

Jarosław OLESIAK*

 <https://orcid.org/0000-0001-7450-8649>

Łukasz PAJOR**

 <https://orcid.org/0000-0001-7814-9727>

MECHANIZM SUKCESJI PODATKOWEJ I JEJ PRZEDMIOT A POŁĄCZENIE SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH – GŁOSA DO WYROKU NSA Z 8 WRZEŚNIA 2016 R., II FSK 2210/14

Słowa kluczowe: następstwo podatkowoprawne; interpretacje indywidualne; uprawnienie a redukcja obowiązku

1. Problematyka sukcesji podatkowej wywołuje w orzecznictwie szereg wątpliwości z kilku przyczyn. Po pierwsze, dotyczy ona wszystkich podmiotów prawa podatkowego w związku ze zdarzeniami mającymi wpływ na istnienie tych podmiotów (śmierć osoby fizycznej, łączenie się, podziały i przekształcenia jednostek organizacyjnych). Po wtóre, obejmuje swym zasięgiem wszystkie zobowiązania z zakresu prawa podatkowego. Tym samym zarówno w sferze podatków dochodowych, obrotowych, jak i majątkowych, ustanie bytu podatnika rodzi doniosłe konsekwencje daninowe. Jeśli wziąć pod uwagę zróżnicowany charakter konstrukcji finansowoprawnych współczesnych systemów fiskalnych, odmienne cele i złożone przesłanki ulg i zwolnień ustanawianych w poszczególnych ustawach podatkowych, to staje się jasne, że dla oceny granic sukcesji oraz jej skutków nieodzowna jest precyzja terminologiczna i metodologiczna¹. Bez niej badanie poszczególnych przypadków

* Mgr, Uniwersytet Łódzki, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji;
e-mail: jolesiak@wpia.uni.lodz.pl

** Mgr, Uniwersytet Łódzki, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji;
e-mail: lpajor@wpia.uni.lodz.pl

¹ Brak tej precyzji jest dostrzegalny w orzecznictwie – por. wyrok NSA z dnia 12 maja 2017 r., II FSK 1084/15, LEX nr 2299702. W orzeczeniu tym już pojęcia prawa majątkowego i ekspektatywy jego nabycia nie podlegają należytemu rozróżnieniu.

wiedzie do formułowania tez niedających się utrzymać nie tylko na tle obowiązującego stanu prawnego, ale także na tle doktrynalnych ustaleń na temat wstępowania przez następców w prawa i obowiązki poprzedników. Głosowane orzeczenie budzi wieloaspektowe zastrzeżenia. Z jednej strony założono w nim, że sukcesja podatkowa może mieć walor kreacyjny, tj. dotyczyć szerszego katalogu praw i obowiązków aniżeli istniejące w dacie jej wystąpienia. NSA wskazał bowiem, że „wstąpienie «we wszelkie» przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek – nie powinno być ograniczane tylko do «takich praw lub obowiązków publicznoprawnych, które istniały w momencie połączenia obu podmiotów»”. Płynąłby stąd wniosek, że następstwo może dotyczyć także praw powstałych już po połączeniu spółek. Z drugiej strony NSA uznał za przedmiot sukcesji niejasno zdefiniowane „prawo do ochrony”, wynikające z interpretacji indywidualnej dla spółki powstałej po połączeniu się innych spółek.

Stan faktyczny sprawy zakończonej komentowanym wyrokiem przedstawiał się następująco.

