

KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

2/2025





WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

2/2025

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)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
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 Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkvyka (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 Asebra 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, prof. UŁ
– Redaktor Naczelny
dr Ewa Prejs – Zastępczyni Redaktora Naczelnego
dr Jolanta Dybała - Sekretarz Redakcji
Monika Poradecka – 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.11940.25.0.C
Ark. wyd. 6,0; ark. druk. 6,875

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

Jakub Jankowski, Katarzyna Smoleń Test substancji ekonomicznej w przypadku spółek pośredniczących – klauzula rzeczywistego właściciela a recharakteryzacja transakcji	9
Ziemowit Miszczobrocki Glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 września 2024 r. w sprawie C-465/20 P, Komisja Europejska v Irlandia i in.	37
Piotr Buława Dysponowanie placówką jako przesłanka powstania zakładu podatkowego w dobie upowszechnienia się pracy zdalnej	47
Kamila Gajdzińska Glosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Wr 104/24	67
Ewa Prejs Zasada zdolności do świadczenia podatkowego w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 21/14	79



Jakub Jankowski*

Katarzyna Smoleń** 

TEST SUBSTANCJI EKONOMICZNEJ W PRZYPADKU SPÓŁEK POŚREDNICZĄCYCH – KLAUZULA RZECZYWISTEGO WŁAŚCICIELA A RECHARAKTERYZACJA TRANSAKCJI

Streszczenie: Artykuł podejmuje problematykę testu substancji ekonomicznej w odniesieniu do spółek pośredniczących, analizując wzajemne relacje pomiędzy klauzulą rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*) a recharakteryzacją transakcji (*non-recognition*) w prawie podatkowym. Autorzy dokonują przeglądu ewolucji koncepcji rzeczywistego właściciela w świetle Komentarza do Modelowej Konwencji OECD, zestawiając ją z metodyką badania substancji ekonomicznej stosowaną na gruncie przepisów o cenach transferowych. Na podstawie analizy orzecznictwa TSUE oraz sądów krajowych i zagranicznych autorzy stwierdzają, że współczesne podejście do oceny substancji ekonomicznej wykracza poza formalnoprawne kryteria własności i obejmuje bardziej złożoną ocenę

* Doktor nauk prawnych, członek Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, e-mail: j.jankowski@onet.eu

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



Received: 20.07.2025. Revised: 10.10.2025. Accepted: 20.10.2025.

© 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:** J.J. 50%, K.S. 50%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

prowadzonej działalności. Wskazują także na przenikanie się mechanizmów charakterystycznych dla reżimów WHT oraz TP, co prowadzi do konieczności zrównoważenia skuteczności przeciwdziałania nadużyciom z ochroną praw podatników. Zasadniczą tezę artykułu jest stwierdzenie, że test substancji ekonomicznej – choć w obu reżimach pełni w istocie funkcję antyabuzynną – różni się co do zakresu, celu i intensywności oceny: w klauzuli BO ma charakter binarny (kwalifikacyjny), a w ramach TP stanowi narzędzie kalibracji rozkładu funkcji i dochodów w grupach powiązanych.

Słowa kluczowe: rzeczywisty właściciel, BO, substancja ekonomiczna, recharakteryzacja, *non-recognition*, ceny transferowe, WHT, OECD, BEPS

ECONOMIC SUBSTANCE TEST IN THE CASE OF CONDUIT COMPANIES – THE BENEFICIAL OWNERSHIP CLAUSE AND TRANSACTION RECHARACTERISATION

Abstract: The article examines the economic substance test as applied to conduit companies, analysing the interaction between the beneficial ownership clause (beneficial owner) and transaction recharacterisation (non-recognition) in tax law. The authors review the evolution of the beneficial ownership concept in the context of the OECD Model Tax Convention Commentary, comparing it with the methodology used to assess economic substance under transfer pricing rules. Drawing on case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) as well as domestic and foreign courts, the article argues that the modern approach to assessing economic substance extends beyond formal legal ownership criteria and involves a more comprehensive evaluation of actual business activity. The paper also highlights the growing overlap between mechanisms typical of the WHT and TP regimes, which necessitates balancing the effectiveness of anti-avoidance measures with the protection of taxpayers' rights. The central thesis is that while the economic substance test serves an anti-abuse function in both regimes, it differs in scope, purpose, and intensity of assessment: under the BO clause it has a binary (qualifying) character, whereas in transfer pricing it operates as a tool for calibrating the allocation of functions and income within multinational groups.

Keywords: beneficial owner, BO, economic substance, recharacterization, non-recognition, transfer pricing, WHT, OECD, BEPS

1. WSTĘP

Wykorzystywanie spółek zlokalizowanych w krajach przewidujących preferencyjne zasady opodatkowania dochodów pasywnych lub posiadających korzystną sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do przerzucania zysków pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi jest stosunkowo częstym zjawiskiem. Spółki te zazwyczaj nie mają rozbudowanego substratu osobowo-majątkowego. Celem badawczym niniejszego artykułu jest analiza aktualnych trendów międzynarodowych w zakresie wymogów co do poziomu substancji ekonomicznej, jakim takie podmioty powinny się legitymować. Autorzy skupiają się na dwóch kluczowych elementach

mających przeciwdziałać erozji podstawy opodatkowania w państwie źródła: klauzuli rzeczywistego właściciela (*beneficial owner* – BO) oraz recharakteryzacji transakcji (*non-recognition in transfer pricing*). W założeniu klauzule te mają charakter aksjologiczny i nie odwołują się do jasnych kryteriów kwantytatywnych (ilościowych) jak klauzule szczególne typu przepisy o niedostatecznej kapitalizacji czy regulacje dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych. Przesłanką zastosowania klauzul BO czy *non-recognition* są z kolei kryteria kwalitatywne (sposób działania).

2. ZARYS PROBLEMU

Obowiązek weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela stanowi istotny element stosowania przepisów o podatku u źródła (WHT). Wynika on przede wszystkim z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO), które – w odniesieniu do wypłat dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych – zasadniczo warunkują możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku lub zwolnienia od jego poboru od posiadania przez odbiorcę statusu właściciela płatności¹.

Polskie przepisy (art. 4a pkt 29 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²) definiują rzeczywistego właściciela jako podmiot, który spełnia jednocześnie trzy przesłanki:

- 1) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- 2) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi, oraz
- 3) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

¹ W tłumaczeniach UPO na język polski równorzędnie stosowane bywa również pojęcie „osoby uprawnionej do odsetek” – np. UPO między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Estońską.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

Aby odbiorca należności stał się jej rzeczywistym właścicielem w myśl polskiej ustawy, wszystkie powyższe przesłanki powinny być spełnione jednocześnie.

Nomenklatura stosowana w powyższej definicji³ nasuwać może – w opinii autorów – zasadniczo trafne skojarzenie z pojęciami powszechnie stosowanymi w materii cen transferowych (*transfer pricing* – TP). Aspekt ponoszenia ryzyka ekonomicznego jest kluczowym komponentem analizy funkcjonalnej (art. 11q ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.), stanowiącej podstawowe narzędzie stosowane w celu określenia tzw. profilu funkcjonalnego podmiotu powiązanego, a przez to docelowo adekwatnego poziomu zysku, do którego uprawniony byłby on zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Również podkreślanie „rzeczywistego” charakteru działalności gospodarczej bliskie jest praktyce cen transferowych, w których priorytet zwyczajowo nadaje się substancji ekonomicznej (*economic/factual substance*) ponad zapisami umownymi uzgodnionymi formalnie pomiędzy podmiotami powiązanymi⁴.

Pod uwagę należy również wziąć sprawy duńskie⁵, w których TSUE brak rzeczywistej działalności wywodzi, „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”. Zaryzykować można postawienie tezy, iż powyższa lista stanowić mogłaby definicję substratu biznesowego adekwatną również na gruncie cen transferowych. Determinując profil funkcjonalny, punktem wyjścia często bywa rozważenie zakresu aktywów i środków finansowych posiadanych przez podmiot (np. na podstawie sprawozdania finansowego) czy zakresu zatrudnianych pracowników i linii raportowania (struktury organizacyjne i zarządcze). Ciekawym niuanssem jest

³ A także ogółem w zapisach Komentarza do Modelowej Konwencji OECD w zakresie art. 10–12.

⁴ Na przykład pkt 1.46 oraz pkt 1.139 Wytycznych OECD w sprawie Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych – OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2022, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

⁵ Wyroki Trybunału 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), opublikowane w oficjalnej bazie aktów prawnych Unii Europejskiej EUR-Lex – <https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/eu-case-law.html> (dostęp: 19.10.2025).

również podkreślenie „cech charakteryzujących daną działalność gospodarczą”, które stanowić może wskazówkę, iż funkcje pełnione przez spółki determinowane bywają specyfiką branży, w której funkcjonują. Rezonuje to z art. 4a pkt 29 lit. c u.p.d.o.p., który definiując właściciela rzeczywistego, *explicite* podkreślił, iż „przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności”. Uwzględnianie korelacji pomiędzy rynkiem a cechami charakterystycznymi prowadzonych działań gospodarczych stanowi niewątpliwie punkt styku z metodologiami powszechnie stosowanymi dla potrzeb badania cen transferowych.

Potwierdzenie poczynionych obserwacji wywodzić można z faktu, iż wszystkie z powyższych aspektów powinny być rozważane i opisywane dla potrzeb przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych – zgodnie z par. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁶, Local File zawierać powinien bowiem m.in. „zatwierdzone sprawozdanie finansowe dotyczące roku obrotowego oraz opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego”, „opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny podmiotu powiązanego” czy „opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach których podmiot powiązany prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wskazaniem kluczowych konkurentów”.

Analiza metod zastosowanych przez TSUE w sprawach duńskich może prowadzić do konkluzji, iż w tym wypadku użyto technik bliskich materii badania substancji ekonomicznej dla potrzeb prawidłowego ustalania cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązanym. Potwierdza to m.in. fragment (wciąż nieprawomocnego) wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie dotyczący ustalania statusu rzeczywistego właściciela, w którym skarżąca argumentowała następująco: „jeżeli analiza celów działalności podatnika i poziomu ich realizacji doprowadzi do wniosku, że zostały one osiągnięte, to oznacza, że substancja ekonomiczna posiadana przez tę spółkę była adekwatna do profilu prowadzonej działalności. W takiej sytuacji nie powinno być także kwestionowane

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1783).

prorowadzenie rzeczywistej działalności. Spółka ma dostęp do w pełni wyposażonego biura, na jej rzecz świadczone są usługi recepcyjne, wykonuje swoje funkcje za pośrednictwem dyrektorów będących członkami zarządu, w celu prowadzenia swojej działalności korzysta z usług pracowników powiązanych podmiotów cypryjskich, ponosząc odpowiednio koszty z tego tytułu. Tym samym poziom substancji majątkowej posiadanej przez spółkę został dostosowany do pełnionych przez nią funkcji”⁷. Powyższa argumentacja bezpośrednio czerpie więc z wyżej omawianych technik mających swoje korzenie w metodologiach TP.

Wyroki TSUE zapadłe w sprawach duńskich uwypuklają kolejny aspekt, który ma cechy zbieżne z praktyką cen transferowych: podkreślenie realnej sprawczości (decyzyjności) podmiotu w rozpatrywanym zakresie. Przypisanie takiego desygnatu klauzuli BO (poszukiwanie faktycznego właścicielstwa definiowanego jako zdolność do zarządzania płatnościami) znów nasuwać może skojarzenie z praktyką TP, według której stronie nie wystarcza przypisać „formalnie” określonych funkcji czy ryzyka – musi ona być również w stanie je efektywnie kontrolować, np. poprzez posiadane zasoby (np. ludzkie czy finansowe). Bezpośrednim wyrazem powyższego jest uwzględnienie w dokumentacji cen transferowych opisu ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia. Powyższe łączy się w spójną całość z prewencją ustanawiania sztucznych (nieegzekwowanych faktycznie) warunków umownych – potwierdza to kolejny cytat z analizowanego wyroku TSUE: „przesłankami co do istnienia sztucznej konstrukcji mogą być także różne umowy istniejące między spółkami zaangażowanymi w rozpatrywane transakcje finansowe [...]. W tym względzie takimi przesłankami mogą być nie tylko umowne lub ustawowe zobowiązania spółki otrzymującej odsetki do wypłacenia ich dalej podmiotowi trzeciemu, ale także okoliczność, że spółka ta [...] nie dysponuje pełnym prawem do korzystania i pobierania korzyści z tych kwot”. Ponownie – odkładając na dalszy plan dociekanie względem słuszności konieczności weryfikacji statusu BO – zasadna jest konkluzja, iż zbadanie *ab initio* faktycznych uprawnień decyzyjnych płatnika względem należności stanowić może efektywne narzędzie zaprzeczenia (lub potwierdzenia), iż podmiot ma cechy spółki

⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 października 2024 r., sygn. I SA/Lu 87/24, opublikowany w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych – dalej: CBOSA – <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (dostęp: 19.10.2025), orzeczenie nieprawomocne.

pustej (pośredniczącej), a przez to nieuprawnionej do zastosowania preferencji w zakresie WHT.

Wychwycenie tych korelacji stanowiło bezpośredni impuls do pogłębionej analizy charakteru powiązań pomiędzy koncepcją rzeczywistego właściciela a substancją ekonomiczną w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Czy konstrukcja BO jest spójna z podejściem do substancji ekonomicznej właściwym dla regulacji TP? Jakie elementy różnicują te dwa konstrukty prawne? Gdzie przebiega granica między zakresem wykładni pojęcia rzeczywistego właściciela a zakresem analiz wymaganych do celów cen transferowych? Czy wnioski wyciągane na gruncie jednej z tych instytucji mogą być automatycznie przenoszone na grunt drugiej? Niniejszy artykuł stanowi próbę usystematyzowania tych zagadnień oraz wyznaczenia ram interpretacyjnych dla obu konstrukcji, z uwzględnieniem ich funkcji normatywnych i podstaw prawnych. Podkreślenia przy tym wymaga fakt, iż *animus* tekstu nie stanowi oceny zasadności istnienia klauzuli BO (w tym w szczególności kryterium prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej) *per se*, a jedynie teoretyczne zestawienie metodologii wykorzystywanych na gruncie WHT i TP, przy uwzględnieniu dotychczasowej doktryny i judykatury.

3. KLAUZULA RZECZYWISTEGO BENEFICJENTA W KOMENTARZU DO MK OECD

Klauzula rzeczywistego beneficjenta została dodana w 1977 r. do Konwencji Modelowej OECD w ramach art. 10, 11 i 12. W komentarzu do art. 1 MK OECD wskazano, iż jej wprowadzenie ma przeciwdziałać zjawisku *treaty shopping*, polegającemu na nieuzasadnionym stosowaniu obniżonej stawki WHT w państwie źródła poprzez podstawienie sztucznego podmiotu pośredniczącego⁸. Sam zakres podmiotowy tej klauzuli od strony negatywnej czy też

⁸ Komentarz do Konwencji Modelowej OECD z 1977 r., art. 1 pkt 8: „[...] impact of such manoeuvres as they make it possible, through the **creation of usually artificial legal constructions**, to benefit both from the tax advantages available under certain domestic laws and the **reliefs from tax provided for in double taxation conventions**”. Dalej w art. 1 pkt 9 wskazano jako przykład takich struktur: „This would be the case, for example, if a person (whether or not a resident of a Contracting State), **acted through a legal entity created in a State essentially to obtain treaty benefits which would not be available directly to such person**”. W art. 1 pkt 10 wyraźnie zaś wskazano, iż: „Some of these situations are dealt with in the Convention, e.g. by the **introduction of the concept of ‘beneficial owner’** (in Articles 10, 11 and 12) [...]”.

pozytywnej nie został jednak zdefiniowany w żaden sposób w Komentarzu do MK OECD. Dopiero w raporcie OECD z 1986 r., dotyczącym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz wykorzystania podmiotów pośredniczących⁹, pojęcie rzeczywistego właściciela zostało częściowo zdefiniowane.

Podkreślono, iż spółka pośrednicząca (*conduit company*) nie może być uznana za rzeczywistego właściciela należności, nawet pomimo bycia formalnym właścicielem majątku, ze względu na bardzo ograniczone władztwo nad należnością (*very narrow powers*)¹⁰. Podmiot taki działa bowiem wówczas w stosunku do takiej należności jako administrator dochodu. **Koncepcja ta została przyjęta w zmienionej wersji Komentarza do MK OECD z 2003 r.** Po pierwsze, zwrot „rzeczywisty właściciel” nie jest używany w wąskim technicznym znaczeniu (*narrow technical sense*), lecz powinien być rozumiany w świetle przedmiotu i celu UPO, uwzględniając przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania¹¹. Po drugie, potwierdzono przy tym jednoznacznie, iż z zakresu definicji rzeczywistego właściciela wykluczona jest spółka pośrednicząca, tj. podmiot mający bardzo ograniczone władztwo nad należnością i działający w stosunku do otrzymanej należności w charakterze administratora dochodu¹². Dalsze zmiany w zakresie definicji rzeczywistego właściciela nastąpiły wraz z aktualizacją Komentarza do MK OECD w 2014 r. Pojęcie bardzo ograniczonego władztwa nad należnością (*very narrow power in relation to the income*) zostało utrzymane, jednakże zdecydowano się doprecyzować, w jaki sposób należy badać tę przesłankę. Jest ona spełniona, gdy prawo do korzystania z należności jest ograniczone umownie lub prawnie zobowiązaniem do jej przekazania innemu podmiotowi¹³. **Ustalenie istnienia takiego zobowiązania do przekazania należności powinno być dokonywane nie tylko na podstawie dokumentacji prawnej, ale również faktów i okoliczności związanych z transakcją¹⁴.** Ponadto podkreślono, iż rzeczywisty właściciel powinien

⁹ OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, Paris 1986.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Komentarz do Konwencji Modelowej OECD z 2003 r., art. 10 pkt 12, art. 11 pkt 8, art. 12 pkt 4.

¹² *Ibidem*, art. 10 pkt 12.1, art. 11 pkt 8.1, art. 12 pkt 4.1.

¹³ „[...] the direct recipient of the dividend is not the “beneficial owner” because that recipient’s **right to use and enjoy** the dividend is **constrained by a contractual or legal obligation** to pass on the payment received to another person” – Komentarz do Konwencji Modelowej OECD z 2014 r., art. 10 pkt 12.4, art. 11 pkt 10.2, art. 12 pkt 4.3.

¹⁴ „Such an obligation will normally derive from relevant legal documents **but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances** showing that, **in substance,**

być w stanie samodzielnie zakończyć swój stosunek prawny z dalszym odbiorcą należności, bez względu na otrzymanie swojej należności od innego podmiotu¹⁵. Innymi słowy, jeżeli spółka nie ma wystarczającego poziomu kapitałów własnych, aby zrealizować dalszą płatność bez wcześniejszego otrzymania tej płatności od innego podmiotu, wówczas nie powinna być ona uznawana za rzeczywistego właściciela otrzymanej należności¹⁶. Aktualizacje Komentarza do MK OECD wprowadziły trzy zasadnicze zmiany w zakresie koncepcji rzeczywistego właściciela:

- 1) badanie istnienia zobowiązania do przekazania należności na podstawie faktów i okoliczności związanych z transakcją;
- 2) **referencję do charakteru władztwa nad należnością jako czynnika ekonomicznego** (*in substance*);
- 3) podział na płatności związane i niezwiązane (*dependent and independent payments*), z zastrzeżeniem, iż w tym ostatnim przypadku dotyczą one wyłącznie podmiotów niepowiązanych¹⁷.

Klauzula BO w wersji Komentarza do MK OECD z 2014 r. to nie tyle test substancji ekonomicznej *sensu stricto*, ile raczej ocena zdolności do przekazania tzw. niezwiązanej płatności na rzecz innego podmiotu¹⁸. Jest to niejako podejście „hybrydowe” pomiędzy funkcją alokacyjną a anty-abuzywną klauzuli rzeczywistego właściciela. Należy zauważyć, że nawet w sprawie Prevost¹⁹, uznawanej za klasyczny przykład wyroku wskazującego na wąskie (techniczne) rozumienie zwrotu „rzeczywisty właściciel”, sąd kanadyjski wskazał jako kluczowy atrybut rzeczywistego właściciela

the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the dividend unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person” – *ibidem*, art. 10 pkt 12.4, art. 11 pkt 10.2, art. 12 pkt 4.3.

¹⁵ *Ibidem*, art. 10 pkt 12.4, art. 11 pkt 10.2, art. 12 pkt 4.3.

¹⁶ M.S. Ganbay, J.J.M. Janssen, *What Should Be the Scope of the Beneficial Owner Concept*, „Intertax” 2020, vol. 48(12), s. 1090, <https://doi.org/10.54648/TAXI2020111>

¹⁷ „[...] would not include contractual or legal obligations that are not dependent on the receipt of the payment by the direct recipient such as an obligation **that is not dependent on the receipt of the payment and which the direct recipient has as a debtor** or as a party to financial transactions” – Komentarz do Konwencji Modelowej OECD z 2014 r., art. 10 pkt 12.4, art. 11 pkt 10.2, art. 12 pkt 4.3.

¹⁸ A. Wardzyński, *The 2014 Update to the OECD Commentary: A Targeted Hybrid Approach to Beneficial Ownership*, „Intertax” 2015, vol. 43(2), s. 190, <https://doi.org/10.54648/TAXI2015015>

¹⁹ Canada v. Prevost Car Inc., 2009 DTC 5721, 2009 FCA 57. Orzeczenie dostępne w serwisie Canadian tax interpretations – <https://taxinterpretations.com/content/355843> (dostęp: 19.10.2025).

ponoszenie ryzyka w stosunku do otrzymywanej należności²⁰. **Jednocześnie samo OECD w niektórych swoich publikacjach utożsamia status rzeczywistego właściciela z posiadaniem substancji biznesowej sensu stricto**²¹. Wynika to częściowo z błędnego utożsamiania spółek bazowych (*base company*) ze spółkami pośredniczącymi do celów testu rzeczywistego właściciela. Spółki bazowe są wykorzystywane do odroczenia opodatkowania w państwie rezydenta spółki bazowej. Co istotne, zazwyczaj nie dochodzi do natychmiastowego transferu dochodu, a płatność może zmienić swój charakter²². Normami, które mają przeciwdziałać wykorzystaniu spółek bazowych do unikania opodatkowania, są przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych. Brak konsekwencji OECD spowodował **pośilkowe stosowanie testu substancji ekonomicznej, charakterystycznego dla CFC (*Controlled Foreign Corporation*) w odniesieniu do spółek pośredniczących** pod kątem analizy ich statusu jako rzeczywistych właścicieli na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. **W swoich dokumentach OECD wskazuje, iż poziom substancji biznesowej (własny personel, aktywa obrotowe i rzeczowe, pełnione funkcje gospodarcze oraz ponoszone ryzyka) może działać w przypadku CFC jako *safe harbour* wyłączający część dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej (KJZ) z opodatkowania w ramach tego reżimu**²³. Raport OECD wymienia w tym zakresie kilka możliwych rozwiązań:

- 1) czy pracownicy KJZ mieli znaczący wkład (*substantial contribution*) w osiągnięciu poziomu jej dochodu,
- 2) istotne funkcje wykonywane (*significant functions performed* – SPE) przez podmioty w ramach grupy w celu ustalenia, czy KJZ jest podmiotem, który najprawdopodobniej posiadałby określone aktywa lub podejmował określone ryzyka, gdyby podmioty te nie były powiązane,
- 3) czy KJZ posiadała niezbędne aktywa w swojej jurysdykcji, aby faktycznie uzyskać dochód, oraz

²⁰ *Ibidem*, pkt 100.

²¹ Spółki pozbawione funkcji ekonomicznej i założone w rajach podatkowych mogą być pozbawione korzyści traktatowych, ponieważ nie są uznawane za rzeczywistych właścicieli danej należności – zob. Raport Komitetu OECD do Spraw Podatkowych – OECD, *International Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue*, Paris 1998, pkt 119.

²² S. Jain, *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases*, Wellington 2013, s. 133, https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-06/14_002_effectiveness_beneficial_ownership_final_web.pdf (dostęp: 3.11.2025).

²³ OECD, *BEPS Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Paris 2015, pkt 81, s. 47.

- 4) czy KJZ posiadała niezbędną liczbę pracowników z wymaganymi kwalifikacjami w jurysdykcji KJZ, aby podjąć się większości podstawowych funkcji KJZ²⁴.

Wydaje się, iż BEPS Action Plan 3 był inspiracją w tzw. sprawach duńskich, gdzie TSUE, odnosząc się do kwestii pojęcia rzeczywistego właściciela odsetek na gruncie dyrektywy Rady nr 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich²⁵, **zaznaczył, iż art. 1 ust. 4 tej dyrektywy potwierdza odniesienie tego pojęcia do rzeczywistości ekonomicznej**²⁶. Oznacza to więc nie tyle formalnie zidentyfikowanego odbiorcę, ile podmiot, który korzysta pod względem ekonomicznym z otrzymanych odsetek, a więc dysponuje uprawnieniem do swobodnego decydowania o ich przeznaczeniu²⁷. Podkreślono, iż zasadne jest odwołanie się do Komentarza do MK OECD dla wyjaśnienia tego zwrotu²⁸. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał w swoim wyroku cechy charakterystyczne rzeczywistego właściciela, takie jak:

- 1) spółka otrzymująca odsetki lub dywidendy przekazuje je bardzo szybko po ich otrzymaniu innemu podmiotowi, który nie jest objęty zakresem przedmiotowym unijnych dyrektyw podatkowych²⁹;
- 2) spółka otrzymująca odsetki lub dywidendy realizuje jedynie nieznaczny zysk podlegający opodatkowaniu z uwagi na pełnienie funkcji podmiotu pośredniczącego³⁰;
- 3) jedynym przedmiotem działalności spółki jest otrzymywanie odsetek lub dywidend i przekazywanie ich dalej³¹;
- 4) spółka otrzymująca odsetki lub dywidendy nie ma prawa do korzystania z tych kwot i jest obowiązana do przekazywania ich dalej na

²⁴ *Ibidem*, pkt 85, s. 48.

²⁵ Dz.U. L 157 z dnia 26 czerwca 2003 r.

²⁶ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-115/16, pkt 88.

²⁷ *Ibidem*, pkt 89.

²⁸ *Ibidem*, pkt 91.

²⁹ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-116/16, pkt 101 oraz sprawa C-115/16, pkt 128.

³⁰ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-116/16, pkt 103 oraz sprawa C-115/16, pkt 130.

³¹ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-116/16, pkt 104 oraz sprawa C-115/16, pkt 131.

podstawie przepisu prawa lub umowy, ale również wtedy, gdy takie zobowiązanie ma charakter faktyczny³².

Jednocześnie do oceny tych przesłanek należy uwzględniać szczególne cechy: sposób zarządzania spółką, jej bilans księgowy, strukturę kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, liczbę zatrudnionych pracowników i ich kwalifikacje oraz zakres pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka dysponuje³³.

4. KLAUZULA RECHARAKTERYZACJI

Już od czasów rzymskich (*fraus legis*) aż po bardziej współczesne doktryny (na przykład amerykańska *substance over form*) prawo konsekwentnie próbuje przeciwdziałać pozornym czynnościom mającym na celu nienależne przyznanie korzyści. Obecnie jednak **największy wkład w systematyzację klauzuli *non-recognition* zdają się mieć prace OECD, w szczególności Komentarz do MK OECD oraz Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 20 stycznia 2022 r.**³⁴ Wytyczne TP OECD zwracają uwagę, że **analiza cen transferowych powinna zidentyfikować istotę komercyjnych lub finansowych relacji między stronami oraz precyzyjnie określić rzeczywistą transakcję poprzez analizę ekonomicznie istotnych cech** („accurately delineated the actual transaction by analysing the economically relevant characteristics”)³⁵. Takie badanie powinno pozwolić na rozgraniczenie transakcji autentycznych od tych, które mają charakter jedynie formalny lub fikcyjny – a to z kolei stanowi kluczowy element uzasadniający ewentualne zastosowanie klauzuli *non-recognition* (tj. braku uznania transakcji do celów podatkowych).

Analiza taka powinna uwzględnić m.in. **zgodność między przyjętym rozkładem ryzyk (w tym kontroli nad nimi i zdolności finansowej do ich ponoszenia) a faktycznym postępowaniem stron** (Wytyczne TP OECD, pkt 1.140). Jeżeli istnieją rozbieżności pomiędzy umownym opisem ryzyk a ich stanem rzeczywistym, o skutkach podatkowych powinna

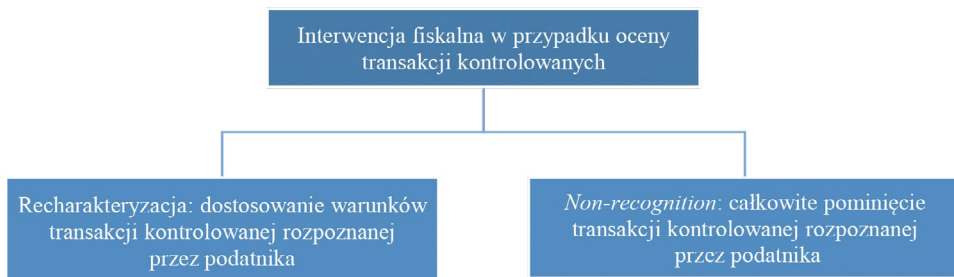
³² Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-116/16, pkt 105 oraz sprawa C-115/16, pkt 132.

³³ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-116/16, pkt 104 oraz sprawa C-115/16, pkt 131.

³⁴ Dalej: Wytyczne TP OECD.

