

I SA/Op 325/26 - Wyrok WSA w Opolu

Data orzeczenia	2026-06-24	orzeczenie nieprawomocne
Data wpływu	2026-04-17	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu	
Sędziowie	Aleksandra Sędkowska /przewodniczący/ Anna Komorowska-Kaczkowska Remigiusz Mazur /sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6119 Inne o symbolu podstawowym 611	
Hasła tematyczne	Podatkowe postępowanie	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Administracji Skarbowej	
Treść wyniku	Oddalono skargę	
Powołane przepisy	<u>Dz.U. 2026 poz 622</u> art. 201 par. 1b pkt 2 <i>Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa</i> <u>Dz.U. 1993 nr 117 poz 523</u> art. 26 ust. 1-2 <i>Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r.</i>	

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Aleksandra Sędkowska Sędziowie Sędzia WSA Anna Komorowska-Kaczkowska Asesor sądowy WSA Remigiusz Mazur (spr.) Protokolant Starszy inspektor sądowy Iwona Bergiel po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 czerwca 2026 r. sprawy ze skargi K. Spółki z o.o. w M. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu z dnia 10 lutego 2026 r., nr 1601-IOV-2.4110.29.2025 w przedmiocie odmowy zawieszenia postępowania podatkowego oddala skargę.

UZASADNIENIE

Przedmiotem skargi wniesionej przez K. sp. z o.o. w M. [dalej: Spółka, skarżąca, strona] jest postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu [dalej: Dyrektor, DIAS, organ drugiej instancji] z 10 lutego 2026 r. utrzymujące w mocy postanowienie Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu [dalej: Naczelnik, NUCS, organ pierwszej instancji] z 28 listopada 2025 r. odmawiające zawieszenia postępowania podatkowego.

Zaskarżone postanowienie zostało wydane w następującym stanie sprawy.

W pismach z 20 października 2025 r. i 24 października 2025 r. Spółka, działając na podstawie art. 201 § 1b pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2026 r. poz. 622 ze zm.) [dalej: op], złożyła warunkowy wniosek o zawieszenie postępowania podatkowego prowadzonego przez NUCS w **zakresie** prawidłowości i rzetelności wywiązywania się z obowiązków płatnika w **zakresie** obliczania, pobierania, informowania i przekazywania na rachunek właściwego urzędu skarbowego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (podatku u źródła) z tytułu wypłat należności wymienionych w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2026 r. poz. 554 ze zm.) [dalej: uCIT].

W uzasadnieniu strona argumentowała, że podstawą zawieszenia postępowania jest wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się [dalej: MAP] zgodnie z postanowieniami mowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w **zakresie** podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r. (Dz.U. 1993 r. Nr 117, poz. 523) [dalej: UPO], która może wpłynąć na wynik postępowania podatkowego.

Postanowieniem z 28 listopada 2025 r. NUCS odmówił Spółce zawieszenia postępowania podatkowego, w efekcie czego strona wniosła zażalenie. Zaskarżonym obecnie postanowieniem z 10 lutego 2026 r. Dyrektor utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika.

W uzasadnieniu DIAS wyjaśnił, że przesłanka z art. 201 § 1b pkt 2 op jest fakultatywną przesłanką zawieszenia postępowania, co oznacza, że to od organu podatkowego zależy podjęcie rozstrzygnięcia o zawieszeniu postępowania podatkowego. Samo złożenie wniosku o wszczęcie tej MAP, czy jej formalne wszczęcie nie obliguje organu do zawieszenia postępowania podatkowego. To w gestii organu pozostaje ocena, czy w okolicznościach sprawy zasadnym byłoby wydanie rozstrzygnięcia w przedmiocie zawieszenia postępowania bądź jego odmowy. Organ bowiem musi wziąć pod uwagę zarówno szeroko rozumiany interes strony oraz interes fiskalny i wyważyć, który z tych interesów w wyniku podjętej przez niego decyzji w większym stopniu będzie zagrożony. Dyrektor zaznaczył, że istotą zawieszenia postępowania jest wstrzymanie jego biegu. Wiąże się to również, co do zasady, ze wstrzymaniem wszystkich czynności procesowych, które są podejmowane przez organ podatkowy w toku postępowania. Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że zawieszenie postępowania nie spowoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co w kontekście sprawy toczącej się wobec Spółki jest jednym z kluczowych argumentów przemawiających za odmową zawieszenia postępowania.

Dalej organ drugiej instancji wskazał, że MAP ma charakter odrębnego postępowania prowadzonego na podstawie umowy międzynarodowej, a jej przebieg, dokumentacja i treść wniosku objęte są tajemnicą skarbową. Zatem postępowanie odwoławcze i MAP prowadzone są równolegle, jednakże pomiędzy postępowaniem podatkowym a procedurą MAP nie występuje zależność tego rodzaju, że niemożliwym byłoby przeprowadzenie postępowania odwoławczego bez rozstrzygnięcia podjętego w ramach procedury MAP. Zbieżność następuje dopiero w momencie zawarcia porozumienia, a w konsekwencji – wdrożenia zawartego porozumienia, bowiem nie można jednocześnie uzyskać dwóch rozstrzygnięć co do tego samego dochodu.

DIAS zauważył, że nawet gdyby doszło do zawarcia porozumienia w ramach MAP, to wchodzi ono w życie niezależnie od upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz niezależnie od wyniku postępowania podatkowego toczącego się wobec podmiotu, który w takiej sytuacji objęty zostaje ochroną procedury międzynarodowej. Zatem strona ani nie poniesie żadnych negatywnych skutków procesowych, ani jej prawa procesowe nie zostaną w żaden sposób naruszone, w przeciwieństwie do organów podatkowych, do których nie miałyby zastosowania ewentualne odwrócenie skutków, gdyby jednak nie doszło ostatecznie do zawarcia porozumienia w ramach MAP. Gdyby postępowanie odwoławcze zakończyło się ostateczną decyzją, zanim rozstrzygnie się procedura MAP, a następnie zaś okaże się, że między państwami doszło do porozumienia i strona wyrazi zgodę na wejście jego w życie, to organ odwoławczy zobligowany będzie do wznowienia postępowania zakończonych decyzją ostateczną celem uwzględnienia ustaleń zawartych w porozumieniu.

Dyrektor podniósł, że odmowa zawieszenia postępowania nie spowoduje dla strony porównywalnie dotkliwych skutków, jakie poniósłby organ podatkowy w przypadku podjęcia odmiennego rozstrzygnięcia, zgodnego z wolą strony. Gdyby bowiem organ przychylił się do wniosku Spółki, a ostatecznie okazałoby się, że Strona: pomimo zawarcia porozumienia nie wyraziłaby zgody na wprowadzenie go w życie, bądź też nie doszłoby do tego porozumienia, albo wniosek zostałby przez stronę wycofany, to zaistniałoby ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego, a tym samym niemożność jego wyegzekwowania. To organ ponosi ryzyko konieczności dokonania ewentualnego późniejszego zwrotu wpłaconego przez Spółkę podatku wraz z odsetkami.

Organ drugiej instancji argumentował, że w przypadku rozpoczęcia MAP, nie ulegają zawieszeniu terminy przedawnienia. Jednak ich upływ nie ma wpływu na wprowadzenie w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach

procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania. Jeżeli jednak umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, bieg terminów ulegnie zawieszeniu. W związku z tym, że UPO przewiduje możliwość wprowadzenia porozumienia w życie, bez względu na terminy obowiązujące w polskich przepisach, o czym przesądza postanowienie art. 26 ust. 2 tej umowy, zawieszeniu nie ulegnie bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego zasadność określenia DIAS obecnie rozpatruje (art. 70a § 1a op).

Dyrektor wyjaśnił, że MAP może trwać maksymalnie 3 lata. W wyniku jej wszczęcia nie ulegnie zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W konsekwencji, gdyby DIAS zgodził się ze skarżącą w kwestii zawieszenia postępowania podatkowego, to tym samym zatamowałby dalszy jego bieg i zaistniałoby realne zagrożenie przedawnienia się zobowiązania podatkowego. Organ posiada dyskrecjonalne władztwo w **zakresie** objętym wnioskiem, ponieważ zawieszenie postępowania ma w analizowanym przypadku charakter fakultatywny, co oznacza, że decyzja w tym przedmiocie pozostaje w sferze uznania administracyjnego organu.