Bank (spółka akcyjna) wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w którym wskazał, że po uzyskaniu zgody KNF połączył się z innym bankiem poprzez przeniesienie całego majątku banku przejmowanego w zamian za wydanie akcji akcjonariuszom banku (połączenie przez przejęcie). Z uwagi na przewidzianą w art. 93 ordynacji podatkowej² regulację sukcesji, bank sformułował pytanie o to, czy prawa wynikające z interpretacji indywidualnych, wydanych bankowi przejmowanemu po 1 lipca 2007 r., przeszły na spółkę jako następcę prawnego banku. Stanowisko organu podatkowego, w myśl którego w tak opisaney sytuacji bank przejmujący nie korzysta z ochrony wynikającej z wydanych bankowi przejmowanemu przed połączeniem interpretacji indywidualnych, zostało zakwestionowane przez WSA w Warszawie, który stwierdził, że „Jeżeli jeden z podmiotów wskazanych w art. 93 § 1 O.p. zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej w obszarze opisanego w niej zdarzenia przyszłego, to w przypadku zaistnienia (realizacji) tego zdarzenia już po powstaniu – w wyniku połączenia – nowej osoby prawnej wywoła to ochronę prawną z tytułu przed i po połączeniu stosowania się do interpretacji – na wypadek jej zmiany, nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej lub uchylecia prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego³. Do takiego ujęcia nie miał zastrzeżeń NSA. W ocenie Sądów obu instancji ochrona z interpretacji indywidualnej jako prawo wynikające wprost z ordynacji podatkowej przechodzi na następcę i nie może być

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 marca 2014 r., III SA/Wa 2560/13, CBOSA.

kwalifikowana jako uprawnienie ściśle osobiste, związane z osobą podatnika w taki sposób, że wygasa wraz z ustaniem jego bytu prawnego. NSA uznał, że o sukcesji należy mówić zarówno w odniesieniu do prawa do zastosowania się do interpretacji wydanej wobec poprzednika prawnego, jak i w odniesieniu do prawa do ochrony wiążącej się z interpretacją. To ostatnie nie zostało przez NSA pojęciowo sprecyzowane, jest bowiem w wyroku określane jako „prawo objęcia ochroną prawną z tytułu zastosowania się do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego”, które miałyby „przekształcać się w ochronę prawną” w razie zmiany lub uchylecia interpretacji. Analiza uzasadnienia skłania do postawienia pytania o to, czy opiera się ono na spójnej argumentacji pozostającej w zgodzie z mechanizmem sukcesji. O ile zgadzamy się z NSA co do kierunku rozstrzygnięcia, o tyle nie sposób uznać za prawidłowe przesłanki, na których zostało ono oparte.

2. W refleksji nad skutkami wydania interpretacji indywidualnej wobec poprzednika, czyli przed dojściem sukcesji do skutku, za punkt wyjścia trzeba przyjmując analizę reguł rządzących sukcesją podatkową. W uzasadnieniu komentowanego orzeczenia wskazano, że „[...] z art. 93 § 1 o.p. wynika, iż osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się: osób prawnych, osobowych spółek handlowych, osobowych i kapitałowych spółek handlowych – wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. To oznacza również, że art. 93 § 1 o.p., należy tak rozumieć, że wstąpienie we «wszelkie» przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek – nie powinno być ograniczane tylko do «takich praw lub obowiązków publicznoprawnych, które istniały w momencie połączenia obu podmiotów»”. Teza ta podważa doktrynalną i normatywną konstrukcję następstwa rozumianego jako wstępowanie w prawa i obowiązki poprzednika prawnego. U jej podstaw leży założenie, że następstwo prawne może samoistnie rozwiązać problemy wyłaniające się na tle instytucji prawa podatkowego w kontekście zmian podmiotowych po stronie podatników, płatników czy inkasentów. W naszej ocenie sugestia, że sukcesja obejmuje także prawa nieistniejące w dacie połączenia nie może być uznawana za wyraz przeciwdziałania ograniczaniu zakresu następstwa – jak prezentuje to NSA. Nie sposób je ograniczyć o coś, czego z istoty rzeczy nie może obejmować⁴.

