

JAN SOBUŚ

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
jansobus01@gmail.com
ORCID: 0009-0007-3885-6575

**Głosa krytyczna do wyroku
Wojewódzkiego Sądu
Administracyjnego we Wrocławiu
z dnia 25 czerwca 2024 r.
I SA/Wr 104/24**

**Critical commentary on the Wrocław Provincial
Administrative Court's judgment of 25 June 2024
I SA/Wr 104/24**

Streszczenie. Przedmiotem glosy jest wyrok WSA we Wrocławiu dotyczący podatkowych skutków bezemisijnego połączenia spółek-siostr. Zdaniem autora stanowisko sądu, uznające powstanie przychodu, jest sprzeczne z wykładnią językową, systemową i celowościową art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. Krytycznie oceniony zostaje brak uwzględnienia definicji legalnej „wartości emisyjnej udziałów” oraz naruszenie konstytucyjnej zasady równości. Autor formułuje wnioski *de lege ferenda* dotyczące wyraźnego określenia neutralności podatkowej połączeń bezemisyjnych w przepisach polskich i unijnych.

Słowa kluczowe: połączenia spółek; neutralność podatkowa; CIT.

Abstract. This commentary analyzes a judgment of the Provincial Administrative Court in Wrocław concerning tax consequences of an emission-free merger between sister companies. The Author argues that the court's position, which recognizes taxable income, contradicts the linguistic, systemic, and purposive interpretation of Article 12(1)(8d) of the Corporate Income Tax Act. The critique highlights the court's failure to consider the statutory definition of "issue value of shares" and violates the constitutional principle of equality. The Author proposes *de lege ferenda* conclusions, advocating for an explicit tax neutrality of such mergers in Polish and the EU's legislation.

Keywords: corporate mergers; tax neutrality; CIT.

1.

Głosowane orzeczenie stanowi pierwsze rozstrzygnięcie sądu administracyjnego dotyczące podatkowych konsekwencji połączenia bezemisyjnego spółek-siostr¹. Instytucja ta wprowadzona została do polskiego porządku prawnego nowelizacją kodeksu spółek handlowych z roku 2023. Połączenie uproszczone polega na przeniesieniu całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą bez przyznania udziałów lub akcji spółki przejmującej wspólnikom spółki przejmowanej. Wspomniany sposób połączenia może być zastosowany wyłącznie w sytuacji, gdy jedyny wspólnik posiada bezpośrednio lub pośrednio wszystkie udziały lub akcje w łączących się spółkach albo gdy wspólnicy łączących się spółek posiadają udziały lub akcje w tej samej proporcji we wszystkich łączących się podmiotach².

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ przychodem spółki przejmującej

¹ W niniejszej glosie połączenie to czasami zwane będzie również „połączeniem uproszczonym”.

² Art. 515¹ §1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 18 ze zm.), dalej: k.s.h.

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p. Na potrzeby glosy przyjęto numer

jest wartość rynkowa majątku przejmowanego, ustalona na dzień poprzedzający połączenie, w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych wspólnikom spółki przejmowanej. W kontekście tego przepisu pojawiły się liczne wątpliwości podatników. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (DKIS) zajął niekorzystne dla nich stanowisko, według którego na skutek uproszczonego połączenia po stronie spółki przejmującej powstaje przychód podatkowy w wysokości wartości rynkowej majątku spółki przejmowanej⁴.

Na gruncie głosowanego wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu całkowicie przychylił się do stanowiska organu podatkowego, uznając, że bezemisyjne łączenie się spółek-siostr spowoduje powstanie przychodu. Stanowisko sądu uznać należy za błędne, ponieważ prowadzi do wyników sprzecznych z wykładnią językową, systemową i celowościową.

W judykaturze istnieje także linia orzecznicza WSA w Warszawie uznająca brak powstania przychodu na skutek połączeń uproszczonych⁵. Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) rozstrzygające tą kontrowersyjną kwestię będzie więc miało istotne znaczenie praktyczne. Ewentualna aprobata stanowiska WSA we Wrocławiu *de facto* wyeliminuje uproszczone połączenia spółek-siostr z obrotu gospodarczego.

2.