Organ drugiej instancji uznał, że w niniejszej sprawie MAP została wszczęta skutecznie ze względu na złożenie stosownego wniosku przez spółkę K.1 z siedzibą na Cyprze do tamtejszej administracji podatkowej i nie jest wymagane również wszczęcie tej procedury na gruncie polskiej ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948).

Na powyższe postanowienie Spółka wniosła skargę, formułując przy tym zarzuty naruszenia:

- 1) art. 201 § 1b pkt 2 op w zw. z art. 121 §1 op i 122 op, poprzez jego niezastosowanie i odmowę zawieszenia postępowania, poprzez przekroczenie granic uznania administracyjnego, mimo że wszczęta procedura wzajemnego porozumiewania się ma bezpośredni i oczywisty wpływ na treść toczącego się postępowania;
- 2) art. 210 § 4 op w zw. z art. 124 op, poprzez błędne uzasadnienie (pomijające szereg podniesionych ekonomicznych/gospodarczych argumentów Spółki), zgodnie z którym odmowa zawieszenia nie niesie za sobą dotkliwych skutków dla Spółki, podczas gdy już samo kontynuowanie postępowania podatkowego, a w szczególności utrzymanie w mocy decyzji NUCS i konieczność zapłaty podatku, przed rozstrzygnięciem MAP, stanowi zagrożenie dla płynności Spółki i jej operacyjnej egzystencji;
- 3) art. 70 § 1 op w zw. z art. 2 Konstytucji, poprzez nadużycie prawa przez organ, zmierzające do pozbawienia podatnika ochrony wynikającej z instytucji przedawnienia, stanowiącego konstytucyjną gwarancję pewności obrotu prawnego, które nie może być wykorzystywane przez organ jako argument za odmową zawieszenia postępowania; artykułowana wprost próba wydania decyzji, wyłącznie z uwagi na upływ terminu przedawnienia, przy ignorowaniu procedury międzynarodowej, pozbawia stronę ochrony wynikającej zarówno z instytucji zawieszenia postępowania podatkowego, jak i samej MAP; organ bowiem błędnie przyjmuje, że instytucja przedawnienia ma chronić organy podatkowe;
- 4) art. 121 § 1 op, poprzez zignorowanie faktu, że inne organy podatkowe w sprawach o tożsamym i zbliżonym stanie faktycznym wydawały rozstrzygnięcia zbieżne ze stanowiskiem Spółki, co uprawdopodobnia korzystny dla strony wynik procedury międzynarodowej.

Biorąc pod uwagę powyższe strona wniosła o: uchylenie skarżonego postanowienia w całości oraz uchylenie postanowienia organu pierwszej instancji w całości, rozpoznanie sprawy na rozprawie, zasądzenie kosztów postępowania.

W uzasadnieniu strona podniosła, że wyartykułowanie przesłanki z art. 201 § 1b pkt 2 op jako samodzielnej podstawy prawnej zawieszenia postępowania jest potwierdzeniem, że ustawodawca nadał MAP charakter przesłanki autonomicznej. Takie ukształtowanie normy prawnej jest czytelnym sygnałem, że wolą ustawodawcy jest priorytetowe traktowanie międzynarodowych i toczących się pomiędzy najwyższymi organami podatkowymi RP, mechanizmów eliminujących podwójne opodatkowanie. Podejście to pozostaje w pełnej korelacji ze standardami oraz kontekstem międzynarodowym.

Zdaniem skarżącej wszczęcie MAP jest wystarczającą przesłanką zawieszenia postępowania. Skoro wynik MAP musi zostać uwzględniony w krajowym rozstrzygnięciu, to odmowa zawieszenia postępowania w obliczu jej wszczęcia, bezpośrednio godzi w zasadę prawdy obiektywnej oraz ekonomiki procesowej. Ustawodawca, wprowadzając art. 201 § 1b pkt 2 op stworzył narzędzie do zapobiegania wydawaniu wadliwych decyzji, nakładając na organy obowiązek merytorycznego, a nie wyłącznie formalistycznego podejścia do kwestii zawieszenia, a utrwalona praktyka stanowczo potwierdza pierwszeństwo procesowe MAP przed postępowaniem krajowym, nadając mu nawet rangę zagadnienia wstępnego.

Odnosząc się do fakultatywności zawieszenia postępowania skarżąca wskazała, że fakultatywność nie może oznaczać dowolności działania organu. Organ ma obowiązek rzetelnego prowadzenia postępowania oraz merytorycznej (a nie tylko proceduralnej) oceny, czy rozstrzygnięcie kwestii, z uwagi na którą ma nastąpić zawieszenie, będzie miało wpływ na wynik zawieszonej konkretnej sprawy oraz indywidualną sytuację konkretnego podatnika, którego sprawa dotyczy. Nie chodzi przy tym jedynie o wpływ rzeczywisty, ale także potencjalny, który na danym etapie nie jest jeszcze wiadomy, ale występuje prawdopodobieństwo istotnej wagi tego wpływu na rozpoznawaną sprawę. W ocenie strony zarówno NUCS, jak i DIAS, nie dokonały właściwej analizy i oceny zakresu oraz skutków MAP dla tego konkretnego postępowania. Przyznane organowi w art. 201 § 1b pkt 2 op uznanie administracyjne nie stanowi ani sfery wolnej od kontroli sądowej, ani tym bardziej przyzwolenia na arbitralność. Należy przyjąć, że im większy jest stopień wpływu kwestii zewnętrznej na wynik sprawy, tym bardziej kompetencja do zawieszenia postępowania powinna przekształcać się w obowiązek organu. W procesie tej oceny organ nie może działać w oderwaniu od standardów międzynarodowych, na których oparta jest procedura MAP.

Powołując się na Podręcznik dotyczący skutecznego korzystania z procedur wzajemnego porozumiewania się (edycja 2026) [dalej: MEMAP] Spółka argumentowała, że choć możliwe jest równoległe prowadzenie postępowania podatkowego oraz MAP, to wytyczne OECD jednoznacznie zalecają rozwiązanie pozwalające na efektywniejsze wykorzystanie zasobów obu stron, czyli zawieszenie postępowania. Zawieszenie powinno rozpocząć się z chwilą złożenia wniosku o MAP i obowiązywać do czasu zamknięcia sprawy MAP przez obie jurysdykcje, niezależnie od tego, czy zaproponowane rozstrzygnięcie zostanie zaakceptowane przez podatnika, tj. do "daty końcowej" zdefiniowanej w ramy sprawozdawczości statystycznej MAP.

Dalej strona wywodziła, że skoro standardy międzynarodowe postulują wstrzymanie tak daleko idącej ingerencji, jaką jest pobór podatku, to tym bardziej (rozumowanie a maiori ad minus), uzasadnione jest wstrzymanie etapu wcześniejszego, czyli samego procesu wydawania decyzji określającej ten podatek. Zawieszenie postępowania jest w tym przypadku działaniem tożsamym celowościowo, tj. zapobiega ono sytuacji, w której organ angażuje zasoby własne oraz podatnika (w tym środki finansowe państwa i środki finansowe podatnika) w wydanie aktu, który może zostać podważony lub zmieniony w wyniku MAP. Choć prawdą jest, że obydwie ścieżki są równoległymi postępowaniami, to przyjętym standardem jest nieprowadzenie w tym samym czasie obu procedur.

W ocenie skarżącej DIAS nie wykazał, że Spółka nie poniesie negatywnych skutków podatkowych ani procesowych w sytuacji, w której dojdzie do zawarcia porozumienia MAP przy braku zawieszenia postępowania.

