



## dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH

Autor jest sędzią Naczelnego Sądu Administracyjnego, kierownikiem Zakładu Prawa Podatkowego Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie (ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7935-9221>).

# Dyrektywy Rady Unii Europejskiej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach dotyczących podatków dochodowych\*

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, prawo unijne, dyrektywy Rady UE, Naczelny Sąd Administracyjny

Przedmiotem artykułu jest problematyka związana z analizą orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego odnoszącego się do podatków dochodowych w kontekście odwołań do prawa unijnego. Mimo że harmonizacja prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych jest znacznie węższa niż w podatku od towarów i usług, można zaobserwować pewne wpływy prawa unijnego (dyrektyw Rady Unii Europejskiej) na kształtujące się linie orzecznicze sądów administracyjnych. Została dokonana gruntowna analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego przez pryzmat kluczowych dyrektyw Rady Unii Europejskiej, co pozwoliło na przedstawienie kluczowych konkluzji. Jednocześnie została zaprezentowana ocena – kształtująca się w orzecznictwie sądów administracyjnych – w zakresie jakości implementacji przepisów dyrektyw Rady (UE) na grunt prawa krajowego.

### 1. Wprowadzenie

Przez lata kwestia związku prawa unijnego z krajowym prawem podatkowym koncentrowała uwagę na zagadnieniach dotyczących podatków pośrednich. Wymogi harmonizacyjne w tym względzie przyczyniały się – i wciąż przyczyniają – do takiego interpretowania norm prawa podatkowego, które bierze pod uwagę kontekst unijnych regulacji dla właściwego odczytywania obowiązujących przepisów prawa. W wymiarze praktycznym nie było w tym zakresie wątpliwości – działalność orzecznicza Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oddziaływała na kształt wielu kwestii, które z perspektywy polskiego podatnika mają kluczowe znaczenie. Ten stan rzeczy nieustannie się utrzymuje.

W zakresie podatków dochodowych od lat trwa natomiast dyskusja<sup>1</sup>, która odpowiada na stosowne zabiegi legislacji mające kreować spójne podejście wykraczające poza wymiar deklaracji, zmierzające

do tego, by także i na tej płaszczyźnie można było mówić o spójności, konsekwencji oraz harmonizacji. Harmonizacja ta zawsze postulowana jest z dużą dozą zapobiegliwości – z jednej strony podkreśla się jej potrzebę, z drugiej strony akcentuje się brak ścisłych wytycznych w tym względzie<sup>2</sup>. Pożądany stan rzeczy nie jest dzisiaj jasno określony, zarówno przez przepisy unijne, jak i prawo krajowe.

Jak zauważono, harmonizacja na poziomie podatków pośrednich jest zjawiskiem szeroko analizowanym, ów związek narzuca się wprost już chociażby w świetle lektury tych norm, które przewidują traktaty. Bezpośrednio realizuje jej założenia działalność TSUE. Jak natomiast wygląda sytuacja z podatkami dochodowymi?

O specyfice tych dwóch podejść dobrze świadczy przez lata funkcjonujący w Izbie Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego – właściwej do spraw podatkowych – podział na jednostki organizacyjne: Wydział I oraz II<sup>3</sup>. Do właściwości pierwszego

\* Badania prowadzące do powstania publikacji zostały sfinansowane przez Narodowe Centrum Nauki w ramach realizacji projektu badawczego OPUS 21 „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania CIT a orzecznictwo sądów administracyjnych: jak globalizacja determinuje politykę podatkową” (nr 2021/41/B/H55/00225).

1 S. Owsiak, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, s. 130–160, [www.pte.pl/pliki/2/1/s\\_owsiak\\_harmonizacja.pdf](http://www.pte.pl/pliki/2/1/s_owsiak_harmonizacja.pdf) (dostęp: 6.09.2022 r.).

2 Por. M. Poszwa, *Wybrane zagadnienia harmonizacji podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*, cz. 1, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018/4, s. 71–78.