Ukształtowana zasada wszelkiego następstwa prawnego zakłada, że sukcesor wstępuje w prawa poprzednika w takiej postaci, w jakiej przysługiwały one temu ostatniemu – inaczej nie mielibyśmy do czynienia z sukcesją, ale co najmniej z pomieszaniem nabycia translatywnego z konstytutywnym, czyli z inną

⁴ A. Witosz, *Następstwo prawne*, w: A. Kidyba (red.), *Biblioteki prawa spółek. Tom IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych*, Warszawa 2010, s. 190–197.

konstrukcją prawną. Prawo podatkowe nie wytworzyło koncepcyjnie odmiennego sposobu regulowania interesów podmiotów, których byt ustał, niż przyjęte w prawie prywatnym mechanizmy sukcesji generalnej na tle dziedziczenia⁵. W tej sytuacji zasada *nemo plus commodi heredi suo relinquit quam ipse habet*⁶ dostatecznie jasno wyraża myśl, iż normy o sukcesji z natury nie mają skutków kreacyjnych. Ich funkcja wyraża się w przesądzeniu o losach uprawnień i obowiązków, które wobec zmiany podmiotowej nie mogłyby istnieć dalej bez nowej strony stosunku prawnego. Wnioski te przeczą dopuszczalności obejmowania sukcesją praw nieistniejących u poprzednika, co zdaje się dopuszczać NSA w głosowanym wyroku.

Analiza skutków połączenia się spółek w kontekście wydanych interpretacji indywidualnych może prowadzić do uprawnionych wniosków tylko wówczas, gdy sprecyzowane zostaną konkretne prawa i obowiązki, jakie mechanizm sukcesji ma przenosić na następcę (w interesującej nas sprawie – na bank przejmujący). Odrębne zagadnienie dotyczy ekspektatywy i dostatecznego stopnia jej konkretyzacji, wymaganego dla uznania, że mamy do czynienia nie z faktycznym, ale prawnym oczekiwaniem zasługującym na ochronę⁷.

3. Komentowane rozstrzygnięcie odnosi się w istocie do dwóch odmiennych kwestii. Pierwsza dotyczy następstwa prawnego w kontekście interpretacji wydanej bankowi przejmowanemu, który nie zdążył jeszcze zastosować się do interpretacji. Druga dotyczy „prawa do ochrony”. Naszym zdaniem NSA nie trafnie rozpatruje całość problemu przez odwoływanie się wyłącznie do kategorii „praw przewidzianych w przepisach prawa podatkowego”. Czym innym jest sukcesja określonego prawa, a czym innym redukcja obowiązków wynikająca z ochronnej funkcji interpretacji.

Źródłem problemów pojęciowych na tle interpretacji należy upatrywać w ich niewładczym charakterze⁸. Jako szczególny typ aktu administracyjnego nie wywołują one samoistnie konsekwencji wymiarowych, ponieważ nie stanowią

⁵ M. Zdebel, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 617.

⁶ Szeroko na ten temat F. Longchamps de Bérrier, *Z uwag do metodologii nauki prawa prywatnego: powoływanie łacińskich reguł i maksym na przykładzie nemo plus iuris*, *Krakowskie Studia z Historii Państwa i Prawa* 2014/7, s. 48.

⁷ Zagadnienie to jest analizowane w orzecznictwie w odniesieniu do szczegółowych przypadków sukcesji – por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 listopada 2014 r., II FPS 3/14, LEX nr 1537700.

⁸ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, w: W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, s. 141.

rozstrzygnięcia sprawy podatkowej⁹. W treści interpretacji organ ustosunkowuje się do stanowiska podatnika zawartego we wniosku o jej wydanie – uznając je albo za prawidłowe, albo za nieprawidłowe. W ostatnim przypadku organ wskazuje właściwą w jego ocenie wykładnię przepisów prawa podatkowego. Każdorazowo ma to miejsce w odniesieniu do opisanego stanu faktycznego, co oznacza, że interpretacja wyznacza nie tylko istotne dla ochrony podatnika znaczenie przepisów, ale także prawidłowość ich subsumpcji w okolicznościach przedstawionych we wniosku¹⁰. Niewładczy charakter interpretacji nie pozwala jednak na stwierdzenie, że z ich wydaniem nie wiążą się żadne skutki prawne. Podatnik może zignorować stanowisko organu i przyjąć – na własne ryzyko – inny kierunek interpretacyjny właściwych przepisów, może nie realizować czynności objętych wnioskiem, jeśli dotyczył zdarzeń przyszłych, wreszcie ma możliwość zastosowania się do interpretacji. Prawo do zastosowania się do interpretacji wynika z samego faktu jej uzyskania¹¹. Okoliczność ta oznacza, że – zwłaszcza w przypadku sukcesji związanej z połączeniem banków¹² – prawem objętym następstwem jest prawo do zastosowania się do interpretacji¹³.

