

PRZEGLĄD PODATKOWY

10
(414)

październik
2025

MIESIĘCZNIK



TOMASZ NOWAK

Opinia zabezpieczająca a cofnięcie skutków unikania opodatkowania – który z tych instrumentów lepiej chroni podatnika w przypadku czynności dokonanej?

DANIEL WIĘCKOWSKI, TOMASZ SIENNICKI

VAT w nieruchomościach – czy po 20 latach coś jeszcze może zaskoczyć?

MIKOŁAJ KONDEJ, PIOTR WOŹNIAKIEWICZ

Kilka uwag na tle uchwały Rady PUO dotyczącej sprzedaży akcji za pośrednictwem fundacji rodzinnej

www.wolterskluwer.com/pl-pl/solutions/czasopisma/przeglad-podatkowy



CENA 109 ZŁ (W TYM 8% VAT)
INDEKS 371211



Wolters Kluwer

KONFERENCJA ONLINE

VI EDYCJA

Podatkowo-Kadrowy Rollercoaster

czyli codzienność księgowych, kadrowych i doradców podatkowych



6 listopada 2025 r.



godz. 10:00

W świecie nieustannych zmian legislacyjnych i technologicznych jedno wydarzenie pozwala złapać oddech i przygotować się na to, co nadchodzi.

✓ Wolters Kluwer Polska zaprasza do udziału w konferencji, podczas której:

- porozmawiamy o wykorzystaniu AI w pracy księgowych, doradców podatkowych i kadrowych;
- dowiemy się, jakie zagrożenia i korzyści niesie wdrożenie KSeF;
- uzyskamy wskazówki dotyczące raportowania JPK_CIT;
- sprawdzimy, jakie zmiany w zakresie podatków przyniesie rok 2026;
- porozmawiamy o jawności i równości wynagrodzeń.

► Za udział w całej konferencji doradcom podatkowym przysługuje 5 punktów szkoleniowych.

Szczegóły i bezpłatna rejestracja:

www.LEX.pl/podatkowo-kadrowa-konferencja

ORGANIZATOR



PARTNERZY MERYTORYCZNI

LEX Księgowość

FRAM

LEX Kadry



TAX Alert



LEX Kompas
Interpretacje Podatkowe



Stowarzyszenie
Księgowych w Polsce

PATRONI MEDIALNI

Prawo.pl

PRZEGLĄD
PODATKOWY



TEMAT MIESIĄCA

Tomasz Nowak

Opinia zabezpieczająca a cofnięcie skutków unikania opodatkowania – który z tych instrumentów lepiej chroni podatnika w przypadku czynności dokonanej?

czytaj na s. 12

Drodzy Czytelniczki i Czytelnicy, w październikowym numerze poruszamy ciekawy problem praktyczny, a mianowicie porównanie opinii zabezpieczającej oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania w zakresie, w jakim mogą one stanowić instrument ochrony podatnika, który już dokonał czynności prawnej i który ma świadomość, że czynność ta może być przedmiotem badania przez Szefa KAS na gruncie przepisów ustanawiających klauzulę GAAR.

Po ponad 20 latach polskiej obecności w Unii Europejskiej spoglądamy też na temat opodatkowania VAT transakcji dotyczących gruntów, budynków czy budowli. Problematyka ta jest niekończącą się historią sporów podatników z organami podatkowymi, uzasadnionych wątpliwości co do poprawności implementacji rozwiązań unijnych, a przede wszystkim – z uwagi na istotne kwoty – ryzyko niepewności. Autorzy nie stronią od komentowania dorobku orzeczniczego, a zagadnienie zostało przedstawione w oparciu o kazusy z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, polskich sądów administracyjnych oraz polskiego orzecznictwa administracyjnego.

Ponadto rozważamy kwestię terminu odebrania korespondencji doręczanej przez PURDE w sytuacji, gdy podstawowy termin doręczenia przypada na dzień wolny od pracy, a w dwuczęściowym cyklu omawiamy dotychczasową praktykę organów podatkowych oraz kształtującą się linię orzeczniczą sądów administracyjnych w zakresie wykorzystywania przez fundację rodzinną dwóch rodzajów aktywów: nieruchomości oraz szeroko pojętego prawa do uczestnictwa w spółkach.

Pojawiają się pytania, czy sprzedaż udziałów przez fundację rodzinną i korzystanie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym jest bezpieczne. Ważną wskazówką może być tutaj oficjalne stanowisko Rady PUO wyrażone w uchwale nr 3/2025 z 29.05.2025 r.



Daniel Więckowski, Tomasz Siennicki

VAT w nieruchomościach – czy po 20 latach coś jeszcze może zaskoczyć?

