

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2023





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2023

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. Maria Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ (Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
prof. Pasquale Pistone (University of Vienna; Università degli Studi di Salerno)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan (Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL (Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Ireneusz Nowak – z-ca redaktora naczelnego
Monika Poradecka – redaktor językowy (język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny
Mateusz Jaranowski – sekretarz redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: cdisp@uni.lodz.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2023

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11037.23.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 9,0; ark. druk. 10,125

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski Rola artykułu 3(2) Modelu Konwencji OECD w procesie interpretacji międzynarodowych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania	9
Krzysztof Lipka Organizacja Narodów Zjednoczonych a przyszłość światowych norm podatkowych ...	21
Joanna Mikołajczyk, Ireneusz Nowak Znaczenie cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb zwolnienia z ustawy o podatku od spadków i darowizn	41
Anna Miernik Najem i odpłatne zbycie nieruchomości przez osoby fizyczne a działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego	69
Jadwiga Glumińska-Pawlic, Jacek Obidowski O potrzebie respektowania norm konstytucyjnych w przypadku braku przepisów intertemporalnych w ustawach podatkowych	97
Ireneusz Nowak „Zasoby” kadrowe i organizacyjne Ministerstwa Finansów	117
Bogumił Brzeziński Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2022 r., sygn. III FSK 1364/21	145
Jędrzej Owoc Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21	153



Bogumił Brzeziński* 

Krzysztof Lasiński-Sulecki** 

Wojciech Morawski*** 

ROLA ARTYKUŁU 3(2) MODELU KONWENCJI OECD W PROCESIE INTERPRETACJI MIĘDZYNARODOWYCH UMÓW W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Streszczenie. Postanowienia Modelu Konwencji OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) zawierają wiele definicji pojęć, którymi dokument ten operuje. Ponieważ przepisy umów opartych na nim są stosowane w różnych jurysdykcjach, gdzie terminologia podatkowa dotycząca relewantnych pojęć może być odmienna, pojęcia tożsame ideowo mogą mieć inny zakres. Wspomniane definicje zawarte są w słowniczku pojęć użytych w treści Modelu (i w traktatach na nim wzorowanych), który dołączono do art. 3(1) Modelu Konwencji, bądź też w przepisach dotyczących rozmaitych kwestii merytorycznych. Artykuł 3(2) Modelu Konwencji OECD stanowi: „Przy stosowaniu niniejszej

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

*** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: wmoraw@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa.” Artykuł poświęcony jest analizie cytowanego wyżej przepisu i konsekwencjom praktycznym, jakie pociąga za sobą jego stosowanie.

Słowa kluczowe: międzynarodowe prawo podatkowe, Model Konwencji OECD, art. 3(2) Modelu Konwencji OECD, wykładnia międzynarodowych umów podatkowych

I

Postanowienia Modelu Konwencji OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*)¹ zawierają wiele definicji pojęć, którymi dokument ten operuje. Jest to o tyle ważne, że przepisy umów opartych na nim są stosowane w różnych jurysdykcjach, gdzie terminologia podatkowa dotycząca relevantnych pojęć może być odmienna (pomijając nawet różnicę języka), a pojęcia tożsame ideowo mogą mieć inny zakres. Wspomniane definicje zawarte są w słowniczku pojęć użytych w treści Modelu (i w traktatach na nim wzorowanych), który dołączono do art. 3(1) Modelu Konwencji, bądź też w przepisach dotyczących rozmaitych kwestii merytorycznych. W niektórych sytuacjach Model Konwencji nakazuje rozumienie określonych pojęć tak, jak są one rozumiane w prawie krajowym.

Znaczenie poruszanej tu problematyki wiąże się m.in. z tym, że sądy krajowe wykazują niekiedy skłonność do dokonywania wykładni międzynarodowego prawa podatkowego i należących do niego umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu poprzez stosowanie reguł wykładni właściwych dla prawa krajowego². Takie postępowanie może godzić w podstawową ideę wspomnianej kategorii umów, jaką jest zapobieganie (całkowite, w miarę możliwości) podwójnemu opodatkowaniu, ale i podwójnemu nieopodatkowaniu dochodów. Stosowanie nieadekwatnych do celu metod wykładni może podważać realizację wspomnianej idei.

¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 (dostęp: 11.09.2022), dalej: Model, Model Konwencji.

² Zob. T. Kardach, *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010; W. Morawski, A. Zalasinski, *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts*, „European Taxation” 2006, vol. 12, no. 11, s. 536.

Niezależnie od faktu zastosowania rozmaitych definicji otwartą kwestią pozostaje rozumienie pojęć niezdefiniowanych w treści Modelu Konwencji, w wypadku których Model nie odsyła do prawa krajowego. Uzasadniona przy tym wydaje się teza, że definiowanie większej liczby pojęć byłoby nie do końca racjonalne, a może nawet wprost kontrproduktywne. Definicje użyte w Modelu mogą nie odpowiadać zakresowo pojęciom spotykanym w prawie krajowym, co uzasadniałoby rezygnację z ich wykorzystania w trakcie procesu negocjowania traktatu. W konsekwencji bardziej racjonalne jest ograniczenie Modelu do formułowania wskazówek ujednolicających metodykę poszukiwania znaczeń pojęć niezdefiniowanych, w sytuacji gdy znajdują się one w treści traktatu.

Model Konwencji OECD ma w swojej treści przepis odnoszący się do ustalania znaczeń terminów używanych w umowach, ale niezdefiniowanych w ich treści. Jest to art. 3(2), który stanowi: „Przy stosowaniu niniejszej konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa”.

Oznacza to, że znaczenie pojęć niezdefiniowanych w umowie w sprawie zapobiegania unikaniu opodatkowania określa się, biorąc pod uwagę kontekst oraz znaczenie, jakie dane pojęcie ma w przepisach prawnych danego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie dana umowa. Decydują tu więc znaczenia, jakie dane pojęcie ma w prawie podatkowym, i to w przepisach dotyczących podatków, do których odnosi się Model Konwencji. Te przepisy – nawet dotyczące podatków, ale innych niż te, do których umowy oparte na Modelu Konwencji mają zastosowanie – mogą odgrywać rolę, ale dopiero w dalszej kolejności.

II

Treść art. 3(2) Modelu Konwencji OECD znajduje zazwyczaj odzwierciedlenie w treści art. 3(2) poszczególnych traktatów opartych na tym wzorcu umowy. Są jednak sytuacje, w których przepis wspomnianej treści ma inny numer w traktacie³ bądź też art. 3(2) traktatu ma inną treść niż ta,

³ Art. II(3) traktatu w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zawartego pomiędzy Nową Zelandią a Wielką Brytanią z 1966 r. (w wersji obowiązującej do 1984 r.).

którą zaleca przepis art. 3(2) Modelu Konwencji. To ostatnie spotkać można m.in. w umowie Polski ze Stanami Zjednoczonymi z 1974 r.⁴

Warte podkreślenia jest to, że przepis art. 3(2) Modelu Konwencji mówi o znaczeniu terminu, a nie o definicji pojęcia. To „znaczenie terminu” należy rozumieć jako odpowiednik treściowego zakresu pojęcia – tyle że rekonstruowanego, a nie formalnie zdefiniowanego. Istnienie definicji może upraszczać analizę, jednak konieczność poszukiwania znaczenia terminu niezdefiniowanego w prawie krajowym może czynić analizę bardziej elastyczną.

Obowiązywanie z jednej strony zasad wykładni umów międzynarodowych wynikających z art. 31–33 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów⁵, a z drugiej specyficznego uregulowania interpretacyjnego, zawartego w art. 3(2) Modelu Konwencji – przejmowanego przez konkretne umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu – może być źródłem konfliktu reguł interpretacyjnych. Wydaje się, że w przypadku zaistnienia takiego konfliktu pierwszeństwo powinny mieć reguły zawarte w umowie, jako że to one w sposób najbardziej bezpośredni i pełny odzwierciedlają wolę stron umowy.

Trójstopniowy algorytm stosowania reguły z art. 3(2) Modelu Konwencji i z umów zawierających odpowiedniki tego przepisu został zbudowany przez B. Arnolda. Otóż w pierwszej kolejności należy zbadać, czy traktat zawiera definicję rozważanego pojęcia. W drugiej kolejności – jeśli definicji brakuje – należy zbadać, czy termin ma odpowiedni zakres pojęciowy w prawie krajowym (pojęcie niekoniecznie musi być formalnie

Zob. J. Prebble, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Victoria University of Wellington Legal Research Papers” 2015, vol. 5, no. 16, s. 485.

⁴ „Art. 3(2). Każde inne określenie użyte w niniejszej Umowie i w niej niezdefiniowane, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, będzie miało takie znaczenie, jakie ono posiada zgodnie z prawem tego Umawiającego się Państwa, którego podatek jest ustalony. Bez względu na poprzednie zdanie, jeżeli znaczenie takiego określenia zgodnie z prawem jednego Umawiającego się Państwa jest różne od znaczenia, jakie temu określeniu nadaje prawo drugiego Umawiającego się Państwa, lub jeżeli ustalenie znaczenia takiego określenia w oparciu o prawo jednego z Umawiających się Państw nastęrcza trudności, właściwe władze Umawiających się Państw mogą w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu lub dla realizacji innego celu niniejszej Umowy ustalić wspólne znaczenie określenia dla celów tej Umowy”. Zob. też: K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 248–249.

⁵ Wiedeńska konwencja o prawie traktatów sporządzona we Wiedniu w dniu 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439), dalej: Konwencja wiedeńska.

zdefiniowane). W ostatniej kolejności należy sprawdzić, czy kontekst, w jakim występuje termin, nie wymaga przyjęcia innego znaczenia niezdefiniowanego w traktacie pojęcia niż to, które występuje w krajowym prawie podatkowym⁶. Te trzy kroki algorytmu wymagają szerszego komentarza.

Jeśli chodzi o kwestię zdefiniowania określonego pojęcia bądź braku definicji, to ten podział, z pozoru dychotomiczny, jest w rzeczywistości nieco bardziej zniuansowany. Są bowiem – jak wskazuje wspomniany wyżej autor – definicje o charakterze inkluzywnym, gdzie klasa obiektów objętych definicją określona jest przy zastosowaniu formuły ogólnej, ilustrowanej przykładami obiektów wchodzących w skład tej klasy. Tutaj może pojawić się cień wątpliwości co do tego, jakie to pozostałe obiekty, imiennie niewymienione, mieszczą się we wspomnianej formule ogólnej. Trudno jednak byłoby podzielić pogląd tego autora, że art. 3(2) powinien w takim wypadku służyć ustalaniu „zwyczajnego znaczenia terminu oznaczającego kategorię ogólną w prawie krajowym” – chociażby z tego powodu, że przepis ten odsyła do znaczeń w prawie podatkowym, a nie do „znaczeń zwyczajnych”. Trafne jest natomiast wskazanie, że definicje zbudowane są zazwyczaj z terminów i zwrotów niezdefiniowanych, co może otwierać dyskusję nad ich znaczeniem, a tym samym ograniczać ostrość znaczeniową każdej z nich⁷.

Również drugi krok algorytmu – poszukiwanie znaczenia terminu w krajowym prawie podatkowym – nie jest bezproblemowy. W polskim prawie podatkowym niektóre wyrażenia mają różne znaczenie w różnych ustawach podatkowych. Dotyczy to chociażby takich pojęć, jak „działalność gospodarcza” czy „gospodarstwo rolne”. Na dodatek niektóre definicje mają charakter metajęzykowy, co oznacza, że nie precyzują treści definiowanych pojęć (tak jak ma to miejsce w wypadku definicji intrajęzykowych), ale wskazują sposób posługiwania się określonym terminem w przepisach aktu prawnego. Te definicje powinny być *a priori* wykluczone z kategorii znaczeń (definicji), o których mowa w art. 3(2) Modelu Konwencji i wzorowanych na nim umów.

Innym problemem jest rozumienie sformułowania użytego w tym przepisie: „przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa”. Problem bierze się z tego, że ta

⁶ B. Arnold, *An Introduction to Tax Treaties*, b.d., s. 14, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf (dostęp: 11.09.2022).

⁷ Ibidem, s. 15.

formuła poprzedzona jest inną: „każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja”. W konsekwencji występują tutaj trzy pojęcia o potencjalnie nakładających się zakresach znaczeniowych, tj.:

- 1) znaczenie określenia „jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja”;
- 2) znaczenie określenia „wynikające z ustawodawstwa podatkowego [...] państwa”;
- 3) znaczenie określenia „nadane [...] przez inne przepisy prawne tego państwa”.

Treść przepisu sama rodzi więc wiele problemów interpretacyjnych. Względnie proste jest ustalenie kategorii „przepisów prawnych [...] w zakresie podatków, do których ma zastosowanie [...] konwencja”. Nie można natomiast jednoznacznie stwierdzić, czy „ustawodawstwo podatkowe”, w rozumieniu art. 3(2) Modelu Konwencji to całe ustawodawstwo podatkowe, czy też należy raczej kontekstualnie przyjąć, że chodzi tylko o ustawodawstwo dotyczące „podatków, do których ma zastosowanie konwencja”. To ostatnie stanowisko eliminowałoby znaczenia pojęcia niezdefiniowanego w Modelu Konwencji, występujące w ustawach podatkowych innych niż te dotyczące podatków objętych, w konkretnym przypadku, traktatem. W konsekwencji nie wiadomo, czy wyrażenie „inne przepisy prawne tego państwa” oznacza wszystkie przepisy poza zawartymi w szeroko rozumianym ustawodawstwie podatkowym, czy też obejmuje także przepisy prawne państwa w zakresie podatków, do których traktat nie ma zastosowania i które nie mieszczą się w wąsko rozumianym pojęciu ustawodawstwa podatkowego. Złożoność tego problemu lingwistycznego uniemożliwia jego bliższą analizę w tym opracowaniu⁸. Można tylko zaznaczyć, że wzajemnie sprzeczne tezy formułują w tym zakresie nawet wybitni znawcy przedmiotu⁹. Określenie znaczenia terminu niezdefiniowanego może napotykać

⁸ Być może jest to kwestia, której źródłem są trudności w tłumaczeniu tekstu Modelu Konwencji na język polski.

⁹ „Article 3(2) explicitly recognizes that the domestic meaning of a term used in a treaty may be derived from the general domestic law rather than the domestic tax law. Where, however, the domestic tax law provides a meaning for an undefined treaty term, Article 3(2) provides that the meaning of the term under a country's tax law prevails over the meaning under other domestic laws” – B. Arnold, *An Introduction...*, s. 15.

trudności z tego choćby powodu, że może on mieć wiele znaczeń także w aktach normatywnych krajowego prawa podatkowego. Należy wtedy wybrać to spośród różnych znaczeń, które najbardziej odpowiada kontekstowi interpretacyjnemu¹⁰.

Ostatni krok algorytmu to zbadanie, czy kontekst, w jakim występuje termin, nie wymaga przyjęcia innego znaczenia niż to, w którym występuje on w krajowym prawie podatkowym (w ramach podatków objętych zakresem przedmiotowym traktatu)¹¹. Konstrukcja przepisu jest taka, że przeprowadzenie analizy kontekstualnej jest w każdym wypadku obowiązkowe. Może okazać się, że znaczenie terminu niezdefiniowanego w prawie krajowym odpowiada jego kontekstowemu znaczeniu – jest to sytuacja idealna.

Kontekst przeważa w sytuacji, gdy argumenty z niego wynikające będą dostatecznie mocne. Aprioryczne ustalenie ich wagi nie wydaje się możliwe. Konieczność określenia relacji między rezultatami poszukiwań w ramach znaczenia terminów w prawie krajowym a kontekstem interpretacyjnym wymaga, aby nawet w wypadku mocnych *prima vista* argumentów kontekstowych nie zaniechać analizy znaczenia terminów niezdefiniowanych w prawie krajowym. Jeśli pojęcie niezdefiniowane w umowie nie ma swojego jednoznacznego zakresu ani w krajowym prawie podatkowym w zakresie odnoszącym się do podatków objętych traktatem, ani też w innych dziedzinach prawa tego kraju, punktem odniesienia powinno być przyjęte w języku powszechnym rozumienie terminu, który je oznacza¹².

Podobnie jak ma to miejsce w wypadku wielu innych mechanizmów interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego, takich jak np. stosowanie Komentarza do Modelu Konwencji OECD jako źródła argumentów interpretacyjnych, tak i tutaj pojawia się problem znaczenia zmian kształtu instytucji prawnych w czasie i sposobu podejścia do faktu tej ewolucji. Sprowadza się to do pytania, czy poszukiwanie znaczenia terminu w prawie krajowym (czy to podatkowym, czy w innych dziedzinach prawa) ma dotyczyć stanu istniejącego w momencie wejścia traktatu w życie, czy też w momencie prowadzenia zabiegów interpretacyjnych na gruncie art. 3(2) Modelu Konwencji i jego odpowiednika w opartym na tym modelu traktacie.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem, s. 14

¹² Ibidem, s. 15.

Wiele argumentów przemawia za tym, iż należy preferować interpretację dynamiczną i współczesne znaczenia słów w prawie krajowym. Taką wskazówkę dają zarówno treść zmienionego w roku 1995 art. 3(2) Modelu Konwencji OECD, jak i zmieniony w 2001 r. odpowiedni przepis Modelu Konwencji ONZ (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*)¹³. Podobnie Komitet do Spraw Podatkowych OECD wyraża pogląd, że w wypadku, gdy miała miejsce zmiana znaczenia pojęcia, od momentu, w którym umowa została podpisana, do chwili, gdy jej postanowienia mają być zastosowane, przyjmować należy znaczenia aktualne¹⁴.

pozytywnym skutkiem przyjęcia tej koncepcji interpretacyjnej jest możliwość adaptowania zmian w systemach krajowych bez potrzeby negocjowania traktatu. Zagrożeniem może być natomiast możliwość zmiany przez strony traktatu zakresu swoich zobowiązań międzynarodowych w drodze manipulacji brzmieniem przepisów prawa krajowego¹⁵. Jedyne wyraźne, ostentacyjne działania tego rodzaju mogłyby narazić państwo na zarzut naruszenia zasady dotrzymywania umów (*pacta sunt servanda*) z art. 26 Konwencji wiedeńskiej¹⁶.

Dla prawidłowego zastosowania art. 3(2) Modelu Konwencji istotne znaczenie ma wspomniane wyżej pojęcie kontekstu. Trudny do zakwestionowania byłby pogląd, że skoro Model Konwencji służy jako wzorzec konstrukcji traktatów międzynarodowych, to zarówno interpretacja postanowień tego wzorca, jak i traktatów na nim opartych powinna być prowadzona z uwzględnieniem Konwencji wiedeńskiej¹⁷. Ta konwencja operuje pojęciem kontekstu,

¹³ Aktualna wersja: United Nations, *Model Double Taxation Convention United Nations between Developed and Developing Countries 2021*, New York 2021, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (dostęp: 11.09.2022). Zob. też: P.J. Wattel, O. Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, „European Taxation” 2003, July/August, s. 223.

¹⁴ Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 114.

¹⁵ B. Arnold, *An Introduction...*, s. 16.

¹⁶ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 129 i nast.

¹⁷ S. Bagaria, *The Nature and Purposes of Double Taxation Agreements and the Issues Which the Interpretation of Such Agreements May Give Rise*, 2012, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2018859>

stanowiąc w art. 31(2), że „[d]la celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami: a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu; b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu”. Ponadto art. 31 ust. 3 Konwencji stanowi, że łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:

- 1) każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień;
- 2) każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji;
- 3) wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.

Obok wąskiego rozumienia pojęcia kontekstu w piśmiennictwie można spotkać jego rozumienie szersze. Nawiązuje ono do pełnej treści art. 31 i 32 Konwencji i obejmuje także treść materiałów z prac przygotowawczych, historię prac nad traktatem oraz okoliczności jego zawarcia, a nawet socjologiczne uwarunkowania traktatu. Można podzielić pogląd J. Avery'ego Jonesa, w myśl którego zasadne jest szerokie rozumienie pojęcia „kontekst” i uznanie, że w jego treści znajdują się wszystkie elementy i okoliczności relewantne dla interpretacji traktatu¹⁸.

Szerokie rozumienie kontekstu proponuje również B. Arnold, sugerując objęcie nim także rezultatów porównywania znaczeń „podatkowych” wyrażen ze znaczeniami z innych dziedzin prawa i znaczeniami języka powszechnego, porównywanie znaczeń „podatkowych” spotykanych w innych systemach prawa, analizę celu przepisów traktatu (zarówno zawierających poddawane interpretacji wyrażenie, jak i innych relewantnych w konkretnym przypadku), a także materiałów zewnętrznych, takich jak Komentarz do Modelu Konwencji OECD czy Komentarz do Modelu Konwencji Narodów Zjednoczonych¹⁹. Za kontekst uznaje się też reguły interpretacyjne Konwencji wiedeńskiej. Trzeba jednak zaznaczyć, że przeciwko nazbyt szerokiemu rozumieniu kontekstu, o którym mowa w analizowanym przepisie (materiały przygotowawcze, treść innych traktatów, wyroki sądów innych jurysdykcji etc.), opowiada się J. Prebble²⁰.

¹⁸ J. Avery Jones, *The Interpretation of Tax Treaties With Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, „British Tax Review” 1984, s. 104.

¹⁹ B. Arnold, *An Introduction...*, s. 15.

²⁰ J. Prebble, *Interpretation...*, s. 488.

Dotychczasowe ustalenia pozwalają na sformułowanie takiej uwagi, że czym innym jest odpowiedź na pytanie, co jest kontekstem w rozumieniu art. 3(2) Konwencji i odpowiadających mu przepisów traktatów, a czym innym znaczenie kontekstu (niezależnie od założonego zakresu tego pojęcia) w procesie ustalania znaczenia pojęć niedookreślonych w traktatach. W tym ostatnim przypadku uznanie kontekstu za drugoplanowy element analizy prawniczej²¹ wydaje się słabo uzasadnione, skoro w każdym przypadku ten kontekst może zaważyć na rozstrzygnięciu i w każdym wypadku – o czym była już mowa – musi być brany pod uwagę.

Poszukiwanie znaczenia zawartych w traktatach pojęć niedookreślonych w prawie krajowym może być źródłem jeszcze innych trudności. Te poszukiwania, w świetle art. 3(2) Modelu Konwencji, są skoncentrowane na znaczeniach wywodzonych z prawa krajowego. Ponieważ w każdym przypadku w grę wchodzi interakcja między rozwiązaniami prawnymi dwóch systemów prawnych, koncentracja na znaczeniach prawa krajowego może powodować rozdźwięk w ocenie sytuacji prawnej tego samego podmiotu w obu jurysdykcjach podatkowych i prowadzić do podwójnego opodatkowania bądź do podwójnego nieopodatkowania.

Ponieważ ocena sytuacji podatkowoprawnej danego podmiotu nie jest dokonywana symultanicznie, pojawia się propozycja, aby punktem wyjścia była kwalifikacja dokonana przez to państwo-stronę traktatu, które będzie interpretować traktat w pierwszej kolejności. Praktycznie będzie to państwo źródła dochodu. Konsekwencją będzie oczekiwanie, że państwo rezydencji tak wymodeluje swoje „roszczenia” podatkowe, aby cel umowy został zrealizowany, tj. aby wyeliminować podwójne opodatkowanie, ale jednocześnie nie dopuścić do powstania efektu podwójnego nieopodatkowania²².

Warto dodać, że w piśmiennictwie toczy się interesująca dyskusja nad relacją między zasadami wykładni prawa międzynarodowego wynikającymi z art. 31–33 Konwencji wiedeńskiej a regułami wynikającymi z art. 3(2) Modelu Konwencji²³. Trzeba zaznaczyć, że analiza dotyczyć powinna nie

²¹ K. Vogel, R. Prokisch, *General Report: Interpretation of Double Tax Conventions*, „Cahiers de droit Fiscal International” 1993, vol. 78a, s. 81.

²² B. Arnold, *An Introduction...*, s. 16.

²³ Zob. przykładowo D.O. Corredor Velásquez, *Tax Treaty Interpretation: Interaction Between Article 3(2) Organisation for Economic Co-Operation and Development Model Convention and Article 31 Vienna Convention*, „Intertax” 2016, vol. 44(12), s. 960 i nast., <https://doi.org/10.54648/TAXI2016089>

Konwencji oraz Modelu, ale Konwencji i reguł już obowiązującego traktatu, zawierającego odpowiednik przepisu art. 3(2) Modelu Konwencji. Obowiązuje bowiem konkretny traktat, a nie model traktatu. Ta różnica nie zawsze jest dostatecznie akcentowana w piśmiennictwie.

BIBLIOGRAFIA

- Arnold B., *An Introduction to Tax Treaties*, b.d., https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf (dostęp: 11.09.2022).
- Avery Jones J., *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, „British Tax Review” 1984.
- Bagaria S., *The Nature and Purposes of Double Taxation Agreements and the Issues Which the Interpretation of Such Agreements May Give Rise*, 2012, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2018859>
- Corredor Velásquez D.O., *Tax Treaty Interpretation: Interaction Between Article 3(2) Organisation for Economic Co-Operation and Development Model Convention and Article 31 Vienna Convention*, „Intertax” 2016, vol. 44(12), <https://doi.org/10.54648/TAXI2016089>
- Kardach T., *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Kardach T., *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do art. 3 ust. 2, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Morawski W., Zalański A., *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts*, „European Taxation” 2006, vol. 12, no. 11.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 (dostęp: 11.09.2022).
- Prebble J., *Interpretation of Double Taxation Conventions*, „Victoria University of Wellington Legal Research Papers” 2015, vol. 5, no. 16.
- United Nations, *Model Double Taxation Convention United Nations between Developed and Developing Countries 2021*, New York 2021, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (dostęp: 11.09.2022).
- Vogel K., Prokisch R., *General Report: Interpretation of Double Tax Conventions*, „Cahiers de droit Fiscal International” 1993, vol. 78a.
- Wattel P.J., Marres O., *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, „European Taxation” 2003, July/August.

THE ROLE OF ARTICLE 3(2) OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION
IN THE INTERPRETATION OF INTERNATIONAL TAX TREATIES ON THE AVOIDANCE
OF DOUBLE TAXATION

Summary. The provisions of the OECD Model Convention (Model Tax Convention on Income and on Capital) contain a number of definitions of the concepts that the model uses. As the provisions of contracts based on the Model will be applied in different jurisdictions, where the tax terminology of relevant concepts may be different, ideologically identical concepts may have a different scope. The aforementioned definitions are included either in the glossary of terms used in the content of the Model (respectively – in treaties modeled on it), which was included in Art. 3(1) of the Convention Model, or in the regulations on various substantive issues. Article 3(2) of the OECD Model Convention states: “As regards the application of this Convention by a contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under its tax law, to which this Convention applies, whereby the meaning under the tax laws of that State shall take precedence over the meaning given to the term by other laws of that State”. The paper is devoted to the analysis of the above-mentioned provision and the practical consequences of its application.