Spółka-matka posiadała po 100% udziałów w dwóch spółkach-córkach. Planując czynności restrukturyzacyjne w ramach grupy, podjęta została decyzja o ich połączeniu. Jako planowane rozwiązanie wybrano tryb

Dziennika Ustaw powołany w orzeczeniu. Przytaczane przepisy u.p.d.o.p. nie zmieniły jednak brzmienia od tamtego czasu.

⁴ Por. interpretacja indywidualna z 21 grudnia 2023 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.680.2023.1.AW, EUREKA; interpretacja indywidualna z 3 kwietnia 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.62.2024.1.KK, EUREKA; interpretacja indywidualna z dnia 12 marca 2024 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.6.2024.3.AZ, EUREKA.

⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z 10 lipca 2024 r., III SA/Wa 947/24, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z 3 października 2024 r., III SA/Wa 1425/24, CBOSA.

uproszczony, w którym jedna ze spółek-córek jako spółka przejmująca przejęłaby majątek drugiej spółki-córki bez emisji nowych udziałów na rzecz spółki-matki.

Spółka przejmująca wystąpiła o interpretację indywidualną dotyczącą powstania przychodu podatkowego w związku z połączeniem. Jej zdaniem przychód taki nie powstanie. W uzasadnieniu wnioskodawca powołał na poparcie swojego stanowiska szereg korzystnych interpretacji, w których uznano, że w sytuacji podobnej, tj. bezemisyjnego przejęcia spółki-córki przez spółkę-matkę, nie dojdzie do powstania przychodu. DKIS uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe, ponieważ połączenie bezemisyjne spółek-siostr spowoduje powstanie przychodu podatkowego z art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. w wysokości wartości rynkowej majątku spółki przejmowanej.

W skardze do WSA spółka podniosła naruszenie art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. poprzez jego błędną wykładnię. Dodatkowo skarżąca podniosła zarzut, iż organ nie odniósł się do innych interpretacji indywidualnych, które przytoczyła we wniosku, oraz nie uzasadnił w sposób wyczerpujący, dlaczego poglądy wyrażone w tych interpretacjach nie miały zastosowania do rozstrzygnięcia sprawy, czym naruszył art. 121 w zw. z art. 14h i art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 210 § 4 w zw. z art. 121 Ordynacji Podatkowej⁶. Spółka zarzuciła również naruszenie zasady *in dubio pro tributario* oraz wniosła o uwzględnienie w procesie wykładni przepisów tzw. Dyrektywy Merger, będącej podstawowym źródłem prawa unijnego regulującym materię związaną z podatkowymi skutkami reorganizacji spółek⁷.

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.), dalej: o.p.

⁷ Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 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 (wersja ujednolicona), (Dz.Urz. UE L 2009, Nr 310, s. 34 ze zm.).

3.

WSA we Wrocławiu oddalił skargę, podkreślając, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. przychodem podatkowym jest wartość rynkowa majątku przejmowanej spółki, przewyższająca wartość emisyjną przydzielonych udziałów. W ocenie sądu w przypadku, gdy połączenie odbywa się bez emisji nowych udziałów, cała wartość przejętego majątku stanowi przychód.

Jeśli chodzi o zarzuty natury formalnoprawnej, sąd stwierdził, że DKIS nie jest zobowiązany do ustosunkowania się do wszystkich argumentów przedstawionych przez wnioskodawcę w złożonym wniosku. Wystarczy, że organ wybierze te racje argumentacyjne, które są istotne dla merytorycznej oceny problemu. Nie musi on także dokonywać oceny innych interpretacji i orzeczeń, przytoczonych we wniosku dla wzmocnienia argumentacji.

Sąd dodatkowo wskazał, że Dyrektywa Merger nie ma zastosowania w sprawie, ponieważ dotyczy ona innych stanów faktycznych. Zdaniem składu orzekającego również zasada *in dubio pro tributario* nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż nie występują wątpliwości co do interpretacji przepisów prawa.

4.

Podstawowym zagadnieniem materialnoprawnym w sprawie było dokonanie wykładni art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. Sąd, rozstrzygając to zagadnienie, oparł się wyłącznie na niepełnej wykładni językowej przepisu, pomijając w swoich rozważaniach względy systemowe i celowościowe.

Wykładnia językowa, jako podstawowa metoda interpretacji, stanowi punkt wyjścia do innych rodzajów wykładni⁸. Jej rezultaty w niniejszej sprawie prowadzą do odmiennych wniosków niż przyjęte przez WSA.