- Czy obecna definicja „pierwszego zasiedlenia” w ustawie o podatku od towarów i usług jest zgodna z unijnym rozumieniem tego pojęcia?
- Jakie kryteria powinny decydować o uznaniu właściciela nieruchomości za podatnika VAT w przypadku wywłaszczenia lub sprzedaży majątku?
- Czy sposób implementacji dyrektywy 2006/112/WE do polskiego systemu VAT w zakresie korekty podatku naliczonego i definicji dóbr inwestycyjnych nie narusza zasady neutralności?

czytaj na s. 20



Karolina Kruś, Zofia Flaczyńska

(Nie)dozwolona działalność fundacji rodzinnej – analiza praktyki interpretacyjnej i orzeczniczej na wybranych przykładach: działalność fundacji rodzinnej z wykorzystaniem nieruchomości

- Czy planowane zbycie nieruchomości w przyszłości – nawet po wieloletnim okresie jej wynajmu – powinno skutkować utratą prawa fundacji rodzinnej do zwolnienia podmiotowego w podatku dochodowym od osób prawnych?
- Czy wniesienie nieruchomości aportem do spółki kapitałowej przez fundację rodzinną należy traktować jako formę uczestnictwa w spółkach, czy jako niedozwolone nabycie mienia wyłącznie w celu dalszego zbycia?

czytaj na s. 32



Mikołaj Kondej, Piotr Woźniakiewicz

Kilka uwag na tle uchwały Rady PUO dotyczącej sprzedaży akcji za pośrednictwem fundacji rodzinnej

- Czy samo wniesienie akcji do fundacji rodzinnej przed ich sprzedażą może być uznane za działanie sztuczne w rozumieniu klauzuli GAAR, jeśli fundacja została utworzona w celu zarządzania majątkiem?
- Jakie kryteria powinny decydować o uznaniu działania podatnika za instrumentalne wykorzystanie fundacji rodzinnej – czy wystarczające jest szybkie wypłacenie środków po transakcji, czy konieczne jest wykazanie braku rzeczywistego celu gospodarczego?

czytaj na s. 41

GŁOS DORADCÓW PODATKOWYCH	
Dariusz M. Malinowski	
Objaśnienia Ministerstwa Finansów do opodatkowania VAT w nowym systemie kaucyjnym	3
PRAKTYKA ZAWODOWA	
Adam Bartosiewicz	
Termin odebrania korespondencji doręczanej przez PURDE w sytuacji, gdy podstawowy termin doręczenia przypada na dzień wolny od pracy	6
PRAKTYKA SKARBOWA	
Tomasz Janicki	
Opodatkowanie zaliczki na poczet zysku z tytułu udziału w spółce komandytowej	9
TEMAT MIESIĄCA	
Tomasz Nowak	
Opinia zabezpieczająca a cofnięcie skutków unikania opodatkowania – który z tych instrumentów lepiej chroni podatnika w przypadku czynności dokonanej?	12
PODATKI	
Daniel Więckowski, Tomasz Siennicki	
VAT w nieruchomościach – czy po 20 latach coś jeszcze może zaskoczyć?	20
Karolina Kruś, Zofia Flaczyńska	
(Nie)dozwolona działalność fundacji rodzinnej – analiza praktyki interpretacyjnej i orzeczniczej na wybranych przykładach: działalność fundacji rodzinnej z wykorzystaniem nieruchomości	32
ORDYNACJA PODATKOWA	
Mikołaj Kondej, Piotr Woźniakiewicz	
Kilka uwag na tle uchwały Rady PUO dotyczącej sprzedaży akcji za pośrednictwem fundacji rodzinnej	41
ORZECZNICTWO	
Iwona Strzelec	
Przegląd orzecznictwa SA	55
Krzysztof Lasiński-Sulecki	
Przegląd orzecznictwa TS	59
AKTUALNOŚCI Z BRUKSELI	
Filip Majdowski	
Aktualności z Brukseli	62

