oceny ich treści gospodarczej.

- 2) Bardziej ogólnie – jako warstwa prawna ustaleń dotyczących danego stanu faktycznego, tj. np. zapisy umowne, kontrakty, porozumienia, a także treść formalna wynikająca ze składanych organom podatkowym deklaracji i wyjaśnień¹⁸.

W opinii autorki najpełniejszą definicję substancji prawnej może stanowić połączenie obu powyższych ujęć, tj. **rozumienie substancji prawnej jako formalnej zgodności z obowiązującym porządkiem normatywnym, przejawiającej się w ważności i skuteczności czynności na gruncie prawa cywilnego, handlowego i podatkowego sensu stricto** (tj. przy wyłączeniu szczególnych przepisów antyabuzyjnych przewidzianych dla struktur pozbawionych ekonomicznego uzasadnienia), **a jednocześnie obejmującej całokształt ustaleń prawnych danego stanu faktycznego – w tym treść umów, kontraktów, porozumień czy deklaracji składanych organom podatkowym**. Tak zdefiniowana substancja prawna może wyznaczać punkt odniesienia dla oceny działań podatnika w ich warstwie formalnej, niezależnie od tego, czy towarzyszy im ekonomiczne uzasadnienie. Należy jednak doprecyzować, że rozróżnienie substancji prawnej i substancji ekonomicznej ma w niniejszym opracowaniu charakter analityczny. Substancję prawną można postrzegać jako warunek konieczny, choć niewystarczający, dla przypisania rzeczywistej treści gospodarczej do danego podmiotu. Brak prawidłowej struktury prawnej co do zasady uniemożliwia pełną identyfikację substancji ekonomicznej, natomiast jej istnienie nie przesądza jeszcze o występowaniu realnej aktywności gospodarczej.

¹⁷ Naturalnie – w tym kontekście w izolacji do przepisów eliminujących sztuczność struktur takich jak instrumenty recharakteryzacji czy ogólna klauzula o unikaniu opodatkowania: chodzi o warstwę prawa materialnego co do zasady mającą zastosowanie do deklarowanego przez podatnika stanu faktycznego.

¹⁸ R. Gillis, *The Limits of Legal Substance: Tax Avoidance and Equitable Remedies after Collins Family Trust*, „Canadian Business Law Journal” 2022, vol. 66, no 3.

2.3. Praktyczne niedoskonałości obu konceptów i ryzyko inkluzji

Zarówno substancja ekonomiczna, jak i substancja prawna pełnią istotną rolę w ocenie skutków podatkowych działań podatników, jednak żadna z nich nie jest wolna od ograniczeń. Substancja ekonomiczna, nawet jeśli w literaturze i orzecznictwie od lat podkreśla się jej znaczenie, w praktyce nie ma jednoznacznej definicji, a jej ocena sprowadza się najczęściej do badania posiadanych zasobów – aktywów, pracowników, powierzchni biurowej – i przypisania im odpowiedniej wagi w świetle kontekstu danej regulacji. Substancja prawna z kolei sprowadza się do zgodności formalnej z obowiązującym porządkiem prawnym bądź z zapisów w dokumentach – a więc w oderwaniu od rzeczywistości gospodarczej, która może nie odpowiadać deklarowanej sytuacji prawnej.

Oba podejścia mają zatem istotne ograniczenia. Substancję ekonomiczną w wąskim ujęciu można bowiem sztucznie wykreować, np. przez mechaniczne wyposażenie podmiotu w aktywa i personel (tzw. doposażenie), które nie zawsze przekłada się na realną samodzielność gospodarczą. Substancja prawna natomiast może zostać zapewniona przez sporządzenie odpowiedniej dokumentacji – umów, kontraktów czy statutów itp. – które, choć zgodne z literą prawa, nie muszą oddawać realnego charakteru działalności. W efekcie możliwe jest stworzenie obrazu podmiotu, który spełnia oba testy – formalny i ekonomiczny – a jednak nie posiada realnej zdolności do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym.

W tym sensie obie kategorie są podatne na manipulację, zwłaszcza w rękach podatników korzystających z zaawansowanego planowania podatkowego i dysponujących znacznymi zasobami finansowymi oraz kompetencyjnymi w dojrzałych systemach podatkowych. Nie jest bowiem niemożliwe przeniesienie na spółkę własność środków trwałych czy zatrudnienie w niej określonej liczby pracowników – formalnie zapewniając jej aktywa, personel i zaplecze prawne (np. umowy czy polityki wewnętrzne). **Trudność pojawia się w sytuacji, gdy analiza ogranicza się jedynie do warstwy powierzchniowej i pomija pytanie o to, kto faktycznie podejmuje decyzje, zarządza zasobami i ponosi ryzyko gospodarcze.**

Równoległe ujawnia się także ryzyko inkluzji, rozumianej jako utożsamianie substancji ekonomicznej z substancją prawną – i odwrotnie – w sposób prowadzący do zatarcia granic pomiędzy tymi kategoriami. W praktyce może to skutkować dwojakiego rodzaju deformacją: z jednej strony nadmiernym zawężeniem analizy, sprowadzającym ocenę substancji

wyłącznie do formalnej zgodności z prawem (co częściej obserwuje się w mniej dojrzałych systemach podatkowych), z drugiej zaś – jej nadmiernym rozszerzeniem, polegającym na bezrefleksyjnym inkorporowaniu dorobku doktryny *substance over form* czy konkluzji zagranicznych wyroków sądowych (np. *Indofood*¹⁹), także w sytuacjach wykraczających poza granice lokalnie obowiązującego prawa. Oba te scenariusze rodzą niepewność prawa i sprzyjają nadużyciom, zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych.

W dalszej części artykułu (pkt 3 i 4) przedstawione zostanie szersze tło systemowe – najpierw w ujęciu ponadnarodowym, a następnie w perspektywie polskiej – w ramach którego kategoria substancji nabiera szczególnego znaczenia. Analizie poddany zostanie także dorobek orzeczniczy TSUE (pkt 5), stanowiący praktyczne uzupełnienie rozważań teoretycznych. Dopiero na tym gruncie możliwe będzie sformułowanie wniosków i zaproponowanie dodatkowego kryterium, które – w ocenie autorki – może przeciwdziałać instrumentalizacji obu pojęć.

3. KONTEKST SYSTEMOWY – PERSPEKTYWA UNIJNA

Choć Unia Europejska nie kodyfikowała doktryny przewagi treści ekonomicznej nad formą (w przeciwieństwie do Stanów Zjednoczonych), liczne akty harmonizacyjne w obszarze opodatkowania dochodów osób prawnych wprowadzają konstrukcje, które w praktyce nakazują badanie treści gospodarczej działań podatników. Innymi słowy, choć „substancja” nie stanowi *expressis verbis* kategorii prawnej, to jej komponenty – zarówno ekonomiczne, jak i prawne – są obecne w systemie prawa unijnego w postaci obowiązku eliminowania struktur sztucznych i abuzywnych, również w formie implementacji dorobku działań OECD nakierowanych na eliminację zjawiska BEPS²⁰.

¹⁹ Wyrok omawiał m.in. P. Baker w artykule *Beneficial Ownership: After Indofood*, „Gray’s Inn Tax Chambers” 2007, vol. 6, no 1. W Polsce omówiła go m.in. A. Maksymczak w *Model konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 673–674 czy W. Morawski w artykule *Międzynarodowe znaczenie terminu beneficial ownership (własność) odsetek*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 55.

²⁰ Warto wyjaśnić, że poszczególne rozwiązania prawa unijnego omawiane w niniejszym punkcie są wprost inspirowane rekomendacjami OECD w ramach projektu BEPS. I tak, przepisy dotyczące rozbieżności hybrydowych (ATAD 2) są rozwinięciem zaleceń wynikających z Działania 2: Neutralizacja efektów struktur hybrydowych,

Podstawowym punktem odniesienia jest Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD)²¹ ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Jej art. 6 wprowadza ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (General Anti-Avoidance Rule – GAAR)²², zgodnie z którą państwa członkowskie mają obowiązek odmówić uznania skutków uzgodnienia, które – przy uwzględnieniu wszystkich istotnych faktów i okoliczności – nie jest „rzeczywiste”, a jego głównym lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem przepisów prawa podatkowego. Nieautentyczność struktury stanowi tu kluczowe kryterium, które nie zostało zdefiniowane w sposób enumeratywny, lecz odnosi się do braku rzeczywistej treści gospodarczej – a więc zasadniczo do braku substancji ekonomicznej. Jednocześnie dyrektywa nakazuje dokonywać oceny uzgodnienia w świetle „wszystkich istotnych faktów i okoliczności”, co wymusza również analizę substancji prawnej, czyli formalnej ważności i skuteczności działań.

Jak zauważa A. Navarro, GAAR z ATAD ma charakter ramowy: wyznacza ogólne minimum ochrony przed nadużyciami, które państwa członkowskie muszą zaimplementować, ale jednocześnie pozostawia im margines swobody w dostosowaniu jej treści do krajowych porządków

wykorzystujących rozbieżności systemów podatkowych. Regulacje ATAD odnoszące się do zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC), limitowania kosztów finansowania dłużnego oraz klauzuli GAAR (art. 6 ATAD) znajdują swoje źródło w Działaniu 3: Wzmocnienie zasad opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC), Działaniu 4: Ograniczenie erozji podstawy opodatkowania przez odliczanie odsetek i innych opłat z tytułu transakcji finansowych oraz odpowiednio Działaniu 6: Zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu UPO. Również dyrektywy sektorowe – Parent-Subsidiary oraz Interest & Royalties – zostały uzupełnione o klauzule antyabuzywne jako rezultat implementacji rekomendacji z Działania 6. Z kolei tzw. projekt Unshell Directive (ATAD 3) nawiązuje pośrednio do Działania 5: Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i substancji ekonomicznej transakcji. Raportowanie MDR jest efektem Działania 12: Wymóg raportowania schematów podatkowych. Wreszcie, rosnące znaczenie substancji w obszarze cen transferowych w praktyce unijnej jest pochodną wdrożenia rozwiązań z Działania 8–10: Zapewnienie, że ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości.

²¹ Dz.U. UE L 193 z 19 lipca 2016, s. 1.

²² Implementację krajową do prawa polskiego stanowi art. 119a i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).

prawnych²³. Może to zatem prowadzić do zróżnicowanej recepcji pojęcia substancji w poszczególnych jurysdykcjach, co z jednej strony umożliwi uwzględnienie lokalnych tradycji prawnych, lecz z drugiej – rodzi ryzyko fragmentaryzacji standardu unijnego, tym bardziej w świetle braku generalnej definicji elementów podlegających ocenie, takich jak sztuczność (*artificial arrangement*), rzeczywisty charakter działalności (*genuine arrangement*) czy – *nomen omen* – substancja prawna i ekonomiczna.

O ile tzw. ATAD 2, czyli Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r.²⁴ nie opierała się na kwestiach substancji, a głównie zmodyfikowała i uzupełniła pierwotny ATAD w zakresie tzw. podwójnych rozbieżności kwalifikacyjnych (*hybrid mismatches*), to najnowsza próba rozwoju ATAD – projekt tzw. Dyrektywa Unshell / ATAD 3²⁵ – stanowiła ponowny zwrot w kierunku analizowania rzeczywistej treści gospodarczej dla potrzeb ustalania skutków podatkowych. Mechanizm przewidziany przez ATAD 3 można było opisać jako algorytm „siedmiu kroków”, których zastosowanie ma doprowadzić do identyfikacji przedsiębiorstw fasadowych i pozbawienia ich nienależnych korzyści fiskalnych²⁶ – przy czym istotna część kryteriów oparta została o wymogi w zakresie substratu majątkowo-osobowego (a więc w istocie – najważniejsze składowe powszechnie rozumianej substancji ekonomicznej). Choć projekt spotkał się z falą krytyki (główny zarzut stanowi dobór przesłanek posiadania substratu majątkowo-osobowego: ich potencjalnie zbyt uproszczony charakter, który zdawał się nie brać pod uwagę złożoności rzeczywistości gospodarczej)²⁷, a prace nad przyjęciem dyrektywy w proponowanej formie zostały oficjalnie zatrzymane w połowie

²³ A. Navarro, *The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation*, „Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance” 2024, no 8.

²⁴ Dz.U. UE L 144 z 7 czerwca 2017 r.

²⁵ Projekt Dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie wykorzystaniu spółek fasadowych do celów podatkowych (ATAD 3) opublikowany w dniu 22 grudnia 2021 r.

²⁶ Por. uzasadnienie do projektu dyrektywy ATAD 3 oraz m.in. M. Kondej, M. Wicher, *Projekt dyrektywy o zapobieganiu nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 12, s. 26–33.

²⁷ Por. *ibidem* oraz B. Kuźniacki, *Dynamic Interplay Between the ALS and the Principle of Prohibition of Abuse (also GAAR & PPT) in Light of X BV and Other Case Law of the CJEU*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 6–7, s. 534–557.

2025 r.²⁸, to kierunki prac Unii Europejskiej niewątpliwie wskazują na umacniającą się tendencję do analizy substancji ekonomicznej jako jednego z najistotniejszych filtrów prowadzenia realnej działalności gospodarczej, uprawniającej do stosowania korzyści podatkowych. Na marginesie warto zauważyć, że i przepisy w zakresie globalnego podatku minimalnego (system GloBE – Pillar 2 w ramach działań BEPS 2.0) przewidują wyłączenia dla jednostek charakteryzujących się istotną obecnością substratu majątkowo-osobowego, co może stanowić dalsze, dodatkowe potwierdzenie upowszechniania się podejścia opartego na przyznawaniu preferencji podmiotom bogatym w substancję²⁹.

Znaczenie substancji wyraźnie ujawnia się także w tzw. dyrektywach sektorowych. Dyrektywa 2011/96/UE (tzw. Dyrektywa Parent-Subsidiary), zmieniona dyrektywą 2015/121/UE, przewiduje w art. 1 ust. 2 obowiązek stosowania krajowych i traktatowych przepisów dotyczących przeciwdziałania nadużyciom, aby uniemożliwić korzystanie z przewidzianych zwolnień w przypadku uzgodnień „sztucznych”³⁰. Podobnie Dyrektywa 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania odsetek i należności licencyjnych w art. 5 nakazuje wyłączenie stosowania preferencji podatkowych w razie konstrukcji pozbawionych treści gospodarczej³¹. W obu przypadkach wyraźnie widać, że unijny ustawodawca uzależnia korzystanie z przywilejów podatkowych od istnienia substancji – przede wszystkim ekonomicznej, ale także prawnej, jako minimalnego warunku skuteczności czynności.

