

Tomasz Stasiewski* 

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

TEZA WYROKU¹

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

1. STAN FAKTYCZNY I PRAWNY

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. STANOWISKO SĄDU

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

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

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

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

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

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

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

3. POZYTYWNE ASPEKTY WYROKU

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. NEGATYWNE ASPEKTY WYROKU

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. PODSUMOWANIE

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

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

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

BIBLIOGRAFIA

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

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

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