TAX ADVISERS' VOICE	
Dariusz M. Malinowski	
Ministry of Finance Explanations on Taxation with VAT in the New Deposit Refund Scheme	3
PROFESSIONAL PRACTICE	
Adam Bartosiewicz	
Date of Receipt of Correspondence Served via PURDE When the Basic Service Deadline is a Bank Holiday	6
TAX AUTHORITIES' PRACTICE	
Tomasz Janicki	
Taxation of an Advance Payment of Distribution of Profit Due for Participation in a Limited Partnership	9
TOPIC OF THE MONTH	
Tomasz Nowak	
Advance Opinion or Reversal of the Effects of Tax Avoidance. Which Instrument Better Protects the Taxpayer Once a Transaction Has Been Performed?	12
TAXES	
Daniel Więckowski, Tomasz Siennicki	
VAT on Real Property: Can Anything Still Surprise us After 20 Years?	20
Karolina Kruś, Zofia Flaczyńska	
(Not) Permitted Activities of Family Foundations. Analysis of Interpretation Practice and Case Law Based on Selected Examples: Activities of Family Foundations Involving Real Estate	32
TAX ORDINANCE	
Mikołaj Kondej, Piotr Woźniakiewicz	
A Few Remarks About the Resolution of the Council for Counteracting Tax Avoidance Resolution on Selling Shares via a Family Foundation	41
COURTS' DECISIONS	
Iwona Strzelec	
Administrative Courts' rulings: review	55
Krzysztof Lasiński-Sulecki	
CJ rulings: review	59
NEWS FROM BRUSSELS	
Filip Majdowski	
News from Brussels	62



Dariusz M. Malinowski

Objaśnienia Ministerstwa Finansów do opodatkowania VAT w nowym systemie kaucyjnym

Przepisy dotyczące części opakowań zwrotnych, które weszły w życie od 1.10.2025 r., w Polsce oznaczają dla klientów nie tylko konieczność oddawania pustych opakowań, ale nawet zmiany w dostępności ich ulubionych produktów w sklepach. Jedna z sieci prowadzących drogerie już potwierdziła, że wycofa ze swojego asortymentu napoje w butelkach i puszkach objętych kaucją. Podobne decyzje zapadają w aptekach, mniejszych sklepach, a nawet w popularnych sieciach sportowych, gdzie są sprzedawane w niewielkim zakresie także produkty spożywcze. Skąd takie paniczne reakcje? Na czym będzie polegał nowy system kaucyjny? Ujmując rzecz w największym skrócie, będzie to mechanizm, w ramach którego konsumenci przy zakupie towarów w opakowaniach objętych systemem ponoszą dodatkową opłatę (kaucję), która w momencie oddania opakowania w punkcie zbiórki jest im zwracana. Nowy system obejmie opakowania na napoje, a konkretnie:

- plastikowe butelki jednorazowego użytku o pojemności do 3 litrów,
- puszki metalowe o pojemności do 1 litra,
- szklane butelki wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra.

Wspomniane nowości wynikają oczywiście ze zmian w prawie, których podatki są tylko jednym z elementów. Podstawowym argumentem za ich wprowadzeniem było uzasadnienie proekologiczne. Informacyjnie zaznaczę, że główną podstawą prawną systemu kaucyjnego jest ustawa z 13.07.2023 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw¹ – dalej ustawa opakowaniowa. Ustawa ta była krytycznie oceniana, nowelizowana i w efekcie przesunięto termin jej wejścia w życie z początkowo planowanego stycznia na październik 2025 r., z czym korelowały także przepisy ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług² – dalej u.p.t.u. Dotychczasowe, znane nam od lat, zapisy dotyczące opodatkowania opakowań zwrotnych i kaucji są zawarte w art. 29a ust. 11, 11a i 12 u.p.t.u., czyli w przepisie dotyczącym zasad określania podstawy opodatkowania. Na potrzeby ustawy opakowaniowej zostały wprowadzone ust. 12a i 12b, które w związku ze zmianami w regulacji bazowej zostały uchylone, na ich miejsce wprowadzono zaś ust. 12c i 12d. Zmiany

te wynikają z ustawy z 24.11.2024 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw³.

Zasada ponoszenia opłat za opakowanie przez konsumenta jest jasna – opisałem ją powyżej. Kaucję można odebrać przy zwrocie opakowania lub odpadu opakowaniowego w dowolnym punkcie zbiórki, bez konieczności okazania dowodu zakupu. W przypadku gdy nabywca dokona zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego, pobrana przy dostawie kaucja zostanie zwrócona (co za ułatwienie dla zbieraczy odpadów). Jeżeli tak przebiegnie obrót wybranymi opakowaniami, to nie dojdzie do powstania obowiązku podatkowego i regulacji art. 29a ust. 12c i 12d u.p.t.u. nie będą miały zastosowania. Problemy ewidencyjne i podatkowe wystąpią, gdy do zwrotu opakowania nie dojdzie. Dla podstawy opodatkowania ważna jest również wysokość kaucji – dla butelek plastikowych i puszek wynosi ona 50 gr, natomiast dla butelek szklanych – 1,00 zł. Kwoty te wynikają z rozporządzenia Ministra Klimatu i Środowiska z 8.07.2024 r. w sprawie wysokości kaucji dla poszczególnych rodzajów opakowań objętych systemem kaucyjnym⁴. Cały mechanizm może przysparzać tyle kłopotów w codziennej praktyce handlowców, że Ministerstwo Finansów 29.08.2025 r. opublikowało objaśnienia w tym zakresie⁵.