Keywords: international tax law, OECD Model Convention, Art. 3(2) OECD Model Convention, interpretation of international tax treaties

ORGANIZACJA NARODÓW ZJEDNOCZONYCH A PRZYSZŁOŚĆ ŚWIATOWYCH NORM PODATKOWYCH

Streszczenie. Badając źródła globalnych rozwiązań dotyczących podatków, dostrzec można zjawiska prowadzące do powstawania pozapaństwowego systemu normatywnego. Rodzi to pytania o potrzebę sterowania (*governance*) tymi procesami, a w konsekwencji o cechy podmiotu władnego sprawować funkcję zarządczą. Dotychczas do roli takiej aspirowała przede wszystkim OECD. Jednak ewolucja rozwiązań związanych z projektami opodatkowania dochodów *e-commerce* wykazała, że organizacja ta napotyka problemy w skutecznym wywiązywaniu się z tego zadania. Jednocześnie pojawiły się pewne inicjatywy ONZ wskazujące, że może być ona zainteresowana zwiększeniem swojego zaangażowania w sferze globalnych podatków. Artykuł poszukuje odpowiedzi na pytanie, czy możliwe byłoby przyjęcie roli lidera procesów tworzenia światowego porządku podatkowego przez ONZ, a jeżeli tak, to na jakich warunkach. Konkluzją artykułu jest sugestia współpracy ONZ i OECD, opartej na podziale ról, w której ta pierwsza organizacja wyznacza kierunki światowej polityki podatkowej i kształt stanowiących ją standardów, a druga odpowiada za opracowanie strony merytorycznej rozwiązań.

Słowa kluczowe: OECD, ONZ, globalny ład podatkowy, podatki międzynarodowe

* Doktor nauk prawnych, sekretarz Prawniczego Interdyscyplinarnego Centrum Badawczego przy Akademii Leona Koźmińskiego, e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Wzrost znaczenia pozapaństwowych ośrodków w tworzeniu norm i standardów globalnych wpływa na kształt regulacji w zakresie prawa finansowego. Badacze próbują zrozumieć mechanizmy powstawania takich systemów i wzajemne przenikanie się prawa państwowego i prawa pozapaństwowego oraz określać rolę poszczególnych podmiotów w procesie ewolucji systemów¹. Wyniki badań potwierdzają, że istnieją różne rodzaje dominacji regulacyjnej, czyli statusu organizacji tworzących dany system. W zakresie prawa finansowego wydaje się, że za powstaniem niepaństwowego systemu normatywnego powinien stać konkretny podmiot lub grupa podmiotów.

Wśród organizacji o istotnym znaczeniu przywołać należy przede wszystkim Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD). Na przełomie XX i XXI wieku inicjowała ona wiele działań związanych z poszukiwaniem uniwersalnych rozwiązań w zakresie światowego porządku podatkowego (głównie opodatkowania dochodów) i można było odnieść wrażenie, że przejmie rolę twórcy światowego ładu fiskalnego. Jednak mimo znacznych wysiłków organizacja ta nie była władna wypracować kompromisu w jednej z najistotniejszych kwestii – w opracowaniu i wdrożeniu akceptowalnych metod opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*. Propozycja takich zasad, zgłoszona przez USA w 2021 r., spotkała się z pozytywnym odzewem znacznej liczby państw i ma szansę stać się obowiązującym światowym standardem². Precedens ten ukazuje słabość OECD jako potencjalnego lidera w zakresie podatków. Jednocześnie dostrzec można wzrastające zainteresowanie Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) tematyką podatkową. Organizacja ta, choć w ciągu kilku dekad swojego istnienia nie uznawała problematyki danin publicznych za priorytet, zdaje się mieć cechy predysponujące ją do nadania nowego wymiaru dyskusji o światowych rozwiązaniach fiskalnych.

¹ K. Dobrzeniecki, *Przyszłość prawa globalnego: antropearchia czy nowy imperializm*, [w:] *Prawo i polityka w sferze publicznej. Perspektywa zewnętrzna*, red. P. Jabłoński, J. Kaczor, M. Pichlak, Wrocław 2018, s. 41.

² OECD, *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Frequently Asked Questions*, b.d., <http://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf> (dostęp: 20.12.2022).

2. NIEPAŃSTWOWE SYSTEMY NORMATYWNE W PRAWIE FINANSOWYM

Zjawisko powstawania niepaństwowych systemów normatywnych wyjątkowo efektywnie rozwija się w dziedzinie prawa finansowego i gospodarczego. Jest to zrozumiałe, firmy potrzebują i poszukują bowiem nowych sposobów prowadzenia działalności, a to pociąga za sobą konieczność szybkiego tworzenia odpowiednich regulacji. W dziedzinach, w których państwa nie nadążają z tworzeniem i inkorporacją adekwatnych norm prawnych, pojawiają się substytuty – normy tworzone przez inne podmioty. Ważnym powodem popularności norm opracowywanych przez inne niż państwa ośrodki jest poziom ich umiędzynarodowienia. Są one tworzone z intencją funkcjonowania w środowisku ponadnarodowym przez podmioty postrzegane jako kierujące się obiektywizmem i wolne od ideologii – przeważnie technicznych ekspertów, niezwiązanych ściśle z państwami, ale otwartych na postulaty interesariuszy i chętnych do poszukiwania pragmatycznych rozwiązań. Dzięki temu prawo niepaństwowe w dziedzinie finansów często postrzegane jest przez użytkowników jako lepiej odpowiadające ich potrzebom, szybciej reagujące na nowe wyzwania i bardziej uniwersalne niż normy tworzone w prawie krajowym³.

Przykładami pozapaństwowych systemów normatywnych w zakresie finansów, często przywoływanymi w literaturze tematu, są zasady rachunkowości tworzone przez Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) lub standardy w dziedzinie nadzoru bankowego opracowywane przez Komitet Bazylejski⁴. Rządziej zwraca się uwagę na fakt istnienia takich zjawisk również w podatkach.

Historycznie daniny publiczne były tą dziedziną władztwa, w której suwerenność państwa była chroniona wszelkimi środkami. Jednym z atrybutów suwerennej władzy było prawo nakładania i poboru podatków. Wraz z ewolucją zjawiska globalizacji zmienia się rozumienie problematyki suwerenności podatkowej. Coraz częściej postuluje się rozgraniczenie pojęcia

³ Ch. Brummer, *How international financial law works (and how it doesn't)*, „The Georgetown Law Journal” 2010, no. 2, s. 282.

⁴ R. Ignatowski, *Standaryzacja sprawozdawczości finansowej w Unii Europejskiej i w Polsce na tle tendencji ogólnoświatowej – krytyczna ocena*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 299, s. 129; E. Lee, *The Soft Law Nature of Basel III and International Financial Regulations*, „Journal of International Banking Law and Regulation” 2015, no. 10, s. 603–612.

suwerenności *de iure* i suwerenności *de facto*⁵. Dzieje się tak ze względu na pojawiające się podatkowe rozwiązania globalne tworzone poza państwami, które państwa muszą akceptować. Przykładem sfery, w której państwa faktycznie straciły już znaczną część swojej suwerenności podatkowej, są regulacje cen transferowych.

Rozwiązania w zakresie tego ważnego zagadnienia fiskalnego przygotowywane są prawie wyłącznie przez jedną organizację – OECD. Od drugiej połowy XX wieku praktycznie zmonopolizowała ona dyskurs na temat kwestii cen transferowych, regularnie opracowując projekty rekomendacji odpowiednich rozwiązań. Proponowane standardy są wysokiej jakości i cieszą się międzynarodową renomą zarówno wśród podatników, jak i administracji podatkowych. Zwykle po pewnym czasie od publikacji nowych standardów ma miejsce ich globalna recepcja⁶. Oczywiście sam proces wprowadzenia standardu OECD do systemu prawnego danego państwa następuje z zachowaniem odpowiedniej procedury legislacyjnej (przeważnie w formie ustawy lub innego aktu o odpowiedniej randze). Formalnie można zatem uznać, że są to niezależne decyzje samych państw. Tak jednak nie jest. Wiele państw przyjmuje rozwiązania OECD często bezkrytycznie, a proces legislacyjny jest tylko formalnością⁷. Zjawisko takie ma miejsce, choć OECD nie dysponuje żadnymi sankcjami *hard law*, których może użyć wobec adresatów swoich norm. Istnieją pewne mechanizmy możliwe do zastosowania w stosunku do państw członkowskich (jednak nawet te państwa mogą odmówić inkorporacji decyzji OECD poprzez wstrzymanie się od jej głosowania), ale w odniesieniu do wszystkich innych krajów organizacja ta dysponuje wyłącznie zespołem różnorodnych narzędzi *soft law*⁸. Ryzyko utraty zainteresowania inwestorów

⁵ P. Dietsch, T. Rixen, *Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*, Colchester 2015, s. 329.

⁶ Stopień globalnej recepcji może być odmienny w różnych państwach. Jednak odstępstwa od modelu OECD są rzadkie.

⁷ J. Calderón, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?*, „Intertax” 2007, no. 35(1), s. 4–29, <https://doi.org/10.54648/TAXI2007002>

⁸ Zgodnie z art. 5 konwencji założycielskiej OECD „aby osiągnąć swoje cele”, organizacja może wydawać różne akty normatywne. Najwyższą rangę mają decyzje wiążące dla krajów członkowskich, które nie wstrzymały się od głosu podczas ich przyjmowania. Uważa się, że nakładają one takie same zobowiązania prawne na członków OECD, jak międzynarodowe umowy. Por. S. Robinson, *International Obligations, State Responsibility and Judicial Review Under OECD Guidelines for Multinational Enterprises Regime*,

zagranicznych, dla których kraj niestosujący globalnie akceptowanych zasad cen transferowych (a za takie uznawane są normy OECD) nie będzie uważany za bezpieczny i przewidywalny, może być wystarczającą motywacją szybkiej recepcji standardu⁹.

Doprowadziło to do prawie całkowitej dominacji regulacji cen transferowych przez rozwiązania opracowywane przez jedną organizację, a następnie inkorporowane przez poszczególne kraje (również te niebędące członkami OECD) do ich systemów prawnych¹⁰. Dziś praktycznie nikt nie tworzy własnych rozwiązań, a nieudane próby tylko potwierdzają potężną siłę modelu OECD¹¹.

Ceny transferowe, dzięki swoim aspektom transgranicznym, stały się pierwszą dziedziną w zakresie podatków, w której wyewoluował pozapaństwowy system normatywny. Odnośnie do innych zagadnień podatkowych procesy takie są dostrzegalne, jednak nie postępują równie sprawnie. Nie znaczy to, że brakuje problemów wymagających szybkiej i międzynarodowej koordynacji. Do często wymienianych przykładów zalicza się uregulowanie zasad podatkowych działalności *e-commerce*, wprowadzenie minimalnej światowej stawki podatkowej (GLOBE), stworzenie światowych podatków ekologicznych (wspierających powstrzymywanie zmian klimatycznych) czy też podatki wspomagające walkę z pandemiemi o charakterze globalnym¹².

„Utrecht Journal of International and European Law” 2014, vol. 30(78), s. 68–81, <https://utrechtjournal.org/articles/68/> (dostęp: 20.12.2022).

⁹ S. Barrios, H. Gorg, E. Strobl, *Foreign direct investment, competition and industrial development in the host country*, [w:] *Multinational enterprises and host country development*, red. H. Gorg, Singapore 2016, https://doi.org/10.1142/9789814749237_0018

¹⁰ K. Lasiński-Sulecki, *OECD Guidelines. Between Soft-Law and Hard-Law in Transfer Pricing Matters*, „Corporate Law Review” 2014, no. 17, s. 63–79, <https://doi.org/10.12775/CLR.2014.003>

¹¹ Ilustruje to przykład Brazylii, zmuszonej do dostosowania swoich regulacji do modelu globalnego w trakcie aplikowania tego kraju o członkostwo w OECD. Delegatom Brazylii zakomunikowano, że warunkiem przyjęcia jest usunięcie różnic między jej prawodawstwem w zakresie cen transferowych a standardami OECD – F.L. Moreira, *Brazil's effort to align its transfer pricing rules with OECD standards*, 2019, <https://mnetax.com/brazils-effort-to-align-its-transfer-pricing-rules-with-oecd-standards-34940> (dostęp: 2.10.2022).

¹² R.M. Bird, *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, „ICTD Working Paper” 2015, no. 28, s. 9–10, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2587842>

3. OGRANICZENIA OECD – OPODATKOWANIE *E-COMMERCE*

Za jedno z najważniejszych światowych wyzwań podatkowych uznaje się konieczność opodatkowania dochodów z działalności określanej jako *e-commerce*¹³. Po krótkim okresie wiary, że „sieć” może pozostać sferą wolną od danin państwowych, zauważono, że osiągnięte zyski mogą być znaczne i nie ma powodu, by wyłączać je spod opodatkowania. Państwa skutecznie opodatkowują dochody uzyskiwane przez podatników mających rezydencję na danym terytorium¹⁴. Jednak specyfika działalności *e-commerce*, prowadzonej w przestrzeni wirtualnej, z kluczową rolą wartości intelektualnych i prawnych, pozwala firmom na łatwe, wolne od opodatkowania przeniesienie swoich aktywów i rezydencji podatkowej do dowolnego kraju – również do państw uznawanych za raje podatkowe. W efekcie dochody pozostają nieopodatkowane ze szkodą dla budżetów państw i konkurencyjnych podmiotów prowadzących działalność w sposób tradycyjny¹⁵. Istniejące rozwiązania międzynarodowego prawa podatkowego tworzą zespół spetryfikowanych zasad, faktycznie zwalniających podmioty *e-commerce* z podatków dochodowych. Mechanizm ten oparty jest na sieci ponad 3000 międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i stosowany w nich tzw. *nexus*, czyli zespół kryteriów, które muszą być spełnione, aby podmiot zagraniczny podlegał opodatkowaniu w państwie – stronie umowy¹⁶.

Ponad dwadzieścia lat wysiłków ukierunkowanych na wypracowanie efektywnych zasad opodatkowania działalności *e-commerce* nie doprowadziło do stworzenia skutecznego rozwiązania. Odpowiedzialne za to są między innymi potężne wysiłki lobbingowe samych firm oraz państw, z których pochodzą najwięksi podatnicy (głównie USA, ale też Szwecja)

¹³ Za *e-commerce* uznaje się: „sprzedaż usług i towarów w internecie lub za pomocą innych środków komunikacji w sieci” – definicja European Court of Auditors, *Special Report no 12/2019: E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*, 2009, s. 4, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415> (dostęp: 20.12.2022).

¹⁴ Odrębnym zagadnieniem jest opodatkowanie omawianej działalności podatkami pośrednimi.

¹⁵ Fair Tax Mark, *The Silicon Six and their 100 billion Global Tax Gap dollars*, 2019, s. 14–19, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf> (dostęp: 4.09.2022).

¹⁶ K. Lipka, *E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock*, „Krytyka Prawa” 2022, nr 2, s. 64, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.523>

lub które (kosztem innych krajów) były beneficjentami istniejącego *status quo* (np. Irlandia i Luksemburg)¹⁷.

Działania mające na celu opracowanie uniwersalnych zasad opodatkowania branży *e-commerce* próbowała koordynować OECD¹⁸. Tym razem organizacja ta nie była skuteczna. Dopiero przedstawiona wiosną 2021 r. przez USA propozycja radykalnie zmieniająca projekty opracowywane przez OECD przełamała impas. W ciągu zaledwie kilkunastu miesięcy uzyskała poparcie prawie 140 państw¹⁹. Kompromis osiągnięto, choć w ocenie niektórych interesariuszy nie rozwiązuje on rzeczywistego problemu²⁰.

4. DOMINACJA REGULACYJNA W ŚWIATOWYCH ROZWIĄZANIACH PODATKOWYCH

Powyższe obserwacje rodzą dwa pytania. Po pierwsze, czy tworzenie światowego ładu podatkowego w sposób efektywny wymaga istnienia jednego, sprawnego ośrodka zajmującego się opracowywaniem projektów standardów i ich recepcją? Po drugie, kto może taką rolę przejąć?

Odpowiedź na pierwsze pytanie dają wyniki obserwacji innych systemów normatywnych w prawie finansowym. Zarówno system międzynarodowych standardów rachunkowości, zasady nadzoru bankowego, jak i regulacje cen transferowych powstały w wyniku działalności jednej organizacji dominującej. Odpowiednio są to: IASB, Komitet Bazylejski oraz OECD. Przykłady z tych i innych systemów, które powstały w ciągu ostatnich dekad, pokazują, że rola silnej organizacji opracowującej standardy

¹⁷ Big 5 – Wielka Piątka firm z tej branży to tzw. GAFAM – Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft. Wszystkie wywodzą się z USA.

¹⁸ Podczas konferencji w styczniu 2021 r. OECD z zadowoleniem podsumowała przebieg konsultacji publicznych nad projektem Pillar 1. Uwagi do dokumentu zgłosiło ponad dwieście podmiotów. Komentatorzy ogólnie popierali wypracowanie jednolitego standardu, choć zgłaszali wiele często sprzecznych uwag technicznych. W kwietniu 2021 r. do Steering Group OECD władze Stanów Zjednoczonych złożyły zupełnie nową propozycję. Stwierdzono w niej, że USA nie zaakceptują systemu opodatkowania, który będzie – jak to określono – „dyskryminował przedsiębiorstwa amerykańskie”.

¹⁹ R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „University of Michigan Public Law Research Paper” 2022, no. 22-041, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4085875>

²⁰ Tax Justice Network, *OECD tax deal fails to deliver*, 2021, <https://taxjustice.net/press/oecd-tax-deal-fails-to-deliver/> (dostęp: 2.10.2022).

i mającej autorytet oraz chęć ich skutecznej promocji jest kluczowa²¹. Można założyć, że pozapaństwowy system normatywny w zakresie podatków globalnych nie zostanie stworzony bez skutecznego przywództwa.

Spektakularny sukces działań USA w związku z opodatkowaniem *e-commerce* i światową minimalną stawką podatkową (GLOBE) może sugerować, że właśnie to państwo posiada mandat do inspirowania omawianych procesów. Niewątpliwie kraj ten ma techniczne kompetencje i polityczną siłę, by taką rolę odgrywać. Nie można wykluczyć, że po wdrożeniu rozwiązań GLOBE USA będą próbowały forsować kolejne propozycje dotyczące podatków światowych i przejąć rolę faktycznego lidera dalszych procesów²². Jeżeli tak by się stało, nie byłoby to rozwiązanie właściwe, a w dłuższej perspektywie doprowadzić mogłoby do poważnych konfliktów. Tworzenie systemu globalnego nie może opierać się na jednym, choćby najsilniejszym państwie. Musi to być efekt działań organizacji reprezentujących interesy oraz wolę państw i społeczności międzynarodowej. W szczególności zasada ta dotyczyć powinna zagadnień tak newralgicznych jak daniny publiczne. Sprawiedliwy rozkład ciężarów danin jest i pozostanie podstawowym wyzwaniem²³. Jednak istnieje realna obawa, że każde pojedyncze państwo będzie podejmowało próby przedkładania propozycji korzystnych dla własnych podatników, co zresztą widoczne jest w rozwiązaniach proponowanych przez USA przy projektach światowej minimalnej stawki podatkowej²⁴.

Powyższe zagadnienia skłaniają do wniosku, że rolę lidera w kształtowaniu niepaństwowego systemu normatywnego w omawianym zakresie (identycznie do przykładów niepaństwowych systemów w innych dziedzinach) odgrywać może tylko organizacja międzynarodowa lub grupa organizacji międzynarodowych. Do niedawna wydawało się, że pozycję taką

²¹ Warto zaznaczyć, istnieje organizacja o światowym znaczeniu, konkurencyjna dla IASB. Jest nią amerykańska Financial Accounting Standards Board (FASB). Jednak to IASB systematycznie staje się światowym liderem, właśnie ze względu na swoje umiędzynarodowienie.

²² Mam na myśli podejmowanie działań w sposób bardziej transparentny. Stany Zjednoczone od zawsze realnie wpływały na kształt globalnych rozwiązań fiskalnych, choć często zakulisowo.

²³ A. Christians, T.D. Magalhaes, *A New Global Tax Deal for the Digital Age*, „Canadian Tax Journal” 2019, no. 4, s. 1153–1178, <https://doi.org/10.2139/ssrn.3480539>

²⁴ R.S. Avi-Yonah, *The Ingenious Biden Tax Plan*, „TaxNotes International” 2021, no. 102, s. 205–208.

systematycznie zajmuje OECD²⁵. Jednak wydarzenia związane z GLOBE rodzą pytanie, czy rzeczywiście jest ona właściwie umocowana do podjęcia się tego zadania.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju powstała w latach 1960–1961 jako organizacja państw wysoko rozwiniętych. Obecnie liczy 38 członków i są to kraje o wysokim lub bardzo wysokim poziomie rozwoju. Ponieważ ani jedno państwo rozwijające się nie jest jej członkiem, nazywana bywa „klubem bogaczy”²⁶. Ten elitarny charakter staje się obciążeniem, a wielu badaczy podkreśla, że reprezentuje ona „tylko swoich członków, choć agresywnie próbuje promować rozwiązania rzekomo dobre dla całego świata”²⁷.

Dysponuje ona bardzo sprawnym aparatem technicznym (nazywana bywa największą firmą konsultingową świata). Opracowywane przez nią wytyczne, rekomendacje, analizy i raporty są powszechnie uznawane za ważne i wzorcowe. Materiały OECD często stanowią punkt odniesienia lub wpływają na decyzje podejmowane przez państwa lub innych interesariuszy (w tym sądy)²⁸.

Organizacja ta może poszczycić się wybitnymi osiągnięciami w zakresie światowych rozwiązań podatkowych. Poza stworzeniem omówionych powyżej zasad cen transferowych należy zwrócić uwagę na opracowanie i wypromowanie modelowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, stworzenie licznych narzędzi wsparcia dla władz podatkowych czy też inicjatyw związanych ze zwalczaniem erozji opodatkowania. Znaczący był w szczególności projekt *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS)²⁹. Ze względu na skalę i zastosowanie narzędzi *soft law* stanowił on inicjatywę będącą w ocenie badaczy „prawdziwym przełomem w kwestii podatków światowych”³⁰.

²⁵ A.J. Cockfield, *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, no. 1.

²⁶ J. Salzman, *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, no. 4, s. 776, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>

²⁷ A.J. Cockfield, *The rise...*

²⁸ Do wytycznych OECD odwołuje się także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego – D. Gajewski, *Problematyka cen transferowych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. idem, Warszawa 2019, s. 186.

²⁹ OECD, *BEPS*, b.d., <http://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 2.10.2022).

³⁰ L. van Apeldoorn, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” 2018, no. 4, s. 478–499.

Choć rola OECD we współczesnym świecie jest istotna i może się zwiększać, to jednak elitarność tej organizacji, a także pewna doza arogancji widoczna w jej działaniach mogą uniemożliwić skuteczne przywództwo w procesach wymagających „miękkich umiejętności” negocjacyjnych. Sukcesy OECD oparte bywały często na sile i znaczeniu jej członków³¹.

5. ROLA ONZ W POWSTAWANIU NIEPAŃSTWOWEGO SYSTEMU NORMATYWNEGO W PODATKACH

Jeżeli nie OECD, to czy są inne organizacje mogące realnie przejąć rolę lidera w procesie tworzenia światowego ładu podatkowego? Wśród potencjalnych kandydatów wymienia się Międzynarodowy Fundusz Walutowy (International Monetary Fund – IMF), Grupę Banku Światowego (World Bank Group – WBG) lub Światową Organizacją Handlu (World Trade Organization – WTO). Wszystkie trzy mają zaplecze techniczne i pewne doświadczenie w zakresie tworzenia rozwiązań globalnych w dziedzinie finansów. Zaznaczyć trzeba, że formuła działania WTO wymaga konsensusu osiąganego zwykle w wyniku wielostronnych negocjacji. Oznacza to, że rozwiązania opracowywane w tej organizacji musiałyby uzyskać poparcie wszystkich członków, by mogły być uznane za standard. To mogłoby skutecznie osłabiać sprawność działania³².

Międzynarodowy Fundusz Walutowy i Grupa Banku Światowego, mając odmienne cele, są organizacjami zbliżonymi do OECD (choć np. IMF liczy aż 189 członków) i podobnie jak ona mierzą się z zarzutem reprezentowania przede wszystkim interesów krajów najbogatszych³³. Przy tym infrastruktura techniczna, którą dysponują (szczególnie w zakresie wiedzy podatkowej), nie wydaje się tak rozbudowana i sprawna jak zasoby OECD. Choć organizacje te pomogły wielu rozwijającym się krajom, to twarde wymogi dotyczące reform, warunki spłat udzielanych przez nie kredytów czy też praktyka narzucania konkretnych rozwiązań zdążyły zrazić do nich wielu potencjalnych interesariuszy.

³¹ J. Chaisse, X. Ji, „Soft law” in international Law making: How soft international taxation law is reshaping international economic governance, „Asian Journal of WTO Law and Health Policy” 2018, no. 13, s. 462–509.

³² A. Christians, *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, no. 1063, s. 2–50.

³³ O.-H. Fjeldstad, M. Moore, *Taxation and State-Building: Poor Countries in a Globalised World*, „Chr. Michelsen Institute WP” 2007, no. 11, s. 3.

Dla tworzenia światowego ładu podatkowego kluczowe są współpraca i umiejętność wypracowywania konsensusu większości państw (a co najmniej wszystkich grup państw, tzn. państw rozwiniętych i rozwijających się, biorców i dawców inwestycji, biednego południa i bogatej północy itd.). Platformą, która przynajmniej formalnie stanowi forum łączące wszystkie kraje świata, jest Organizacja Narodów Zjednoczonych.

Nazwa ta rzadko pojawia się w związku z zagadnieniami podatkowymi. Jednak nie znaczy to, że ONZ nie ma żadnych doświadczeń w tym zakresie. Już w latach sześćdziesiątych XX wieku okazało się, że w Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania pozycja państw rozwijających się nie jest wystarczająco chroniona. W rezultacie ONZ zdecydowała o konieczności przygotowania własnego modelu. Pierwszym efektem był opublikowany w 1979 r. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*³⁴. Następnie opracowano własny wzorzec konwencji *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*³⁵.

Modele ONZ i OECD są zbliżone. Sama ONZ podkreśla, że jej intencją było uwypuklenie aspektów istotnych dla rozwijających się państw, a OECD, przygotowując swoją konwencję, reprezentowała kraje rozwinięte³⁶.

W 1980 r. ONZ przygotowała też własny dokument poświęcony cenom transferowym (*United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*)³⁷. W 2003 r. opublikowano jego odnowioną wersję³⁸. Dwa lata później powstał stały komitet podatkowy złożony z 25 członków (UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters)³⁹.

³⁴ United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*, 2017 Update, Wstęp, pkt 7, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 4.08.2022).

³⁵ Ibidem.

³⁶ D.R. Whittaker, *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, „North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation” 1982, no. 1, s. 40.

³⁷ United Nations, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*, New York 2017, <https://mnetax.com/wp-content/uploads/2017/04/UN-2017-Manual-TP.pdf> (dostęp: 4.08.2022).