³⁵ *Ibidem*, pkt 1.139.

przesądzać realna treść ekonomiczna. W praktyce podatkowej organom nie wolno jednak arbitralnie odrzucać rzeczywistej transakcji (nawet jeśli istnieją trudności z identyfikacją porównywalnych uzgodnień pomiędzy podmiotami niepowiązanymi), a klauzula *non-recognition* powinna być stosowana wyłącznie w przypadkach, **gdy transakcja jako całość wyraźnie różni się od tego, co by przyjęły niezależne podmioty działające w racjonalny, umotywowany ekonomiczny sposób** (Wytyczne TP OECD, pkt 1.142–1.145). To ograniczenie ma na celu uniknięcie nadużyć klauzuli *non-recognition*, w tym w sytuacji, kiedy transakcja – po odpowiednim dostosowaniu części jej paramentów (*recharacterization*) – może zostać uznana za zgodną z zasadą ceny rynkowej. Podczas gdy recharakteryzacja pozwala „przywrócić” rynkowość realnej, popartej substancją ekonomiczną transakcji (poprzez zmianę podstawy opodatkowania lub wymiaru podatku³⁶), *non-recognition* polega na holistycznej odmowie uznania skutków podatkowych, traktując uzgodnienie jako całościowo sztuczne i niemożliwe do zaistnienia pomiędzy stronami niepowiązanymi. Rozgraniczenie tych mechanizmów interwencji fiskalnej przedstawiono na poniższym diagramie.



Rys. 1. Środki interwencji fiskalnej w zakresie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi

Źródło: opracowanie własne.

³⁶ Najpowszechniejsze przykłady praktyczne to np. zmiana oprocentowania pożyczki wewnątrzgrupowej, dostosowanie docelowej marży zwrotu podmiotu rutynowego itp. Są one omawiane w dalszej części tekstu przy okazji analizy orzecznictwa w zakresie recharakteryzacji oraz *non-recognition*.

Analogiczny podział odzwierciedlono w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych³⁷, gdzie zgodnie z art. 11c polskie organy podatkowe mogą zarówno dokonać ingerencji w same warunki danej transakcji kontrolowanej (art. 11c ust. 2 u.p.d.o.p.), jak i określić dochód/stratę podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej (art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p.). Warto podkreślić jednak, że omawiany podział pojawił się dopiero w wersji ustawy obowiązującej od 1 stycznia 2019 r. Poprzednio nie istniała *explicite* norma prawna pozwalająca na nieuznanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Organy sięgały więc po art. 11 u.p.d.o.p. (ogólne zasady cen transferowych³⁸, najczęściej popierane bardziej funkcjonalną interpretacją przy uwzględnieniu dorobku Wytycznych TP OECD³⁹) lub – w szerszym kontekście – klauzulę GAAR (*General Anti-Avoidance Rule* – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), co prowadziło do licznych sporów podatkowych⁴⁰. **Po 2019 r. legalność stosowania obu mechanizmów została jednak potwierdzona przyjętą nowelizacją ustawy, prowadząc do ich częstszego wykorzystywania przez polskie organy podatkowe.**

³⁷ Analogiczne zapisy znajdują się również w rozdziale 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r., poz. 163) w stosunku do podmiotów powiązanych będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych.

³⁸ „Jeżeli w wyniku powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań”.

³⁹ F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?* cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 35.

⁴⁰ Polskie sądy administracyjne prezentowały niekiedy rozbieżne stanowiska. Niektóre (np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 maja 2019 r., sygn. I SA/Gd 474/19) potwierdzały legalność stosowania recharakteryzacji przed 1 stycznia 2019 r., natomiast inne (por. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Gl 1649/20) konkludowały, iż instrument ten nie był dozwolony przez ówczesnie obowiązujące regulacje. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w czerwcu 2022 r. (sygn. wyroku II FSK 2508/19) zakwestionował nadmierne stosowanie recharakteryzacji przed zmianą prawa: według NSA dotychczasowy art. 11 u.p.d.o.p. dawał tylko możliwość przeprowadzenia korekty cen (tzw. doszacowania), nie zaś całościowej reklasyfikacji/pominięcia transakcji. Wszystkie wyżej wymieniane orzeczenia dostępne są w serwisie internetowym CBOSA.

5. TEST *SUBSTANTIVE BUSINESS ACTIVITY* W RAMACH KLAUZULI BO

Dobitnym przykładem testu rzeczywistej działalności gospodarczej w przypadku rzeczywistego beneficjenta jest sprawa Ikea⁴¹. Francuska firma zawarła umowę franczyzową z Inter Ikea Systems BV (Dutch BV) w Holandii, na mocy której korzystała, w szczególności jako franczyzobiorca, z prawa do prowadzenia „Ikea Retail System” (koncepcja Ikea), „Ikea Food System” (sprzedaż żywności) i „Ikea Proprietary Rights” (znak towarowy Ikea) w swoich sklepach. W zamian francuska spółka zapłaciła Inter Ikea Systems BV opłatę franczyzową równą 3% kwoty sprzedaży netto dokonanej we Francji. Dutch BV zapłaciło 70% tych opłat franczyzowych Fundacji Interogo, właścicielowi Ikea Proprietary Rights, która ma siedzibę w Liechtensteinie, gdzie nie płaci podatku bezpośredniego. Na tej podstawie francuska administracja podatkowa uznała, że Dutch BV nie była rzeczywistym właścicielem należności licencyjnych płaconych przez francuską spółkę i że wstawienie jej między francuską spółkę a fundację z Liechtensteinu miało na celu wyłącznie skorzystanie, w drodze unikania opodatkowania, ze zwolnienia wspomnianych należności licencyjnych z podatku u źródła poprzez zastosowanie postanowień art. 12 francusko-holenderskiej umowy podatkowej. Sąd uznał, że Dutch BV jest rzeczywistym właścicielem należności licencyjnych, ponieważ:

- 1) została założona w 1983 r. i ma własny personel i biura;
- 2) jej działalność polega na zapewnianiu stałego rozwoju koncepcji franczyzowej Ikea i jej udzielaniu w ramach franczyzy franczyzobiorcom działającym w kilku krajach;
- 3) posiada sklep testowy Ikea w mieście Delft w Holandii, w którym rozwija koncepcję Ikea („System sprzedaży detalicznej Ikea”), a także centrum szkoleniowe w celu szkolenia personelu franczyzobiorców;
- 4) 70-procentowa stała opłata uiszczana przez IIS BV na rzecz fundacji opiera się nie tylko na prawach własności Ikea, ale także na wszystkich opłatach franczyzowych, w tym na wynagrodzeniu za koncepcję Ikea („System sprzedaży detalicznej Ikea”) i wynagrodzeniu za „System żywności Ikea”, plus opłaty za Ikea Business College i „dochód netto z katalogu pomniejszony o składki marketingowe płacone franczyzobiorcom”⁴².

⁴¹ France vs IKEA, 8 lutego 2022, Sąd Apelacyjny w Wersalu, No 19VE03571. Orzeczenie dostępne w serwisie TP Cases – <https://tpcases.com/france-vs-ikea-february-2022-caa-of-versailles-no-19ve03571/> (dostęp: 19.10.2025).

⁴² France vs IKEA, 8 lutego 2022, Sąd Apelacyjny w Wersalu, No 19VE03571, pkt 9.

Jeśli zasoby ludzkie i materialne są obecne, umożliwiając spółce otrzymującej należność prowadzenie własnej działalności gospodarczej, a dalsze przekazanie należności jest integralną częścią istoty jej działalności, spółka może być uznana za rzeczywistego właściciela pomimo tego, że istnieje zobowiązanie do przekazania należności dalej.

W sprawie S GmbH⁴³ w trakcie restrukturyzacji biznesowej dział nieruchomości austriackiej spółki został początkowo oddzielony od działu „operacje handlowe/marki” w dniu podziału 31 marca 2007 r. Prawa do znaku towarowego pozostały przy poprzedniej spółce handlowej, która była spółką dominującą grupy, obecnie M GmbH. W dniu 25 września 2007 r. spółka M GmbH przeniosła wszystkie prawa do znaku towarowego na rzecz stałego zakładu na Malcie, który został utworzony w tym samym roku, do którego 15 stycznia 2008 r. przeniosła również swoją siedzibę zarządu. Pomiędzy spółką S GmbH a spółką M GmbH zawarte zostały umowy licencyjne, które uprawniają spółkę S GmbH do korzystania ze znaków towarowych spółki M GmbH w celach reklamowych i marketingowych związanych z jej działalnością gospodarczą w zamian za opłatę licencyjną (zależną od obrotów).

Władze podatkowe oceniły podatek dochodowy od osób prawnych za lata 2008 i 2009. Kontrola wykazała, że opłaty licencyjne miały być w całości przypisane spółce S GmbH jako rzeczywistemu właścicielowi znaków towarowych, co oznaczało, że płatności licencyjne na rzecz spółki M GmbH również nie powinny być uznawane do celów podatkowych.

Spółka S GmbH stworzyła prawa do znaku towarowego, które zostały wycenione na łączną kwotę 383,5 mln euro w trakcie jej wydzielenia; decyzje dotyczące wykorzystania, tworzenia, reklamy i licencjonowania praw do znaku towarowego nadal leżały w gestii decydentów spółki operacyjnej reklamującej zmiany w siedzibie grupy austriackiej. Maltański zarząd był obecny na spotkaniach z agencjami reklamowymi w Austrii, ale jego działania nie wykraczały poza wsparcie o charakterze administracyjnym. Celem wybranej struktury był efekt oszczędności podatkowych, zgodnie z którym faktyczne opodatkowanie dochodu z licencji na Malcie wyniosło 5%. **Menedżerowie marki M GmbH uczestniczyli co prawda w procesie rozwoju znaku towarowego, ale decyzje podejmowane były przez organy S GmbH, które**

⁴³ Austria vs S GmbH, 27 listopada 2020, Verwaltungsgerichtshof, Case No Ra 2019/15/0162-3. Orzeczenie dostępne w serwisie TP Guidelines – <https://tpguidelines.com/austria-vs-s-gmbh-november-2020-verwaltungsgerichtshof-case-no-ra-2019-15-0162-3/> (dostęp: 19.10.2025).

wydały ponad 56 mln euro w 2008 r. i prawie 68 mln euro w 2009 r. na reklamę i marketing. Natomiast M GmbH nie poniosła prawie żadnych wydatków na reklamę, a jej wydatki na wynagrodzenia były również niewspółmierne do zadań firmy, która miała zarządzać majątkiem korporacyjnym o wartości prawie 400 mln euro w prawach do znaków towarowych i działać jako (również ekonomiczny) właściciel tych aktywów⁴⁴. Minimalne wydatki na wynagrodzenia, które w 2008 r. wyniosły łącznie 91 791 euro, a w 2009 r. 77 008,10 euro i zostały rozdzielone pomiędzy osiem osób (z których większość stanowili pracownicy zatrudnieni w niepełnym wymiarze godzin), można było wyjaśnić jedynie tym, że **wszystkimi istotnymi zadaniami związanymi z administracją, utrzymaniem i zarządzaniem znakiem towarowym zajmowały się, podobnie jak w przeszłości, spółki grupy** (poprzez wewnętrzne działania marketingowe grupy) lub specjaliści zatrudnieni przez grupę (prawnicy ds. znaków towarowych, agencja reklamowa), a spółka M GmbH działała jedynie w charakterze pomocniczym.

Naczelny Sąd Administracyjny w Polsce w precedensowym wyroku, który został ogłoszony pod koniec 2023 r., wskazał, jak należy rozumieć to kryterium w odniesieniu do spółek holdingowych⁴⁵. Podstawową działalnością podatnika (holenderskiej spółki holdingowej Dutch Co) była sprzedaż i marketing chusteczek nawilżanych w regionie Beneluksu (zgodnie z wpisem w lokalnym rejestrze spółek handlowych). Dutch Co posiadała 99% udziałów w kapitale zakładowym spółki będącej polską spółką zależną. Jedynym udziałowcem Dutch Co jest A. Ltd. z siedzibą w Izraelu. DutchCo nie została uznana za rzeczywistego właściciela dywidendy ze względu na:

- 1) niską kwotę opłaconego kapitału początkowego w stosunku do wartości posiadanych udziałów w spółkach zależnych⁴⁶;
- 2) **brak kosztów pracowniczych**⁴⁷;
- 3) niskie koszty prowadzenia biura, brak kosztów zarządzania⁴⁸;

⁴⁴ Austria vs S GmbH, 27th November 2020, Verwaltungsgerichtshof, Case No Ra 2019/15/0162-3, pkt 24.

⁴⁵ Naczelny Sąd Administracyjny, 19 listopada 2023 r., II FSK 27/23. Orzeczenie dostępne w serwisie CBOSA.

⁴⁶ Udział w zyskach spółek zależnych należności w kwotach rzędu kilku milionów euro a posiadanie opłaconego kapitału własnego w wysokości 18 000 euro.

⁴⁷ Jedynie wydatki na zakup usług doradczych w wysokości 33 000 euro rocznie.

⁴⁸ Zamortyzowany majątek trwały o wartości 1000 euro i wynajem biura za czynsz w kwocie 2000 euro w skali roku.

- 4) niewielkie zyski z działalności operacyjnej przy ponoszeniu jedynie kosztów usług doradczych⁴⁹ oraz
- 5) **przekazywanie otrzymanych dywidend w tej samej wysokości jednemu udziałowcowi.**

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż biorąc pod uwagę relacje między zakresem działalności operacyjnej spółki będącej podatnikiem a poziomem przychodów uzyskiwanych z tytułu dywidend, **charakter działalności operacyjnej DutchCo, wynikający z rodzaju i wysokości wykazywanych przychodów i kosztów**, oraz przekazywanie całości dywidend swojemu jednemu wspólnikowi wypełnia znamiona sztuczności.

Porównując te trzy wyroki, należy zauważyć, że w każdym z nich, choć dotyczą koncepcji rzeczywistego właściciela, dorobek MK OECD nie ma decydującego znaczenia. Okoliczności, czy spółka pośrednicząca ma zdolność do wygenerowania zobowiązania niezwiązanego, są tutaj niejako obecne, jednakże decydujące znaczenie dla tej oceny ma posiadanie odpowiedniego poziomu substratu osobowo-majątkowego. Nawet jeżeli nie występuje zobowiązanie związane na podstawie dokumentacji prawnej, to jednak brak odpowiedniego poziomu substancji ekonomicznej w świetle analizy funkcji, aktywów i ryzyk (FAR) może skutkować brakiem spełnienia przesłanki rzeczywistego beneficjenta. Niewątpliwie pod uwagę brane są takie czynniki, jak: posiadanie odpowiedniego poziomu aktywów, kreującego zdolność władztwa ekonomicznego nad należnością, osiąganie przychodów znajdujących odzwierciedlenie w ponoszonych wydatkach czy poziom ryzyka proporcjonalny do zakresu prowadzonej działalności. **Czynniki te są nieodłącznie związane z problematyką cen transferowych, jednakże sposób rozłożenia tych akcentów czy – mówiąc inaczej – sposób implementacji tych kryteriów na gruncie przesłanki BO odbywa się w zupełnie inny sposób niż na gruncie cen transferowych.**

⁴⁹ Rażąca dysproporcja pomiędzy przychodami uzyskanymi od spółek zależnych w 2020 r. z tytułu dywidend (w wysokości 5 500 000 euro) a przychodami z działalności operacyjnej, które wyniosły 146 000 euro.

6. REORGANIZACJA ORAZ NON-RECOGNITION NA GRUNCIE CEN TRANSFEROWYCH

Proces analizowania rzeczywistej działalności gospodarczej dla potrzeb cen transferowych dobrze ilustruje orzeczenie włoskiego Sądu Najwyższego (Corte di Cassazione) w sprawie nr 1374/2022, opublikowane 18 stycznia 2022 r.⁵⁰ Spółka BenQ Italy SRL, należąca do grupy kapitałowej z siedzibą na Tajwanie, zakwestionowała decyzję włoskiego organu podatkowego (Agenzia delle Entrate) w zakresie zobowiązania podatkowego za 2003 r. Sprawa dotyczyła zakupu towarów przez BenQ Italy SRL od BenQ Europe BV, która była jej spółką matką zlokalizowaną w Holandii. Sprawa dotyczyła transakcji zakupu towarów od BenQ Europe BV – spółki matki z siedzibą w Holandii. W ocenie organu podatkowego rola tej spółki była wyłącznie formalna i nieuzasadniona ekonomicznie, a jej udział w łańcuchu dostaw miał na celu:

- 1) przesunięcie dochodu do spółek z siedzibą w krajach o korzystnych systemach podatkowych;
- 2) uniemożliwienie odliczenia niektórych kosztów (*black list costs*) wynikających z transakcji z podmiotami z krajów o preferencyjnym opodatkowaniu;
- 3) zastosowanie sztucznie zaniżonych marż cenowych (*negative mark-up prices*);
- 4) przerzucenie na włoską spółkę nieuzasadnionych kosztów ubezpieczenia ryzyka niewypłacalności klientów.

Włoski Sąd Najwyższy potwierdził, że narzuty stosowane przez holenderską spółkę rzeczywiście mogły być nieadekwatne z perspektywy działalności podatnika⁵¹, natomiast **organ podatkowy nie zastosował żadnej z rekomendowanych przez Wytyczne TP OECD metod ustalania cen transferowych, przez co nie zrealizował ciążącego na nim obowiązku dowodowego**⁵². Brak przygotowania przez administrację adekwatnej ana-

⁵⁰ Dostępne pod linkiem <https://www.misterlex.it/cassazione-civile/2022/1374/> (dostęp: 19.10.2025).

⁵¹ „[...] without the fictitious interposition of the Dutch parent company, the appellant would have had direct relations with the manufacturing undertakings [...] and therefore [...] the relevant negative income components would not have been deductible [...]” – fragment wyroku nr 1374/2022.

⁵² „[...] none of the methods advocated on the basis of the OECD Guidelines and the Circular of the tax authorities No 32/9/2267 of 1980 has been applied in the present case, with a consequent breach of the rules governing the distribution of the burden of proof” – fragment wyroku nr 1374/2022.

lizy cen transferowych oraz studium rynkowej wyceny transakcji (benchmarku) doprowadził do tego, że sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia sądowi niższej instancji. Orzeczenie stanowi zatem cenne przypomnienie, że w **przypadku próby zanegowania uzgodnionych warunków pomiędzy podmiotami powiązanymi organ nie powinien bazować jedynie na intuicyjnym domniemaniu abuzywnego charakteru transakcji, a przedstawić wyczerpujący materiał dowodowy wskazujący na jej sztuczność bądź nierynkowość**. W kontekście cen transferowych jest to szczególnie istotne, gdyż cały szkielet transakcji (forma prawna, warunki, zaangażowane podmioty) ustalany jest przez jednostki powiązane, a więc mogące wywierać istotny wpływ na całość struktury. Próby dalszej rekonstrukcji transakcji w duchu rynkowości opierać się muszą zatem na adekwatnych, wyczerpujących argumentach (np. wynikach analizy porównawczej przeprowadzonej przez organ).

Nie zawsze analiza porównawcza (*benchmark*) jest jednak możliwa do sporządzenia – główną przeszkodę stanowi zazwyczaj brak dostatecznie porównywalnych transakcji na rynku pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Jest to częste wyzwanie np. w transakcjach dotyczących własności intelektualnej (*Intellectual Property* – IP), które – *nomen omen* – są jednymi z najczęściej wykorzystywanych do erozji podstawy opodatkowania w wymiarze globalnym⁵³. Przykład takiego stanu faktycznego opisuje wyrok portugalskiego Apelacyjnego Sądu Administracyjnego (Tribunal Central Administrativo Sul) z dnia 29 maja 2024 r., sygn. 1169/09.4BELRS⁵⁴. Sprawa dotyczyła dwóch portugalskich spółek zależnych (F... Hipermercados, SA i P... Distribuição Alimentar, SA), które ponosiły opłaty licencyjne (*royalties*) na rzecz szwajcarskiej spółki siostry, wynikające z umów licencyjnych zawartych na okres co najmniej 30 lat. Znaki towarowe („F” i „P”) były formalnie przeniesione do spółki z siedzibą w Szwajcarii (J...), która następnie udzielała odpłatnej licencji ich poprzednim właścicielom.

Co jednak istotne – portugalskie spółki nadal ponosiły koszty związane z rozwijaniem i promocją marek oraz wszelkie ryzyka związane z ich

⁵³ F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?* cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 7, s. 36.

⁵⁴ Dostępne pod linkiem <https://tpcases.com/portugal-vs-j-g-retalho-sgps-s-a-may-2024-tribunal-central-administrativo-sul-case-1169-09-4belrs/> (dostęp: 19.10.2025).

użytkowaniem⁵⁵, mimo że nie były już formalnie właścicielami tych znaków. Tym samym, w ocenie portugalskiego organu podatkowego, kwota uzgodnionych opłat licencyjnych nie odpowiadała warunkom zasadniczo identycznym z warunkami, które byłyby normalnie uzgodnione, zaakceptowane i stosowane między niezależnymi podmiotami w porównywalnych operacjach gospodarczych⁵⁶.

W wyniku kontroli podatkowej dokonano korekty cen transferowych – do dochodu F... doliczono około 4,22 mln euro, a do P... około 5,38 mln euro⁵⁷. Ponownie – *per analogia* do omawianego austriackiego orzeczenia w sprawie S GmbH – organ wskazał m.in. na **brak kosztów związanych z zarządzaniem znakami towarowymi po stronie szwajcarskiego właściciela** jako argument do doszacowania dochodu portugalskich spółek faktycznie (ekonomiczne) odpowiedzialnych za funkcje DEMPE (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation* – rozwój, ulepszanie, konserwacja, ochrona i eksploatacja) dotyczące znaków („no costs relating to the management of the brands in question have been recorded in the accounts of the company of the group which acquired the brands”).

Sąd ostatecznie podtrzymał korektę dochodu dokonaną przez portugalską administrację skarbową – uznał, że opłaty licencyjne płacone przez portugalskie spółki do spółki szwajcarskiej nie odzwierciedlały warunków rynkowych. Zastosowanie metody podziału zysków (*Profit Split Method* – PSM), którą posłużyli się kontrolujący, zostało zaakceptowane jako właściwe narzędzie do ustalenia ceny rynkowej, biorąc pod uwagę charakter transferowanych znaków towarowych oraz brak porównywalnych transakcji na rynku.

⁵⁵ „[...] continuing to deduct from their income, costs directly related to the management, promotion and development of the brands they transferred, as well as holding all the risks inherent to them” – fragment wyroku 1169/09.4BELRS.

⁵⁶ „Given that F... and P... have transferred their brands, through an operation that could not be carried out between independent entities, and that they continue to bear the costs associated with managing and developing them, as well as all the risks inherent to them, while additionally bearing a royalty for the use of an asset that in practice remains theirs, we proceed [...]” – fragment wyroku 1169/09.4BELRS.

⁵⁷ „[...] a positive adjustment is made to the taxable profit of the controlled company F... in the amount of €4,219,631.00 and a positive adjustment to the taxable profit of the controlled company P... in the amount of €5,383,761.00 [...]” – fragment wyroku 1169/09.4BELRS.

I choć na wcześniejszych etapach sporu sądowego podatnik zarzucał takiemu rozstrzygnięciu szereg wad proceduralnych⁵⁸ (m.in. brak precyzyjnego rozróżnienia pomiędzy faktami uznanymi za udowodnione i nieudowodnione, selektywną ocenę materiału dowodowego, brak odniesienia się do argumentów i dowodów przedstawionych przez podatnika, w tym m.in. do opinii biegłych czy przedłożonych umów licencyjnych), to sąd apelacyjny ostatecznie orzekł, że **ewentualne niedoskonałości uzasadnienia pierwotnej decyzji w sprawie korekty dochodów nie skutkują jej nieważnością, jeśli ogólna motywacja była możliwa do prześledzenia**. Kluczowym elementem uzasadnienia była ocena, że **formalny transfer znaków towarowych nie skutkował realnym przeniesieniem funkcji i ryzyk – skoro portugalskie spółki nadal ponosiły koszty i realizowały funkcje związane z rozwijaniem, utrzymywaniem i eksploatacją marek, to wynagrodzenie przekazywane podmiotowi nominalnie będącemu właścicielem aktywów nie odzwierciedlało warunków rynkowych**. Co więcej, wprost podkreślono, że – niezależnie od istnienia powiązań – portugalskie organy podatkowe na mocy art. 38 pkt 1 lokalnego kodeksu podatkowego mogą zawsze zakwestionować istotność przeprowadzonych operacji oraz interes gospodarczy danej operacji i skorygować ją, jeśli stwierdzą uzasadnione przesłanki wskazujące, że deklaracje gospodarcze zawarte w umowach stanowiących takie operacje **nie zawierają w rzeczywistości żadnej substancji ekonomicznej lub zawierają treść odmienną od formalnie zadeklarowanej**, prawdopodobnie w celu uniknięcia lub zaniżenia podatku⁵⁹.

Wyrok ten wzmacnia linię orzeczniczą, zgodnie z którą **istotą oceny rynkowego charakteru transakcji jest rzeczywisty rozkład funkcji, ryzyk i aktywów, a nie tylko formalna struktura prawna**. W sytuacjach, w których funkcje DEMPE pozostają po stronie płatnika opłat licencyjnych,

⁵⁸ Więcej we wcześniejszym orzeczeniu w tym sporze: wyroku portugalskiego Apelacyjnego Sądu Administracyjnego (Tribunal Central Administrativo Sul) z dnia 16 lutego 2023 r., sygn. 657/07.1 BELS. Orzeczenia dostępne m.in. w serwisie TP Cases – <https://tpcases.com/wp-content/uploads/Spain-STS-904-2025-ENG.htm> (dostęp: 19.10.2025).

⁵⁹ „In fact, regardless of the existence of special relationships, the tax authorities can always question the materiality of the operations carried out and the business interest of the operation carried out and correct it, if it finds well-founded indications that either the business declarations contained in the contracts that constitute such operations do not actually contain any economic substance, or that they contain a reality that is different from what was declared, possibly for evasive or elusive purposes (art. 38, no. 1 of the Tax Code)” – fragment wyroku 1169/09.4BELRS.

fiskus może zasadnie kwestionować wysokość tych opłat – niezależnie od umów formalnie zawartych między podmiotami powiązanymi.

Innym często badanym obszarem – oprócz transakcji kontrolowanych dotyczących własności niematerialnych – są wewnątrzgrupowe transakcje finansowe. Sytuację pełnego nieuznania struktury finansowania pomiędzy podmiotami powiązanymi omawia m.in. niedawny wyrok hiszpańskiego Sądu Najwyższego (Tribunal Supremo) z dnia 27 lutego 2025 r., sygn. STS 904/2025 – ECLI:ES:TS:2025:904. Należąca do międzynarodowej grupy hiszpańska spółka Nutreco España zaciągnęła finansowanie wewnątrzgrupowe (240 mln euro pożyczki od Nutreco Nederland B.V.), odliczając corocznie znaczne kwoty z tytułu odsetek jako koszty uzyskania przychodu⁶⁰. Finansowanie służyło m.in. sfinansowaniu akwizycji producenta pasz dla zwierząt, znajdującego się w Kanadzie i Stanach Zjednoczonych (pośrednio, poprzez spółkę córkę Nutreco España zlokalizowaną w Holandii). Jednocześnie – pomimo znacznego poziomu długu – Nutreco España wykazywała dodatnie salda w wewnątrzgrupowym systemie zarządzania płynnością (*cash-pooling*).

Hiszpański organ podatkowy zakwestionował powyższą strukturę jako sztuczną i nieuzasadnioną ekonomicznie – nie z uwagi na sam element transgraniczny⁶¹, a przede wszystkim ze względu na efektywne podwójne odliczenie kosztów odsetkowych⁶². Taką ocenę podtrzymał również krajowy Sąd Najwyższy, argumentując, iż „środek polegający na odmowie uznania wszystkich kosztów finansowych należy uznać za proporcjonalny, ponieważ, jak stwierdził TSUE⁶³, [...] **takie czysto sztuczne rozwiązanie musi zostać pominięte przez organy podatkowe przy obliczaniu należnego podatku dochodowego od osób prawnych. Odmowa odliczenia tylko części odsetek zapłaconych z tytułu wyżej wymienionej pożyczki pozwoliłaby podatnikowi uzyskać część lub nawet całość zamierzonej korzyści podatkowej w sposób abuzywny, co podważyłoby spójność**

⁶⁰ Około 30 mln euro za lata 2011–2013.

⁶¹ „[...] the artificiality of the operation is constituted by the pursuit exclusively of a tax advantage, and not by the presence of a cross-border element” – fragment wyroku STS 904/2025 – ECLI:ES:TS:2025:904.

⁶² „In short, the Nutreco Group, with the operation designed in terms of how to channel the funds, has achieved a double deduction of the same financial expenses: in Spain and in the countries that finally made the acquisition from the Maple Group, Canada and the USA” – fragment wyroku STS 904/2025 – ECLI:ES:TS:2025:904.

⁶³ Hiszpański sąd odnosi się do wyroku TSUE C-585/22 z dnia 4 października 2024 r., który dotyczy również całościowej odmowy uznania finansowania wewnątrzgrupowego.

badanego systemu”. Klauzula *non-recognition* stanowi więc w tej sytuacji rodzaj filtra, który usuwać ma z rzeczywistości gospodarczej ustalenia, które nakierowane są wyłącznie na osiągnięcie korzyści podatkowych – w ode-rwaniu od racjonalności ekonomicznej i biznesowej⁶⁴.

Analiza finansowania podmiotów powiązanych stanowi obecnie jeden z istotnych aspektów kontroli cen transferowych⁶⁵. Nie zawsze oczywiście dochodzi do zupełnego zakwestionowania modelu finansowania (przykład wyżej omawianego Nutreco España), natomiast częstsze zdają się doszacowania dochodu (straty) poprzez recharakteryzację (1) części długu na kapitał – szczególnie w sytuacji, gdy podmiot nie ma adekwatnej zdolności do obsługi zadłużenia (*debt capacity*) lub (2) samych warunków udzielonych pożyczek (dostosowanie oprocentowania). Praktyczny przykład tego drugiego środka odnaleźć można m.in. w orzeczeniu holenderskiego sądu apelacyjnego (Amsterdam Court of Appeal) z dnia 7 maja 2024 r., sygn. 22/358–22/361, ECLI:NL:GHAMS:2024:1920⁶⁶. Holenderska spółka Real Estate Loan B.V. zaciągnęła od podmiotów powiązanych pożyczkę o oprocentowaniu 10%. Spółka odliczyła koszty odsetek jako koszty uzyskania przychodu. Organ podatkowy zakwestionował jednak odliczenie, argumentując, że podmiot niepowiązany nie zgodziłby się na takie warunki, gdyż koszt porównywalnego finansowania na rynku jest istotnie niższy (*non-businesslike*). Sąd potwierdził to stanowisko, akceptując wyliczoną przez administrację rynkową stopę oprocentowania przedmiotowej pożyczki (tj. 3,09% – wartość ustalona poprzez analizę porównywalnej ceny niekontrolowanej, przy założeniu gwarancji spłaty finansowania przez udziałowców – spółka Real Estate Loan B.V. z perspektywy *standalone* nie prezentowała wystarczającej wiarygodności kredytowej (ratingu), umożliwiającej niezależne uzyskiwanie finansowania na rynku). W konsekwencji koszty odsetkowe odpowiadające oprocentowaniu 3,09% zostały uznane za uzasadnione i kwalifikowalne do kosztów podatkowych, natomiast odsetki

⁶⁴ Choć w doktrynie pojawiają się również głosy krytyczne względem wykorzystywania klauzuli *non-recognition* w duchu zwalczania unikania opodatkowania, por. np. M. Pankiv, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, Amsterdam 2017, s. 114.