Posłużenie się w uzasadnieniu orzeczenia zwrotem „prawo do ochrony” jest w kontekście interpretacji zbyt wieloznaczne i pojęciowo niedostatecznie sprecyzowane, aby stwierdzić, jaki substrat sukcesji miałyby wystąpić po stronie

⁹ **J. Brolik**, *Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011/6, s. 59.

¹⁰ W piśmiennictwie trafnie zwraca się uwagę na to, że urzędowe interpretacje dotyczą nie tylko samej wykładni przepisów prawa podatkowego, ale także ich zastosowania do zaistniałego albo hipotetycznego stanu faktycznego – por. **A. Hanusz**, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowoadministracyjna kontrola*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2015/6, s. 9.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 19 kwietnia 2018 r., I SA/Wr 233/18, LEX nr 2493966.

¹² W przypadku następstwa prawnego jednostek organizacyjnych przepisy ordynacji podatkowej nie uzależniają wstąpienia w prawa poprzednika od majątkowego charakteru danego prawa (jak czyni to – co do zasady – art. 97 o.p. odnośnie do spadkobierców). W piśmiennictwie problem charakteru prawa dostrzegła i poddała analizie **H. Filipczyk**, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, Monitor Podatkowy 2011/9, s. 26–27.

¹³ Pogląd ten wyrażany jest w piśmiennictwie – por. **J. Olesiak, Ł. Pajor**, *Reguły sukcesji podatkowoprawnej a skutki ochronne interpretacji indywidualnych*, *Finanse Publiczne i Prawo Finansowe* 2014/4, s. 127–128. W orzecznictwie twierdzenie o istnieniu prawa do zastosowania się do interpretacji jest zasadniczo negowane – por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13, LEX nr 1846474 i powołane tam rozstrzygnięcia sądowe.

banku przejmującego. NSA dopuścił przejście prawa do zastosowania się do interpretacji – co zasługuje na pełną aprobatę – przyjmując jednocześnie, że uprawnienie to „przekształca się w ochronę prawną”. Ten ostatni aspekt budzi zastrzeżenia.