³⁸ We wstępie do dokumentu podkreśla się, że jego celem jest dostosowanie zasad cen transferowych do „rzeczywistości krajów rozwijających się” – ibidem.

³⁹ United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, b.d., <https://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/about-committee-tax-experts.html> (dostęp: 4.08.2022).

Komitet ten przygotował uaktualnioną wersję *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* w latach 2013 i 2017⁴⁰.

Elementy związane z podatkami pojawiają się również dość regularnie w innych opracowaniach ONZ. Przykładowo: w raporcie pod tytułem *Globalization with a human face*, przygotowanym przez UN Development Programme w 1999 r., organizacja postuluje wiele zmian pośrednio wpływających na opodatkowanie. Jedną z nich jest idea stworzenia uniwersalnego kodeksu postępowania korporacji międzynarodowych. Dokument ten miałby zawierać zbiór zasad dotyczących przestrzegania przez korporacje norm podatkowych⁴¹.

Od pewnego czasu dostrzega się podejmowane przez ONZ próby konkurowania z OECD w wybranych kwestiach podatkowych. Za taką można uznać opracowanie w tym samym czasie (w latach 2019–2020), choć niezależnie, wytycznych dotyczących stosowania cen transferowych przez instytucje finansowe⁴². Organizacja Narodów Zjednoczonych wystąpiła też z (ograniczoną) krytyką BEPS – sztandarowego projektu OECD⁴³.

Jednak w zakresie podatków ONZ nigdy nie podejmowała tak kompleksowych i merytorycznie zaawansowanych działań jak OECD. W konsekwencji o jej inicjatywach fiskalnych wie stosunkowo niewielka grupa profesjonalistów, a w praktyce gospodarczej stosowany jest prawie wyłącznie materiał merytoryczny opracowany przez OECD. Ponadto ukierunkowanie opracowań na problemy krajów rozwijających się i dość ograniczona promocja skutkują niskim zainteresowaniem, a w efekcie wytworzeniem się przeświadczenia, że mają one charakter co najwyżej wspomagający.

Wydaje się jednak, że taka percepcja może się zmienić za sprawą idei opracowania Konwencji Podatkowej ONZ (UN Tax Convention).

⁴⁰ United Nations, *United Nations Practical Manual...*

⁴¹ United Nations, *Globalization with a human face*, 1999, s. 12, <https://digitallibrary.un.org/record/479445> (dostęp: 4.08.2022).

⁴² J. Martin, *Agreement reached on OECD transfer pricing guidelines for financial transactions, official says*, 2019, <https://mnetax.com/final-financial-transaction-transfer-pricing-guidelines-expected-by-year-end-oecd-official-says-34225> (dostęp: 4.08.2022); P. Barriguete, E. Graci, *The UN transfer pricing manual's new chapter on financial transactions: the details*, 2019, <https://mnetax.com/the-un-transfer-pricing-manuals-new-chapter-on-financial-transactions-the-details-33438> (dostęp: 4.08.2022).

⁴³ United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Report on the twenty-four session (virtual session, 4–7 and 11–12 April 2022)*, 2022, s. 10, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-06/2208552E.pdf> (dostęp: 4.08.2022).

Przygotowanie dokumentu normującego podstawowe światowe zasady podatkowe od lat postulowały organizacje pozarządowe (*non-government organization* – NGO) i reprezentanci rozwijających się krajów. W 2020 r. propozycja taka znalazła się w tzw. Menu of Options – zbiorze sugerowanych działań, rekomendowanych jako odpowiedź na globalne skutki pandemii COVID-19⁴⁴.

Pomysł spotkał się z poparciem grupy Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, która wezwała do jak najszybszego opracowania projektu Konwencji⁴⁵. W 2021 r. Światowe Forum Ekonomiczne uznało propozycję za jedną z kluczowych inicjatyw mogących wspomóc procesy odnowy gospodarczej po pandemii⁴⁶. Pierwsze szkice Konwencji, opracowane przez niezależnych od ONZ ekspertów społecznych, ogłoszono w marcu 2022 r.⁴⁷ W tym samym roku opublikowano też raport sekretarza generalnego przygotowany dla Zgromadzenia Ogólnego ONZ, w którym rekomenduje się podjęcie prac nad Konwencją⁴⁸. W listopadzie 2022 r. Zgromadzenie Ogólne przyjęło rezolucję wyrażającą zgodę na rozpoczęcie procesu właściwych ustaleń międzyrządowych⁴⁹.

Jeżeli faktycznie dojdzie do opracowania i przyjęcia takiego dokumentu, może on mieć fundamentalne znaczenie dla ewolucji globalnego ładu podatkowego. Organizacja Narodów Zjednoczonych reprezentuje niemalże wszystkie państwa świata i mimo wielu nieudanych inicjatyw cieszy się szacunkiem i jest zdecydowanie wspierana przez (stanowiące ilościowo

⁴⁴ United Nations, *Financing for the Development in the Era of COVID-19 and Beyond Initiative (FFDI)*, b.d., <https://www.un.org/en/coronavirus/financing-development> (dostęp: 2.10.2022).

⁴⁵ Financial Accountability Transparency & Integrity, *FACTI Panel Report*, b.d., <https://factipanel.org/explore-the-report> (dostęp: 2.10.2022).

⁴⁶ World Economic Forum, *Building Back Broader: Policy Pathways for an Economic Transformation*, 2021, https://www3.weforum.org/docs/WEF_GFC_NES_Policy_Pathways_for_an_Economic_Transformation_2021.pdf (dostęp: 2.10.2022).

⁴⁷ Tax Justice Network, *World's first UN Tax Convention draft is antidote to sanctions-busting financial secrecy, campaigners announce*, 2022, <https://taxjustice.net/press/worlds-first-un-tax-convention-draft-is-antidote-to-sanctions-busting-financial-secrecy-campaigners-announce/> (dostęp: 2.10.2022).

⁴⁸ Tax Justice Network, *UN Secretary General signals support for UN tax convention*, 2022, <https://taxjustice.net/press/un-secretary-general-signals-support-for-un-tax-convention/> (dostęp: 2.10.2022).

⁴⁹ United Nations, *Concluding Its Session, Second Committee Approves 11 Draft Resolutions, Including Texts on Women's Development, Global Tax Cooperation, Entrepreneurship*, 2022, <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm> (dostęp: 2.10.2022).

znaczną siłę) rozwijające się kraje⁵⁰. Można też oczekiwać, że organizacje NGO, bardzo krytyczne wobec rozwiązań opracowywanych przez OECD i jeszcze bardziej wobec propozycji amerykańskich, będą chętniej popierać działania ONZ⁵¹.

Aby ONZ mogła stać się liderem procesu, musi zostać spełnionych wiele warunków oraz usuniętych kilka przeszkód. Sama organizacja powinna wyrazić chęć podjęcia się takiej roli. Konwencja (jeśli zostanie przyjęta) może pozostać ważną, ale tylko pojedynczą inicjatywą, jeżeli nie pociągnie za sobą kolejnych działań, w szczególności związanych z jej praktyczną implementacją. Na stosunkowo wczesnym etapie organizacja musi zdecydować, czy do promocji swoich rozwiązań chce stosować narzędzia *soft law* (w sposób zbliżony do OECD, choć bez reputacji w zakresie podatków, posiadanej przez tę organizację), czy też opracowywać materiały wiążące państwa członkowskie (co wymaga wypracowywania skomplikowanego konsensusu)⁵². Z tym wyzwaniem wiąże się konieczność stworzenia formuły współpracy z ośrodkami, które obecnie aspirują do wpływania na globalne zasady podatkowe – w szczególności z OECD, ale także z Unią Europejską i takimi państwami jak USA, Chiny itp. W ramach formuły kooperacji ONZ musi wprowadzić mechanizm kontroli, zapewniający, że eksperci i lobbyści związani z państwami rozwiniętymi i OECD nie zdominują kształtu finalnych rekomendacji i że nie będą one odpowiadać tylko interesom tych państw z pominięciem potrzeb rozwijających się krajów.

6. WSPÓŁPRACA OECD I ONZ

Obecnie ONZ nie dysponuje odpowiednim zapleczem technicznym w zakresie finansów publicznych, porównywalnym do tego, które posiada OECD. Możliwe jest stworzenie własnej infrastruktury lub wykorzystanie zasobów innych organizacji. Wydaje się, że bardziej efektywnym rozwiązaniem byłoby zastosowanie mechanizmu wykorzystującego siłę

⁵⁰ Działania ONZ cieszą się międzynarodową akceptacją na poziomie powyżej 60% – M. Fagan, C. Huang, *United Nations gets mostly positive marks from people around the world*, 2019, <http://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/09/23/united-nations-gets-mostly-positive-marks-from-people-around-the-world/> (dostęp: 4.09.2022).

⁵¹ Pozarządowa organizacja Tax Justice Network, zajmująca się tematyką podatkową, określiła propozycję światowej minimalnej stawki podatkowej jako „porażkę” – Tax Justice Network, *UN Secretary General...*

⁵² J. Chaisse, X. Ji, „Soft law”..., s. 462–509.

i zasoby, które są już teraz dostępne. Współpraca z OECD w zakresie opracowywania merytorycznej strony rekomendacji mogłaby skutkować najwyższą jakością rozwiązań. Precedensy miały już miejsce. Członkami grupy roboczej ONZ opracowującej materiały dotyczące cen transferowych (w tym nawet na stanowisku przewodniczącego grupy) byli wszak eksperci z Working Group 6 OECD⁵³.

Wydaje się, że mimo możliwych oporów związanych z utratą wpływu państw członkowskich na ostateczny kształt rozwiązań, formuła kooperacji, w ramach której ONZ zleca OECD merytoryczne opracowanie poszczególnych tematów, mogłaby być zaakceptowana także przez samą OECD. I w tym przypadku istnieje już precedens. Inicjatywa podjęcia prac nad projektem BEPS powstała w łonie grupy G-20. Państwa wchodzące w jej skład zleciły jednak techniczne opracowanie rozwiązań właśnie OECD⁵⁴. Wydaje się, że taki schemat współdziałania byłby właściwy do opracowywania standardów światowych w zakresie podatków. Rolę lidera i promotora rozwiązań (oficjalnego autora) pełniłaby w nim ONZ, a za stronę techniczną odpowiadałaby OECD, działając na zlecenie i według jednoznacznych wskazówek swojego mocodawcy. To rozwiązanie eliminuje ryzyko rywalizacji i podejmowania przez OECD prób tworzenia konkurencyjnych standardów.

Model ten, jak każdy inny, wymaga akceptacji USA. Wydaje się, że jej uzyskanie jest możliwe, gdyż kraj ten dysponuje narzędziami skutecznego wpływu na agendę działań ONZ (a w szczególności blokowania niepożądanych inicjatyw). Można założyć, że Stany Zjednoczone zdają sobie sprawę, że mimo spektakularnego sukcesu projektu minimalnej światowej stawki podatkowej (GLoBE) zarządzanie globalnym ładem podatkowym z Waszyngtonu nie jest możliwe. Nie zgodzi się na to wiele liczących się państw i grup państw (np. Unia Europejska).

Zalety zaproponowanego powyżej modelu współdziałania są oczywiste. Fakt, że rozwiązania wprowadzane przez ONZ byłyby technicznie opracowywane przez OECD, miałyby istotne znaczenie dla ich prezentacji jako merytorycznie poprawnych. Z drugiej strony można oczekiwać, że standardy firmowane przez ONZ będą uznawane przez większość państw za bardziej sprawiedliwe i obiektywne, a w szczególności za bardziej „przyjazne” dla

⁵³ M. Hearson, *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 2.10.2022).

⁵⁴ G. Janowski, *Wpływ BEPS na polski system podatkowy*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych” 2017, nr 20, s. 129–140.

rozwijających się krajów. Na ONZ spoczywałby też ciężar prowadzenia polityki promocji norm, a w przypadku konieczności utworzenia międzynarodowego organu zajmującego się monitorowaniem – ich recepcji i przestrzegania. Organ taki mógłby być agendą ONZ ze wszystkimi jej atrybutami. Jeżeli na określonym etapie powstałaby możliwość lub konieczność centralnego poboru podatków światowych, a następnie ich dalszej dystrybucji do poszczególnych państw lub organizacji, to również taką rolę mogłaby odgrywać właściwa agenda ONZ⁵⁵.

7. KONKLUZJE

Procesu powstawania pozapaństwowych systemów normatywnych w zakresie prawa podatkowego nie da się powstrzymać. Osiągnięcie konsensusu w zakresie implementacji projektu BEPS, a także porozumienie w kwestii minimalnej światowej stawki podatkowej pokazują, że istnieje potrzeba wypracowywania globalnych kompromisów i tworzenia uniwersalnych rozwiązań podatkowych. Rozwiązania takie, jeżeli zostaną odpowiednio zaprojektowane, będą stopniowo implementowane do krajowych systemów fiskalnych. Na procesy te można wpływać tak, by odzwierciedlały one wolę społeczności międzynarodowej, a nie tylko kilku silnych państw lub reprezentujących je organizacji. Można zapewnić, by ich jakość była wysoka, a koszty wdrożenia niskie. Można też zagwarantować, że będą uwzględniały postulat sprawiedliwości podatkowej. Do osiągnięcia tych celów niezbędny jest kompetentny i sprawny ośrodek cieszący się szacunkiem interesariuszy: państw, podatników i organizacji międzynarodowych (w tym pozarządowych). Osłabienie znaczenia OECD jako potencjalnego lidera omawianych procesów zbiega się w czasie z wykazywanym przez ONZ wzrostem zainteresowania podatkami. Organizacja ta wydaje się lepiej umocowana do sprawowania roli lidera, nawet jeżeli jej zaplecze merytoryczne jest skromniejsze niż to, którym dysponuje OECD. Skłania to do konkluzji, że optymalnym rozwiązaniem mogłaby być współpraca tych organizacji, tak by to ONZ opracowywała koncepcję i generalne zasady tworzenia światowego ładu podatkowego, a OECD była jej technicznym zapleczem, odpowiedzialnym za przygotowanie projektów konkretnych

⁵⁵ Zakres zadań takiej organizacji omówiono w: A. Christians, *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, „Northwestern Journal of Law & Social Policy” 2010, vol. 5, s. 29 i nast., <https://doi.org/10.2139/ssrn.1555799>

rozwiązań. Taki model kooperacji, sprawdzony (w układzie G-20–OECD) przy przygotowaniu i implementacji projektu BEPS, wydaje się rozwiązaniem możliwym do wdrożenia i właściwym zarówno z perspektywy tych organizacji, jak i innych interesariuszy.

BIBLIOGRAFIA

- Apeldoorn L. van, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” 2018, no. 4.
- Avi-Yonah R.S., *The Ingenious Biden Tax Plan*, „TaxNotes International” 2021, no. 102.
- Avi-Yonah R.S., Salaimi M., *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „University of Michigan Public Law Research Paper” 2022, no. 22-041, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4085875>
- Barriguete P., Graci E., *The UN transfer pricing manual's new chapter on financial transactions: the details*, 2019, <https://mnetax.com/the-un-transfer-pricing-manuals-new-chapter-on-financial-transactions-the-details-33438> (dostęp: 4.08.2022).
- Barrios S., Gorg H., Strobl E., *Foreign direct investment, competition and industrial development in the host country*, [w:] *Multinational enterprises and host country development*, red. H. Gorg, Singapore 2016, https://doi.org/10.1142/9789814749237_0018
- Bird R.M., *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, „ICTD Working Paper” 2015, no. 28, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2587842>
- Brummer Ch., *How international financial law works (and how it doesn't)*, „The Georgetown Law Journal” 2010, no. 2.
- Calderón J., *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?*, „Intertax” 2007, no. 35(1), <https://doi.org/10.54648/TAXI2007002>
- Chaisse J., Ji X., “Soft law” in international Law making: How soft international taxation law is reshaping international economic governance, „Asian Journal of WTO Law and Health Policy” 2018, no. 13.
- Christians A., *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, no. 1063.
- Christians A., *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, „Northwestern Journal of Law & Social Policy” 2010, vol. 5, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1555799>
- Christians A., Magalhaes T.D., *A New Global Tax Deal for the Digital Age*, „Canadian Tax Journal” 2019, no. 4.
- Cockfield A.J., *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, no. 1.
- Dietsch P., Rixen T., *Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*, Colchester 2015.
- Dobrzeńiecki K., *Przyszłość prawa globalnego: antrooparchia czy nowy imperializm*, [w:] *Prawo i polityka w sferze publicznej. Perspektywa zewnętrzna*, red. P. Jabłoński, J. Kaczor, M. Pichlak, Wrocław 2018.

- Fagan M., Huang C., *United Nations gets mostly positive marks from people around the world*, 2019, <http://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/09/23/united-nations-gets-mostly-positive-marks-from-people-around-the-world/> (dostęp: 4.09.2022).
- Fair Tax Mark, *The Silicon Six and their 100 billion Global Tax Gap dollars Report*, 2019, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf> (dostęp: 4.09.2022).
- Financial Accountability Transparency & Integrity, *FACTI Panel Report*, b.d., <https://factipanel.org/explore-the-report> (dostęp: 2.10.2022).
- Fjeldstad O.-H., Moore M., *Taxation and State-Building: Poor Countries in a Globalised World*, „Chr. Michelsen Institute WP” 2007, no. 11.
- Gajewski D., *Problematyka cen transferowych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2019.
- Hearson M., *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearson.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 2.10.2022).
- Ignatowski R., *Standaryzacja sprawozdawczości finansowej w Unii Europejskiej i w Polsce na tle tendencji ogólnoświatowej – krytyczna ocena*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 299.
- Janowski G., *Wpływ BEPS na Polski system podatkowy*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych” 2017, nr 20.
- Lasiński-Sulecki K., *OECD Guidelines. Between Soft-Law and Hard-Law in Transfer Pricing Matters*, „Corporative Law Review” 2014, no. 17, <https://doi.org/10.12775/CLR.2014.003>
- Lee E., *The Soft Law Nature of Basel III and International Financial Regulations*, „Journal of International Banking Law and Regulation” 2015, no. 10.
- Lipka K., *E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock*, „Krytyka Prawa” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.523>
- Martin J., *Agreement reached on OECD transfer pricing guidelines for financial transactions, official says*, 2019, <https://mnetax.com/final-financial-transaction-transfer-pricing-guidelines-expected-by-year-end-oecd-official-says-34225> (dostęp: 4.08.2022).
- Moreira F.L., *Brazil's effort to align its transfer pricing rules with OECD standards*, 2019, <https://mnetax.com/brazils-effort-to-align-its-transfer-pricing-rules-with-oecd-standards-34940> (dostęp: 2.10.2022).
- OECD, *BEPS*, b.d., www.oecd.org/tax/beps/ (dostęp: 2.10.2022).
- OECD, *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Frequently Asked Questions*, b.d., <http://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf> (dostęp: 20.12.2022).
- Report European Court of Auditors, *Special Report no 12/2019: E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*, 2009, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415> (dostęp: 20.12.2022).
- Robinson S., *International Obligations, State Responsibility and Judicial Review Under OECD Guidelines for Multinational Enterprises Regime*, „Utrecht Journal of International and European Law” 2014, vol. 30(78), <https://utrechtjournal.org/articles/68/> (dostęp: 20.12.2022).

- Salzman J., *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, no. 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>
- Tax Justice Network, *OECD tax deal fails to deliver*, 2021, <https://taxjustice.net/press/oecd-tax-deal-fails-to-deliver/> (dostęp: 2.10.2022).
- Tax Justice Network, *UN Secretary General signals support for UN tax convention*, 2022, <https://taxjustice.net/press/un-secretary-general-signals-support-for-un-tax-convention/> (dostęp: 2.10.2022).
- Tax Justice Network, *World's first UN Tax Convention draft is antidote to sanctions-busting financial secrecy, campaigners announce*, 2022, <https://taxjustice.net/press/worlds-first-un-tax-convention-draft-is-antidote-to-sanctions-busting-financial-secrecy-campaigners-announce/> (dostęp: 2.10.2022).
- United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, b.d., <https://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/about-committee-tax-experts.html> (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Report on the twenty-four session (virtual session, 4–7 and 11–12 April 2022)*, 2022, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-06/2208552E.pdf> (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *Concluding Its Session, Second Committee Approves 11 Draft Resolutions, Including Texts on Women's Development, Global Tax Cooperation, Entrepreneurship*, 2022, <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm> (dostęp: 2.10.2022).
- United Nations, *Financing for the Development in the Era of COVID-19 and Beyond Initiative (FFDI)*, b.d., <https://www.un.org/en/coronavirus/financing-development> (dostęp: 2.10.2022).
- United Nations, *Globalization with a human face*, 1999, <https://digitallibrary.un.org/record/479445> (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*, 2017, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*, New York 2017, <https://mnetax.com/wp-content/uploads/2017/04/UN-2017-Manual-TP.pdf> (dostęp: 4.08.2022).
- Whittaker D.R., *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, „North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation” 1982, no. 1.
- World Economic Forum, *Building Back Broader: Policy Pathways for an Economic Transformation*, 2021, https://www3.weforum.org/docs/WEF_GFC_NES_Policy_Pathways_for_an_Economic_Transformation_2021.pdf (dostęp: 2.10.2022).

UN AND THE FUTURE OF THE GLOBAL TAX ORDER

Summary. While examining the sources of global solutions regarding taxation, we can observe processes leading to the emergence of a non-state normative system in such area. This raises questions about the need to manage this phenomenon and about the features of the organization in charge of such a function. Until now, it has been primarily the OECD aspiring to this role. However, recent developments regarding attempts to tax e-commerce income has shown that this organization may face challenges in successfully lead discussed processes of tax globalization. At the same time, some UN initiatives were undertaken indicating that this organization may be interested in increasing its involvement in the area of taxation. This article seeks an answer to the question whether it would be possible to assume the role of a leader in process of setting up the global tax order by the United Nations and on what terms. The conclusion is a suggestion of possible cooperation between the UN and OECD based on the division of roles. In such division, the UN sets the directions of the global policy and the OECD would be responsible for developing technical side of the proposed solutions.

Keywords: OECD, UN, international taxation, global tax order

Joanna Mikołajczyk* 

Ireneusz Nowak** 

ZNACZENIE CYWILISTYCZNEGO POJĘCIA „GOSPODARSTWO ROLNE” DLA POTRZEB ZWOLNIENIA Z USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Streszczenie. Publikacja poświęcona jest cywilistycznemu pojęciu „gospodarstwo rolne” z art. 55³ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny w świetle przesłanek zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn. Autorzy postulują wprowadzenie definicji gospodarstwa rolnego z Kodeksu cywilnego także w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. W przeciwnym razie wciąż pozostaną „zastrzeżenia” natury prawnej względem tzw. standardów legislacyjnych na „styku” rolnoprawnych aspektów regulacji kodeksowej i prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: gospodarstwo rolne, podatek rolny, podatek od spadków i darowizn, Kodeks cywilny

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądowej Kontroli Administracji, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jmikołajczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-4945-0574>

** Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Szeroko rozumiane „unormowania rolne” zawarte są w wielu aktach prawnych – w jednych stanowią tylko fragment, w innych są wyłącznym przedmiotem regulacji. Warto zauważyć, że w prawie rolnym oprócz regulacji prawnych o charakterze ogólnym (powszechnym) istnieją także unormowania odrębne w postaci przepisów lub zespołów (instytucji prawnych), które wprowadzają rozwiązania odmienne (od ogólnych) w odniesieniu do rolnictwa¹. Przykładowo: prawo podatkowe może oddziaływać na efektywność rozmaitych instytucji prawnych, a reguły opodatkowania mogą zachęcać bądź zniechęcać do korzystania z określonych cywilistycznych konstrukcji normatywnych². Nie bez racji do czynników decydujących o przydatności i stopniu wykorzystania prawnych form zmiany generacji w rolnictwie zalicza się zatem także system bodźców finansowych zachęcających rolnika do przekazania gospodarstwa rolnego następcy³.

„Symptomy” powyższego założenia odnaleźć można m.in. w konstrukcji zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizny⁴, które *expressis verbis* stanowi „instrument prawny” oddziałujący *in plus* na indywidualną własność gospodarstw rolnych⁵. Już sama instytucja zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nasuwa wiele zagadnień wartych szerszej analizy, jednakże przekracza to ramy niniejszego opracowania. Dokonując wyboru, wydaje się, że trafne będzie zasygnalizowanie różnorodnych kwestii usytuowanych na styku prawa podatkowego i prawa rolnego, zwłaszcza tych najbardziej kontrowersyjnych w świetle literatury i orzecznictwa. Nie wchodząc w szczegóły, warto w tym miejscu

¹ R. Budzinowski, *Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych*, Poznań 2008, s. 121.

² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 117.

³ R. Budzinowski, *Formy prawne zmiany generacji inter vivos w rolnictwie*, [w:] *Prawo rolne*, red. A. Stelmachowski, Warszawa 2008, s. 146.

⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 1043 ze zm., dalej: u.p.s.d. Na marginesie dodać należy, że analogiczne rozwiązanie zawarte zostało w art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 170 ze zm.), dalej: u.p.c.c. Zob. także Z. Ofiarski, *Ustawowe przesłanki warunkujące zwolnienie sprzedaży gruntów rolnych z podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, s. 29 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.03.02>

⁵ I. Czaja-Hliniak, *Nowe zasady opodatkowania dziedziczenia i darowizn gospodarstw rolnych*, „Nowe Prawo” 1995, nr 2, s. 13 i nast.

zasygnalizować, że w obecnym stanie prawnym występują trzy definicje gospodarstwa rolnego: cywilistyczna, rolnoprawna i podatkowa. Niestety, nie są one spójne i wywołują liczne wątpliwości interpretacyjne, co nie zapewnia w żaden sposób paradygmatu racjonalnego ustawodawcy⁶. Stąd też podstawowym celem opracowania jest próba odpowiedzi na pytanie o znaczenie cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb podatkowych, a co za tym idzie – ustalenie relacji kodeksowej definicji z art. 55³ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁷ do przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.

2. GOSPODARSTWO ROLNE – „BEZMIAR” DEFINICJI LEGALNYCH

O ile definicja z art. 55³ k.c. nie ma charakteru uniwersalnego w systemie prawa, o tyle ma podstawowe znaczenie w dziedzinie stosunków cywilnoprawnych⁸. Znamienne jest jednak to, że w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ustawodawca odwołał się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁹. Taki „zabieg legislacyjny” oceniamy negatywnie.

Wydawać by się przecież mogło, że naturalną konsekwencją posługiwania się w ustawach podatkowych instytucjami prawa cywilnego jest ich stosowanie na etapie wykładni przepisów określających prawa i obowiązki o charakterze publicznoprawnym. To spostrzeżenie kieruje uwagę w stronę pytania o zasady „współistnienia” prawa podatkowego z prawem rolnym, a ściślej rzecz ujmując – z kodeksową regulacją obrotu rolnego. Odwołując się do poglądu B. Brzezińskiego, należy podkreślić, że występują co najmniej trzy rodzaje związków między prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa:

- 1) związki funkcjonalne, polegające na tym, że normy innych dziedzin prawa wspomagają funkcjonowanie norm prawa podatkowego (prawo karne skarbowe, prawo egzekucji administracyjnej);
- 2) związki strukturalne, polegające na tym, że prawo podatkowe, odsyłając w swoich przepisach do przepisów (instytucji, pojęć, definicji itd.)