Organ błędnie bowiem stwierdził, wbrew doświadczeniu życiowemu i prawu, że Spółka nie poniesie takich negatywnych skutków. Organ całkowicie zignorował negatywne dla strony konsekwencje, co przy podstawowej kwocie zobowiązania 8.851.138 zł, stanowi (zdaniem Spółki) naruszenie art. 124 w zw. z art. 210 § 4 op. Organ nie mógł też oceniać zasadności wniosku o zawieszenie postępowania przez pozanormatywny pryzmat "porównywalności skutków na strony i dla organu". Żaden przepis prawa nie przewiduje takiego kryterium dla oceny zasadności wniosku o zawieszenie postępowania. "Ryzyka" organu, podnoszone jako uzasadnienie odmowy zawieszenia postępowania, nie są ryzykami, gdyż mają charakter administracyjno-proceduralny i są wpisane w funkcjonowanie administracji państwowej. "Porównywalność" skutków nie może być – zdaniem strony – kryterium decyzji organu w ramach fakultatywności zawieszenia postępowania.

Strona akcentowała, że skutki odmowy zawieszenia postępowania dla Spółki, są zupełnie inne niż ocenia je organ, ponieważ:

- wydanie przez DIAS decyzji przed zakończeniem MAP, która może zakończyć się rozstrzygnięciem korzystnym dla Spółki, wywoła dla niej oczywiste i realne negatywne skutki gospodarcze w postaci zapłaty bardzo wysokich kwot (podatku i odsetek), które być może ostatecznie okażą się nienależne;
- sam fakt powstania obowiązku zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami oraz konieczność ujęcia takiego zobowiązania w sprawozdaniu finansowym istotnie pogorszy postrzeganie Spółki przez instytucje finansowe, kontrahentów oraz pozostałych interesariuszy;
- znaczące obciążenie finansowe prowadzi do ograniczenia płynności finansowej Spółki, a konieczność wydatkowania środków na poczet zobowiązania podatkowego będzie skutkowało ograniczeniem zasobów na działalność operacyjną oraz inwestycyjną;
- w sytuacji istotnego obciążenia finansowego Spółka może zostać zmuszona do wdrożenia działań oszczędnościowych, w tym ograniczenia zatrudnienia, wstrzymania rekrutacji lub redukcji wynagrodzeń i świadczeń pracowniczych, wpływając na lokalny rynek pracy oraz konsumpcję;
- jeżeli w przyszłości niekorzystna decyzja DIAS zostałaby uchylona, to Spółka przez długi okres – do czasu zakończenia procedury MAP – będzie ponosić realne negatywne skutki ekonomiczne w postaci utraty płynności, ograniczenia inwestycji, pogorszenia warunków finansowania czy utraty części kontraktów;
- Spółka funkcjonuje w ramach międzynarodowej grupy kapitałowej i jest jedną z wielu spółek, wobec których prowadzone są obecnie w Polsce postępowania, czy kontrole podatkowe, w tym samym przedmiocie, tj. zasadności niepobrania podatku u źródła od dywidend wypłacanych na rzecz K.2; wydanie ostatecznej decyzji wobec jednej ze spółek istotnie zwiększa ryzyko wydania analogicznych decyzji wobec pozostałych spółek z grupy, w efekcie całkowita skala potencjalnego obciążenia finansowego dla grupy może być wielokrotnie wyższa niż kwota wynikająca z decyzji wobec samej Spółki, a taka sytuacja może prowadzić do konieczności restrukturyzacji działalności grupy, ograniczenia obecności inwestycyjnej w Polsce lub przenoszenia części działalności do innych jurysdykcji;
- Spółka oraz inne spółki z grupy regularnie odprowadzają w Polsce wielomilionowe kwoty podatku dochodowego, ograniczenie działalności operacyjnej lub inwestycyjnej tych podmiotów mogłoby prowadzić do spadku wpływów budżetowych, zarówno z podatku dochodowego od osób prawnych, jak i z innych należności budżetu Państwa.

Skarżąca podniosła, że obowiązkiem organów jest dążenie do uzyskania od razu prawidłowego rozstrzygnięcia, rolą organu podatkowego jest dążenie do prawdy obiektywnej w ramach toczącego się postępowania głównego, a

nie opóźnianie i przenoszenie na podatnika ciężaru korygowania błędnych rozstrzygnięć w przyszłości. Całkowicie pozbawione podstaw prawnych jest twierdzenie, że to interes procesowy organu wymaga większej ochrony niż sytuacja strony. Gdy dla administracji wpływ terminu przedawnienia jest jedynie naturalnym skutkiem prawnym i realizacją ustawowej gwarancji strony, dla Spółki wykonanie potencjalnie wadliwej decyzji przed zakończeniem MAP oznacza realne skutki gospodarcze, które objawiają się już na obecnym etapie postępowania. Późniejsze "odwrócenie skutków" może co najwyżej częściowo zrekompensować koszt pieniądza w czasie, nie naprawiając jednak pozostałych, przywołanych wcześniej i nieodwracalnych szkód związanych z faktem wydania i egzekucji decyzji. Taka hierarchizacja interesów, stawiająca interes procesowy organu ponad interes podmiotu gospodarczego – podatnika, stanowi instrumentalne wykorzystanie przepisów oraz naruszenie zasady zaufania i rzetelności prowadzenia postępowania.

Spółka podniosła też, odwołując się do zasad prawa podatkowego, że powszechne opodatkowanie warunkuje ekonomiczną bazę działalności państwa (samorządów terytorialnych}, jednakże ustawodawca, po upływie określonego czasu, rezygnuje z zastosowania przymusu państwowego wobec podatników, którzy zostają całkowicie zwolnieni z długu podatkowego. W ocenie Spółki, podnoszony przez organ argument o ryzyku przedawnienia się zobowiązania podatkowego w przypadku zawieszenia postępowania na czas MAP jest sprzeczny z prawem. Wykładnia celowościowa art. 201 § 1b pkt 2 op, wskazuje, że to nie ochrona budżetu przed przedawnieniem, lecz ochrona podatnika przed podwójnym opodatkowaniem jest wartością nadrzędną, dla której przepis ten został zawarty w ustawie. Uznanie administracyjne nie może służyć do korygowania decyzji ustawodawcy, jeśli ten dopuścił możliwość zawieszenia postępowania mimo biegnącego terminu przedawnienia, to organ nie może tej możliwości odmawiać, powołując się na ogólne ryzyko fiskalne, które jest immanentną cechą tej instytucji oraz każdego toczącego się postępowania. Skarżąca podkreśliła, że uczynienie z upływu terminu przedawnienia kluczowego argumentu za odmową zawieszenia postępowania stanowi w istocie nadużycie uznania administracyjnego. Ustawodawca, wprowadzając do op instytucję zawieszenia związaną z procedurami międzynarodowymi, musiał mieć świadomość jej procesowych skutków. Wyraźnie, w celu zrównoważenia interesu fiskalnego państwa z prawem podatnika do rzetelnej ochrony, wprowadzono w art. 201 § 4 op – trzyletni limit łącznego okresu takiego zawieszenia. Jest to jedyny przewidziany w op mechanizm chroniący przed nadmiernym upływem czasu w kontekście tej przesłanki przedawnienia. Próba odmowy zawieszenia postępowania, tylko po to, by zdążyć z wydaniem decyzji przed terminem przedawnienia, stanowi instrumentalne wykorzystanie przepisów i naruszenie zasady zaufania. Spółka zaznaczyła też, że postępowanie podatkowe, uwzględniając prowadzoną kontrolę celnoskarbową, trwa już prawie 3 lata. W ocenie Spółki, argument o ryzyku przedawnienia należy uznać za nie tylko bezprawny, ale i pozorny.