⁶⁵ Deloitte, *Kontrole cen transferowych w 2024 r. Statystyki, orzecznictwo i interpretacje*, Warszawa 2025, <https://www.deloitte.com/pl/pl/services/tax/research/raport-kontrole-cen-transferowych.html> (dostęp: 3.11.2025).

⁶⁶ Orzeczenie dostępne m.in. w serwisie TP Cases – <https://tpcases.com/netherlands-vs-real-estate-loan-b-v-may-2024-court-of-appeal-case-no-22-358-to-22-361-eclinlghams20241920/> (dostęp: 19.10.2025).

naliczone powyżej tej stopy (czyli różnica około 6,91%) zostały uznane za nienależne. Sąd potwierdził zatem zasadność korekty podstawy opodatkowania, eliminującej nadmierne koszty finansowe, które nie odpowiadały warunkom rynkowym.

7. PODSUMOWANIE

Test substancji ekonomicznej, stosowany zarówno w ramach klauzuli rzeczywistego właściciela, jak i recharakteryzacji transakcji, stanowi istotne narzędzie w przeciwdziałaniu erozji podstawy opodatkowania oraz agresywnej optymalizacji podatkowej. **Oba mechanizmy mają zbieżny cel – wykrywanie i neutralizowanie sztucznych struktur służących przetrzucaniu zysków między jurysdykcjami podatkowymi – jednak różnią się zakresem oraz sposobem zastosowania.** Klauzula rzeczywistego właściciela skupia się przede wszystkim na identyfikacji podmiotu faktycznie korzystającego z dochodów, odmawiając przyznania statusu beneficjenta jednostce, która nie prowadzi rzeczywistej działalności w kontekście praw do danej należności. Recharakteryzacja transakcji koncentruje się natomiast na weryfikacji zgodności formalnej konstrukcji prawnej z rzeczywistą ekonomiczną treścią transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, umożliwiając właściwe (rynkowe) przypisanie skutków podatkowych.

Istotne jest jednak, aby nie postrzegać tych dwóch podejść jako automatycznie wymiennych czy zastępczych, lecz rozumieć je w świetle ich odmiennych celów i funkcji w systemie podatkowym. **W szczególności w kontekście cen transferowych test substancji ma znacznie szerszy i bardziej złożony charakter niż w przypadku klauzuli BO.** Na gruncie *transfer pricing* substancyjne desygnty nie służą bowiem potwierdzeniu statusu rzeczywistego właściciela, lecz obejmują także ocenę zdolności podmiotu np. do ponoszenia ryzyk, absorpcji strat, realizacji pełnego profilu funkcjonalnego czy zarządzania finansowaniem. Przykładowo: podmiot o ograniczonym ryzyku może niewątpliwie posiadać wystarczającą substancję ekonomiczną, by spełniać kryteria klauzuli BO, jednak z punktu widzenia cen transferowych nie będzie to wystarczające dla uznania jego pozycji w zakresie pełnej funkcjonalności, ponoszenia strat podatkowych czy bardzo znaczących kosztów finansowania dłużnego. Większą złożoność koncepcji substancji na gruncie TP potwierdza też różnorodność mechanizmów interwencyjnych (od dostosowania poszczególnych parametrów transakcji aż po jej całkowite

nieuwzględnienie), nie zaś – jak w przypadku BO – zero-jedynkowe przyznanie (bądź nie) statusu właściciela rzeczywistego.

Oba testy bazują na **jakościowej ocenie faktycznej działalności gospodarczej**, a nie wyłącznie na sztywnych kryteriach ilościowych, co najczęściej w praktyce wymaga starannej i szczegółowej analizy danego stanu faktycznego⁶⁷. Ta elastyczność umożliwia organom podatkowym skuteczne zwalczanie sztucznych schematów optymalizacyjnych, ale – jak wykazała analiza przywołanych wyroków – **jednocześnie stawia wysokie wymagania w zakresie przedstawianej dokumentacji i argumentacji**.

Podsumowując, test substancji ekonomicznej jest istotnym instrumentem współczesnej polityki podatkowej, umożliwiającym identyfikację i eliminację struktur pozbawionych rzeczywistej podstawy ekonomicznej. Zrozumienie i uwzględnienie różnic celów pomiędzy klauzulą BO a wymogami kreowanymi przez inne konteksty podatkowe – na przykład ceny transferowe – jest jednak niezbędne do prawidłowego stosowania tych mechanizmów oraz do zrównoważenia skuteczności przeciwdziałania nadużyciom podatkowym z ochroną praw podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Athanasiou A., *Definition of BEPS Fundamental Economic Attributes Criticized*, „Tax Notes International” 2015, vol. 77.
- Deloitte, *Kontrola cen transferowych w 2024 r. Statystyki, orzecznictwo i interpretacje*, Warszawa 2025, <https://www.deloitte.com/pl/pl/services/tax/research/raport-kontrola-cen-transferowych.html> (dostęp: 3.11.2025).
- Ganbay M.S., Janssen J.J.M., *What Should Be the Scope of the Beneficial Owner Concept*, „Intertax” 2020, vol. 48(12), <https://doi.org/10.54648/TAXI2020111>
- Jain S., *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases*, Wellington 2013, https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-06/14_002_effectiveness_beneficial_ownership_final_web.pdf (dostęp: 3.11.2025).
- Majdowski F., *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania? cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 7.
- Majdowski F., *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania? cz. 2*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.
- OECD, *BEPS Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Paris 2015.

⁶⁷ I choć OECD próbowała unifikować koncepcję mierzalnych atrybutów gospodarczych, próby te zostały w większości ocenione negatywnie jako niepraktyczne i zbyt radykalne w świetle różnorodności konfiguracji gospodarczych, por. np. A. Athanasiou, *Definition of BEPS Fundamental Economic Attributes Criticized*, „Tax Notes International” 2015, vol. 77, s. 678.

- OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, Paris 1986.
- OECD, *International Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue*, Paris 1998.
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- Pankiv M., *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, Amsterdam 2017.
- Wardzyński A., *The 2014 Update to the OECD Commentary: A Targeted Hybrid Approach to Beneficial Ownership*, „Intertax” 2015, vol. 43(2), <https://doi.org/10.54648/TAXI2015015>

Ziemowit Miszczobrocki* 

GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 10 WRZEŚNIA 2024 R. W SPRAWIE C-465/20 P, KOMISJA EUROPEJSKA V IRLANDIA I IN.

Streszczenie: Głosa zawiera krytyczne uwagi do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 września 2024 r. w sprawie C-465/20 P, Komisja Europejska v Irlandia i in., kończącego długotrwałe postępowanie związane z pomocą publiczną przyznaną grupie Apple przez Irlandię. Komentowany wyrok zajmuje istotne miejsce w orzecznictwie Trybunału nie tylko z punktu widzenia długości (404 punkty) czy ogromnej kwoty będącej przedmiotem sporu (ponad 13 mld euro), ale przede wszystkim przez wzgląd na jego wpływ na ocenę „normalnego” opodatkowania na podstawie mającego zastosowanie prawa krajowego w kontekście pomocy publicznej. Wyrok odchodzi od dotychczasowej linii orzeczniczej w zakresie dopuszczalności zastosowania standardów

* Student na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: zmbrocki@gmail.com, <https://orcid.org/0009-0005-5612-6213>



Received: 9.06.2025; Revised: 10.10.2025; Accepted: 11.10.2025.

© 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:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** The Author used DeepL for the machine translation of the text's abstract into English. Entering the website: <https://www.deepl.com/translator>, then pasting their own Polish text into the input box, obtaining the generated English version. Subsequent modifications were made to adjust the wording to reflect the Author's intent, particularly regarding vocabulary and style. Afterwards, the author conducted a thorough and critical verification of the text, especially concerning the possibility of generating false, incomplete, or biased information, as well as the occurrence of plagiarism or missing/incorrect authorship attribution, and edited the text accordingly.

zewnętrznych w stosunku do systemu prawnego państwa członkowskiego i może sygnalizować dalsze rozszerzenie frontu w walce z agresywnym planowaniem podatkowym.

Słowa kluczowe: pomoc publiczna, podatki bezpośrednie, „normalny” system opodatkowania, zasada *arm's length*

COMMENTARY ON THE JUDGMENT OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION OF SEPTEMBER 10, 2024, IN CASE C-465/20 P, *EUROPEAN COMMISSION V IRELAND AND OTHERS*

Abstract: The commentary provides critical remarks on the judgment of the Court of Justice of the European Union of September 10th, 2024, in case C-465/20 P, *European Commission v Ireland and Others*, which concluded long-running proceedings on state aid granted to the Apple group by Ireland. The commented ruling occupies an important place in the Court's jurisprudence not only from the perspective of its length (404 points) or the huge amount in dispute (more than 13 billion euros), but above all from its impact on the assessment of “normal” taxation under the applicable national law in the context of state aid. The ruling departs from the previous line of jurisprudence on the permissibility of applying standards external to a Member State's legal system and may indicate a further widening of the front in the fight against aggressive tax planning.

Keywords: state aid, direct taxes, “normal” tax regime, arm's length principle

I

Glosa dotyczy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunału) z dnia 10 września 2024 r. w sprawie C-465/20 P, Komisja Europejska v Irlandia i in. (ECLI:EU:C:2024:724; dalej: głosowany wyrok), w którym Trybunał w składzie Wielkiej Izby orzekł w przedmiocie odwołania Komisji Europejskiej (dalej: Komisja) od wyroku Sądu Unii Europejskiej (dalej: Sąd) z dnia 15 lipca 2020 r. w sprawach połączonych T-778/16 i T-892/16 (ECLI:EU:T:2020:338; dalej: zaskarżony wyrok), w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji nr 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (Dz.U. z 2017 r., L 187, s. 1, dalej: sporna decyzja).

Sporna decyzja odnosi się do decyzji wydanych w 1991 r. oraz 2007 r. na rzecz grupy Apple, mającej siedzibę w Cupertino w Stanach Zjednoczonych (dalej: Grupa) przez irlandzką administrację skarbową, dotyczących sposobu ustalania podstawy opodatkowania (dalej: porozumienia cenowe). Adresatami porozumień cenowych były dwie należące do Grupy spółki prawa irlandzkiego całkowicie zależne – Apple Sales International (dalej: ASI)

oraz Apple Operations Europe (dalej: AOE) – lub ich poprzednicy prawni. Należy zaznaczyć, że pomimo ich zarejestrowania według prawa irlandzkiego ASI i AOE nie były uznawane za rezydentów Irlandii do celów podatkowych w rozumieniu tamtejszych przepisów. Prowadziły one odpowiednio działalność handlową oraz produkcyjną za pośrednictwem oddziałów (*branch*) nieposiadających odrębnej osobowości prawnej, zlokalizowanych w Cork w Irlandii (dalej: oddziały).

II

Głosowany wyrok składa się z trzech części. W pierwszej (pkt 2–70) opisane zostały okoliczności powstania sporu, przebieg postępowania przed Sądem i Trybunałem, treść zaskarżonego wyroku oraz żądania stron w postępowaniu odwoławczym. W drugiej części (pkt 71–259) Trybunał przeanalizował zarzut odwoławczy Komisji, oparty na błędach popełnionych przez Sąd przy ocenie rozumowania głównego Komisji dotyczącego istnienia selektywnej korzyści, i zakończył tę analizę uchyleniem zaskarżonego wyroku. W trzeciej części (pkt 260–404) Trybunał, zamiast przekazać sprawę do ponownego rozpoznania, samodzielnie ocenił zasadność zarzutów Apple oraz Irlandii podniesionych przed Sądem.

Co istotne, ze względu na brak wniesienia odwołania wzajemnego Trybunał wziął pod uwagę jedynie te zarzuty, które dotyczyły ustaleń Sądu zaskarżonych przez Komisję. W konsekwencji nie zostały zbadane zarzuty dotyczące istotnych kwestii, w których Sąd rozstrzygnął zgodnie ze stanowiskiem Komisji, mimo że były one kwestionowane przez Apple i Irlandię.

III

Ponieważ Trybunał uchylił zaskarżony wyrok na podstawie analizy rozumowania głównego Komisji, natomiast zasadniczo nie odniósł się do rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym ani alternatywnym, w pierwszej kolejności należy przedstawić uwagi co do ustaleń, które doprowadziły do przyjęcia, że ramy odniesienia wskazane przez Komisję pozwalają stwierdzić, iż Apple otrzymało selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia

13 grudnia 2007 r.¹ Nie ulega wątpliwości, że pomoc publiczna może być udzielona w każdej formie², aby jednak uznać środek krajowy za taką pomoc, musi on spełniać określone w traktacie i sprecyzowane w orzecznictwie Trybunału kryteria³.

Mając na uwadze dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, w szczególności wyrok z dnia 5 grudnia 2023 r. w sprawie Engie⁴, przy ocenie selektywności krajowego środka podatkowego w pierwszej kolejności należy prawidłowo zidentyfikować „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim⁵. Dopiero udowodnienie, że środek krajowy stanowi odstępstwo od przyjętego systemu odniesienia poprzez różnicowanie sytuacji podmiotów znajdujących się – w świetle celu tego systemu – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, oznacza spełnienie przesłanki selektywności. Określenie systemu odniesienia stanowi punkt wyjścia do badania porównawczego, które należy przeprowadzić w kontekście oceny selektywności, dlatego popełnienie błędu na tym etapie nieuchronnie skutkuje wadliwością całej analizy dotyczącej tej przesłanki⁶.

Zdaniem Komisji korzyść, w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, w postaci zmniejszenia wartości rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu,

¹ Wersja skonsolidowana Dz.U. C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 47–360 – dalej: TFUE, traktat.

² Art. 107 ust. 1 TFUE: „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych **w jakiegokolwiek formie** [wyróż. – Z.M.], która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”.

³ „Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona skutkować przyznaniem beneficjentowi selektywnej korzyści. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem” – wyrok Trybunału z dnia 21 grudnia 2016 w sprawie C-524/14 P, Komisja Europejska v Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971, pkt 40.

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połączonych C-451/21 P i C-454/21 P, Wielkie Księstwo Luksemburga i in. v Komisja Europejska, ECLI:EU:C:2023:948, pkt 107–112.

⁵ Tak też wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C 107/09 P, Komisja Europejska i Królestwo Hiszpanii v Rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 90–91.

⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C885/19 P i C898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe v Komisja Europejska, EU:C:2022:859, pkt 71.

zaistniała poprzez przypisanie – na drodze porozumień cenowych, wydanych na podstawie art. 25 Taxes Consolidation Act⁷ – w sposób niezgodny z zasadą *arm's length*, zysków uzyskanych z korzystania z własności intelektualnej grupy Apple (konkretnie licencji posiadanych przez ASI i AOE, pozwalających na bezpłatnie korzystanie z praw własności intelektualnej rozwijanej wspólnie z Apple Inc., ale należącej do tej ostatniej) siedzibom ASI oraz AOE zamiast ich oddziałom. Należy zaznaczyć, że zmniejszenie lub zwiększenie zobowiązania podatkowego w kontekście pomocy publicznej może być oceniane wyłącznie z punktu widzenia „normalnego” systemu opodatkowania i funkcjonujących w jego ramach podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w rozumieniu celu tego systemu.

Co istotne, nie zostało wykazane, że zasada *arm's length* jest elementem systemu prawnego Irlandii. Co więcej, nie wskazano konkretnych podmiotów traktowanych gorzej niż Apple ani nie zweryfikowano, na podstawie wiarygodnych i spójnych dowodów, że interpretacja prawa, jaka została zastosowana w porozumieniach cenowych odbiega od dominującej linii interpretacyjnej w Irlandii. Komisja stwierdziła, że przepis art. 25 TCA nie zawiera *explicite* odwołania do zasady *arm's length*, jednak w istocie odzwierciedla podejście do zakładu jak do odrębnego podmiotu (*separate entity approach*), a więc odpowiada autoryzowanemu podejściu OECD (*Authorised OECD Approach* – AOA)⁸. Z tego powodu konieczne jest przeprowadzenie analizy FAR, umożliwiającej ustalenie podstawy opodatkowania na poziomie rynkowym. W każdym razie, jak podkreśliła Komisja – wbrew wcześniejszemu orzecznictwu Trybunału⁹ – konieczność stosowania zasady *arm's length* wynika z art. 107 ust. 1 TFUE, nawet jeśli nie została ona formalnie wprowadzona do krajowego porządku prawnego.

Wątpliwości pojawiają się w związku z tym, że AOA w swojej pierwotnej wersji wyklarowało się w 2008 r.¹⁰, tymczasem porozumienia cenowe

⁷ Dz.Urz. Irlandii No. 39/1997 – dalej: TCA.

⁸ Zob. L. Peretiakowicz, M. Wojtas, *Zasady alokacji zysku do zagranicznego zakładu z uwzględnieniem kontekstu cen transferowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3, s. 182–183, <https://doi.org/10.18276/frfu.2017.3.87.2-16>

⁹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2022 w sprawie C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, pkt 95–96, 102.

¹⁰ M. Laskowska, *Ograniczenie zakresu stosowania w Polsce autoryzowanego podejścia OECD dotyczącego przypisywania zysku do zagranicznego zakładu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 193, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.08>

zostały wydane w 1991 r. oraz 2007 r., a więc w momencie ich wydania nie istniało jeszcze *separate entity approach* w ujęciu AOA, a różne państwa stosowały w tym zakresie rozbieżne praktyki¹¹. Co więcej, nie istniał łącznik pomiędzy art. 25 TCA a standardem *arm's length*.

W zakresie uprzywilejowania zasady *arm's length* poprzez nadanie jej – na gruncie unijnego prawa pomocy publicznej – instrumentalnego charakteru wzorca kontroli, którego naruszenie automatycznie skutkuje uznaniem środka krajowego za selektywny, należy zauważyć, że po pierwsze taka praktyka rodzi zastrzeżenia z punktu widzenia dotychczasowego orzecznictwa Trybunału¹², a po drugie stanowi poważne ograniczenie autonomii fiskalnej państw członkowskich.

Rozpatrując to zagadnienie na tle kwestii podziału kompetencji pomiędzy Unię Europejską a państwa członkowskie, należy zauważyć, że podatki bezpośrednie należą do sfery własnych kompetencji tych ostatnich. Jak wiadomo, standard *arm's length* nie jest jedynym możliwym sposobem oceny rozliczeń wewnątrzgrupowych czy tych pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą. Znane są jurysdykcje, gdzie podział zysków dokonywany jest na podstawie formuły (*formulary apportionment*, też: *global methods*)¹³. Istnieją liczne opracowania doktrynalne poświęcone tematowi alternatywy dla zasady *arm's length*¹⁴. Wreszcie na arenie międzynarodowej obserwuje się

¹¹ *Ibidem*, s. 183–185.

¹² Sprawy Fiat, Engie.

¹³ Na przykład Kanada, Stany Zjednoczone Ameryki – E. Baistrocchi, *The Transfer Pricing Problem: A Proposal for Simplification*, 2006, s. 35, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1276504 (dostęp: 21.04.2025). Na temat stosowania tzw. *global methods* przed opublikowaniem wersji Konwencji Modelowej OECD z 2010 r. zob. Z. Kukulski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 155.

¹⁴ Zob. np. W. Hellerstein, *International Income Allocation in the Twenty-first Century: The International Income Allocation in the Twenty-first Century: The Case for Formulary Apportionment*, 2005, https://digitalcommons.law.uga.edu/fac_artchop/728 (dostęp: 21.04.2025); R. Avi-Yonah, K. Clausing, M. Durst, *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, „Florida Tax Review” 2009, no. 5, s. 497, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1317327>; R. Avi-Yonah, I. Ben-shalom, *Formulary Apportionment – Myths and Prospects*, „Law & Economics Working Papers” 2010, no. 28, https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/art28 (dostęp: 21.04.2025).

zakrojone na szeroką skalę działania mające na celu opracowanie systemu ustalania dochodu na podstawie formuły (kwota A, *Amount A*)¹⁵.

Podsumowując, ograniczenie wyborów legislacyjnych państw członkowskich co do kształtowania wewnętrznego systemu opodatkowania zysków przedsiębiorstw (ustalania podstawy opodatkowania) przez sądowe uznanie, że standard *arm's length* obowiązuje niezależnie od tego, czy jest on elementem porządku krajowego, można ocenić jako tak zwaną harmonizację przez tylne drzwi¹⁶. W konsekwencji istnieje ryzyko, że takie rozstrzygnięcie wykracza poza ramy wyznaczone wyrażoną w art. 4 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej z dnia 13 grudnia 2007 r.¹⁷ zasadą kompetencji przyznaných.

IV

Odnosząc się do problemu podziału zysku pomiędzy siedziby ASI i AOE oraz ich oddziały, Trybunał stanął na stanowisku, że Sąd popełnił błąd, uznając, iż Komisja – dokonując alokacji zysków osiągniętych dzięki korzystaniu z praw własności intelektualnej Grupy – dopuściła się obrazy art. 25 TCA oraz AOA poprzez zastosowanie podejścia „w drodze wykluczenia” (*„exclusion” approach*). W związku z aprobatą przez Trybunał zastosowania *separate entity approach* w wersji AOA na potrzeby określenia rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu spółek ASI i AOE konieczne jest zidentyfikowanie funkcji wykonywanych przez personel całego przedsiębiorstwa – niezależnie od ich lokalizacji geograficznej – z punktu widzenia ich znaczenia dla tworzenia wartości gospodarczej. W tym kontekście niezbędne jest uwzględnienie również funkcji pełnionych poza Irlandią. W dalszej kolejności należy odpowiednio przypisać aktywa, kierując się zasadą ekonomicznej własności, a więc rzeczywistego wykorzystywania danego składnika w ramach wykonywanych funkcji. Trzecim etapem analizy jest przypisanie ryzyka, które oddziały ponosiłyby jako niezależne podmioty gospodarcze. Zakres identyfikowanego ryzyka powinien być dostosowany do specyfiki prowadzonej działalności i obejmować zarówno

¹⁵ Zob. OECD, *Progress Report on Amount A of Pillar One: Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0afb5c80-en>

¹⁶ Zwłaszcza w kontekście niepowodzenia projektu dyrektywy CCCTB czy wątpliwej przyszłości dyrektywy o cenach transferowych.

¹⁷ Wersja skonsolidowana Dz.U. C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 13–46 – dalej: TUE.

ryzyka typowo kontraktowe, finansowe, jak i operacyjne. Ostatnim krokiem analizy jest przypisanie kapitału¹⁸.

Alokacja „w drodze wykluczenia”, o której mowa w zaskarżonym wyroku, polega na przypisaniu zysku oddziałom na podstawie stwierdzenia braku substancji biznesowej (w postaci pracowników oraz fizycznej obecności) na poziomie siedzib, bez dostatecznego zbadania, czy oddziały – jako odrębne podmioty – faktycznie pełniły funkcje uzasadniające przypisanie im zysków powstałych z wykorzystaniem własności intelektualnej Grupy. Trybunał przychylił się do zarzutu Komisji, że – wbrew temu, co twierdzi Sąd – dokonała ona w ramach postępowania administracyjnego zakończonego sporną decyzją wyczerpującej analizy funkcji rzeczywiście pełnionych zarówno przez siedziby, jak i przez oddziały, w związku z posiadanymi przez ASI oraz AOE licencjami na korzystanie z praw własności intelektualnej Grupy. W dalszej części skonstatował, że uwzględniając brak funkcji pełnionych przez siedziby lub działalność prowadzoną przez oddziały, licencje na korzystanie z praw własności intelektualnej Grupy powinny być zostać przypisane do celów podatkowych oddziałom.

Można mieć wątpliwości, czy podmioty pełniące stosunkowo ograniczone funkcje – takie jak te przypisane oddziałom przez Komisję – rzeczywiście, działając samodzielnie na wolnym rynku, wypracowałyby zysk, od którego podatek w Irlandii powinien wynieść 13 mld euro¹⁹. W szczególności w odniesieniu do oddziału ASI wskazano takie funkcje, jak: rozwój i utrzymanie marki Apple na lokalnym rynku, zapewnienie lojalności klientów wobec tej marki, gromadzenie i analiza danych regionalnych w celu prognozowania popytu na produkty Apple oraz obsługa usługi wsparcia klienta AppleCare. Z kolei w przypadku oddziału AOE wyodrębniono:

¹⁸ Alokacji dokonuje się, poczynając od kapitału własnego nieobciążonego kosztami finansowymi (tzw. wolnego kapitału), który musi być wystarczający do realizacji funkcji, utrzymywania aktywów oraz pokrycia przypisanego ryzyka. Dopiero po alokacji kapitału własnego przypisuje się kapitał zewnętrzny (dłużny), którego przyporządkowanie musi odpowiadać rzeczywistym potrzebom, a nie służyć optymalizacji podatkowej. Taka kolejność alokacji kapitału ogranicza możliwość manipulowania naliczaniem odsetek (jako kosztu) w sposób lokujący je w jurysdykcji o najwyższych obciążeniach podatkowych – L. Pertiakowicz, M. Wojtas, *Zasady...*, s. 184–185.

¹⁹ Głosowany wyrok nie podaje konkretnych wartości kwotowych, natomiast są one dostępne w komunikatach prasowych – zob. np. *European Commission scores stunning court win in €13B Apple tax row*, 2024, <https://www.politico.eu/article/commission-scores-surprise-win-in-apple-tax-row/> (dostęp: 22.04.2025).

produkcję i montaż produktów komputerowych na potrzeby regionu EMEIA, a także zapewnienie i kontrolę jakości²⁰.

Trybunał odrzucił też – jako niemające znaczenia dla sprawy – ustalenia, że Apple Inc. pełniło znaczące funkcje w związku z własnością intelektualną Grupy. Wskazał ponadto, że Sąd dopuścił się błędu, przyjmując dowody – w postaci pełnomocnictw i e-maili mających wykazać, że pracownicy Apple Inc. byli zaangażowani w wykonywanie czynności w imieniu ASI oraz AOE – które nie zostały zgłoszone przez ASI ani AOE na etapie postępowania administracyjnego przed Komisją. Trybunał podkreślił, że badanie zgodność z prawem decyzji w sprawie pomocy publicznej należy przeprowadzić na podstawie informacji posiadanych przez Komisję lub takich, które mogła i powinna była posiadać w momencie wydania decyzji. Co ciekawe, na etapie postępowania przed Komisją Apple zgłosiło fakt istnienia sieci pełnomocnictw udzielonych przez zarządy ASI i AOE, jednak Trybunał uznał – za Rzecznikiem Generalnym – że wzmianki te były zbyt nieprecyzyjne, aby wymagać od Komisji ich weryfikowania²¹.

V

Podsumowując, podczas lektury głosowanego wyroku trudno oprzeć się wrażeniu, że Komisja przyjęła *de facto* rolę ponadnarodowego organu podatkowego, stosującego standardy zewnętrzne w stosunku do krajowego porządku prawnego²². To Komisja i Trybunał wskazują Irlandii, jak ma interpretować swoje wewnętrzne przepisy prawa podatkowego i to na podstawie standardów, których sama nie przyjęła [sic!] – na skutek czego powstaje zobowiązanie podatkowe (co z *nullum tributum sine lege?*). Wreszcie Trybunał utrzymuje – bazując na *res iudicata* – (1) dyskusyjne ramy odniesienia dla badania selektywności, (2) zastosowanie zasady *arm's lenght* oraz (3) oparcie wykładni na autoryzowanym podejściu OECD, co – abstrahując od wcześniejszych uwag – jest o tyle bulwersujące, że przecież zdaniem Trybunału Sąd popełnił liczne błędy w wykładni przepisów prawa Irlandii, zaskarżonej decyzji oraz standardów OECD – błędy, na tyle poważne, że konieczne było uchylenie zaskarżonego wyroku.

²⁰ Pkt 297–299 spornej decyzji.

²¹ Patrz pkt 188–189 głosowanego wyroku.

²² Zob. w szczególności pkt 135–138 głosowanego wyroku.