⁶ Eadem, *Kontrowersyjne regulacje obciążeń daninowych gospodarstw rolnych*, [w:] *Studia prawnicze: rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2006, s. 27.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm., dalej: k.c.

⁸ P. Wojciechowski, *Współczesne definicje gospodarstwa rolnego w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 199 i cytowana tam literatura.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333 ze zm., dalej: u.p.r.

innych dziedzin prawa, importuje te przepisy na swój obszar regulacyjny (m.in. zawarty w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ nakaz stosowania do solidarności w prawie podatkowym przepisów Kodeksu cywilnego);

- 3) związki podstawowe, polegające na tym, że zaistnienie stosunku prawnego w innej dziedzinie prawa powoduje powstanie stosunku podatkowego (sprzedaż, zamiana, darowizna itd.)¹¹.

Na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn związek podstawowy wydaje się oczywisty, uzasadniając postulat odniesienia zaprezentowanej typologii do cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” na potrzeby podatkowe wraz z wyróżnieniem związku strukturalnego w tym zakresie, to znaczy odesłaniem w treści przepisu art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. do art. 55³ k.c., czyli „importowaniem” kodeksowej regulacji. W tym miejscu warto przypomnieć dalsze ustalenia poczynione przez B. Brzezińskiego, zgodnie z którymi „gdyby uznać, że system prawa jest zintegrowany w stopniu umożliwiającym przyjęcie założenia, iż zbudowanie definicji określonego pojęcia w przepisach należących do jednej dziedziny prawa uzasadnia jej stosowanie w innych dziedzinach, składających się na system prawa (chyba że ustawodawca zbuduje, na potrzeby konkretnej dziedziny prawa odrębną definicję), to definicje pojęć występujących w prawie cywilnym czy administracyjnym należałoby stosować – nawet bez szczególnych odwołań w tym względzie – przy interpretacji przepisów prawa podatkowego. W praktyce nie ma jednak mowy o tak wysokim stopniu integracji międzygałęziowej, a błędne przekonanie o tym, że taka integracja ma miejsce, jest przyczyną wielu nieporozumień, dotyczących także wykorzystywania – bez wyraźnych ku temu podstaw prawnych – instytucji jednej gałęzi prawa na potrzeby rozwiązywania problemów pojawiających się w ramach funkcjonowania przepisów innej gałęzi”¹². Znane są także te wypowiedzi autora, w których podkreślał, że „normy prawa cywilnego mogą być – w razie potrzeby – »przejmowane« przez prawodawcę na potrzeby prawa podatkowego, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji podatkowoprawnych. Chodzi tu o takie sytuacje, w których przepisy prawa

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651.

¹¹ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 33.

¹² *Ibidem*, s. 35.

podatkowego wyraźnie odsyłają do przepisów prawa cywilnego i nakazują ich stosowanie do stosunków podatkowoprawnych¹³.

W doktrynie prawa podatkowego wskazano także, że „automatyzm” norm prawa cywilnego na etapie stosowania przepisów z zakresu prawa podatkowego nie w każdym przypadku może być uznany za oczywisty, w szczególności gdy w ustawodawstwie podatkowym dany termin jest zdefiniowany. Tworzenie definicji w prawie podatkowym, odrębnych od funkcjonujących w systemie prawa cywilnego, jest jednym z argumentów świadczących o autonomii prawa podatkowego, a potrzeby opodatkowania zmuszają ustawodawcę do modyfikowania terminów i zwrotów mających ugruntowane znaczenie w innych gałęziach prawa¹⁴. Ten „punkt widzenia” znalazł odzwierciedlenie m.in. w orzecznictwie sądowym, a dokładnie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 24 czerwca 2015 r., w którym sąd, formułując zasadę autonomii prawa podatkowego, stwierdził, iż „w ujęciu wewnętrznym autonomia prawa podatkowego odnoszona jest do stosunków tego prawa z innymi gałęziami prawa w obrębie systemu prawa. Podstawowym powodem dla zaistnienia tego rodzaju autonomii było wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa, ze względu na swoiste dla tego prawa instytucje prawne, siatkę pojęciową oraz metodę regulacji”¹⁵.

W wielu przepisach prawa podatkowego można znaleźć definicje charakteryzujące się odmiennym zakresem znaczeniowym. Formalnym potwierdzeniem tej tezy jest właśnie definicja pojęcia „gospodarstwo rolne” zawarta w ustawie o podatku rolnym. Różni się ona istotnie od kodeksowego pojęcia gospodarstwa rolnego zawartego w art. 55³ k.c. Na tym tle wskazuje się, że wprowadzenie na grunt ustawy o podatku rolnym definicji gospodarstwa rolnego uniemożliwia zastosowanie na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym identycznego terminu funkcjonującego w prawie cywilnym. To spostrzeżenie prowadzi do wniosku, że również do zwolnienia przedmiotowego z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., które przecież odwołuje się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym, nie będzie właściwe wykorzystanie kodeksowego ujęcia tego terminu. Przyjęte rozwiązanie w naszej ocenie budzi kontrowersje. Stosowanie definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym do rozstrzygnięcia sytuacji typowo cywilnoprawnych (darowizna, spadkobranie) sprawia trudności interpretacyjne.

¹³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo...*, s. 124.

¹⁴ L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek rolny. Komentarz*, LEX/el. 2021.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 390/14, Legalis nr 1331767.

3. OGRANICZENIE ZAKRESU ZWOLNIENIA OD PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN Z TYTUŁU NABYCIA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI STANOWIĄCYCH GOSPODARSTWO ROLNE LUB JEGO CZĘŚĆ

Do końca 2015 r. na podstawie art. 4 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. od podatku zwolnione było nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości albo jej części wraz z częściami składowymi (z wyjątkiem budynków i urządzeń wskazanych przepisami art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.p.s.d.), pod warunkiem że – w rozumieniu przepisów o podatku rolnym – w chwili nabycia nieruchomości ta stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. O ile rozwiązanie to ma ugruntowaną pozycję¹⁶, o tyle jego konstrukcja, znowelizowana pod kątem polityki fiskalnej, wciąż budzi kontrowersje. Warto pamiętać, że aktualna redakcja art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.d.s. jest następstwem modyfikacji dokonanej na mocy art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw¹⁷.

Powyższe zwolnienie – jak przewidywał rządowy projekt ustawy nowelizującej – miało zostać zlikwidowane. W treści uzasadnienia tego projektu czytamy, że „w polskim rolnictwie dominuje model własności rodzinnej (wg danych z 2009 r. – ok. 90% użytkowników rolnych), a przeniesienie własności nieruchomości rolnych następuje w drodze nieodpłatnego przekazania (najczęściej spotykaną formą przenoszenia własności rodzinnych gospodarstw rolnych jest dziedziczenie lub darowizna). Celem wprowadzenia zwolnienia określonego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. było przede wszystkim zapewnienie nieopodatkowanego przekazywania gospodarstw rolnych między członkami najbliższej rodziny. Obecnie przekazanie takie korzysta z całkowitego zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 4a u.p.d.s., pod warunkiem zgłoszenia nabycia właściwemu organowi podatkowemu w określonym terminie. Wobec zapewnienia zwolnienia od opodatkowania przekazywania rodzinnych gospodarstw rolnych między najbliższymi na podstawie art. 4a u.p.s.d. celowe jest uchylenie art. 4 ust. 1 pkt 1 tej ustawy – doprecyzowanie art. 4a ust. 1 pkt 1 przez wskazanie w sposób niebudzący

¹⁶ Por. J. Bieluk, *Zasady zwolnienia gospodarstw rolnych z podatku od spadków i darowizn*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, s. 356–367, <https://doi.org/10.15290/sia.2011.09.25>

¹⁷ Dz.U. poz. 1045, dalej: ustawa nowelizująca.

wątpliwości, że nie dotyczy on nabycia w drodze zasiedzenia¹⁸. Co więcej, w opinii prawnej dotyczącej analizowanego projektu ustawy wskazywano, że „likwidacja zwolnienia spowoduje skutek w postaci nałożenia obciążeń podatkowych na nabywców gospodarstw rolnych, w zakresie, w jakim nie są objęci ogólnym zwolnieniem podmiotowym, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn (zwolnienie dotyczące przesunięć majątkowych pomiędzy wskazanymi w ustawie członkami najbliższej rodziny)”¹⁹.

O ile pozytywnie należy ocenić wprowadzone zwolnienie z podatku od spadków i darowizn osób najbliższych²⁰, które zdecydowanie ułatwia dokonywanie także zmian pokoleniowych w rolnictwie, o tyle przyznać należy, że zasadna jest wskazana wyżej argumentacja, zawarta w cytowanej opinii prawnej. Ostatecznie zwolnienie, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zachowano, lecz jego zakres został istotnie ograniczony – co szczegółowo obrazuje tabela 1²¹.

Tabela 1. Zakres zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Poprzednio – do 31 grudnia 2015 r.	Po zmianie – od 1 stycznia 2016 r.
1	2
Zwolnienie obejmowało nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości, lub jej części wraz z częściami składowymi (z wyjątkiem budynków i urządzeń wskazanych przepisami art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.p.s.d.).	Zwolnienie obejmuje tylko nabycie własności gruntów wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami.

¹⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 2656, s. 16–17, <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).

¹⁹ H. Dzwonkowski, *Opinia prawna dotycząca rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 13 października 2014 r.*, druk nr 2656, „Opinie Biura Analiz Sejmowych”, s. 8, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/opinieBAS.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).

²⁰ Por. I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012/el., s. 60 i nast.; idem, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014, s. 237–277.

²¹ T. Krywan, *Zmiany w podatku od spadków i darowizn od stycznia 2016 r.*, LEX/el.

Tabela 1 (cd.)

1	2
Warunkiem zwolnienia było, aby nabyte grunty stanowiły w chwili nabycia gospodarstwo rolne lub jego część albo weszły w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy.	Zwolnienie obejmuje tylko nabycie własności gruntów, które stanowią gospodarstwo rolne.
Nie istniało ograniczenie stosowania zwolnienia ze względu na wielkość utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia gospodarstwa rolnego.	Warunkiem zwolnienia jest, aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha.
Nie było przepisu przewidującego, że zwolnienie stanowi pomoc <i>de minimis</i> w rolnictwie.	Istnieje przepis stanowiący, że zwolnienie stanowi pomoc <i>de minimis</i> w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy <i>de minimis</i> w sektorze rolnym.

Źródło: opracowanie własne.

Ze wskazanego zestawienia wynika, że w aktualnym stanie prawnym analizowane zwolnienie można zastosować tylko do nabycia własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Oznacza to, że wyłączono z niego (przewidywane poprzednio) nabycie prawa użytkowania wieczystego. Co więcej, odnosząc się do wcześniejszego unormowania, w zakresie „części składowych” gruntu zwolnienie zostało zawężone wyłącznie do drzew i innych roślin (bez budynków gospodarczych)²².

De lege lata z opodatkowania zwolnione jest nabycie własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, pod warunkiem że w wyniku nabycia zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne, a powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha oraz gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia.

²² Ustawa nie określa katalogu „drzew i innych roślin”, co prowadzi do wniosku, że chodzi tutaj o każdy rodzaj przedmiotu nabycia tej kategorii.

4. USTAWOWE WARUNKI ZWOLNIENIA Z ART. 4 UST. 1 PKT 1 U.P.S.D.

4.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest to, aby nabywane nieruchomości stanowiły gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.r. Zwolnienie dotyczy więc gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy. Wyjątkiem są tutaj grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza.

Pojęcie gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatku rolnego ma szczególne znaczenie. Warto przypomnieć, że w stanie prawnym do końca 2002 r. obowiązywała zasada, zgodnie z którą zakwalifikowanie określonych gruntów do gospodarstwa rolnego decydowało o objęciu ich podatkiem rolnym. Natomiast od 1 stycznia 2003 r. zmienił się zakres przedmiotowy podatku rolnego, którym objęte zostały grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, niezależnie od tego, czy wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, czy też nie²³. Od tej daty zakwalifikowanie gruntów do gruntów gospodarstwa rolnego ma znaczenie dla przyjętej podstawy opodatkowania, stawki podatkowej. Można tym samym stwierdzić – za E. Kremer – że zakres przedmiotowy podatku rolnego został rozszerzony, podatkiem tym objęte zostały bowiem grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, niezależnie, czy grunty te wchodzą w skład gospodarstwa rolnego²⁴.

Pojęcie użytków rolnych definiuje § 9 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków²⁵, zgodnie z którym za grunty rolne należy uznać:

- 1) użytki rolne, do których zalicza się:
 - a) grunty orne, oznaczone symbolem R,
 - b) łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł,
 - c) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps,

²³ Na mocy ustaw z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2000 r. Nr 200, poz. 1680).

²⁴ E. Kremer, *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 485–486.

²⁵ Dz.U. poz. 1390.

- d) sady, oznaczone symbolem S,
 - e) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br,
 - f) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr,
 - g) grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr,
 - h) grunty pod rowami, oznaczone symbolem W,
- 2) nieużytki, oznaczone symbolem N.

Jeśli grunt jest sklasyfikowany w ewidencji jako jeden ze wskazanych użytków rolnych, to podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, chyba że jest wykorzystywany do działalności gospodarczej. W praktyce gospodarstwa rolne są bardzo często położone w dużych miastach, a nawet w ich centrach, co wywołuje liczne trudności w aktualizacji ewidencji, a także brak interesu podatnika w przekwalifikowaniu gruntu w ewidencji. W dodatku w granicach administracyjnych miast grunty są sklasyfikowane jako użytki rolne, chociaż dawno już mogły utracić ten charakter²⁶.

W świetle art. 2 ust. 1 u.p.r. definicja gospodarstwa rolnego jest utożsamiana wyłącznie z gruntem. Co więcej, definicja gospodarstwa rolnego na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym, a co za tym idzie – mająca zastosowanie przy zwolnieniu z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., bazuje na powierzchni użytków rolnych. Jeżeli zatem powierzchnia użytków rolnych stanowiących własność lub posiadanych przez podatnika przekracza 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy, jest to wystarczająca przesłanka do uznania tych użytków za gospodarstwo rolne²⁷. Ostatnim elementem definicji gospodarstwa rolnego – obok określenia rodzaju gruntów oraz ich minimalnej powierzchni – jest określenie stosunku podmiotu prawnego do gruntu. Ponadto grunt musi stanowić własność lub znajdować się w posiadaniu bądź użytkowaniu wieczystym osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej²⁸.

²⁶ Szerzej na ten temat L. Etel, *Podatek rolny – czas na zmiany*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012, s. 77–78.

²⁷ L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*,

²⁸ J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, [w:] *Prawo rolne*, red. P. Czechowski, Warszawa 2019, s. 584.

4.2. Ograniczenia obszarowe

Z treści zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wynika dwustopniowe ograniczenie obszarowe. Przede wszystkim preferencja ta nie obejmuje nabywanych gruntów rolnych, których powierzchnia nie przekracza 1 ha fizycznego lub przeliczeniowego. Poza tym nowe gospodarstwo rolne nie może być mniejsze niż 11 ha i większe niż 300 ha²⁹.

Operowanie normami obszarowymi powinno być zróżnicowane – w zależności od charakteru i przedmiotu regulacji prawnej oraz funkcji normy. Ponadto norma obszarowa może przybrać postać nakazu lub zakazu – warunku, od którego uzależnione jest uzyskanie określonych preferencji. Co więcej, norma obszarowa może także decydować o zaliczeniu gospodarstwa rolnego do określonej prawnie kategorii.

Wyznaczona do celów podatku rolnego, a oddziałująca także na zakres zwolnienia w podatku od spadków i darowizn norma obszarowa, zakreślona na poziomie przewyższającym 1 hektar lub 1 hektar przeliczeniowy, wzbudza liczne spory. Na jej tle zgłoszono, zasługujący naszym zdaniem na aprobatę, postulat istotnego jej powiększenia, przy wprowadzeniu regionalnego zróżnicowania minimalnej powierzchni gospodarstwa³⁰. Według S. Prutisa zabieg co najmniej podwojenia wielkości gospodarstwa rolnego do celów podatkowych powinien zostać wprowadzony przy zachowaniu wszelkich reguł stanowienia prawa, z odpowiednim *vacatio legis* i elastycznymi rozwiązaniami przechodnimi, aby nie „zgubić” rolników działających na dotychczasowych warunkach. Podniesienie (podwojenie) minimalnej wielkości powierzchni gospodarstwa stanowiłoby rzeczywisty bodziec do podjęcia decyzji o powiększeniu gospodarstwa, co służyłoby poprawie struktury agrarnej.

W doktrynie prawa podatkowego rozważano nawet odejście od sztywnego trzymania się normy obszarowej 1 hektara. Według L. Etela norma obszarowa uznawania gruntów za gospodarstwo rolne powinna być całkowicie zniesiona albo należy ją uelastyczyć poprzez wprowadzenie dodatkowych kryteriów decydujących o odstępstwie od jej stosowania w konkretnych przypadkach (np. produkcji specjalistycznej)³¹.

Na podkreślenie zasługuje także postulat *de lege ferenda* w zakresie regionalnego zróżnicowania minimalnej powierzchni gospodarstwa. Wobec

²⁹ P. Smoleń, *Art. 4 – zwolnienia przedmiotowe*, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2021.

³⁰ S. Prutis, *Instrumenty prawne polityki strukturalnej w rolnictwie (dysfunkcje i bariery)*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2002, t. III, s. 206.

³¹ L. Etel, *Podatek rolny – czas...*, s. 80.

istotnego zróżnicowania wielkości gospodarstw rolnych w poszczególnych regionach Polski krytycznie należy ocenić jednolite w skali kraju wymaganie dla zastosowania zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza niż 11 ha. Doskonałą ilustrację tej tezy stanowią dane statystyczne, z których wynika, że średnia wielkość powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w Polsce w 2022 r. wynosiła 11,32 ha³² (zob. tabela 2).

Tabela 2. Średnia powierzchnia gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach

Jednostka podziału administracyjnego kraju	Średnia powierzchnia gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w 2022 r. (w ha)
Województwo dolnośląskie	18,00
Województwo kujawsko-pomorskie	17,01
Województwo lubelskie	8,16
Województwo lubuskie	23,03
Województwo łódzkie	8,10
Województwo małopolskie	4,28
Województwo mazowieckie	8,90
Województwo opolskie	19,66
Województwo podkarpackie	5,10
Województwo podlaskie	12,73
Województwo pomorskie	20,16
Województwo śląskie	8,45
Województwo świętokrzyskie	6,00
Województwo warmińsko-mazurskie	23,63
Województwo wielkopolskie	14,41
Województwo zachodniopomorskie	32,80

Źródło: Ogłoszenie nr 1 Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa z dnia 15 września 2022 r. w sprawie wielkości średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju w 2022 r. (Dz.Urz. MRiRW z 2021 r., poz. 78).

³² Ogłoszenie nr 1 Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa z dnia 17 września 2021 r. w sprawie wielkości średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju w 2021 r. (Dz.Urz. MRiRW z 2021 r., poz. 78).

W województwach, w których średnia wielkość nie przekracza 11 hektarów³³, wskazane rozwiązanie z ustawy o podatku od spadków i darowizn praktycznie może nie znaleźć zastosowania. W tym miejscu warto nawiązać do europejskiego ustawodawstwa strukturalnego i szeroko stosowanej zasady regionalizacji oddziaływania, zgodnie z którą na terenie całej Unii odstępuje się od stosowania jednakowych, generalnych rozwiązań, zastępując je instrumentami prawnymi o węższym pod względem terytorialnym zakresie oddziaływania, lecz za to skuteczniejszymi, w większym stopniu uwzględniającymi specyfikę rolną terenów, na których mają oddziaływać³⁴. Ten wzorzec powinien być zastosowany przez polskiego ustawodawcę, zwłaszcza przy regulowaniu kwestii usytuowanych na styku prawa podatkowego i prawa rolnego.

O ile wymóg, aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza, niż 11 ha może budzić obawy, o tyle bardziej czytelne, choć niestety niepozbawione mankamentów, zdaje się wskazanie normy maksymalnej 300 ha. Maksymalny pułap normy obszarowej z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zbieżny jest z konstrukcją normatywną gospodarstwa rodzinnego z art. 5 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego³⁵.

W świetle wskazanej regulacji za gospodarstwo rodzinne uważa się gospodarstwo rolne:

- 1) prowadzone przez rolnika indywidualnego oraz
- 2) w którym łączna powierzchnia użytków rolnych jest nie większa niż 300 ha.

Z punktu widzenia płaszczyzny legislacji rolnoprawnej powyższe rozwiązanie należy ocenić pozytywnie – jako zapewniające jednolite podejście ustawodawcy do kwestii norm obszarowych mających znaczenie dla struktury agrarnej, w tym – zgodnie z celem z art. 1 pkt 2 u.k.u.r. – dla przeciwdziałania nadmiernej koncentracji nieruchomości rolnych.

Regulując strukturę polskiego rolnictwa, ustawodawca preferuje gospodarstwa o małej lub średniej wielkości, a więc gospodarstwa rodzinne, stanowiące – zgodnie z art. 23 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja

³³ Chodzi tu o następujące województwa: lubelskie (8,07 ha), łódzkie (8,06 ha), małopolskie (4,22 ha), mazowieckie (8,85 ha), podkarpackie (5,03 ha), śląskie (8,32 ha), świętokrzyskie (5,94 ha).

³⁴ A. Lichorowicz, *Problematyka struktur agrarnych w ustawodawstwie Wspólnoty Europejskiej*, Kraków 1996, s. 228.

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2569 ze zm., dalej: u.k.u.r.

Rzeczypospolitej Polskiej³⁶ – „podstawę ustroju rolnego”. Równocześnie podkreślić należy, że próg 300 ha, który przewidziano w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.k.u.r., został wyznaczony w sposób dość arbitralny – w żaden sposób nie potwierdzają go badania empiryczne³⁷. Co więcej, na tle maksymalnej normy obszarowej, na podstawie redakcji art. 5 ust. 1 pkt 2 u.k.u.r., można przyjąć dwa kierunki interpretacji. Po pierwsze, ścisła, językowa wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że przy ustalaniu normy wskazującej maksymalną powierzchnię gospodarstwa rodzinnego należy brać pod uwagę jedynie użytki rolne w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego³⁸. Zdaniem P. Blajera dla spełnienia normy maksymalnej istotne byłoby jedynie, aby powierzchnia użytków rolnych nie przekraczała 300 ha, bez względu na powierzchnię samej „nieruchomości” (w skład której mogą przecież wchodzić użytki różnego rodzaju, przy czym użytki inne niż rolne nie byłyby uwzględniane przy obliczaniu normy obszarowej) lub jej przeznaczenie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Na rzecz tego stanowiska, oprócz językowego brzmienia art. 5 ust. 1 pkt 2 u.k.u.r., przemawiają ponadto nader częste w praktyce wątpliwości dotyczące ustalenia, czy rzeczywiście dana nieruchomość rolna stanowi nieruchomość rolną w rozumieniu art. 2 pkt 1 u.k.u.r. Ponadto, zgodnie z art. 7 ust. 5 u.k.u.r., rolnik indywidualny, a więc podmiot prowadzący gospodarstwo rodzinne, nabywając na preferencyjnych warunkach nieruchomość rolną, składa oświadczenia dotyczące powierzchni użytków rolnych, a nie nieruchomości rolnych³⁹.

Po drugie, argumentów przeciwko odnotowanej wyżej interpretacji dostarcza brzmienie ust. 2 art. 5 u.k.u.r., w którym ustawodawca nakazuje, by przy ustalaniu powierzchni użytków rolnych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, będących przedmiotem współwłasności, uwzględniać powierzchnię nieruchomości rolnych odpowiadających udziałowi we współwłasności takich nieruchomości. Ponadto, zgodnie z art. 6 ust. 1 u.k.u.r., za rolnika indywidualnego, a więc osobę prowadzącą gospodarstwo rodzinne, uważa się osobę fizyczną będącą właścicielem, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych, których

³⁶ Dz.U. poz. 483 ze zm.

³⁷ T. Czech, *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 316.

³⁸ Zgodnie z art. 2 pkt 5 u.k.u.r. użytki rolne to grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami i grunty pod rowami.

³⁹ P.A. Blajer, *Gospodarstwo rodzinne*, [w:] *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, red. P.A. Blajer, W. Gonet, Warszawa 2020, s. 364.

łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha. Treść przytoczonych tu regulacji może zatem prowadzić do kontrowersji, czy również przy wyznaczaniu normy maksymalnej określającej maksymalny obszar gospodarstwa rodzinnego podstawowe znaczenie nie powinno być przyznane powierzchni użytków rolnych, jednak pod warunkiem, że wchodzi one w skład nieruchomości rolnych w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Rację ma zatem P. Blajer, wskazując, że powyższe rozwiązanie jest bardziej uzasadnione z punktu widzenia celów ustawy oraz potrzeby zachowania spójności zawartych w niej unormowań, choć prowadzi do oczywistych wątpliwości praktycznych związanych z nieprecyzyjnym zdefiniowaniem nieruchomości rolnej na płaszczyźnie przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego⁴⁰.

Powyższe kontrowersje w zakresie maksymalnej normy obszarowej mogą stanowić dowód na bezrefleksyjne posługiwanie się przez ustawodawcę w płaszczyźnie uregulowań ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego pojęciami „nieruchomość”, „nieruchomość rolna”, „grunt”, „użytek rolny”. Podobny wniosek płynie z niezręczności redakcyjnych dotyczącej art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W literaturze trafnie wskazano, że precyzująca zakres zwolnienia przesłanka „gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym” oznacza odniesienie do gruntów rolnych o powierzchni powyżej 1 ha fizycznego lub 1 ha przeliczeniowego. Co więcej, w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawa o podatku od spadków i darowizn nie odnosi się już wprost do przepisów o podatku rolnym, chociaż nie można nie dostrzegać, że łączy się to z utworzeniem lub powiększeniem gospodarstwa rolnego w wyniku nabycia własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Zdaniem P. Smoleńca oznacza to, że dla potrzeb stosowania tego zwolnienia można doszukiwać się podwójnego mechanizmu obszarowego – zasadniczo powierzchni wyrażonej w hektarach fizycznych lub hektarach przeliczeniowych (gospodarstwo rolne), a w przypadku utworzonych (powiększonych) gospodarstw rolnych nie mniejszych niż 11 ha i nie większych niż 300 ha – powierzchni liczonej tylko w hektarach fizycznych⁴¹.

⁴⁰ Ibidem, s. 364–365.

⁴¹ P. Smoleń, *Art. 4...*

4.3. Kryterium prowadzenia gospodarstwa

Dodatkowym warunkiem, od którego uzależnione jest zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., jest nieprzerwane prowadzenie powstałego w ten sposób gospodarstwa przez okres nie krótszy niż 5 lat, liczony od momentu nabycia własności rzeczy (gruntu). Skłania to do kilku refleksji.