Spółka wskazała, że ma uzasadnione podstawy do oczekiwania, że wszczęta MAP zostanie zakończona na jej korzyść. Obszerny materiał dowodowy potwierdza bowiem spełnienie przez Spółkę warunków zwolnienia na podstawie UPO. Ponadto w odniesieniu do K.2 oraz podmiotu powiązanego operującego w analogicznej strukturze – zostały wydane decyzje Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego, wyspecjalizowanego w sprawach dotyczących podatku u źródła, potwierdzające prawo do zastosowania zwolnienia do wypłaconych dywidend.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor wniósł o jej oddalenie. W uzasadnieniu podniósł, że MAP, ze swej istoty, zawsze ma potencjalny wpływ na wynik postępowania podatkowego, więc gdyby miał to być jedyny warunek do zawieszenia postępowania, to racjonalny ustawodawca określiłby tą przesłankę jako obligatoryjny warunek takiego działania, bądź nie tworzyłby osobnej regulacji w tym **zakresie** uznając, że stanowi ona zagadnienie wstępne. Organ drugiej instancji na obecnym etapie nie ma prawnej, ani faktycznej, możliwości oceny i wykazania rzeczywistego wpływu MAP na toczące się postępowanie podatkowe. Nie stanowi to również warunku sine qua non rozstrzygnięcia w przedmiocie zawieszenia postępowania. Odrębność obu procedur implikuje niedopuszczalność podejmowania przez organ działań w sferze kompetencyjnej zastrzeżonej dla innego organu

właściwego. W przeciwnym razie, przyjmując argumentację Spółki za zasadną, należałoby dojść do wniosku, że odmowa zawieszenia postępowania podatkowego musiałaby każdorazowo opierać się na przesłankach merytorycznych odnoszących się zarówno do istoty sprawy głównej, jak i MAP. W praktyce prowadziłoby to do sytuacji, w której postępowanie incydentalne decydowałoby o wyniku postępowania głównego lub procedury MAP, co pozostawałoby w sprzeczności z regulacjami dotyczącymi właściwości rzeczowej i funkcjonalnej. Niezasadne byłoby nadawanie postępowaniu wypadkowemu charakteru prejudykatu, który wiązałby organ co do ustaleń w postępowaniu głównym oraz przesądziłby o kierunku jego rozstrzygnięcia.

Organ drugiej instancji argumentował, że zarzuty strony opierają się na założeniu, że wydana przez Dyrektora decyzja, która zakończy postępowanie główne (odwoławcze) będzie wadliwa, a Spółka zawrze korzystne dla niej porozumienie w wyniku zakończenia procedury MAP. Zdaniem DIAS takie rozumowanie i założenia nie mogą być podstawą do oceny zasadności zawieszenia bądź odmowy zawieszenia postępowania podatkowego na gruncie art. 201 § 1b pkt 2 op, dlatego, że na obecnym etapie nie jest możliwe w sensie prawnym, ani faktycznym, dokonanie oceny takiego stanu rzeczy.

Organ podatkowy drugiej instancji wskazał, że wydając konkretne rozstrzygnięcie opiera się na ustalonym, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, stanie faktycznym i dokonanej wykładni przepisów prawa podatkowego, co poprzedzone jest postępowaniem podatkowym oraz kontrolą celno-skarbową (podatkową). Dlatego też nie można uznać, że decyzja podatkowa z tego powodu, iż stwierdza pewne nieprawidłowości w działaniach podmiotów gospodarczych, które są dla tych podmiotów dotkliwie finansowo, powoduje nieodwracalne dla tych podmiotów skutki i należy wstrzymać się z ich wykonaniem. Gdyby tak było, żadna decyzja organu drugiej instancji nie powinna być egzekwowana do czasu zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego, w wyniku którego sąd może uchylić rozstrzygnięcie organów podatkowych. Dlatego też DIAS w uzasadnieniu swego postanowienia nie analizował kwestii negatywnych dla Spółki skutków finansowych i gospodarczych w aspekcie samego wydania ostatecznego rozstrzygnięcia, a w kontekście końcowych skutków podatkowych dla Spółki w sytuacji zawarcia korzystnego porozumienia na gruncie procedury MAP.

Dyrektor podniósł, że ustawodawca celowo wyposażył organ podatkowy w instytucję uznania administracyjnego tworząc regulację przewidzianą w art. 201 § 1b pkt 2 op. Dzięki temu organy podatkowe władne są do oceny wszelkich okoliczności wpływających na zasadność zawieszenia postępowania i nadania im odpowiedniej wagi biorąc pod uwagę logikę i doświadczenie życiowe. DIAS zaznaczył, że precyzyjnie wskazał w swym postanowieniu okoliczności, które przemawiały za brakiem zasadności zawieszenia postępowania podatkowego.

DIAS wyjaśnił, że wyważył zarówno interes publiczny, jak i interes Spółki. Organ drugiej instancji jest bowiem władny wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, które mogą mieć wpływ na podjęcie rozstrzygnięcia o zasadności zawieszenia postępowania podatkowego. Dlatego też dokonał wyważenia interesu zarówno Spółki jak i Skarbu Państwa, co nie oznacza, że nadał prymat jednemu z nich i traktuje instytucję przedawnienia jako ważniejszą od ochrony podatnika przed podwójnym opodatkowaniem.

W ocenie DIAS skoro w art. 70a § 1a op ustawodawca uregulował sytuację, w której bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 oraz art. 70 § 1 i 1a, ulega zawieszeniu w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania [...], jeżeli ta umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia [...], to oznacza to, że wystąpienie takiej sytuacji może stanowić okoliczność podlegającą rozważeniu przy podejmowaniu decyzji o zawieszeniu postępowania na tej podstawie. A contrario, w przypadkach niespełniających przesłanek wskazanych w tym przepisie, sama okoliczność wszczęcia procedury MAP nie może być uznana za wystarczającą podstawę do zawieszenia

postępowania. Ordynacja podatkowa w sposób jednoznaczny różnicuje sytuację zawieszenia biegu terminu przedawnienia w zależności od tego, czy właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na upływ terminu przedawnienia. Nie można wykluczyć sytuacji, w której wszczęcie MAP oraz złożenie przez Spółkę wniosku o zawieszenie odwoławczego postępowania podatkowego miałyby na celu wyłącznie uniemożliwienie organowi podatkowemu podjęcie merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie, chociażby poprzez doprowadzenie do przedawnienia spornego zobowiązania podatkowego. Tego rodzaju ryzyko nadużycia dostrzega DIAS, w przeciwieństwie do skarżącej, która nie ponosiłaby negatywnych konsekwencji z tym związanych.

Dyrektor podniósł też, że sam fakt procedowania przez organy przez określony czas, nawet 3 lat, nie stanowi jeszcze sam w sobie naruszenia przepisów prawa. Odnosząc się do zarzutu nieuwzględnienia wymienionych w skardze decyzji i opinii, które miały uprawdopodobnić wpływ MAP na postępowanie główne, DIAS w Opolu wyjaśnił, że na etapie oceny zasadności zawieszenia postępowania podatkowego na podstawie art. 201 § 1b pkt 2 op nie jest władny dokonać oceny wpływu MAP na postępowanie krajowe, gdyż musiałby przekroczyć swoje kompetencje i w postępowaniu incydentalnym ocenić merytorycznie postępowanie główne oraz procedurę MAP.

Podczas rozprawy pełnomocnik skarżącej podkreślił, że z informacji pozyskanej w IAS w Opolu wynika, iż w sprawie podstawowej nic się nie dzieje. Do tej pory nie wydano decyzji mimo uprzednich twierdzeń organu, że postępowanie musi zakończyć się szybko. Pełnomocnik wskazał, że uzasadnienie odmowy zawieszenia jest blankietowe, brak jest w nim zindywidualizowanych argumentów. Jeżeli rozstrzygnięcie MAP będzie pozytywne, to nawet otrzymane ewentualne odsetki z budżetu państwa nie zrekompensują stronie szkody, jaką spowoduje wykonanie decyzji lub nawet samo jej wydanie. Ponieważ, nawet w przypadku wydania decyzji, już muszą być zabezpieczone środki na pokrycie zobowiązania podatkowego wynikającego z ewentualnej decyzji, a są to dziesiątki milionów złotych. Organ tych okoliczności nie uwzględnił w niniejszym postępowaniu podatkowym, ani nawet nie odniósł się do nich. Organ nie odniósł się również do pozytywnych rozstrzygnięć Urzędu Skarbowego [...] w stosunku do tego samego podatnika. Z fakultatywnością zawieszenia organ musi się zmierzyć formułując indywidualne argumenty. Musi odnieść się do wszystkich okoliczności podnoszonych przez stronę. Pełnomocnik wskazał, że obydwie procedury są konkurencyjne względem siebie, przy czym wyższą rangą jest procedura MAP, która ma charakter zagadnienia wstępnego. Akcentował, że w sprawie do upływu terminu przedawnienia brakuje około półtora roku, stąd nie jest to rzeczywisty argument przemawiający z odmową zawieszenia. Podkreślił, że w żadnym postępowaniu dotyczącym MAP nie ma gwarancji zawarcia porozumienia, a jednak ustawodawca przewidział tę przesłankę wśród tych, które uprawniają do zawieszenia postępowania. Pełnomocnik wskazał, iż zarzuty pozorności składania wniosku o zawieszenie postępowania w niniejszej sprawie należy uznać za nieznajdujące oparcia w przepisach prawa.