Przychodem podatkowym spółki przejmującej jest zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. wartość rynkowa majątku przejmowanego, ustalo-

⁸ Por. wyrok NSA z 26 października 2021 r., II FSK 979/21, CBOSA; wyrok NSA z 19 maja 2016 r., II FSK 1577/14, CBOSA.

na na dzień poprzedzający połączenie, w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów przydzielonych wspólnikom spółki przejmowanej. *Ratio legis* tego przepisu nie zostało wyjaśnione w uzasadnieniu nowelizacji wprowadzającej go w życie z początkiem 2022 r.⁹ Dla procesu wykładni istotny jest fakt, że pojęciu „wartości emisyjnej udziałów (akcji)” w art. 4a pkt 16a u.p.d.o.p. przypisana została konkretna definicja legalna. Wspomniany przepis stanowi, iż ilekroć w u.p.d.o.p. jest mowa o wartości emisyjnej udziałów, oznacza to cenę, po jakiej obejmowane są udziały określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów¹⁰. Na gruncie aktu prawnego wprowadzającego definicję legalną istnieje bezwzględny obowiązek posługiwania się tą definicją, co stanowi jedną z głównych dyrektyw wykładni językowej¹¹. Jak podkreśla A. Gomułowicz, nie ma silniejszej reguły ustalania zwrotów użytych w tekstach aktów prawnych niż skorzystanie z zawartej w nich definicji legalnej¹². Jeżeli w połączeniu uproszczonym nie dochodzi do objęcia udziałów, to nie da się w żaden sposób ustalić wartości emisyjnej udziałów w rozumieniu definicji legalnej z art. 4a pkt 16a u.p.d.o.p. Art. 12 ust. 1 pkt 8d odwołuje się do „wartości emisyjnej udziałów” co oznacza, że zakłada ich objęcie. Jeśli do objęcia nie doszło, nie da się ustalić ceny objęcia ani wartości rynkowej obejmowanych udziałów. Zastosowanie wspomnianego przepisu jest więc niemożliwe, ponieważ brakuje jednego z wymaganych elementów normy prawnej, a tym samym nie dochodzi do wyczerpania jej hipotezy. WSA we Wrocławiu, dokonując wykładni językowej, zupełnie pominął wspomnianą definicję legalną będącą elementem normy zawartej w art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. Z kolei trafnie fakt istnienia definicji legalnej został zauważony przez WSA w Warszawie

⁹ M. Kondej, M. Wicher, *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 29.

¹⁰ Analogicznie ustala się wartość emisyjną akcji, jednak skoro na kanwie głosowanego orzeczenia była mowa o spółkach z o.o., posłużono się treścią przepisu dostosowaną do realiów sprawy.

¹¹ T. Bekrycht, J. Leszczyński, P. Łabieniec, *Podstawy doktryny prawnej*, Warszawa 2021, s. 194–195.

¹² A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 257.

w swoich wyrokach prezentujących poglądy przeciwne do wyrażonych w glosowanym orzeczeniu¹³.

W przypadku art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. definicja legalna „wartości emisyjnej udziałów” jest kluczowa dla zrozumienia, że przepis ten nie znajdzie zastosowania w przypadku połączeń bezemisyjnych, gdzie nie dochodzi do objęcia nowych udziałów.

Wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p., zgodnie z którą w przypadku bezemisyjnego połączenia spółek-siostr powstanie po stronie spółki przejmującej przychód w wysokości wartości rynkowej przejętego majątku, prowadzi do znacznego zróżnicowania skutków podatkowych podobnych stanów faktycznych. Jeżeli bowiem takie samo przejęcie dokonane zostałoby z wyemitowaniem przez spółkę przejmującą udziałów na rzecz spółki-matki¹⁴ w wysokości równej wartości rynkowej majątku spółki przejmowanej, to byłoby ono podatkowo neutralne. Nie istnieje cecha istotna, pozwalająca na zróżnicowanie sytuacji podatkowej tych dwóch połączeń. Ostatecznie bowiem w obu przypadkach powstaje taka sama sytuacja, kiedy z dwóch spółek-córek pozostaje jedna, w której 100% udziałów posiada spółka-matka. Rozbieżne traktowanie wskazanych wariantów łączenia spółek jest wątpliwe z punktu widzenia art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP¹⁵. W jednym ze swoich wyroków TK uznał za niezgodne z konstytucyjną zasadą równości różnicowanie opodatkowania garaży w budynku mieszkalnym w zależności od formy własności. To, czy garaż jest wyodrębnionym własnościowo lokalem w budynku mieszkalnym, czy też przynależnością innego lokalu mieszkalnego, w ocenie Trybunału stanowi różnicę nieistotną i nie może być podstawą do odmiennego traktowania na gruncie prawa podatkowego¹⁶. W innym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny uznał, że sprzeczne z zasadą równości jest wyłączenie możliwości odliczenia od zagranicznego dochodu