Po pierwsze, z legislacyjnego punktu widzenia jest to wymóg niemożliwy do zastosowania z uwagi na fakt, że definicja gospodarstwa rolnego zawarta w ustawie o podatku rolnym odnosi się wyłącznie do normy obszarowej i nie wymaga od właściciela żadnej aktywności w postaci „prowadzenia gospodarstwa”. Warte odnotowania są wątpliwości zgłaszane w tym zakresie na tle analogicznego do art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. rozwiązania z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Jak wskazała S. Brzeszczyńska, z lektury druków sejmowych związanych z procesem legislacyjnym, w wyniku którego wprowadzono do art. 9 u.p.c.c. to zwolnienie, można wysnuć wniosek, że projektodawca nie odróżniał „gospodarstwa rolnego” w rozumieniu u.p.r. od „gospodarstwa rolnego” w rozumieniu art. 55³ k.c. W ujęciu kodeksowym mowa jest o „zorganizowanej całości gospodarczej” i o „prowadzeniu gospodarstwa rolnego”, natomiast w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. o prowadzeniu gospodarstwa, a nie o prowadzeniu działalności rolniczej. Innymi słowy, nie są to pojęcia tożsame⁴².

Po drugie, nie wiadomo, czy wymóg prowadzenia „tego” gospodarstwa odnosi się do gospodarstwa, które jest (było) przedmiotem transakcji zwolnionej od podatku, czy ogólnie do gospodarstwa rolnego. Kwestia ta sprowadza się w istocie do pytania, czy tylko grunty nabyte ze zwolnieniem należy prowadzić 5 lat od dnia nabycia, czy całe gospodarstwo, w tym także inne grunty, które nabywca miał już wcześniej.

W doktrynie prawa podatkowego na gruncie art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wskazuje się dwa gospodarstwa rolne:

- 1) nabyte (grunty stanowiące gospodarstwo w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym);
- 2) utworzone (gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym – skoro art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wymaga powierzchni nie mniejszej niż 11 ha)⁴³.

⁴² S. Brzeszczyńska, *Sprzedaż nieruchomości*, [w:] *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, red. H. Ciepła, S. Brzeszczyńska, Warszawa 2018, s. 732–733.

⁴³ P. Smoleń, *Art. 4...*

Odnotowana „niezręczność językowa” dostrzegalna jest na tle użytego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w ramach kryterium „prowadzenie gospodarstwa” zwrotu „oraz gospodarstwo to”. W przyjętej wersji językowej wcale nie jest jednoznaczne, którego gospodarstwa rolnego ten warunek dotyczy. Wydaje się jednak, że chodzi o konkretne grunty, które były nabyte ze zwolnieniem od podatku. Trafnie wskazano, że istota tego zwolnienia przesądza o tym, iż warunek prowadzenia gospodarstwa rolnego przez co najmniej 5 lat odnosi się jedynie do nabywanej nieruchomości – objętej zwolnieniem. Podatnik, aby zachować prawo do zwolnienia, zobligowany jest do prowadzenia gospodarstwa rolnego obejmującego całość majątku będącego przedmiotem tego nieodpłatnego transferu – przestrzegając jednocześnie (wymaganych przez art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) norm powierzchniowych⁴⁴. Równocześnie zbycie innej nieruchomości, tzn. takiej, która nie mieści się w zakresie przedmiotowym analizowanego tu zwolnienia, nie wpływa negatywnie na prawo podatnika do zastosowania tej preferencji podatkowej⁴⁵. Utrata zwolnienia w takiej sytuacji mogłaby potencjalnie wiązać się z naruszeniem określonych w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ram obszarowych gospodarstwa rolnego.

Podobny problem zrodził się na tle art. 2b ust. 1 u.k.u.r., w którego świetle nabywca nieruchomości rolnej jest obowiązany prowadzić gospodarstwo rolne, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna, przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia przez niego tej nieruchomości, a w przypadku osoby fizycznej – prowadzić to gospodarstwo osobiście. Przesłankę tę ocenia się zgodnie z art. 6 ust. 2 pkt 1 u.k.u.r. Zostaje ona spełniona, gdy nabywca:

- 1) pracuje w gospodarstwie rolnym oraz
- 2) podejmuje wszelkie decyzje dotyczące prowadzenia działalności rolnej w tym gospodarstwie.

Rolnik powinien być bezpośrednio i stale zaangażowany w czynności składające się na prowadzenie działalności wytwórczej w ramach

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Jak trafnie wskazał W. Stachurski: „nie stanowi przesłanki do utraty zwolnienia zbycie przed upływem 5 lat, od dnia nabycia, innej, fizycznie oznaczonej części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, niż będącej przedmiotem zwolnienia, o ile w wyniku takiego zbycia grunty będące przedmiotem zwolnienia (lub z innymi będącymi własnością nabywcy) będą miały status gospodarstwa rolnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym” – S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrześcińska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s. 166.

gospodarstwa rolnego oraz zarządzanie tym gospodarstwem⁴⁶. Tak więc za aktualne także na tle art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d przyjąć należy stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu, w którym sąd stwierdził, że samo posiadanie lub własność gospodarstwa rolnego nie mogą być kwalifikowane jako jego prowadzenie, jeżeli nie wiąże się z nimi wykonywanie działalności rolniczej, co obejmuje również podejmowanie decyzji dotyczących prowadzenia działalności rolniczej w tym gospodarstwie⁴⁷.

Po trzecie, należy podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie sądowym, dotyczące warunkowego charakteru zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Odnosząc się do tej kwestii, NSA w wyroku z dnia 15 stycznia 2019 r. doszedł do wniosku, że zwolnienie zawarte w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ma charakter warunkowy, co oznacza, że nabycie w drodze spadku nieruchomości będzie zwolnione od podatku od spadków i darowizn tylko wtedy, gdy w chwili nabycia nieruchomości ta stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia⁴⁸. Samo zaś prowadzenie gospodarstwa zawierającego ten obszar gruntu powinno trwać nieprzerwanie przez okres 5 lat od momentu nabycia. Jak się wydaje, brakuje podstaw prawnych wskazujących, jaki obszar ma mieć prowadzone gospodarstwo rolne w okresie 6 lat od nabycia obszaru gruntu objętego zwolnieniem.

5. KODEKSOWA DEFINICJA GOSPODARSTWA ROLNEGO Z ART. 55³ K.C. A DEFINICJA PODATKOWA

Na aktualny kształt pojęcia gospodarstwa rolnego wpływ miało rozszerzenie zakresu jego składników i stopniowe przechodzenie od kategorii gruntu rolnego (traktowanego już jako gospodarstwo) do gospodarstwa jako zespołu różnorodnych czynników, przechodzenie od gospodarstwa rolnego jako jednostki własnościowej do gospodarstwa jako zorganizowanej całości gospodarczej, w której kategoria własnościowa jest

⁴⁶ Zob. T. Czech, *Kształtowanie...*, s. 326 oraz J. Bieluk, *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 342.

⁴⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2014 r., sygn. II SA/Po 93/14, Legalis nr 978581.

⁴⁸ Sygn. II FSK 2699/18, Legalis nr 1885431.

wtórna, oraz traktowanie składników gospodarstwa rolnego nie tylko jako przedmiotu określonych praw, ale jako instrumentów działalności rolniczej⁴⁹. Oznacza to, że determinanty prawnoekonomiczne mają wpływ nie tylko na legislacyjną konstrukcję gospodarstwa rolnego, ale także na wykładnię poszczególnych definicji⁵⁰.

Definicja gospodarstwa rolnego z art. 2 ust. 1 u.p.r. (i nawiązujące do niej wprost zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) ma zdecydowanie odmienny charakter od definicji gospodarstwa rolnego zawartej w przepisie art. 55³ k.c. Stosownie do treści art. 55³ k.c. „za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego”.

W znaczeniu przedmiotowym gospodarstwo rolne traktowane jest jako zespół (zakresowo zróżnicowany) składników czy też czynników produkcji rolnej tworzących zorganizowaną całość gospodarczą. Takie znaczenie ujmuje gospodarstwo rolne przede wszystkim w płaszczyźnie majątkowej. Natomiast w znaczeniu funkcjonalnym pojęcie to występuje, gdy oznacza działalność podejmowaną w gospodarstwie rolnym oraz podkreśla jego produkcyjny charakter⁵¹.

Kodeks cywilny „operuje” stosunkowo szerokim pojęciem gospodarstwa rolnego w ujęciu, któremu można przypisać charakter hybrydalny, co oznacza, że jest to ujęcie przedmiotowo-funkcjonalne. Regulacja w tym zakresie stanowi próbę kojarzenia różnorodnych interesów, a nie ich przeciwstawienia. Przy przyjęciu założenia, że dwa wskazane tu ujęcia gospodarstwa rolnego nie są konkurencyjne względem siebie, a raczej odgrywają rolę komplementarną, dopełniającą, można zasadnie twierdzić, że mamy do czynienia ze znaczeniem przedmiotowym, lecz z silnym akcentem funkcjonalnym. Przedmiotowe ujęcie gospodarstwa rolnego jednoznacznie zmierza do eksponowania elementów funkcjonalnych znajdujących wyraz w przykładowym wskazaniu poszczególnych składników stanowiących lub mogących stanowić zorganizowaną całość. W kodeksowej definicji

⁴⁹ R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 76–83.

⁵⁰ D. Łobos-Kotowska, *Komentarz do art. 55³ k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Fras, M. Habdas, LEX/el.

⁵¹ Szerzej na ten temat R. Budzinowski, *Koncepcja...*, s. 71 i nast., 98 i nast. oraz przywołana tam literatura.

gospodarstwa rolnego zaakcentowano funkcjonalny aspekt jej konstrukcji poprzez położenie nacisku na jej zadania.

Definicja podatkowa opiera się na tradycyjnym, tj. własnościowym ujęciu gospodarstwa rolnego. Mamy w tym przypadku do czynienia z ujęciem przedmiotowym. Równocześnie definicja z ustawy o podatku rolnym zawiera w sobie, obok elementu przedmiotowego, element podmiotowy. Wskazuje bowiem na podmioty posiadające określony tytuł prawny do użytku rolnego. Tego elementu brakuje w cywilistycznej koncepcji gospodarstwa rolnego⁵².

Zestawienie kodeksowego i podatkowego ujęcia gospodarstwa rolnego pozwala odnotować dalsze różnice. Po pierwsze, definicja kodeksowa ma znacznie szerszy zakres przedmiotowy, który obejmuje również inne grunty, a także budynki, ich części, urządzenia, inwentarz, jeżeli elementy te mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą. Należy brać pod uwagę także prawa związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, co powoduje, że definicja gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatku rolnego to grunty o określonej powierzchni, natomiast nie ma prawnego znaczenia, czy grunty te stanowią zorganizowaną całość gospodarczą, czy między nimi istnieje jakakolwiek więź ekonomiczna, czy też na gruntach tych prowadzona jest jakakolwiek działalność rolnicza⁵³.

Po drugie, w ujęciu cywilistycznym w skład gospodarstwa rolnego wchodzi grunty rolne i grunty leśne. Natomiast podatek rolny obejmuje wyłącznie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, które są jedną z kategorii użytków gruntowych, a dokładniej gruntów rolnych, ale nie każdy jednak grunt rolny opodatkowany jest podatkiem rolnym, a co za tym idzie – nie wchodzi w skład normy obszarowej gospodarstwa rolnego, o której mowa w art. 2 ust. 1 u.p.r.⁵⁴

Po trzecie, o ile w art. 55³ k.c. nie wymaga się, aby spełniona była jakakolwiek norma obszarowa gruntów, o tyle na gruncie przepisów podatkowych kryterium pozwalającym na wyodrębnienie gospodarstwa rolnego jest właśnie norma obszarowa. Jest ona, na co zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny, „łącznikiem” pozwalającym objąć określone grunty kwalifikacją jako gospodarstwo rolne⁵⁵. Skoro definicja podatkowa wskazuje na

⁵² L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*

⁵³ E. Kremer, *Podatki...*, s. 485.

⁵⁴ Podatek ten nie obejmuje nieużytków, które uznawane są za grunty rolne, a nie są użytkami rolnymi – L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 29 września 2011 r., sygn. II FSK 604/10, Legalis nr 388145.

określone kryterium obszarowe, pozwala to sformułować wniosek, iż nie każde przeniesienie własności będzie uzasadniało zastosowanie zwolnienia podatkowego z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Odnotowane różnice stanowią formalne potwierdzenie tezy, zgodnie z którą „ustawodawca podatkowy”, jeśli uzna to za celowe, może nadawać pojęciom funkcjonującym na gruncie prawa cywilnego własną treść, pojęcia te poszerzając bądź zawężając w stosunku do odpowiednich pojęć prawa cywilnego. Według B. Brzezińskiego takie zmodyfikowane zakresowo pojęcie może nadal być pojęciem prawa cywilnego – tyle że zmienionym lub, mimo większego czy mniejszego podobieństwa do pojęcia występującego w prawie cywilnym, organicznym pojęciem prawa podatkowego. Zdaniem tego autora wiele argumentów przemawia za tą drugą koncepcją. Dopiero w sytuacji, gdy prawo podatkowe stosuje określony termin, ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa (np. do prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak odesłania) – jednakże tylko w wypadku, gdy są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. pojęć prawnych⁵⁶.

Ujmując zagadnienie w szerszej perspektywie historycznej, warto przypomnieć przypadek poszukiwania adekwatnej definicji gospodarstwa rolnego przy interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. Termin „gospodarstwo rolne”, użyty w przepisach tej ustawy, nie był tam jednak początkowo definiowany, a ustawa nie odsyłała do żadnego z innych aktów prawnych i zawartych w nich definicji gospodarstwa rolnego. Powstał zatem problem rozumienia znaczenia terminu „gospodarstwo rolne”, użytego w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że adekwatne będzie w takim wypadku znaczenie, jakie nadawały temu terminowi przepisy prawa cywilnego⁵⁷. Oznacza to, że w ocenie sądu nie znalazła uznania definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ust. 1 u.p.r., a więc w akcie normatywnym systemowo bliższym ustawie o podatku od spadków i darowizn niż przepisy prawa cywilnego⁵⁸.

Reasumując, relacja pomiędzy prawem podatkowym a prawem rolnym powinna koncentrować się na kwestii strategii legislacyjnej i zmierzać do wypracowania odpowiedzi na pytania o to, w jakim zakresie i w jaki sposób

⁵⁶ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 77 i nast.

⁵⁷ A. Olesińska, *Komentarz do wyroku NSA z dnia 7 listopada 1984 r., sygn. SA/Gd 864/84*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 4, s. 195–197.

⁵⁸ Ibidem.

wskazane gałęzie prawa powinny ze sobą kooperować, wykorzystując wzajemnie pojęcia i konstrukcje prawne⁵⁹. Na tym tle postulat „importowania” kodeksowego ujęcia gospodarstwa rolnego na obszar regulacyjny art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. rysuje się bardzo czytelnie. Pozytywną ocenę przyjętego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. odwołania się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym sformułowała także K. Stefańska. Odnosząc się z aprobatą do zakreszenia ram powierzchniowych, autorka ta podkreśliła, że preferencje finansowe dotyczą tylko pewnej grupy gospodarstw, które spełniać będą wskazane kryterium obszarowe i z którymi można wiązać proces przekształceń strukturalnych w rolnictwie⁶⁰. Zauważyła także, że w podstawowych aktach prawnych ustawodawca odwołuje się do różnych definicji gospodarstwa rolnego, które jest podstawową kategorią pojęciową prawa rolnego i dlatego najbardziej adekwatną do formułowania na jej bazie podstawowych celów dla zmian ustrojowo-gospodarczych. Autorka zaznaczyła również, iż wobec przenikania się unormowań prawnych traci na znaczeniu akcentowanie różnic w definiowaniu pojęcia „gospodarstwo rolne” w poszczególnych aktach prawnych. Uwagi te dotyczą kodeksowej definicji gospodarstwa rolnego, której znaczenie daleko wykracza poza ramy samego Kodeksu cywilnego. To samo można powiedzieć o definicji gospodarstwa rolnego zawartej w ustawie o podatku rolnym, której zastosowanie ma szerszy zakres, niż wynikałoby to z miejsca jej określenia i celu, dla realizacji którego została przyjęta⁶¹.

Wprowadzenie na grunt ustawy o podatku rolnym definicji gospodarstwa rolnego uniemożliwia zastosowanie na „potrzeby podatkowe” identycznego terminu funkcjonującego w prawie cywilnym⁶². Warto w tym miejscu zauważyć, że w samej definicji gospodarstwa rolnego, uregulowanej w art. 2 ust. 1 u.p.r., ustawodawca posługuje się instytucjami cywilnoprawnymi, takimi jak: własność, posiadanie, osoba fizyczna, osoba prawna. W tym zakresie oczywiste wydaje się, iż pojęcia te należy rozumieć w znaczeniu nadanym im w prawie cywilnym⁶³. A skoro tak, to zasadne jest

⁵⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo...*, s. 119.

⁶⁰ K. Stefańska, *Przesłanki prawnego różnicowania pojęcia gospodarstwa rolnego*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012, s. 301.

⁶¹ *Ibidem*, s. 302.

⁶² L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*

⁶³ *Ibidem*.

rozważenie postulowanego odesłania do art. 55³ k.c., które byłyby wiążące i skutkowałyby inkorporacją definicji kodeksowej na grunt art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., który uznałby tym samym definicję obcą za definicję własną⁶⁴. Stąd też za bardziej adekwatne i przystające do potrzeb szeroko rozumianego obrotu rolnego, w tym także do zmian własnościowych *mortis causa*, uznajemy kodeksowe pojęcie gospodarstwa rolnego.

Warto także przypomnieć ustalenia poczynione przez W.J. Katnera, zgłoszone wprawdzie w związku z problematyką relacji kodeksowego ujęcia gospodarstwa rolnego do jego definicji z ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników⁶⁵, niemniej jednak aktualne, jak sądzimy, w poruszanej tu kwestii. Według przywołanego autora ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników niepotrzebnie próbuje odmiennie od Kodeksu cywilnego formułować definicję gospodarstwa rolnego, skoro „zakotwiczone” w Kodeksie cywilnym pojęcie „gospodarstwo rolne” odgrywa szczególną rolę w kształtowaniu stosunków własnościowych w rolnictwie⁶⁶.

6. WNIOSKI

Prawo podatkowe jest autonomiczne od prawa cywilnego, analogicznie jak prawo cywilne jest niezależne od prawa podatkowego⁶⁷. Jednakże ustawodawca może dla pewnych rozwiązań tworzyć relacje instytucjonalne między tymi gałęziami prawa⁶⁸. Z taką sytuacją mamy do czynienia przy zwolnieniu z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. i dlatego uzasadniony wydaje się postulat jednoznacznego odwołania się w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. do kodeksowej konstrukcji gospodarstwa rolnego. Przede wszystkim należałoby

⁶⁴ W pełni, jak sądzimy, należy się także zgodzić z poglądem, iż „z samej idei podatku spadkowego wynika, że rozwiązania prawnofinansowe mają w stosunku do cywilnoprawnych charakter wtórny. W każdym razie wydaje się bezdyskusyjne, że powinny być one zharmonizowane z unormowaniami księgi IV k.c.” – T. Kacymirow, B. Kordasiewicz, *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 12, s. 73.

⁶⁵ Dz.U. z 2023 r., poz. 208 ze zm., dalej: u.u.s.r.

⁶⁶ W.J. Katner w: *Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz*, red. M. Pyziak, Warszawa 2009, s. 536–537. Por. K. Antonów, *Stosunek prawa ubezpieczeń społecznych do prawa cywilnego*, [w:] *Ochrona praw człowieka w świetle przepisów prawa pracy i zabezpieczenia społecznego*, red. A.M. Świątkowski, Warszawa 2009, s. 317.

⁶⁷ I. Nowak, *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010, s. 83–92.

⁶⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienie...*, s. 350–351.

zmierzać do eliminacji wielu niekonsekwencji, które obecnie mają miejsce na styku rolnoprawnych aspektów regulacji kodeksowej i prawa podatkowego. Jeśli w regulacji prawnej obrotu rolnego nawiązujemy do kodeksowego pojęcia gospodarstwa rolnego, to pojęcie to, ze wszystkimi konsekwencjami, powinno znajdować wyraz także w innych aktach prawnych, w tym podatkowych, oddziałujących na ten obrót. Obecny stan prawny jest w tym zakresie zupełnie niesatysfakcjonujący.

Opowiadając się za autonomią prawa podatkowego oraz dostrzegając brak związania prawem cywilnym zarówno przy tworzeniu prawa, jak i przy stosowaniu prawa podatkowego, akcentujemy potrzebę „przejęcia” art. 55³ k.c. na potrzeby zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W tym kontekście cywilistyczne pojęcie gospodarstwa rolnego stanowiłoby „budulec” dla instytucji podatkowoprawnych, ponieważ jest ono podstawową i normatywną kategorią pojęciową w prawie rolnym, pomimo że jest pojęciem niejednorodnym⁶⁹. Dookreślenie tej fundamentalnej kategorii normatywnej jest istotne z punktu widzenia wielu instytucji prawnych, w tym podatkowoprawnych. Innymi słowy, znaczenie cywilistycznego pojęcia gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatkowych powinno być podstawą do określenia przedmiotu zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.⁷⁰ Co więcej, postulat jednoznacznego i interdyscyplinarnego zdefiniowania pojęcia gospodarstwa rolnego, a także potrzebę harmonizacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn z przepisami Kodeksu cywilnego zgłaszają także inni przedstawiciele piśmiennictwa⁷¹, podnosząc, iż definicja kodeksowa jest precyzyjna⁷², gdyż została skonstruowana dla potrzeb obrotu, w tym dziedziczenia, a stosowanie innej ogranicza tylko zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.⁷³

⁶⁹ Jego zróżnicowanie wynika z faktu traktowania gospodarstwa rolnego przez ustawodawcę w sposób instrumentalny, uzależniony od celu, jakiemu jego określenie ma służyć. To z kolei wywołuje konsekwencje związane z zakresem znaczeniowym tego pojęcia, określeniem elementów wchodzących w jego skład i panującymi między nimi zależnościami.

⁷⁰ J. Bieluk, *Zasady zwolnienia gospodarstw...*, s. 366. Zob. także: idem, *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VII, s. 229, <https://doi.org/10.15290/sia.2009.07.14>

⁷¹ I. Czaja-Hliniak, *Kontrowersyjne regulacje...*, 39–40.

⁷² J. Bieluk, *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11, s. 25.

⁷³ Autor trafnie podnosi, że celem zwolnienia powinna być całościowa ochrona warsztatu pracy rolnika. Wybieranie jednego elementu gospodarstwa rolnego, tj. gruntu, którego wartość może być niższa niż wartość pozostałych składników gospodarstwa rolnego,

BIBLIOGRAFIA

- Antonów K., *Stosunek prawa ubezpieczeń społecznych do prawa cywilnego*, [w:] *Ochrona praw człowieka w świetle przepisów prawa pracy i zabezpieczenia społecznego*, red. A.M. Świątkowski, Warszawa 2009.
- Bieluk J., *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, [w:] *Prawo rolne*, red. P. Czechowski, Warszawa 2019.
- Bieluk J., *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11.
- Bieluk J., *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Bieluk J., *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VII, <https://doi.org/10.15290/sia.2009.07.14>
- Bieluk J., *Zasady zwolnienia gospodarstw rolnych z podatku od spadków i darowizn*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, <https://doi.org/10.15290/sia.2011.09.25>
- Blajer P.A., *Gospodarstwo rodzinne*, [w:] *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, red. P.A. Blajer, W. Gonet, Warszawa 2020.
- Bogucki S., Cudak A., Pietrasz P., Stachurski W., Winiarski K., Wrześcińska-Nowacka A., *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015.
- Brzeszczyńska S., *Sprzedż nieruchomości*, [w:] *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, red. H. Ciepla, S. Brzeszczyńska, Warszawa 2018.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienie teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Budzinowski R., *Formy prawne zmiany generacji inter vivos w rolnictwie*, [w:] *Prawo rolne*, red. A. Stelmachowski, Warszawa 2008.
- Budzinowski R., *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992.
- Budzinowski R., *Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych*, Poznań 2008.
- Czaja-Hliniak I., *Kontrowersyjne regulacje obciążeń daninowych gospodarstw rolnych*, [w:] *Studia prawnicze: rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2006.

zaprzecza celowi przepisu art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W kontekście przytoczonej argumentacji J. Bieluk sformułował postulat *de lege ferenda*, zgodnie z którym zwolnione od spadków i darowizn powinno być gospodarstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. W ocenie autora właśnie takie gospodarstwo powinno podlegać ochronie, w tym ochronie przed nadmiernym fiskalizmem państwa. Uzasadniając swój punkt widzenia, J. Bieluk trafnie wskazywał, iż stosowanie definicji z art. 2 ust. 1 u.p.r. jest sztucznym wyłączeniem jednego z elementów gospodarstwa do innego reżimu prawnego. Rodzi to niepotrzebne komplikacje prawne, a także nie jest wyrazem popierania idei gospodarstw rodzinnych przez państwo – ibidem, s. 25–26.

- Czaja-Hliniak I., *Nowe zasady opodatkowania dziedziczenia i darowizn gospodarstw rolnych*, „Nowe Prawo” 1995, nr 2.
- Czech T., *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna dotycząca rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 13 października 2014 r.*, druk nr 2656, „Opinie Biura Analiz Sejmowych”, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/opinieBAS.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).
- Etel L., *Podatek rolny – czas na zmiany*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012.
- Etel L., Pahl B., Popławski M., *Podatek rolny. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Kacymirow T., Kordasiewicz B., *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 12.
- Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz*, red. M. Pyziak, Warszawa 2009.
- Kremer E., *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019.
- Krywan T., *Zmiany w podatku od spadków i darowizn od stycznia 2016 r.*, LEX/el.
- Lichorowicz A., *Problematyka struktur agrarnych w ustawodawstwie Wspólnoty Europejskiej*, Kraków 1996.
- Łobos-Kotowska D., *Komentarz do art. 55³ k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Fras, M. Habdas, LEX/el.
- Nowak I., *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014.
- Nowak I., *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010.
- Nowak I., *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012/el.
- Ofiarski Z., *Ustawowe przesłanki warunkujące zwolnienie sprzedaży gruntów rolnych z podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.03.02>
- Olesińska A., *Komentarz do wyroku NSA z dnia 7 listopada 1984 r., sygn. SA/Gd 864/84*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 4.
- Prutis S., *Instrumenty prawne polityki strukturalnej w rolnictwie (dysfunkcje i bariery)*, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III.
- Smoleń P., *Art. 4 – zwolnienia przedmiotowe*, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Stefańska K., *Przesłanki prawnego różnicowania pojęcia gospodarstwa rolnego*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 2656, <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).

Wojciechowski P., *Współczesne definicje gospodarstwa rolnego w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019.