Pełnomocnik organu podkreślił, że wśród przesłanek zawieszenia postępowania są przesłanki obligatoryjne, jak i fakultatywne, zaś procedura MAP należy do tych drugich. Organ musi odnieść się jednak do okoliczności konkretnej sprawy co też w sprawie uczynił. MAP jest wieloetapowa i długotrwała – czasami trwa ponad 3 lata, co wynika z dotychczasowych informacji powziętych na tle innych procedur, a uzyskanych z Ministerstwa Finansów. Zatem mogłaby w sprawie niniejszej zakończyć się po upływie terminu przedawnienia. Pełnomocnik wskazał, że niniejsza MAP jest na początkowym etapie. Fakt niewydania do chwili obecnej decyzji nie oznacza, że w sprawie nic się nie dzieje. Strona zresztą może złożyć ponaglenie lub skargę na bezczynność, a takie środki nie zostały zainicjowane. Pełnomocnik podkreślił, że sprawy rozpatrywane przez [...] Urząd Skarbowy nie mają bezpośredniego wpływu na rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie.

Pełnomocnik skarżącej wskazał, że dotychczasowe procedury MAP dotyczyły innych zagadnień, czyli **cen transferowych**, natomiast niniejszy wniosek dotyczy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i jest to

zupełnie inna procedura. Przy czym postępowanie toczy się i nie jest już na wstępnym etapie, o czym pełnomocnik informował organ przed wydaniem zaskarżonego rozstrzygnięcia. Pełnomocnik podkreślił, że organy w toku postępowań powinny uwzględnić (kalkulować) to, że strona może, bo ma prawo, wystąpić o procedurę MAP.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu zważył, co następuje.

Skarga nie zasługiwała na uwzględnienie.

Jak stanowi art. 1 ust. 1-2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej.

Na zasadzie art. 3 § 1 ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.) [dalej: ppsa] sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje w szczególności orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne oraz postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także na postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty (art. 3 § 2 pkt 1-2 ppsa).

Zgodnie z art. 145 § 1 ppsa, sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie: 1) uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi: a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy; 2) stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach; 3) stwierdza wydanie decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawa, jeżeli zachodzą przyczyny określone w Kodeksie postępowania administracyjnego lub w innych przepisach. W sprawach skarg na decyzje i postanowienia wydane w innym postępowaniu, niż uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego i w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przepisy § 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów regulujących postępowanie, w którym wydano zaskarżoną decyzję lub postanowienie (art. 145 § 2 ppsa). W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 i 2, sąd stwierdzając podstawę do umorzenia postępowania administracyjnego, umarza jednocześnie to postępowanie (art. 145 § 3 ppsa). W razie nieuwzględnienia skargi w całości albo w części sąd oddala skargę odpowiednio w całości albo w części (art. 151 ppsa).

Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak, co do zasady, związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 134 § 1 ppsa). Zarazem, jak stanowi art. 133 § 1 ppsa, sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy, na podstawie akt sprawy.

Sąd bada legalność zaskarżonego aktu, czyli weryfikuje czy jest on zgodny z prawem materialnym określającym prawa i obowiązki stron oraz z prawem procesowym regulującym postępowanie przed organami administracji publicznej. Sąd administracyjny nie rozstrzyga sprawy merytorycznie, lecz ocenia zgodność z przepisami prawa decyzji, postanowień i innych aktów podejmowanych przez organy administracji publicznej. Badaniu w postępowaniu sądowoadministracyjnym podlega prawidłowość zastosowania przez organy administracji publicznej przepisów prawa w odniesieniu do istniejącego w sprawie stanu faktycznego oraz trafność zastosowania wykładni tych przepisów.

W ocenie Sądu w sprawie nie wystąpiły okoliczności uzasadniające stwierdzenie nieważności zaskarżonego postanowienia albo wznowienie postępowania podatkowego zakończonych zaskarżonym postanowieniem. Nie

wnosiła też o to strona. Przeprowadzona przez Sąd kontrola zaskarżonego aktu wykazała też, że nie jest on wadliwy w stopniu uzasadniającym jego uchylenie.

Przedmiotem sporu, który zaistniał w sprawie, jest postanowienie DIAS odmawiające zawieszenia postępowania podatkowego na podstawie art. 201 § 1b pkt 2 op, uprawniającego organ podatkowy do zawieszenia postępowania, jeżeli wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania się, w tym procedura arbitrażowa prowadzona na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub przyjęto wnioszek w ramach procedury prowadzonej na podstawie przepisów działu II rozdziału 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

Przywołana regulacja znajduje zastosowanie w sprawie w kontekście postanowień art. 26 ust. 1-2 UPO, według których:

1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie jest zdania, że czynności Państwa lub obu Umawiających się Państw wprowadziły lub wprowadzą dla niej opodatkowanie, które nie odpowiada niniejszej umowie, to może ona, niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w prawie wewnętrznym tych Państw, przedłożyć swoją sprawę właściwej władzy tego Umawiającego się Państwa, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę [...].
2. Właściwa władza, jeżeli uzna zarzut za uzasadniony, ale nie może sama spowodować zadowalającego rozwiązania, podejmie starania, aby przypadek ten uregulować w porozumieniu z właściwą władzą drugiego Umawiającego się Państwa, tak aby uniknąć opodatkowania niezgodnego z niniejszą umową. Każde osiągnięte porozumienie zostanie wprowadzone w życie bez względu na terminy przewidziane przez ustawodawstwo wewnętrzne Umawiających się Państw.

Cytowane postanowienia UPO wzorowane są na art. 25 Modelowej Konwencji OECD. Warto zatem w tym miejscu przywołać komentarz do Konwencji Modelowej (aktualizacja z roku 2025). Komentarz wyjaśnia, że postanowienia ustępów 1 i 2 art. 25 przewidują eliminację – w konkretnym przypadku – opodatkowania niezgodnego z postanowieniami Konwencji. Jak powszechnie wiadomo, w takich przypadkach podatnikom co do zasady przysługuje prawo wszczęcia postępowania przed sądem podatkowym, bądź to niezwłocznie, bądź też po nieuwzględnieniu ich zastrzeżeń przez organy podatkowe. W sytuacji, gdy opodatkowanie niezgodne z Konwencją wynika z błędnego stosowania jej postanowień w obu Państwach, podatnicy są wówczas zmuszeni do prowadzenia sporów sądowych w każdym z tych Państw, ze wszystkimi niedogodnościami i niepewnością, jakie niesie za sobą taka sytuacja. Dlatego też ustęp 1 udostępnia zainteresowanym podatnikom – bez pozbawiania ich zwyczajnych środków ochrony prawnej – procedurę zwaną procedurą wzajemnego porozumiewania się. Jej celem, na drugim etapie, jest rozstrzygnięcie sporu na zasadzie konsensusu, tj. w drodze porozumienia między właściwymi organami, podczas gdy pierwszy etap toczy się wyłącznie w jednym z Umawiających się Państw – od momentu zgłoszenia zastrzeżenia aż do wydania w tej sprawie rozstrzygnięcia przez właściwy rzeczowo organ.