Podatnikami zobowiązanymi do rozliczenia VAT – w przypadku gdy kaucja pobrana za opakowanie objęte systemem kaucyjnym nie zostanie zwrócona – będą wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje. Zgodnie z przepisami ustawy opakowaniowej podmioty te są zobowiązane do sfinansowania co najmniej: odbioru i transportu opakowań oraz odpadów opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym, prowadzenia ewidencji, rozliczania kaucji, finansowania jej wypłat dla użytkowników końcowych, a także kosztów zbierania opakowań i odpadów przez jednostki handlu detalicznego i punkty zbierające. Obowiązek podatkowy powstanie po zakończeniu roku kalendarzowego, w przypadku gdy kaucja nie została zwrócona, o czym

³Dz.U. poz. 1911.

⁴Dz.U. poz. 1046.

⁵Objaśnienia podatkowe dotyczące zasad rozliczania na gruncie podatku VAT transakcji związanych z systemem kaucyjnym, <https://www.podatki.gov.pl/vat/wyjasnienia/objasnienia-podatkowe-dotyczace-zasad-rozliczania-na-gruncie-podatku-vat-transakcji-zwiazanych-z-systemem-kaucyjnym/> (dostęp: 17.09.2025 r.).

¹Dz.U. poz. 1852 ze zm.

²Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.



dalej. Podatnicy rozliczający się miesięcznie wykazują VAT od kaucji w deklaracji za styczeń, składanej do 25 lutego następnego roku, natomiast podatnicy rozliczający się kwartalnie – wykazują VAT w deklaracji za I kwartał, składanej do 25 kwietnia następnego roku. Wyjątkowo w odniesieniu do rozliczenia za rok 2025 obowiązek wykazania VAT od niezwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych zostanie przesunięty o miesiąc, ale tylko dla podatników rozliczających się miesięcznie. Pierwsze rozliczenie nastąpi w deklaracji JPK składanej za luty 2026 r., w terminie do 25.03.2026 r. Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będą zobowiązani do przekazania pobranej kaucji podmiotowi reprezentującemu. Podmiot ten będzie pełnił rolę płatnika VAT od wartości kaucji dotyczącej opakowań objętych systemem kaucyjnym, które nie zostały zwrócone. Według resortowych objaśnień systemu kaucyjnego mogą być tworzone również bezpośrednio przez wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje lub przez wprowadzających bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje. W takim przypadku sami zyskają status podmiotu reprezentującego. To pojęcie zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 52 u.p.t.u., z odwołaniem do ustawy opakowaniowej, która wymienia tu wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje albo grupę tych wprowadzających, a także związek pracodawców lub izbę gospodarczą reprezentujące tych wprowadzających, które mogą ustanowić podmiot reprezentujący i przystąpić do utworzonego przez ten podmiot systemu kaucyjnego albo mogą przystąpić do innego istniejącego systemu kaucyjnego.

Taki podmiot reprezentujący będzie zobowiązany do:

- samodzielnego obliczania i wpłacania VAT – bez konieczności wezwania przez urząd skarbowy;
- dokonania wpłaty VAT najpóźniej do ostatniego dnia pierwszego miesiąca po zakończeniu roku rozliczeniowego;
- realizacji płatności na indywidualne mikrorachunki podatkowe każdego z wprowadzających.

Można zatem postawić tezę, że podmiotowi reprezentującemu przypisano funkcję płatnika. I co dalej? Uspokoję Państwa co do jednego – odstąpiono od warunku identyfikacji opakowań lub odpadów opakowaniowych na każdym etapie obrotu. Nie trzeba będzie identyfikować pismem, obrazem ani głosem, że oto uroczyście zwracamy plastikową butelkę lub puszkę po produkcie zakupionym w sieci X. Co więcej, to będzie działać w obie strony – przyjmujący zwrot nie będzie musiał identyfikować podmiotów, które dokonały dostawy produktów w opakowaniach na napoje objętych systemem kaucyjnym. Opodatkowanie wystąpi zatem u wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje – jeżeli na koniec roku kalendarzowego z prowadzonej przez niego ewidencji wynika nadwyżka produktów w opakowaniach na napoje wprowadzonych do obrotu nad liczbą opakowań lub odpadów opakowaniowych podlegających pod system kaucyjny, które zostały zwrócone

do systemu. Tu pojawia się złowroga zapowiedź nowej ewidencji. Niestety, zarówno wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje, jak i podmiot reprezentujący będą zobowiązani do prowadzenia ewidencji w postaci elektronicznej. Ewidencja będzie zawierać dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, w tym informacje o:

- wprowadzonych do obrotu opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje tych opakowań;
- liczbie i wartości pobranych w danym roku kaucji;
- zwróconych opakowaniach i odpadach opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje.