Ważnym obszarem, w którym kategoria substancji nabiera szczególnego znaczenia, są przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC). Obowiązek ich implementacji wynika z art. 7 i 8 ATAD. Dyrektywa przewiduje, że państwa członkowskie mają obowiązek opodatkowania

²⁸ <https://engelwoodgroup.com/wp-content/uploads/2025/07/ECOFINs-Definitive-Withdrawal-of-the-ATAD-3-Directive-18-June-2025.pdf> (dostęp: 11.12.2025).

²⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2021.

³⁰ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (wersja ujednolicona), Dz.U. UE L 345 z 29 grudnia 2011, s. 8–16, zmieniona Dyrektywą Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r., Dz.U. UE L 21 z 28 stycznia 2015 r.

³¹ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do odsetek i należności licencyjnych pomiędzy powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich, Dz.U. UE L 157 z 26 czerwca 2003 r.

w swoim systemie podatkowym dochodów kontrolowanych jednostek zagranicznych, chyba że jednostki te prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą w państwie swojej rezydencji. Test „rzeczywistej działalności gospodarczej” stanowi tu wprost odniesienie do substancji ekonomicznej. Zgodnie z art. 7 ust. 2 ATAD państwa członkowskie mogą nie stosować przepisów o CFC, jeżeli jednostka zagraniczna „prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności”. Wymóg ten wprost odwołuje się do posiadania realnych zasobów, a więc do kryterium substancji ekonomicznej zgodnie z definicją ogólną omawianą we wcześniejszym punkcie.

Istotnym przejawem wzrastającej roli substancji w prawie unijnym jest również wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych (MDR) na podstawie Dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, zmienionej Dyrektywą Rady (UE) 2018/822 (tzw. DAC6)³². Przepisy te nakładają na podatników oraz pośredników (m.in. doradców podatkowych czy instytucje finansowe) obowiązek zgłaszania uzgodnień transgranicznych, które noszą znamiona unikania opodatkowania. Jednym z istotnych kryteriów (*hallmarks*) jest brak rzeczywistego uzasadnienia gospodarczego transakcji – a więc *de facto* brak substancji ekonomicznej. Tym samym regulacja ta – obok ATAD – stanowi kolejny element unijnego systemu antyabuzywnego, który wymaga rozważenia obecności treści ekonomicznej w ramach danego uzgodnienia.

Finalnie kwestia substancji ekonomicznej ma również istotne znaczenie w regulacjach dotyczących cen transferowych, choć Unia Europejska nie przyjęła jak dotąd dyrektywy harmonizującej w tym zakresie³³. Podstawowe znaczenie mają tutaj Wytyczne OECD, które na gruncie unijnym

³² Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz.U. UE L 64 z 11 marca 2011 r., zmieniona Dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., Dz.U. UE L 139 z 5 czerwca 2018 r.

³³ Warto jednak zauważyć, że w unijnym dyskursie pojawiła się także inicjatywa idąca w kierunku harmonizacji regulacji dotyczących cen transferowych – tzw. projekt Transfer Pricing Directive („TP Directive”), zaprezentowany przez Komisję Europejską w 2023 r. Jego celem jest wprowadzenie jednolitego standardu stosowania zasady *arm's length* w całej Unii Europejskiej, poprzez oparcie jej na Wytycznych OECD oraz zapewnienie spójności praktyk administracyjnych państw członkowskich. Por. Komisja Europejska, *Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing* (COM(2023) 529 final, 12 września 2023 r.), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52023PC0529> (dostęp: 28.09.2025).

funkcjonują jako wspólny punkt odniesienia przy stosowaniu zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*). W szczególności istotne są zalecenia wynikające z Działów 8–10 projektu BEPS – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – w których zaakcentowano, że przypisanie zysków w ramach grupy kapitałowej musi być powiązane z realnym wykonywaniem funkcji, posiadaniem aktywów oraz ponoszeniem ryzyk gospodarczych. W konsekwencji w praktyce państw członkowskich stosowanie regulacji *transfer pricing* (dalej: TP) często poprzedzone jest badaniem substancji ekonomicznej na potrzeby stworzenia adekwatnej, szczegółowej analizy funkcjonalnej. Ocena prawidłowości rozliczeń w ramach grupy nie może sprowadzać się wyłącznie do analizy treści umów wewnątrzgrupowych (substancja prawna), lecz wymaga również zbadania, czy dana jednostka rzeczywiście pełni funkcje, dysponuje aktywami oraz kontroluje ryzyka gospodarcze (substancja ekonomiczna). Innymi słowy, ceny transferowe stają się jednym z obszarów, w których oba omawiane koncepty – prawny i ekonomiczny – muszą być analizowane łącznie³⁴.

4. POLSKIE REGULACJE PODATKOWE

Na gruncie prawa polskiego problematyka substancji – zarówno ekonomicznej, jak i prawnej – znajduje swoje odzwierciedlenie w szczególności w licznych regulacjach implementujących dyrektywy unijne (ATAD, DAC6, dyrektywy sektorowe). Ponownie, choć ustawodawca nie posługuje się terminem „substancja” bezpośrednio, to ocena realności działalności gospodarczej i zgodności formalnej uzgodnień stanowi ogólny warunek brzegowy możliwości korzystania z preferencji podatkowych. Poniżej przedstawiono krótkie omówienie najważniejszych przepisów krajowych, w których analiza substancji jest szczególnie przydatna na potrzeby ich prawidłowego stosowania:

- **Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)**

Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) została wprowadzona do Ordynacji podatkowej³⁵ w art. 119a–119zf. Zgodnie

³⁴ Por. np. punkt 1.55 Wytycznych OCED w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

³⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

z art. 119a § 1 czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, jeżeli ma charakter sztuczny, nie wywołuje skutku podatkowego. Katalog przesłanek sztuczności zawiera art. 119c § 1, obejmując m.in. nadmierne komplikowanie czynności czy angażowanie podmiotów pośredniczących bez uzasadnienia gospodarczego. Regulacja ta wymusza zatem analizę zarówno substancji ekonomicznej (czy czynność odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą), jak i substancji prawnej (czy czynność cechuje ważność i skuteczność w świetle prawa).

- **Opodatkowanie zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC)**

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT)³⁶ implementowano art. 7–8 ATAD poprzez przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC). Zgodnie z art. 24a ustawy o CIT dochody jednostki zagranicznej przypisuje się polskiemu podatnikowi, chyba że jednostka ta prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Kryteria oceny tej działalności zostały wskazane w art. 24a ust. 18, obejmując m.in. posiadanie lokalu, wykwalifikowanego personelu oraz wyposażenia niezbędnego do wykonywania działalności. Wprost zatem wprowadzono test substancji ekonomicznej, oparty na ocenie posiadanych zasobów oraz ich adekwatności do skali działalności.

- **Opodatkowanie u źródła (WHT)**

Na gruncie prawa polskiego problematyka substancji ekonomicznej ujawnia się szczególnie wyraźnie w regulacjach dotyczących podatku u źródła (WHT)³⁷, w których kluczowe znaczenie ma status rzeczywistego właściciela (*beneficial owner* – BO). Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o CIT możliwość zastosowania zwolnień lub preferencyjnych stawek uzależniona jest od dochowania przez płatnika należytej staranności, obejmującej m.in. weryfikację, czy odbiorca należności spełnia przesłanki rzeczywistego właściciela. Jednocześnie art. 22c ustawy o CIT stanowi, że zwolnienia wynikające z dyrektyw unijnych (Parent-Subsidiary oraz Interest & Royalties) nie mają zastosowania, jeżeli wypłata dokonywana jest w ramach czynności pozbawionych rzeczywistego charakteru gospodarczego. W tym sensie test

³⁶ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.

³⁷ Szczególnie po wprowadzeniu mechanizmu *pay and refund* od 2019 r.

substancji ekonomicznej stał się nieodzownym narzędziem praktyki podatków i organów podatkowych w procesie ustalania prawa do preferencji w zakresie opodatkowania u źródła³⁸.

- **Ograniczenia kosztów finansowania dłużnego**

Istotne znaczenie ma również art. 15c ustawy o CIT, implementujący art. 4 ATAD oraz rekomendacje OECD w ramach Działania 4 projektu BEPS. Przepis ten ogranicza możliwość zaliczania do kosztów podatkowych nadwyżki kosztów finansowania dłużnego powyżej 30% podatkowej EBITDA. Regulacja ta ma na celu przeciwdziałanie erozji podstawy opodatkowania poprzez nadmierne zadłużanie spółek zależnych, a więc w istocie chroni przed sytuacjami, w których struktura finansowania nie posiada realnego uzasadnienia gospodarczego (faktycznej substancji), które uprawdopodobniałoby zasadność ponoszenia jego kosztów.

- **MDR – raportowanie schematów podatkowych**

Implementacja DAC6 znalazła odzwierciedlenie w art. 86a–86o Ordynacji podatkowej. Polska przyjęła regulacje znacznie szersze niż minimalne standardy unijne, obejmując obowiązkiem raportowania również schematy krajowe. Na przykład zgodnie z art. 86a § 1 pkt 13 lit. f szczególną cechą rozpoznawczą uzgodnienia stanowi „nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej (...)” – w tym sensie MDR również w praktyce odwołuje się do kategorii substancji ekonomicznej.

- **Ceny transferowe**

Polskie regulacje TP, zawarte w art. 11a–11t ustawy o CIT, oparte są na Wytocznych OECD i zasadzie *arm's length*. Artykuł 11c ust. 1 stanowi, że warunki w transakcjach kontrolowanych muszą odpowiadać warunkom rynkowym, przy czym analiza obejmuje rzeczywisty przebieg transakcji i jej

³⁸ Por. np. szereg wyroków lubelskiego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w obszarze podatku u źródła o sygnaturach: I SA/Lu 312/24, I SA/Lu 353/24, I SA/Lu 189/24, I SA/Lu 190/24, I SA/Lu 86/24, I SA/Lu 192/24, I SA/Lu 191/24, I SA/Lu 88/24, I SA/Lu 73/24, I SA/Lu 87/24.

treść gospodarczą. Dalej, art. 11c ust. 4 ustawy o CIT uprawnia organ podatkowy do recharakteryzacji lub pominięcia transakcji (*non-recognition*), jeżeli jej istotne elementy nie odzwierciedlają realiów gospodarczych. Tym samym przepisy te wymuszają badanie substancji ekonomicznej (funkcje, aktywa, ryzyka – analiza funkcjonalna stanowi obligatoryjny element dokumentacji Local File zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 2), a jednocześnie przedstawienie substancji prawnej (zgodnie z § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych „umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej” muszą zostać dołączone do lokalnej dokumentacji cen transferowych).

5. EWOLUCJA ORZECZNICTWA TSUE NA GRUNCIE SUBSTANCJI PRAWNEJ I EKONOMICZNEJ

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez lata zbudował swoje ramy oceny unikania opodatkowania w kontekście swobód traktatowych i prawa wtórnego³⁹. Kluczową zasadą jest zakaz nadużycia: co do zasady podmioty nie mogą powoływać się na przepisy unijne w sposób nieuczciwy lub stanowiący obejście prawa⁴⁰. W podatkach bezpośrednich TSUE początkowo ostrożnie podchodził do działań antyabuzyjnych państw, wymagając, by środki ograniczające swobody (np. dodatkowe opodatkowanie spółek zagranicznych) dotyczyły wyłącznie sytuacji czysto sztucznych, odezwanych od realnej działalności.

Przełomowym orzeczeniem był wyrok TSUE z 12 września 2006 r., *Cadbury Schweppes* (C-196/04) dotyczący brytyjskich przepisów o CFC (opodatkowaniu dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych)⁴¹.

³⁹ G. Meussen, *Abuse of Tax Law in the European Union: Some Recent International and European Developments*, [w:] *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in Honour of Manfred Mössner*, ed. H. Jochum, Amsterdam 2016, s. 317–331.

⁴⁰ M. Aleksandrowicz, A. Zalański, *Komentarz do wyroku TS z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2014.

⁴¹ Szerzej wyrok omawia m.in. A. Franczak, *Sztuczne struktury podatkowe i unikanie opodatkowania a swobody traktatowe – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 12.09.2006 r., C-196/04, Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2025, nr 3, s. 49–59.

Trybunał potwierdził, że sama rejestracja spółki w państwie o niższym podatku – w celu skorzystania z dogodniejszych stawek – nie stanowi jeszcze nadużycia prawa do swobody przedsiębiorczości, a firmy mogą korzystać z różnic podatkowych w ramach jednolitego rynku. Jednakże państwo macierzyste (tutaj: Wielka Brytania) może przeciwdziałać sytuacjom, gdy zagraniczna spółka jest tworem czysto formalnym, mającym na celu ukrycie krajowych dochodów w rajach podatkowych. Trybunał Sprawiedliwości sformułował wyraźne kryterium: środek krajowy wymierzony w unikanie może być uzasadniony wobec „wholly artificial arrangements” – struktur całkowicie sztucznych, nieodzwierciedlających rzeczywistości gospodarczej. W *Cadbury Schweppes* Trybunał wskazał, że aby uznać spółkę za sztuczną konstrukcję, musi istnieć zespół obiektywnych cech, które pokazują, iż spółka ta nie prowadzi rzeczywistej działalności⁴². W szczególności ocenia się, w jakim stopniu spółka CFC fizycznie istnieje w kraju siedziby – czy ma tam pomieszczenia, personel, wyposażenie – oraz czy faktycznie wykonuje rzeczywiste działania gospodarcze. Jeżeli analiza wykaże, że dana jednostka to tylko fasada (typowy *letterbox / front subsidiary*), nieprowadząca autentycznej („genuine”) działalności, to jej założenie należy uznać za służące stworzeniu całkowicie sztucznego konstruktów: wówczas opodatkowanie jej zysków u spółki matki nie będzie naruszać prawa UE. Natomiast jeśli spółka w innym państwie pełni rzeczywiste funkcje biznesowe (nawet skromne), to fakt, że mogłyby te czynności wykonywać w kraju macierzystym, nie czyni jej automatycznie sztuczną – podkreślił TSUE. Kryteria *Cadbury* stały się fundamentalne: od tej pory państwa musiały w swoich przepisach CFC czy GAAR uwzględniać test substancji (obecność personelu, biura, działalności). Sam TSUE w kolejnych latach stosował ten test także w innych sprawach dotyczących CIT⁴³.