W każdym przypadku procedura wzajemnego porozumiewania się jest w oczywisty sposób procedurą szczególną, wykraczającą poza ramy prawa krajowego. Wynika z tego, że może ona zostać wszczęta wyłącznie w przypadkach objętych zakresem ustępu 1, tj. w sytuacjach, w których podatek został pobrany lub ma zostać pobrany z pominięciem postanowień Konwencji. Zatem w przypadku, gdy wymiar podatku nastąpił sprzecznie zarówno z Konwencją, jak i z prawem krajowym, sprawa ta może być przedmiotem procedury wzajemnego porozumiewania się tylko w takim **zakresie**, w jakim dotyczy to Konwencji, chyba że istnieje związek pomiędzy postanowieniami Konwencji a przepisami prawa krajowego, które zostały błędnie zastosowane.

Należy zauważyć, że procedura wzajemnego porozumiewania się – w przeciwieństwie do sporu prowadzonego na podstawie prawa krajowego – może zostać wszczęta przez podatnika bez konieczności oczekiwania na pobranie lub wymierzenie mu podatku, który uważa on za "niezgodny z Konwencją". Do wszczęcia tej procedury konieczne i wystarczające jest wykazanie przez niego, że "działania jednego lub obu Umawiających się Państw" doprowadzą do takiego opodatkowania oraz że ryzyko zaistnienia tego opodatkowania nie jest zaledwie możliwe, lecz jest prawdopodobne. Przykładem takiej sytuacji jest złożenie deklaracji w systemie samoopodatkowania lub weryfikacja stanowiska konkretnego podatnika w toku kontroli, o ile zdarzenia te stwarzają prawdopodobieństwo opodatkowania niezgodnego z Konwencją, np. gdy samoopodatkowanie w sposób, do którego podatnik jest zobowiązany na mocy prawa krajowego Umawiającego się Państwa, skutkowałoby – w przypadku gdyby to Państwo wydało decyzję wymiarową w systemie innym niż samoopodatkowanie – prawdopodobieństwem opodatkowania niezgodnego z Konwencją; bądź gdy okoliczności takie jak opublikowane stanowiska Umawiającego się Państwa lub jego praktyka kontrolna, stwarzają istotne prawdopodobieństwo, że weryfikacja stanowiska podatnika, może doprowadzić do wymiaru podatku w sposób prawdopodobnie niezgodny z Konwencją.

Jak wynika z początkowych słów ustępu 1, oceny, czy działania jednego lub obu Umawiających się Państw doprowadzą do opodatkowania niezgodnego z Konwencją, należy dokonywać z perspektywy podatnika. Choć przekonanie podatnika o wystąpieniu takiego opodatkowania musi być uzasadnione i poparte podlegającymi ustaleniu faktami, organy podatkowe nie powinny odmawiać rozpatrzenia wniosku złożonego na podstawie ustępu 1 wyłącznie z tego powodu, że uznają za nieudowodnione (na przykład według krajowych reguł dowodowych), iż takie opodatkowanie nastąpi.

Sięgając natomiast do MEMAP (edycja 2026), można dowiedzieć się, że najlepsza praktyka 30 zaleca by jurysdykcje podjęły odpowiednie środki w celu zapewnienia zawieszenia procedur poboru podatku na czas trwania procedury wzajemnego porozumiewania się, co najmniej w odniesieniu do korekt lub wymiaru podatku stanowiących przedmiot wniosku o MAP, w przypadkach, gdy podatki te nie zostały jeszcze pobrane. Zawieszenie powinno rozpoczynać się z dniem złożenia wniosku o MAP i pozostawać w mocy do momentu zamknięcia sprawy MAP przez obie jurysdykcje, niezależnie od tego, czy zaproponowany wynik procedury został zaakceptowany przez podatnika, tj. do "daty końcowej" zdefiniowanej w Ramach Sprawozdawczości Statystycznej MAP. Jurysdykcje mogą wymagać od podatników ustanowienia odpowiedniego zabezpieczenia proporcjonalnego do kwoty zawieszonych podatków, takiego jak gwarancja bankowa, rachunek powierniczy (escrow) lub inny podobny instrument. Zawieszenie może zostać ograniczone wyłącznie do przypadków, w których podatnik wyraźnie o to wnioskował i do spornej kwoty podatku. Jurysdykcje mogą również cofnąć zawieszenie wobec podatników prowadzących działalność gospodarczą, pod warunkiem uprzedniego powiadomienia podatnika o przyczynach takiego działania, jeżeli:

- Zarzut podniesiony we wniosku o MAP zostanie uznany za nieuzasadniony.
- Podatnik wystąpił o MAP wyłącznie w celu uzyskania zawieszenia poboru podatku, podczas gdy aktywnie korzysta z innych krajowych środków odwoławczych, powodując tym samym wstrzymanie rozmów w ramach procedury MAP.
- Właściwy organ jurysdykcji zawieszającej pobór uzna, że istnieje istotne ryzyko dla nieściągalności odnośnego podatku, a przesłanki tego uznania zostały uzgodnione z właściwym organem drugiej jurysdykcji.

Natomiast najlepsza praktyka 29 zaleca, żeby jurysdykcje zapewniły dostęp do MAP w sprawach kwalifikujących się na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których podatnik składa wniosek o MAP, dotyczący zapłaty podatku u źródła (WHT) w jurysdykcji źródła, uznając, że jego pobór jest niezgodny z

postanowieniami umowy. Dostęp ten powinien gwarantować co najmniej, że termin przewidziany na złożenie wniosku nie upłyne – niezależnie od tego, czy przepisy prawa krajowego wymagają od podatnika podjęcia kroków proceduralnych w celu uzyskania zwrotu podatku u źródła, i bez konieczności oczekiwania przez niego na rozstrzygnięcie odmowne w ramach takiej procedury krajowej. Jeżeli jednak jurysdykcje wdrożyły krajowe procedury zwrotu podatku u źródła, właściwe organy powinny rozpatrywać wnioski o MAP wynikające z takich spraw w następujący sposób.

29.1. Z reguły, jeżeli w momencie złożenia wniosku o MAP lub otrzymania zawiadomienia od drugiego właściwego organu procedury krajowe są nadal dostępne, właściwy organ może odroczyć zbadanie dopuszczalności wniosku o MAP lub odsunąć w czasie dyskusje merytoryczne w dwustronnej fazie MAP do momentu odmownego rozstrzygnięcia wniosku w ramach właściwej procedury krajowej. W takich przypadkach właściwy organ powinien niezwłocznie powiadomić podatnika oraz drugi właściwy organ o szczegółowych wymogach, jakie podatnik musi spełnić na gruncie właściwej procedury krajowej, a także o przewidzianym na to terminie. Jeżeli wniosek o zwrot zostanie odrzucony z powodu niespełnienia przez podatnika wymogów procesowych (formalnych), takich jak uchybienie przewidzianemu terminowi, sprawa MAP może zostać zamknięta [...].

Według najlepszej praktyki 28 jurysdykcje powinny zapewnić, aby w przypadku wystąpienia niejasności termin na złożenie wniosku o MAP był interpretowany w sposób korzystny dla podatnika, równoważąc potrzebę właściwego organu do stosowania uzasadnionych ograniczeń czasowych z uprawnieniem podatnika do uzyskania przewidzianego umową dobrodziejstwa w sprawach kwalifikujących się do tej procedury. W razie wystąpienia niejasności nie należy bezzasadnie uniemożliwiać podatnikom dostępu do MAP na skutek zbyt rygorystycznej interpretacji terminów, jeżeli w danych okolicznościach istnieje możliwość zastosowania wykładni korzystnej dla podatnika. W przypadkach granicznych wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika, aby zapewnić sprawiedliwy i skuteczny dostęp do procedury MAP.