BIBLIOGRAFIA

- Avi-Yonah R., Benshalom I., *Formulary Apportionment – Myths and Prospects*, „Law & Economics Working Papers” 2010, no. 28, https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/art28 (dostęp: 21.04.2025).
- Avi-Yonah R., Clausing K., Durst M., *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, „Florida Tax Review” 2009, no. 5, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1317327>
- Baistrocchi E., *The Transfer Pricing Problem: A Proposal for Simplification*, 2006, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1276504 (dostęp: 21.04.2025).
- European Commission scores stunning court win in €13B Apple tax row, 2024, <https://www.politico.eu/article/commission-scores-surprise-win-in-apple-tax-row/> (dostęp: 22.04.2025).
- Hellerstein W., *International Income Allocation in the Twenty-first Century: The International Income Allocation in the Twenty-first Century: The Case for Formulary Apportionment Case for Formulary Apportionment*, 2005, https://digitalcommons.law.uga.edu/fac_artchop/728 (dostęp: 21.04.2025).
- Kukulski Z., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Laskowska M., *Ograniczenie zakresu stosowania w Polsce autoryzowanego podejścia OECD dotyczącego przypisywania zysku do zagranicznego zakładu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.08>
- OECD, *Progress Report on Amount A of Pillar One: Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0afb5c80-en>
- Peretiakowicz L., Wojtas M., *Zasady alokacji zysku do zagranicznego zakładu z uwzględnieniem kontekstu cen transferowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3, <https://doi.org/10.18276/frfu.2017.3.87.2-16>

DYSPONOWANIE PLACÓWKĄ JAKO PRZESŁANKA POWSTANIA ZAKŁADU PODATKOWEGO W DOBIE UPOWSZECHNIENIA SIĘ PRACY ZDALNEJ

Streszczenie: Wzrost popularności pracy zdalnej, zwłaszcza w formie *home office*, prowadzi do podważenia dotychczasowego założenia, zgodnie z którym powstanie zakładu podatkowego w państwie zatrudnienia wymaga fizycznego dysponowania placówką (np. mieszkaniem pracownika) przez pracodawcę. Konsekwencją tego jest odmienne rozumienie potrzeby dysponowania placówką przez Krajową Informację Skarbową w jej interpretacjach podatkowych oraz przez sądy administracyjne w ich orzecznictwie. Rozbieżność taka jest widoczna od 2015 r. Analiza tych interpretacji oraz orzecznictwa prowadzi jednak do wniosku, że obecnie wyłącznie treść Komentarza do Konwencji Modelowej OECD przemawia za koniecznością dysponowania placówką jako przesłanką powstania zakładu podatkowego. Tymczasem wykładnie literalna, systemowa i funkcjonalna samej definicji zakładu podatkowego, zawartej w art. 5 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD z pominięciem treści tego Komentarza, prowadzą do wniosku, że dysponowanie placówką nie jest już przesłanką warunkującą powstanie zakładu podatkowego.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, dysponowanie placówką, Konwencja Modelowa OECD, praca zdalna, *home office*

* Doktor, pracownik naukowy Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, e-mail: piotr.bulawa@us.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-5368-1020>



Received: 2.06.2025. Revised: 23.09.2025. Accepted: 11.10.2025.

© 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:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

DISPOSING OF AN ESTABLISHMENT AS A PREREQUISITE FOR ESTABLISHING A PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE ERA OF WIDESPREAD REMOTE WORKING

Abstract: The growing popularity of remote work, particularly in the form of the home office, has led to the questioning of the long-held assumption that the establishment of a permanent establishment in the country of employment requires the physical possession of premises (e.g. the employee's house) by the employer. This has resulted in different interpretation of the need to have premises at one's disposal by the Polish National Tax Information Office in its tax rulings and by the administrative courts in their case law. This divergence has been evident since 2015. However, analysing these rulings and case law leads to the conclusion that the necessity to have premises at one's disposal as a prerequisite for the establishment of a PE is currently supported exclusively by the text of the Commentary on the OECD Model Convention. Conversely, a linguistic, systematic and functional interpretation of the very definition of a permanent establishment contained in Article 5(1) of the OECD Model Convention, disregarding the content of the Commentary, suggests that having premises at one's disposal is no longer a premise limiting the establishment of a PE.

Keywords: permanent establishment, be at disposal of, OECD Model Convention; remote working, home office

1. WSTĘP

Wzrost popularności pracy zdalnej stanowi wyzwanie dla instytucji zakładu podatkowego, w szczególności w formie stałego zakładu podatkowego. Podstawowym założeniem teoretycznym zakładu podatkowego jest fizyczna obecność przedsiębiorstwa, w tym jego pracowników, w państwie uzyskania dochodu¹. Jednakże praca zdalna nie wymaga fizycznej obecności pracowników w konkretnym państwie, co pozwala na aktywne uczestnictwo przedsiębiorcy w życiu gospodarczym drugiego państwa, bez powstania w tym kraju zakładu podatkowego, co ma daleko idące konsekwencje podatkowe. Zgodnie z art. 7 Modelowej Konwencji OECD² przedsiębiorca jest podatnikiem podatku dochodowego w tym drugim państwie tylko w zakresie dochodów przypisanych zakładowi podatkowemu w tym kraju. Dlatego zdaniem autora praca zdalna może podważać sens instytucji zakładu podatkowego. Odpowiedzią na to zagrożenie powinno być w pierwszej kolejności dokonanie ponownej, uwzględniającej aktualną rzeczywistość, wykładni art. 5 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD, w którym uregulowana

¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 189–190; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 73.

² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris 2019, s. 23–52.

jest instytucja (stałego) zakładu podatkowego. Szczególne znaczenie dla tej wykładni, z perspektywy pracy zdalnej, mają przesłanka dysponowania placówką (*be at disposal of*) oraz przesłanka pomocniczego lub przygotowawczego charakteru prowadzonej działalności w drugim kraju. Dokonując tej wykładni, autor stawia hipotezę, że przesłanka dysponowania utraciła już swój charakter normatywny, tj. obowiązek jej spełnienia nie wynika z powszechnie obowiązującego źródła prawa.

Niniejszy artykuł koncentruje się na przesłance dysponowania placówką. Przesłanka ta nie jest obecnie rozumiana w sposób jednolity w praktyce sądów oraz interpretacjach podatkowych Krajowej Informacji Skarbowej (KIS). Sądy administracyjne skłaniają się do poglądu, że praca zdalna, szczególnie praca zdalna z domu (*home office*), nie spełnia przesłanki dysponowania placówką. Krajowa Informacja Skarbowa skłania się zaś do poglądu przeciwnego³. Dlatego w niniejszym przypadku nie znajdzie zastosowanie paremia *clara non sunt interpretanda* i w konsekwencji uzasadnione jest podejmowanie dalszego dyskursu dotyczącego przedmiotowej przesłanki⁴, w szczególności wychodząc poza wykładnię dokonaną w Komentarzu do Konwencji Modelowej z 2017 r.⁵ Dotyczy to interpretacji poznawczej opartej na akceptowanych metodach wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej⁶. Przedmiotowy tekst nie dotyczy regulacji tymczasowych przyjętych w związku z pandemią COVID-19, gdyż mają one charakter regulacji szczególnych wobec tutaj analizowanych.

Niniejsza praca koncentruje się na podstawowej formie zakładu podatkowego, tj. stałym zakładzie podatkowym, pomijając w rozważaniach zakłady typu agencyjnego, budowlanego i inne formy zakładu podatkowego wymieniane w literaturze. Dlatego autor, pisząc o zakładzie podatkowym, rozumie przez to stały zakład podatkowy.

2. PRACA ZDALNA

Praca zdalna jest pojęciem szerokim i jej zakres znaczeniowy nie powinien być ograniczany wyłącznie do pracy w formule *home office*, poprzez którą polskie organy podatkowe rozumieją pracę z domu z wykorzystaniem

³ M. Jamróży, S. Kudert, E. Steinhauser, *Praca zdalna a zakład zagraniczny pracodawcy – studium przypadku*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 4, s. 28.

⁴ J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny*, Kraków 2003, s. 37.

⁵ OECD, *Model Tax Convention...*, s. 53–606.

⁶ Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 14–15.

środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu przepisów o świadczeniu usług drogą elektroniczną⁷. Zgodnie z art. 67¹⁸ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy⁸ pracą zdalną jest praca całkowicie lub częściowo wykonywana w miejscu wskazanym przez pracownika i każdorazowo uzgodniona z pracodawcą, w tym pod adresem zamieszkania pracownika, w szczególności z wykorzystaniem środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość. Jednakże z perspektywy przesłanki dysponowania to praca w formule *home office* będzie miała największe znaczenie praktyczne, gdyż obecnie jest to najczęstszy przypadek pracy zdalnej. Ponadto w tym przypadku pracodawca co do zasady nie kontroluje fizycznie mieszkania pracownika – nie ma np. prawa do fizycznego wejścia do niego. Podobna sytuacja będzie także miała miejsce w przypadku świadczenia pracy w formułach *shared office* oraz *coworking space*, jeżeli pomieszczenia te nie są pomieszczeniami pracodawcy⁹.

Koncepcja pracy zdalnej opartej na środkach telekomunikacyjnych została opracowana przez pracownika NASA Jacka Nillesa, który opublikował w 1973 r. książkę pt. *The Telecommunications-Transportation Trade-off*. Wykorzystanie środków telekomunikacyjnych w pracy miało ograniczyć problemy komunikacyjne związane z codziennym przemieszczaniem się pracowników pomiędzy domem a biurem. Praca była inspirowana użyciem komunikacji satelitarnej przez NASA¹⁰, która nie istniała w latach dwudziestych XX w., kiedy to powstała koncepcja zakładu podatkowego. Dlatego należy przyjąć, że problematyka pracy zdalnej w ogóle nie mogła być uwzględniona przy opracowaniu koncepcji zakładu podatkowego, gdyż taka forma pracy zdalnej nie istniała lub pojęcie to miało inne znaczenie.

Praca zdalna oraz środki telekomunikacji były już znane w okresie kształtowania się instytucji zakładu podatkowego. W latach dwudziestych XX w. korzystano już z telefonu. W 1926 r. dokonano pierwszej transmisji telewizyjnej w Londynie. Jednak możliwości pracy zdalnej były bardzo

⁷ Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 października 2015 r., nr IPPB5/4510-661/15-4/PS.

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 277 – dalej: k.p.

⁹ M. Vogelsang, *Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie. Eine Übersicht aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2021, s. 173.

¹⁰ C. Newport, *Why Remote Works is so Hard-And How IT Can Be Fixed*, 2020, <https://www.newyorker.com/culture/annals-of-inquiry/can-remote-work-be-fixed> (dostęp: 17.05.2025).

ograniczone lub praca taka była niemożliwa – nie była ona oparta na środkach telekomunikacji. W 1965 r. w USA mniej niż 0,5% pracowników pracowało z domu i była to praca korespondencyjna, czyli oparta na tradycyjnej poczcie. Dopiero w latach dziewięćdziesiątych XX w. praca zdalna była coraz częściej świadczona dzięki możliwości wykorzystania telefonów lub dyskietek (*floppy disk*). W 2019 r. w USA zdalnie pracowało 7% społeczeństwa¹¹. W okresie pandemii COVID-19 liczba ta wzrosła do 60%, obecnie utrzymuje się w USA na poziomie 30%¹².

W Polsce przez długi czas nie poświęcano istotnej uwagi kwestii pracy zdalnej. Główny Urząd Statystyczny podał statystyki dotyczące pracy zdalnej po raz pierwszy za II kwartał 2020 r. w swoim kwartalnym raporcie o aktywności ekonomicznej ludności Polski, w związku pandemią COVID-19. Wskazano w nich, że w tym okresie 72,5% pracowników pracowało zdalnie¹³. W następnych latach było to odpowiednio 6,2% (2022)¹⁴, 6,8% (2021)¹⁵, 8,7% (2023)¹⁶ i 10,5% (2024)¹⁷. Z innych badań ankietowych wynika, że przed pandemią COVID-19 – w 2019 r. – zdalnie pracowało 1,9% zatrudnionych (6%, jeżeli uwzględnia się osoby pracujące zdalnie 3–4 dni tygodniowo). W okresie pandemii liczba ta wzrosła do 85%¹⁸. Statystyki te pokazują, że praca zdalna, pomimo zakończenia pandemii COVID-19, stała się popularna w Polsce i widoczna jest tendencja dalszego wzrostu jej popularności.

Dodatkowym akceleratorem rozwoju pracy zdalnej jest tzw. czwarta rewolucja przemysłowa, zwana również przemysłem 4.0. Jej istotą jest tworzenie się globalnych sieci, które obejmują maszyny i zakłady produkcyjne w formie systemów cyberfizycznych. Wszystkie procesy fizyczne mają swoje odzwierciedlenie w rzeczywistości cyfrowej¹⁹. Rewolucja ta umożli-

¹¹ J.M. Barrero, S.J. Davis, N. Bloom, *The Evolution of Working from Home*, „Journal of Economic Perspectives” 2023, vol. 37(4), s. 1, <https://doi.org/10.1257/jep.37.4.23>

¹² *Ibidem*, s. 12.

¹³ *Ibidem*, s. 10.

¹⁴ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2021 r.*, Warszawa 2022.

¹⁵ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2022 r.*, Warszawa 2023.

¹⁶ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2023 r.*, Warszawa 2024.

¹⁷ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2024 r.*, Warszawa 2025.

¹⁸ Badania ankietowe przeprowadzone przez Annę Dolot na próbie 327 osób – A. Dolot, *Raport z badania dotyczącego pracy zdalnej w czasie pandemii COVID-19, 2020*, https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/praca_zdalna_w_czasie_pandemii_covid-19_raport_anna_dolot_all_1.pdf (dostęp: 9.05.2025).

¹⁹ A. Trzop, *Przegląd rozwiązań z zakresu przemysłu 4.0 stosowanych w obszarze logistyki*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej” 2020, nr 81, s. 234, <https://doi.org/10.21008/j.0239-9415.2020.081.15>

liwia nie tylko zdalne świadczenie usług, ale pozwala częściowo zdalnie prowadzić produkcję przemysłową – praca człowieka związana z pracą maszyny produkcyjnej (nadzór, serwis etc.) może być wykonywana zdalnie. Dlatego praca zdalna jest obecnie faktem, którego nie można już marginalizować, mówiąc o zakładzie podatkowym i szerzej o alokacji dochodu do opodatkowania.

3. PRACA ZDALNA (*HOME OFFICE*) W KONWENCJI MODELOWEJ OECD

Instytucja zakładu podatkowego powstała jako instytucja prawa niemieckiego i znalazła zastosowanie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Niemcy z innymi krajami na przełomie XIX i XX w. Koncepcja zakładu podatkowego została następnie wykorzystana w latach dwudziestych XX w. w pracach Ligi Narodów dotyczących opracowania modelowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. „Od tego czasu można mówić tylko o doprecyzowaniu koncepcji stałego zakładu”²⁰.

W Konwencji Modelowej OECD brakuje regulacji odnoszącej się bezpośrednio do pracy zdalnej, także w aktualnej wersji z 2017 r. Do problematyki pracy zdanej (*home office*) odnosi się za to Komentarz do Konwencji Modelowej²¹. Warto podkreślić, że kwestia pracy zdalnej (*home office*) nie była w przeszłości analizowana w Komentarzu. Po raz pierwszy pojawiła się w najnowszej wersji Komentarza z 2017 r. w wyniku prowadzonych przez OECD w latach 2011–2012 prac nad reformą opodatkowania pracy²². Zgodnie z aktualną wersją Komentarza świadczenie pracy zdalnej przez pracownika w formule *home office* nie prowadzi automatycznie do powstania zakładu podatkowego. Jednak z drugiej strony nie wyklucza go, gdyż – jak wskazuje się w Komentarzu – istnienie zakładu podatkowego zależy od indywidualnych okoliczności w sprawie.

Komentarz wskazuje, że powstanie (stałego) zakładu podatkowego wymaga spełnienia trzech przesłanek: 1) musi istnieć miejsce, gdzie jest

²⁰ Z. Brzeziński, *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 318.

²¹ OECD, *Model Tax Convention...*, s. 298–299.

²² W. Morawski, *Where is my employee? Tax consequences of cross-border employment of remote workers for the employer's income considering the case law of Polish administrative courts*, [w:] *Zdanění příjmů. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024*, red. O. Málek, M. Tuláček, Praga 2024, s. 102, <https://doi.org/10.71372/SKWA8025>

prowadzona działalność gospodarcza, 2) miejsce to musi mieć stały charakter, 3) podatnik prowadzi działalność gospodarczą poprzez takie stałe miejsce. Wszystkie wymienione przesłanki wynikają z literalnego brzmienia art. 5 ust. 1 Konwencji. Kluczowe znaczenie dla ewentualnego istnienia zakładu podatkowego ma jednak inna przesłanka, która nie jest *explicite* wyrażona w art. 5 ust. 1 Konwencji, ale jest wskazana w dalszej części Komentarza. Zgodnie z nią podatnik musi dysponować (*be at the disposal of*) miejscem, gdzie pracuje pracownik. W Komentarzu przyjmuje się w sposób domyślny, że podatnik musi dysponować danym miejscem, aby powstał zakład podatkowy. Brakuje niestety wyjaśnienia, dlaczego przyjęto takie założenie. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż brak wyjaśnienia, czy przesłanka ta jest wyrażona *implicite* w tekście art. 5 ust. 1 Konwencji, tj. została z niego wyinterpretowana, czy też w drodze wnioskowania przyjęto, że konieczność dysponowania placówką jest logiczną konsekwencją pozostałych trzech przesłanek (inferencja)²³. Kwestia ta ma istotne znaczenie, gdyż w dobie gospodarki cyfrowej potrzeba fizycznego dysponowania miejscem, aby prowadzić działalność gospodarczą, nie jest oczywista. Stanowisko to potwierdza praca zdalna. W konsekwencji przesłanka dysponowania, wy-prowadzona w drodze inferencji, byłaby obecnie nieaktualna²⁴.

W kwestii przesłanki dysponowania Komentarz doprecyzowuje, kiedy podatnik może dysponować mieszkaniem pracownika. Zgodnie z Komentarzem, jeżeli wykonywanie pracy z domu ma charakter przejściowy lub sporadyczny, należy przyjąć, że pracodawca nie dysponuje domem pracownika i powstanie zakładu podatkowego jest wykluczone. Bardziej skomplikowana sytuacja ma miejsce, kiedy pracownik regularnie pracuje w domu i z okoliczności jednoznacznie wynika, że pracodawca wymaga, aby pracownik pracował z tego miejsca. W takiej sytuacji można przyjąć, że miejsce takie jest w dyspozycji pracodawcy i może stanowić jego zakład podatkowy. Niestety, kwestią niejasną pozostaje, jak należy rozumieć to, że pracodawca wymaga od pracownika, aby pracował ze swojego domu. Z jednej strony Komentarz wskazuje, że wymóg taki może wynikać z charakteru świadczonej pracy. Z drugiej strony podaje, że wystarczające jest,

²³ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 46.

²⁴ W prawie niemieckim od dawna prowadzona jest także dysputa, czy przesłanka dysponowania jest tylko elementem wykładni (konkretyzacji) pozostałych trzech przesłanek, czy samodzielną przesłanką – patrz A. Scheinbacher, Ch. Gradl, *Die Betriebsstätte und das Kriterium der Verfügungsmacht: Eine unendliche Geschichte*, „Internationales Steuerrecht” 2024, nr 14, s. 560.

aby pracodawca umożliwił pracownikowi dostęp do takiego biura, nawet w innym kraju, tak aby pracownik nie był zmuszony pracować z domu. Komentarz dodaje także iż przeważająca większość pracodawców dysponuje biurami w krajach, gdzie wykonywana jest praca w formie *home office*, więc kwestia powstania zakładu podatkowego opartego na *home office* nie powinna mieć zbyt często praktycznego znaczenia. Z poglądem tym trudno się zgodzić, gdyż szczególnie po pandemii COVID-19 wiele podmiotów dokonuje redukcji powierzchni biurowej²⁵. Ponadto cyfryzacja gospodarki prowadzi do utraty związku pomiędzy miejscem lokalizacji fizycznych biur przedsiębiorcy a jego pracownikami pracującymi zdalnie.

Z treści Komentarza można wnioskować, że praca zdalna, w tym *home office*, nie powinna prowadzić do powstania zakładu podatkowego, choć mogą być od tego wyjątki. Poza tym pracodawcy będą zatrudniać przede wszystkim pracowników zdalnych w krajach, w których już posiadają biura, dlatego kwestia powstania zakładu podatkowego w przypadku pracy zdalnej nie powinna mieć istotnego znaczenia praktycznego. Założenia te mogły być prawdziwe jeszcze w latach 2011–2012, kiedy OECD pracowało nad zmianą treści Komentarza w zakresie opodatkowania pracy, nie zaś w 2025 r., co potwierdzają ww. statystyki dotyczące pracy zdalnej w USA i Polsce.

Przedstawione statystyki pozwalają także zgodzić się z Giorgio Berettą, że obecnie założenia leżące u podstaw regulacji świadczenia pracy w Konwencji Modelowej OECD nie znajdują już pełnego oparcia w rzeczywistości. Nieprawdziwe jest już założenie, że praca, w odróżnieniu od kapitału, nie jest mobilna. W ramach pracy zdalnej praca może być świadczona na rzecz pracodawcy z jakiegokolwiek kraju. Pracownik może także zmienić miejsce zamieszkania bez zmiany pracodawcy. Należy również odrzucić założenie, że pracodawca i pracownik są zlokalizowani w tym samym kraju – było ono słuszne w tradycyjnym modelu pracy, kiedy pracownik pracował w biurze pracodawcy. W przypadku pracy zdalnej tak nie jest, choć nadal w Komentarzu widoczny jest pogląd, jakoby pracodawcy z założenia mieli biura w kraju zatrudnienia pracowników zdalnych²⁶.

²⁵ Ponad 50% największych korporacji międzynarodowych planuje w najbliższych latach zmniejszyć swoją powierzchnię biurową o 10–20% – H. Ziady, *Half of the biggest global companies plan to cut office space. US cities will suffer most*, 2023, https://edition.cnn.com/2023/06/06/business/global-companies-office-space-cuts/index.html?utm_source=chatgpt.com (dostęp: 9.05.2025).

²⁶ G. Beretta, „*Work on the Move*”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „*International Tax Studies*” 2022, vol. 5(2), s. 24.

4. PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH

Polskie prawo podatkowe, podobnie jak Konwencja Modelowa OECD, nie reguluje wprost kwestii możliwości powstania zakładu podatkowego w Polsce w związku z wykonywaniem pracy zdalnej na terenie Polski. Brak także jednolitego orzecznictwa sądowego i praktyki organów podatkowych w tym zakresie²⁷.

W przeszłość organy podatkowe w swoich interpretacjach podatkowych wskazywały, że praca zdalna w formule *home office* nie prowadziła do powstania zakładu podatkowego pracodawcy. W interpretacjach organy skarbowe zgadzały się ze stanowiskiem podatników, zgodnie z którym, aby doszło do powstania zakładu podatkowego, konieczne było ekonomiczne prawo pracodawcy do dysponowania/rozporządzenia tą placówką. Warunek ten nie był spełniony w przypadku pracy w formule *home office*, gdyż pracodawca, jak potwierdzały organy podatkowe, nie miał prawa dostępu lub prawa korzystania z mieszkania pracownika. Podatnicy z powodzeniem powoływali się w tym zakresie na Komentarz do Konwencji Modelowej (wersja 2010), w którym nie było mowy o pracy zdalnej, w tym pracy *home office*, ale była mowa o przesłance dysponowania²⁸.

Równolegle do powyższej linii orzeczniczej organy podatkowe od 2015 r., czyli jeszcze przed pandemią COVID-19, zaczęły reprezentować przeciwny pogląd, zgodnie z którym praca zdalna w formule *home office* może prowadzić do powstania zakładu podatkowego²⁹. Organy podatkowe zaczęły podkreślać w interpretacjach podatkowych, że dokonując wykładni postanowień konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy uwzględniać Komentarz, ale nie jest on źródłem powszechnie obowiązującego prawa w Polsce³⁰. Następnie KIS wskazywała, że dysponowanie placówką nie oznacza prawa do wyłącznego dysponowania tą placówką³¹. Lokal może być w dyspozycji kilku osób, np. właściciela oraz

²⁷ M. Jamróży, S. Kudert, E. Steinhauser, *Praca zdalna...*, s. 26.

²⁸ Pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie: z dnia 8 sierpnia 2012 r., nr IPPB5/423-356/12-2/PS; z dnia 4 grudnia 2014 r., nr IPPB5/423-841/14-6/PS; z dnia 28 lipca 2016 r., nr IPPB5/4510-680/16-3/RS.

²⁹ Pismo Izby Skarbowej z dnia 5 października 2015 r., nr IPPB5/4510-661/15-4/PS.

³⁰ Pismo Izby Skarbowej z dnia 19 października 2016 r., nr IPPB5/4510-748/16-6/RS.

³¹ Należy wskazać, że pogląd ten w literaturze był już wcześniej wyrażany, choć nie był przedstawiany wprost jako argument przeciwko konieczności fizycznego dysponowania placówką – por. B. Brzeziński, *Model Konwencji OECD...*, s. 323.

podmiotu prowadzącego za pośrednictwem tego lokalu działalność gospodarczą, jak ma to miejsce w przypadku pracy w formule *home office*. Wynika z tego, że zdaniem organów podatkowych samo wykonywanie pracy przez pracownika w danym lokalu oznacza, że pracodawca (podatnik) dysponuje tym lokalem. Krajowa Informacja Skarbowa pogląd ten potwierdziła w późniejszych interpretacjach³², w tym w najnowszych³³.

5. ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W przeciwieństwie do organów podatkowych sądy administracyjne przyjmują, iż co do zasady praca zdalna, w tym w formule *home office*, nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego pracodawcy³⁴. Stanowcze stanowisko w tej kwestii zajął np. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r.³⁵ Sąd potwierdził, że praca w trybie *home office* nie powoduje automatycznie powstania zakładu podatkowego, gdyż nie następuje wyodrębnienie przestrzeni będącej w dyspozycji pracodawcy, nawet w przypadku przekazania pracownikowi przez pracodawcę odpowiedniego sprzętu komputerowego. Sąd wskazał także, iż przeciwne rozumowanie prowadziłoby do „absurdu”. W ocenie sądu „wynikałoby bowiem z niego, że pracownicy będą konstruowali stałą placówkę wszędzie tam, gdzie zostaną przez nich wykonywane czynności służbowe (np. kiedy wezmą komputer przenośny na wakacje i wyślą służbową wiadomość z hotelu)”. Podobne stanowisko w sprawie pracy zdalnej wyraził WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 10 października 2023 r.³⁶ oraz WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 11 czerwca 2024 r.³⁷ Stanowisko reprezentowane przez sądy administracyjne znajduje oparcie w Komentarzu, co pozostaje w zgodności z wcześniejszym stanowiskiem NSA, iż „istniejące obecnie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny

³² Pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z dnia 10 stycznia 2018 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.304.2017.2.PW; z dnia 17 lutego 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.655.2021.2.BD.

³³ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 września 2024 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.364.2024.2.MW.

³⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2022 r., sygn. I SA/Gl 674/22, Lex nr 3450137.

³⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2022 r., sygn. I SA/Gl 547/22, Lex nr 3425015.

³⁶ Sygn. I SA/Wr 261/23, Lex nr 3620397.

³⁷ Sygn. I SA/Gl 914/23, Lex nr 3620397.

być interpretowane zgodnie z Komentarzem, chyba że zasadnicze zmiany w Modelowej Konwencji OECD wykluczałyby taką interpretację³⁸.

Istotnym odstępstwem od powyższej linii orzeczniczej był wyrok WSA w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r.³⁹ Sąd wskazał w nim, że „za-trudnienie pracowników na podstawie umowy o pracę, którzy mogą wykonywać powierzone im zadania w dowolnym miejscu, w trybie *home office*, powoduje wyodrębnienie owej przestrzeni dla spółki do własnej dyspozycji [...]. W dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie, miejsce, w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy (niezależnie czy w warunkach domowych, czy w innym miejscu), można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa”. Ponadto sąd wskazał, że działalność przygotowawcza i pomocnicza, która wyłącza powstanie zakładu podatkowego, jest katalogiem zamkniętym, którego nie można interpretować rozszerzająco.

Wyrok spotkał się z krytyką w doktrynie⁴⁰, sam WSA w Gliwicach w kolejnych (wyżej wymienionych) wyrokach o podobnym stanie faktycznym orzekł zaś odmiennie, powracając do dotychczasowej linii orzeczniczej polskich sądów administracyjnych⁴¹. Ponadto wyrok ten został zaskarżony i uchylony wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 19 lutego 2025 r. Sąd ten wskazał, że „prywatne mieszkanie pracownika wykorzystywane w charakterze *home office* czy każda inna powierzchnia, którą skarżąca [spółka duńska] nie dysponuje, ani nie włada w Polsce, nie stanowi placówki” będącej zakładem podatkowym w rozumieniu art. 5 polsko-duńskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także art. 4a pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴². Sąd wskazał, że brak fizycznego dysponowania przez pracodawcę miejscem jego pracy „wyklucza spełnienie pierwszej, niezbędnej przesłanki powstania zakładu”. Na potwierdzenie tego sąd odwołał się bezpośrednio do Komentarza. Pomimo jednoznacznego stanowiska NSA w literaturze asekuracyjnie

³⁸ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1712/13, ONSAiWSA 2016/6/97.

³⁹ Sygn. I SA/Gl 1340/21, Lex nr 3307461.

⁴⁰ J. Owoc, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r.*, sygn. I SA/Gl 1340/21, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.02.08>

⁴¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Gl 914/23, Lex nr 3732757.

⁴² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 – dalej: u.p.d.o.p.

pojawia się stanowisko, iż wyrok NSA nie oznacza, że każda praca zdalna w formule *home office* nie jest zakładem podatkowym⁴³.

W wyroku z dnia 19 lutego 2025 r. NSA potwierdził dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie możliwości powstania zakładu podatkowego na terenie Polski w związku z pracą zdalną. Wydanie wyroku przeciwnego miałoby wręcz charakter rewolucyjny, mogłoby być szokiem dla wielu zagranicznych przedsiębiorstw zatrudniających zdalnie pracowników w Polsce. Wyrok potwierdził, że zdaniem sądów administracyjnych Komentarz jest *de facto* rozstrzygającym argumentem w wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁴. Niestety, słabym punktem tego wyroku jest oparcie argumentacji dotyczącej zastosowania przesłanki dysponowania właściwie wyłącznie na treści Komentarza. Zdaniem autora można mówić o „pułapce” Komentarza, gdyż wykładnia art. 5 Konwencji Modelowej oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak zostanie wskazane poniżej, prowadzi do innych wniosków, jeżeli pominie się treść Komentarza.