3 Od 1.01.2021 r. w Izbie Finansowej NSA funkcjonują III wydziały. Do kompetencji pierwszego należą sprawy z zakresu VAT, do Wydziału II – podatki dochodowe, zaś do Wydziału III pozostałe podatki oraz inne kwestie z podatkami związane (wymienić tutaj można, nie wyczerpując tej grupy: podatek od nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych, kwestie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, egzekucję administracyjną w sprawach podatkowych czy zagadnienia związane z odpowiedzialnością osób trzecich).

wydziału należą sprawy z zakresu VAT. W działalności orzeczniczej Wydziału I odniesienia do kontekstu unijnego stanowią powszechną praktykę. Celem ustalenia właściwego znaczenia norm prawnych do porządku dziennego należą odniesienia do dorobku orzeczniczego TSUE – w istotnym zakresie to on wyznacza pracę sędziów orzekających we wskazanych sprawach.

Do zasadniczych przedmiotów Wydziału II Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego należy natomiast orzekanie w sprawach dotyczących podatków dochodowych. Analiza zapadłych w niej wyroków wskazuje, że odniesienia do dyrektyw unijnych pojawiają się znacznie rzadziej. Tym samym przez lata nie kształtowały się linie orzecznicze, w ramach których analizowana byłaby relacja: dyrektywa Rady Unii Europejskiej – interpretacja przepisów prawa krajowego. Rozważania te miały bowiem charakter incydentalny. Przy takiej ilości wyroków nie sposób jest mówić o spójności wyrażanych poglądów. Tendencja ta jednak – wydaje się – zaczyna ulegać zmianom. Przyczynia się ku temu coraz większy wpływ dyrektyw Rady UE na kształt krajowych przepisów. Należy tutaj wymienić następujące akty:

- dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich<sup>4</sup>;
- dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich<sup>5</sup>;
- dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego 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 członkowskiego<sup>6</sup>.

Coraz istotniejsza rola prawa unijnego daje się zauważyć poprzez wpływ dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które wywierają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>7</sup>.

Analiza wyroków w sprawach, które dotyczyły przepisów wprowadzonych na bazie jej transpozycji, wskazuje, że do zasadniczych kwestii podlegających interpretacji sądów należy dekodyfikowanie celów ustawodawcy. W niniejszym opracowaniu przedstawiono orzeczenia, które są reprezentatywne dla zasadniczych kwestii, jakimi sądy administracyjne zajmowały się, orzekając w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>8</sup> oraz od osób prawnych<sup>9</sup> przy odniesieniu się do treści dyrektyw Rady (UE).

za zaległości podatkowe). Wcześniej materia należąca do Wydziału III rozstrzygana była w Wydziale II. Por. zarządzenie nr 30 Prezesa NSA z 28.09.2020 r. w sprawie utworzenia wydziałów orzeczniczych w Izbach Naczelnego Sądu Administracyjnego i zakresu ich działania, [https://www.nsa.gov.pl/download.php?id=1752&mod=m/11/pliki\\_edit.php](https://www.nsa.gov.pl/download.php?id=1752&mod=m/11/pliki_edit.php) (dostęp: 6.09.2022 r.).

4 Dz.Urz. WE L 157, s. 49, ze zm.

5 Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.

6 Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm. – dalej dyrektywa 2009/133/WE.

7 Dz.Urz. UE L 193, s. 1 – dalej dyrektywa ATAD.

8 Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.) – dalej u.p.d.o.f.

9 Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.) – dalej u.p.d.o.p.

## 2. Zastosowanie dyrektywy wprost

W pierwszej kolejności trzeba zauważyć, że kwestia możliwości bezpośredniego zastosowania dyrektywy – w przypadku uznania, że implementacja była nieprawidłowa – nie stanowiła przedmiotu kontrowersji w orzecznictwie NSA także na gruncie podatków dochodowych. W wyroku NSA z 15.06.2011 r., II FSK 208/10<sup>10</sup>, rozważano możliwość, czy opisana we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej czynność stanowi operację wymiany udziałów. Udzielenie odpowiedzi pozytywnej na to pytanie musiało prowadzić do uwzględnienia treści dyrektywy Rady 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzielenia, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SB lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi<sup>11</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w sprawie należało wprost zastosować treść dyrektywy. W uzasadnieniu wyroku krytycznie oceniono bowiem jej transpozycję – regulacja krajowa nie obejmowała akcjonariuszy będących osobami fizycznymi, tymczasem takie rozwiązanie stanowi „niepełną implementację dyrektywy”. Takie „niepełne transponowanie” uzasadnia, zdaniem NSA, powołanie się bezpośrednio na przepisy dyrektywy jako źródło praw podatnika. Oceniono przy tym, że przedmiotowa regulacja spełnia warunki, by móc ją bezpośrednio zastosować.