4. Wyróżnienia wymagają dwie sytuacje: zastosowania się do interpretacji przez bank przejmowany i zastosowanie się do interpretacji dopiero przez bank przejmujący. W pierwszym przypadku dochodzi do ziszczenia się przesłanki warunkującej uruchomienie zasady nieszkodzenia (art. 14k o.p.) na wypadek zmiany bądź uchylenia interpretacji w przyszłości. Wprawdzie dopiero sama zmiana bądź uchylene aktu rodzi skutki materialnoprawne, ale obowiązki, jakie powstały w związku z zastosowaniem się do interpretacji, są już przedmiotowo objęte ekspektatywą ich redukcji¹⁴. Oznacza to, że w takiej postaci przejdą one na następcę. Właściwą perspektywą oceny jest w takim układzie zakres obowiązków i forma, w jakiej przechodzą one na następcę, a nie przypisywanie następcy nowych praw. Innymi słowy, zastosowanie się przez bank przejmowany do interpretacji nadaje obowiązkom podatkowym warunkowo zredukowany kształt – a ochrona banku przejmującego nie opiera się na dodatkowych prawach, mających wynikać z samej sukcesji. Z tego punktu widzenia twierdzenie, że „art. 93 § 1 o.p., należy tak rozumieć, że wstąpienie we «wszelkie» przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek – nie powinno być ograniczane tylko do «takich praw lub obowiązków publicznoprawnych, które istniały w momencie połączenia obu podmiotów»”, nie może być uznane za prawidłowe. Sukcesja nie wykreowała praw nieistniejących w dacie połączenia banków. Jedynym jej skutkiem mogło być – w związku z zastosowaniem się przez poprzednika do interpretacji – „osłabienie” zobowiązań banku przejmowanego wyrażające się w tym, że w razie zmiany (uchylenia) interpretacji będą one objęte zasadą nieszkodzenia. Obowiązki poprzednika naznaczone takim warunkowym „osłabieniem” przechodzą w opisanej postaci na następcę. W tym stanie rzeczy staje się jasne, że z sukcesji nie wynikają nowe prawa, które NSA określa mianem „nieistniejących u poprzednika”. Wprowadzanie dodatkowych kategorii pojęciowych jest tu niepotrzebne, ponieważ nie rozwiązuje żadnych problemów praktycznych. Wprowadza ponadto zamęt pojęciowy i utrudnia analizę już nie tylko stanu faktycznego sprawy, ale także stanu prawnego¹⁵.

¹⁴ J. Olesiak, Ł. Pajor, *op. cit.*, s. 132.

¹⁵ Na występowanie szeregu kontrowersji pojęciowych w dyskusji o następstwie podatkowo-prawnym zwraca uwagę S. Babiarz, *O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie na-*

Druga sytuacja dotyczy ochronnego działania interpretacji wtedy, gdy bank przejmowany jeszcze nie zdążył się do niej zastosować. Wówczas – pomimo istnienia substratu sukcesji w postaci prawa do zastosowania się do jej treści – pole następstwa jest zdecydowanie węższe niż w przypadku omówionym wcześniej. Nie występuje tu bowiem żadna postać ekspektatywy w sensie prawnym¹⁶. Jest tak dlatego, że warunkowe „osłabienie” obowiązków z zakresu prawa podatkowego na wypadek zmiany bądź uchylecia interpretacji jest przesłankowo uzależnione od rzeczywistego wystąpienia zdarzenia (zdarzeń), do którego organ odniósł się przy ocenie stanowiska wnioskodawcy. Tym samym dopóki adresat interpretacji nie zastosuje się do wynikających z niej wytycznych, dopóty nie przysługuje mu żadne oczekiwanie co do ochronnych przejawów działania interpretacji. Twierdzenie to znajduje dodatkowe oparcie w tym, że skutki ochronne interpretacji nie wynikają z niej samej, ale – jak podkreśla się w piśmiennictwie – z ustawy, która ich powstanie wiąże z dwiema okolicznościami: zastosowaniem się do interpretacji i jej zmianą (uchyleniem) bądź nieuwzględnieniem w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej¹⁷. W tej sytuacji konieczne jest ostrożne formułowanie wyrażen opisowych.

5. W uzasadnieniu wyroku NSA przyjmuje również, że „prawo objęcia ochroną prawną z tytułu zastosowania się do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego [...] przekształca się, również z mocy samego prawa, w przewidzianą w art. 14k–14 m o.p. ochroną prawną w przypadku zmiany lub uchylecia interpretacji, jak również w razie nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”. Wydaje się, że ujęcie to wynika z przemieszania różnych poziomów analizy zagadnień występujących na tle sukcesji i interpretacji. Nie ulega wątpliwości, że interpretacje pełnią funkcję tak informacyjną, jak i ochronną¹⁸. Realizacja funkcji ochronnej przybiera skonkretyzowaną postać i nie sposób w związku z tym mówić w ogóle o „prawie objęcia ochro-

stępstwa prawnego spadkobierców w polskim prawie podatkowym, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2010/1, s. 25–35.