¹³ Por. wyrok WSA w Warszawie z 10 lipca 2024 r., III SA/Wa 947/24, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z 3 października 2024 r., III SA/Wa 1425/24, CBOSA.

¹⁴ Czyli swojego 100-procentowego udziałowca i zarazem 100-procentowego udziałowca spółki przejmowanej.

¹⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹⁶ Por. wyrok TK z 18 października 2023 r., SK 23/19, OTK-A 2023, nr 88.

opodatkowanego w Polsce zapłaconych w innym kraju UE składek na ubezpieczenia społeczne, podczas gdy ówczesne przepisy pozwalały odliczyć takie składki zapłacone w Polsce¹⁷. Nawiązując do wspomnianego orzecznictwa, jestem zdania, że także zróżnicowanie skutków podatkowych połączeń emisyjnych i bezemisyjnych spółek-siostr jest niezgodne z art. 32 Konstytucji. Prowadzące do praktycznie identycznych efektów końcowych dwa sposoby połączenia byłyby bowiem traktowane w całkowicie odmienny sposób przez prawo. Zróżnicowane traktowanie podmiotów podobnych, aby pozostawało w zgodzie z Konstytucją, musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony, a nie dokonywać się według dowolnego kryterium. Ponadto powinno zachowywać proporcjonalność argumentów przemawiających za wprowadzeniem zróżnicowania, a także być uzasadnione ze względu na inne konstytucyjne wartości, np. sprawiedliwość¹⁸. Na gruncie różnego traktowania dwóch rodzajów połączeń spółek-siostr trudno mówić o spełnieniu tych przesłanek. W doktrynie podkreśla się, że sądy mają obowiązek w swojej działalności orzeczniczej wybrać ten rezultat interpretacji przepisu, który w największym stopniu realizuje konstytucyjne normy i wartości¹⁹. Obowiązek ten względem organów stosujących prawo formułuje również orzecznictwo TK²⁰.

Wykładnia prokonstytucyjna art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. wspiera zatem dokonaną poprzednio wykładnię językową i sprzeciwia się przyjęciu poglądu, jaki wyraził sąd w głosowanym wyroku.

Za przeciwnym do wyrażonego przez WSA stanowiskiem przemawia również założenie racjonalności ustawodawcy działającego w warunkach demokratycznego państwa prawa. Skoro ustawodawca zdecydował się wprowadzić możliwość przeprowadzenia przez spółki-siostry uproszczonego połączenia, to wspiera tego typu zabiegi i chce, aby były one przez podatników stosowane. Tymczasem zastosowana przez sąd wykładnia

¹⁷ Por. wyrok TK z 7 listopada 2007 r., K 18/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 122.

¹⁸ L. Garlicki, M. Zubik, *Komentarz do art. 32 [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II, Warszawa 2016, System Informacji Prawnej LEX.*

¹⁹ P. Jabłońska, *Wykładnia prokonstytucyjna w procesie sądowego stosowania prawa – przyczynek do dyskusji*, „Przegląd Sądowy” 2021, nr 7–8, s. 135.

²⁰ Por. wyrok TK z 8 maja 2000 r., SK 22/99, OTK 2000, nr 4, poz. 107.