Jak widać, sam pobór kaucji nie będzie wywoływał powstania obowiązku podatkowego. Sposób dokumentowania został pozostawiony wprowadzającym z elementem elastyczności; może to być nota, dopisek na fakturze lub niefiskalna część paragonu. Dla ustalenia kwoty kaucji, która będzie podlegała opodatkowaniu VAT po upływie roku, podatnik uwzględnia wartość kaucji wynikającą z wprowadzonych przez niego do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym. Bardzo istotna od strony dokumentacyjnej jest organizacja zwrotów z udziałem więcej niż jednego podmiotu reprezentującego. Podmioty reprezentujące prowadzące te systemy są obowiązane do ustalenia między sobą, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej w postaci papierowej lub elektronicznej pod rygorem nieważności, warunków rozliczania pobranej i zwróconej kaucji oraz rozliczania i wymiany opakowań lub odpadów opakowaniowych zebranych w ramach prowadzonych przez siebie systemów kaucyjnych. Umowę zawiera się przed dniem uruchomienia każdego kolejnego systemu kaucyjnego.

Przy rozliczeniu rocznym niezwrócona kaucja jest traktowana jako kwota brutto, czyli element zapłaty za towar. Tu pojawia się kolejny problem, a mianowicie stawka, bo może wystąpić 5%, np. przy sokach, lub 23% przy innych napojach. Przy braku precyzyjnego ewidencjonowania zwrotów może wystąpić nadwyżka opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych do systemu kaucyjnego nad opakowaniami wprowadzonymi do obrotu. W porównaniu do typowych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym, przepisy przewidują nie ich zwrot na rachunek, lecz prawo do ich przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe. Nadwyżkę podatnik uwzględni w odniesieniu do:

- 1) kolejnego roku albo
- 2) lat następujących po kolejnym roku, jeżeli w kolejnym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje jest mniejsza niż łączna wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego oraz wartość różnicy wynikającej z roku poprzedniego.



Omawiając świeżo opublikowane objaśnienia, wskazałem na kilka komplikacji, na jakie mogą napotkać podatnicy wprowadzający do obrotu towary w opakowaniach, których dotyczy system. Pewnie będzie ich więcej, prawdopodobnie znajdą się przedsiębiorcy zbieracze, którzy będą dostarczać odpad i będą gotowi zeznać pod przysięgą, że pochodzi on z opakowań objętych systemem, choć pochodził z niego nie będzie. Przedsiębiorców i doradców czekają nowe obowiązki, a konsumentów zmiana przyzwyczajęń: dotychczas po ugaszeniu pragnienia pozbywaliśmy się butelki lub puszki do pojemników

na odpady segregowane, co świadczyło o naszej wysokiej świadomości ekologicznej, a za chwilę ręka z pustą butelką lub puszką... zawiśnie w powietrzu, bo przecież trzymamy w niej pieniądze – swoją kaucję i VAT sprzedawcy. Smacznego.

Dariusz M. Malinowski
Autor jest doradcą podatkowym*

* The author is a tax adviser (Sandomierz, Poland)

REKLAMA



POD LUPĄ EKSPERTÓW: ORDYNACJA PODATKOWA

350 wzorów pism w dwóch tomach!

Publikacje zawierają łącznie ponad 350 wzorów pism w układzie odpowiadającym przepisom Ordynacji podatkowej.

Każdy wzór opatrzony jest obszernym i kompleksowym wyjaśnieniem wszystkich występujących w doktrynie i orzecznictwie problemów związanych ze stosowaniem przepisów Ordynacji, na podstawie których przygotowywane jest pismo.

Książki będą pomocne w pracy doradców podatkowych i innych pełnomocników, biur rachunkowych, księgowych oraz pracowników organów skarbowych i sądów.

Zawarte w publikacjach wzory pism są dostępne w wersji elektronicznej. Wzory można modyfikować i dostosowywać do indywidualnych potrzeb.

ZAMÓW KSIĄŻKĘ Z RABATEM 20% W KSIĘGARNI PROFINFO.PL
W FORMULARZU ZAMÓWIENIA WPISZ KOD: WKCZA20