## 3. Wymiana udziałów – różnicowanie sytuacji podatników pochodzących z różnych krajów członkowskich wobec normy mającej źródło w dyrektywie

Sprawa zakończona wyrokiem NSA z 21.04.2016 r., II FSK 657/14<sup>12</sup>, dotyczyła dyrektywy 2009/133/WE. Wskutek jej implementacji doszło do uregulowania kwestii związanych z wymianą udziałów podmiotów pochodzących z różnych państw członkowskich Unii Europejskiej. W sprawie dwie kwestie pozostawały sporne. Po pierwsze, czy regulacja obejmuje spółkę w organizacji. Po drugie, czy przedmiotowa regulacja prawna obejmuje także wewnątrzkrajową wymianę udziałów. Odpowiadając na kwestię pierwszą, NSA zauważył, że załącznik do dyrektywy 2009/133/WE wskazuje na spółkę akcyjną oraz spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i nie wymienia spółek w organizacji.

W odniesieniu do drugiej kwestii, Sąd uznał za jeden z kluczowych argumentów okoliczność, że regulacja krajowa stanowi implementację na grunt krajowy treści dyrektywy. Uzasadnia to, zdaniem NSA, brak zasadności przyjmowania różnych skutków podatkowych w zależności od tego, czy podmioty mają siedzibę w różnych krajach członkowskich, czy w jednym. Dalej NSA odniósł się m.in. do założenia racjonalnego ustawodawcy, które to pojęcie – wydaje się (wywód nie jest tutaj bowiem dostatecznie jasny) – zastosował właśnie do interpretowania dyrektywy.

## 4. Nieprecyzyjna implementacja

W wyroku z 16.10.2014 r., II FSK 2330/12<sup>13</sup>, NSA odnotował, że stanowiska podatnika, organu oraz sądów łączyło uznanie,

10 LEX nr 895953.

11 Dz.Urz. WE L 225, s. 1.

12 LEX nr 2064919.

13 LEX nr 1515421.

iż regulacja krajowa (chodziło o art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f.) jest nieprecyzyjna. Uzasadniało to, zdaniem składu orzekającego, wyjście poza ramy wykładni gramatycznej i skorzystanie z argumentów o charakterze systemowym oraz celowościowym. Dokonując takiej oceny, NSA stwierdził, że przeprowadzona w sprawie wykładnia jest sprzeczna zarówno z celami dyrektywy 2009/133/WE, jak i uzasadnieniem projektu zmian w ustawie podatkowej. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że celem przedmiotowej regulacji było zagwarantowanie neutralności podatkowej operacji wymiany udziałów (akcji) będących w posiadaniu osób fizycznych. Przedmiotowy skutek obwarowany został określonymi warunkami. Przeprowadzając kontrolę w tym zakresie, NSA przyjął stanowisko, w zgodzie z którym „ograniczenie stosowania art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. tylko do przypadku, gdy wymiany udziałów dokonuje odrębnie każdy z udziałowców, stanowiłoby warunek nadmiernie restrykcyjny, niweczący w istotnym stopniu cele leżące u podstaw dyrektywy 2009/133 oraz dokonanej na jej podstawie nowelizacji przepisów u.p.d.o.f., a także pozostający co najmniej w dysonansie z gramatyczną wykładnią przepisu, w którym mowa o nabyciu przez spółkę udziałów/akcji innej spółki od jej wspólników (liczba mnoga) oraz o tym, że do przychodów nie zalicza się wartości udziałów/akcji przekazanych wspólnikom tej spółki (ponownie liczba mnoga)”.