¹⁶ Ramy glosy nie pozwalają na pełną analizę problematyki sukcesji ekspektatyw. Pojęcie praw tymczasowych, zawiązujących się w kilku etapach rozciągniętych w czasie, ma znaczenie z punktu widzenia strony przedmiotowej następstwa prawnego. W doktrynie nie budzi jednak wątpliwości, że nie miałyby uzasadnienia próba generalnego wyłączenia ekspektatyw z sukcesji podatkowoprawnej – S. Babiarczy, w: S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 572.

¹⁷ B. Brzeziński, M. Masternak, *Glosa do postanowienia WSA w Warszawie z dnia 15.11.2005 r., III SA/Wa 2416/05*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006/5, s. 409–411.

¹⁸ Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 414 Sejmu IV kadencji.

na”. Wyrazem tej funkcji jest m.in. art. 14k § 3 o.p. stanowiący, że w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Nie sposób przecież mówić na tym tle o „prawie do niewszczywania postępowania karnoskarbowego” albo o „prawie do jego umorzenia”. Z czysto podatkowego natomiast punktu widzenia wyróżnić możemy na różnych etapach:

- 1) prawo do zastosowania się do interpretacji – gdy doszło do jej doręczenia adresatowi;
- 2) ekspektatywę redukcji obowiązku w razie zmiany bądź uchylecia interpretacji – tylko w razie zastosowania się do jej treści.

Działanie sukcesji w żadnym wypadku nie prowadzi do jakiegokolwiek „przeształcania” się poszczególnych praw spośród wyżej omówionych. Przeształcenie zakładałoby przecież jeden moment powstania prawa określonej kategorii i jedynie jego jakościową zmianę w oznaczonym momencie. W interesującym nas zakresie tego rodzaju zjawisko nie występuje, a skorzystanie z prawa do zastosowania się do interpretacji nie jest tożsame z prawem do jakiegokolwiek ochrony. W przeważającej liczbie przypadków ochrona ta będzie się wyrażała w redukcji obowiązków (zasada nieszkodzenia aż do zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p.).

6. Podsumowując, stanowisko NSA o dopuszczalności zastosowania się przez bank przejmujący do interpretacji doręczonej bankowi przejmowanemu zasługuje na całkowitą akceptację. Prawo do zastosowania się do interpretacji ma swoją dostatecznie ukształtowaną normatywnie postać, a ustawa wiąże z nim wyraźne skutki (nawet, jeżeli tylko warunkowe). Nie sposób natomiast zgodzić się z zapatrywaniem, że sukcesja może obejmować prawa i obowiązki nieistniejące u poprzednika. Prawa nieistniejące, w tym oczekiwania faktyczne, nie mogą być obejmowane mechanizmem następstwa, ponieważ byłoby to sprzeczne z samą jego istotą. Jednocześnie ochronna funkcja interpretacji wymaga odróżnienia prawa do zastosowania się do niej od wynikających z ustawy skutków w razie jej zmiany bądź uchylecia.

Jarosław OLESIAK, Łukasz PAJOR

**THE SUBJECT OF THE TAX SUCCESSION AND THE MERGER OF COMPANIES
– GLOSS TO THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT JUDGEMENT
OF 8 SEPTEMBER 2016, II FSK 2210/14**

(Summary)

The commented judgement refers to the scope of tax succession in case of merger of companies. In Authors' opinion, the legal nature of individual tax ruling does not exclude the succession of rights arising from the ruling. However, it is necessary to distinguish between right and exemption from obligation. The standpoint presented by the Supreme Administrative Court that the successor may acquire all the rights and obligations of the merging companies determined in the provisions of tax law – even if the right did not exist at the time of merger – cannot be approved. Under the Polish tax law the successor acquires only the rights and obligations that his predecessor had. The analysis of individual tax rulings in tax succession perspective leads to the conclusion that a legal person established as a result of merger has the right to comply with the tax ruling and the expectation of exemption from obligation in case of tax ruling's amendment or expiration.

Keywords: tax succession; individual tax ruling; right and exemption from obligation