Powyższe wskazówki interpretacji postanowień UPO w kontekście przepisów op, które Sąd uznaje za pomocne dla analizy sprawy niniejszej, prowadzą do wniosków, że MAP jest procedurą odrębną i niezależną od postępowania podatkowego. MAP, postrzegana jako drugi (międzynarodowy) etap sporu o opodatkowanie, może być rozpoczęta, gdy postępowanie podatkowe doprowadziło do wydania decyzji naruszającej postanowienia UPO, a nawet już wcześniej, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że wskutek samoopodatkowania lub wskutek wymiaru podatku, czy też kontroli przeprowadzonej przez uprawniony organ, może dojść do obciążenia podatnika, w sposób niezgodny z UPO, obowiązkiem uiszczenia zobowiązania podatkowego. Niemniej, w świetle wskazówek interpretacyjnych, które Sąd przywołał wyżej, stwierdziwszy, że są one pomocne do dokonania analizy sprawy niniejszej, uzasadnione jest stanowisko, że postępowanie prowadzone według krajowych reguł jest postępowaniem pierwszym, czy wręcz pierwotnym, wobec postępowania międzynarodowego i to jego wynik lub prawdopodobny wynik może uzasadniać wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się. Tym samym brak jest podstaw do stwierdzenia, że postępowanie międzynarodowe jest postępowaniem w jakiś sposób nadrzędnym nad postępowaniem krajowym. MAP pełni – w opisanej strukturze norm prawnych – rolę procedury, w której (w drodze porozumienia) możliwe jest skorygowanie stanowiska organów państwa strony UPO, jeśliby okazało się ono sprzeczne z postanowieniami umowy międzynarodowej.

Najlepsze praktyki zalecają wprowadzenie do prawodawstwa krajowego możliwości zawieszenia postępowania podatkowego od momentu złożenia wniosku o MAP, przy czym zawieszenie postępowania może być uzależnione od ustanowienia zabezpieczenia niewykonanego zobowiązania podatkowego. Zawieszone postępowanie podatkowe może być podjęte, wobec podatników prowadzących działalność gospodarczą, jeżeli: zarzut podniesiony we wniosku o MAP zostanie uznany za nieuzasadniony, podatnik wystąpił o MAP wyłącznie w celu

uzyskania zawieszenia poboru podatku, podczas gdy aktywnie korzysta z innych krajowych środków odwoławczych, lub właściwy organ uzna, że istnieje istotne ryzyko nieściągalności podatku, a przesłanki tego uznania zostały uzgodnione z właściwym organem drugiego państwa strony UPO.

W ocenie Sądu, w kontekście wyjaśnień zawartych w komentarzu do Konwencji Modelowej oraz najlepszych praktyk do MAP, spełnienie przesłanki podjęcia postępowania podatkowego zawieszonego ze względu na złożenie przez podatnika wniosku o MAP, jeżeli okoliczność taka wystąpiła jeszcze przed zawieszeniem postępowania – uprawnia organ podatkowy do odmowy zawieszenia postępowania, pomimo wniosku podatnika, który powołał się na rozpoczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się przewidzianej w UPO.

Zdaniem Sądu w realiach sprawy niniejszej to, co zostało napisane jako odnoszące się do sytuacji podatnika, znajduje zastosowanie również do Spółki, wobec której NUCS zakwestionował w decyzji prawidłowość wywiązywania się z obowiązków płatnika CIT od dywidendy. W sprawie okolicznościami potwierdzonymi i niespornymi są: fakt prowadzenia przez DIAS postępowania podatkowego wskutek odwołania Spółki od decyzji Naczelnika oraz fakt rozpoczęcia procedury wzajemnego porozumiewania się. Zatem spełnione zostały przesłanki wyjściowe analizy wniosku o zawieszenie postępowania na podstawie art. 201 § 1b pkt 2 op.

Niewątpliwie zawieszenie postępowania na podstawie art. 201 § 1b pkt 2 op ma charakter fakultatywny i pozostawione jest uznaniu organu, który powinien rozważyć, czy, w tym konkretnym przypadku, celowe jest wstrzymanie biegu sprawy. Fakultatywność zawieszenia postępowania nie może jednak oznaczać dowolności działania organu w tym **zakresie**. W uzasadnieniu postanowienia organ podatkowy powinien przytoczyć wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy oraz dokonać na podstawie całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania oceny, czy dana okoliczność została udowodniona. Uzasadnienie faktyczne postanowienia powinno być zindywidualizowane. Materiałna strona uzasadnienia odgrywa ważną rolę procesową, pełni bowiem dla strony postępowania funkcję gwarancyjną, warunkuje prawo do obrony, prawo zażalenia i pośrednio zapewnia realizację zasady dwuinstancyjności postępowania. Dzięki niemu podatnik powinien móc odtworzyć tok rozumowania organu podatkowego, okoliczności, które organ wziął pod uwagę, ustalony stan faktyczny oraz przesłanki podjętego rozstrzygnięcia. Na tej podstawie podatnik może również ocenić czy organ podatkowy zastosował właściwy przepis prawa.

O ile spełnienie przesłanki z art. 201 § 1b pkt 2 op nie skutkuje automatycznie zawieszeniem postępowania, o tyle zachodzi jednak konieczność wykazania przez DIAS, że możliwe jest prawidłowe przeprowadzenie postępowania odwoławczego i rozstrzygnięcie sprawy, pomimo złożenia wniosku o MAP. W szczególności Dyrektor powinien wskazać, jakie konkretnie okoliczności przemawiały, w jego ocenie, za odmową zawieszenia postępowania i miały podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia podjętego w przedmiocie wniosku o zawieszenie postępowania. W tym celu w szczególności organ powinien odnieść się do zależności pomiędzy toczącym się postępowaniem podatkowym a zainicjowaną procedurą MAP. Konieczna jest też ocena, czy rozstrzygnięcie kwestii, z uwagi na którą następuje zawieszenie, będzie miało wpływ na wynik zawieszonej sprawy. Nie chodzi przy tym jedynie o wpływ rzeczywisty, ale także potencjalny, który na danym etapie nie jest jeszcze wiadomy, ale występuje prawdopodobieństwo istotnej wagi tego wpływu na rozpoznawaną sprawę (postanowienie NSA z 30 sierpnia 2016 r., II FZ 311/16).

Uzasadniając zaskarżone postanowienie, DIAS wskazywał na zbliżający się termin przedawnienia i realne prawdopodobieństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego przed zakończeniem procedury MAP; brak pewności, że porozumienie zostanie zaakceptowane przez Spółkę i wejdzie w życie; okoliczność, że ewentualnie zawarte porozumienie wejdzie w życie niezależnie od upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz niezależnie od wyniku postępowania podatkowego toczącego się wobec podmiotu, który w takiej sytuacji

objęty zostaje ochroną procedury międzynarodowej MAP; skarżąca nie poniesie żadnych negatywnych skutków procesowych ani jej prawa procesowe nie zostaną w żaden sposób naruszone. Dyrektor stwierdził też, że postępowania prowadzone są równolegle, jednakże pomiędzy postępowaniem podatkowym a MAP nie występuje zależność tego rodzaju, że niemożliwym byłoby przeprowadzenie postępowania odwoławczego bez rozstrzygnięcia podjętego w ramach MAP. Taka zbieżność zaistnieje dopiero w momencie wdrożenia zawartego porozumienia.

Sąd uznał taką argumentację Dyrektora za wystarczająco zindywidualizowaną, prawidłową i należycie uzasadniającą odmowę zawieszenia postępowania. Argument organu drugiej instancji związany z terminem przedawnienia zobowiązania jest w sprawie istotny, ponieważ – w ocenie Sądu – Spółka, działając w swoim najlepiej pojętym interesie i w sposób dla Sądu w pełni zrozumiały, dąży do doprowadzenia do sytuacji faktycznej i prawnej, w której zobowiązanie podatkowe wygaśnie w sposób nieefektywny, czyli wskutek przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 9 w zw. z art. 70 § 1 op), przy czym równocześnie aktywnie korzysta z przysługujących jej uprawnień procesowych. Takie działanie strony sprawia, zdaniem Sądu, że uzasadniona jest konstatacja, iż wniosek o MAP na celu wyłącznie uzyskanie zawieszenia postępowania podatkowego, co umożliwiłoby rzeczywiste odroczenie momentu zapłaty podatku, a nawet doprowadzenie do przedawnienia zobowiązania, podczas gdy – zgodnie ze swymi uprawnieniami – korzysta ona również aktywnie ze środków odwoławczych przysługujących jej w Polsce. Z tego powodu znajduje uzasadnienie odmowa zawieszenia postępowania podatkowego, którego to zawieszenia prostym skutkiem może być najpierw brak zapłaty podatku, a potem przedawnienie zobowiązania.