## 5. Dyrektywa ATAD

### 5.1. Leasing operacyjny a leasing finansowy – interpretacja niejednoznacznie transponowanej regulacji

Pierwsze odnotowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych orzeczenie, w którym powołano dyrektywę ATAD, to wyrok WSA we Wrocławiu z 11.10.2018 r., I SA/Wr 651/18<sup>14</sup>. Zasadniczy problem w sprawie dotyczył dwóch modeli leasingu funkcjonujących w polskim porządku prawnym: leasingu operacyjnego oraz finansowego. Wobec braku jasności przepisów spółka wystąpiła do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z pytaniem – w trybie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej – czy wobec opłat z tytułu użytkowania składników majątkowych, wynikających z tych umów, które kwalifikowane są jako leasing operacyjny, należy zastosować ograniczenia wynikające z art. 15c u.p.d.o.p.<sup>15</sup>, tj. regulacji dotyczącej wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego. Regulacja ta wynikała z konieczności implementowania dyrektywy ATAD. W zaskarżonej interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej podkreślił, że wprowadzenie ww. regulacji stanowiło dostosowanie prawa polskiego do prawodawstwa unijnego, zaś „z uwagi na pierwszeństwo tego prawa przed prawem krajowym, organ uznał za zasadne stosowanie w tym względzie klasyfikacji unijnych pojęć i zasad”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny krytycznie ocenił samą implementację. Wskazał na niejednoznaczności regulacji. W związku z tym Sąd uznał – podobnie jak organ – że przepisy

krajowe muszą być interpretowane w konfrontacji z zapisami dyrektywy ATAD. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu doszedł natomiast do innych wniosków niż Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Sama dyrektywa została przez WSA zinterpretowana przy uwzględnieniu tego, że służyć ma przeciwdziałaniu praktykom unikania opodatkowania. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził nawet, że zapisy dyrektywy ATAD „mają pierwszeństwo” – a to przy uwzględnieniu, iż stanowią „źródło kontrowersyjnych uregulowań krajowych”. Wśród przesłanek wyводу Sąd wymienił natomiast: „racjonalność ustawodawcy, cel wprowadzenia nowych przepisów w zakresie ograniczenia zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, jak również uzasadnienie do ustawy wprowadzającej ww. regulacje, w którym powołano się wprost na regulacje zawarte w Dyrektywie ATAD”. W tym świetle, a także przy uwzględnieniu konieczności interpretowania wątpliwości na korzyść podatnika<sup>16</sup>, WSA przyznał rację wnioskodawcy, wyłączając regulację dotyczącą kosztów finansowania od stosowania w przypadku leasingu operacyjnego.

Stanowisko popierające takie zapatrywanie NSA zawarł w wyroku z 26.04.2022 r., II FSK 2197/19<sup>17</sup>.

### 5.2. Zagraniczne spółki kontrolowane – cele dyrektywy ATAD

Dyrektywa ATAD stanowiła przedmiot odniesień w sprawach dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (Controlled Foreign Company – CFC). Naczelny Sąd Administracyjny wskazywał tutaj, że doprecyzowujące zmiany tych przepisów w polskim porządku prawnym wynikały z częściowej implementacji tej dyrektywy. Odnotowano także stosowanie się polskiego ustawodawcy do rekomendacji OECD w Planie Działania BEPS nr 3 w ramach Projektu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)<sup>18</sup>.

Co istotne, NSA odwoływał się wprost co celów, jakie ma realizować dyrektywa ATAD. Naczelny Sąd Administracyjny krytycznie ocenił implementację tej dyrektywy, w zakresie, jaki wyznaczały ramy spraw. W szerokich wywodach analizie poddawane były krajowe przepisy regulacji dotyczące CFC. W trzech sprawach, które dotyczyły określenia zakresu znaczeniowego pojęcia dywidendy, użytego w art. 30f ust. 5 pkt 1 u.p.d.o.f. – a dokładnie tego, czy obejmuje ono także świadczenie pieniężne lub niepieniężne otrzymane przez założyciela (fundatora) od fundacji będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną – NSA ustalił, że rezultat wykładni literalnej oraz systemowej pojęcia dywidendy w pożądanym kontekście nie daje jednoznacznych rezultatów (NSA pisze nawet o „rezultatach niemożliwych do zaakceptowania”)<sup>19</sup>. Celem ustalenia właściwego znaczenia przepisu Sąd sięgnął więc do dyrektywy, podkreślając, że przepisy krajowe mają ją realizować, i to do szczególnego

14 LEX nr 2639114. Wyrok prawomocny. Skarga kasacyjna wywiedziona od tego wyroku przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej została cofnięta, w wyniku czego NSA postanowieniem z 21.11.2019 r., II FSK 282/19, LEX nr 2761358, umorzył postępowanie kasacyjne.