W ślad za *Cadbury Schweppes* poszła np. sprawa *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*⁴⁴ dotycząca ograniczeń w odliczaniu odsetek od pożyczek od

⁴² M. Lang, *Cadbury Schweppes's Line of Case Law from the Member State's Perspective*, [w:] *Prohibition of Abuse of Law*, ed. R. de la Feria, S. Vogenauer, Oxford 2011, s. 436–458.

⁴³ F. Majdowski, *Stosowanie regulacji CFC do podmiotów z państw trzecich na kanwie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie unijnej swobody przepływu kapitału*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 6, s. 28–36; E. Prejs, *Opodatkowanie dywidend oraz prawo do zwrotu podatku zapłaconego na podstawie przepisów sprzecznych z prawem wspólnotowym (C-201/05)*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 53–54.

⁴⁴ Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 13 marca 2007 r.

podmiotów powiązanych. Brytyjskie przepisy antyabuzywne przeciw niedostatecznej kapitalizacji musiały – zdaniem TSUE – dawać podatnikowi możliwość wykazania istnienia ważnych pozapodatkowych powodów zaciągnięcia danej pożyczki i ustalenia jej warunków. Innymi słowy, test powinien pozwalać odróżnić sytuacje sztuczne (pożyczka *stricte* w celu uzyskania tarczy podatkowej) od uzasadnionych biznesowo. Pojawiło się tutaj po raz pierwszy rozróżnienie na element obiektywny (brak ekonomicznej substancji, np. nierynkowe warunki, brak uzasadnienia gospodarczego) oraz element subiektywny (intencja uzyskania korzyści sprzecznej z celem przepisu).

W kolejnych latach TSUE kontynuował praktykę analizy i oceny substancji ekonomicznej, choć pilnował też, by środki krajowe nie wykraczały poza to, co konieczne. Przykładowo, w sprawach połączonych C-504/16 i C-613/16 *Deister Holding i Juhler Holding A/S v. Bundeszentralamt für Steuern* (2017) Trybunał zakwestionował niemieckie przepisy, które automatycznie odmawiały zwolnienia z podatku u źródła dywidend spółkom holdingowym bez „aktywności biznesowej”. Uznano je za zbyt rygorystyczne i dyskryminujące, bo mogły odbierać preferencje także podmiotom niebędącym sztucznymi konstrukcjami (np. rodzinne holdingi inwestycyjne). Trybunał podkreślił, że domniemanie nadużycia nie może być uogólnione – ocena musi być indywidualna. Z drugiej strony, w sprawie C-6/16 *Eqiom SAS i Enka SA v. Ministre des Finances et des Comptes publics* (również 2017) Trybunał przyznał, że krajowa klauzula antyabuzywna we francuskim CIT jest dopuszczalna wobec dywidend wychodzących, o ile jej zastosowanie ogranicza się do sytuacji sztucznych zdefiniowanych według kryteriów obiektywnych i subiektywnych. Powyższe potwierdza złożoność tematyki, a przez to – zasadność każdorazowej oceny sprawy (i substancji) w świetle obowiązujących przepisów krajowych oraz sytuacji danego podatnika.

Z kolei w sprawie C-648/15 *Republika Austrii v. Republice Federalnej Niemiec* Trybunał – poza potwierdzeniem jurysdykcji na podstawie art. 273 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)⁴⁵ – dobitnie pokazał, że substancja prawna użytych w UPO kategorii (tu: „debt-claims with participation in profits”) musi być „wypełniona” adekwatną substancją ekonomiczną, tak aby obie – normatywna kwalifikacja i faktyczna treść

⁴⁵ Co ma charakter precedensowy/przełomowy, gdyż potwierdza, że TSUE może – na mocy art. 273 TFUE – rozstrzygać również spory na tle umów dwustronnych prawa międzynarodowego publicznego, o ile zachowana jest więź z przedmiotem traktatów i państwa członkowskie wyraźnie powierzą mu tę kompetencję.

gospodarcza – harmonijnie wyznaczały skutki podatkowe. Partycypacja w zyskach nie może być więc rozumiana czysto formalnie ani sprowadzona do technicznej zmienności kuponu: wymaga realnego udziału w wynikach i ryzykach przedsiębiorstwa o charakterze zbliżonym do kapitału własnego. Jeżeli ekonomiczna treść instrumentu ujawnia typową pozycję wierzycielską (z ewentualnymi klauzulami zawieszającymi płatność), to sama etykieta prawna nie uzasadnia uprzywilejowanej kwalifikacji traktatowej ani przesunięcia praw do opodatkowania na państwo źródła. Innymi słowy, to zgodność formy z treścią – a nie sama forma – decyduje o tym, czy wyjątek traktatowy znajduje zastosowanie, czy też pierwszeństwo zachowuje zasada rezydencji⁴⁶.

Swoistym kamieniem milowym stały się wyroki TSUE z 26 lutego 2019 r. w tzw. sprawach duńskich⁴⁷. Był to pakiet orzeczeń dotyczących odmowy zwolnienia z podatku u źródła od odsetek i dywidend wypłacanych z Danii do spółek pośredniczących w innych państwach Unii Europejskiej. Trybunał potwierdził istnienie zasady zakazu nadużyć w kontekście dyrektyw podatkowych (Parent-Subsidiary i Interest-Royalty), mimo braku wyraźnych klauzul w ich treści. Unijna koncepcja rzeczywistego odbiorcy odsetek/dywidend (BO) została odczytana jako zapora przed traktowaniem spółek pośredniczących (*conduit companies*) bez własnej substancji jako uprawnionych do ulg. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził wprost, że prawo Unii Europejskiej nie chroni działań noszących znamiona nadużycia – państwo może odmówić zwolnienia z podatku u źródła, jeśli odbiorca płatności jest sztucznym pośrednikiem, nieprowadzącym realnej działalności i włączonym w strukturę głównie w celu uzyskania zwolnienia podatkowego. Co ważne, w sprawach duńskich Trybunał posłużył się językiem zbliżonym do dyrektywy ATAD i standardów OECD. Wskazał między innymi, że ocena powinna stwierdzać, czy dana struktura została utworzona z ważnych powodów handlowych, odzwierciedlających rzeczywistość ekonomiczną – jeśli nie, to jest „non genuine”, czyli nieautentyczna. Podkreślił też rozróżnienie między brakiem ekonomicznej substancji (aspekt

⁴⁶ C. Kempeneers, J. Luts, *Case C-648/15 Austria v. Germany: Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes Under Article 273 TFEU*, „EC Tax Review” 2018, no 1.

⁴⁷ Wyroki TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 (T Danmark i Y Denmark Aps v. Skatteministeriet) oraz C 115/16, C 118/16, C 119/16 i C 299/16 (N Luxembourg 1, X Denmark, C Denmark I, Z Denmark v. Skatteministeriet) szerzej opisywane m.in. w tekście K. Smoleń, *Czym jest oraz czym nie jest...*, s. 48 i n.

obiektywny – np. brak własnych biur, personelu, czynności poza pasywnym przekazywaniem strumieni finansowych) a brakiem istotnych powodów biznesowych (aspekt subiektywny – czynność nie służy rzeczywistym celom komercyjnym)⁴⁸.

Kolejnym przykładem jest sprawa C-484/19 *Lexel AB v. Skatteverket*⁴⁹ dotycząca szwedzkich ograniczeń w odliczaniu odsetek od pożyczek wewnątrzgrupowych. Szwedzka ustawa odrzucała koszty odsetek, jeśli pożyczka była udzielona przez podmiot powiązany z innym krajem o niskim opodatkowaniu – z wyjątkiem sytuacji, gdy istniały „przeważające przyczyny biznesowe” dla takiej transakcji. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał tę regulację za niezgodną z prawem unijnym, ponieważ jej formuła nie zapewniała ścisłego ograniczenia do przypadków nadużycia. Mogła ona bowiem znaleźć zastosowanie również w przypadku pożyczek udzielonych z powodów ekonomicznych, co narusza swobodę przedsiębiorczości. Trybunał przypomniał, że tylko transakcje „pozorne” i nakierowane wyłącznie na nieuprawnione korzyści powinny być zwalczane – mechanizm musi pozwalać podatnikowi na wykazanie istnienia rzeczywistych celów innych niż podatkowe, w tym na udokumentowanie swoich tez wskazujących na substancję prawną i ekonomiczną, stanowiących argumenty za brakiem sztuczności danego uzgodnienia⁵⁰.

Wyrok TSUE z 10 września 2024 r. w sprawie C-465/20 P *Commission v. Ireland and Others (Apple)* to jedna z najgłośniejszych spraw podatkowych ostatniej dekady i znakomity punkt odniesienia do pokazania prymatu substancji ekonomicznej nad samą substancją prawną w grupach przedsiębiorstw wielonarodowych (*multinational enterprise* – MNE): po

⁴⁸ Punkt 131 wyroku: „Okoliczność, że spółka działa jako spółka pośrednicząca, można wykazać, gdy jedynym przedmiotem działalności tej spółki jest otrzymywanie odsetek i ich przekazywanie właścicielowi lub innej spółce pośredniczącej. Brak rzeczywistej działalności gospodarczej należy wywieść w tym względzie, uwzględniając szczególne cechy charakteryzujące daną działalność gospodarczą, z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących, w szczególności, zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka ta dysponuje”.

⁴⁹ Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 20 stycznia 2021 r.

⁵⁰ E. Kemmeren, A. Prats, W. Haslehner, V. Heydt, G. Kofler, M. Lang, J. Nogueira, S. Raventos-Calvo, E. de la Blétière, I. Richelle, A. Rust, R. Shiers, *CFE ECJ Task Force: Opinion Statement ECJ-TF 1/2021 on the ECJ Decision of 20 January 2021 in Lexel AB (Case C-484/19) Concerning the Application of the Swedish Interest Deductibility Rules*, „European Taxation” 2021, no 6.

latach sporu Trybunał oddał rację Komisji Europejskiej, uznając, że Irlandia przyznała selektywną korzyść spółkom Apple (ASI i AOE) poprzez sposób alokacji zysków między ich „centrale” a irlandzkie oddziały⁵¹. W świetle faktów kluczowe jest to, że centrale ASI/AOE funkcjonowały *de facto* jako „bezpłatne” (*stateless*), podczas gdy realna aktywność gospodarcza – personel, procesy operacyjne, wytwarzanie i dystrybucja – koncentrowały się w irlandzkich oddziałach, co już na wstępnym etapie przesądza o ujęciu sporu w kategoriach rozbieżności między formą prawną a substancją ekonomiczną. Konstrukcję tę „usztywniały” dwie interpretacje indywidualne z lat 1991 i 2007, które uprzednio zatwierdziły mechanizm przypisywania zysków do oddziałów: pozwoliło to, by gros zysku trafiał poza Irlandię, do „centrali”, nieopodatkowanej jednocześnie w USA. Kluczowym elementem „substancji” w materiałach dowodowych była m.in. umowa o podziale zysków (*cost sharing agreement* – CSA) z Apple Inc., przewidująca rozdzielenie tytułu prawnego do własności intelektualnej (*intellectual property* – IP) u spółki-matki od ekonomicznego korzystania u ASI/AOE: Komisja argumentowała, że rzeczywiste funkcje i ryzyka zarządcze wobec IP nie były wykonywane przez „centrale”, co – na gruncie alokacji zysków – powinno skutkować przypisaniem odpowiedniego dochodu irlandzkim oddziałom. Sąd uznał, iż Komisja nie sprostала ciężarowi dowodu w zakresie wykazania selektywnej korzyści i skrytykował jej rozumowanie jako oparte na *argumentum ex silentio*; TSUE zrewidował to stanowisko, wskazując, że: (1) ocena „normalnego opodatkowania” musi opierać się na prawidłowo zdefiniowanych krajowych ramach odniesienia, (2) nie jest dopuszczalne *de facto* przerzucanie ciężaru dowodu na Komisję poprzez traktowanie luk w protokołach jako dowodu istnienia decyzji biznesowych oraz (3) czynności czysto formalne (podpisy, pełnomocnictwa) nie stanowią wystarczającej przesłanki rzeczywistego sprawowania zarządzania (*governance*) nad IP przez centrale. W konsekwencji Trybunał zaakceptował zasadniczy tok rozumowania Komisji Europejskiej: skoro istotne funkcje i ryzyka w relacji centrala–oddział były po stronie irlandzkich oddziałów, to tam powinna być substancja ekonomiczna i zysk – niezależnie od etykiety organizacyjnej grupy. Wydana interpretacja, CSA oraz wewnątrzgrupowe dokumentacje i ustalenia – jako warstwa substancji prawnej – nie są wystarczające, gdy

⁵¹ F. Majdowski, K. Smoleń, *Final postępowania w sprawie Apple – wyrok TS z 10.09.2024 r., C-465/20 P, potwierdza stanowisko Komisji Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 12, s. 8–14.

alokacja zysku odbiega od modelu „normalnego” opodatkowania, a faktyczne działania stron nie wspierają deklarowanego formalnie rozkładu funkcji, aktywów i ryzyk.

W innym, relatywnie niedawnym wyroku z 4 października 2024 r. C-585/22 X BV v. Staatssecretaris van Financiën TSUE zauważa z kolei, iż zastosowanie zasady ceny rynkowej (czyli stworzenie swoistej substancji prawnej na gruncie z wymogami dotyczącymi cen transferowych) nie chroni podatnika przed doszacowaniem dochodu w sytuacji, gdy całość struktury biznesowej jest sztuczna. Sprawa dotyczyła reguły z art. 10a holenderskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ograniczającej możliwość zaliczenia do kosztów odsetek od wewnątrzgrupowych pożyczek finansujących nabycie spółek, gdy struktura ma charakter sztuczny. Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że zgodność warunków pożyczki z zasadą ceny rynkowej nie wyklucza zastosowania krajowej klauzuli antyabuzywnej gdy układ jest „wholly artificial” – odliczenia można odmówić mimo zachowania *arm's length principle*.