THE RELEVANCE OF THE CIVILIAN CONCEPT OF ‘FARM’ FOR THE PURPOSES OF EXEMPTION FROM THE INHERITANCE AND GIFT TAX ACT

Summary. The publication is devoted to the civilian notion of “agricultural holding” from Article 55³ of the Civil Code Act of 23 April 1964 in the light of the prerequisites for exemption from Article 4(1)(1) of the Inheritance and Donation Tax Act of 28 July 1983. The authors call for the introduction of the definition of an agricultural holding from the Civil Code also in the inheritance and gift tax provisions. Otherwise, “reservations” of a legal nature with regard to the so-called legislative standards at the “interface” of the agrarian-legal aspects of the code regulation and the tax law will still remain.

Keywords: farm, agricultural tax, inheritance and gift tax, civil code

NAJEM I ODPLATNE ZBYCIE NIERUCHOMOŚCI PRZEZ OSOBY FIZYCZNE A DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA W ROZUMIENIU PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH W ŚWIETLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Streszczenie. Zagadnienie kwalifikacji przychodów z najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów od lat jest przedmiotem rozważań w orzecznictwie sądów administracyjnych. Konstrukcja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, określających katalog źródeł przychodów opodatkowanych tym podatkiem, utrudnia wskazanie precyzyjnych przesłanek, które należy uwzględnić, dokonując oceny, w jakich przypadkach przychody z najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości powinny zostać zaliczone do źródła przychodu, jaki stanowi pozarolnicza działalność gospodarcza. Ustalenia przedmiotowych przesłanek nie ułatwia także treść definicji działalności gospodarczej sformułowanej w niniejszej ustawie.

Słowa kluczowe: najem nieruchomości, odpłatne zbycie nieruchomości, źródła przychodów, działalność gospodarcza

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, e-mail: a.miernik@op.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1695-1965>

Dynamika procesów gospodarczych sprawia, że coraz bardziej popularnym sposobem lokowania nadwyżek środków finansowych przez osoby fizyczne staje się inwestowanie w nieruchomości. Nieruchomości te są najczęściej w dalszej kolejności wynajmowane lub z zyskiem zbywane. W przypadku gdy osoba fizyczna wynajmuje albo zbywa większą liczbę nieruchomości lub jednocześnie wynajmuje nieruchomości w ramach działalności gospodarczej oraz poza nią, powstać mogą wątpliwości, do jakiego źródła przychodu zakwalifikować osiągnięte z tego tytułu przychody. W świetle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ najem nieruchomości², z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, stanowi źródło przychodów opodatkowanych tym podatkiem (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.³). Źródłem przychodów w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy jest także odpłatne zbycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości w przypadku, gdy nie następuje ono w wykonaniu działalności gospodarczej oraz dokonane zostało przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.). Źródłem przychodu odrębnym od źródeł przychodów wymienionych w powołanych regulacjach jest pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.). Wylczenie źródeł przychodów w art. 10 u.p.d.o.f. ma na celu dokonanie ich podziału według podobnego charakteru, czego konsekwencją jest odmienne ich traktowanie do celów podatkowych⁴. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

² W przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie sformułowano definicji legalnej pojęcia „nieruchomości”. Uzasadnione jest zatem sięgnięcie w tym zakresie do definicji tego pojęcia zawartej w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.), dalej: k.c. W myśl art. 46 § 1 k.c.: „Nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności”.

³ Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. źródłami przychodów są: „najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą”.

⁴ *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2017, komentarz do art. 10, Legalis/el.

określono precyzyjnych kryteriów pozwalających jednoznacznie stwierdzić, czy w danym przypadku osiągnięte przez osobę fizyczną przychody z najmu lub odpłatnego zbycia nieruchomości stanowią przychody z działalności gospodarczej, co stało się przyczyną wątpliwości podatników dotyczących prawidłowej kwalifikacji tych przychodów do odpowiedniego źródła przychodów i w konsekwencji licznych sporów z organami podatkowymi⁵. Wobec niedostatku regulacji ustawowej sądy administracyjne stawały przed koniecznością rozstrzygnięcia (każdorazowo) w podejmowanych orzeczeniach, czy na gruncie danego stanu faktycznego przychody osiąmane przez osoby fizyczne z najmu lub odpłatnego zbycia nieruchomości powinny być uznane za przychody z działalności gospodarczej. Jak zostanie wykazane w artykule, w judykaturze w zakresie omawianej problematyki brakowało jednolitej linii orzeczniczej. Nierzadko ocena zaliczenia przychodów z najmu nieruchomości i przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów dokonywana była przez sądy na podstawie podobnych kryteriów. Dopiero podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w składzie siedmiu sędziów uchwały z dnia 24 maja 2021 r.⁶ umożliwiło wypracowanie spójnej linii orzeczniczej w tym zakresie. Mając powyższe na uwadze, celem artykułu jest ustalenie, jakie przesłanki kwalifikacji przychodów osiąmanych przez osoby fizyczne z najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów prezentowane są w orzecznictwie sądów administracyjnych. W artykule wykazana zostanie również rozbieżność stanowisk judykatury na temat przydatności definicji działalności gospodarczej zawartej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do określania, w jakich przypadkach przychody z najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości powinny być objęte źródłem przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. W kontekście tym szczególne znaczenie ma wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 19 lipca 2022 r.⁷

⁵ Zob. J. Pustuł, *Kwalifikowanie przychodów z najmu – pozarolnicza działalność gospodarcza wyjątkiem, a nie zasadą*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11, s. 12 i nast.

⁶ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21, Legalis nr 2576682.

⁷ Wyrok TK z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52.

2. KWALIFIKACJA PRZYCHODÓW OSIĄGANÝCH Z NAJMU I ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI A OPODATKOWANIE PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Zaliczenie przychodów z najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości do przychodów z określonego źródła przychodów determinuje reguły ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zasadniczo wyróżnić można dwie sytuacje. Po pierwsze, przychody z najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości stanowią przychody osiągnięte poza działalnością gospodarczą i zaliczane są do źródeł przychodów, o których mowa odpowiednio w art. 10 ust. 1 pkt 6 lub art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Po drugie, przychody osiągnięte z tytułu umów najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości stanowią przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej i objęte są źródłem przychodów wskazanym w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.⁸

Z dniem 1 stycznia 2022 r. nowe brzmienie otrzymał art. 2 ust. 1a ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne⁹. W myśl wskazanego przepisu w obecnym brzmieniu osoby fizyczne osiągnięte przychody określone w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. opłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Jednocześnie na mocy tej samej ustawy nowelizującej nowe brzmienie otrzymał art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f.¹⁰ Zgodnie z jego aktualną treścią dochody osiągnięte przez podatników ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. opodatkowane są w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne. Przepisy powołanej ustawy nowelizującej stanowią przy tym, że podatnicy osiągnięty w 2022 r. przychody z tego źródła mogą stosować

⁸ W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zdefiniowano pojęcia najmu. Uzasadnione jest zatem sięgnięcie do przepisów prawa cywilnego. Zgodnie z art. 659 § 1 k.c.: „Przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz”.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2540, dalej: u.z.p.d.o.f. Aktualne brzmienie art. 2 ust. 1a u.z.p.d.o.f. nadane zostało na mocy art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.), dalej: ustawa nowelizująca.

¹⁰ Art. 1 pkt 6 lit. e ustawy nowelizującej.

zasady ich opodatkowania obowiązujące na 31 grudnia 2021 r.¹¹ Przed wejściem w życie wspomnianych regulacji osoby fizyczne osiągające przychody z najmu nieruchomości dokonywanego poza działalnością gospodarczą, określanego w piśmiennictwie jako tzw. najem prywatny¹², mogły dokonać wyboru formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i opodatkować osiągnięte z tego tytułu przychody lub dochody odpowiednio ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, lub według skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.¹³ Od stycznia 2023 r. wyłączną formą opodatkowania przychodów z najmu prywatnego jest ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne określa dwie stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z tytułu przychodów z najmu prywatnego: 8,5% przychodów (do kwoty 100 000 zł) oraz 12,5% przychodów (od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł)¹⁴. Skorzystanie z tej formy opodatkowania możliwe jest także w przypadku przychodów z najmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, które w myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zaliczają się do przychodów z działalności gospodarczej¹⁵. Stosownie do postanowień ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane są

¹¹ Przy tym nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r. mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego albo prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, które nabyte lub wytworzone zostały przed 1 stycznia 2022 r. (art. 71 ust. 1–2 ustawy nowelizującej).

¹² Zob. M. Jamróży, A. Główka, *Kwalifikacja przychodów z najmu prywatnego do źródła przychodów*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 6, s. 53 i nast.; R. Kowalski, *Zmiany w podatkach dochodowych 2017/2018*, Warszawa 2018, s. 85; P. Zawadzka, *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych*, [w:] *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, s. 266; A. Bartosiewicz, *Polski Ład. Podatki i składki*, Warszawa 2022, s. 224.

¹³ Zgodnie z art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. w brzmieniu do 31 grudnia 2021 r.: „Dochody osiągnięte przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6, są opodatkowane na zasadach określonych w ustawie, chyba że podatnicy wybiorą opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym”.

¹⁴ Art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a u.z.p.d.o.f.

¹⁵ Art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f.

na zasadach ogólnych (art. 27 u.p.d.o.f.¹⁶), chyba że podatnik wybierze sposób opodatkowania osiągniętych z tego tytułu dochodów na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f. Dochody z najmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą mogą być więc opodatkowane przede wszystkim na zasadach ogólnych lub podatkiem liniowym (19% podstawy obliczenia podatku¹⁷). Z dniem 1 stycznia 2021 r. nowe brzmienie otrzymał art. 12 ust. 1 u.z.p.d.o.f.¹⁸ Zgodnie z aktualnym brzmieniem powołanego przepisu ryczałt od przychodów z tego tytułu wynosi 8,5% przychodów do kwoty 100 000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł¹⁹. Od 2021 r. podatnicy osiągający przychody z najmu nieruchomości prowadzonego w ramach działalności gospodarczej korzystają zatem również z możliwości opodatkowania tych przychodów zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. W obecnym stanie prawnym przedmiotowa forma opodatkowania dostępna jest więc dla osób fizycznych osiągających zarówno przychody z najmu prywatnego, jak i z najmu nieruchomości prowadzonego w ramach działalności gospodarczej. W obu przypadkach stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie różnią się, a podatek pobierany jest bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania przychodów²⁰. Niemniej jednak należy zgodzić się z prezentowanym w piśmiennictwie stanowiskiem, że pomimo iż możliwe stało się rozliczanie najmu ryczałtem w ramach działalności gospodarczej, nadal istotne znaczenie ma prawidłowa kwalifikacja przychodów z najmu nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów, ponieważ rozliczanie ryczałtem najmu prywatnego różni się od rozliczania ryczałtem najmu w ramach działalności gospodarczej²¹. Dla przykładu:

¹⁶ Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. podatek dochodowy pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali podatkowej. Stawki podatku wynoszą 12% (przy podstawie obliczenia podatku do kwoty 120 000 zł) oraz 32% (od nadwyżki ponad 120 000 zł).

¹⁷ Zgodnie z art. 30c ust. 2 zd. 1 u.p.d.o.f.: „Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód ustalony zgodnie z art. 9 ust. 1, 2–3b i 5, art. 24 ust. 1, 2, 3b–3e i ust. 4 zdanie pierwsze lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 23o”.

¹⁸ Art. 3 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123).

¹⁹ Art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. b u.z.p.d.o.f.

²⁰ Art. 12 ust. 2 u.z.p.d.o.f.

²¹ Zob. G. Grabowski, *Kiedy najem to działalność gospodarcza – przełomowa uchwała NSA?*, 2021, <https://wynajmistrz.pl/kiedy-najem-to-dzialalnosc-uchwala-nsa/> (dostęp: 21.11.2022).

w ramach działalności gospodarczej wystąpi obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów, odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne oraz rozpoznawania przychodu należnego, a nie kwot otrzymanych, jak w najmie prywatnym²².

Podobnie jak w przypadku najmu nieruchomości sposób opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego ich zbycia również uzależniony jest od kwalifikacji przychodów z tego tytułu do odpowiedniego źródła przychodów. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji odpłatnego zbycia nieruchomości. Pod pojęciem tym rozumiana jest sprzedaż, zamiana lub inne odpłatne (za wynagrodzeniem) rozporządzenie nieruchomością przenoszące własność na drugi podmiot, np. w drodze umowy odpłatnego zniesienia współwłasności²³. Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości, które nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i dokonane zostało przed upływem 5 lat, licząc od końca roku, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, określa art. 30e u.p.d.o.f. Zgodnie z ust. 1 powołanego przepisu od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f., podatek dochodowy wynosi 19% podstawy jego obliczenia²⁴. Mając na uwadze

²² Ibidem. Zob. także: art. 6 ust. 1–1a, art. 15 ust. 1, art. 15 ust. 3 u.z.p.d.o.f.

²³ Definicja odpłatnego zbycia nieruchomości sformułowana w wyjaśnieniach Krajowej Informacji Skarbowej: Krajowa Administracja Skarbowa, *Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości. Roczne rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r.*, b.d., <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/7571635/opodatkowanie+odp%C5%82atnego+zbycia+nieruchomo%C5%9Bci.pdf> (dostęp: 21.11.2022). Należy jednak zauważyć, że w judykaturze przyjmuje się, iż umowa o dożywocie ma charakter odpłatny, jednak w przypadku zbycia nieruchomości na jej podstawie nie jest możliwe określenie przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. na zasadach wynikających z art. 19 ust. 1 i 3 tej ustawy (zob. uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 17 listopada 2014 r., sygn. II FPS 4/14, Legalis nr 1079931). O braku możliwości kwalifikowania umowy dożywocia jako odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. decyduje brak pełnej regulacji dotyczącej podstawy opodatkowania – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 17 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Kr 1612/12, Legalis nr 877264. Podobnie: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 marca 2012 r., sygn. I SA/Gl 1054/11, Legalis nr 861020.

²⁴ Podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości a kosztami uzyskania przychodów, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych od zbywanych nieruchomości (art. 30e ust. 2 u.p.d.o.f.). Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f., stanowią udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania (art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f.).

treść art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., uzasadniony jest wniosek, że odpłatne zbycie nieruchomości dokonane po upływie wskazanego powyżej terminu nie jest źródłem przychodów w rozumieniu art. 10 u.p.d.o.f. i nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, o ile nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej²⁵. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodami z działalności gospodarczej są m.in. przychody z odpłatnego zbycia składników majątku, które są środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych²⁶. Określone w art. 30e u.p.d.o.f. zasady opodatkowania nie mają zastosowania w sytuacji, gdy budowa i sprzedaż budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych oraz sprzedaż gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów stanowią przedmiot działalności gospodarczej podatnika, a także gdy przychód ze sprzedaży nieruchomości stanowi przychód z działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej²⁷. W przypadkach tych przychód ze sprzedaży nieruchomości podlega opodatkowaniu jak przychód z działalności gospodarczej²⁸. Należy zwrócić uwagę na to, że powołana regulacja stanowi wyłącznie o sprzedaży nieruchomości, a nie odpłatnym zbyciu nieruchomości, będącym pojęciem o szerszym zakresie przedmiotowym. Z woli ustawodawcy zasady opodatkowania przewidziane w art. 30e u.p.d.o.f. znajdą natomiast zastosowanie do przychodów z odpłatnego zbycia, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej budynku mieszkalnego (lub jego części albo udziału w takim budynku) i lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość (lub udziału w takim lokalu), jak również gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu albo udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, a także spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego albo udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie²⁹. Wymienionych przychodów nie zalicza się bowiem do przychodów z działalności gospodarczej³⁰.

²⁵ *Podatek dochodowy od osób fizycznych...*, komentarz do art. 30e. Podobnie: K. Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015, s. 176.

²⁶ Art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f.

²⁷ Art. 30e ust. 6 u.p.d.o.f.

²⁸ *Podatek dochodowy od osób fizycznych...*, komentarz do art. 30e.

²⁹ Art. 14 ust. 2c u.p.d.o.f.

³⁰ *Ibidem*.

3. PRZESŁANKI KWALIFIKACJI PRZYCHODÓW OSIĄGANÝCH Z TYTUŁU UMÓW NAJMU NIERUCHOMOŚCI DO ODPOWIEDNIEGO ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW W ŚWIETLE ORZECZNICTWA

Fundamentalne znaczenie z punktu widzenia problematyki kryteriów oceny, w jakich przypadkach przychody osiągnane z tytułu umów najmu nieruchomości stanowią przychody z najmu prywatnego, a w jakich przychody z działalności gospodarczej, ma przywoływana już uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. Przed jej podjęciem brakowało jednolitej linii orzeczniczej w omawianym zakresie. Sądy administracyjne, w tym Naczelny Sąd Administracyjny, formułowały zróżnicowane, nierzadko wzajemnie wykluczające się przesłanki kwalifikacji przychodów z najmu nieruchomości do właściwego źródła przychodów. W konsekwencji wykształciły się dwie zasadnicze, odmienne linie orzecznicze. Pierwsza polegała na przyjęciu, że kluczowe znaczenie przy ustalaniu przedmiotowych przesłanek ma definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Zgodnie z jej treścią działalnością gospodarczą (lub pozarolniczą działalnością gospodarczą) jest działalność zarobkowa: a) wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa, b) polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopaliny ze złóż, c) polegająca na wykorzystywaniu rzeczy lub wartości niematerialnych i prawnych, która prowadzona jest we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, a uzyskane z niej przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.o.f. Powyższa linia orzecznicza zakładała, że ocena, czy wynajmowane lokale stanowią składniki majątku związane z działalnością gospodarczą, nie jest determinowana wolą (zamiarem) podatnika, lecz spełnianiem lub niespełnianiem obiektywnych kryteriów pozarolniczej działalności gospodarczej, wskazanych w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.³¹ We wspomnianą linię orzeczniczą wpisuje się niewątpliwie wyrok NSA z dnia 22 października 2019 r.³², w którym sąd ten stwierdził, że do źródła przychodów w postaci najmu (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.) mogą być kwalifikowane tylko te przychody, które nie pochodzą z oddania

³¹ Zob. wyrok NSA z dnia 22 października 2019 r., sygn. II FSK 1581/18, Legalis nr 2245668. Podobnie: wyroki NSA: z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2769/15, Legalis nr 1697961; z dnia 25 września 2018 r., sygn. II FSK 2577/16, Legalis nr 1835279; wyrok WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2019 r., sygn. I SA/Op 290/19, Legalis nr 2260545; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2021 r., sygn. I SA/Gl 559/20, Legalis nr 2553314.

³² Wyrok NSA z dnia 22 października 2019 r., sygn. II FSK 1581/18, Legalis nr 2245668.

w najem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Dla właściwego podatkowego zakwalifikowania przychodów z najmu w pierwszej kolejności należy więc ocenić, czy składniki majątkowe oddane w najem służą prowadzeniu działalności gospodarczej, tak jak jest ona zdefiniowana w ustawie podatkowej (charakter zarobkowy, prowadzenie jej przez podatnika we własnym imieniu, zorganizowanie i ciągłość)³³. Zdaniem sądu wśród cech takiej działalności nie wymieniono zamiaru podatnika jej prowadzenia, co dowodzi, że o zaliczeniu przychodu do określonego źródła, a więc także o związaniu lub braku związania określonych składników majątkowych z działalnością gospodarczą, nie decyduje zamiar podatnika, lecz obiektywne cechy prowadzonej przez niego działalności, a w przypadku stwierdzenia, że składniki majątku podatnika będące przedmiotem najmu wykorzystywane są w prowadzonej działalności gospodarczej, a więc służą jej prowadzeniu, oznacza, że są też z nią związane³⁴. W konsekwencji jeżeli działalność polegająca na wynajmie nieruchomości wykazuje cechy zarobkowości i ciągłości, a przede wszystkim zorganizowania, świadczy to o prowadzeniu przez podatnika działalności gospodarczej z wykorzystaniem tych składników majątkowych³⁵. Podobnie w wyroku z dnia 6 listopada 2019 r.³⁶ WSA w Opolu orzekł, że działalnością gospodarczą nie jest deklaracja podatnika, lecz ciąg zdarzeń faktycznych o charakterze obiektywnym. Zauważyć przy tym należy, że w ramach prezentowanej linii orzecniczej sądy administracyjne wskazywały na różne przesłanki jako przesądzające o kwalifikacji przychodów osiąganych z tytułu umów najmu nieruchomości do źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym w niektórych orzeczeniach sam zamiar podatnika dotyczący osiągnięcia zysku w związku z przeprowadzaniem przez niego transakcjami nie przesądza o przypisaniu uzyskanego z nich przychodu do wspomnianego źródła przychodu bez jednoczesnego spełnienia pozostałych przesłanek wynikających z definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁷. Założeniem uzyskania zysku kieruje się bowiem także podatnik osiągający przychód

³³ Ibidem.

³⁴ Ibidem.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2019 r., sygn. I SA/Op 290/19, Legalis nr 2260545.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., sygn. II FSK 887/16, Legalis nr 1773980.

zaliczany do innych źródeł niż pozarolnicza działalność gospodarcza³⁸. Cechami działań podatnika uznawanymi przez sądy administracyjne w prezentowanej linii orzeczniczej za decydujące o zaliczeniu przychodów osiągniętych z tytułu umów najmu nieruchomości do przychodów z działalności gospodarczej były zatem ciągłość i zorganizowanie. Przyjmowano, że działania w zakresie zawierania umów najmu nieruchomości wykazujące cechy zorganizowania i ciągłości, jeżeli podejmowane czynności, związane z zagospodarowaniem i rozporządzaniem mieniem, istotnie odbiegają od normalnego wykonywania prawa własności, a podatnik z operacji tych uczyni stałe źródło zarobkowania³⁹. Przez „zorganizowanie” rozumieć należy przy tym zespół celowych i uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, które realizowane są w ramach wyodrębnionej struktury, natomiast „ciągłość” działań oznacza stałość (trwałość) ich wykonywania, regularność, powtarzalność oraz stabilność⁴⁰. Cechy te wymieniane były najczęściej jako najistotniejsze z punktu widzenia omawianej problematyki, niemniej jednak w zapadłych orzeczeniach sądy powoływały się także na inne kryteria kwalifikacji przychodów osiągniętych z tytułu umów najmu nieruchomości jako przychodów z działalności gospodarczej, np. liczbę wynajmowanych nieruchomości lub ich przeznaczenie. W wyroku z dnia 15 listopada 2017 r.⁴¹ NSA stwierdził, że prowadzenie najmu na dużą skalę świadczy o tym, że nie może on być prowadzony inaczej niż w sposób zorganizowany i profesjonalny. Podobnie w wyroku z dnia 21 sierpnia 2018 r.⁴² WSA w Bydgoszczy orzekł, że najmem prywatnym nie jest świadczenie usług najmu nieruchomości na szeroką skalę w sposób zorganizowany, ciągły, nastawiony na osiągnięcie zysku, cechujący się profesjonalizmem, celowością i uporządkowaniem. Z kolei w wyroku z dnia

³⁸ Ibidem. Podobnie: wyrok NSA z dnia 5 lipca 2017 r., sygn. II FSK 1622/15, Legalis nr 1663936; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. I SA/Gd 914/18, Legalis nr 1859969.

³⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2020 r., sygn. I SA/Gd 2135/19, Legalis nr 2419231.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 845/15, Legalis nr 1638118.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2769/15, Legalis nr 1697961. Podobnie wyrok WSA w Opolu z dnia 8 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Op 191/18, Legalis nr 1812328.

⁴² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Bd 436/18, Legalis nr 1820605.

4 października 2017 r.⁴³ WSA w Warszawie jako kryteria różnicujące najem w ramach działalności gospodarczej i poza nią wskazał nie tylko liczbę wynajmowanych nieruchomości, ale również ich typowe przeznaczenie w danym przypadku – prywatne lub gospodarcze. Zdaniem sądu kryterium takiego nie stanowi natomiast relacja przychodu z wynajmowanych nieruchomości do przychodów podatnika osiąganych z innych źródeł⁴⁴. Analiza przytoczonych orzeczeń prowadzi do wniosku, że wykładnia użytego przez ustawodawcę w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. sformułowania „składniki majątku związane z działalnością gospodarczą” dokonywana była w omawianej linii orzeczniczej przy odwołaniu się do definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 5a pkt 6 tej ustawy⁴⁵. Skonstatować można, że wobec niedostatków regulacji ustawowej sądy podejmowały próbę poszukiwania kryteriów rozgraniczenia składników związanych z działalnością gospodarczą od innych składników. Jak zauważa WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 18 lutego 2021 r.⁴⁶, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kryteriów charakteryzujących związek wynajmowanych składników majątku z działalnością gospodarczą i odróżniających je od innych składników.

Na tle przywołanych wątpliwości w zakresie omawianej problematyki wykształciła się także druga linia orzecznicza. Zakładała ona, że decydujące znaczenie co do kwalifikacji przychodów z najmu przypisać należy podatnikowi, który może „powiązać” będące przedmiotem najmu składniki majątku z wykonywaniem działalności gospodarczej lub zachować je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą⁴⁷. W wyroku z dnia 5 kwietnia 2016 r.⁴⁸ NSA stwierdził, że wobec sformułowania w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. kryterium przedmiotowego („składniki majątku związane

⁴³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 października 2017 r., sygn. III SA/Wa 3023/16, Legalis nr 1897206.

⁴⁴ Ibidem. Podobnie wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 960/18, Legalis nr 2471567.

⁴⁵ Co potwierdza WSA w Opolu w uzasadnieniu wyroku z dnia 8 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Op 191/18, Legalis nr 1812328.

⁴⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lutego 2021 r., sygn. I SA/Gl 1523/20, Legalis nr 2544221.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 20 października 2020 r., sygn. II FSK 1647/18, Legalis nr 2619953. Podobnie: wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1078/17, Legalis nr 2196934; wyroki WSA w Warszawie: z dnia 25 sierpnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 2687/16, Legalis nr 1898052; z dnia 7 marca 2018 r., sygn. VIII SA/Wa 36/18, Legalis nr 1759788.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 379/14, Legalis nr 1469904.

z działalnością gospodarczą”), rozważyć należy, co może zostać uznane za składnik majątku związany z działalnością gospodarczą oraz kto powinien dokonywać tej kwalifikacji. W wyroku tym NSA zauważył także, że choć ustawodawca definiuje pojęcie składników majątkowych (art. 5a pkt 2 u.p.d.o.f.), nie wskazuje, w jaki sposób należy dokonywać rozgraniczenia składników związanych z działalnością gospodarczą⁴⁹. Rozstrzygający dla rozróżnienia pomiędzy najmem w ramach zarządu majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą a najmem w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest dlatego, zdaniem sądu, zamiar samego podatnika⁵⁰. Z kolei w wyroku z dnia 6 listopada 2020 r.⁵¹ NSA podkreślił, że nie należy odwoływać się wyłącznie do wykładni pojęcia działalności gospodarczej sformułowanej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie zważając przy tym na treść art. 10 ust. 1 pkt 6 tej ustawy, który wprost stanowi, że jedyną przesłanką wyłączającą zastosowanie tego przepisu do umów najmu jest związanie składników majątkowych z działalnością gospodarczą. W omawianej linii orzeczniczej zakładano więc, że w przypadku gdy czynności podatnika w zakresie najmu realizują definicję działalności gospodarczej określoną w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie oznacza to, że przychód ten zaliczać należy do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.⁵² Działania podejmowane w zakresie najmu nieruchomości z istoty swojej mają bowiem cechy charakteryzujące działalność gospodarczą (podejmowane są w celach zarobkowych, w sposób ciągły i zorganizowany), dlatego przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie można odnosić do sposobu kwalifikowania przychodów z najmu⁵³. W zapadłych orzeczeniach podkreślano także, że do celów rozgraniczenia składników związanych z działalnością gospodarczą ustawodawca w żaden sposób nie limituje liczby rzeczy oddawanych w najem ani ich przeznaczenia na określone cele (mieszkaniowe, użytkowe, komercyjne, przemysłowe)⁵⁴.