5.1. Wykładnia językowa

Artykuł 5 Konwencji Modelowej OECD oraz polskie przepisy definiujące zakład podatkowy nie wskazują na potrzebę dysponowania placówką. W art. 5 ust. 1 Konwencji jest tylko mowa, że przez stałą placówkę prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Szerzej Modelowa Konwencja oraz Komentarz nie wskazują nawet wprost, czy stałe miejsce dotyczy wyłącznie miejsca fizycznego, czy także miejsca wirtualnego⁴⁵. Kwestia ta ma istotne znaczenie z perspektywy kryterium dostępności. Można przecież postawić pytanie, czy warunkiem koniecznym prowadzenia działalności gospodarczej w danym miejscu jest dysponowanie przez przedsiębiorcę tym miejscem. Zdaniem autora nie jest takim warunkiem w przypadku pracy zdalnej. Przedsiębiorcy może być nawet całkowicie obojętne, gdzie jest prowadzone jego przedsiębiorstwo (tzn. wykonywana jest praca przez pracownika), gdyż wybór tego miejsca nie będzie miał istotnego znaczenia

⁴³ M. Szulc, *Home Office dla zagranicznej firmy nie musi być zakładem*, „Rzeczpospolita”, 20 lutego 2025 r., nr 42.

⁴⁴ W. Morawski, *Where is my employee?...*, s. 102.

⁴⁵ M. Vogelsang, *Von Servern und Betriebsstätten. Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der „digital economy”*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2022, s. 168.

dla wykonywanej pracy przez pracownika – jest ona wykonywana zdalnie. Z drugiej strony przedsiębiorca będzie korzystał z szeroko pojętych usług publicznych w kraju fizycznego miejsca pobytu pracownika, co może być uzasadnieniem dla postulatu opodatkowania takiej działalności w kraju źródła, czyli kraju miejsca faktycznego pobytu pracownika.

Uwzględniając upływ czasu pomiędzy powstaniem samej Konwencji a obecnymi czasami, przedstawiona propozycja wykładni literalnej nie pozostaje w sprzeczności z dotychczas prezentowaną wykładnią w Komentarzu. Wykładni dokonuje się w danym momencie na gruncie społecznie akceptowanych reguł syntaktycznych i semantycznych. W innym momencie interpretacyjnym konkretna treść przepisu może być elementem normy prawnej o innej treści⁴⁶. Obrazowym przykładem takiej zmiany może być rozumienie słowa „włamanie”. Kiedyś przyjmowano, że polega ono na pokonaniu zabezpieczenia o charakterze fizycznym przy użyciu siły fizycznej. W dobie powszechnej cyfryzacji zabezpieczenie nie musi być fizyczne i jego pokonanie nie musi polegać na użyciu siły⁴⁷. Z taką sytuacją mamy do czynienia także w przypadku przesłanki dysponowania. W dobie przed upowszechnieniem się pracy zdalnej, kiedy opracowano Komentarz, uzasadnione było twierdzenie, że pracodawca powinien fizycznie dysponować placówką. W tym okresie widoczne było rozdzielenie miejsca zamieszkania i miejsca pracy. Obecnie rozróżnienie to ulega zatarciu. Ponadto przy pracy zdalnej fizyczne dysponowanie miejscem pracy pracownika może być poza zainteresowaniem pracodawcy. Zdaniem autora uzasadnione jest położenie nacisku na kryteria ekonomiczne, np. czerpanie korzyści ze stałego korzystania przez jego pracownika z konkretnego miejsca w celu świadczenia pracy. Za opodatkowaniem przychodu pracodawcy w kraju źródła w takim przypadku przemawia zasada ekwiwalencji. Zgodnie z nią każdy, kto z działalności państwa chce czerpać korzyści, musi za udział w tych korzyściach płacić⁴⁸.

Przesłanka dysponowania placówką jest literalnie wyrażona w Komentarzu do Modelowej Konwencji. Nie jest on powszechnie obowiązującym źródłem prawa w Polsce i nie ma charakteru wiążącego⁴⁹. Z drugiej strony NSA wskazuje, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

⁴⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 20.

⁴⁷ R. Zawłocki, *Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarce. System Prawa Karnego. Tom 9*, Warszawa 2024, s. 94–98 i 105.

⁴⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 98.

⁴⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 81.

powinny być interpretowane zgodnie z Komentarzem, chyba że zasadnicze zmiany w Modelowej Konwencji OECD wykluczałyby taką interpretację⁵⁰. Zdaniem autora należy jednak podkreślić, że dokonywana tam wykładnia jest wykładnią pojęcia (przesłanki dysponowania), która literalnie nigdy nie pojawiła się w Modelowej Konwencji. W konsekwencji tego trudno wskazać zasadnicze zmiany (z wyjątkiem redefinicji lub wykreślenia pojęcia zakładu podatkowego z Konwencji), które mogłyby prowadzić do odstąpienia od poglądów wyrażonych w Komentarzu. Brak przesłanki dysponowania w samej Konwencji prowadzi to sytuacji, kiedy w Komentarzu jest dokonywana wykładnia pojęcia, które zostało wyinterpretowane z samego tekstu Konwencji lub jest rezultatem inferencji, czyli ma miejsce „wykładnia wykładni”.

Następnym argumentem przemawiającym za pominięciem (lub mniej kategorycznym stosowaniem) treści Komentarza w przypadku pracy zdalnej przy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przez Polskę jest fakt, że przeważającą większość takich umów Polska zawarła przed rokiem 2017. Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r.⁵¹ oraz istotna część doktryny optuje za statyczną wykładnią Komentarza, czyli przy wykładni konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinno uwzględniać się wersję Komentarza obowiązującą w chwili zawarcia tych umów⁵². W praktyce oznaczałoby to, że (kategoryczne) powoływanie się na Komentarz i wyrażone tam poglądy dotyczące pracy zdalnej powinno być dopuszczalne tylko w przypadku umów zawartych po roku 2017 (np. z Belgią lub Etiopią) lub umów zawierających klauzulę dotyczącą wykładni dynamicznej umowy zgodnie z Komentarzem (np. z Austrią). Dlatego w zakresie pozostałych umów nie jest uzasadnione przypisywanie Komentarzowi w wersji z 2017 r. roli (kategorycznie) decydującej, jeżeli chodzi o przesłankę dysponowania placówką.

Osobną kwestią jest możliwość odrębnej wykładni przepisów o zakładzie podatkowym na kanwie art. 5 Konwencji Modelowej OECD i poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz na kanwie przepisów krajowych – art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. oraz art. 5 ustawy z dnia

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1712/13, ONSAiWSA nr 2016/6/97.

⁵¹ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

⁵² H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 152.

26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵³. Z perspektywy rezultatu w konkretnej sprawie podatkowej może to nie mieć istotnego znaczenia, gdyż to ostatecznie postanowienia konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rozstrzygają o zakresie opodatkowania przedsiębiorstwa zagranicznego w Polsce. Z drugiej jednak strony, dokonując wykładni przepisów krajowych, sąd nie jest związany Komentarzem, co pozwala rozwinąć szerzej wykładnię intelektualną⁵⁴, w tym argumentację dotyczącą prawidłowej wykładni przesłanki dostępności, która może być kluczowa dla przyszłego dyskursu nad przesłanką dysponowania. Ponadto Polska jest stroną 89 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, więc istnieje spora grupa państw, z którymi Polska nie zawarła takiej umowy. W takim przypadku sądy faktycznie mogą ograniczyć się do wykładni krajowych przepisów regulujących zakład podatkowy, nie odwołując się do Komentarza.

5.2. Wykładnia systemowa

Dokonując wykładni art. 5 Konwencji Modelowej OECD, należy uwzględnić art. 7 Konwencji Modelowej, który reguluje, kiedy zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim kraju. Zgodnie z tym przepisem dochody te mogą być opodatkowane w kraju źródła, jeżeli przedsiębiorca posiada w tym kraju zakład podatkowy, a dochody te można przypisać temu zakładowi. Przepis ten ma charakter nadrzędny wobec regulacji art. 5, gdyż instytucja zakładu podatkowego służy wyłącznie dokonaniu alokacji prawa do opodatkowania dochodu przedsiębiorstwa na podstawie art. 7 Konwencji. Zakład podatkowy nie jest jednostką organizacyjną, jak ma to miejsce w przypadku oddziału zagranicznego przedsiębiorcy. Instytucja zakładu podatkowego służy wyłącznie do określenia za pomocą obiektywnych kryteriów, czy dana działalność ma wystarczająco silne powiązanie z rynkiem drugiego kraju, co uzasadniałoby opodatkowanie tej działalności w tym kraju⁵⁵. Z tej perspektywy należy uznać, że przesłanka dysponowania ma charakter obiektywny (choć jest pojęciem nieostrym) i wskazuje na powiązanie z danym rynkiem. Zdaniem autora nie wyklucza to jednak, że inna przesłanka także spełniłaby te kryteria, jednocześnie

⁵³ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 163.

⁵⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 59.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 186.

dokonując lepszej alokacji dochodu do opodatkowania w zakresie pracy zdalnej. W dobie upowszechnienia się pracy zdalnej przesłanka dysponowania ma zdaniem autora charakter arbitralny. Nie jest uzasadnione, aby inaczej opodatkowywać pracodawcę, który dysponuje fizycznie lokalem pracownika (może np. do niego wejść), niż pracodawcę, który nie dysponuje tym lokalem, jeżeli czerpią takie same korzyści ekonomiczne z pracy pracownika. Paradoksalnie pracodawca będzie miał w obu przypadkach taki sam obowiązek pokrycia kosztów związanych z pracą zdalną pracownika na podstawie art. 67²⁴ k.p.

Dokonując wykładni systemowej regulacji, która dotyczy zakładu podatkowego, warto także wskazać na pkt 7 BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), zgodnie z którym należy podjąć działania przeciwko sztucznemu unikaniu powstania zakładu podatkowego⁵⁶. Przesłanka dysponowania wyłącza w wielu przypadkach możliwość powstania zakładu podatkowego, dotyczy to w szczególności pracy zdalnej, gdzie kwestia kontrolowania jakiegokolwiek miejsca, w którym pracuje pracownik (dysponowania nim), nie ma znaczenia ekonomicznego ani faktycznego. Słusznie wskazuje Wojciech Morawski, że przesłanka dysponowania umożliwia nawet umowne ustalenie przez pracodawcę i pracownika, czy powstanie zakład podatkowy (zgodnie z Komentarzem oraz orzecnictwem sądowym zakład podatkowy powstanie, jeżeli pracodawca dysponuje fizycznie mieszkaniem pracownika, co można w zależności od potrzeb ustalić umownie z pracownikiem, dotyczy to szczególnie sytuacji, kiedy pracownik i tak swoje mieszkanie wynajmuje⁵⁷).

5.3. Wykładnia funkcjonalna

Powstanie zakładu podatkowego jest związane z wysokimi dodatkowymi kosztami administracyjnymi⁵⁸ oraz koniecznością odpowiedzi na pytania dotyczące odpowiedniej alokacji dochodu pomiędzy jednostką macierzystą a zakładem podatkowym, czyli problematyką cen transferowych. Dlatego instytucja zakładu podatkowego w zamyśle jej twórców miała na celu ograniczenie rozbicia (niem. *Aufsplitterung*) dochodu do wielu

⁵⁶ M. Vogelsang, *Von Servern und Betriebsstätten...*, s. 172.

⁵⁷ W. Morawski, *Where is my employee?...*, s. 109.

⁵⁸ S. Rasch, F. Rosenberg, P. Brülisauer, *Auswirkung dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer*, „Internationales Steuerrecht” 2021, dodatek, s. 3.

jurysdykcji oraz ograniczenia obowiązku rozliczenia podatku dochodowego w każdy kraju źródła, nawet jeżeli działalność ta miała charakter przejściowy lub drugorzędny (pomocniczy lub przygotowawczy)⁵⁹. Wskazany cel regulacji ma szczególne znaczenie, jeżeli pracę zdalną na terenie danego kraju wykonuje tylko jedna lub kilka osób, gdyż wtedy koszty alokacji zysku i kosztów, obliczenia podatku należnego i prowadzenia dokumentacji podatkowej mogą istotnie przekraczać wysokość podatku należnego. Z tej perspektywy uzupełnienie trzech przesłanek z art. 5 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD o przesłankę dysponowania jest uzasadnione o tyle, że istotnie ogranicza możliwość powstania zakładu podatkowego w sytuacji zatrudnienia pracowników zdalnych w Polsce. W dobie upowszechnienia się pracy zdalnej jest to jednak argument „obosieczny”. Należy być świadomym, że przesłanka ta znajdzie zastosowanie w przypadku zatrudnienia jednego pracownika, ale także w przypadku zatrudnienia tysiąca pracowników wykonujących na stałe w Polsce pracę, która będzie stanowiła główny przedmiot działalności gospodarczej pracodawcy.

Nie można wykluczyć, że właśnie ww. argument – potrzeba ograniczenia możliwości powstania kosztownego administracyjnie zakładu podatkowego – skłonił niemieckie Federalne Ministerstwo Finansów do wyrażania stanowiska⁶⁰, że praca zdalna *home office* nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego w Niemczech, nawet jeżeli przesłanka dysponowania zostanie spełniona na kanwie prawa niemieckiego lub międzynarodowego, tj. Konwencji Modelowej OECD lub Komentarza. Zdaniem autora rozwiązanie takie jest warte wspomnienia w tym miejscu, gdyż wskazuje na możliwe rozwiązanie kwestii przesłanki dysponowania placówką przy jednoczesnej realizacji celu instytucji zakładu podatkowego, jakim jest ograniczenie rozbitcia dochodu do wielu jurysdykcji. Rozwiązanie takie może być paradoksalnie korzystne fiskalnie. Utrata potencjalnego podatku dochodowego od zakładu podatkowego może zostać zrekompensowana poprzez dochody z tytułu podatku dochodowego płaconego przez pracowników, a także przez podatek VAT od dóbr i usług nabywanych przez tych pracowników⁶¹.

⁵⁹ M. Vogelsang, *Home-Office-Betriebsstätten...*, s. 174.

⁶⁰ Pismo niemieckiego Federalnego Ministerstwa Finansów z dnia 5 lutego 2024 r., Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), IV 1 D-S 0062/23/10003, BStBl 2024 I, s. 177.

⁶¹ W doktrynie wskazuje się, że wiele państw poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych zwiększa atrakcyjność inwestycji bezpośrednich u siebie, co prowadzi do zwiększenia dochodów z tytułu podatków PIT i VAT od pracowników

Pomijając treść Komentarza, należy uznać, że konieczność „dysponowania” placówką nie jest przesłanką powstania zakładu podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD. Przemawiają za tym wykładnie literalna, systemowa i funkcjonalna tego przepisu, dokonane na gruncie obecnie społecznie akceptowanych reguł syntaktycznych i semantycznych. W ciągu ostatnich lat dokonała się rewolucja na rynku pracy poprzez upowszechnienie się pracy zdalnej, co istotnie wpłynęło na semantyczne rozumienie zdania, że „stały zakład oznacza stałą placówkę gospodarczą, poprzez którą prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność przedsiębiorstwa”. Mając na uwadze charakter pracy zdalnej, zdaniem autora nie jest konieczne fizyczne dysponowanie placówką, aby poprzez nią prowadzić działalność gospodarczą. W konsekwencji należy przyjąć, że przesłanka ta nie ma charakteru normatywnego.

Utrata znaczenia przesłanki dysponowania dla powstania zakładu podatkowego stanowi przyczynę rozbieżności pomiędzy praktyką organów podatkowych a orzecznictwem sądowym. Należy jednak zgodzić się z Morawskim, że sądy tylko stosują prawo i nie powinny dostosowywać go dowolnie do zmian technologicznych⁶², co w połączeniu z treścią Komentarza uniemożliwia w krótkiej perspektywie czasu odejście od przesłanki dysponowania przez sądy w swoim orzecznictwie. Sytuacja ta jednak będzie prowadzić to dalszych rozbieżności pomiędzy interpretacjami podatkowymi KIS a wyrokami sądowymi, w szczególności w przypadku dalszego wzrostu popularności pracy zdalnej w Polsce. Dlatego uzasadnione jest podjęcie próby większego dopasowania linii orzecznictwa do aktualnej rzeczywistości, wychodząc także poza „strefę komfortu” wyznaczoną przez Komentarz. Oczywiście uzasadnione pozostaje również podejmowanie działań w celu aktualizacji Komentarza w przedmiotowym zakresie, co jednak wykracza poza dyskurs w ramach prawa polskiego.

zatrudnionych w takich inwestycjach, tym samym ma miejsce zbilansowanie dochodów fiskalnych – T. Dagan, *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge 2017, s. 49, 82, <https://doi.org/10.1017/9781316282496>

⁶² W. Morawski, *Where is my employee?...*, s. 107.

BIBLIOGRAFIA

- Barrero J.M., Davis S.J., Bloom N., *The Evolution of Working from Home*, „Journal of Economic Perspectives” 2023, vol. 37(4), <https://doi.org/10.1257/jep.37.4.23>
- Beretta G., „Work on the Move”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „International Tax Studies” 2022, vol. 5(2), <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>
- Brzeziński Z., *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Dagan T., *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge 2017, <https://doi.org/10.1017/9781316282496>
- Dolot A., *Raport z badania dotyczącego pracy zdalnej w czasie pandemii COVID-19*, 2020, https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/praca_zdalna_w_czasie_pandemii_covid-19_raport_anna_dolot_all_1.pdf (dostęp: 9.05.2025).
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.
- Jamróży M., Kudert S., Steinhauser E., *Praca zdalna a zakład zagraniczny pracodawcy – studium przypadku*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 4.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Morawski W., *Where is my employee? Tax consequences of cross-border employment of remote workers for the employer's income considering the case law of Polish administrative courts*, [w:] *Zdanění příjmů. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024*, red. O. Málek, M. Tuláček, Praga 2024, <https://doi.org/10.71372/SKWA8025>
- Newport C., *Why Remote Works is so Hard-And How IT Can Be Fixed*, 2020, <https://www.newyorker.com/culture/annals-of-inquiry/can-remote-work-be-fixed> (dostęp: 17.05.2025).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris 2019.
- Owoc J., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.02.08>
- Rasch S., Rosenberg F., Brülisauer P., *Auswirkung dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer*, „Internationales Steuerrecht” 2021, dodatek.
- Scheinbacher A., Gradl Ch., *Die Betriebsstätte und das Kriterium der Verfügungsmacht: Eine unendliche Geschichte*, „Internationales Steuerrecht” 2024, nr 14.
- Stelmach J., *Kodeks argumentacyjny*, Kraków 2003.
- Szulc M., *Home Office dla zagranicznej firmy nie musi być zakładem*, „Rzeczpospolita”, 20 lutego 2025 r., nr 42.
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Trzop A., *Przegląd rozwiązań z zakresu przemysłu 4.0 stosowanych w obszarze logistyki*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej”, 2020, nr 81, <https://doi.org/10.21008/j.0239-9415.2020.081.15>
- Vogelsang M., *Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie. Eine Übersicht aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2021.

- Vogelsang M., *Von Servern und Betriebsstätten. Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der „digital economy“*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2022.
- Zawłocki R., *Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarce. System Prawa Karnego. Tom 9*, Warszawa 2024.
- Ziady H., *Half of the biggest global companies plan to cut office space. US cities will suffer most*, 2023, https://edition.cnn.com/2023/06/06/business/global-companies-office-space-cuts/index.html?utm_source=chatgpt.com (dostęp: 9.05.2025).
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2021 r.*, Warszawa 2022.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2022 r.*, Warszawa 2023.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2023 r.*, Warszawa 2024.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2024 r.*, Warszawa 2025.

Kamila Gajdzińska* 

GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU Z DNIA 25 CZERWCA 2024 R., SYGN. I SA/Wr 104/24

Streszczenie: Niniejsza glosa krytyczna dotyczy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Wr 104/24), w którym sąd oddalił skargę spółki M Sp. z o.o. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie powstania przychodu podatkowego w wyniku połączenia spółek siostrzanych mających tego samego jedynego udziałowca. Komentowane orzeczenie ma precedensowy charakter dla praktyki restrukturyzacji przedsiębiorstw w Polsce, gdyż sankcjonuje rygorystyczną wykładnię literalną przepisów, która prowadzi do ekonomicznie nieuzasadnionego opodatkowania operacji reorganizacyjnych. Nieprawidłowe stanowisko sądu kreuje istotną barierę podatkową dla konsolidacji spółek w ramach grup kapitałowych, hamując efektywność gospodarczą i konkurencyjność polskich przedsiębiorstw na rynku europejskim. Autorka prezentuje krytyczną analizę przyjętej wykładni art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wskazując na jej sprzeczność z ekonomiczną istotą transakcji, zasadą neutralności podatkowej reorganizacji przedsiębiorstw oraz konstytucyjną zasadą równości opodatkowania. Szczegółne znaczenie ma nieuwzględnienie

* Studentka na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: kamila.gajdzinska@outlook.com, <https://orcid.org/0009-0007-6429-2849>



Received: 28.05.2025. Revised: 10.10.2025. Accepted: 16.10.2025.

© 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 Author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

przez sąd braku rzeczywistego przysporzenia majątkowego w przypadku połączenia spółek należących do tej samej grupy kapitałowej, co pozostaje w opozycji do fundamentalnych zasad sprawiedliwego opodatkowania, w tym zasady opodatkowania wyłącznie realnych przyrostów majątkowych. W głosie przedstawiono argumentację za stosowaniem wykładni systemowej i teleologicznej, która respektowałaby ekonomiczną neutralność transakcji, a także postulaty *de lege ferenda* zmierzające do jednoznacznego uregulowania neutralności podatkowej takich operacji, zgodnie z aksjologią prawa unijnego wyrażoną w dyrektywie Rady 2009/133/WE.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, restrukturyzacja przedsiębiorstw, połączenie spółek siostrzanych, przysporzenie majątkowe

CRITICAL COMMENTARY ON THE JUDGMENT OF THE VOIVODESHIP ADMINISTRATIVE COURT IN WROCLAW OF 25 JUNE 2024 CASE NO. I SA/Wr 104/24

Abstract: This critical commentary concerns the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 25 June 2024 (case no. I SA/Wr 104/24), in which the court dismissed the complaint of M LLC against an individual tax ruling issued by the Director of National Tax Information regarding the recognition of taxable income arising from the merger of sister companies with the same sole shareholder. The commented judgment is of precedential importance for corporate restructuring practices in Poland as it endorses a strict literal interpretation of the tax provisions, leading to economically unjustified taxation of reorganization operations. The court's erroneous position creates a significant tax barrier to company consolidation within corporate groups, thereby hindering economic efficiency and the competitiveness of Polish enterprises in the European market. The author provides a critical analysis of the interpretation adopted by the court with respect to Article 12(1)(8d) of the Corporate Income Tax Act, demonstrating its inconsistency with the economic substance of the transaction, the principle of tax neutrality in business reorganizations, and the constitutional principle of equality in taxation. Particular attention is given to the court's failure to recognize the absence of any actual economic gain in mergers between companies belonging to the same corporate group, which contradicts the fundamental principles of fair taxation – especially the principle that only real increases in wealth should be subject to taxation. The commentary presents arguments in favor of a systematic and teleological interpretation that would uphold the economic neutrality of such transactions, and includes *de lege ferenda* proposals aimed at explicitly ensuring the tax neutrality of these operations, in accordance with the axiological framework of EU law expressed in Council Directive 2009/133/EC.

Keywords: corporate income tax, corporate restructuring, merger of sister companies, economic gain

1. TEZA

Nieuwzględnienie aspektu ekonomicznego połączenia spółek siostrzanych mających tego samego jedynego udziałowca, w którym nie dochodzi do emisji nowych udziałów, oraz przyjęcie wykładni literalnej art. 12 ust. 1

pkt 8d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ prowadzi do niezasadnego opodatkowania operacji reorganizacyjnych niemających charakteru przysparzającego. Taka interpretacja narusza zasadę neutralności podatkowej, zasadę równości oraz funkcję fiskalną podatku, która powinna obejmować wyłącznie rzeczywisty przyrost majątkowy podatnika.

2. STAN FAKTYCZNY I PRZEDMIOT ROZSTRZYGNIĘCIA

Głosa dotyczy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Wr 104/24), w którym oddalono skargę spółki M Sp. z o.o. (dalej: Skarżąca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS) w przedmiocie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w zakresie powstania przychodu w wyniku połączenia przez przejęcie spółek należących do tej samej grupy kapitałowej.

Stan faktyczny sprawy dotyczył planowanego połączenia dwóch spółek z ograniczoną odpowiedzialnością – spółki przejmującej (Skarżącej) oraz spółki przejmowanej (V Sp. z o.o.). Obie spółki należały do tej samej międzynarodowej grupy kapitałowej z branży motoryzacyjnej i miały tego samego jedyne go udziałowca – zagraniczną spółkę M, która posiadała 100% udziałów w każdej z nich. Reorganizacja miała zostać przeprowadzona w trybie art. 515¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych², a więc bez podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej i bez emisji nowych udziałów. Celem połączenia było uproszczenie struktury grupy kapitałowej oraz poprawa efektywności operacyjnej.

Skarżąca zwróciła się do DKIS z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, pytając, czy w przedstawionych okolicznościach operacja połączenia spowoduje powstanie przychodu podatkowego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że zgodnie z powołanym przepisem przychód podatkowy powstanie w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej majątku spółki przejmowanej, otrzymanego przez spółkę przejmującą. Wojewódzki Sąd Administracyjny podzielił to stanowisko i oddalił skargę na interpretację.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1817 ze zm. – dalej: k.s.h.

3. ISTOTA PROBLEMU

Przepis art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. stanowi, że przychodem podatkowym jest „ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej [...]”.

Kluczowy problem interpretacyjny dotyczy ustalenia, czy przepis ten znajduje zastosowanie i w jakim zakresie w sytuacji, gdy w wyniku połączenia, ze względu na strukturę właścicielską (tożsamość jedynego udziałowca obu spółek), nie dochodzi do emisji nowych udziałów, zgodnie z art. 515¹ § 1 k.s.h.

Zarówno organ podatkowy, jak i WSA przyjęły wykładnię językową, zgodnie z którą brak emisji udziałów oznacza, że cała wartość przejętego majątku stanowi nadwyżkę podlegającą opodatkowaniu jako przychód. Skarżąca argumentowała natomiast, że taka interpretacja jest niezgodna z ekonomiczną istotą transakcji, która nie generuje rzeczywistego przysporzenia majątkowego, a także prowadzi do niespójności systemowej i naruszenia zasady neutralności podatkowej restrukturyzacji przedsiębiorstw.

4. KRYTYCZNA ANALIZA ZASTOSOWANEJ PRZEZ SĄD WYKŁADNI PRZEPISÓW

4.1. Metodologiczne ograniczenia wykładni językowej

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oparł swoje rozstrzygnięcie przede wszystkim na wykładni językowej art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p., pomijając istotne aspekty wykładni systemowej, funkcjonalnej i celowościowej. Takie podejście stanowi przykład redukcjonizmu interpretacyjnego, który został wielokrotnie skrytykowany w doktrynie. Redukcjonizm w interpretacji przejawia się między innymi w nieuwzględnianiu wartości kultury prawnej innych niż tekst i pierwotna intencja prawodawcy, a także w odrzuceniu zasad ogólnych wymagającychważenia wartości. Formalizm prawniczy, który dąży do uproszczenia procesu stosowania prawa, jest sprzeczny z ideą rządów prawa i zasadą prymatu władzy prawodawczej, gdyż opiera się na zredukowanej liczbie przesłanek interpretacyjnych. Krytyka ta podkreśla, że język prawny analizowany przez semantykę, syntaktykę i pragmatykę pokazuje, że formalizm prawniczy jako metoda interpretacji i stosowania prawa nie odpowiada językowemu charakterowi prawa. Rozumienie tekstu prawnego wymaga uwzględnienia kontekstu, w którym

tekst powstał i jest interpretowany. Pominięcie tego kontekstu i skupienie się jedynie na „zwykłym znaczeniu” tekstu jest niemożliwe i prowadzi do pozoru obiektywizmu, ponieważ znaczenie jest zawsze zależne od kontekstu i osoby dokonującej interpretacji³.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą wykładnia przepisów prawa podatkowego nie może ograniczać się wyłącznie do warstwy językowej przepisu, zwłaszcza gdy prowadzi to do rezultatów sprzecznych z racjonalnością ekonomiczną i celem regulacji. W przypadku przepisów dotyczących opodatkowania fuzji i przejęć celem ustawodawcy było opodatkowanie rzeczywistych przyrostów majątkowych, a nie penalizowanie reorganizacji o charakterze neutralnym ekonomicznie⁴.

Literalne odczytanie przepisu art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. przez WSA prowadzi do paradoksalnej sytuacji, w której brak przesłanki niezbędnej do powstania przychodu (nadwyżki wartości rynkowej nad wartością emisyjną) jest interpretowany jako podstawa do opodatkowania całości majątku spółki przejmowanej. Jest to wykładnia *contra legem*, która narusza logiczną konstrukcję przepisu zakładającego opodatkowanie wyłącznie nadwyżki, a nie całości przejętego majątku.

4.2. Aspekt ekonomiczny i zasada neutralności podatkowej

Fundamentalnym mankamentem komentowanego orzeczenia jest pominięcie ekonomicznego aspektu analizowanej operacji. Przed połączeniem jedyny udziałowiec posiadał 100% udziałów w dwóch odrębnych spółkach, po połączeniu – 100% udziałów w jednej spółce dysponującej łącznym majątkiem obu poprzednich podmiotów. Operacja ta nie generuje żadnego realnego przysporzenia majątkowego, które mogłoby stanowić przedmiot opodatkowania zgodnie z konstytucyjnymi zasadami prawa podatkowego⁵.

Zasada neutralności podatkowej reorganizacji przedsiębiorstw jest jedną z kluczowych zasad europejskiego i krajowego prawa podatkowego⁶. Znajduje ona szczególny wyraz w dyrektywie Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego

³ M. Matczak, *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007.

⁴ H. Litwińczuk, *Opodatkowanie przekształceń, łączeń i podziałów spółek*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 3.

⁵ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 78–103.

⁶ D. Weber, *The Merger Directive – A Gap in the Tax Harmonization within the EC*, „European Taxation” 1996, no. 36.

zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego⁷, której art. 4 stanowi, że łączenia, podziały i inne operacje restrukturyzacyjne nie powinny powodować opodatkowania. Choć, jak słusznie zauważył WSA, sama dyrektywa może nie znajdować bezpośredniego zastosowania w analizowanym przypadku, to jednak jej aksjologia powinna stanowić istotny kontekst interpretacyjny dla wykładni krajowych przepisów podatkowych zgodnie z zasadą prounijnej wykładni prawa⁸.