spowodowałyby, że nie istniałby żaden racjonalny powód stosowania takich połączeń, gdyż wiązałyby się one z obowiązkiem zapłaty podatku w wysokości 19% przejętego majątku. Świadome podmioty gospodarcze wybrałyby alternatywę, tj. neutralne podatkowo połączenie z emisją nowych udziałów. Przyjęta przez WSA wykładnia czyni wynikającą z art. 515¹ k.s.h. instytucję uproszczonego połączenia swoistą „pułapką” na podatników, którzy nieświadomi skutków podatkowych podjęliby decyzję o jego dokonaniu. Nie można natomiast przyjąć w demokratycznym państwie prawa, że celem ustawodawcy byłoby stworzenie przepisu będącego „pułapką” na podatnika. W doktrynie pojawiło się również powołanie na zasadę *impossibilum nulla obligatio est*. Zgodnie z nią nie można wymagać od adresata normy prawnej spełnienia obowiązku, którego nie da się spełnić. Takim obowiązkiem byłoby przeprowadzenie połączenia uproszczonego z dokonaniem emisji udziałów, której to możliwość k.s.h. wprost wyklucza²¹. A. Janik i A. Waclawczyk postawili z kolei godną poparcia tezę, że przeciwko prezentowanemu przez sąd rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. przemawia dyrektywa wykładni gospodarczej prawa podatkowego²². Dyrektywa ta wymaga, aby w sytuacji wątpliwości co do wyboru sposobu interpretacji normy prawa podatkowego wybrać tą jej wersję, która nie spowoduje – na skutek zastosowanego opodatkowania – znaczącego utrudnienia działalności przedsiębiorcy, które byłoby nieadekwatne do jego zdolności płatniczej²³. Bez wątpienia utrata w wyniku połączenia 19% majątku spółki przejmowanej wywołałaby poważne problemy w działalności i zagrażała płynności spółki przejmującej. Istotnym argumentem celowościowym jest również – dostrzeżony w jednym z wyroków WSA w Warszawie – fakt, że opodatkowanie uproszczonych połączeń spółek-siostr stoi w kontrze do podstawowej funkcji podatku docho-

²¹ W. Majkowski, R. Pływacz, B. Tokarski, *Neutralność podatkowa połączeń horyzontalnych bezemisyjnych – rozważania na tle nowych wyroków sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 10, s. 22.

²² A. Janik, A. Waclawczyk, *Wybrane skutki podatkowe wejścia w życie ustawy z 16.08.2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw i ich wpływ na dynamikę reorganizacji krajowych i transgranicznych*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 7, s. 32.

²³ B. Brzeziński, *Wykładnia gospodarcza prawa podatkowego* [w:] B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2024, s. 166.

dowego, jaką jest opodatkowanie osiągniętych przez podatnika przysporzeń. W przypadku takiego połączenia brak jest bowiem jakiegokolwiek przysporzenia w sensie ekonomicznym²⁴.

Słuszna jest natomiast teza głosowanego wyroku o braku możliwości zastosowania przepisów Dyrektywy Merger do połączeń uproszczonych spółek-siostr. Niestety, sąd ograniczył się tylko do stwierdzenia tego i nie uzasadnił szerzej swojego stanowiska. Taką postawę w demokratycznym państwie prawnym, w którym standardem powinno być należyte uzasadnianie orzeczeń, oceniam krytycznie. Dyrektywa w swoim art. 2 lit. a zawiera definicję legalną „łączenia się” spółek. Definicja ta jest definicją przez wyliczenie, a połączenie uproszczone nie stanowi żadnego z wyliczonych zdarzeń uznawanych za łączenie się spółek dla potrzeb dyrektywy. W doktrynie pojawił się pogląd, iż zakres zastosowania Dyrektywy Merger można rozszerzyć na uproszczone połączenia spółek-siostr, kierując się względami celowościowymi. Zasugerowana została także możliwość skierowania przez polskie sądy w trybie prejudycjalnym zapytania do TSUE o zastosowanie dyrektywy do tego typu połączeń²⁵. Moim zdaniem wątpliwości może budzić tak szerokie wyjście poza zakres językowy przepisu. Chociaż praktyka orzecnicza TSUE dopuszcza znacznie szersze stosowanie wykładni celowościowej niż ma to miejsce w prawie krajowym, to jednak w wykładni prawa UE – podobnie jak w prawie krajowym – fundamentalną rolę odgrywa zasada uwzględniania definicji legalnych²⁶. Dyrektywa Merger zawiera precyzyjną definicję legalną łączenia się spółek, która nie obejmuje połączeń uproszczonych. Zupełne wyjście w drodze wykładni celowościowej poza sens językowy wyznaczony definicją legalną mogłoby ocierać się o działanie *contra legem*. Nie można jednak wykluczyć, że ewentualne stanowisko TSUE będzie w tej kwestii

²⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z 10 lipca 2024 r., III SA/Wa 947/24, CBOSA.