Wobec podnoszonych rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie kwalifikacji podatkowej przychodów osiągniętych

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1789/18, Legalis nr 2606643.

⁵² Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Po 1002/17, Legalis nr 1716503.

⁵³ Ibidem.

⁵⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 20 października 2020 r., sygn. II FSK 1648/18, Legalis nr 2529917.

z tytułu umów najmu NSA w składzie siedmiu sędziów podjął⁵⁵ w dniu 24 maja 2021 r. uchwałę, w której stwierdził, że: „Przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 z późn. zm.), chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej”⁵⁶. Można zatem skonstatować, że w przedmiotowej uchwale NSA opowiedział się za poglądem prezentowanym w drugiej z przedstawionych linii orzeczniczych. Zdaniem sądu zasadą jest zaliczanie przychodów do źródła – najem, a wyjątkiem do przychodów z działalności gospodarczej, w przypadku gdy podatnik zakwalifikuje składniki majątku będące przedmiotem najmu do kategorii „związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą”. Przy tym w niektórych sytuacjach, gdy o związaniu składnika majątku z działalnością gospodarczą świadczą obiektywne okoliczności, jak np. amortyzowanie danego składnika majątku jako środka trwałego w ramach działalności gospodarczej, przychody z najmu, niezależnie od stanowiska samego podatnika, zaliczyć należy do źródła przychodów z działalności gospodarczej⁵⁷. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił także, że katalog źródeł przychodów określony w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter rozłączny, co uzasadnia wnioszek, że najem jest odrębnym od innych źródłem przychodów, wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 6 niniejszej ustawy⁵⁸. Zważywszy, że przepis ten nie stanowi o wykonywaniu działalności gospodarczej, lecz o składnikach związanych z taką działalnością, uznać należy, że ustanowione w nim kryterium wyłączające nie dotyczy charakteru aktywności podatnika, lecz ma charakter przedmiotowy poprzez odniesienie do kwalifikacji składnika majątkowego jako związanego z działalnością gospodarczą⁵⁹. Z treści omawianej uchwały wynika więc, że kluczowe dla takiej kwalifikacji jest ustalenie znaczenia pojęcia „składnika majątkowego związanego z działalnością gospodarczą”.

⁵⁵ Na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z dnia 8 stycznia 2021 r., nr WIP.2652.2020.KKB.

⁵⁶ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21, Legalis nr 2576682.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Ibidem.

Jak wskazał NSA, ustalając znaczenie przedmiotowego pojęcia, uwzględnić należy unormowania zawarte w art. 5a pkt 2 i art. 5a pkt 3 u.p.d.o.f.⁶⁰ W pierwszym z powołanych przepisów zdefiniowano pojęcie „składniki majątkowe”. Na jego mocy składnikami majątkowymi są aktywa w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶¹, pomniejszone o przejęte długi związane z działalnością gospodarczą zbywcy, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie nabycia. Natomiast w myśl art. 5a pkt 3 u.p.d.o.f. przez „przedsiębiorstwo” rozumieć należy przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego⁶². Mając na uwadze treść powyższych regulacji, NSA stwierdził, że działalność gospodarcza związana jest z posiadaniem przedsiębiorstwa, co z kolei wymaga zidentyfikowania i wydzielenia z majątku podatnika, który jest osobą fizyczną, składników majątkowych służących prowadzeniu działalności gospodarczej⁶³. W konkluzji prezentowanej uchwały NSA uznał, że nie można przyjąć, iż składniki majątkowe związane są z działalnością gospodarczą w przypadku, gdy podatnik: 1) nie podejmuje działań w celu wyraźnego wyodrębnienia przedsiębiorstwa (stworzenie zorganizowanego zespołu składników materialnych i niematerialnych służących tej działalności), 2) nie buduje struktury organizacyjnej umożliwiającej zarządzanie tą częścią majątku, 3) nie tworzy strategii tej działalności (planów jej rozwoju, badania rynku na temat potrzeb potencjalnych najemców i dostosowywania do nich składników majątku będących przedmiotem najmu), a jedynie lokuje nadwyżki posiadanych środków w zakup nieruchomości, które następnie wynajmuje⁶⁴.

Podjęcie powołanej powyżej uchwały umożliwiło wykształcenie jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, zgodnej ze stanowiskiem zajęтым w uchwale przez Naczelny Sąd Administracyjny. Uchwały abstrakcyjne NSA, do których zalicza się przedmiotowa uchwała, mają ogólną

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm. Zgodnie z przepisami tej ustawy przez aktywa rozumieć należy „kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”.

⁶² W myśl art. 55¹ k.c. przedsiębiorstwo stanowi zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych, przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej.

⁶³ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21, Legalis nr 2576682.

⁶⁴ Ibidem.

(pośrednią) moc wiążącą w stosunku do sądów administracyjnych⁶⁵. Oznacza to, że stanowisko zajęte przez NSA w treści uchwały abstrakcyjnej wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych do chwili, w której nie nastąpi zmiana tego stanowiska⁶⁶. W przypadku gdy jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska przyjętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby lub pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi⁶⁷. W najnowszym orzecznictwie – zapadłym po podjęciu przez NSA w składzie siedmiu sędziów przytoczonej uchwały – zarówno tego sądu, jak i wojewódzkich sądów administracyjnych przyjmuje się konsekwentnie, że przychody z najmu nieruchomości zaliczane są do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., o ile nie stanowią składnika majątkowego mienia osoby fizycznej wprowadzonego przez nią do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej⁶⁸. Niewątpliwie zatem podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny wspomnianej uchwały umożliwiło usunięcie rozbieżności orzeczniczych w zakresie kwalifikacji przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne z najmu nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów. W literaturze przedmiotu słusznie zauważa się, że

⁶⁵ Zob. J. Drachal, A. Wiktorowska, P. Wajda, *Komentarz do art. 264*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, Legalis/el.

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ Art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.), dalej: p.p.s.a. W doktrynie przyjmuje się, że w art. 269 p.p.s.a. uregulowana została instytucja odstąpienia od stanowiska wyrażonego w uchwale NSA, która dotyczy zarówno uchwał abstrakcyjnych, jak i konkretnych. Z procedury z art. 269 p.p.s.a. korzystać mogą składy orzekające w wojewódzkich sądach administracyjnych i składy orzekające w NSA – J. Drachal, A. Wiktorowska, P. Wajda, *Komentarz do art. 269*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, Legalis/el.

⁶⁸ Zob. wyroki NSA: z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. II FSK 2998/18, Legalis nr 2594628; z dnia 28 października 2021 r., sygn. II FSK 2214/20, Legalis nr 2641815; z dnia 28 października 2021 r., sygn. II FSK 2239/20, Legalis nr 2643689; z dnia 4 sierpnia 2022 r., sygn. II FSK 29/20, Legalis nr 2746923; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 grudnia 2021 r., sygn. I SA/GI 509/21, Legalis nr 2647468; wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2021 r., sygn. I SA/Łd 552/21, Legalis nr 2646568; wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 14 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Gd 61/22, Legalis nr 2705871; z dnia 5 lipca 2022 r., sygn. I SA/Gd 190/22, Legalis nr 2760430; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2022 r., sygn. I SA/Wr 34/22, Legalis nr 2749313.

wyjaśnienie przez NSA zasadniczych kwestii związanych z kwalifikacją podatkową przychodów z najmu nieruchomości ułatwi podatnikom zaliczanie osiągniętych przez nich przychodów z tego tytułu do właściwego źródła przychodów i w konsekwencji może przyczynić się do zmniejszenia liczby sporów z organami podatkowymi⁶⁹. Niemniej jednak zgodzić należy się również z podnoszonym w piśmiennictwie stanowiskiem, że niektóre ze wskazanych przez NSA przesłanek tej kwalifikacji budzić mogą kolejne wątpliwości⁷⁰. Dla przykładu: w uchwale przyjęto, że składniki majątkowe nie są związane z działalnością gospodarczą m.in. w sytuacji, gdy podatnik nie buduje struktury organizacyjnej umożliwiającej zarządzanie tą częścią majątku. *A contrario* uznać więc należy, że w przypadku podjęcia przez podatnika wskazanych działań składniki majątkowe powinny zostać uznane za związane z działalnością gospodarczą. Naczelny Sąd Administracyjny nie określa jednak, co rozumieć należy przez „budowanie struktury organizacyjnej umożliwiającej zarządzanie tą częścią majątku”⁷¹. W szczególności powstać może wątpliwość, czy w pojęciu tym mieści się powierzenie tego zarządzania wyspecjalizowanej firmie⁷².

4. PRZESŁANKI KWALIFIKACJI PRZYCHODÓW Z ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI JAKO PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W ŚWIETLE ORZECZNICTWA

Mając na uwadze to, że katalog źródeł przychodów określony w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter rozłączny⁷³, kluczowe znaczenie dla kwalifikacji przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów ma ustalenie precyzyjnych kryteriów takiej kwalifikacji. Podobnie jak w odniesieniu do przychodów osiągniętych z tytułu umów najmu nieruchomości, ustawodawca nie sformułował przedmiotowych kryteriów również w odniesieniu do przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości. Co prawda konstrukcja art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. wskazuje, że odpłatne zbycie nieruchomości, ich części lub

⁶⁹ Zob. J. Pustuł, *Kwalifikowanie przychodów...*, s. 17.

⁷⁰ Zob. S. Brzeszczyńska, *Kiedy najem to działalność – analiza uchwały NSA z maja 2021*, 2021, <https://wynajmistrz.pl/kiedy-najem-to-dzialalnosc-analiza-uchwaly-nsa-z-maja-2021/> (dostęp: 6.12.2022).

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ Zob. przypis 48.

udziału w nieruchomości jest źródłem przychodów odrębnym od źródła wymienionego w pkt 3 tego przepisu, jeżeli nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem terminu określonego w pkt 8, niemniej jednak, wobec braku szczegółowych przesłanek (np. wskazania progu kwotowego lub ilościowego), trudności następcza ustalenie, w jakich przypadkach odpłatne zbycie kwalifikowane jest jako działalność gospodarcza, co potwierdza rozbudowana linia orzecznicza w tym zakresie. Jak zauważa NSA, w przywołanej powyżej uchwale siedmiu sędziów, przepis art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., w którym mowa jest o „składnikach majątku związanych z działalnością gospodarczą”, stanowi odmienne uregulowanie od art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, w którym użyto sformułowania: „jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej”⁷⁴. Prowadzi to do wniosku, że odmienne są także kryteria oceny, w jakich przypadkach przychody osiąmane z tytułu umów najmu nieruchomości i przychody osiąmane z odpłatnego zbycia nieruchomości powinny być kwalifikowane jako przychody z działalności gospodarczej.

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. koresponduje z regulacją art. 5a pkt 6 tej ustawy, a ustalenie, że sprzedaż nieruchomości nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej, wyklucza możliwość opodatkowania osiągniętego z tego tytułu przychodu według zasad dotyczących odpłatnego zbycia rzeczy lub określonych praw, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.⁷⁵ W konsekwencji rozstrzygnięcie, w jakich przypadkach przychody ze sprzedaży nieruchomości uznać należy za przychody z wyprzedaży majątku osobistego i zaliczyć je do przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., a w jakich do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, wymaga ustalenia, czy czynności podejmowane przez podatnika odpowiadają cechom właściwym dla działalności gospodarczej⁷⁶. Oznacza to konieczność oceny, czy czynności te spełniały przesłanki wymienione w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a więc miały charakter zarobkowy, prowadzone były w imieniu własnym, w sposób zorganizowany i ciągły⁷⁷. Jednocześnie sądy administracyjne stoją konsekwentnie na

⁷⁴ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21, Legalis nr 2576682.

⁷⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 773/13, Legalis nr 1311008.

⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 4 marca 2015 r., sygn. II FSK 855/14, Legalis nr 1538331.

⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2110/11, Legalis nr 793985.

stanowisku, że granica pozwalająca oddzielić przychody kwalifikowane jako przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości od przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej ma charakter płynny⁷⁸. Podkreśla się, że w praktyce obrotu nieruchomościami utrudnione jest rozróżnienie pomiędzy czynnościami wykazującymi cechy profesjonalnego obrotu handlowego a czynnościami stanowiącymi wyprzedaż majątku osobistego, w ramach zarządu własnym mieniem⁷⁹. Mając na uwadze rozliczne formy aktywności podatników występujące w obrocie prawnym, proste zestawienie regulacji zawartych w art. 10 ust. 1 pkt 3 oraz pkt 8, z unormowaniem zawartym w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., nie pozwala skonkretyzować uniwersalnego wzorca działań podatnika, który umożliwiłaby jednoznaczne oddzielenie tych z nich, które stanowią sprzedaż związaną z wykonywaniem działalności gospodarczej, od odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.⁸⁰ Z tego względu w judykaturze sądownoadministracyjnej przyjmuje się, że aby stwierdzić, czy określona transakcja realizowana jest w ramach działalności gospodarczej, czy też jest odpłatnym zbyciem, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., należy uwzględnić całokształt okoliczności poprzedzających i towarzyszących zbyciu nieruchomości⁸¹. Formułowane są przy tym zróżnicowane kryteria kwalifikacji przychodów osiągniętych ze sprzedaży nieruchomości do źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Z jednej strony na przykład wskazuje się, że decydującymi przesłankami nie mogą być takie tylko okoliczności, jak liczba transakcji sprzedaży, uzyskanie zysku lub podział dużej nieruchomości gruntowej na mniejsze działki⁸². Z drugiej strony przyjmuje się, że działania podatnika uznać należy za działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami w przypadku, gdy wielokrotnie nabywa

⁷⁸ Zob. wyroki NSA: z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2110/11, Legalis nr 793985; z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 1512/12, Legalis nr 787692; z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 70/13, Legalis nr 1200169; z dnia 4 marca 2015 r., sygn. II FSK 855/14, Legalis nr 1538331; z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 773/13, Legalis nr 1311008; z dnia 25 września 2015 r., sygn. II FSK 2043/13, Legalis nr 1362260; z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 379/14, Legalis nr 1469904.

⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 4 marca 2015 r., sygn. II FSK 855/14, Legalis nr 1538331.

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ Zob. wyroki NSA: z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2110/11, Legalis nr 793985; z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 70/13, Legalis nr 1200169; z dnia 25 września 2015 r., sygn. II FSK 2043/13, Legalis nr 1362260.

⁸² Zob. wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., sygn. II FSK 2043/13, Legalis nr 1362260.

on nieruchomości gruntowe o dużej powierzchni, dokonuje ich podziału i sprzedaje wydzielone działki gruntu, a uzyskany z tego tytułu zarobek jest oczywisty⁸³. Należy zwrócić przy tym uwagę na to, że weryfikacja realizacji przez podatnika niektórych z wymienianych w judykaturze przesłanek kwalifikacji podatkowej przychodów osiągniętych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości może nastęrczać trudności. W wyroku z dnia 7 marca 2018 r.⁸⁴ WSA w Gdańsku podnosi, że działaniom podatnika można przypisać zarobkowy charakter w przypadku, gdy przyjmują one charakter bardziej zintensyfikowany co do czasu i zakresu dokonywanych czynności. Podobnie w wyroku z dnia 22 sierpnia 2019 r.⁸⁵ NSA stwierdził, że o uznaniu czynności podatnika za działalność gospodarczą decyduje intensywność występowania cech wymienionych w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Powstać może wątpliwość, według jakich kryteriów należy oceniać, czy działania podatnika (przy założeniu, że sprzedaż nieruchomości następuje w wykonaniu działalności gospodarczej) podejmowane są w wyraźnie większym natężeniu niż w przypadku takiej samej działalności wykonywanej poza działalnością gospodarczą i kto miałby takiej oceny dokonać. Prezentowaną w orzecznictwie przesłanką kwalifikacji przychodów osiągniętych z tytułu sprzedaży nieruchomości do przychodów z działalności gospodarczej, której spełnienie wydaje się równie trudne do zweryfikowania, jest kryterium faktycznych intencji co do celu nabycia nieruchomości przez podatnika (nabycia nieruchomości w celu ich sprzedaży z zyskiem)⁸⁶.

Analiza orzecznictwa sądownoadministracyjnego dotyczącego kwalifikacji podatkowej przychodów osiągniętych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości prowadzi do dwóch zasadniczych wniosków. Po pierwsze, przychody te uznaje się za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w przypadku, gdy działania podatnika odpowiadają cechom działalności gospodarczej określonym w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Po drugie, w praktyce ocena realizacji przedmiotowych przesłanek pozostaje nierzadko utrudniona i wymaga pogłębionej analizy całokształtu okoliczności towarzyszących, a nawet poprzedzających zbycie nieruchomości. W konsekwencji z istoty swojej zawiera element uznaniowości. W judykaturze wskazuje się tymczasem, że dla faktu prowadzenia działalności gospodarczej subiektywne

⁸³ Zob. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 70/13, Legalis nr 1200169.

⁸⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2018 r., sygn. I SA/Gd 8/18, Legalis nr 1759765.

⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 3175/17, Legalis nr 2202081.

⁸⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 773/13, Legalis nr 1311008.

przekonanie podatnika nie jest rozstrzygające, o prowadzeniu przez niego działalności gospodarczej decyduje bowiem kryterium obiektywne, tj. ustalenie, czy faktycznie prowadzi on działalność, która obiektywnie może przynosić dochód⁸⁷. Bogata linia orzecznicza w zakresie omawianej problematyki świadczy jednak o tym, że kwalifikacja przychodów ze zbycia nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów nastręcza trudności podmiotom stosującym prawo, w szczególności podatnikom będącym osobami fizycznymi, zwykle nieposiadającymi specjalistycznej wiedzy prawniczej. W kontekście tym przywołać należy wyrok TK z dnia 19 lipca 2022 r.⁸⁸, w którym po rozpoznaniu skargi konstytucyjnej Trybunał orzekł, że art. 5a pkt 6 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 84 w zw. z art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁸⁹. Jak wynika z uzasadnienia powołanego wyroku, zasadniczy zarzut podniesiony w skardze konstytucyjnej dotyczył naruszenia przez przepisy art. 5a pkt 6 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego⁹⁰. Źródła niezgodności kwestionowanej regulacji z Konstytucją RP upatrywano przede wszystkim w braku dostatecznej określoności definicji działalności gospodarczej, w niejasnym i nieprecyzyjnym sformułowaniu w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. przedmiotowej definicji, w szczególności pojęć zorganizowanego i ciągłego sposobu prowadzenia tej działalności⁹¹. Trybunał Konstytucyjny orzekł w prezentowanym wyroku, iż brakuje podstaw do przyjęcia, że definicja pozarolniczej działalności gospodarczej zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności prawa daninowego⁹². Trybunał stwierdził przy tym, że występujące w praktyce trudności interpretacyjne nie świadczą jeszcze o naruszeniu zasad prawidłowej legislacji, w tym zasady określoności przepisów prawa, ponieważ każdy akt prawny zawiera przepisy, w których występują pojęcia

⁸⁷ Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 maja 2011 r., sygn. I SA/Ol 511/10, Legalis nr 385625.

⁸⁸ Wyrok TK z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52.

⁸⁹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

⁹⁰ Zob. pkt III.1.3 uzasadnienia wyroku TK z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52.

⁹¹ Zob. pkt I.1.2. oraz III.5.2 uzasadnienia wyroku TK z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52.

⁹² Zob. pkt III.5.3 uzasadnienia wyroku TK z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52.

o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności, co umożliwia organom stosującym prawo uwzględnienie wielości okoliczności faktycznych. W ocenie Trybunału niejasność lub nieprecyzyjność przepisu uzasadnia stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją RP, jeżeli wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa, co nie ma miejsca w przypadku kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów, a ewentualne wątpliwości dotyczące ich stosowania mogą być rozwiązywane w procesie wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne, w szczególności Naczelny Sąd Administracyjny⁹³. Analiza przytoczonego orzeczenia prowadzi do konstatacji, że Trybunał Konstytucyjny potwierdził niejako możliwość wystąpienia trudności interpretacyjnych kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów, które jednak, w ocenie Trybunału, nie przyjmują w analizowanym przypadku postaci kwalifikowanej, będącej przesłanką stwierdzenia niezgodności określonej regulacji z Konstytucją RP ze względu na jej niejednoznaczność lub nieprecyzyjność⁹⁴. Trybunał przyjmuje, że definicja działalności gospodarczej sformułowana w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. została wszechstronnie zinterpretowana w orzecznictwie sądów administracyjnych i odsyła w przypadku ewentualnych wątpliwości do wykładni NSA⁹⁵. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny wprost wskazuje, że wykładnia przepisów art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 oraz art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie pozwala na sprecyzowanie sytuacji, w których działania podatnika uznać można jeszcze za zwykłe odpłatne zbycie składników majątkowych w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., a w którym momencie aktywność ta przeradza się w pozarolniczą działalność

⁹³ Zob. *ibidem*.

⁹⁴ W uzasadnieniu wyroku z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52 Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że: „Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z Konstytucją ze względu na jej niejednoznaczność lub nieprecyzyjność będzie zatem uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) ich rozstrzygnięcie nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii” (pkt III.3.1 uzasadnienia).

⁹⁵ Zob. pkt III.5.2 uzasadnienia wyroku TK z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52.

gospodarczą, natomiast porównanie unormowań zawartych w art. 5a pkt 6 oraz 10 ust. 1 pkt 1–9 tej ustawy budzi wątpliwości, czy zakres przedmiotowy podatku w omawianych przypadkach skonkretyzowany został w sposób jednoznaczny, a w konsekwencji, czy spełniony został konstytucyjny warunek zupełności ukształtowania zobowiązania podatkowego⁹⁶. Zdaniem NSA potencjalne wątpliwości dotyczące zgodności powołanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 2 oraz art. 217 w zw. z art. 84 Konstytucji RP mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, przy czym konieczne jest uwzględnienie specyfiki każdego konkretnego zdarzenia, co rodzi konieczność indywidualnego rozpatrywania każdej transakcji sprzedaży nieruchomości, w tym z uwzględnieniem indywidualnych cech przedmiotu transakcji i okoliczności życiowych, w jakich znajdował się podatek jej dokonujący, a które miały wpływ na jego decyzje⁹⁷. Mając powyższe na uwadze, uzasadniony jest wniosek, że pomimo iż – jak orzekł Trybunał Konstytucyjny – definicja pozarolniczej działalności gospodarczej sformułowana w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności prawa daninowego, obiektywna ocena podatnika, czy podejmowana przez niego aktywność spełnia przesłanki do jej uznania za działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami, dokonywana, wobec braku wskazania przez ustawodawcę szczegółowych kryteriów, wyłącznie z uwzględnieniem treści przedmiotowej definicji, pozostaje często utrudniona.

5. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Problematyka kwalifikacji przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne z tytułu umów najmu i odpłatnego zbycia nieruchomości do właściwego źródła przychodów od lat jest przedmiotem rozważań judykatury. Brak precyzyjnych przesłanek w tym zakresie prowadził do wątpliwości, w jakich sytuacjach przychody te stanowią przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, co było, a w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości nadal jest, przyczyną licznych sporów podatników z organami podatkowymi. Niedostatek regulacji ustawowej zrodził konieczność rozstrzygnięcia omawianej problematyki przez sądy administracyjne, które powoływały się na zróżnicowane kryteria przesądzające o zaliczeniu przychodów z najmu

⁹⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 379/14, Legalis nr 1469904.

⁹⁷ Ibidem.

i odpłatnego zbycia nieruchomości do właściwego źródła przychodów. W rezultacie w zakresie kwalifikacji podatkowej przychodów osiągniętych z tytułu umów najmu nieruchomości wykształciły się dwie odmienne linie orzecznicze. Mając na uwadze to, że w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. nie sformułowano szczegółowych przesłanek zaliczania przychodów osiągniętych z najmu do określonego w niniejszym przepisie źródła przychodów, poza kryterium przedmiotowym wyłączającym stosowanie tego przepisu do składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, w jednej z linii orzeczniczych prezentowano stanowisko, że kwalifikacja przychodów z najmu do odpowiedniego źródła przychodów następować powinna przede wszystkim z uwzględnieniem definicji działalności gospodarczej. Usunięcie wspomnianych rozbieżności orzeczniczych stało się możliwe z chwilą podjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów uchwały z dnia 24 maja 2021 r., w której sąd ten stwierdził, że zasadnicze znaczenie dla kwalifikacji podatkowej przychodów wynikających ze stosunku najmu ma ustalenie znaczenia pojęcia „składnik majątkowy związany z działalnością gospodarczą”. Zważywszy, że pojęcie to nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje w uchwale, w jakich przypadkach składniki majątkowe nie są związane z działalnością gospodarczą. Niewątpliwie zatem NSA wyjaśnia w przedmiotowej uchwale zasadnicze problemy związane z kwalifikacją przychodów z najmu do właściwego źródła przychodów, niemniej jednak niektóre ze sformułowanych w niej przesłanek uznania składników majątkowych za związane z działalnością gospodarczą nie zostały wystarczająco sprecyzowane, co budzić może kolejne wątpliwości.