15 W brzmieniu obowiązującym w 2018 r.

16 Powołano się przy tym na art. 2a ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.): „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

17 LEX nr 3360491.

18 BEPS Action Plan on Base Erosion on Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 1.09.2022 r.).

19 Wyroki NSA z 5.10.2021 r.: II FSK 2904/20, LEX nr 3248464; II FSK 2905/20, LEX nr 3266995; II FSK 208/21, LEX nr 3319270.

jej fragmentu, bo do preambuły. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił: „Jak wskazano w tym samym punkcie preambuły, nie uznano za wskazane rozszerzenie zakresu zastosowania dyrektywy ATA na podmioty niepodlegające w danym państwie członkowskim podatkowi dochodowemu od osób prawnych z uwagi na to, że wiązałyby się to z koniecznością włączenia do zakresu dyrektywy szerszej gamy podatków krajowych”.

Następnie NSA zauważył, że w preambule dyrektywy ATAD znajduje się odwołanie do zasady proporcjonalności. To spostrzeżenie stało u podstaw wnikliwego wyводу na temat tejże zasady, uwzględniającego przede wszystkim dwie płaszczyzny: konstytucyjną oraz unijną. W zakresie pierwszym NSA prowadził argumentację przede wszystkim na podstawie dorobku Trybunału Konstytucyjnego, w zakresie drugim natomiast powoływał się głównie na wyroki TSUE.

W sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 4.03.2021 r., II FSK 2958/18<sup>20</sup>, podkreślono, że przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych podlegają częstej modyfikacji, co jest konsekwencją uwzględnienia przez krajowego legislatora zarówno dyrektywy ATAD, jak i BEPS 3. Naczelny Sąd Administracyjny sięgnął do uzasadnień projektów ustaw wprowadzających zmiany w tym zakresie, by zaznaczyć, że zmiany w prawie wynikają właśnie z dyrektywy ATAD. Podobnie jak we wskazanej wyżej grupie spraw, i tutaj NSA odniósł się do preambuły dyrektywy, dzięki temu w procesie argumentacyjnym można było ustalić cele wprowadzonej regulacji. To zaś było konieczne wobec braku jednoznacznych rezultatów wykładni literalnej. Co warte odnotowania, NSA zauważył, że interpretacja dokonana w sprawie przez organ oraz sąd pierwszej instancji (NSA uchylił zarówno wyrok WSA, jak i interpretację indywidualną) w jakiś sposób stanowiła próbę reakcji na mankamenty krajowych przepisów. Takie działanie oceniono jednak krytycznie, wskazując na wymóg literalnego odczytywania przepisów, zwłaszcza w prawie podatkowym. Jak wyjaśnił NSA: „To, że przepisy ustaw podatkowych, w brzmieniu obowiązującym w 2017 r. nie w pełni realizowały cel wprowadzenia zasad opodatkowania związanych z wykorzystaniem zagranicznej spółki kontrolowanej (obecnie zagranicznych jednostek kontrolowanych), nie upoważnia ani organu, ani sądów administracyjnych do odstępowania przy interpretowaniu obowiązujących przepisów prawa podatkowego od wykładni językowej”<sup>21</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył więc, że dokonana w sprawie wykładnia miała realizować założenia dyrektywy ATAD, jednak nie może to następować poprzez odstąpienie od literalnego wyłożenia przepisów.

### 5.3. Koszty finansowania dłużnego – cele dyrektywy ATAD

Należy odnotować, że w serii wyroków NSA wypowiedział się co do interpretacji art. 15c ust. 1 i 14 u.p.d.o.p. w zakresie uwzględnienia kwoty limitu z art. 15c ust. 14 u.p.d.o.p. przy obliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego przy przekroczeniu tego progu<sup>22</sup>. W linii orzeczniczej ukształtowanej w tym zakresie uznano, że przyjmowanie przez organy

interpretacyjne stanowiska, w zgodzie z którym konieczne jest rekonstruowanie znaczenia normy prawnej, które wychodzi naprzeciw wykładni językowej, dokonywanie na podstawie uzasadnienia projektu nowelizacji oraz dyrektywy ATAD, jest niedopuszczalne<sup>23</sup>. W orzecznictwie zwrócono przy tym uwagę na 1) charakter przepisów, które zamieszczone są w unijnych dyrektywach. Wskazywano także na 2) realizację celów wyznaczonych dyrektywą ATAD przez krajowego ustawodawcę.