Analizując przedmiotową tematykę, warta uwagi jest również tegoroczna sprawa C-228/24 Nordcurrent group UAB v. litewski organ podatkowy⁵², która dotyczyła zwolnienia z CIT dywidend otrzymywanych przez spółkę-matkę na tle Dyrektywy Parent-Subsidiary i jej klauzuli antyabuzywnej (art. 1 ust. 2–3). Trybunał Sprawiedliwości przesądził dwie istotne kwestie interpretacyjne. Po pierwsze, nie wystarcza samo ustalenie, że spółka-córka jest *non-genuine arrangement* – należy dodatkowo wykazać, iż głównym lub jednym z głównych celów układu było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem dyrektywy. Po drugie, ocena nadużycia nie może ograniczać się wyłącznie do stanu na dzień wypłaty dywidendy – należy brać pod uwagę całość kroków układu i ich efekt łączny, w tym relację efektywnego opodatkowania w państwie córki i matki. Wyrok dostarcza pomocnych kryteriów rozróżnienia między dopuszczalną optymalizacją a nadużyciem i dobrze dostraja relację substancji prawnej do realiów ekonomicznych grupy – akcentując jednocześnie zasadność monitorowania uzgodnienia na przestrzeni czasu⁵³.

⁵² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

⁵³ J.F. Pinto Nogueira, G. Kofler, F.A. García Prats, W.C. Haslehner, E. Kemmeren, M. Lang, C. HJI Panayi, S. Raventos-Calvo, I. Richelle, A. Rust, *Nordcurrent Group: Interpretation of the Anti-abuse Provision in the Parent Subsidiary Directive Opinion Statement ECJ-TF 2/2025 on the Decision of the CJEU of 03 April 2025 in Case C-228/24, Nordcurrent Group UAB*, „CFE Europe Tax Advisers” 2025.

Finalnie, istotnym i aktualnym przykładem uwypuklającym rolę substancji prawnej jest niedawne orzeczenie kanadyjskiego Federal Court of Appeal (FCA) w sprawie *Canada v. Hutchison Whampoa Luxembourg Holdings S.À.R.L.*⁵⁴ Sąd potwierdził, że pomimo formalnego przepływu dywidend poprzez spółki bazujące w innym państwie, kluczowa dla uznania ich za beneficjalnych właścicieli jest albo realna alokacja przychodów do rezydenta-odbiorcy dywidendy na gruncie prawa państwa rezydencji, albo faktyczne ponoszenie ryzyka oraz decyzyjność co do dalszego korzystania z tych przychodów przez tę spółkę. Federal Court of Appeal uznał, że brak faktycznego przypisania przychodów z dywidend w świetle prawa podatkowego państwa rezydencji spółki (Luksemburg) przemawiał przeciwko uznaniu jej za beneficjalnego właściciela, co uniemożliwiło zastosowanie korzystniejszych stawek traktatowych. Takie stanowisko podkreśla granicę analizy substancji prawnej: FCA swoje rozważania rozpoczął od „interpretacji umów i rozważenia wszystkich okoliczności w celu ustalenia praw i obowiązków prawnych wynikających z transakcji”, tj. ustalenia, co jest istotne dla wyprowadzenia konsekwencji podatkowych z danej transakcji, tak aby „rzeczywisty stosunek prawny lub rzeczywiste skutki prawne transakcji miały pierwszeństwo przed formalnym jej opisem lub użytym nazewnictwem”⁵⁵. Szybko jednak dostrzeżono, iż zidentyfikowana substancja prawna (zapisy umowne) nie odpowiada rzeczywistości gospodarczej – w celu ustalenia faktycznych zamiarów stron konieczna była konfrontacja warstwy prawnej z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń⁵⁶. Jak wskazał FCA, choć umowy wewnątrzgrupowe przewidywały, że dywidendy miały trafiać do spółek luksemburskich jako ich przychód, to w praktyce podmioty te nie pełniły żadnych funkcji, nie ponosiły ryzyk i nie posiadały decyzyjności w odniesieniu do otrzymanych kwot. Środki były niemal natychmiast przekazywane dalej, co – zdaniem sądu – świadczyło o tym, że spółki luksemburskie pełniły wyłącznie funkcję kanałów transferowych,

⁵⁴ *Canada v. Hutchison Whampoa Luxembourg Holdings S.À R.L.*, 2025 FCA 176, aff'g sub nom. *Husky Energy Inc. v. The King*, 2023 TCC 167.

⁵⁵ Punkt 62 wyroku *Husky Energy* z odniesieniem do wyroku Sądu Najwyższego Kanady z 3 września 1998 r. w sprawie *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, 2 SCR 298, pkt 21–25.

⁵⁶ B. Kuźniacki, *Legal Substance and the Allocation of Income by a Resident State Are Decisive to Determine BO: the Canadian Federal Court of Appeal in Husky Energy*, <https://www.linkedin.com/pulse/legal-substance-allocation-income-resident-state-bo-court-kuźniacki-mbobf/?trackingId=evrI402zRaSFKWGbWixsQ%3D%3D> (dostęp: 11.12.2025).

a nie rzeczywistych odbiorców dochodu. Federal Court of Appeal podkreślił również, że brak faktycznej alokacji dywidendy w świetle prawa podatkowego Luksemburga tworzył rozbieżność między deklarowaną a rzeczywistą treścią stosunku prawnego, co przesądzało o odmowie uznania statusu beneficjenta rzeczywistego (BO)⁵⁷. Konkluzją może być zatem stwierdzenie, iż substancja prawna – choć często stanowi adekwatny punkt wyjścia analizy – powinna zostać zweryfikowana poprzez ocenę zachowania stron, ich faktycznych zamiarów i rzeczywistego przebiegu transakcji.

Podsumowując, dorobek TSUE potwierdza, że państwa członkowskie mogą – a w celu ochrony integralności systemu podatkowego wręcz powinny – przeciwdziałać unikaniu opodatkowania w sytuacjach nadużycia, tj. wówczas, gdy konstrukcja nie ma realnej substancji ekonomicznej i prowadzi do obejścia celu przepisów. Zwyczajowo granicę interwencji wyznacza koncepcja *wholly artificial arrangement*: działania władz są proporcjonalne, gdy wymierzone są w podmioty uzyskujące nieuprawnione korzyści (w szczególności np. w spółki fasadowe, transakcje pozorne), natomiast nie powinny penalizować zwykłej działalności transgranicznej wyłącznie dlatego, że prowadzona jest w jurysdykcji o niższych stawkach. W praktyce test antyabuzywiny sprowadza się do weryfikacji istnienia uzasadnienia gospodarczego (*valid commercial reasons*) oraz rzeczywistej obecności substancji ekonomicznej danej struktury: brak któregokolwiek z tych elementów może przemawiać za uznaniem układu za nieautentyczny („non-genuine”) i jego pominięciem dla celów podatkowych. Jednocześnie Trybunał konsekwentnie akcentuje potrzebę analizy *case-by-case* oraz obowiązek zapewnienia podatnikowi realnej możliwości wykazania, że transakcja odzwierciedla normalne realia gospodarcze, a nie jedynie motywację podatkową.

6. TEST „KONTROLI” JAKO ISTOTNE KRYTERIUM OCENY SUBSTANCJI

Powyższe spory analizowane przez TSUE wskazują, iż granica pomiędzy substancją prawną a substancją ekonomiczną bywa nieostra, a adekwatne przypisanie skutków podatkowych (np. odmowa praw do korzyści) wymaga wnikliwej analizy obydwu. Jednakże w świetle przedstawianych

⁵⁷ B. Kuźniacki, *BO Bites Husky, GAAR Remains Toothless – Part II. The (Toxic) Relationship of BO and GAAR in Light of the Husky Energy case*, *Kluwer International Tax Law Blog*, <https://legalblogs.wolterskluwer.com/international-tax-law-blog/bo-bites-husky-gaar-remains-toothless-part-ii-the-toxic-relationship-of-bo-and-gaar-in-light-of-the-husky-energy-case/> (dostęp: 11.12.2025).

ograniczeń tych konceptów (pkt 2.3 niniejszego tekstu), a także po przeanalizowaniu najbardziej aktualnych kierunków rozumowania Trybunału wydaje się, że badanie „czyste” substancji prawnej i ekonomicznej warto uzupełnić o dodatkowe pytanie: **kto w rzeczywistości sprawuje nad nią kontrolę?** W opinii autorki dopiero zbadanie zdolności decyzyjnych względem kluczowych zasobów (w tym niematerialnych) oraz kierunków ich wykorzystania i rozwoju pozwala na swoistą **walidację rzeczywistej alokacji substancji do danego podmiotu**⁵⁸. Naturalnie test taki nie miałby na celu tworzenie odrębnej warstwy (kategorii) substancji, lecz może stanowić przydatny **instrument porządkujący**, pozwalając efektywnie zweryfikować zgodność treści ekonomicznej i formy prawnej⁵⁹.

W celu lepszego zobrazowania problemu badawczego odwołam się do uproszczonego przykładu⁶⁰ służącego zobrazowaniu granicy między formalno-prawną warstwą struktury a rzeczywistą treścią gospodarczą:

Stan faktyczny: polska spółka działająca w ramach grupy MNE – zgodnie z polityką wewnątrzgrupową, umowami z podmiotami powiązаныmi i przyjętym modelem cen transferowych (tj. w warstwie formalno-prawnej) – była podmiotem o pełnym profilu funkcjonalnym, tzn. działającym na własny rachunek bez gwarantowanego poziomu zysku. Za takim stanem rzeczy przemawiać mogła relatywnie bogata substancja ekonomiczna (właściciel zakładu produkcyjnego zatrudniającego ponad 100 pracowników), jak i prawna (umowy wewnątrzgrupowe charakteryzujące podmiot jako niezależnego producenta).

Test kontroli: w toku przeglądu podatkowego nakierowanego na identyfikację ewentualnych ryzyk z zakresu podatku dochodowego zespół doradców zadał spółce szereg pytań dotyczących jej faktycznej działalności (wywiad funkcjonalny), w tym:

⁵⁸ Raport OECD podsumowujący działania 8–10 BEPS, s. 9: „However, with its perceived emphasis on contractual allocations of functions, assets and risks, the existing guidance on the application of the principle has also proven vulnerable to manipulation. This manipulation can lead to outcomes which do not correspond to the value created through the underlying economic activity carried out by the members of an MNE group”.

⁵⁹ *Ibidem*, s. 10–11: „In order to address this, the Report determines that risks contractually assumed by a party that cannot in fact exercise meaningful and specifically defined control over the risks, or does not have the financial capacity to assume the risks, will be allocated to the party that does exercise such control and does have the financial capacity to assume the risks”.

⁶⁰ Uproszczony oraz zanonimizowany przykład pochodzący z praktyki zawodowej autorki.

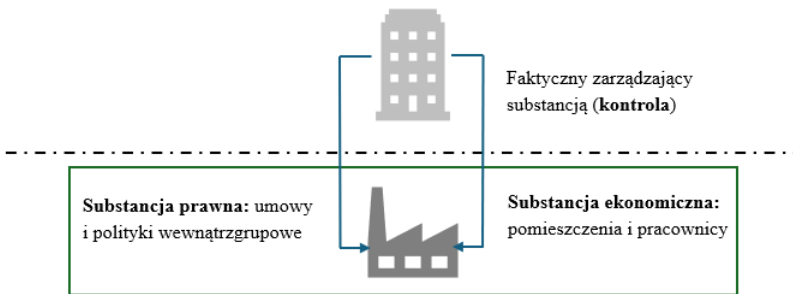
- Kto faktycznie podejmuje decyzje o polityce cenowej oraz warunkach handlowych wobec kluczowych klientów – lokalny zarząd czy centrala?
- Kto zatwierdza istotne decyzje operacyjne i finansowe (produkcja, budżet, inwestycje, zakupy), w tym limity wydatków i ich alokację?
- Kto sprawuje realną kontrolę nad kluczowymi ryzykami (operacyjnymi, rynkowymi, finansowymi) oraz podejmuje działania korygujące?
- Czy lokalne kierownictwo może samodzielnie zawierać i modyfikować znaczące kontrakty z dostawcami i odbiorcami, czy wymagana jest zgoda centrali?

Rezultat testu kontroli: po szczegółowym wywiadzie funkcjonalnym okazało się, iż niemal wszystkie decyzje biznesowe wymagają każdorazowo konsultacji z centralą: od ustalania cen dla kluczowych klientów aż do spraw dużo mniejszej wagi, jak choćby przyznanie środków finansowych na wybrany (po konsultacji z grupą) serwis sprzętający nieruchomości spółki. W tej sytuacji test faktycznych zdolności decyzyjnych (kontroli) wykazał istotną rozbieżność względem deklarowanego stanu faktycznego. Spółka – choć bogato wyposażona w substancję *sensu stricte* – nie cechowała się samodzielnością, której oczekiwano od podmiotu o pełnym profilu funkcjonalnym.

Rekomendacja dla spółki: w konsekwencji racjonalnie założyć można, że podmiot w istocie działał jako producent o ograniczonym ryzyku. Mając na uwadze obowiązujące przepisy o cenach transferowych (Rozdział 1a Ustawy o CIT), jak i Wytyczne OECD, bardziej adekwatnym (rynkowym) modelem jej wynagradzania zdaje się być przypisanie stałego, niewysokiego poziomu zysku. Taka zmiana modelu została zarekomendowana do rozważenia przedstawicielom spółki i jej grupy w celu zmniejszenia ekspozycji na ryzyko cenowotransferowe w Polsce.