²⁵ W. Majkowski, R. Pływacz, B. Tokarski, *Neutralność podatkowa połączeń...*, s. 25–26.

²⁶ W. Jedlecka [w:] L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, Warszawa 2019, System Informacji Prawnej Legalis, s. 149; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 177–179.

bardziej liberalne²⁷. Szczególnie, że za neutralnością podatkową połączeń uproszczonych (przynajmniej w aspekcie transgranicznym) przemawiają także względy systemowe w postaci zobowiązania traktatowego do urzeczywistnienia podstawowych swobód wspólnego rynku.

5.

Analizując wyrok WSA we Wrocławiu, nie sposób pominąć kwestii zarzutów procesowych, które podnoszone były przez skarżącego. Sąd w uzasadnieniu odniósł się do nich bardzo lakonicznie.

Jednym z zarzutów był brak ustosunkowania się przez organ w interpretacji do argumentów z wniosku. Wnioskodawca twierdził, że skoro przy bezemisyjnym przejściu spółki-córki przez spółkę-matkę DKIS uznaje brak przychodu podatkowego, to tak samo powinien potraktować połączenia bezemisyjne spółek-siostr. Nieodniesienie się organu do kwestii podniesionej przez wnioskodawcę zasługuje na dezaprobatę, której sąd nie wyraził. Problemem w przypadku skarg na interpretacje indywidualne jest jednak fakt, że WSA związany jest w sprawie zarzutami skargi oraz powołaną przez skarżącego podstawą prawną²⁸. Zarzut naruszenia art. 210 § 1 pkt 6 o.p. nie mógł być uwzględniony, gdyż przepis ten nie dotyczy interpretacji indywidualnych, lecz decyzji wydanych w postępowaniu podatkowym²⁹. Jednak zarzut naruszenia art. 121 w zw. z art. 14h o.p. zasługiwał już na uwzględnienie. Zasada zaufania do organów podatkowych wymaga, aby organ odniósł się do stanowiska wnioskodawcy

²⁷ Jak wskazuje A. Gomułowicz, w orzecznictwie TSUE zdarzały się już przypadki, gdy Trybunał przyjął, kierując się wykładnią pozajęzykową, znaczenie zupełnie inne niż wykładnia literalna prowadząca w pierwszym odbiorze do oczywistych wyników (A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 256).

²⁸ Art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).

²⁹ Przepisu tego nie stosuje się również w drodze odesłania odpowiedniego do interpretacji indywidualnych, o czym świadczy treść art. 14h o.p. stanowiącego o odpowiednim stosowaniu o postępowaniu w sprawach wydania interpretacji indywidualnych odpowiednich przepisów części procesowej o.p.

i wyjaśnił, dlaczego jego stanowisko jest błędne³⁰. Wskazuje na to orzecznictwo NSA, zgodnie z którym uzasadnienie interpretacji indywidualnej powinno być wyczerpujące i przedstawiać argumentację wskazującą jednoznacznie, dlaczego pogląd wnioskodawcy organ uznał za nie-
trafny i jakie argumenty przemawiały za stanowiskiem organu³¹. Natomiast DKIS w ogóle nie odniósł się do przywołanej przez wnioskodawcę linii interpretacyjnej dotyczącej zdarzeń podobnych do opisanego we wniosku, tj. połączeń bezemisyjnych spółki-córki ze spółką-matką, w odniesieniu do których organ interpretacyjny stwierdzał neutralność podatkową po stronie spółki przejmującej. Nie miał on oczywiście obowiązku podzielić argumentacji wnioskodawcy, jednak powinien w sposób krytyczny ustosunkować się do niej, a nie zupełnie ją pominąć.

Brak odniesienia się do argumentacji wnioskodawcy powinien być uznany za oczywiste naruszenie zasady zaufania³². Szczególnie, że argumentacja ta dotyczyła podobnych przypadków, w których Dyrektor KIS zajął odmienne stanowisko. W uzasadnieniu organ powinien zatem wykazać, dlaczego zdarzenie opisane we wniosku ocenił odmiennie.

Jeżeli chodzi o zasadę *in dubio pro tributario*, to rację ma sąd, że nie zachodzą w sprawie niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisu. Jego wykładnia prowadzi jednak do niewątpliwych wyników odmiennych od tych, do których doszedł sąd.