W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że neutralność podatkowa restrukturyzacji służy dwóm podstawowym celom: eliminacji barier podatkowych dla ekonomicznie uzasadnionych reorganizacji przedsiębiorstw oraz zapobieganiu wykorzystywania przepisów o łączeniu w celu unikania opodatkowania⁹. W analizowanym przypadku połączenie nie miało charakteru optymalizacyjnego, lecz służyło uproszczeniu struktury grupy kapitałowej.

4.3. Naruszenie zasady równości podatkowej

Interpretacja przyjęta przez WSA prowadzi do drastycznego zróżnicowania sytuacji podatkowej podatników w zależności od struktury właścicielskiej łączących się spółek. W przypadku połączenia spółek mających różnych udziałowców opodatkowana jest wyłącznie nadwyżka wartości rynkowej majątku ponad wartość emisyjną udziałów. Natomiast w przypadku połączenia spółek siostrzanych należących do tego samego właściciela opodatkowaniu podlega cała wartość przejmowanego majątku.

Takie zróżnicowanie jest sprzeczne z konstytucyjną zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP oraz zasadą równości opodatkowania (art. 84 w zw. z art. 32 Konstytucji RP)¹⁰. Trybunał Konstytucyjny (TK) wielokrotnie podkreślał, że podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej powinny być traktowane w sposób jednakowy,

⁷ Dz.Urz. UE L 310 z dnia 25 listopada 2009 r., s. 34–46.

⁸ Por. wyrok TSUE z dnia 13 listopada 1990 r. w sprawie C-106/89 Marleasing, ECLI:EU:C:1990:395.

⁹ A. Mariański, *Neutralność podatkowa restrukturyzacji przedsiębiorstw*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5.

¹⁰ R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 2001.

a wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą znajdować uzasadnienie w innych wartościach konstytucyjnych¹¹. W analizowanym przypadku nie ma żadnych racjonalnych przesłanek do odmiennego traktowania podatkowego połączeń w zależności od struktury właścicielskiej spółek.

4.4. Pominięcie kontekstu międzynarodowego i prawa unijnego

Wojewódzki Sąd Administracyjny w sposób pobieżny odniósł się do argumentacji Skarżącej dotyczącej kontekstu prawa unijnego, w szczególności dyrektywy 2009/133/WE. Sąd stwierdził jedynie, że dyrektywa ta dotyczy innych stanów faktycznych, nie analizując głębiej jej wpływu na interpretację krajowych przepisów podatkowych.

Tymczasem zgodnie z zasadą wykładni prounijnej (fr. *effet utile*) sądy krajowe zobowiązane są do takiej interpretacji prawa krajowego, która w największym możliwym stopniu realizuje cele prawa unijnego¹². W kontekście opodatkowania restrukturyzacji przedsiębiorstw celem tym jest właśnie neutralność podatkowa operacji reorganizacyjnych, które nie generują rzeczywistego przysporzenia majątkowego.

Warto również zwrócić uwagę na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), które wielokrotnie podkreślało znaczenie zasady neutralności podatkowej w kontekście restrukturyzacji przedsiębiorstw. W wyroku w sprawie C-28/95 Leur-Bloem Trybunał wskazał, że dyrektywa fuzji ma na celu wyeliminowanie przeszkód podatkowych dla transgranicznych operacji restrukturyzacyjnych pod warunkiem, że nie są one przeprowadzane wyłącznie w celu unikania opodatkowania¹³.

¹¹ Wyrok TK z dnia 16 listopada 2010 r., sygn. K 2/10, OTK-A 2010/9/102.

¹² K. Lasiński-Sulecki, *Zasada efektywności w prawie podatkowym Unii Europejskiej*, Toruń 2018, s. 122–145.

¹³ Wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, ECLI:EU:C:1997:369. Zob. też: wyroki TSUE: z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-126/10 Foggia, ECLI:EU:C:2011:718.

4.5. Błędne stosowanie zasady *in dubio pro tributario*

Wojewódzki Sąd Administracyjny odrzucił zastosowanie zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁴), argumentując, że w sprawie nie występują wątpliwości co do wykładni przepisu. Jest to stanowisko trudne do zaakceptowania, biorąc pod uwagę liczne kontrowersje interpretacyjne dotyczące art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p., potwierdzone zarówno w doktrynie¹⁵, jak i w niejednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁶.

Sam fakt, że przepis ten był przedmiotem rozbieżnych interpretacji, świadczy o istnieniu wątpliwości, które – zgodnie z art. 2a o.p. – powinny zostać rozstrzygnięte na korzyść podatnika. Wojewódzki Sąd Administracyjny zignorował ten aspekt, naruszając tym samym jedną z fundamentalnych zasad postępowania podatkowego.

5. EKONOMICZNE I PRAKTYCZNE IMPLIKACJE WYROKU

Przyjęta przez WSA interpretacja może mieć daleko idące negatywne konsekwencje dla praktyki reorganizacji grup kapitałowych w Polsce. Prowadzi ona do sztucznego opodatkowania operacji niemających charakteru przysparzającego, co w efekcie może zniechęcać przedsiębiorców do przeprowadzania ekonomicznie uzasadnionych restrukturyzacji.

Z ekonomicznego punktu widzenia opodatkowanie pełnej wartości przejmowanego majątku w przypadku połączenia spółek siostrzanych stanowi przykład podwójnego opodatkowania – raz przy nabyciu udziałów w spółce przejmowanej przez wspólnego udziałowca, drugi raz przy połączeniu spółek. Jest to sprzeczne z zasadą jednokrotności opodatkowania, która stanowi jeden z fundamentów racjonalnego systemu podatkowego¹⁷.

Ponadto komentowane orzeczenie może prowadzić do sztucznego komplikowania struktur transakcyjnych. Zamiast prostego połączenia spółek siostrzanych przedsiębiorcy będą zmuszeni do poszukiwania

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej: o.p.

¹⁵ M. Wilk, *Opodatkowanie połączeń spółek kapitałowych*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 8; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych w Polsce*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2022, nr 1.

¹⁶ Por. odmienne stanowiska wyrażone w wyrokach WSA w Warszawie: sygn. III SA/Wa 2256/24, sygn. III SA/Wa 947/24, sygn. III SA/Wa 1425/24.

¹⁷ A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018.

alternatywnych rozwiązań, takich jak uprzednie łączenie udziałów w jednym podmiocie, co generuje dodatkowe koszty administracyjne bez jakiegokolwiek wartości dodanej z perspektywy gospodarczej.

6. POSTULATY WYKŁADNI PRAWIDŁOWEJ I REKOMENDACJE *DE LEGE FERENDA*

6.1. Propozycja wykładni systemowej i teleologicznej

Wobec wskazanych mankamentów interpretacji literalnej przyjętej przez WSA konieczne jest zastosowanie wykładni systemowej i teleologicznej art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. Prawidłowa interpretacja tego przepisu powinna uwzględniać następujące aspekty:

- 1) konstrukcja przepisu wskazuje na intencję opodatkowania wyłącznie nadwyżki wartości rynkowej nad wartością emisyjną, co implikuje, że w przypadku braku emisji udziałów (wynikającego z przepisów kodeksu spółek handlowych) przepis nie powinien znaleźć zastosowania;
- 2) wykładnia systemowa, uwzględniająca całokształt regulacji dotyczących opodatkowania restrukturyzacji przedsiębiorstw, w tym przepisy implementujące dyrektywę 2009/133/WE, prowadzi do wniosku, że operacje reorganizacyjne niemające charakteru przysparzającego powinny być neutralne podatkowo;
- 3) wykładnia celowościowa, odwołująca się do *ratio legis* przepisu, którym jest opodatkowanie rzeczywistych przyrostów majątkowych, a nie formalnych zmian strukturalnych, przemawia za wyłączeniem spod opodatkowania połączenia spółek siostrzanych należących do tego samego właściciela.

6.2. Rekomendacje *de lege ferenda*

Niezależnie od możliwości prawidłowej wykładni obecnych przepisów wskazane byłoby rozważenie wprowadzenia jednoznacznych regulacji wyłączających powstanie przychodu podatkowego w sytuacji połączenia spółek siostrzanych posiadających tego samego jedynego udziałowca, gdy nie dochodzi do emisji udziałów.

Wzorem mogłyby być rozwiązania przyjęte w innych państwach członkowskich UE, które w sposób wyraźny implementowały zasadę neutralności podatkowej restrukturyzacji wynikającą z dyrektywy 2009/133/WE, również w odniesieniu do operacji krajowych. Przykładowo we Francji,

Niemczech czy Holandii połączenia spółek należących do tej samej grupy kapitałowej są co do zasady neutralne podatkowo, niezależnie od tego, czy dochodzi do emisji nowych udziałów.

Proponowana nowelizacja mogłaby polegać na dodaniu do art. 12 ust. 4 u.p.d.o.p. punktu wyłączającego z przychodów wartość majątku otrzymanego w wyniku połączenia spółek posiadających tego samego jedynego udziałowca, gdy zgodnie z przepisami prawa handlowego nie dochodzi do emisji udziałów.

7. KONKLUZJE

Komentowany wyrok WSA we Wrocławiu stanowi przykład formalistycznego podejścia do wykładni przepisów prawa podatkowego, które abstrahuje od ekonomicznej istoty transakcji oraz systemowego i celowościowego kontekstu interpretowanych regulacji. Taka interpretacja prowadzi do niespójnych i nieracjonalnych ekonomicznie rezultatów, naruszając fundamentalne zasady prawa podatkowego, w tym zasadę neutralności restrukturyzacji, zasadę równości opodatkowania oraz zasadę opodatkowania rzeczywistego przysporzenia majątkowego.

Analiza porównawcza konkurencyjnych linii orzeczniczych wskazuje na istnienie głębokiego dualizmu interpretacyjnego w odniesieniu do opodatkowania połączeń spółek siostrzanych, co generuje niepewność prawną i stanowi istotną barierę dla przeprowadzania ekonomicznie uzasadnionych reorganizacji przedsiębiorstw. Konieczna jest interwencja NSA w postaci uchwały abstrakcyjnej, która uporządkowałaby rozbieżne stanowiska sądów administracyjnych.

De lege lata prawidłowa wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. powinna uwzględniać ekonomiczny charakter operacji połączenia spółek siostrzanych oraz wykluczać powstanie przychodu podatkowego w sytuacji, gdy nie dochodzi do rzeczywistego przysporzenia majątkowego. *De lege ferenda* wskazane byłoby jednoznaczne uregulowanie tej kwestii poprzez wprowadzenie wyraźnego wyłączenia dotyczącego połączeń spółek mających tego samego jedynego udziałowca.

Komentowany wyrok stanowi przestrożę przed nadmiernym formalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym i przypomina o konieczności uwzględniania gospodarczej treści operacji jako podstawowej dyrektywy wykładni przepisów podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych w Polsce*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2022, nr 1.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Łasiński-Sulecki K., *Zasada efektywności w prawie podatkowym Unii Europejskiej*, Toruń 2018.
- Litwińczuk H., *Opodatkowanie przekształceń, łączeń i podziałów spółek*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 3.
- Mariański A., *Neutralność podatkowa restrukturyzacji przedsiębiorstw*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5.
- Mastalski R., *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 2001.
- Maczak M., *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018.
- Weber D., *The Merger Directive – A Gap in the Tax Harmonization within the EC*, „European Taxation” 1996, no. 36.
- Wilk M., *Opodatkowanie połączeń spółek kapitałowych*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 8.

ZASADA ZDOLNOŚCI DO ŚWIADCZENIA PODATKOWEGO W ŚWIEŁIE WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO W SPRAWIE K 21/14

Streszczenie: Autorka poddaje w artykule analizie konstytucyjne granice władztwa daninowego w świetle zasad zdolności płatniczej oraz ochrony godności człowieka, ze szczególnym uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, który nakreślił obowiązek zapewnienia nieopodatkowania minimum egzystencji oraz mechanizmów jego urealniania.

Autorka prezentuje konstrukcyjne elementy podatku dochodowego od osób fizycznych (skala, kwota zmniejszająca podatek/kwota wolna od opodatkowania, koszty uzyskania przychodów, łączenie bądź separacja źródeł, kompensata strat) i wskazuje, że realna ochrona minimum egzystencji wymaga oceny całkowitego obciążenia, a nie tylko parametrów „segmentu” skali podatkowej. Zróżnicowanie reżimów (opodatkowanie na zasadach ogólnych według skali, podatek liniowy, ryczałt) prowadzi do niespójności w zakresie zastosowania instrumentów ochronnych i może niweczyć funkcję gwarancyjną minimum egzystencji. Na tej podstawie formułuje wnioski *de lege ferenda* dotyczące wprowadzenia uniwersalnego kredytu podatkowego pełniącego funkcję „kwoty wolnej” we wszystkich źródłach dochodów, ograniczonej agregacji lub jednolitego, niezależnego od źródła przychodów progu dochodu objętego ochroną, częściowej kompensaty strat między segmentami co

* Doktor, pracownik naukowy Katedry Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: prejs@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0003-2784-2227>



Received: 12.02.2025; Revised: 12.10.2025; Accepted: 14.10.2025.

© 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 Author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

najmniej do wysokości minimum egzystencji oraz automatycznej waloryzacji parametrów. Proponowane kierunki mają przywrócić spójność systemową i zgodność z aksjologią art. 2, 30 i 84 Konstytucji, do której nawiązuje TK w wyroku K 21/14.

Słowa kluczowe: minimum egzystencji, zasada zdolności płatniczej, kwota wolna/kwota zmniejszająca podatek, łączenie i separacja źródeł, kompensata strat, waloryzacja, sprawiedliwość podatkowa, godność człowieka, wyrok TK K 21/14, podatek dochodowy

THE PRINCIPLE OF ABILITY-TO-PAY IN THE LIGHT OF THE POLISH CONSTITUTIONAL TRIBUNAL'S JUDGMENT IN CASE K 21/14

Abstract: In this article, the author examines the constitutional limits of taxing power in light of the ability-to-pay principle and the protection of human dignity, with particular reference to the Constitutional Tribunal's judgment of 28 October 2015, case K 21/14 which articulated the duty to ensure non-taxation of the subsistence minimum and to provide mechanisms for making that guarantee effective in practice (including indexation).

The author presents the structural elements of personal income tax (the rate schedule, tax-reduction amount/tax-free allowance, tax-deductible costs, aggregation or separation of income sources, and loss-offset rules) and argues that the effective protection of the subsistence minimum requires an assessment of the total tax burden rather than of the parameters of the rate-schedule "segment" alone. The coexistence of distinct regimes (general progressive taxation under the scale, the flat-rate regime, and the lump-sum regime) produces inconsistencies in the reach of protective instruments and may undermine the guarantee function of the subsistence minimum. On this basis, the author formulates *de lege ferenda* proposals concerning the following: the introduction of a universal tax credit that would perform the function of a "tax-free allowance" across all income sources; the adoption of limited cross-basket aggregation or, alternatively, a uniform, source-neutral income threshold protected from taxation; allowance for partial cross-basket loss offset at least up to the level of the subsistence minimum; and the implementation of automatic indexation of relevant parameters. The proposed directions are intended to restore systemic coherence and conformity with the axiological framework of Articles 2, 30 and 84 of the Polish Constitution, as invoked by the Constitutional Tribunal in case K 21/14.

Keywords: subsistence minimum, ability-to-pay principle, tax-free allowance/tax-reduction amount, income aggregation vs. schedular separation, loss offset, indexation, tax justice, human dignity, Constitutional Tribunal case K 21/14, income tax

1. WSTĘP

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (TK) odgrywa kluczową rolę w systemie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej, stanowiąc istotny mechanizm kontroli konstytucyjności stanowionego prawa oraz gwarancję ochrony praw i wolności jednostki. Szczególną doniosłość mają rozstrzygnięcia odnoszące się do regulacji o charakterze daninowym, gdyż przepisy te w bezpośredni sposób ingerują w sferę majątkową obywateli, określając

granice obowiązków podatkowych i fiskalnych oraz wpływając na realizację zasady sprawiedliwości społecznej.

Zasada zdolności do świadczenia podatkowego¹ stanowi jedno z fundamentalnych kryteriów wyznaczających konstytucyjne granice władztwa daninowego ustawodawcy. Odnosi się ona do postulatu, aby ciężary podatkowe były nakładane w sposób proporcjonalny do możliwości ekonomicznych podatnika, co ma bezpośredni związek z ochroną godności ludzkiej, prawem własności oraz zasadą równości wobec prawa. Na gruncie polskiego porządku prawnego zasada ta nie jest wyrażona *expressis verbis* w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.², lecz jest wyprowadzana przez Trybunał Konstytucyjny z jej postanowień, w szczególności z art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego), art. 32 (zasada równości) oraz art. 84 (obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie).

W niniejszym artykule podjęto próbę analizy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14³, w kontekście elementów konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych odnoszących się do zachowania minimum egzystencji podatnika. Orzeczenie to dotyczyło konstytucyjności regulacji odnoszących się do wysokości kwoty wolnej od podatku oraz jej adekwatności w kontekście realizacji zasad sprawiedliwości podatkowej, ochrony prawa własności i proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Trybunał, oceniając te przepisy, wskazał na konieczność zapewnienia takiego poziomu kwoty dochodu wolnej od opodatkowania, który gwarantuje nieopodatkowanie dochodów niezbędnych do zapewnienia minimum egzystencji podatnika, co wprost koresponduje z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Powołany wyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego był impulsem do szerszej debaty doktrynalnej i legislacyjnej, koncentrującej się na problematyce wyznaczania granic władztwa daninowego ustawodawcy⁴, a także na roli Trybunału Konstytucyjnego w kształtowaniu polityki podatkowej państwa. Stał się przyczynkiem wielokrotnej nowelizacji przepisów odnoszących się do kwoty wolnej od opodatkowania. Wyrok ten miał istotne

¹ W literaturze anglojęzycznej zasada ta powoływana jest jako *ability-to-pay principle*.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ OTK-A 2015/9/152.

⁴ Por. J. Gliniecka, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Zasady prawa podatkowego*, red. A. Gomułowicz, Warszawa 2013, s. 145–167.

znaczenie nie tylko w kontekście elementów konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiących gwarancję zachowania minimum egzystencji podatnika, ale również w szerszej perspektywie systemowej, jako że potwierdził obowiązek uwzględniania zasady zdolności do świadczenia podatkowego jako elementu składającego się na standard konstytucyjny sprawiedliwości podatkowej. Jego tezy wymagają ponownej analizy w świetle rozważanych przez Ministerstwo Finansów zmian kwoty wolnej od opodatkowania.

2. ZASADA ZDOLNOŚCI DO ŚWIADCZENIA PODATKOWEGO

Początki współczesnego rozumienia zasady opodatkowania na podstawie zdolności do świadczenia podatkowego sięgają czasów rewolucji przemysłowej oraz klasycznych doktryn ekonomicznych XVIII wieku⁵. Kluczową rolę w jej sformułowaniu przypisuje się Adamowi Smithowi, którego fundamentalne dzieło *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, wydane po raz pierwszy w 1776 roku, wywarło przełomowy wpływ na rozwój myśli ekonomicznej i podatkowej⁶. Smith sformułował w nim cztery podstawowe zasady opodatkowania, z których pierwsza – zasada równości (sprawiedliwości) – wprost odnosi się do zdolności podatnika do ponoszenia ciężarów publicznych. Jak pisał: „Każdy obywatel państwa powinien wspierać utrzymanie rządu, na ile to możliwe, proporcjonalnie do swoich możliwości”⁷. Uważa się, że ta teza, podkreślająca powiązanie wysokości obciążeń podatkowych z faktyczną sytuacją ekonomiczną jednostki, stanowi fundament nowoczesnego prawa podatkowego⁸.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że zasada zdolności do świadczenia podatkowego ugruntowała się w XIX wieku jako podstawowy

⁵ G. Jochum, *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht Taschenbuch, Forschung und Wissenschaft*, Berlin 2006, s. 93; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2002, s. 87; W. Gassner, J. Lang, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht: dogmatische Grundfragen, rechtspolitischer Stellenwert; Gutachten*, Wien 2000, s. 37.

⁶ A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, vol. IV, Basil 1971, s. 164.

⁷ Ang. „The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities”.

⁸ O. Schulemann, *Horizontale Gerechtigkeit und Einkommensbesteuerung*, Bochum 2008, s. 15.

postulat kształtowania polityki fiskalnej państwa⁹. W szczególności na gruncie ekonomii klasycznej i jej kontynuatorów uznawano, iż podatki nie mogą być nakładane w sposób oderwany od realnej siły ekonomicznej podatnika, gdyż prowadziłoby to do naruszenia zasad równości i sprawiedliwości społecznej. Współcześnie postrzega się ją nie tylko jako fundament nauki ekonomii podatkowej, ale również jako jedną z naczelných zasad nauki prawa podatkowego, służącą ochronie praw jednostki i zapewnieniu równowagi pomiędzy interesem fiskalnym państwa a sytuacją majątkową podatników.

Po raz pierwszy zasada opodatkowania na podstawie zdolności do świadczenia wyrażona została w Deklaracji praw człowieka i obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r.¹⁰ W artykułach 13, 14 i 15 akt ten traktował o obowiązku podatkowym, który miał być nałożony na obywateli w celu finansowania utrzymania francuskiej siły zbrojnej i wydatków administracji publicznej, a obowiązek uiszczania podatku „winien być rozłożony na obywateli stosownie do ich możliwości”¹¹. Przepisy te w sposób jednoznaczny wprowadzały zasadę równości podatkowej oraz nakładały obowiązek rozkładania ciężarów publicznych proporcjonalnie do zdolności ekonomicznej jednostki.

Dalsze artykuły Deklaracji rozwijały te postulaty, podkreślając znaczenie przejrzystości i kontroli społecznej nad finansami publicznymi¹². Stanowiły one ważny składnik pojęciowy reguł poboru podatków i ustanowiły obowiązek transparentności administracji podatkowej¹³. W art. 14 Deklaracji wskazano: „Wszyscy obywatele mają prawo osobiście lub przez swoich przedstawicieli ustalać konieczność podatku publicznego, wyrażać na niego zgodę w sposób nieskrępowany, czuwać nad jego wydatkowaniem oraz określać jego wysokość, podstawę wymiaru, sposób ściągania oraz czas trwania”. Z kolei art. 15 Deklaracji stanowił: „Społeczeństwo ma prawo żądać od każdego urzędnika publicznego sprawozdania z jego działalności”, co wyznaczało nowy standard transparentności administracji publicznej,

⁹ E. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 23.

¹⁰ J. Streng, *Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht*, Köln 1999, s. 85.

¹¹ B. Lesiński, *Historia państwa i prawa. Wybór tekstów źródłowych*, Poznań 1995, s. 224–227.

¹² K. Naumann, *Eine religiöse Referenz in einem Europäischen Verfassungsvertrag*, Tübingen 2008, s. 48.

¹³ *Ibidem*.

w tym administracji podatkowej. Wprowadzenie tych zasad miało charakter przełomowy, ponieważ urzeczywistniło dwa kluczowe pojęcia dla kształtowania się nowoczesnego systemu podatkowego: obowiązek podatkowy i równość podatkową. Stały się one fundamentem idei suwerenności narodu i rozwoju koncepcji praw człowieka, jak też wykładni przepisów podatkowych. Deklaracja, uznawana za prekursora konstytucjonalizmu europejskiego, w istocie położyła podwaliny pod późniejsze sformułowanie i rozwój zasady zdolności do świadczenia podatkowego, której elementy – równość, proporcjonalność i kontrola społeczna – są obecne w konstytucjach wielu współczesnych państw europejskich.

W polskiej doktrynie prawa podatkowego i historii prawa podkreśla się, że zasada opodatkowania na podstawie zdolności do świadczenia podatkowego nie została wprost wyrażona w żadnej z dotychczasowych konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁴. Niemniej jednak jej elementy można pośrednio wywieść z ogólnych zasad konstytucyjnych, w szczególności z art. 84 Konstytucji wprowadzającego zasadę władztwa daninowego oraz art. 32 Konstytucji, który stanowi o równości wszystkich obywateli wobec prawa oraz o zakazie dyskryminacji w życiu politycznym, społecznym i gospodarczym¹⁵.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia określonych w ustawie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Przepis ten wprowadza dwie fundamentalne zasady: zasadę powszechności obowiązku podatkowego oraz zasadę władztwa podatkowego. Przedmiotem tego obowiązku są ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki określone w ustawie. Obowiązek ich ponoszenia wiąże się z władztwem państwa w sferze finansowej, w szczególności z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Ciężar utrzymania państwa spoczywa na wszystkich obywatelach, a państwo jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji RP). Jednakże, jak wynika z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, art. 84 Konstytucji nie może być interpretowany w oderwaniu od innych wartości konstytucyjnych, w tym zasady sprawiedliwości i ochrony praw jednostki¹⁶. Trybunał konsekwentnie wskazuje, że obowiązek podatkowy

¹⁴ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 34 i nast.

¹⁵ Wyroki TK: z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU nr 3A/2011, poz. 22; z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

¹⁶ Zob. wyroki TK: z dnia 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1.

musi być powiązany z realną zdolnością podatnika do poniesienia danego ciężaru, co jest bezpośrednim odzwierciedleniem zasady zdolności do świadczenia podatkowego¹⁷. Powszechność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych musi zawsze łączyć się ze zdolnością do ich ponoszenia. Ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki, może ponosić tylko ten, kto jest w stanie sprostać tym obowiązkom¹⁸.

Artykuł 217 Konstytucji RP zastrzega natomiast, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych, jak również zasad udzielania ulg i umorzeń, a także kategorii podmiotów zwolnionych z opodatkowania, może następować wyłącznie w drodze ustawy. Przepis ten wyznacza granice władztwa daninowego ustawodawcy, stanowiąc jednocześnie istotną gwarancję ochrony obywateli przed arbitralnością fiskalną państwa. Oznacza to, że wszystkie kluczowe elementy konstrukcyjne podatku muszą wynikać z przepisów rangi ustawowej, a ewentualne delegacje ustawowe muszą mieć charakter ściśle określony i nie mogą prowadzić do nadmiernej uznaniowości władzy wykonawczej, która w omawianym aspekcie dotyczyłaby re-dystrybucji dóbr.

Zasada równości podatkowej, wynikająca z art. 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, stanowi istotne ograniczenie władztwa daninowego ustawodawcy, uniemożliwiając nakładanie podatków w sposób arbitralny. Zgodnie z jej treścią wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań, zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (zasada równości w ujęciu horyzontalnym), natomiast podmioty znajdujące się w różnych sytuacjach powinny być traktowane odmiennie (zasada równości w ujęciu wertykalnym). Istota tej zasady wyraża się w dwóch formułach: z jednej strony obejmuje zakaz dyskryminacji podatkowej, z drugiej zaś nakaz zapewnienia równości w prawie podatkowym. Jej normatywna treść, poza zakazem dyskryminacji podatkowej, zawiera kierowany względem ustawodawcy podatkowego nakaz ukształtowania systemu podatkowego z poszanowaniem równości w nakładaniu ciężarów publicznych, w tym obowiązku podatkowego i to zarówno na płaszczyźnie stanowienia, jak i stosowania prawa. Nakaz ten

¹⁷ Zob. wyroki TK: z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22; z dnia 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/201, poz. 83.

¹⁸ Por. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 78–80.

dotyczy w szczególności sfery kształtowania treści poszczególnych elementów konstrukcji podatku. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że sprzeczne z zasadą równości wobec prawa jest takie ukształtowanie przepisów podatkowych, które prowadzi do nierównego traktowania podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, bez wystarczającego uzasadnienia wynikającego z dobra wspólnego czy proporcjonalnych różnic ekonomicznych¹⁹. Trybunał Konstytucyjny uznaje za urągającą zasadzie równości wobec prawa sytuację, w której jedna grupa adresatów normy prawnopodatkowej w porównaniu do drugiej jest traktowana podatkowo inaczej, w szczególności jeśli pomiędzy obiema grupami nie ma żadnej różnicy w rodzaju grupy i jej znaczeniu dla społeczeństwa, która mogłaby nierówne traktowanie usprawiedliwiać. Powstaje przy tym jednak istotne pytanie o kryteria porównawcze – element, który pozwala ustalić, czy różnicowanie obciążeń podatkowych jest zgodne z zasadą sprawiedliwości, wspólne cechy lub różnice poszczególnych grup podatników, które pełnią funkcję miernika sprawiedliwości w prawie podatkowym. W tym kontekście podstawowe znaczenie dla rozważań nad równością podatkową ma ustalenie „cechy istotnej”, która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub odmienne. Ustawodawca powinien ustalić kryteria wyróżnienia poszczególnych grup podatników, których sytuację prawną należy uregulować w sposób zróżnicowany. Kryterium różnicowania nie może być dobrane przez ustawodawcę dowolnie, lecz z zachowaniem sprawiedliwości podatkowej w zakresie repartycji ciężarów publicznych. Współcześnie za takie kryterium porównawcze opodatkowania uznaje się zdolność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli²⁰. Alternatywnego kryterium dostarcza teoria ekwiwalencji, jednak znajduje ona mniejsze uznanie w zakresie nakładania danin publicznych²¹. W tym ostatnim przypadku zakłada się, że podatki powinny być ponoszone przez podatnika proporcjonalnie do uzyskanych przez niego korzyści w postaci otrzymywanych świadczeń publicznych.

Z kolei art. 2 Konstytucji RP, będący wyrazem zasady demokratycznego państwa prawnego, obejmuje m.in. zasadę zaufania obywateli do państwa

¹⁹ Wyroki TK: z dnia 23 października 1995 r., sygn. K 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11; z dnia 3 października 2006 r., sygn. K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

²⁰ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 153.

²¹ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 104.

i stanowionego przez nie prawa, zasadę ochrony praw nabytych oraz zasadę sprawiedliwości społecznej. W kontekście prawa podatkowego oznacza to, że system danin publicznych musi być konstruowany sprawiedliwie, proporcjonalnie oraz transparentnie, tak aby podatnicy mogli w sposób przewidywalny określić zakres swoich obowiązków. Sprawiedliwość podatkowa rozpatrywana jest w kontekście materialnym (równość oraz powszechność opodatkowania) oraz w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)²². Miarą, według której powinny zostać rozłożone na obywateli ciężary podatkowe, jest ich zdolność płatnicza. Obciążenie podatkowe powinno być zaś zindywidualizowane w sposób odpowiedni do zdolności płatniczej²³.