Niezdanie testu kontroli w tym wypadku nie znaczy oczywiście, że struktura całościowo jest sztuczna i nakierowana wyłącznie na unikanie opodatkowania – pokazuje to jednak, że skutki podatkowe (tu: poziom zysku przypisywanego do jurysdykcji spółki) nie były określone właściwie, a przez to dochodzić mogło do erozji podstawy opodatkowania (np. w sytuacji absorbowania strat przez fabrykę pomimo prowadzenia działalności całkowicie sterowanej przez zagraniczną centralę). Przedstawiona ocena znajduje uzasadnienie w konkluzjach części teoretycznej, zgodnie z którymi substancja prawna pełni autonomiczną funkcję porządkującą w procesie

kwalifikacji zdarzeń gospodarczych, stanowiąc trafny punkt wyjścia do analizy stanu faktycznego – lecz to dalsza, pogłębiona analiza faktycznej działalności ekonomicznej powinna ostatecznie rozstrzygać o konsekwencjach podatkowych dla podmiotu.



Rys. 1. Przykład praktyczny – pułapki punktowo rozumianej substancji prawnej i ekonomicznej
Źródło: opracowanie własne.

Organy podatkowe coraz częściej analizują kwestie kontroli – w tym linie raportowania i zakres rzeczywistych uprawnień decyzyjnych⁶¹ – nie inaczej zachował się m.in. TSUE, analizując omawianą sprawę Apple (weryfikacja, kto ostatecznie podejmuje kluczowe decyzje dotyczące działalności biznesowej irlandzkich oddziałów⁶²). W opinii autorki to kierunek właściwy: obok mapowania zasobów materialnoprawnych identyfikowany jest ich realny dysponent, tj. podmiot zdolny do kształtowania tych zasobów i zarządzania nimi.

W praktyce test kontroli można sprowadzić na przykład do następującej sekwencji pytań:

- 1) kto ma mandat decyzyjny i faktycznie z niego korzysta (linie raportowania, uprawnienia decyzyjne, skład organów, pełnomocnictwa);
- 2) gdzie znajdują się osoby o kompetencjach umożliwiających podejmowanie decyzji i kontrolowanie ryzyk⁶³ (faktyczne miejsce wykonywania przez nie pracy, lokalizacja spotkań osób zarządzających);

⁶¹ Obserwacja autorki na podstawie kontroli podatkowych oraz negocjacji w zakresie uprzednich porozumień cenowych (APA).

⁶² Por. np. punkt 40 przedmiotowego wyroku TSUE.

⁶³ J. Monsenego, *The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines: What Is the Substance of the Substance Requirement?*, „International Transfer Pricing Journal” 2014, vol. 21, no 1.

3) kto dysponuje autonomią budżetową i ponosi ryzyka ekonomiczne w sensie zdolności do zarządzania nimi (w tym źródła finansowania działalności i kroki wymagane do przyznania środków na określony cel gospodarczy)⁶⁴.

Tak rozumiany test kontroli zdaje się odpowiadać na ryzyko inkluzyjności obu pojęć (przyznanie prymatu warstwie prawnej lub ekonomicznej), a jednocześnie zmniejsza prawdopodobieństwo niewłaściwego oszacowania skutków podatkowych poprzez mechaniczne „doposażenie” podmiotów w aktywa lub dokumenty. **Sprawowanie faktycznej kontroli (mandatu decyzyjnego w kwestii zarządzania przypisywanymi zasobami) w opinii autorki może być zatem jednym z najmniej podatnych na manipulację aspektów strukturyzowania działalności biznesowej.**

Przydatność zastosowania testu kontroli zależy w dużej mierze od kontekstu regulacyjnego – tj. obszaru prawa podatkowego, w ramach którego oceniana jest substancja ekonomiczna. Wnioskować można jednak, iż jego wykonanie pomocne może być w większości omawianych obszarów podatkowych (*vide* pkt 3 oraz 4), np. jako element potwierdzenia faktycznego władztwa nad należnością (WHT), walidacja autentyczności struktury biznesowej (GAAR) czy – wyżej opisywane – strukturyzowanie modeli cen transferowych dla potrzeb transferowania zysków pomiędzy jurysdykcjami. Ostrożnościowo nadmienić należy jednak, iż determinacja skutków prawnych powinna odbywać się jedynie w granicach obowiązującego prawa materialno-podatkowego – **test kontroli warto postrzegać jako technikę pogłębionej analizy stanu faktycznego**, stanowiącej fundament do dalszego rozstrzygnięcia o prawach oraz obowiązkach podatnika zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustaw podatkowych.

7. WNIOSKI

Relacja pomiędzy substancją prawną a substancją ekonomiczną nie daje się sprowadzić do prostego przeciwstawienia formy i treści. Obie kategorie, choć niepozbawione niedoskonałości, stanowią kluczowe punkty

⁶⁴ Patrz np. sprawy duńskie, gdzie TSUE uwzględnił szczególne cechy charakteryzujące daną działalność gospodarczą z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących, w szczególności, zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, a także raport OECD BEPS 8–10, s. 14: „To assume a risk for transfer pricing purposes, the associated enterprise needs to control the risk and have the financial capacity to assume the risk”.

odniesienia w ocenie skutków podatkowych⁶⁵. Substancja prawna zapewnia ramy formalne zgodne z porządkiem normatywnym, podczas gdy substancja ekonomiczna pozwala zweryfikować autentyczność działalności gospodarczej⁶⁶. Dopiero ich zestawienie umożliwia ocenę, czy dana konstrukcja mieści się w granicach dopuszczalnego planowania podatkowego, czy też nosi cechy nadużycia⁶⁷.

Analiza dorobku prawa unijnego, regulacji krajowych oraz orzecznictwa TSUE pokazuje, że współczesne tendencje interpretacyjne coraz silniej akcentują potrzebę badania treści ekonomicznej, przy jednoczesnym zachowaniu poszanowania dla formalnych ram prawnych⁶⁸. Ostatecznie jednak to kryterium „kontroli” – czyli ustalenie, kto faktycznie decyduje o wykorzystaniu i rozwoju kluczowych zasobów – może stać się narzędziem, które w sposób najbardziej optymalny będzie w stanie naświetlić istotę modelu biznesowego⁶⁹. Pozwala ono bowiem odróżnić podmioty wyposażone w pozorną substancję od jednostek rzeczywiście autonomicznych i zdolnych do samodzielnego funkcjonowania na rynku. W tym sensie proponowany test kontroli może również sprzyjać większej spójności systemowej – zapewniając, że formalna substancja prawna oraz deklarowana substancja ekonomiczna znajdują potwierdzenie w rzeczywistym sposobie zarządzania i podejmowania decyzji gospodarczych.

Przeprowadzona analiza potwierdza, że substancja prawna – choć stanowi odrębną, normatywną kategorię – nie funkcjonuje w próżni. Jej znaczenie ujawnia się dopiero w konfrontacji z rzeczywistymi działaniami podmiotu, które pozwalają ocenić, czy przewidziane w warstwie formalnej prawa i obowiązki są w praktyce wykonywane w sposób odpowiadający deklarowanemu modelowi biznesowemu. Substancja ekonomiczna pełni w tym układzie rolę filtra efektywności i autentyczności, ale dopiero analiza faktycznej kontroli – rozumianej jako możliwość podejmowania decyzji

⁶⁵ GAARs – *A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, red. M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, Amsterdam 2016, s. 4–5.

⁶⁶ F. Zimmer, *General Report...*, s. 19 i n.

⁶⁷ J. Li, *Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance*, „Canadian Tax Journal” 2006, no 1, s. 44.

⁶⁸ G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, R. Szudoczky, *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2023*, Wien 2024, Series on International Tax Law, vol. 142.

⁶⁹ S. Baerentzen, *The Effectiveness...*, s. 34 i n.

i ponoszenia konsekwencji ekonomicznych – umożliwiła uchwycenie rzeczywistego charakteru funkcjonowania jednostki.

W tym sensie substancja prawna zachowuje swoją autonomię, lecz jej wartość dla interpretacji prawa podatkowego materializuje się dopiero wtedy, gdy znajduje potwierdzenie w sposobie zarządzania zasobami, prowadzenia działalności i kształtowania ryzyk. Takie „zakotwiczenie” formalnej konstrukcji w realnych procesach gospodarczych sprzyja większej spójności systemowej, ograniczając ryzyko zarówno nadmiernego formalizmu, jak i redukcjonistycznego utożsamiania substancji z samą tylko aktywnością ekonomiczną. W konsekwencji dalsze badania powinny koncentrować się na precyzyjnym wyznaczeniu granic między formalną a faktyczną stroną działalności, a zwłaszcza na roli testu kontroli jako narzędzia pozwalającego unikać błędów interpretacyjnych, które mogą prowadzić do zniekształcenia podstawy opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

- Aleksandrowicz M., Zalasiński A., *Komentarz do wyroku TS z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Baerentzen S., *The Effectiveness of General Anti-Avoidance Rules. Their Limits, Challenges and Potential in EU and International Tax Law*, Amsterdam 2022, IBFD Doctoral Series.
- Báez Moreno A., *Irrelevant or Even Worse? The Vicious Dilemma of the New Tax Treaty Preamble*, „Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance” 2024, no 7, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4946284>
- Baker P., *Beneficial Ownership: After Indofood*, „Gray's Inn Tax Chambers” 2007, vol. 6, no 1.
- Franczak A., *Sztuczne struktury podatkowe i unikanie opodatkowania a swobody traktowane – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 12.09.2006 r., C-196/04, Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2025, nr 3.
- GAARs – *A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, red. M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, Amsterdam 2016, <https://doi.org/10.59403/30p4eh0>
- Gillis R., *The Limits of Legal Substance: Tax Avoidance and Equitable Remedies after Collins Family Trust*, „Canadian Business Law Journal” 2022, vol. 66, no 3, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4235682>
- Kemmeren E., Prats A., Haslehner W., Heydt V., Kofler G., Lang M., Nogueira J., Raventos-Calvo S., de la Blétière E., Richelle I., Rust A., Shiers R., *CFE ECJ Task Force: Opinion Statement ECJ-TF 1/2021 on the ECJ Decision of 20 January 2021 in Lexel AB (Case*

- C-484/19) *Concerning the Application of the Swedish Interest Deductibility Rules*, „European Taxation” 2021, no 6.
- Kempeneers C., Luts J., *Case C-648/15 Austria v. Germany: Jurisdiction and Powers of the CJ to Settle Tax Treaty Disputes Under Article 273 TFEU*, „EC Tax Review” 2018, no 1.
- Kofler G., Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Spies K., Staringer C., Szudoczky R., *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2023*, Wien 2024, Series on International Tax Law, vol. 142.
- Kondej M., Wicher M., *Projekt dyrektywy o zapobieganiu nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 12.
- Kuźniacki B., *BO Bites Husky, GAAR Remains Toothless – Part II. The (Toxic) Relationship of BO and GAAR in Light of the Husky Energy case*, *Kluwer International Tax Law Blog*, <https://legalblogs.wolterskluwer.com/international-tax-law-blog/bo-bites-husky-gaar-remains-toothless-part-ii-the-toxic-relationship-of-bo-and-gaar-in-light-of-the-husky-energy-case/> (dostęp: 11.12.2025).
- Kuźniacki B., *Dynamic Interplay Between the ALS and the Principle of Prohibition of Abuse (also GAAR & PPT) in Light of X BV and Other Case Law of the CJEU*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 6–7, <https://doi.org/10.54648/TAXI2025047>
- Kuźniacki B., *Legal Substance and the Allocation of Income by a Resident State Are Decisive to Determine BO: the Canadian Federal Court of Appeal in Husky Energy*, <https://www.linkedin.com/pulse/legal-substance-allocation-income-resident-state-bo-court-kuźniacki-mbobf/?trackingId=evrI402zRaSFKWGgbWixsQ%3D%3D> (dostęp: 11.12.2025).
- Kuźniacki B., *The Compatibility of the Substance over Form Doctrine with Tax and Investment Treaties: A Case Study of Lone Star v the Republic of Korea*, „ICSID Review – Foreign Investment Law Journal” 2024, vol. 39, no 1, <https://doi.org/10.1093/icsidreview/siad035>
- Lang M., *Cadbury Schweppes’s Line of Case Law from the Member State’s Perspective*, [w:] *Prohibition of Abuse of Law*, ed. R. de la Feria, S. Vogenauer, Oxford 2011, s. 436–458.
- Li J., *Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance*, „Canadian Tax Journal” 2006, no 1.
- Majdowski F., *Stosowanie regulacji CFC do podmiotów z państw trzecich na kanwie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie unijnej swobody przepływu kapitału*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 6.
- Majdowski F., Smoleń K., *Final postępowania w sprawie Apple – wyrok TS z 10.09.2024 r., C-465/20 P, potwierdza stanowisko Komisji Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 12.
- Meussen G., *Abuse of Tax Law in the European Union: Some Recent International and European Developments*, [w:] *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in Honour of Manfred Mössner*, ed. H. Jochum, Amsterdam 2016, s. 317–331.
- Model konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Monsenego J., *The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines: What Is the Substance of the Substance Requirement?*, „International Transfer Pricing Journal” 2014, vol. 21, no 1, <https://doi.org/10.59403/3h9myhj>
- Morawski W., *Międzynarodowe znaczenie terminu beneficial ownership (własność) odsetek*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5.

- Navarro A., *The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation*, „Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance” 2024, no 8, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4959980>
- Pinto Nogueira J.F., Kofler G., García Prats F.A., Haslehner W.C., Kemmeren E., Lang M., HJI Panayi C., Raventos-Calvo S., Richelle I., Rust A., *Nordcurrent Group: Interpretation of the Anti-abuse Provision in the Parent Subsidiary Directive Opinion Statement ECJ-TF 2/2025 on the Decision of the CJEU of 03 April 2025 in Case C-228/24, Nordcurrent Group UAB*, „CFE Europe Tax Advisers” 2025, <https://doi.org/10.2139/ssrn.5409026>
- Prejs E., *Opodatkowanie dywidend oraz prawo do zwrotu podatku zapłaconego na podstawie przepisów sprzecznych z prawem wspólnotowym (C-201/05)*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6.
- Rusek J., *Wykorzystanie koncepcji substance z perspektywy międzynarodowych regulacji podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.01.03>
- Smoleń K., *Czym jest oraz czym nie jest substancja ekonomiczna? Próba systematyzacji pojęcia na podstawie przeglądu orzecznictwa międzynarodowego i krajowego*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2025, nr 2.
- Zimmer F., *General Report: Form and Substance in Tax Law*, „IFA Cahiers” 2002, vol. 87a.