Co do pierwszego zagadnienia (ad. 1) we wskazywanym wyroku odwołano się do poglądu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zgodnie z którym „organy państwa członkowskiego w żadnym wypadku nie mogą powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych, i nakładać na nie – przez stosowanie wykładni zgodnej z celami dyrektywy – obowiązków z niej wynikających, które jednak nie zostały określone lub zostały niewłaściwie określone w przepisach krajowych”<sup>24</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że interpretowanie przepisów podatkowych przy uwzględnieniu prawa unijnego (wyznaczonego treścią dyrektywy) musi być dokonywane w ścisłym związku z brzmieniem przepisu krajowego. W sytuacji gdy transpozycja przepisu unijnego (mającego swoje źródło w dyrektywie) nie jest właściwa, sąd krajowy nie może poprzez odniesienie się do treści dyrektywy nakładać na obywatela obowiązku, który wykracza poza regulację prawną przyjętą w jego kraju. Jak wyjaśnił to NSA: „Prawo do bezpośredniego stosowania dyrektywy z pominięciem przepisów krajowych nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczenia praw wynikających z przepisów krajowych. Na tych organach bowiem spoczywa obowiązek prawidłowej i pełnej implementacji norm wspólnotowych. Podatnik zaś nie może ponosić negatywnych konsekwencji w przypadku stosowania jednoznacznych w swej treści przepisów ustawy krajowej, które na skutek wadliwej implementacji norm dyrektywy, są niezgodne z dyrektywą”<sup>25</sup>.

Natomiast w odniesieniu do kwestii drugiej (ad. 2) NSA wskazał na motywy dyrektywy ATAD w zakresie unormowania dotyczącego odliczenia odsetek, przyjmując, że interpretacja przyjęta przez sąd pierwszej instancji – korzystna dla podatnika – realizuje cele dyrektywy ATAD. Przyjęta w tym zakresie linia orzecznicza w istotnym zakresie brała pod uwagę funkcjonalne argumenty odwołujące się do założeń dyrektyw, które uzasadniały – w przekonaniu składów orzekających – przyjęcie stanowiska korzystnego dla podatników<sup>26</sup>.

### 5.4. Exit tax – dyrektywa ATAD a kompetencje legislatora krajowego

Interpretacja przepisów prawa podatkowego została dokonana w wyroku NSA z 14.01.2022 r., II FSK 12/21<sup>27</sup>, a ponadto została przeprowadzona w klasycznym, „podręcznikowym” ujęciu. Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się bowiem

20 LEX nr 3242887.

21 Wyrok NSA z 4.03.2021 r., II FSK 2958/18.

22 Do tego orzecznictwa odniósł się NSA w wyroku z 27.04.2022 r., II FSK 2297/19, LEX nr 3369088.

23 Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462.

24 Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21.

25 Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21.

26 Wyroki NSA: z 27.04.2022 r., II FSK 2297/19, LEX nr 3369088; z 3.03.2022 r., II FSK 1558/19, LEX nr 3338197; z 26.10.2021 r.: II FSK 977/21, LEX nr 3256593; II FSK 976/21, LEX nr 3264494; II FSK 823/21, LEX nr 3256459; z 20.10.2021 r., II FSK 390/19, LEX nr 3286969; z 3.11.2021 r., II FSK 980/21, CBOŚA.