Wskazane zasady, podniesione do rangi konstytucyjnej, stanowią istotny punkt odniesienia dla kształtowania sprawiedliwego systemu podatkowego oraz wyznaczają ustawodawcy ramy w zakresie stanowienia norm podatkowych. Zasada zdolności do świadczenia podatkowego jako standard konstytucyjny oznacza konieczność takiego kształtowania obciążeń podatkowych, aby nie abstrahowały one od realnej sytuacji majątkowej podatników. W tym kontekście zasada ta odnosi się do przyczyny opodatkowania uzasadniającej oraz legitymizującej nakładanie podatku, który powinien być nakładany na wszelkie manifestacje bogactwa, wyznacza jego granicę, ale stanowi też jego parametr. Zasada ta wymaga również odejścia od mechanizmów opodatkowania, które – w oderwaniu od zdolności płatniczej jednostki – prowadziłyby do nadmiernego i niesprawiedliwego fiskalizmu. Doniosłość omawianej zasady wyklucza możliwość ograniczenia zakresu jej zastosowania do zamkniętego katalogu sytuacji (*numerus clausus*). Ogromne znaczenie w procesie konkretyzacji tej zasady ma orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, które nadaje jej wymiar praktyczny.

W polskim porządku prawnym zasada zdolności do świadczenia podatkowego została *explicite* powołana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14. Trybunał wskazał wówczas, iż opodatkowanie powinno następować na podstawie indywidualnej, realnej zdolności podatnika do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych. Tym samym zasada ta została podniesiona przez Trybunał do rangi zasady konstytucyjnej.

²² Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 36.

²³ Por. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 77.

3. ELEMENTY KONSTRUKCJI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH A ZDOLNOŚĆ DO ŚWIADCZENIA PODATKOWEGO

Zasada zdolności do świadczenia podatkowego odnosi się do wszystkich rodzajów podatków, w tym także do podatków pośrednich. Jednak podatki pośrednie nie wpływają na ekonomiczną zdolność do świadczenia w sposób tak precyzyjny jak podatki dochodowe. Podstawowym kryterium świadczącym o ekonomicznej zdolności do świadczenia podatkowego jest osiągnięcie przez podatnika dochodu. Adam Smith stwierdził, że poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymywania rządu w jak najściślejszym stosunku do swoich możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa otrzymuje²⁴. Ponadto współczesne podatki dochodowe od osób fizycznych charakteryzuje daleko posunięta personalizacja, której celem jest dostosowanie wielkości obciążenia podatkowego do zdolności podatkowej podatnika.

Podatek dochodowy od osób fizycznych stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetowych państwa, a jego konstrukcja jest w sposób szczegółowy uregulowana w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁵. System podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązujący w Polsce jest złożoną strukturą. Elementami konstrukcyjnymi tego podatku są: podmiot podatku, którym jest osoba fizyczna, przedmiot podatku – osiąganie dochodu, podstawa opodatkowania, którą co do zasady stanowi suma dochodów z poszczególnych źródeł przychodów oraz skala podatkowa. Podstawowa zasada opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych zakłada obciążenie tym podatkiem dochodów uzyskiwanych przez indywidualne osoby. Podatek ten charakteryzuje się tym, że opodatkowaniu podlega przychód pomniejszony o wydatki kwalifikowane jako koszty jego uzyskania (dochód). Zgodnie z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. za koszty uzyskania przychodu mogą być uznane jedynie te wydatki, które przyczyniają się do osiągnięcia tego przychodu, jego zachowania lub zabezpieczenia jego źródła. Możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu pozwala ująć zdolność płatniczą podatnika, ponieważ ilustruje faktyczny dochód pozostający do jego dyspozycji. Zasada opodatkowania przychodu po pomniejszeniu o koszty jego uzyskania jest też emanacją nakazu poszanowania przez prawo podatkowe minimum

²⁴ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, przeł. A. Prejbisz, B. Jasińska, Warszawa 2007, s. 500.

²⁵ Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

egzystencji podatnika. Sam przychód podatnika nie jest wystarczającym miernikiem zdolności podatkowej, to brak dochodu świadczy o jednoczesnym braku zdolności do poniesienia ciężaru podatkowego. Wysokość ciężaru podatkowego co do zasady powinna zatem odnosić się do dochodu, a nie przychodu pozostającego w dyspozycji podatnika.

Za podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przyjmuje się całokształt dochodu podatnika (sumę dochodów) i stosuje progresywną skalę opodatkowania, co przede wszystkim daje możliwość równomiernego obciążenia wedle zdolności płatniczej. Całościowemu ujęciu ciężaru podatkowego służy z kolei globalność podatku dochodowego (łączenie wszystkich źródeł przychodów i opodatkowywanie według wspólnej skali podatkowej), która jako cecha podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce doznaje jednak wielu wyjątków. Globalność podatku dochodowego od osób fizycznych zakłada dodatkowo równość źródeł przychodów.

Stawka podatku dochodowego od osób fizycznych zależy od wysokości podstawy opodatkowania, jaką jest suma dochodów z poszczególnych źródeł przychodów. Obowiązujący model opodatkowania dochodów osobistych podatkiem dochodowym od osób fizycznych opiera się na tzw. progresji szczeblowej. Polega ona na tym, że podstawa opodatkowania dzielona jest na części o określonej wysokości. Od tych zaś części obliczany jest podatek według odrębnej, wzrastającej stawki podatku. Suma podatku z poszczególnych części daje wysokość podatku należnego. Granicą opodatkowania jest konfiskatoryjność podatku względem majątku podatnika.

Jeśli podatnik osiąga dochody przekraczające próg ustalony w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., to od nadwyżki przekraczającej dany próg oblicza się podatek według stawki wyższej. Do wysokości pierwszego progu podatek płatny jest według stawki 12%. Jeśli podatnik uzyskuje dochody, które są równe lub wyższe od kwoty stanowiącej dolną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, część dochodu mieszcząca się w tym przedziale skali podatkowej będzie opodatkowana według stawki 32%. Dolną granicą skali podatkowej jest dochód wolny od podatku (będący ilorazem stawki obowiązującej w pierwszym progu i kwoty zmniejszającej podatek). Tak obliczony podatek jest pomniejszany o kwotę wolną od podatku. Kwota zmniejszająca podatek pozwala na wyłączenie z opodatkowania dochodów niezbędnych do zaspokojenia podstawowych potrzeb jednostek.

Uwzględnienie przez ustawodawcę zasady zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej co do zasady powinno odbywać się w stosunku do

każdego z elementów podatku dochodowego od osób fizycznych. Ustalając zatem, kto jest podatnikiem w podatku dochodowym od osób fizycznych, co jest przedmiotem opodatkowania w tym podatku oraz w jaki sposób się go oblicza, ustawodawca powinien uwzględnić zdolność do poniesienia ciężaru podatku, aczkolwiek zasada ta nie ma charakteru absolutnego. Opodatkowanie według zdolności podatkowej oznacza również uzależnienie wysokości obciążenia podatkowego od skali potrzeb osobistych, które jednostka jest w stanie zaspokoić z uzyskanego dochodu²⁶. Wpływ na zdolność płatniczą mogą zatem mieć także takie cechy, jak m.in. status małżeński, liczba dzieci, choroba czy wiek, które to czynniki powinny być uwzględnione w ramach systemu opodatkowania dochodu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Obowiązek utrzymania dzieci zmniejsza zdolność płatniczą podatnika i wymaga uwzględnienia w ramach podatku dochodowego, jeśli ustawodawca nie zapewnia innego wyrównania dla ubytku zdolności podatkowej.

Przejawem realizacji zasady zdolności płatniczej jest także kwota wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych. Ma ona za zadanie pozostawić wolne od opodatkowania środki, które są niezbędne podatnikowi do zaspokojenia jego potrzeb egzystencjalnych. Znaczenie tej konstytucyjnej zasady w tym kontekście szczególnie mocno zaakcentowane zostało w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14. Trybunał uznał w nim, że przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie, w jakim nie przewidywał mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek w sposób gwarantujący nieopodatkowanie minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji RP. W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny wyraźnie podkreślił, że ustawodawca, kształtując konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych, jest zobowiązany do respektowania podstawowych standardów konstytucyjnych, które obejmują również ochronę minimum egzystencji jako elementu prawa socjalnego i godności człowieka. Podatek jest świadczeniem pieniężnym i jego sens ekonomiczny sprowadza się w wypadku podatku od osób fizycznych do transferu środków pieniężnych z majątku osoby fizycznej do zasobów Skarbu Państwa. Osoba fizyczna musi być jednak obiektywnie zdolna do dokonania takiego transferu. Trybunał jednoznacznie podkreślił, że regulacje ustawy o podatku dochodowym od

²⁶ Por. J. Gach, A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998, nota 1 do art. 6.

osób fizycznych muszą pozostawać w zgodzie z konstytucyjnymi zasadami porządku prawnego. Uprawnienie ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest równoważone koniecznością respektowania przez niego wartości konstytucyjnych, w tym zasady zdolności do świadczenia podatkowego, aczkolwiek zakres znaczeniowy tej dyrektywy w odniesieniu do poszczególnych elementów konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych uzależniony jest od doprecyzowania tej zasady w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Z tej też przyczyny wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, jest szczególnie istotny.

4. WYROK TK Z DNIA 28 PAŹDZIERNIKA 2015 R., SYGN. K 21/14

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, dotyczył zgodności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. z art. 2 i 84 Konstytucji RP. Przedmiotem kontroli była kwota zmniejszająca podatek (556 zł 02 gr), która w opinii Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO) nie gwarantowała minimum egzystencji. Wyrok TK zapadł na wniosek RPO o zbadanie zgodności powołanego wyżej przepisu w zakresie, w jakim ustala on w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr. Jako wzorce kontroli wnioskodawca przywołał art. 2 Konstytucji RP (zasada sprawiedliwości społecznej) i art. 84 Konstytucji RP (obowiązek ponoszenia danin i ciężarów publicznych). W piśmie z dnia 2 czerwca 2015 r. RPO rozszerzył wniosek i wniósł o zbadanie zgodności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim przepis ten ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, z art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (ochrona własności i innych praw majątkowych w związku z zasadą proporcjonalności). Rzecznik podniósł, że brak mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek prowadził do sytuacji, w której osoby żyjące w ubóstwie, według kryteriów ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej²⁷, zobowiązane były do ponoszenia ciężarów publicznych. Tymczasem z art. 84 Konstytucji RP wynika, że obowiązek podatkowy musi być powiązany ze zdolnością podatkową jednostki.

Artykuł 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w brzmieniu zakwestionowanym przez RPO, stanowił, że podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29–30e u.p.d.o.f.,

²⁷ Dz.U. z 2015 r., poz. 163 ze zm.

pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali podatkowej. Istotą kwestionowanej regulacji była wysokość kwoty zmniejszającej podatek określona w pierwszym przedziale skali podatkowej (556,02 zł) odpowiadającej kwocie niepowodującej obowiązku zapłaty podatku dochodowego w wysokości 3091 zł (jest to kwota wynikająca z podzielenia kwoty zmniejszającej podatek przez 18%). Kwota wolna od podatku jest progiem, do którego przychód podatkowy nie podlega podatkowi od osób fizycznych. W uzasadnieniu wniosku RPO wskazywał, że wysokość dochodu wolnego od podatku, wynikająca z obliczeń, o których mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., została ustalona w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie kryteriów ubóstwa. Argumentacja RPO co do wysokości kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej opierała się na odniesieniu tej kwoty do kryterium dochodu przewidzianego w przepisach ustawy o pomocy społecznej, na podstawie których można się ubiegać o przewidziane w nich świadczenia.

Kolejnym problemem konstytucyjnym był brak mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, a w konsekwencji brak urealnienia kwoty wolnej od podatku. Zdaniem RPO wywołuje to stan, w którym ciężar publiczny w postaci obowiązku płacenia podatku przekracza pewną dopuszczalną granicę na gruncie Konstytucji RP. Rzecznik w tym zakresie zarzucał, że podstawowym problemem było przekroczenie przez ustawodawcę konstytucyjnie dopuszczalnych granic swobody w zakresie kształtowania zobowiązania podatkowego.

Wyrokiem z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/15, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Zakwestionowany przez Trybunał Konstytucyjny przepis utracił moc obowiązującą z dniem 20 listopada 2016 r.

Trybunał Konstytucyjny przychylił się do stanowiska RPO, wskazując, że konstrukcja kwoty wolnej od podatku nie może być dowolna, a jej wysokość powinna gwarantować minimum egzystencji. Uznał, że ustawodawca, nie zapewniając mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku, naruszył zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasadę zdolności do ponoszenia ciężarów podatkowych (art. 84 Konstytucji RP). Podkreślił również, że obowiązek podatkowy nie może powodować sytuacji, w której osoba fizyczna traci środki niezbędne do zaspokojenia elementarnych potrzeb. Tym samym uznał, że dotychczasowe ukształtowanie

kwoty wolnej od podatku jest nieproporcjonalne i niezgodne z wartościami konstytucyjnymi. Zauważył, że w pierwotnym tekście ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca zdecydował o określeniu sposobu waloryzowania elementów skali podatkowej, tj. wyznaczaniu granic poszczególnych przedziałów skali oraz o wysokości kwoty zmniejszającej podatek. Jednak już w latach 2002 i 2003 granice przedziałów skali podatkowej zostały zamrożone. Tak więc w latach tych prawodawca nie dokonał waloryzacji granic skali podatkowej, których przekroczenie powodować mogło konieczność zapłaty podatku według wyższej stawki. Od 1 stycznia 2004 r., na podstawie ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw²⁸, prawodawca odstąpił od stworzenia mechanizmu corocznego waloryzowania przedziałów skali podatkowej. Przepisy dotyczące tej kwestii zostały usunięte z ustawy. Od tamtego czasu granice kwotowe przedziałów skali podatkowej waloryzowane były *ad hoc*, bez wyraźnego schematu działania prawodawcy.

Trybunał, uznając niekonstytucyjność przepisu, odroczył utratę jego mocy obowiązującej do 30 listopada 2016 r., dając ustawodawcy czas na dokonanie stosownych zmian legislacyjnych. Było to działanie mające na celu zminimalizowanie negatywnych skutków finansowych orzeczenia oraz zapewnienie ciągłości prawa podatkowego.

Wyrok w sprawie K 21/14 stanowi ważki punkt odniesienia dla dalszej refleksji nad konstytucyjnymi granicami władztwa daninowego ustawodawcy oraz zakresem ochrony praw jednostki w kwestii danin publicznych.

5. ZACHOWANIE MINIMUM EGZYSTENCJI PODATNIKA – KONSTYTUCYJNE WZORCE NORMATYWNE

Z rozważań Trybunału Konstytucyjnego zawartych w wyroku o sygn. K 21/14 wynika, że podatnik nie powinien być obciążany podatkiem od dochodu, który nie wystarcza na pokrycie elementarnych potrzeb egzystencjalnych. Kwota wolna od podatku powinna zatem odpowiadać co najmniej poziomowi minimum egzystencji, przy czym ustawodawca może stosować różne metody jej waloryzacji – ważne jednak, by nie był to mechanizm pozorny. Obowiązkiem ustawodawcy uregulowanym na poziomie konstytucyjnym jest takie ukształtowanie kwoty wolnej od podatku, które

²⁸ Dz.U. Nr 202, poz. 1956 ze zm.

zapewnia podatnikom przynajmniej podstawowe bezpieczeństwo socjalne. Jak wskazał Trybunał, obowiązek taki wynika z art. 2 i 84 Konstytucji RP.

O ile należy podzielić stanowisko, zgodnie z którym ustawodawca podatkowy zobowiązany jest respektować nakaz poszanowania minimum egzystencji podatnika, o tyle wątpliwości mogą budzić wskazane przez Trybunał Konstytucyjny wzorce normatywne w ww. wyroku. W ocenie autorki zasadniczym komponentem zasady zdolności płatniczej, odnoszącym się bezpośrednio do instytucji minimum egzystencji, jest konstytucyjna zasada poszanowania i ochrony godności człowieka. Zgodnie z art. 30 Konstytucji RP przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności oraz praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona stanowią obowiązek władz publicznych. Tym samym godność jednostki należy uznać za aksjologiczną podstawę systemu wartości, na którym oparto Konstytucję RP, a zarazem za fundament całego polskiego porządku prawnego. W świetle art. 30 Konstytucji RP ustawodawca ma obowiązek kształtowania prawa podatkowego w sposób zapewniający ochronę godności człowieka, rozumianej jako fundament konstytucyjnego porządku aksjologicznego²⁹. Ma to istotne znaczenie dla postrzegania ochrony prawa podatnika do zachowania minimum egzystencji, ponieważ godność, jako przyrodzona i niezbywalna, nie wymaga legitymacji normatywnej, gdyż jej źródłem nie jest żadne uprawnienie nadawane przez państwo. Co więcej, jest ona w stosunku do niego pierwotna i stanowi swego rodzaju otwarcie systemu konstytucyjnego na wartości pozaprawne i uprzednie względem prawa. W tym też sensie przywołanie w tekście Konstytucji RP godności stanowi rodzaj łącznika, pomostu pomiędzy porządkiem prawa naturalnego a prawem pozytywnym, będąc jednocześnie aksjologiczną podstawą całego porządku konstytucyjnego³⁰. Godność nie jest prawem podatnika, lecz fundamentem i źródłem (wartością), z którego prawa dopiero są

²⁹ Por. przykładowo wyroki TK: z dnia 23 marca 1999 r., sygn. K 2/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 38, cz. III uzasadnienia; z dnia 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54, cz. III, pkt A.2 uzasadnienia; z dnia 30 września 2008 r., sygn. K 44/07, cz. III, pkt 8.1 uzasadnienia; z dnia 16 maja 2018 r., sygn. SK 18/17, OTK ZU A/2018, poz. 25, cz. III, pkt 2.2.1 uzasadnienia; z dnia 22 października 2020 r., sygn. K 1/20, OTK-A 2021, nr 1, pkt 3.1 uzasadnienia.

³⁰ Por. M. Granat, *Godność człowieka z art. 30 Konstytucji RP jako wartość i jako norma prawna*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8, s. 3 i nast.; por. także wyroki TK: z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. SK 48/05, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 108, cz. III, pkt 2.2 uzasadnienia; z dnia 7 października 2015 r., sygn. K 12/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 143, cz. III, pkt 4.1.2 uzasadnienia.

wywodzone. Ponieważ stanowi ona ich źródło, to nie może być przez nie w żaden sposób ograniczana.

Co więcej, ustrojodawca rozróżnił pozycję prawną jednostek w relacjach horyzontalnych od relacji wertykalnych między jednostką a organami władzy publicznej. Rozróżnienie to ma istotne znaczenie na płaszczyźnie prawa podatkowego. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny w swym orzecznictwie: „[b]ędąc źródłem praw i wolności jednostki, pojęcie godności determinuje sposób ich rozumienia i urzeczywistniania przez państwo. Zakaz naruszania godności człowieka ma charakter bezwzględny i dotyczy wszystkich. Natomiast obowiązek poszanowania i ochrony godności nałożony został na władze publiczne państwa. W konsekwencji wszelkie działania władz publicznych powinny z jednej strony uwzględniać istnienie pewnej sfery autonomii, w ramach której człowiek może się w pełni realizować społecznie, a z drugiej działania te nie mogą prowadzić do tworzenia sytuacji prawnych lub faktycznych odbierających jednostce poczucie godności”³¹. Tym samym na organach władzy publicznej spoczywa szczególnie prawny obowiązek zapewnienia poszanowania i ochrony godności, co wynika ze specyficznej roli tych organów. Tylko one w polskim systemie prawnym mają moc wydawania aktów prawa powszechnie obowiązującego, a więc jedynie one mogą też nadać taki kształt systemowi ochrony prawa, który nad godnością człowieka miałby szczególną pieczę. O ile jednostki mogą zatem incydentalnie naruszyć prawa i wolności innych jednostek, o tyle rolą państwa jest takie ukształtowanie systemu prawnego (podatkowego), które godność człowieka podda ochronie³².

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyróżnia się dwa aspekty: godności jako wartości przyrodzonej i niezbywalnej oraz godności rozumianej jako „prawo osobistości”, obejmujące „wartości życia psychicznego każdego człowieka oraz te wszystkie wartości, które określają podmiotową pozycję jednostki w społeczeństwie i które składają się, według powszechnej opinii, na szacunek należny każdej osobie”³³. Godność jako wartość przyrodzona obejmuje dobra związane z życiem psychicznym człowieka, a także wartości określające jego status społeczny i stanowiące podstawę dla należnego mu szacunku. Godność rozumiana jako „prawo osobistości”

³¹ Por. wyrok TK z dnia 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00, cz. III, pkt A.2 uzasadnienia.

³² Por. wyrok TK z dnia 18 października 2017 r., sygn. K 27/15, OTK ZU A/2017, poz. 74, cz. III, pkt 5.1 uzasadnienia.

³³ Por. wyrok TK z dnia 5 marca 2003 r., sygn. K 7/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 19, cz. III, pkt 4 uzasadnienia.

może być w praktyce przedmiotem naruszenia – „może być »dotknięta« przez zachowania innych osób oraz regulacje prawne”³⁴. Trybunał wskazał już, że „[t]ego typu zjawiska zawsze należy jednak oceniać negatywnie jako sprzeczne ze standardami konstytucyjnymi”.

W wyroku z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. SK 48/05, Trybunał Konstytucyjny wyraźnie wskazał, że konstytucyjna ochrona godności nie może mieć charakteru blankietowego. Ustawodawca powinien respektować konieczność zachowania dużej powściągliwości przy konkretyzowaniu treści tego pojęcia, ograniczając je do elementów o znaczeniu fundamentalnym. Tylko wówczas możliwe jest zapewnienie pełnej realizacji konstytucyjnego nakazu nienaruszalności godności człowieka oraz uniknięcie jej instrumentalizacji w praktyce orzeczniczej i legislacyjnej³⁵.

Tak pojmowana godność człowieka została przez Trybunał Konstytucyjny skonkretyzowana w postaci określonych nakazów odnoszących się do sfery bytowej jednostki³⁶. Trybunał zaakcentował, iż jej poszanowanie wymaga zagwarantowania minimalnych warunków materialnych, które z jednej strony umożliwiają człowiekowi samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie, z drugiej zaś stwarzają realne szanse pełnego rozwoju osobowości w ramach środowiska kulturowego i cywilizacyjnego, w którym jednostka żyje. W tym ujęciu godność stanowi fundament aksjologiczny dla konstrukcji konstytucyjnego prawa do zabezpieczenia społecznego oraz dla obowiązku władz publicznych kształtowania takiej polityki społecznej i gospodarczej, która zapewni każdemu obywatelowi dostęp do materialnego „minimum egzystencji”³⁷.

Zasada poszanowania i ochrony godności człowieka znajduje swój wyraz także w obszarze prawa podatkowego. Godność jako wartość konstytucyjna o charakterze nadrzędnym stanowi nie tylko aksjologiczne źródło systemu praw i wolności, lecz także wyznacza granice dopuszczalnej ingerencji państwa w sferę majątkową jednostki. Obowiązek poszanowania godności człowieka stanowi materialne ograniczenie władztwa daninowego państwa, a tym samym wyznacza konstytucyjne granice opodatkowania. Z tej przyczyny konstrukcja systemu podatkowego nie może prowadzić do pozbawienia jednostki materialnych podstaw egzystencji, gdyż byłoby to

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Wyrok TK z dnia 9 lipca 2009 r., sygn. SK 48/05, OTK ZU nr 7A/2009, poz. 108.

³⁶ Wyrok TK z dnia 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54.

³⁷ *Ibidem*.

sprzeczne z nakazem ochrony godności człowieka wynikającym z art. 30 Konstytucji RP i doprowadzało do niewolnictwa ekonomicznego.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie K 21/14 wskazał w odniesieniu do instytucji kwoty zmniejszającej podatek, że ustawodawca, wykonując władztwo podatkowe, nie może doprowadzić do pozbawienia podatników materialnych podstaw egzystencji. Innymi słowy, ustawodawca powinien w konstrukcji podatku dochodowego przy kształtowaniu skali podatkowej uwzględniać potrzebę ochrony minimalnego poziomu życia jednostki i przeciwdziałać sytuacjom, w których ciężary podatkowe skutkowałyby popadnięciem osób zobowiązanych w stan ubóstwa. W tym sensie kwota zmniejszająca podatek pełni funkcję gwarancyjną, stanowiąc normatywne odzwierciedlenie konstytucyjnego nakazu ochrony godności człowieka (art. 30 Konstytucji RP) oraz powiązanego z nim prawa do zabezpieczenia społecznego³⁸. Ustawodawca, indywidualizując obowiązek podatkowy, musi brać pod uwagę minimum egzystencji, co znajduje oparcie w podmiotowości człowieka wynikającej z jego godności.

Uwzględniając konstrukcję podatku, to niewątpliwie podatki bezpośrednie, do których zalicza się podatek dochodowy od osób fizycznych, uchodzą w doktrynie za bardziej sprawiedliwe, przede wszystkim z uwagi na możliwość ich indywidualizacji³⁹. Ponieważ ciężar podatkowy ponoszony jest bezpośrednio przez określonego podatnika, ustawodawca dysponuje instrumentami pozwalającymi na dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do jego sytuacji osobistej i majątkowej. W ramach tej kategorii podatków istnieje możliwość uwzględnienia m.in. poziomu dochodów podatnika (co przejawia się w konstrukcji minimum egzystencji oraz zastosowaniu progresji podatkowej), a także jego sytuacji rodzinnej, zdrowotnej czy innych istotnych okoliczności indywidualnych. Podatki bezpośrednio zapewniają ponadto ścisłą korelację pomiędzy przedmiotem i podstawą opodatkowania a stosowaną stawką podatkową, co wzmacnia

³⁸ Wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9A/2015, poz. 152.

³⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 144; *eadem*, *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] *Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego: podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, red. I. Bolkowiak, E. Chojna-Duch, W. Goronowski, Warszawa 1998, s. 23 i nast.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 51, z. 3, s. 57; *idem*, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 46.

ich funkcję sprawiedliwego i proporcjonalnego rozłożenia ciężarów dań ninowych. Ustawodawca dysponuje zatem różnorodnymi instrumentami pozwalającymi na uwzględnienie w systemie podatkowym minimum egzystencji podatnika. Może to zostać zrealizowane m.in. poprzez zwolnienie od opodatkowania określonej części dochodu odpowiadającej niezbędnym kosztom utrzymania jednostki w skali roku bądź też poprzez przyznanie prawa do odliczenia od podstawy opodatkowania minimalnych wydatków związanych z zaspokojeniem podstawowych potrzeb życiowych podatnika. Ochrona minimum egzystencji może być realizowana nie tylko w ramach konstrukcji podatkowych, lecz także w drodze transferów pieniężnych pochodzących ze środków publicznych, które pełniłyby funkcję kompensacyjną, gwarantując każdej jednostce materialne minimum konieczne do godnej egzystencji.

6. GWARANCJA ZACHOWANIA MINIMUM EGZYSTENCJI W ŚWIETLE KONSTRUKCJI SYSTEMÓW OPODATKOWANIA W INNYCH PAŃSTWACH

Kwota wolna od podatku stanowi element konstrukcji większości progresywnych systemów opodatkowania obowiązujących w państwach członkowskich Unii Europejskiej⁴⁰, aczkolwiek zachodzi duże zróżnicowanie w zakresie instrumentów pozwalających na uwzględnienie w systemie podatkowym minimum egzystencji podatnika. Nawet w przypadku takiego instrumentu, jakim jest wprowadzenie kwoty dochodu wolnej od opodatkowania, zachodzi duże zróżnicowanie rozwiązań. W niektórych państwach ustawodawca różnicuje wysokość kwoty wolnej od podatku w zależności od osiągniętego dochodu. W wypadku kilku państw kwota wolna przysługuje tylko konkretnym podmiotom, np. pracownikom najemnym (Łotwa, Rumunia, Włochy, Grecja). Możliwe jest również różnicowanie wysokości kwoty wolnej ze względu na inne cechy charakterystyczne, np. wiek. W kilku państwach kwotę wolną wyznacza z kolei odniesienie do minimum socjalnego lub wskaźnika bazowego dla świadczeń socjalnych (Portugalia, Słowacja). Kwota wolna od podatku może stanowić również element konstrukcji ulg podatkowych, do których dodatkiem są jeszcze inne preferencje podatkowe uwzględniające sytuację osobistą bądź

⁴⁰ Por. M. Korolewska, *Informacje na temat kwoty wolnej obowiązującej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, pismo BAS adresowane do posła J. Gowina z 26 września 2014 r., nr BAS-WASGiPU-1994/14.

rodzinną podatnika⁴¹. Niemiecki Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność kwoty wolnej od podatku, ponieważ nie uwzględniała ona w pełni minimum egzystencjonalnego podatnika⁴². Dane porównawcze, będące podstawą tego orzeczenia, zostały zaczerpnięte z minimum egzystencji ustalanej przez pomoc społeczną.

Podjmując się próby dokonania porównania niektórych rozwiązań w innych państwach, warto wskazać, że w Niemczech podstawowym instrumentem ochrony minimum egzystencji jest tzw. *Grundfreibetrag* w podatku dochodowym od osób fizycznych⁴³. W ramach działań kompensujących „zimną progresję” ustawodawca podniósł próg zwolnienia na rok 2025 do 12 096 EUR (24 192 EUR dla małżonków), z dalszą indeksacją w 2026 r. Zmiany te wynikają z pakietu modyfikacji taryfy i parametrów podatkowych ogłoszonych przez Federalne Ministerstwo Finansów. Towarzyszy im korekta punktów taryfy i elementów systemu (m.in. poprzez wprowadzenie progów daniny solidarnościowej). W ujęciu aksjologicznym niemiecki model łączy ochronę minimum egzystencji z zasadą indywidualnej zdolności płatniczej, a w wymiarze technicznym – z automatyczną waloryzacją i mechanizmami „odmrażania” skali, co ma redukować erozję realnej wartości progu wolnego przez inflację.