Tomasz Stasiewski* 

GŁOSA APROBUJĄCA Z ELEMENTAMI KRYTYCZNYMI DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 26 WRZEŚNIA 2024 R. I SA/GL 649/24

Streszczenie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 26 września 2024 r. sygn. I SA/GL 649/24 dotyczy odmowy wydania interpretacji indywidualnej z uwagi na istnienie interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2021 r. Nr DCT2.8203.2.2021 w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym. Sąd uznał, że interpretacja ogólna w pełni wyjaśnia pojęcie jednorodności transakcji kontrolowanych, co – na podstawie art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej – wyklucza dopuszczalność wydania odrębnej interpretacji indywidualnej w tym samym zakresie. Niniejsza glosa w przeważającej mierze aprobuje stanowisko Sądu, podkreślając jego zgodność z celem zapewnienia jednolitej wykładni prawa podatkowego i eliminacji dublowania interpretacji ogólnych. Glosa omawia istotę transakcji jednorodnych w rozumieniu art. 11k ustawy o CIT oraz analizuje przesłanki zastosowania art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych. Wskazano na kryteria jednorodności (m.in. jednolitość

* Uczestnik Prawniczego Seminarium Doktorskiego, Akademia Leona Koźmińskiego, e-mail: tomasz.stasiewski@interia.pl, 1072-psd@kozminski.edu.pl, <https://orcid.org/0009-0001-1711-9273>



Received: 29.09.2025. Revised: 01.12.2025. Accepted: 03.12.2025.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** T.S. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

ekonomiczną, kryteria porównywalności, metody weryfikacji cen transferowych) oraz omówiono praktyczne problemy interpretacyjne – np. wpływ zróżnicowanych cech poszczególnych transakcji (jak warunki pożyczek, korzystanie z uproszczeń typu *safe harbour*) na ocenę ich jednorodności. Autor zwraca uwagę, że abstrakcyjny charakter interpretacji ogólnych może rodzić wątpliwości co do ich zastosowania w indywidualnych stanach faktycznych. W konkluzji glosa aprobująco ocenia wyrok, wskazując jednocześnie na potrzebę pogłębienia wytycznych organów (np. w drodze bardziej szczegółowej interpretacji ogólnej) w celu rozwiania ewentualnych niejasności dla podatników i zagwarantowania im pełnej ochrony prawnej.

Słowa kluczowe: transakcja kontrolowana o charakterze jednorodnym, art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej, dokumentacja cen transferowych, ceny transferowe

A COMMENTARY WITH APPROVING AND CRITICAL REMARKS ON THE JUDGMENT OF THE VOIVODESHIP ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF 26 SEPTEMBER 2024, CASE FILE I SA/GL 649/24

Abstract: The judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 26 September 2024 (case file I SA/GL 649/24) concerns the refusal to issue an individual tax ruling due to the existence of a general interpretation of the Minister of Finance of 9 December 2021 (No. DCT2.8203.2.2021) regarding the concept of a homogeneous controlled transaction. The Court held that the general interpretation comprehensively clarifies the notion of homogeneity of controlled transactions and that, pursuant to Article 14b § 5a of the Tax Ordinance, this excludes the possibility of issuing a separate individual interpretation within the same scope. This commentary largely endorses the Court's position, emphasising its consistency with the objective of ensuring the uniform interpretation of tax law and avoiding the duplication of general interpretations. It discusses the essence of homogeneous transactions within the meaning of Article 11k of the CIT Act and analyses the prerequisites for the application of Article 14b § 5a of the Tax Ordinance in light of administrative case law. The commentary identifies the criteria of homogeneity (including economic uniformity, comparability criteria, and transfer pricing verification methods) and examines practical interpretative issues – for example, the impact of differentiated characteristics of individual transactions (such as varying loan terms or the use of safe harbour simplifications) on the assessment of their homogeneity. At the same time, the author notes that the abstract nature of general interpretations may give rise to doubts as to their application to specific factual circumstances. The commentary concludes with an overall approving assessment of the judgment, while also highlighting the need for more detailed guidance from the authorities (for instance, through a more comprehensive general interpretation) in order to eliminate potential ambiguities for taxpayers and to ensure full legal protection.

Keywords: controlled transaction of a homogeneous nature, Article 14b § 5a of the Tax Ordinance, transfer pricing documentation, transfer pricing

TEZA WYROKU¹

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2021 r. Nr DCT2.8203.2.2021 w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym² (dalej: Interpretacja ogólna) wskazująca elementy, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie jednorodności transakcji kontrolowanej, uniemożliwia wydanie interpretacji indywidualnej zmierzającej do wykładni art. 11k ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: ustawa o CIT).

1. STAN FAKTYCZNY I PRAWNY

Motywym, dla którego powyższe orzeczenie zasługuje na komentarz, jest fakt, że zasadniczo jest to pierwsze orzeczenie sądu administracyjnego dotyczące definicji transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym⁴. Pojęcie to, zdefiniowane w art. 11k ustawy o CIT, odnosi się do transakcji kontrolowanej, dla której – po przekroczeniu odpowiedniego progu wartościowego – musi być sporządzona lokalna dokumentacja cen transferowych. Transakcje jednorodne cechuje podobieństwo ich przedmiotu oraz innych głównych cech istotnych dla procesu ustalania i analizy cen transferowych, wskazanych w art. 11k ust. 5 ustawy o CIT. Niezależnie od tego, czy są to transakcje towarowe, usługowe, finansowe czy inne – jeśli składają się z kilku podobnych przepływów, to poszczególne przepływy powinny być agregowane jako jedna transakcja o charakterze jednorodnym. Innymi słowy, jednorodny charakter transakcji jest pojęciowo zbliżony do dawnego rozumienia pojęć „transakcje jednego rodzaju” oraz „inne zdarzenia

¹ Teza sformułowana w oparciu o fragmenty uzasadnienia głosowanego wyroku – wyrok WSA w Gliwicach z 26 września 2024 r., sygn. I SA/GI 649/24 – treść orzeczenia dostępna w CBOA: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F4FDDFE18A> (dostęp: 15.12.2025).

² Dz.U. Ministra Finansów z 2021 r., poz. 10.

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278.

⁴ Transakcja kontrolowana o charakterze jednorodnym to definicja ustawowa wiążąca na gruncie ustawy o CIT oraz na gruncie aktów wykonawczych do tej ustawy. Jakkolwiek według *Słownika języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/jednorodny.html> (dostęp: 25.01.2025) „jednorodny” znaczy 1. «pochodzący z jednego źródła», 2. «składający się z takich samych części», 3. «jednakowy», to znaczenie „jednorodności” w art. 11k ustawy o CIT oraz art. 23w ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie może wprost odwoływać się do powyższych znaczeń pochodzących ze *Słownika języka polskiego*.

jednego rodzaju” użytych w art. 9a ust. 1d ustawy o CIT⁵ (przepis ten został uchylony z dniem 1 stycznia 2019 r. w ramach nowelizacji wprowadzającej Rozdział 1a „Ceny transferowe” do ustawy o CIT). U podstaw wprowadzenia nowego terminu leżała potrzeba doprecyzowania zakresu obowiązków dokumentacyjnych – celem regulacji była eliminacja zjawiska sztucznego dzielenia jednej jednorodnej transakcji na kilka mniejszych, po to by uniknąć obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych.

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: OP), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, Minister Finansów w dniu 9 grudnia 2021 r. wydał Interpretację ogólną dotyczącą wykładni pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym. Interpretacja ogólna wyjaśnia, jak należy rozumieć jednorodność transakcji kontrolowanej w kontekście przepisów ustawy o CIT – dokument podkreśla, że jednorodność transakcji odnosi się do podobieństwa przedmiotu transakcji oraz innych głównych cech istotnych z punktu widzenia cen transferowych. W interpretacji tej wskazano kluczowe elementy, które należy uwzględnić przy ocenie jednorodności transakcji, takie jak: warunki umowne, funkcje pełnione przez strony transakcji, zaangażowane aktywa, kluczowe parametry finansowe oraz charakterystyka transferowanych dóbr lub świadczonych usług. Dokument omawia również metody weryfikacji cen transferowych oraz inne istotne okoliczności, które mogą wpływać na ocenę jednorodności transakcji. Co ważne, Interpretacja ogólna zastrzega, że ocena jednorodności musi mieć charakter całościowy – wymagane jest przeanalizowanie wszystkich wskazanych elementów i syntetyczne ujęcie wniosków. Pewne czynniki formalne natomiast nie powinny wpływać na uznanie transakcji za jednorodną – Interpretacja ogólna wyjaśnia, że nie uwzględnia się liczby dokumentów księgowych, liczby dokonanych/otrzymanych płatności ani liczby podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. Takie podejście ma zabezpieczać przed obchodzeniem prawa – ocenę należy prowadzić tak, aby wyeliminować możliwość sztucznego dzielenia jednej transakcji na części dla uniknięcia obowiązków dokumentacyjnych.

⁵ Uzasadnienie do ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wprowadzającej Rozdział 1a Ceny transferowe do ustawy o CIT (Druk 2860), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx> (dostęp: 15.12.2025), s. 193.

Głosowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (dalej: WSA lub Sąd) zapadł w związku ze skargą spółki M. sp. z o.o. z siedzibą w R. (dalej: skarżąca lub Spółka) na postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (DKIS) z dnia 2 kwietnia 2024 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.751.2023.2.SH, wydane w przedmiocie zastosowania interpretacji ogólnej w podatku dochodowym od osób prawnych.

Przedstawiając skrótowo stan sprawy, należy wskazać, że skarżąca wystąpiła o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku CIT w zakresie ustalenia, czy pewne zindywidualizowane cechy pożyczek udzielanych podmiotom powiązanim – mianowicie to, że pożyczki mogą być długoterminowe bądź krótkoterminowe, oprocentowane stałą lub zmienną stopą procentową, a także różnie zabezpieczone – wykluczają ich cechę jednorodności. Innymi słowy, Spółka pytała, czy zróżnicowanie warunków udzielanych pożyczek zwalnia ją z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych z powodu niespełnienia wszystkich warunków uznania tych pożyczek za transakcje kontrolowane jednorodne w rozumieniu art. 11k ustawy o CIT. Wniosek dotyczył zatem wykładni art. 11k ust. 2, 4 i 5 ustawy o CIT w kontekście obowiązków dokumentacyjnych dla pożyczek udzielanych podmiotom powiązanim.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – jako organ interpretacyjny pierwszej instancji – uznał, że zagadnienie przedstawione we wniosku zostało już wyjaśnione w przywołanej Interpretacji ogólnej. Organ w wydanym postanowieniu wskazał, że Interpretacja ogólna co prawda nie odnosi się do konkretnych stanów faktycznych ani zdarzeń przyszłych, ma charakter abstrakcyjny i ogólny, ale wyznacza kierunek wykładni przepisów podatkowych i wskazuje sposób prawidłowego zachowania się podatnika w opisanej sytuacji, gwarantując mu ochronę prawną w przypadku zastosowania się do tej interpretacji. Zdaniem DKIS podatnik powinien samodzielnie ocenić swój indywidualny stan faktyczny przez pryzmat zagadnienia przedstawionego w interpretacji ogólnej – pozwoli mu to uzyskać analogiczną ochronę prawną, jaką dawałaby mu interpretacja indywidualna. Podsumowując, organ stwierdził, że w świetle art. 14b § 5a OP jest zobowiązany – jeśli opis zdarzenia przyszłego przedstawiony we wniosku odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w tym samym stanie prawnym – do wydania postanowienia stwierdzającego zastosowanie interpretacji ogólnej wraz z uznaniem wniosku o interpretację indywidualną za bezprzedmiotowy w tym zakresie. W postanowieniu z 2 kwietnia 2024 r. DKIS właśnie w ten sposób rozstrzygnął

sprawę skarżącej, wskazując Interpretację ogólną jako mającą zastosowanie. Na wydane postanowienie Spółka złożyła zażalenie, które zostało przez DKIS (organ drugiej instancji) rozpatrzone negatywnie – podtrzymano stanowisko o zastosowaniu interpretacji ogólnej zamiast wydania interpretacji indywidualnej.

Skarżąca wniosła skargę do WSA na powyższe rozstrzygnięcie organu. W skardze zarzuciła postanowieniu DKIS naruszenie m.in. art. 14b § 5a w zw. z art. 14a § 1a pkt 2 OP, art. 121 § 1 w zw. z art. 14b § 1 oraz art. 14h OP, a także art. 14b § 3, art. 14c § 1 i art. 14h w zw. z art. 169 § 4 OP. W ocenie skarżącej w jej sprawie nie było podstaw do odmowy wydania interpretacji indywidualnej – powoływała się m.in. na argument, że interpretacja ogólna nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie zadane we wniosku, a także że posiada ona bardziej szczególny interes wynikający z art. 14b § 1 OP w uzyskaniu własnej interpretacji (w celu uzyskania uprawnienia do poddania jej kontroli sądowej). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w odpowiedzi na skargę wniosł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

2. STANOWISKO SĄDU

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, rozpoznając sprawę w trybie uproszczonym, oddalił skargę Spółki. Sąd podzielił stanowisko organu co do zastosowania art. 14b § 5a OP. Zdaniem WSA analiza brzmienia tego przepisu wskazuje, że muszą być spełnione dwie przesłanki, aby wydać postanowienie określone w art. 14b § 5a OP. Pierwsza przesłanka dotyczy treści stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – mają one „odpowiadać zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej”. Sąd podkreślił, że zbieżność ta nie musi być idealna czy dosłowna – wystarczy, by opisany we wniosku stan faktyczny znajdował odzwierciedlenie w zakresie zagadnienia objętego interpretacją ogólną. Druga przesłanka natomiast dotyczy tożsamości stanu prawnego – interpretacja ogólna musi być wydana „w takim samym stanie prawnym”. W tym wypadku, jak zaznaczył WSA, wymagane jest już pełne pokrycie – stan prawny nie może być jedynie zbliżony, lecz musi być identyczny (w sprawie Spółki ten warunek również był spełniony, ponieważ przepisy art. 11k ustawy o CIT dotyczące pojęcia jednorodności nie uległy zmianie pomiędzy datą interpretacji ogólnej a datą wniosku, co Sąd *expressis verbis* zauważył).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wskazał, że kontrolując prawidłowość wydanego postanowienia organu, nie ocenia merytorycznie

skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego ani poprawności samej interpretacji ogólnej. Rolą sądu w takiej sprawie jest jedynie zbadanie, czy interpretacja ogólna pozwala na udzielenie odpowiedzi na pytania zadane we wniosku o interpretację indywidualną. Innymi słowy, sąd sprawdza wyłącznie, czy zakres zagadnienia objaśnionego w interpretacji ogólnej pokrywa się z istotą problemu przedstawionego we wniosku. W uzasadnieniu wyroku WSA podkreślił, że w Interpretacji ogólnej – która stała się podstawą odmowy wydania interpretacji indywidualnej – przedstawiono ogólne tezy pozwalające odpowiedzieć na pytanie zawarte we wniosku.