27 LEX nr 3325655.

do wykładni językowej, systemowej i celowościowej, by ustalić ich rezultat dla przeprowadzonego w uzasadnieniu wywodu. Kwestie sporne w sprawie dotyczyły tzw. podatku od wyjścia (*exit tax*) w zakresie dotyczącym nieodpłatnego przekazania na podstawie umowy darowizny udziałów w spółce kapitałowej na rzecz osoby zamieszkałej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i niepodlegającej w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W interpretacji indywidualnej wydanej w tej sprawie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej odwołano się do argumentu, w ramach którego wskazano na to, że przedmiotowe przepisy krajowe stanowią implementację dyrektywy ATAD do porządku krajowego. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że dyrektywa ta dotyczy osób prawnych, tymczasem wprowadzenie obowiązków podatkowych w tym zakresie dla osób fizycznych nie podlega harmonizacji – kompetencje co do tego pozostały w gestii legislatora krajowego. Naczelny Sąd Administracyjny krytycznie ocenił tutaj stanowisko organu interpretacyjnego w zakresie odwołania się do celów wprowadzenia regulacji, a to poprzez zwrócenie uwagi na treść dyrektywy, uznając, przy uwzględnieniu m.in. zasady proporcjonalności, że „próba odwoływania się do celu wprowadzenia unormowań”, dokonana w sprawie przez organ, jest nieskuteczna.

## 6. Podsumowanie

Analiza zaprezentowanego orzecznictwa pozwala wyprowadzić kilka konkluzji. Po pierwsze, z opisanych wyroków wylania się obraz krajowych sądów administracyjnych, które oceniają jakość implementacji przepisów dyrektyw Rady (UE) na grunt prawa krajowego. Naczelny Sąd Administracyjny niejednokrotnie negatywnie oceniał poziom transpozycji dokonywanych przez ustawodawcę krajowego. W takich przypadkach sądy dokonują szerokiej interpretacji przepisów (zarówno krajowych, jak i regulacji dyrektyw), odwołując się głównie do trzech podstawowych rodzajów wykładni: literalnej, systemowej oraz celowościowej. Co istotne, ta ostatnia okazuje się najczęściej przesądzająca. Celem ustalenia należytego brzmienia przepisów sądy sięgają także do preambuły dyrektyw. Omawiany schemat jest szczególnie widoczny w orzecznictwie wypracowanym na gruncie spraw dotyczących dyrektywy ATAD. Do przyjmowanych założeń należy także i to, że sam brak precyzji w implementacji uzasadnia sięgnięcie do treści dyrektywy. Naczelny Sąd Administracyjny – gdy widzi taką konieczność – nie uchyla się również od bezpośredniego zastosowania przepisów dyrektywy. Można także zauważyć, że przyjmowane szeroko w polskim orzecznictwie założenie racjonalnego ustawodawcy obejmuje również legislatora unijnego.

Po drugie, powoływanie się i analizę przepisów prawa unijnego w stosunku do regulacji krajowych dotyczących podatków dochodowych w dalszym ciągu należy uznać za marginalne. Z tym związana jest również konkluzja, że trudno dostrzec wypracowane linie orzecznicze dotyczące zagadnień związanych z podatkami dochodowymi. Nawet można pokusić się o stwierdzenie, że pewne wątki podejmowane w orzecznictwie w zakresie podatków dochodowych nie zawierają odniesienia do prawa unijnego.

### Abstract

dr hab. Dominik J. Gajewski,  
 professor of the SGH Warsaw School of Economics  
 The author is head of the Tax Law Department,  
 SGH Warsaw School of Economics, Poland, and a judge  
 of the Polish Supreme Administrative Court  
 (ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7935-9221>).

### Directives of the Council of the European Union in Case Law of the Supreme Administrative Court Regarding Income Taxes

*Keywords:* income tax, EU law, EU Council Directives, Supreme Administrative Court

*The subject-matter of the article is an analysis of the case law of the Supreme Administrative Court regarding income taxes in the context of references to EU law. Although the scope of harmonization of tax law on income taxes is much narrower than it is the case in value added tax, some influence of EU law (through directives of the Council of the European Union) on the emerging case law of administrative courts is noticeable. A thorough analysis of the case law of the Supreme Administrative Court has been carried out in the context of the key directives of the Council of the European Union, which allows crucial conclusions to be drawn. At the same time, an assessment – emerging within the case law of administrative courts – as regards the quality of implementation of EU Council Directives into national law is presented.*

### Bibliografia / References

Owsiak S., *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, [www.pte.pl/pliki/2/1/s\\_owsiak\\_harmonizacja.pdf](http://www.pte.pl/pliki/2/1/s_owsiak_harmonizacja.pdf) (dostęp: 6.09.2022 r.).  
 Poszwa M., *Wybrane zagadnienia harmonizacji podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych*, cz. 1, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018/4.