6.

Podsumowując: wykładnia językowa, prokonstytucyjna i celowościowa przemawiają za korzystnym dla podatnika rozumieniem art. 12 ust. 1 pkt

³⁰ Organ interpretacyjny nie musi oczywiście podzielić argumentacji wnioskodawcy. Powinien jednak ustosunkować się do niej, a nie ją zupełnie pominąć.

³¹ Por. wyrok NSA z 16 lipca 2024 r., II FSK 1383/21, CBOSA; wyrok NSA z 2 września 2014 r., I FSK 1312/1, CBOSA.

³² Zgodnie ze stanowiskiem NSA, jeżeli samoistnym zarzutem wobec interpretacji indywidualnej jest naruszenie jednej z zasad ogólnych postępowania podatkowego, to naruszenie tej zasady powinno mieć charakter oczywisty i jaskrawy, aby mogła stać się ona podstawą do uchylenia interpretacji (por. wyrok NSA z 28 lipca 2023 r., II FSK 157/21, CBOSA).

8d u.p.d.o.p. w kontekście połączeń uproszczonych spółek-siostr. Połączenie takie będzie neutralne podatkowo dla spółki przejmującej³³, a przyjęcie odmiennego stanowiska byłoby nieracjonalne.

Analiza orzeczenia wskazuje również, że sądy i organy podatkowe powinny rzetelnie uzasadniać podjęte decyzje. W mojej ocenie niedopuszczalna jest sytuacja, w której uzasadnienia wyroków i interpretacji są lakoniczne oraz nie odnoszą się do argumentacji podatnika, co można było zauważyć na gruncie omawianej sprawy.

Na kanwie głosowanego wyroku za zasadne uważam sformułowanie dwóch postulatów *de lege ferenda*.

Po pierwsze, polski ustawodawca powinien jasno określić w ustawie, że połączenia uproszczone nie powodują powstania przychodu podatkowego. Zagwarantuje to podatnikom bezpieczeństwo i sprawi, że uproszczone połączenia staną się rzeczywiście atrakcyjną opcją dla podmiotów gospodarczych.

Po drugie, w ramach legislacji unijnej należy objąć połączenia bezemisyjne spółek-siostr neutralnością podatkową na gruncie Dyrektywy Merger. Możliwość przeprowadzania tych połączeń wynika z innej dyrektywy UE³⁴, co oznacza, że stanowią one działania wspierane przez ustawodawcę unijnego. Postulat spójności wspólnotowego systemu prawnego wymaga więc dostosowania regulacji. Brak neutralności podatkowej połączeń uproszczonych w wymiarze transgranicznym mogłby z kolei być czynnikiem utrudniającym funkcjonowanie wspólnego rynku i swobodę wymiany pomiędzy państwami członkowskimi.

³³ Będzie neutralne podatkowo przynajmniej na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 8d u.p.d.o.p. Przychód podatkowy może w pewnych okolicznościach powstać na gruncie innych przepisów u.p.d.o.p.

³⁴ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie niektórych aspektów prawa spółek (tekst jedn. Dz.Urz. UE L 2017, Nr 169, s. 46 ze zm.).

Bibliografia:

- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Bekrycht T., Leszczyński J., Łabieniec P., *Podstawy doktryny prawnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Brzeziński B., Franczak A., Olesińska A. (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.
- Garlicki L., Zubik M., *Komentarz do art. 32 [w:] L., Garlicki, M. Zubik (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.*
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Jabłońska P., *Wykładnia prokonstytucyjna w procesie sądowego stosowania prawa – przyczynek do dyskusji*, „Przegląd Sądowy” 2021, s. 134–145.
- Janik A., Waclawczyk A., *Wybrane skutki podatkowe wejścia w życie ustawy z 16.08.2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw i ich wpływ na dynamikę reorganizacji krajowych i transgranicznych*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 7, s. 24–35.
- Kondej M., Wicher M., *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 24–36.
- Leszczyński L. (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, C.H. Beck, Warszawa 2019, System Informacji Prawnej Legalis.
- Majkowski W., Pływacz R., Tokarski B., *Neutralność podatkowa połączeń horyzontalnych bezemisyjnych – rozważania na tle nowych wyroków sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 10, s. 17–29.