W ocenie Sądu organ postąpił słusznie, stwierdzając, że powołana Interpretacja ogólna wskazuje elementy, które należy brać pod uwagę przy ocenie jednorodności transakcji. Skoro kwestia jednorodności transakcji oparta na art. 11k ustawy o CIT była już przedmiotem Interpretacji ogólnej, to – zdaniem WSA – nie było dopuszczalne wydanie interpretacji indywidualnej zmierzającej do wykładni tego samego przepisu. Interpretacja ogólna daje bowiem Spółce możliwość oceny planowanych przez nią transakcji przez pryzmat kryteriów z art. 11k ustawy o CIT. Dysponując wskazówkami wynikającymi z Interpretacji ogólnej, Spółka może sama ustalić, czy jej przyszłe pożyczki będą stanowiły jedną czy więcej transakcji jednorodnych – DKIS nie miał podstaw do wydania odrębnej interpretacji indywidualnej w tej sprawie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wprost stwierdził, że skarżąca nie ma racji, twierdząc, iż brak jednoznacznej odpowiedzi w Interpretacji ogólnej uzasadnia konieczność wydania interpretacji indywidualnej – art. 14b § 5a OP jasno stanowi, że jeżeli zdarzenie przyszłe odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej (wydanej w tym samym stanie prawnym), organ ma obowiązek stwierdzić zastosowanie interpretacji ogólnej.

Sąd odniósł się także do argumentów skarżącej dotyczących zmian prawa oraz jej „szczególnego interesu”. W skardze wskazano, że po wydaniu Interpretacji ogólnej nowelizowano art. 11k i 11n ustawy o CIT – WSA zauważył jednak, że zmiany te nie dotyczyły definicji transakcji jednorodnej ani katalogu okoliczności branych pod uwagę przy ocenie jednorodności, więc nie wpływały na aktualność Interpretacji ogólnej w sprawie Spółki. Odnosnie zaś do twierdzenia, że Spółka ma szczególny interes w uzyskaniu „własnej” interpretacji (aby móc ją zaskarżyć do sądu), Sąd stwierdził, iż wykładnia art. 14b § 1 OP nie prowadzi do wniosku, by organ musiał zawsze wydać interpretację indywidualną na żądanie podatnika. Przepis art. 14b § 5a OP przewiduje bowiem wyjątek – jeżeli wystąpi sytuacja,

w której stan faktyczny objęty wnioskiem pokrywa się z zagadnieniem rozstrzygniętym w interpretacji ogólnej, to wniosek jest bezprzedmiotowy i nie wydaje się interpretacji indywidualnej. Innymi słowy, podatnik nie ma prawa do interpretacji indywidualnej w sytuacji, gdy problem został już rozstrzygnięty generalnie – wbrew sugestii skarżącej nie można żądać interpretacji indywidualnej w każdym przypadku tylko po to, by poddać ją kontroli sądu administracyjnego.

Reasumując, WSA uznał postanowienie DKIS za prawidłowe i zgodne z art. 14b § 5a OP. Skarga Spółki została oddalona, co oznacza, że Interpretacja ogólna pozostała wiążąca dla oceny obowiązków Spółki w zakresie dokumentacji cen transferowych.

3. POZYTYWNE ASPEKTY WYROKU

Głosowany wyrok zasługuje na aprobatę ze względu na potrzebę ujednolicenia interpretacji podatkowych oraz unikania dublowania rozstrzygnięć, które zostały już ujęte w interpretacjach ogólnych. Artykuł 14b § 5a OP jest wyrazem racjonalności systemowej – ustawodawca uznał, że nie ma uzasadnionych powodów, by organ podatkowy wydawał interpretację indywidualną w zakresie, w jakim istnieje już interpretacja ogólna na dany temat. Jak ujmuje to K. Teszner, „jest to trafne rozwiązanie, zważywszy, że przy załatwianiu wniosku zainteresowanego nie ma uzasadnionych podstaw do powielania interpretacji ogólnej. Podatnik ma przecież możliwość zapoznania się z interpretacją ogólną, a stosując się do niej przed jej zmianą, podlega ochronie prawnej wynikającej z art. 14k–14m OP”⁶. Innymi słowy, podatnik, którego problem mieści się w zakresie omówionym przez interpretację ogólną, nie powinien oczekiwać od organu powtarzania tych samych wyjaśnień w formie interpretacji indywidualnej. Jeżeli jednak uważa, że przedstawiony we wniosku stan faktyczny różni się istotnie od zagadnienia rozstrzygniętego w interpretacji ogólnej, powinien zadbać o należyte wykazanie tej różnicy we wniosku – w przeciwnym razie organ ma prawo zastosować art. 14b § 5a OP.

Stanowisko WSA w omawianym wyroku wpisuje się w jednolitą linię orzeczniczą sądów administracyjnych dotyczącą stosowania art. 14b § 5a OP.

⁶ K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 14(b), <https://sip.lex.pl/#/commentary/587887628> (dostęp: 23.03.2025).

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) również podkreśla, że warunkiem zastosowania tego przepisu jest stwierdzenie tożsamości opisu stanu faktycznego (lub zdarzenia przyszłego) oraz podstaw prawnych we wniosku z zagadnieniem i stanem prawnym objętymi interpretacją ogólną. Ustalanie, że zakres pytania interpretacyjnego i interpretacji ogólnej pokrywają się, musi być dokonane z najwyższą starannością – ponieważ skutkiem zastosowania art. 14b § 5a OP jest odmowa udzielenia odpowiedzi indywidualnej i odsyłanie podatnika do interpretacji ogólnej. Jeśli zatem istnieją jakiegokolwiek wątpliwości co do pełnego pokrywania się zakresu sprawy z interpretacją ogólną, powinny one być rozstrzygane na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Podkreślano to między innymi w orzecznictwie NSA – przykładowo NSA w wyroku z 31 maja 2021 r.⁷ stwierdził, że działanie organu polegające na uznaniu wniosku za bezprzedmiotowy na podstawie art. 14b § 5a OP nie spełnia standardów zaufania z art. 121 § 1 OP, jeżeli interpretacja ogólna nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie podatnika⁸. W takiej sytuacji organ powinien raczej wydać interpretację indywidualną (skoro stan faktyczny zawiera dodatkowe aspekty) niż odsyłać podatnika do ogólnej wykładni. Warto zauważyć, że w komentowanej sprawie WSA uznał jednak, iż Interpretacja ogólna dawała dostateczne podstawy do oceny sytuacji Spółki. Sąd wskazał również, że skarżąca w gruncie rzeczy nie wykazała żadnej istotnej różnicy między swoim stanem faktycznym a ogólnym zagadnieniem opisanym w Interpretacji ogólnej (poza wyliczeniem kilku specyficznych cech pożyczek). Z akt sprawy wynika, że skarżąca nie przedstawiła we wniosku własnej analizy przesłanek jednorodności – ograniczyła się do pytania, czy różnice w parametrach pożyczek czynią je niejednorodnymi. Organ interpretacyjny (ani tym bardziej sąd) nie może zaś samodzielnie „dedukować” czy uzupełniać stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę – zgodnie z art. 14b § 3 OP ciężar wyczerpującego opisu stanu faktycznego spoczywa na składającym wniosek. Jak zauważył WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 27 sierpnia 2024 r.⁹, organ

⁷ Wyrok NSA z dnia 31 maja 2021 r., sygn. I FSK 1629/18 – treść orzeczenia dostępna w CBOSA: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A405DB28DC> (dostęp: 15.12.2025).

⁸ J. Dziedzic, *Praktyka bezpodstawnej odmowy wydawania interpretacji indywidualnych przez organy administracji publicznej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2023, t. XLIII, s. 37.

⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 sierpnia 2024 r., sygn. I SA/Wr 826/22 – treść orzeczenia dostępna w CBOSA: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4A827B8931> (dostęp: 15.12.2025).

interpretujący nie może badać ani ustalać stanu faktycznego we własnym zakresie – jest związany opisem podanym przez wnioskodawcę¹⁰. Jeśli ten opis pomija istotne elementy (np. brak w nim odniesienia do wszystkich kryteriów jednorodności wskazanych w art. 11k ust. 5 ustawy o CIT), to interpretacja indywidualna i tak nie mogłaby rozstrzygnąć wątpliwości na korzyść wnioskodawcy.

W tym kontekście warto zauważyć, że gdyby nawet w sprawie Spółki nie zastosowano art. 14b § 5a OP, to sposób przedstawienia przez nią stanu faktycznego najprawdopodobniej i tak mógłby skutkować pozostawieniem wniosku bez rozpatrzenia na podstawie art. 14b § 3 OP – z uwagi na brak wyczerpującego opisu wszystkich okoliczności istotnych z punktu widzenia przepisów art. 11k ustawy o CIT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „przez wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego należy rozumieć taki opis zaistniałego stanu faktycznego lub też zdarzenia przyszłego, który odnosi się do wszystkich okoliczności istotnych z punktu widzenia norm materialnego prawa podatkowego mogących znajdować zastosowanie w realiach przedstawionej sytuacji”¹¹. Jakkolwiek nie ma definicji terminu „wyczerpująco”, to z celu, jakiemu interpretacja ma służyć, wywieść należy, iż wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego powinno „opisać te wszystkie fakty, które są prawnie znaczące dla ustalenia czy przepis, którego stosowania dotyczy wnioski, może mieć (lub nie) zastosowanie w sprawie – a więc te fakty, które wynikają z hipotezy normy prawnej”¹². W realiach sprawy skarżąca oczekiwała odpowiedzi na pytanie, czy zindywidualizowane cechy udzielanych pożyczek (okres, rodzaj oprocentowania, zabezpieczenie) wykluczają ich jednorodność i zwalniają z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Tymczasem we wniosku Spółka nie wskazała, czy w ogóle dokonała analizy przesłanek jednorodności

¹⁰ Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu stwierdził, że „w postępowaniu inicjowanym wnioskiem o wydanie interpretacji nie ma mowy, by organ interpretujący dociekał, weryfikował przedstawiony we wniosku stan faktyczny/zdarzenie przyszłe, czy też robił w tym zakresie własne ustalenia. W oparciu o przepis art. 14b § 3 OP to na wnioskodawcy ciąży obowiązek wyczerpującego przedstawienia zdarzenia, albowiem organ interpretujący (a także sąd administracyjny) związany jest tym, co poda wnioskodawca i nie może wychodzić poza to, co zostało zawarte w jego wniosku”.

¹¹ Wyrok WSA w Poznaniu z 11 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Po 265/24 – treść orzeczenia dostępna w CBOA: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE79706B42> (dostęp: 15.12.2025).

¹² K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, art. 14(b), <https://sip.lex.pl/#/commentary/587887628> (dostęp: 23.03.2025).

przewidzianych w art. 11k ust. 5 ustawy o CIT – nie odniosła się do żadnego z konkretnych elementów, o których mówi przepis (poza ogólnym stwierdzeniem o różnicach cech pożyczek). Tymczasem Interpretacja ogólna wyraźnie wymaga całościowej oceny wszystkich kryteriów jednorodności. „Elementy, które należy uwzględnić przy ocenie, czy dana transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, wskazano w art. 23w ust. 5 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 5 ustawy o CIT. Obejmują one jednolitość transakcji w ujęciu ekonomicznym, kryteria porównywalności, metody weryfikacji cen transferowych oraz inne istotne okoliczności transakcji. Konieczność uwzględnienia wskazanych powyżej elementów powinna być całościowa. Dopiero analiza każdego elementu i następująca po niej synteza zebranych wniosków powinna kończyć proces oceny jednorodności transakcji”¹³. Ponadto Interpretacja ogólna wskazuje, że katalog kryteriów nie jest zamknięty – ustawodawca dopuścił możliwość występowania dodatkowych przesłanek wpływających na to, czy dana grupa transakcji może zostać uznana za jednorodną. W szczególności jako „inne istotne okoliczności” podano przykładowo sytuację, gdy część transakcji korzysta z uproszczenia *safe harbour*, a część nie – wówczas transakcje te nie są jednorodne ze sobą ze względu na istotną różnicę w celu regulacji (*safe harbour* ma ograniczać obowiązki dokumentacyjne). Zatem jeśli podatnik udziela wielu pożyczek, z których tylko część spełnia warunki uproszczenia *safe harbour* (np. dotyczące maksymalnej kwoty, okresu, oprocentowania zgodnego ze stopą bazową + marża określona przez Ministra Finansów – zob. art. 11g ust. 1 ustawy o CIT), to w świetle Interpretacji ogólnej należy traktować je jako dwie oddzielne transakcje jednorodne – jedną obejmującą pożyczki objęte *safe harbour*, a drugą obejmującą pożyczki poza uproszczeniem. Wracając do sprawy skarżącej Spółki – nie wskazała ona, czy którakolwiek z jej pożyczek korzysta z uproszczenia *safe harbour* (co w praktyce mogłoby podzielić jej transakcje na osobne grupy jednorodne). Brak takiej informacji we wniosku potwierdza, że opis stanu faktycznego nie był pełny, a odpowiedź na pytanie Spółki wymagałaby uprzedniego przeprowadzenia pełnej analizy kryteriów jednorodności, czego organ interpretacyjny zrobić nie mógł z uwagi na związanie treścią wniosku. W efekcie stanowisko WSA, że Interpretacja ogólna „pozwala” Spółce na ocenę jej transakcji samodzielnie, jest

¹³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2021 r. Nr DCT2.8203.2.2021 w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, Dz.U. Ministra Finansów z 2021 r., poz. 10, s. 2.

przekonujące – Sąd *de facto* zasugerował, iż podatnik, dysponując wytycznymi Interpretacji ogólnej, najpierw powinien sam przeprowadzić kwalifikację swych transakcji, a dopiero w razie rzeczywistych wątpliwości co do zastosowania tych wytycznych występować o interpretację indywidualną.