Zdaniem Sądu upływ terminu przedawnienia jest okolicznością obiektywnie istniejącą, której wystąpienie jest istotne zarówno dla organu, jak i dla podatnika, czy płatnika. Jej zaistnienie skutkuje brakiem możliwości podejmowania prawnie istotnej aktywności procesowej, z wyjątkiem czynności zmierzających do formalnego zakończenia postępowania podatkowego. Po upływie tego terminu organ w szczególności nie może już wymierzyć ani domagać się zapłaty podatku, ale także podatnik nie może np. złożyć wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Przedawnienie nie pełni wyłącznie funkcji chroniącej podatnika, lecz jest instytucją wyznaczającą granicę, poza którą zobowiązania podatkowe tracą swój byt prawny niezależnie od tego, czy zostały (albo nie) zadeklarowane, wymierzone, zapłacone, czy mogłyby być objęte wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrócone itd. W takim stanie prawnym znajduje umocowanie jednakowo oczekiwanie podatnika, czy płatnika, na upływ terminu przedawnienia, jak i aktywność organu, który ze względu na przyznane mu prawem kompetencje, wyznaczające jego obowiązki, musi zakończyć postępowanie podatkowe przed upływem terminu przedawnienia. W ocenie Sądu twierdzenie strony, że organ podatkowy, działający w granicach swych kompetencji, uniemożliwia mu skorzystanie z nadchodzącego przedawnienia, nie jest argumentem przemawiającym za zawieszeniem postępowania podatkowego. Podobnie nieistotny jest argument strony odnoszący się do czasu trwania postępowania. Zarzut odnoszący się do przewlekłości postępowania podatkowego lub bezczynności organu podatkowego miałby znaczenie i wymagał szczegółowej analizy, gdy sprawa niniejsza zawisła przed Sądem wskutek skargi wniesionej w trybie art. 3 § 2 pkt 8 ppsa.

Dalej w ocenie Sądu argumentacja Spółki o charakterze finansowym i ekonomicznym jest obojętna prawnie w postępowaniu wpadkowym z wniosku o zawieszenie postępowania podatkowego. Ustawodawca nie wyznaczył bowiem w art. 201 § 1b pkt 2 op takiej przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego, której spełnienie uzależnione byłoby od skutków pozostających w sferze uwarunkowań ekonomicznych, finansowych lub kontraktowych działania strony. Tego rodzaju argumentacja skarżącej miałby istotne znaczenie, gdyby Spółka ubiegała się o ulgę płatniczą z art. 67a i art. 67b op albo wnioskowała o wstrzymanie wykonania decyzji przez Sąd na podstawie art. 61 § 3 ppsa. Natomiast w sprawie niniejszej, zdaniem Sądu, argumentację skarżącej należy uznać jedynie za nietrafną reakcję skarżącej na analizę DIAS, który przystąpił do ważenia interesu publicznego i

interesu strony, co było konieczne do uzasadnienia rozstrzygnięcia podjętego przy zastosowaniu uznania administracyjnego.

W ocenie Sądu o ile oczywistym jest, że państwo – strona UPO powinno ustanowić takie rozwiązania prawne, które będą sprzyjały inicjowaniu MAP, to nie jest już oczywiste, że organ podatkowy (pomimo ustalonej prawem fakultatywności) jest w zasadzie zobowiązany do zawieszenia postępowania podatkowego trybie art. 201 § 1b pkt 2 op. Stwierdzić bowiem należy, że potencjalnie zawarte porozumienie nie jest w sprawie podatkowej zagadnieniem prejudycjalnym. Interes prawny Spółki jest chroniony w szczególności, poprzez możliwość wznowienia postępowania podatkowego w przypadku uzyskania korzystnego dla niej wyniku MAP i to niezależnie od terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skutki finansowe zapłaty podatku, a więc należności wyrażonej w pieniądzu, są wobec samej natury zobowiązania do zapłaty, odwracalne poprzez zwrot środków. Sąd zauważa, że zawieszenie postępowania jest wyjątkiem i koliduje z zasadą szybkości i prostoty postępowania podatkowego (art. 125 op), muszą więc sprawie zaistnieć istotne okoliczności przemawiające za zastosowaniem wyjątku. Takich okoliczności nie stwierdził DIAS, a Sąd ocenę tę uznał za prawidłową. Warto w tym miejscu dostrzec, że ustawodawca nie umieścił rozpoczęcia MAP wśród obligatoryjnych przesłanek zawieszenia postępowania, co wskazuje, że zawieszenia postępowania w takich uwarunkowaniach nie uznał za konieczne, lecz uznał je za dopuszczalne w należycie umotywowanych przypadkach. Tego rodzaju doniosłe prawnie okoliczności, pozwalające na zastosowanie wyjątku od reguły z art. 125 op, nie wystąpiły jednak w sprawie niniejszej.

Sąd zaznacza też, że w prawie polskim nie występuje instytucja precedensu znana z anglosaskiego systemu prawnego. Z tego powodu powołanie się przez skarżącą przed DIAS lub Sądem na korzystne dla niej rozstrzygnięcia wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w L. nie mogło przynieść zamierzonego skutku. Organy podatkowe oczywiście muszą respektować ostateczne decyzje innych organów, lecz czynią to w ten sposób, że uwzględniają, iż decyzja taka jest aktem administracyjnym, który załatwia (rozstrzyga) konkretną sprawę podatkową lub administracyjną, pozostaje wiążąca i korzysta z domniemania legalności, dopóty dopóki w odpowiedniej procedurze domniemanie to nie zostanie obalone. Jednak taki akt nie determinuje rozstrzygnięcia NUCS i DIAS w innej sprawie podatkowej, chyba że sprawy te pozostawałyby w tak ścisłym związku, że rozstrzygnięcie danej sprawy byłoby wprost zależne od rozstrzygnięcia sprawy innej. Wystąpienie okoliczności tego rodzaju nie zostało jednak wykazane w niniejszej sprawie.

Zdaniem sądu wszczęcie MAP mogłoby wpłynąć na wynik toczącego się postępowania podatkowego, jednak zakres i skutki ewentualnego porozumienia powstają obecnie nieznane, a argumenty Spółki sugerujące korzystne dla niej rozwiązanie są gołosłowne i nie mogły być uwzględnione, ani przez organy podatkowe, ani przez Sąd. Nie znajduje też w sprawie żadnego usprawiedliwienia poczynione a priori przez skarżącą założenie, że decyzja ostateczna kończąca postępowanie DIAS poddana sądowej kontroli legalności, okaże się wadliwa w stopniu uzasadniającym jej uchylenie.

W ocenie Sądu w sprawie niniejszej nie wystąpiły przeszkody, które uzasadniałyby zawieszenie postępowania podatkowego. Teoretycznie sprawa mogłaby być oceniona inaczej, gdyby skarżąca złożyła wniosek w trybie art. 125 § 1 pkt 2 ppsa, lecz w tej kwestii Sąd nie może się wypowiedzieć, ponieważ sprawa główna nie weszła jeszcze na etap postępowania sądowoadministracyjnego. W konsekwencji też wykładnia prawa wypracowana w orzeczeniach sądów administracyjnych wydanych na tle tego przepisu, uprawniającego sąd do zawieszenia postępowania, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy zależy od wyniku MAP, w oczywisty sposób nie odnosi się do uwarunkowań faktycznych i prawnych sprawy niniejszej.

Podsumowując, na obecnym etapie postępowania podatkowego nieuzasadnione jest jego zawieszenie, ponieważ MAP jeszcze nie oddziałuje na wymiar podatku dochodowego od osób prawnych i brak jest w sprawie okoliczności, które wystarczająco uzasadniałyby zawieszenie postępowania podatkowego na podstawie art. 201 § 1b pkt 2 op.

Z tych przyczyn Sąd oddalił skargę na podstawie art. 151 ppsa