W Zjednoczonym Królestwie funkcję minimum spełnia *Personal Allowance*, tj. kwota dochodu wolnego od podatku. W roku podatkowym 2025/26 standardowa wartość tego dochodu utrzymana została na poziomie £12 570, przy czym wprowadzono jednocześnie mechanizm jej wygaszania od progu £100 000 dochodu, a powyżej £125 140 przestaje ona przysługiwać. Wariant szkocki systemu (przy odrębnych progach i stawkach) nie modyfikuje samej wysokości *Personal Allowance*, lecz zmienia przebieg progresji ponad próg wolny. Konstrukcja ta ma charakter jednoznacznie indywidualny (*per capita*), co odróżnia ją od systemów rodzinnych⁴⁴.

Francja przyjmuje odmienną, rodzinną architekturę „minimum” poprzez *quotient familial* (współczynnik rodzinny): dochód dzieli się przez

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Por. wyrok niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5, 8, 14/91, opublikowane w zbiorze urzędowym BVerfGE 87, 153.

⁴³ Industrie und Handelskammer Hamburg, *Steuerinfo Januar 2025*, 2025, <https://www.ihk.de/hamburg/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/steuerinfo/steuerinfo-januar-2025-6432206> (dostęp: 30.08.2025).

⁴⁴ *Income Tax rates and Personal Allowances*, b.r., <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (dostęp: 30.08.2025).

liczbę „części” przypisanych gospodarstwu domowemu (status cywilny, dzieci, osoby na utrzymaniu), a następnie stosuje się progresję i mnoży wynik przez liczbę części. Efekt „odciążenia” rośnie wraz z liczbą części, ale podlega ustawowym limitom (*plafond de l'avantage*). W praktyce *quotient familial* pełni funkcję systemowego dostosowania obciążeń do sytuacji rodzinnej i – obok niskich progów pierwszych przedziałów – kreuje przestrzeń zbliżoną do minimum egzystencji dla gospodarstw domowych, choć nie w postaci jednego, jednakowego „progu wolnego” dla ogółu podatników. Mechanizm i jego objaśnienie urzędowe od lat zachowują stabilną strukturę, z coroczną aktualizacją stawek i limitów⁴⁵.

W Stanach Zjednoczonych funkcję minimum spełnia *standard deduction*, którego poziomy są corocznie indeksowane. Na rok podatkowy 2025 wynoszą one 15 000 USD dla podatnika i osób rozliczających się osobno, 30 000 USD dla małżonków rozliczających się wspólnie oraz 22 500 USD dla *head of household*. *Standard deduction* współistnieje z rozbudowanym systemem kredytów podatkowych (np. Child Tax Credit, EITC), pełniących funkcję „negatywnego podatku” dla gospodarstw o niskich dochodach. Z perspektywy minimum egzystencji połączenie wysokiej stopy *standard deduction* z kredytami zwrotnymi stanowi mieszany model: część minimum jest zapewniana przez zwolnienie z opodatkowania, część przez dopłaty netto dla rodzin o najniższych dochodach⁴⁶.

Hiszpania implementuje ideę minimum w sposób zindywidualizowany, ale warunkowany demograficznie poprzez *mínimo personal y familiar* w podatku IRPF. Jest to suma kwot odnoszących się do podatnika (co do zasady 5550 EUR rocznie), wieku (dodatkowe progi po 65. i 75. roku życia) oraz sytuacji rodzinnej i niepełnosprawności (uwzględnia się osoby pozostające na utrzymaniu w linii prostej pokrewieństwa). Wartości te mają charakter kwot ekwiwalentnych wydatków niezbędnych dla zachowania minimum egzystencji i są zwolnione z opodatkowania poprzez odpowiednie odliczenia w kalkulacji podstawy opodatkowania i kwoty podatku. Dodatkowo w 2025 r. wprowadzono też dedykowaną ulgę do 340 EUR dla niskich

⁴⁵ *Gérer mon impôt sur le revenu*, b.r., <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/impots-et-fiscalite/gerer-mon-impot-sur-le-revenu> (dostęp: 30.08.2025).

⁴⁶ Internal Revenue Service, *IRS releases tax inflation adjustments for tax year 2025, 2024*, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-releases-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2025> (dostęp: 30.08.2025).

dochodów, co ma łagodzić skutek nieprzystosowania progu zwolnienia do podwyżek płacy minimalnej⁴⁷.

Szwecja łączy indywidualne minimum egzystencji podatnika z konstrukcją *grundavdrag* – podstawowego odliczenia od dochodu, którego wysokość zależy od poziomu dochodu oraz (w pewnych zakresach) od wieku. Mechanizm jest automatyczny i powiązany z tzw. *prisbasbelopp*, co czyni go z natury indeksowanym. Tabele szwedzkiego urzędu podatkowego – Skatteverket – wskazują przedziały dochodowe i odpowiadające im kwoty odliczenia, dzięki czemu minimum egzystencji podatnika podlegające ochronie ma charakter „ruchomy” – zwiększając ochronę niskich dochodów i stopniowo wygaszając przy wyższych dochodach. Rozwiązanie to ilustruje model, w którym minimalny poziom konsumpcji zabezpiecza się poprzez gradacyjne odliczenie, nie zaś stałą, jednolitą kwotę wolną od opodatkowania⁴⁸.

Dania stosuje *personfradrag* – dochód wolny od opodatkowania o charakterze powszechnym, skoordynowany z innymi odliczeniami i kredytami pracowniczymi. Dla roku 2025 urzędowe materiały wskazują, że osobista ulga powoduje redukcję podatku do określonej wartości (ekwiwalent kwoty wolnej), a dodatkowy *employment allowance*⁴⁹ (maksymalnie 12,3% dochodu do limitu do 55 600 DKK) wzmacnia ochronę niskich i średnich wynagrodzeń. W efekcie duński model łączy kwotę wolną z ulgą pracowniczą o charakterze procentowym i limicie kwotowym, co podnosi efektywną „strefę nieopodatkowaną” pracy najemnej⁵⁰.

W Europie Środkowej widoczna jest różnorodność podejść. Słowacja utrzymuje konstrukcję nieopodatkowanej części podstawy opodatkowania powiązanej z poziomem ustawowego minimum socjalnego (na 2025 r. wynosi ona 5753,79 EUR – 21-krotność obowiązującej podstawy), z mechanizmem wygaszania przy wyższych dochodach. Model ten ma charakter ściśle

⁴⁷ Agencia Tributaria, *Mínimo personal y familiar*, b.r., <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ciudadanos-familias-personas-discapacidad/minimo-personal-familiar.html> (dostęp: 30.08.2025).

⁴⁸ Skatteverket, *Basic tax-free allowance*, b.r., <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/englishengelska/individualsandemployees/declaringtaxesforindividuals/basictaxfreeallowance.4.5c281c7015abecc2e2028678.html> (dostęp: 30.08.2025).

⁴⁹ Ulga z tytułu zatrudnienia.

⁵⁰ Skatteforvaltningen, *Tax Rates*, b.r., <https://skat.dk/en-us/help/tax-rates> (dostęp: 30.08.2025).

indeksacyjny (wiąże minimum podatkowe z referencyjną kategorią socjalną), co zwiększa jego odporność na inflację i zmiany kosztów utrzymania⁵¹.

Austria realizuje minimum dochodowe poprzez konstrukcję skali podatkowej – pierwszy przedział podlegający 0-procentowej stawce podatku dochodowego od osób fizycznych sięga w 2025 r. 13 308 EUR, przy corocznej automatycznej korekcie progów (mechanizm częściowego *Ausgleichs* z tytułu inflacji). Rozwiązaniu towarzyszą rozliczne *Absetzbeträge* (kredyty podatkowe), które realnie poszerzają obszar nieopodatkowania bądź obniżają efektywną stopę podatkową przy niskich dochodach⁵².

Porównanie tych systemów pozwala wskazać kilka prawidłowości. Po pierwsze, w dojrzałych modelach podatkowych minimum egzystencji podatnika podlega waloryzacji (z reguły powiązanej z inflacją lub wskaźnikami bazowymi), co ogranicza ryzyko erozji realnej ochrony (Niemcy, USA, Dania, Szwecja, Austria). Po drugie, obok prostych kwot wolnych od opodatkowania występują rozwiązania alternatywne: degresywne odliczenia (Szwecja), systemy rodzinne (Francja) bądź kombinacje stałej „strefy 0%” z kredytami (Austria, USA). Po trzecie, projektowanie minimum egzystencji coraz częściej interferuje z polityką rodzinną i rynkiem pracy, czego wyrazem są kredyty i ulgi pronatalistyczne lub pracownicze (Hiszpania – minima rodzinne; Dania – *employment allowance*; USA – kredyty rodzinne). Wreszcie w państwach regionu Europy Środkowo-Wschodniej rośnie rola powiązania minimum podatkowego z parametrami socjalnymi⁵³, co ma zwiększać zgodność z konstytucyjnymi zasadami sprawiedliwości podatkowej i ochrony godności, ale równocześnie wymaga stałej koordynacji budżetowej i przejrzystej indeksacji.

Z punktu widzenia polskiej dyskusji o „minimum egzystencji” w podatku dochodowym od osób fizycznych warta odnotowania jest wielość technik prawnych osiągania podobnego celu. Wybór między nimi determinuje przejrzystość systemu, dystrybucję korzyści w przekroju dochodowym i demograficznym oraz podatność na erozję inflacyjną. Dla ochrony minimum egzystencji podatnika istotne znaczenie mają również automatyczna

⁵¹ Finančná správa Slovenská republika, *Nezdaniteľná časť základu dane na daňovníka*, b.r., <https://podpora.financnasprava.sk/844317-Nezdanite%C4%BEn%C3%A1-1-%C4%8Das%C5%A5-z%C3%A1kladu-dane-na-da%C5%88ovn%C3%ADka> (dostęp: 30.08.2025).

⁵² *Tax rules for cross-border workers working in Austria*, 2025, https://www.oesterreich.gv.at/en/themen/arbeit_beruf_und_pension/arbeitnehmerveranlagung/einkommensteuerrechtliche-regelungen-fuer-grenzgaenger-nach-oesterreich (dostęp: 30.08.2025).

⁵³ Przykładowo Słowacja.

indeksacja i konstrukcja pozwalająca na wygaszanie korzyści przy wyższych dochodach, tak by uniknąć ostrych wzrostów efektywnej stopy opodatkowania i jednocześnie zachować realny charakter ochronny minimum egzystencji podatnika.

7. OBECNY MODEL OCHRONY MINIMUM EGZYSTENCJI PODATNIKA W POLSCE

Kwota wolna od podatku, będąca elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego, powinna – w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – gwarantować każdemu podatnikowi zachowanie środków finansowych niezbędnych do egzystencji. Problem polega na tym, że przez wiele lat jej wysokość była ustalana w sposób arbitralny, bez odniesienia do realnych kosztów utrzymania czy poziomu ubóstwa. Dopiero 28 października 2015 r. Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. K 21/14 wskazał, że brak mechanizmu korygującego kwotę wolną od podatku w sposób odpowiadający wzrostowi kosztów życia powoduje naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej. Odwołał się przy tym do progów interwencji socjalnej, ustalanych na podstawie ustawy o pomocy społecznej oraz wytycznych Instytutu Pracy i Spraw Socjalnych.

Minimum egzystencji – jako dolna granica ubóstwa – wyznacza normatywne minimum, poniżej którego państwo nie powinno pobierać podatku dochodowego. Tymczasem kwota wolna od podatku obowiązująca w latach objętych analizą (ok. 3091 PLN rocznie) była znacząco niższa niż przyjęte w pomocy społecznej progi dochodowe (dla osoby samotnie gospodarującej – 542 PLN miesięcznie, czyli 6504 PLN rocznie). Przez długi okres trudno było zatem uznać, że ustawodawca w sposób realny uwzględnił w systemie podatkowym koszty egzystencji podatnika. Niezmieniana od 2009 r. kwota zmniejszająca podatek w wysokości 556,02 PLN pozostawała bowiem w rażącej dysproporcji do rzeczywistych kosztów utrzymania, a tym samym nie była w stanie zagwarantować podatnikowi ochrony materialnych podstaw egzystencji. Brak waloryzacji tej kwoty powodował, że mechanizm, który w założeniu miał pełnić funkcję gwarancyjną i realizować konstytucyjny nakaz ochrony godności człowieka, w praktyce utracił swój zasadniczy sens. Stan ten został jednoznacznie zakwestionowany w powołanym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, w którym Trybunał stwierdził niekonstytucyjność regulacji przewidującej utrzymanie kwoty zmniejszającej podatek na niezmiennym poziomie. Trybunał uznał, że

konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych nie może prowadzić do sytuacji, w której jednostka znajdująca się w ubóstwie – wedle definicji przyjętej w ustawodawstwie socjalnym – zostaje uznana przez ustawodawcę podatkowego za zdolną do ponoszenia ciężarów publicznych. Taka sprzeczność między systemem podatkowym a systemem pomocy społecznej narusza zasadę spójności prawa oraz godzi w konstytucyjne prawa jednostki.

Wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, ustawodawca został zobowiązany do powiązania kwoty wolnej od podatku z poziomem minimum egzystencji i zapewnienia jej aktualizacji. W odpowiedzi na te zalecenia od 2017 r. wprowadzono nową konstrukcję kwoty wolnej, nadając jej charakter regresywny, uzależniony od wysokości uzyskiwanego dochodu⁵⁴. Rozwiązanie to przewidywało pełną kwotę wolną od opodatkowania w wysokości 1188 PLN dla podatników osiągających dochód do 6600 PLN rocznie, stopniowe jej zmniejszanie w przedziale od 6600 do 11 000 PLN, a następnie utrzymanie kwoty na poziomie 556,02 PLN dla dochodów mieszczących się w granicach do 85 528 PLN. Dla podatników osiągających dochody powyżej tej kwoty, aż do 127 000 PLN, kwota wolna ponownie malała, aż do jej całkowitego wygaśnięcia. Tego rodzaju model, mimo że w założeniu miał pogodzić konstytucyjny wymóg ochrony minimum egzystencji podatnika z ograniczeniami fiskalnymi budżetu państwa, był nieprzejrzysty i cechował się znaczną komplikacją. W praktyce oznaczał konieczność równoległego stosowania dwóch mechanizmów obliczeniowych: skali podatkowej oraz dodatkowego algorytmu ustalającego wysokość kwoty zmniejszającej podatek. Podobny efekt można było osiągnąć za pomocą prostszych rozwiązań, takich jak wprowadzenie większej liczby progów podatkowych, podwyższenie istniejących progów bądź zastosowanie progresji ciągłej. Zdecydowano się jednak na konstrukcję mniej transparentną dla przeciętnego podatnika, co można tłumaczyć względami wizerunkowymi – zmiana w zakresie kwoty wolnej nie była postrzegana jako bezpośrednia modyfikacja stawek podatkowych.

Kolejna istotna zmiana nastąpiła od 2022 r. w ramach tzw. Polskiego Ładu (dwukrotnie w stosunku do tego samego roku podatkowego)⁵⁵. Kwotę

⁵⁴ Art. 27 ust. 1a dodany przez art. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1926).

⁵⁵ Por. art. 1 pkt 47 lit. a ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób

wolną od podatku ustalono na poziomie 30 000 PLN rocznie, co stanowiło znaczne podwyższenie w stosunku do wcześniejszych rozwiązań i zapewniło rzeczywiste powiązanie jej z poziomem minimum egzystencji podatnika. W aktualnym stanie prawnym kwota ta ma charakter jednolity – przysługuje wszystkim podatnikom niezależnie od wysokości osiąganego dochodu, co z jednej strony upraszcza konstrukcję podatku, z drugiej zaś wzmacnia gwarancyjny charakter instytucji kwoty wolnej jako narzędzia służącego realizacji konstytucyjnej zasady ochrony godności człowieka.

Obowiązująca aktualnie regulacja podatkowa opiera się na modelu ochrony minimum egzystencji podatnika poprzez zastosowanie instytucji kwoty zmniejszającej podatek (kwota 3600 PLN). Rozwiązanie to stanowi swoistą modyfikację koncepcji odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków odpowiadających minimalnym kosztom utrzymania podatnika. W praktyce mechanizm ten nie polega zatem na zwolnieniu z opodatkowania określonej części dochodu, lecz na redukcji zobowiązania podatkowego poprzez odpowiednie pomniejszenie kwoty należnego podatku⁵⁶. Wysokość kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w ust. 1, zwanej dalej kwotą zmniejszającą podatek, podlega weryfikacji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych⁵⁷. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przedkłada Radzie Ministrów w terminie do 15 września danego roku propozycję zmiany kwoty zmniejszającej podatek na rok następny, w przypadku gdy kwota minimum egzystencji dla jednoosobowego gospodarstwa ustalonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych jest wyższa od 1/12 ilorazu kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej.

W perspektywie 2026 r. i następnych lat pojawiły się kolejne propozycje znaczących zmian o szerokim charakterze w zakresie zabezpieczenia minimum egzystencji⁵⁸. Według dostępnych informacji planowane

prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.) zmieniającej ustawę z dniem 1 stycznia 2022 r.; art. 1 pkt 13 lit. a, b i c ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265 ze zm.) zmieniającej m.in. ustawę z dniem 1 lipca 2022 r.

⁵⁶ E. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 154.

⁵⁷ Por. art. 27 ust. 1c u.p.d.o.f.

⁵⁸ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, X kadencja, druk sejmowy nr 194: Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pismo z dnia 13 listopada 2023 r., doręczenie druku 7 lutego 2024 r. (projekt dotyczy podniesienia kwoty wolnej do co najmniej 60 000 PLN); druk sejmowy nr 322: Poselski projekt ustawy

jest zwiększenie kwoty wolnej do 60 000 PLN rocznie – rozwiązanie to uwzględniono w projekcie poselskim, którego realizacja została jednak odroczone z uwagi na ograniczenia budżetowe i konieczność znalezienia stabilnego źródła finansowania projektowanych zmian. Podniesienie kwoty wolnej od podatku do ww. poziomu skutkować będzie znaczącym ubytkiem dochodów budżetowych. Trybunał, mając świadomość tych konsekwencji, zdecydował się na odroczenie wejścia w życie wyroku TK w sprawie K 21/14 do 30 listopada 2016 r. Aktualnie skutki budżetowe byłyby nie mniej znaczące. Warto jednak podkreślić, że argumenty fiskalne nie przeważają i nie mogą przeważać nad konstytucyjnymi gwarancjami ochrony jednostki. Stabilność finansów publicznych jest wartością konstytucyjną, ale nie może ona uzasadniać utrzymywania rozwiązań niekonstytucyjnych niedających się pogodzić z innymi wartościami konstytucyjnymi.

Poza obszarem aktualnie prowadzonej w Polsce debaty nad zachowaniem minimum egzystencji podatnika pozostają jednak istotne zagadnienia dotyczące podatku liniowego, który nie pozwala na jego uwzględnienie. Podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej uzyskanych przez podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem liniowym wynosi 19% podstawy obliczenia podatku, bez uwzględnienia kwoty wolnej od opodatkowania⁵⁹. Ustawodawca podatkowy, dysponując szerokim zakresem swobody regulacyjnej w sferze danin publicznych, może wprowadzić stawkę liniową, o ile jednak konstrukcja ta uwzględnia konstytucyjnie gwarantowane minimum egzystencji. Podobne wnioski dotyczą form zryczałtowanych opodatkowania przychodu podatnika.

Konstrukcja sprawiedliwego systemu podatkowego uwzględniającego ochronę minimum egzystencji podatnika wymaga również analizy całkowitego obciążenia podatnika podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W tym ujęciu zasadniczego znaczenia nabiera mechanizm kumulacji dochodów z różnych źródeł oraz ustalania podstawy opodatkowania jako sumy dochodów z różnych źródeł. Polski system opodatkowania podatkiem

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pismo z dnia 19 marca 2024 r., doręczenie druku 24 kwietnia 2024 r. (projekt przewiduje powiązanie kwoty wolnej z 12-krotnością minimalnego wynagrodzenia, nie mniej niż 60 000 PLN); druk sejmowy nr 773: Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pismo z dnia 26 lipca 2024 r., doręczenie druku 5 listopada 2024 r. (projekt dotyczy podniesienia kwoty wolnej do 12-krotności minimalnego wynagrodzenia).

⁵⁹ Por. art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f.

dochodowym od osób fizycznych przewiduje bowiem, że określone źródła przychodów są łączone dla potrzeb obliczenia podstawy opodatkowania (np. stosunek pracy, działalność wykonywana osobiście, emerytury i renty), podczas gdy inne – zwłaszcza przychody z kapitałów pieniężnych czy z pozarolniczej działalności gospodarczej – mogą być opodatkowane odrębnie, według odmiennych zasad (np. podatek liniowy, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych). Z punktu widzenia zasady zdolności płatniczej oznacza to, że podatnik uzyskujący równoważny całkowity dochód, lecz zróżnicowany co do źródeł, może być obciążony w inny sposób niż podatnik uzyskujący dochód wyłącznie z jednego źródła opodatkowanego na zasadach ogólnych. W praktyce różnicowanie sposobu opodatkowania prowadzi do sytuacji, w której osoby o podobnym potencjale ekonomicznym, lecz odmiennej strukturze dochodów, są obciążone w różnym stopniu. Ponadto w przypadku źródeł przychodów, które nie podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, ustawodawca nie zabezpiecza minimum egzystencji podatnika. Dlatego badanie systemowej sprawiedliwości podatkowej powinno obejmować nie tylko poziom nominalnych stawek i kwoty wolnej od opodatkowania, lecz także konstrukcję zasad łączenia (bądź rozdzielania) poszczególnych źródeł przychodów do celów podatkowych.

8. PODSUMOWANIE

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 21/14 jest kamieniem milowym, który wywarł znaczący wpływ nie tylko na system prawa podatkowego, lecz także na praktykę legislacyjną i debatę publiczną dotyczącą granic opodatkowania, jak też przyczynił się do poszerzenia świadomości prawnopodatkowej obywateli. Doprowadził on do zmiany przez ustawodawcę kwoty wolnej od podatku dla najuboższych podatników, co było krokiem w kierunku większej progresywności i adekwatności systemu podatkowego. W rezultacie wyrok ten spowodował redefinicję granic konstytucyjnie dopuszczalnego opodatkowania i wzmocnił znaczenie funkcji ochronnej prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny udowodnił swoim stanowiskiem, że odgrywa aktywną rolę w kształtowaniu sprawiedliwego systemu danin publicznych, nie rezygnując przy tym z uwzględniania realiów ekonomicznych państwa⁶⁰. Potwierdził jednoznacznie obowiązek

⁶⁰ A. Kostecki, *Waloryzacja kwoty wolnej od podatku jako wyraz sprawiedliwości podatkowej*, „Finanse Publiczne” 2018, nr 2, s. 23–29.

ustawodawcy do kształtowania systemu podatkowego w sposób uwzględniający zasady sprawiedliwości społecznej, proporcjonalności oraz ochrony praw majątkowych obywateli. Godność jednostki i sprawiedliwość społeczna nie są jedynie pustymi deklaracjami, lecz realnie obowiązującymi zasadami ustrojowymi.

Wyrok ten wyznacza minimalny standard konstytucyjny, zgodnie z którym kwota wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych musi odpowiadać co najmniej minimum egzystencji. Ustawodawca nie może ignorować realiów społeczno-ekonomicznych ani sytuacji osób najuboższych, które – pozbawione mechanizmów ochronnych – doświadczają podwójnej deprywacji: materialnej i prawnej. Trybunał Konstytucyjny, odraczając utratę mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu, dał wyraz zrozumieniu potrzeby zachowania równowagi między interesem budżetowym państwa a ochroną praw jednostki. Takie wyważenie interesów stanowi wzorzec orzecznictwa konstytucyjnego, który powinien być kontynuowany w przyszłych sprawach dotyczących danin publicznych.

Kwestia ochrony minimum egzystencji podatnika jest jednak zagadnieniem złożonym, które nie sprowadza się li tylko do przewidzianej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. kwoty wolnej od opodatkowania. Prawidłowe ukształtowanie sprawiedliwego systemu podatkowego, który w sposób realny i efektywny zabezpiecza minimum egzystencji podatnika, wymaga ujęcia analitycznego wykraczającego poza proste porównanie stawek oraz nominalnej kwoty wolnej od podatku. Zasadniczym punktem odniesienia powinna być ocena całkowitego obciążenia daninowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, determinowana techniką ustalania podstawy opodatkowania oraz konstrukcją relacji między poszczególnymi źródłami przychodów. W tym kontekście na pierwszy plan wysuwa się dychotomia między ujęciem syntetycznym (łączenie dochodów) a ujęciem schedularnym (odrębne reżimy opodatkowania), której zakres i wzajemne przenikanie decydują o faktycznym zasięgu gwarancji minimum egzystencji. Obowiązujący model przewiduje co do zasady agregację dochodów opodatkowanych według skali podatkowej, przy jednoczesnym utrzymaniu odrębnych reżimów dla określonych kategorii przychodów. Konsekwencją istniejącej struktury opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest to, że instrumenty składające się na skalę podatkową w tym podatku, w tym kwota wolna od opodatkowania lub kwota zmniejszająca podatek oraz ewentualna „strefa 0%”, nie rozciągają się w pełni na wszystkie źródła dochodów. Podatnicy osiągający porównywalny łączny poziom dochodu, lecz różniący

się jego strukturą źródeł, mogą zatem być obciążeni w sposób naruszający minimum egzystencji podatnika. Na ów brak symetryczności nakładają się ponadto reguły segmentowej kompensaty strat. W szczególności strata w jednym reżimie (np. kapitałowym) co do zasady nie obniża podstawy opodatkowania w reżimie opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych, a kwota wolna nie „podąża” za podatnikiem do segmentu opodatkowanego liniowo czy ryczałtowo. Mechanizmy te mogą w praktyce naruszać podlegające ochronie minimum egzystencji podatnika.

De lege ferenda rozważyć należałoby w szczególności wprowadzenie uniwersalnego, zwrotnego kredytu podatkowego pełniącego funkcję kwoty wolnej od opodatkowania we wszystkich reżimach (a nie tylko w segmencie dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych). Rozwiązania te, przy założeniu wbudowanej, automatycznej waloryzacji, służyłyby przywróceniu spójności między normatywnym standardem równej zdolności płatniczej a faktycznym rozkładem ciężarów podatkowych, zapewniając, aby ochrona minimum egzystencji podatnika miała charakter systemowy, a nie wyłącznie sektorowy.

BIBLIOGRAFIA

- Agencia Tributaria, *Mínimo personal y familiar*, b.r., <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ciudadanos-familias-personas-discapacidad/minimo-personal-familiar.html> (dostęp: 30.08.2025).
- Drozdowski E., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- Finančná správa Slovenská republika, *Nezdaniteľná časť základu dane na daňovníka*, b.r., <https://podpora.financnasprava.sk/844317-Nezdanite%C4%BEn%C3%A1-%C4%8Das%C5%A5-z%C3%A1kladu-dane-na-da%C5%88ovn%C3%ADka> (dostęp: 30.08.2025).
- Gach J., Gomułowicz A., Małecki J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998.
- Gajl N., *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] *Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego: podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, red. I. Bolkowiak, E. Chojna-Duch, W. Goronowski, Warszawa 1998.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gassner W., Lang J., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht: dogmatische Grundfragen, rechtspolitischer Stellenwert; Gutachten*, Wien 2000.
- Gérer mon impôt sur le revenu, b.r., <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/impots-et-fiscalite/gerer-mon-impot-sur-le-revenu> (dostęp: 30.08.2025).
- Gliniecka J., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Zasady prawa podatkowego*, red. A. Gomułowicz, Warszawa 2013.

- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 51, z. 3.
- Granat M., *Godność człowieka z art. 30 Konstytucji RP jako wartość i jako norma prawna*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8.
- Income Tax rates and Personal Allowances*, b.r., <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (dostęp: 30.08.2025).
- Industrie und Handelskammer Hamburg, *Steuerinfo Januar 2025*, 2025, <https://www.ihk.de/hamburg/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/steuerinfo/steuerinfo-januar-2025-6432206> (dostęp: 30.08.2025).
- Internal Revenue Service, *IRS releases tax inflation adjustments for tax year 2025*, 2024, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-releases-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2025> (dostęp: 30.08.2025).
- Jochum G., *Die Steuervergünstigung: Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht, Taschenbuch, Forschung und Wissenschaft*, Berlin 2006.
- Korolewska M., *Informacje na temat kwoty wolnej obowiązującej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, pismo BAS adresowane do posła J. Gowina z 26 września 2014 r., nr BAS-WASGiPU-1994/14.
- Kostecki A., *Waloryzacja kwoty wolnej od podatku jako wyraz sprawiedliwości podatkowej*, „Finanse Publiczne” 2018, nr 2.
- Lesiński B., *Historia państwa i prawa. Wybór tekstów źródłowych*, Poznań 1995.
- Naumann K., *Eine religiöse Referenz in einem Europäischen Verfassungsvertrag*, Tübingen 2008.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Schulemann O., *Horizontale Gerechtigkeit und Einkommensbesteuerung*, Bochum 2008.
- Skatteforvaltningen, *Tax rates*, b.r., <https://skat.dk/en-us/help/tax-rates> (dostęp: 30.08.2025).
- Skatteverket, *Basic tax-free allowance*, b.r., <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/englishengelska/individualsandemployees/declaringtaxesforindividuals/basictaxfreeallowance.4.5c281c7015abec2e2028678.html> (dostęp: 30.08.2025).
- Smith A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, vol. IV, Basil 1971.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, przeł. A. Prejbisz, B. Jasińska, Warszawa 2007.
- Streng J., *Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht*, Köln 1999.
- Tax rules for cross-border workers working in Austria*, 2025, https://www.oesterreich.gv.at/en/themen/arbeit_beruf_und_pension/arbeitnehmerveranlagung/einkommensteuerrechtliche-regelungen-fuer-grenzgaenger-nach-oesterreich (dostęp: 30.08.2025).
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 2002.