Konkludując tę część – wyrok WSA harmonijnie wpisuje się w logikę systemu interpretacji podatkowych. Organ prawidłowo zastosował Interpretację ogólną, aby zapewnić spójność wykładni i nie powielać istniejącej interpretacji. Zarazem Sąd słusznie zauważył, że Spółka nie wskazała żadnych nowych okoliczności wykraczających poza zakres Interpretacji ogólnej, więc odmowa wydania interpretacji indywidualnej była uzasadniona. Takie orzeczenie sprzyja przewidywalności systemu – podatnicy mają otrzymywać jednolite komunikaty interpretacyjne, a interpretacje ogólne wydawane z urzędu służą właśnie temu, by rozstrzygać typowe wątpliwości w sposób powszechnie obowiązujący. W świetle dużej liczby wydawanych interpretacji indywidualnych pojawiają się też postulaty stosowania zdecydowanie częściej instytucji ogólnej interpretacji podatkowej wydawanej z urzędu, co znacząco zmniejszyłoby liczbę wydawanych interpretacji indywidualnych poprzez realizację funkcji informacyjnej interpretacji podatkowej oraz stosowanie mechanizmu przewidzianego w art. 14b § 5a OP¹⁴. Postulat ten pojawił się również na liście propozycji Rządowego Zespołu ds. Deregulacji w roku 2025¹⁵.

4. NEGATYWNE ASPEKTY WYROKU

Mimo powyższych pozytywnych aspektów głosowanego wyroku, pewne krytyczne refleksje również się nasuwają. Dotyczą one głównie jego praktycznych skutków dla podatników w sytuacjach granicznych. Po pierwsze, interpretacja ogólna – podobnie jak interpretacja indywidualna – zapewnia ochronę prawną podmiotom, które się do niej zastosują. Jednak, aby podatnik mógł realnie skorzystać z tej ochrony, musi sam ocenić, czy jego zindywidualizowany stan faktyczny rzeczywiście mieści się w zakresie zagadnienia objaśnionego w interpretacji ogólnej. Taka samoocena może nastroczać trudności, zwłaszcza gdy interpretacja ogólna ma charakter dość

¹⁴ E. Drozdowski, *Indywidualne interpretacje przepisów podatkowych – problemy natury prawnokonstytucyjnej i prakseologicznej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 4, s. 60.

¹⁵ Zespół R. Brzoski publikuje pierwsze pomysły na deregulację, <https://www.prawo.pl/biznes/deregulacja-rafal-brzoska-przedstawil-propozycje,531514.html> (dostęp: 29.03.2025).

generalny (abstrakcyjny), a przedstawiony przez podatnika stan faktyczny jest złożony. W praktyce powstaje ryzyko, że podatnik może nie mieć pewności, czy dobrze „wpasował” swój przypadek w ramy interpretacji ogólnej – a jeśli się pomyli, grozi mu utrata ochrony (bo zastosował się do interpretacji ogólnej, która okaże się jednak nieadekwatna do jego sytuacji).

W sprawie będącej przedmiotem glosy skarżąca Spółka argumentowała przeciw, że Interpretacja ogólna nie daje jednoznacznej odpowiedzi na jej pytanie. Obiektywnie ujmując, Interpretacja ogólna adresuje problem jednorodności transakcji kontrolowanych w sposób syntetyczny, wskazując ogólne wytyczne, ale nie rozstrzyga kazuistycznie np. czy pożyczki o różnych parametrach mieszczą się w jednej transakcji jednorodnej. Według WSA wystarczające jest to, że Interpretacja ogólna formułuje ogólne tezy umożliwiające udzielenie odpowiedzi. Można jednak mieć obiekcyjne, czy faktycznie Interpretacja ogólna „odpowiedziała” na wątpliwość Spółki. Spółka pytała, czy pewne różnice (okres, oprocentowanie, zabezpieczenia) wykluczają jednorodność. Interpretacja ogólna wskazuje pośrednio, że te cechy należą do katalogu elementów wpływających na jednorodność (np. warunki umowne, funkcje, parametry finansowe), ale nie rozstrzyga *expressis verbis*, przy jakiej skali różnic dana transakcja przestaje być jednorodna. Innymi słowy, zostawia organom i podatnikom znaczną swobodę oceny. Stanowisko WSA zdaje się przerzucać odpowiedzialność za tę ocenę na podatnika. O ile w omawianym przypadku Spółka rzeczywiście mogła sama stwierdzić, że musi przeprowadzić kompleksową analizę (czego zresztą nie zrobiła we wniosku), o tyle w innych sytuacjach podatnicy mogą czuć się niekomfortowo, bazując wyłącznie na ogólnikowych тезach Interpretacji ogólnej. Z tego względu zasadny wydaje się postulat rozważenia przez Ministra Finansów wydania bardziej szczegółowej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych dotyczących transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym.

Z perspektywy praktyki dostrzec można pewną lukę informacyjną. Jak wynika z dostępnych baz orzeczniczych i interpretacyjnych, brakuje indywidualnych interpretacji podatkowych bezpośrednio odnoszących się do pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym (z bazy LEX według stanu na marzec 2025 r. wynika, że nie ma wydanych żadnych interpretacji indywidualnych dotyczących transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym). Można zatem przypuszczać, że organy skarbowe obecnie automatycznie traktują wszelkie pytania dotyczące jednorodności transakcji jako objęte Interpretacją ogólną i odmawiają wydawania

interpretacji indywidualnych w tym zakresie. Taka praktyka, choć formalnie zgodna z art. 14b § 5a OP, może budzić pewien niepokój. Jeśli bowiem interpretacja ogólna jest bardzo ogólna, a organy odmawiają wydawania interpretacji indywidualnych w danym temacie, podatnicy mogą czuć się pozostawieni bez możliwości uzyskania precyzyjnej wykładni pod kątem swojego stanu faktycznego. Pojawia się pytanie, czy nie dochodzi tutaj do sytuacji, w której administracja – posługując się interpretacją ogólną – unika udzielania bardziej szczegółowych odpowiedzi na trudne pytania praktyczne. Nie można wykluczyć, że część wniosków o interpretacje dotyczące art. 11k ustawy o CIT jest rozpatrywana na podstawie art. 14b § 5a OP rutynowo, bez pogłębionej refleksji, czy aby na pewno wszystkie aspekty wniosku mieszczą się w ramach interpretacji ogólnej (to oczywiście zarzut natury potencjalnej, wymagający odrębnych badań praktyki). W literaturze odnotowuje się przypadki bezpodstawnej odmowy wydawania interpretacji indywidualnych przez organy – zjawisko to było krytykowane jako naruszające zasadę zaufania i rzetelności działania administracji¹⁶. Omawiany wyrok co prawda nie potwierdza wystąpienia takiego nadużycia (wręcz przeciwnie, organ miał solidne podstawy do odmowy), niemniej jednak wskazuje na obszar, gdzie potencjalnie może dochodzić do napięcia między interesem podatników a dążeniem do odciążenia organów.

Warto także zauważyć, że spośród około 38 interpretacji ogólnych wydanych dotychczas w zakresie CIT (stan na grudzień 2025 r.¹⁷), większość dotyczy zagadnień węższych i bardziej jednoznacznych niż pojęcie transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym. Przykładowo, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 26 marca 2018 r. (DCT.8201.5.2018) rozstrzygnęła bardzo konkretną kwestię dotyczącą obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych przez zagraniczny zakład nierezydenta – wskazując jednoznacznie, że progi dokumentacyjne należy odnosić tylko do przychodów/kosztów generowanych przez ten zakład, a nie do całości przychodów podatnika niemającego siedziby w Polsce. Obowiązkiem dokumentacyjnym nie są zatem objęte wszystkie transakcje jednego rodzaju lub inne zdarzenia jednego rodzaju realizowane przez podatnika niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, a jedynie te, które związane są z jego zagranicznym zakładem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Inna interpretacja ogólna z 13 lutego 2024 r.

¹⁶ J. Dziedzic, *Praktyka bezpodstawnej odmowy...*, s. 37–38.

¹⁷ <https://www.podatki.gov.pl/interpretacje-podatkowe/> (dostęp: 15.12.2025).

(DD8.8203.1.2021) dotyczyła ulgi badawczo-rozwojowej i także udzieliła jednoznacznej odpowiedzi na postawione zagadnienie (jak zaliczać wynagrodzenia pracowników na zwolnieniach do kosztów kwalifikowanych B+R). Na tym tle interpretacja ogólna o transakcjach jednorodnych jest dużo bardziej ogólnikowa – co zrozumiałe, bo dotyczy pojęcia zasadniczo ocennego. Jednakże to właśnie sprawia, że pole manewru dla interpretacji indywidualnych w tym obszarze powinno być pozostawione. Innymi słowy, interpretacja ogólna powinna stanowić bazę, ale nie zamykać drogi do zadawania pytań uszczegóławiających. Jeżeli zaś organy każdorazowo odmawiają interpretacji indywidualnych, powołując się na tę ogólną wykładnię, to pewne kwestie mogą pozostać nierozstrzygnięte i budzić kontrowersje aż do ewentualnego sporu w postępowaniu podatkowym lub kontroli. Dlatego wskazane byłoby, aby Minister Finansów monitorował praktykę i aktualizował lub uzupełniał interpretację ogólną o dodatkowe wskazówki, jeśli pojawiają się powtarzające się wątpliwości. Taki dynamiczny model interpretacji ogólnych zwiększyłby bezpieczeństwo podatników i jednocześnie odciążył organy od konieczności odpowiadania na podobne pytania w przyszłości.

5. PODSUMOWANIE

Omawiany wyrok WSA w Gliwicach ma duże znaczenie zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Teoretycznie – potwierdza on, że instrument interpretacji ogólnej może skutecznie ograniczyć potrzebę wydawania interpretacji indywidualnych, wzmacniając jednolitość wykładni prawa podatkowego. Sąd jednoznacznie przyjął, że w razie spełnienia przesłanek z art. 14b § 5a OP organ musi skorzystać z interpretacji ogólnej, a podatnik nie może domagać się „dla zasady” własnej interpretacji, jeśli jego sytuacja mieści się w zakresie interpretacji ogólnej. Stanowisko to harmonizuje z celem, dla którego wprowadzono art. 14b § 5a – tj. redukcją powielania interpretacji i zachęceniem Ministra Finansów do wydawania interpretacji ogólnych w często powtarzających się kwestiach. W szerszym ujęciu wyrok wpisuje się w dyskusję o modelu wykładni prawa podatkowego – czy ma ona opierać się głównie na rozproszonych interpretacjach indywidualnych, czy też raczej na aktach generalnych (interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe) zapewniających spójność stanowiska organów. Trend legislacyjny i orzecznicy zdaje się zmierzać ku temu drugiemu – co należy ocenić pozytywnie z punktu widzenia pewności prawa, choć rodzi też wymagania co do jakości i precyzji interpretacji generalnych.

Znaczenie praktyczne wyroku objawia się natomiast we wskazówkach dla podatników i organów. Podatnicy powinni mieć świadomość, że pytając o zagadnienie, które zostało już opracowane w interpretacji ogólnej, muszą w swojej argumentacji wyraźnie wykazać, na czym polega odmiennosc ich sytuacji od ogólnego schematu – inaczej ich wniosek zostanie uznany za bezprzedmiotowy. Organy zaś, stosując art. 14b § 5a OP, powinny każdorazowo bardzo skrupulatnie porównywać stan faktyczny z zakresem interpretacji ogólnej, a w przypadku choćby cienia wątpliwości co do pełnej zbieżności – raczej interpretację indywidualną wydać. Takie wnioski płyną między innymi z orzeczeń NSA, które podkreślają potrzebę badania racji wnioskodawcy w każdym przypadku.

Konkludując, głosowane orzeczenie należy ocenić aprobowo. Sąd prawidłowo zastosował obowiązujące przepisy i potwierdził istotną zasadę, że interpretacja ogólna Ministra Finansów może wyłączać potrzebę wydania interpretacji indywidualnej co do tego samego zagadnienia. Wyrok ten wzmacnia pozycję interpretacji ogólnych jako instrumentu budowania jednolitej praktyki. Jednocześnie jednak – jak wskazano – w ślad za takim podejściem powinna iść dbałość organów o ciągłe ulepszanie treści interpretacji ogólnych oraz czujność w ocenie konkretnych wniosków. Tylko wówczas osiągnięta zostanie równowaga między interesem ogólnym (ujednolicenie i efektywność) a jednostkowym (prawo podatnika do wyjaśnienia indywidualnych wątpliwości). Głosowany wyrok WSA ma walor ostrzegawczy dla podatników, by nie pomijali interpretacji ogólnych (skoro dają one ochronę prawną tak jak interpretacje indywidualne), ale zarazem dla organów – by w zbyt złożonych przypadkach nie poprzestawały na ogólnikach, lecz służyły podatnikom bardziej szczegółową wykładnią. Można mieć nadzieję, że linia orzecznicza zapoczątkowana niniejszym wyrokiem przyczyni się do osiągnięcia obu tych celów: pewności prawa i sprawiedliwego traktowania podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Drozdowski E., *Indywidualne interpretacje przepisów podatkowych – problemy natury prawnokonstytucyjnej i prakseologicznej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2015.04.04>
- Dziedzic J., *Praktyka bezpodstawnej odmowy wydawania interpretacji indywidualnych przez organy administracji publicznej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2023, t. XLIII, <https://doi.org/10.19195/1733-5779.43.4>

Teszner K., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 14(b).

Uzasadnienie do ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wprowadzającej Rozdział 1a Ceny transferowe do ustawy o CIT (Druk 2860), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx> (dostęp: 25.01.2025).