Uzasadniony jest wniosek, że do czasu podjęcia przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały z dnia 24 maja 2021 r. ustalenie kryteriów zaliczania przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne z tytułu umów najmu nieruchomości i przychodów z odpłatnego ich zbycia do odpowiedniego źródła przychodów było równie utrudnione. Co więcej, pomimo że art. 10 ust. 1 pkt 6 oraz art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. to odmienne regulacje, niektóre składy orzekające sądów administracyjnych formułowały przedmiotowe kryteria w odniesieniu do przychodów z najmu i przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości z uwzględnieniem tych samych przesłanek. Podjęcie uchwały siedmiu sędziów NSA dotyczącej kwalifikacji podatkowej przychodów z najmu umożliwiło ujednoczenie linii orzeczniczej sądów administracyjnych w tym zakresie i odrzucenie stanowiska zakładającego, że kluczowe znaczenie w tym kontekście ma ocena,

czy działania podatnika podejmowane w zakresie najmu składników majątkowych (nieruchomości) mają cechy wymienione w definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Przesłanka ta wymieniana jest natomiast nadal jako przesądzająca o kwalifikacji przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości do odpowiedniego źródła przychodów. Sądy administracyjne wskazują przy tym konsekwentnie, że granica pozwalająca oddzielić przychody stanowiące przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości od przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej ma charakter płynny. Wprawdzie nie ma podstaw do uznania, jak orzekł Trybunał Konstytucyjny w powoływanym wyroku z dnia 19 lipca 2022 r., że definicja działalności gospodarczej sformułowana w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności prawa daninowego, niemniej jednak analiza przytoczonych w artykule orzeczeń sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że ocena całokształtu okoliczności towarzyszących i poprzedzających zbycie nieruchomości, a więc kryteriów zaliczania przychodów z tego tytułu do właściwego źródła przychodów, nadal następuje podatnikom trudności. Skonstatować można, że wobec przywołanych wątpliwości w zakresie kwalifikacji podatkowej przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości konieczne jest poszukiwanie rozwiązań normatywnych umożliwiających jednoznaczne ustalenie, w jakich przypadkach przychody te uznać należy za przychody z działalności gospodarczej. Wydaje się, zwłaszcza w świetle powyższego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, że nie jest zasadne doprecyzowanie bądź uszczegółowienie przesłanek określonych w definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Definicja ta ma bowiem zastosowanie nie tylko do działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami. Uzasadnione jest natomiast postulowanie *de lege ferenda* sformułowania w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych precyzyjnych kryteriów umożliwiających jednoznacznie kwalifikację przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości do właściwego źródła przychodów (np. poprzez określenie progów ilościowych lub kwotowych). Szczególnie cenne byłoby wskazanie w przepisach tej ustawy kryteriów kwalifikacji przychodów osiągniętych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości do przychodów z działalności gospodarczej. Mając na uwadze to, że – jak wynika z analizy powołanego orzecznictwa sądów administracyjnych – zasadnicze znaczenie dla oceny czynności podejmowanych przez podatnika ma skala (częstotliwość) transakcji i przedział czasowy między datą nabycia a datą odpłatnego zbycia

nieruchomości⁹⁸, kryteria te mogłyby zostać zdefiniowane poprzez określenie limitów ilościowych i czasowych, po których przekroczeniu aktywność podatnika uznać należy za działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami. Sformułowanie w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przedmiotowych przesłanek polegać może zatem na przyjęciu, że przychodami z działalności gospodarczej są przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości w przypadku, gdy w określonym, wskazanym przez ustawodawcę przedziale czasowym (np. trzech lat kalendarzowych) poprzedzającym zbycie podatnik dokona określonej liczby transakcji nabycia i transakcji zbycia z zyskiem nieruchomości. Zasadne byłoby przy tym określenie przypadków, w których prezentowane rozwiązanie nie miałyby zastosowania, np. w sytuacji, gdy nabycie zbywanej nieruchomości nastąpiło w drodze dziedziczenia. Przyjęcie proponowanego rozwiązania usunęłoby konieczność każdorazowej analizy całokształtu okoliczności towarzyszących i poprzedzających zbycie nieruchomości. Postulat ten zachowuje aktualność także w odniesieniu do kryteriów oceny, w jakich przypadkach do przychodów z działalności gospodarczej zaliczać należy przychody osiągnięte z tytułu umów najmu. Powoływana w artykule uchwała siedmiu sędziów NSA ma ogólną moc wiążącą, przez co stanowisko w niej wyrażone wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych, co nie oznacza jednak, że stanowisko to nie może zostać zmienione w przypadku skorzystania przez jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznającego sprawę z procedury uregulowanej w art. 269 p.p.s.a. Na możliwość określenia przez ustawodawcę progów ilościowych lub kwotowych, po których przekroczeniu najem będzie kwalifikowany jako działalność gospodarcza, wskazuje także Naczelny Sąd Administracyjny w przedmiotowej uchwale. Mając powyższe na uwadze, za uzasadnione uznać należy wprowadzenie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu stanowiącego, że przychodami z działalności gospodarczej są przychody osiągnięte z tytułu najmu nieruchomości w przypadku przekroczenia określonej, wskazanej przez ustawodawcę liczby wynajmowanych nieruchomości. Jak podkreśla się bowiem w judykaturze, przyznanie decydującego znaczenia woli podatnika w zakresie klasyfikacji osiągniętych przez niego przychodów z najmu do jednego z dwóch konkurencyjnych źródeł jest konsekwencją braku sformułowania przez ustawodawcę wyraźnych pozytywnych reguł

⁹⁸ Zob. wyroki NSA: z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 70/13, Legalis nr 1200169; z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 773/13, Legalis nr 1311008.

takiej klasyfikacji⁹⁹. W rezultacie obserwujemy sytuację, gdy przychody osiągnane przez podatnika z tytułu zawarcia kilkudziesięciu umów najmu i dzierżawy kwalifikowane są do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. w przypadku, gdy podatnik zdecydował „pozostawić” składniki majątku (nieruchomości) będące przedmiotem najmu i dzierżawy w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą¹⁰⁰. Przyjęcie proponowanego rozwiązania pozwoliłoby jednoznacznie stwierdzić, w jakim momencie, na mocy ustawy, aktywność podatnika podejmowana w zakresie najmu nieruchomości przeradza się w pozarolniczą działalność gospodarczą. Zważywszy ponadto, że przychody z najmu zaliczane są do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, a w ustawie tej nie zdefiniowano pojęcia „składniki majątku związane z działalnością gospodarczą”, postulować należy sformułowanie w jej przepisach definicji ustawowej tego pojęcia. Uwzględniając treść wspomnianej uchwały NSA, zaproponować można następujące brzmienie przedmiotowej definicji: „Składnikami majątku związanymi z działalnością gospodarczą są składniki majątkowe w rozumieniu art. 5a pkt 2 u.p.d.o.f., służące prowadzeniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.”.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *Polski Ład. Podatki i składki*, Warszawa 2022.
- Brzeszczyńska S., *Kiedy najem to działalność – analiza uchwały NSA z maja 2021*, 2021, <https://wynajmistrz.pl/kiedy-najem-to-dzialalnosc-analiza-uchwaly-nsa-z-maja-2021/> (dostęp: 6.12.2022).
- Drachal J., Wiktorowska A., Wajda P., *Komentarz do art. 264*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Drachal J., Wiktorowska A., Wajda P., *Komentarz do art. 269*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Grabowski G., *Kiedy najem to działalność gospodarcza – przełomowa uchwała NSA?*, 2021, <https://wynajmistrz.pl/kiedy-najem-to-dzialalnosc-uchwala-nsa/> (dostęp: 21.11.2022).

⁹⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 379/14, Legalis nr 1469904.

¹⁰⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 28 października 2021 r., sygn. II FSK 2214/20, Legalis nr 2641815.

- Jamróży M., Główna A., *Kwalifikacja przychodów z najmu prywatnego do źródła przychodów*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 6.
- Kopyściańska K., *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015.
- Kowalski R., *Zmiany w podatkach dochodowych 2017/2018*, Warszawa 2018.
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości. Roczne rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r.*, b.d., <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/7571635/opodatkowanie+odp%C5%82atnego+zbycia+nieruchomo%C5%9Bci.pdf> (dostęp: 21.11.2022).
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Pustuł J., *Kwalifikowanie przychodów z najmu – pozarolnicza działalność gospodarcza wyjątkiem, a nie zasadą*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11.
- Zawadzka P., *Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych*, [w:] *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020.

LEASE AND SALE OF REAL ESTATE BY NATURAL PERSONS WITH RESPECT TO BUSINESS ACTIVITY AS STIPULATED IN THE PROVISIONS OF THE ACT ON INCOME TAX FROM NATURAL PERSONS IN THE LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS

Summary. For years the issue regarding qualification of revenues from the lease and sale of real estate as an appropriate source of revenues has been the subject matter of considerations in the judicial decisions of administrative courts. The structure of provisions in the act on the income tax from natural persons defining a catalogue of sources of revenues subject to taxation under this tax makes it difficult to indicate the precise premises which should be taken into account when evaluating in which cases revenues from the lease and sale of real property should be classified as a source of revenues such as non-agricultural business activities. The content of the definition of business activity formulated in this act also does not make it easier to determine such premises.

Keywords: lease of real estate, sale of real estate, sources of revenues, business activity

<https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.02.05>

Jadwiga Glumińska-Pawlic* 

Jacek Obidowski** 

O POTRZEBIE RESPEKTOWANIA NORM KONSTITUCYJNYCH W PRZYPADKU BRAKU PRZEPISÓW INTERTEMPORALNYCH W USTAWACH PODATKOWYCH

Streszczenie. Częste zmiany przepisów podatkowych powodują destabilizację utrwalonych oraz ukształtowanych stosunków prawnych. Kierując się normami konstytucyjnymi, ustawodawca powinien stworzyć takie zasady wprowadzania zmian w ustawach podatkowych, aby podatnicy nie byli nimi zaskakiwani i by zapewniono im działanie w zaufaniu do państwa i prawa. Ograniczenie ryzyka naruszenia tej zasady powinno następować poprzez wprowadzenie reguł intertemporalnych przy zmianie stanu prawnego, a negatywne skutki zmian muszą być niwelowane przez ochronę praw nabytych i interesów w toku oraz uzasadnionych oczekiwań. Brak takich reguł nie usprawiedliwia organów podatkowych i sądów w pomijaniu wydanych wcześniej interpretacji oraz utrwalonej wykładni i praktyki. Tak więc przy tego rodzaju lukach prawnych organy podatkowe, w pełni respektując zasady legalizmu, równości i powszechności opodatkowania, powinny kierować się zasadą zaufania.

Słowa kluczowe: przepisy intertemporalne, ochrona praw nabytych i interesów w toku, zasada zaufania, amortyzacja

* Profesor nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Śląski w Katowicach, e-mail: jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

** Doktor nauk prawnych, radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: jacek.obidowski@kancelarialei.pl, <https://orcid.org/0009-0005-7663-5664>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Występowanie nowych zjawisk gospodarczych i społecznych determinuje konieczność dostosowania przepisów prawa podatkowego do zmieniających realiów. Niejednokrotnie sam ustawodawca diagnozuje nowe zjawiska, których wcześniej nie przewidywał albo wręcz uznaje, że obowiązujące przepisy należy „uszczelnić” i zlikwidować luki prawne, które w świetle obowiązujących przepisów pozwalają optymalizować zobowiązania podatkowe. Tym samym rozwój instytucji prawnych nieodzownie łączy się ze stanowieniem nowych regulacji prawnych, uchylaniem dotychczasowych albo z ich zmianą. Ingerencja prawodawcy w obowiązujący stan prawny jest wkroczeniem, a czasami nawet przerwaniem toczącego się życia gospodarczego, co może rodzić niebezpieczeństwo destabilizacji utrwalonych oraz ukształtowanych (na dany moment) stosunków prawnych, a przede wszystkim wpływać na wysokość zobowiązań podatkowych. Kierując się jednak normami konstytucyjnymi, ustawodawca powinien stworzyć takie zasady wprowadzania zmian w regulacjach prawnych, aby podmioty prawa nie były nimi zaskakiwane oraz by zapewnić im działanie w zaufaniu do państwa i prawa.

Kolejne nowelizacje ustaw podatkowych nie zawierają jednak w ogóle przepisów intertemporalnych albo są one niewystarczające do ograniczenia ryzyka naruszenia zasady praw nabytych i interesów w toku. Ponadto coraz częściej wskazuje się, że działania Krajowej Administracji Skarbowej nakierowane są na osiągnięcie maksymalnych dochodów budżetu państwa przy wykorzystaniu braku tych przepisów, co budzi istotne wątpliwości, dotyczące zarówno zasadności takich działań, jak i oceny ich skuteczności na gruncie prawa podatkowego i norm konstytucyjnych. Celem autorów artykułu jest wykazanie, że brak przepisów intertemporalnych nie tylko narusza prawa podatników, ale i osłabia znaczenie powszechnie przyjętych norm konstytucyjnych.

2. ZNACZENIE PRZEPISÓW INTERTEMPORALNYCH

Ograniczenie ryzyka naruszenia zasady zaufania do państwa i prawa następuje poprzez wprowadzenie reguł intertemporalnych przy zmianie stanu prawnego. Ich główną funkcją jest wskazanie zakresu stosowania prawa w danym przedziale czasowym. Brak takich reguł przy uchwaleniu zmian w materialnym prawie podatkowym oznacza, że podatnicy od

momentu wejścia w życie nowych przepisów powinni stosować nowe regulacje. Stosunki prawne powstają jednak, trwają i kończą się w określonym przedziale czasowym, który jest niezależny od potencjalnych lub rzeczywistych zmian w prawie, co ma istotne znaczenie w uchwalaniu, a następnie stosowaniu przepisów przejściowych.

Prawo intertemporalne obejmuje przepisy zawierające normy (reguły intertemporalne) służące rozgraniczeniu zakresów czasowych zastosowania reżimów dawnego i nowego prawa oraz określeniu wpływu nowej regulacji na stany faktyczne i stosunki prawne powstałe pod rządami regulacji dotychczas obowiązującej¹. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że prawo intertemporalne posługuje się wieloma zasadami dla rozwiania wątpliwości, jakie powstają przy zmianie prawa. Powszechnie zalicza się do nich:

- 1) *tempus regit actum* – jako regułę intertemporalną uniwersalną o podstawowym znaczeniu dla rozstrzygnięcia problemów intertemporalnych²; można ją sprowadzić do prostego założenia, że zdarzenie prawne wywołuje jedynie takie konsekwencje prawne, jakie określały przepisy materialnoprawne obowiązujące w momencie jego wystąpienia³;
- 2) bezpośrednie działanie nowego prawa – jako regułę natychmiastowego działania nowej ustawy; stosowanie tej reguły oznacza, że do wszelkich stosunków prawnych stosuje się nowe regulacje prawne od chwili ich wejścia w życie, natomiast dla faktów, które zaszły przed zmianą prawa, nadal właściwe jest prawo dotychczasowe⁴;
- 3) retroakcję – oznaczającą, że nowe prawo jest właściwe do oceny zdarzeń, które wystąpiły przed dniem jego wejścia w życie; do oceny faktu właściwe jest inne prawo niż te, które obowiązywało w momencie jego wystąpienia⁵;
- 4) dalsze działania prawa dawnego (ustawy dawnej) – regułę intertemporalną nakazującą stosować prawo dotychczasowe do zdarzeń i stosunków prawnych, które wystąpiły po zmianie prawa; powyższa reguła prowadzi do dalszego stosowania uchylonych już przepisów prawnych na podstawie obowiązującego przepisu intertemporalnego⁶.

¹ M. Kamiński, *Prawo administracyjne intertemporalne*, Warszawa 2011, s. 16–17.

² J. Gwiazdomorski, *Międzyczasowe prawo prywatne, cz. I*, „Nowe Prawo” 1965, nr 6, s. 620–621.

³ S. Słotwiński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych w prawie zobowiązań*, „Studia Prawnicze” 2016, z. 2, s. 47.

⁴ T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa*, Warszawa 2011, s. 47.

⁵ S. Słotwiński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s. 48.

⁶ T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego...*, s. 49.

Przy zmianie przepisów materialnego prawa podatkowego kształtowanie pozycji prawnej podatnika można natomiast rozpatrywać w dwóch płaszczyznach:

- 1) gdy prawo intertemporalne dotyczy sytuacji zmiany norm prawnych określających rozstrzygniętą już relację prawną, a tym samym ukształtowaną w istotnym zakresie sytuację prawną w sposób przewidziany dotychczasowym prawem;
- 2) gdy prawo intertemporalne dotyczy sytuacji zmiany norm prawnych określających zaistniałą już relację prawną, następującej jednak przed rozstrzygnięciem tej relacji w sposób przewidziany dotychczasowym prawem.

W tym drugim przypadku chodzi zatem o sytuacje, gdy prawo intertemporalne obejmuje normy wskazujące na te, które znajdują zastosowanie do relacji związanych w dotychczasowym reżimie prawnym i nierozstrzygniętych przed jego zmianą⁷.

3. OCHRONA KONSTITUCYJNA PRAW NABYTYCH I INTERESÓW W TOKU

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK) wielokrotnie podkreślano, że racjonalny ustawodawca przy zmianie przepisów prawa podatkowego powinien przewidzieć negatywne skutki zmiany przepisów dla podatników i wprowadzić przepisy przejściowe, które chroniłyby przed negatywnymi konsekwencjami takich zmian. Bez wątplenia parlament jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, a w szczególności ma swobodę kształtowania systemu podatkowego, na co Trybunał Konstytucyjny wskazywał, rozpatrując każdą sprawę, która dotyczyła materii podatków⁸.

Konstytucja pozostawia szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych czy też uznania wydatków za koszty uzyskania przychodów. Swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, do których należy w szczególności zasada

⁷ Zob. W. Jakimowicz, *Administracja publiczna pod rządami prawa: księga pamiątkowa z okazji 70-lecia urodzin prof. zw. dra hab. Adama Błasia*, Wrocław 2016, s. 155.

⁸ Zob. wyroki TK: z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00 oraz z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11.

ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację tej zasady.

Takie ukształtowanie przepisów prawa (brak przepisów przejściowych) jest jednak niezgodne z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁹ oraz art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ w zakresie, w jakim nie przewidują one regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzonych przez przedsiębiorców, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć mających na celu zabezpieczenie źródeł przychodów, a tym samym dochodów budżetowych. Co prawda zasada wyrażona w art. 121 § 1 o.p. jest zasadą procesową, adresowaną do organów podatkowych, wyznaczającą standard postępowania podatkowego, ale podatnik ma uzasadnione prawo przypuszczać, że brak przepisów intertemporalnych nie pogorszy jego sytuacji gospodarczej. Zauważyć należy, że nie jest to tylko abstrakcyjny postulat, lecz norma prawna, której zastosowanie powinno mieć konkretny wymiar w toku postępowania. Z zasady tej powinny także wynikać gwarancje procesowe strony oraz zasada równowagi w stosunkach między podatnikiem a organem podatkowym¹¹. Przerzucanie na podatnika konsekwencji niewłaściwego stosowania prawa przez organy podatkowe czy konsekwencji uchybień popełnionych przez ustawodawcę (niejasność przepisów, brak przepisów intertemporalnych) nie może być dla organów usprawiedliwieniem dla niestosowania tego przepisu, który jest również przesłanką oceny ich działania. Z przywołanej zasady demokratycznego państwa prawnego wynika także m.in. zasada lojalności państwa wobec obywatela, z której Trybunał Konstytucyjny wyprowadził dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się m.in. do sytuacji następowania po sobie zmian obowiązującego prawa. Wśród nich znajduje się również reguła, która nakłada na ustawodawcę obowiązek ochrony praw nabytych i ochrony interesów będących w toku¹².

⁹ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP, Konstytucja.

¹⁰ Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.

¹¹ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25–28.

¹² Zob. wyrok TK z dnia 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09.

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się zatem na pewności prawa¹³, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć zarówno możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, jak i oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Prawodawca narusza wartości znajdujące się u podstaw omawianej zasady „wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zadecydowała o swoich sprawach”¹⁴.

Nakaz ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa implikuje w szczególności obowiązek poszanowania praw nabytych oraz interesów w toku, w tym również w trakcie stosowania przepisów przez organy podatkowe. Konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce. Zasada ta nie ma jednak charakteru bezwzględny. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że Konstytucja RP dopuszcza ograniczanie lub znoszenie praw nabytych w razie kolizji wartości znajdujących się u podstaw tej zasady z innymi wartościami konstytucyjnymi. Ograniczenie lub zniesienie praw nabytych jest dopuszczalne pod warunkiem, że takie działanie jest konieczne dla realizacji innych wartości konstytucyjnych, które w danej sytuacji mają pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych. Prawodawca powinien jednak ograniczyć do niezbędnego minimum negatywne skutki dla jednostki i wprowadzić rozwiązania, które ułatwiają dostosowanie się do nowej sytuacji.

¹³ Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 43–54.

¹⁴ Zob. wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00.

Konkludując, można stwierdzić, że zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Również ta zasada nie ma charakteru bezwzględny. Obowiązek ten ma jednak bardziej kategorię charakteru, jeżeli prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Z taką sytuacją mamy do czynienia m.in. przy zmianie reguł dotyczących amortyzacji środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych, która pozwala na rozłożenie odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów podatkowych na wiele lat. W takim bowiem przypadku przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć, dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożenia wydatku w czasie oraz podatnik faktycznie rozpoczął realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji¹⁵.

4. OCHRONA UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

W świetle przedstawionych wyroków Trybunału Konstytucyjnego również organy Krajowej Administracji Skarbowej są zobowiązane honorować regulację prawną służącą ochronie praw podatnika jako słabszego podmiotu stosunku prawnopodatkowego, w tym m.in. naczelną zasadę postępowania, jaką jest zasada zaufania do organów podatkowych, wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. Zasada ta dotyczy ochrony uzasadnionych oczekiwań podatnika i jest nie tylko abstrakcyjnym postulatem wobec organów podatkowych, ale i normą prawną, której zastosowanie będzie mieć konkretny wymiar w toku postępowania czy kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Istotne jest, iż naruszenie zasady prowadzenia postępowania czy kontroli w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych może być samodzielną przesłanką uchylenia decyzji podatkowej¹⁶.

Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, ale przede wszystkim traktuje się tak samo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialnoprawnych wątpliwości nie

¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97.

¹⁶ Zob. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 11 lipca 2013 r., sygn. I FSK 989/12; z dnia 5 października 2011 r., sygn. I FSK 1488/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 22 października 2013 r., sygn. I SA/Gd 1041/13.

rozstrzyga się na niekorzyść podatnika¹⁷. Adresaci norm prawa publicznego, działający w zaufaniu do wyraźnego brzmienia regulacji i wierzący, że organy podatkowe wykonują czynności na ich podstawie, nie powinni być zaskakiwani restrykcyjnymi interpretacjami mającymi swoje źródła w sferze pozanormatywnej. Ponadto w przypadku, gdy organy podatkowe (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej) prezentują ugruntowaną linię interpretacyjną, to po zmianie swojego stanowiska nie mogą żądać wyższego podatku i odsetek. Organ podatkowy, prowadząc kontrolę czy postępowanie, nie może żądać zapłaty podatku, którego podatnik nie naliczył, bo stosował się do utrwalonej wykładni i praktyki organów podatkowych, a w konsekwencji miał uzasadnione przekonanie, że nie jest zobowiązany do naliczania i odprowadzania podatku. Oczywiście dopuszczalne są zmiany wykładni czy stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, jednakże niedozwolone jest obciążanie podatników konsekwencjami takich zmian. Gdyby w takiej sytuacji, w jakiej znalazł się podatnik, trzymać się jedynie wykładni przepisów (choć błędnej) przez organy podatkowe, to zasada zaufania *de facto* byłaby martwym przepisem. Innymi słowy, oznaczałoby to, że organy podatkowe swoimi interpretacjami i praktyką mogłyby podatnika wprowadzać w błąd co do wykładni przepisów i ich stosowania, po czym mogłyby zmieniać swój pogląd i obciążać podatnika skutkami stosowania się do tej nowej wykładni i praktyki.

Warto również podkreślić, iż powyższe stanowisko ma zastosowanie nie tylko do podatników, którzy wystąpili o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i podlegają ochronie prawnej na mocy art. 14m i 14k o.p., ale również do wszystkich podatników, którzy mają podobną sytuację faktyczną i prawną, a zastosowali się do wykładni przepisów zawartych w licznych znanych im interpretacjach podatkowych. Inne potraktowanie podmiotów, które nie mają interpretacji indywidualnej, naruszałoby nie tylko zasadę zaufania, ale również zasady równości i sprawiedliwości¹⁸. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 2 oraz art. 14 § 5 o.p. w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m, a przez utrwaloną praktykę interpretacyjną rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu

¹⁷ Zob. np. wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., sygn. I FSK 401/05; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r., sygn. III ARN 50/92.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 494/17.

stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.

Na marginesie warto również wskazać, że obowiązek respektowania przez organy podatkowe zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, której odpowiednikiem na gruncie krajowym jest zasada zaufania określona w art. 121 § 1 o.p., wynika także z prawa unijnego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Jak bowiem stwierdził TSUE w wyroku z dnia 21 lutego 2018 r. w sprawie C-628/16, prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach¹⁹. Powołując się na ochronę uzasadnionych oczekiwań, należy jednak zbadać, czy działania organu podatkowego wywołały w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tych oczekiwań²⁰.

5. AMORTYZACJA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH NABYTYCH W DRODZE DAROWIZNY

Wielu polskich przedsiębiorców, w tym przede wszystkim prowadzących firmy rodzinne, zaangażowało się w realizację długofalowych programów inwestycyjnych i restrukturyzacyjnych, mających na celu stworzenie mechanizmów chroniących ich przedsiębiorstwa rodzinne m.in. przed agresywnym przejściem przez kapitał zagraniczny. Podejmując decyzje biznesowe, korzystali przede wszystkim z dobrodziejstw przepisów art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²¹, ale również z przepisów art. 23 ust. 1 pkt 45a lit a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²², zgodnie z którymi

¹⁹ Zob. wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁰ Zob. wyroki od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

²¹ Dz.U. z 2021 r., poz. 1043 ze zm.

²² W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.).

do końca 2017 r. nie uważało się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny. W świetle tego przepisu odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny zaliczały do kosztów uzyskania przychodów przede wszystkim firmy rodzinne, ponieważ rzeczony przepis wyłączający koszty nie dotyczył takich przypadków.

Taki stan prawny istniał do końca 2017 r. Ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²³ zmieniono natomiast przepis art. 23 ust. 1 pkt 45a, zgodnie z którym od 1 stycznia 2018 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych, które zostały nabyte nieodpłatnie, jeżeli nabycie to korzysta m.in. ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn. Następnie, już w trakcie roku podatkowego 2018, dokonano kolejnej istotnej zmiany art. 23 ust. 1 pkt 45a na mocy ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁴. Zgodnie z nowelizacją nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

- 1) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli spełnione są warunki wskazane w ustawie;
- 2) jeżeli przed 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiąc, w którym składniki te były oddane do nieodpłatnego używania.

Do art. 23 dodano również ust. 9, który stanowi, że przepisu art. 23 ust. pkt 45a lit. a nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników.

²³ Dz.U. poz. 2175.

²⁴ Dz.U. poz. 1291.

Zmiana przepisów spowodowała, iż – począwszy od 1 stycznia 2018 r. – podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie na podstawie umowy darowizny. Zmiany przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowelizacjami z dnia 27 października 2017 r. oraz z dnia 15 czerwca 2018 r. nie zawierały jednak przepisów intertemporalnych chroniących podmioty, które podejmowały decyzje gospodarcze, gdy amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych w drodze darowizny stanowiła koszty uzyskania przychodów. Wiele podmiotów, kierując się podstawowymi zasadami wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP oraz art. 121 § 1 o.p., czyli zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, w roku 2018 i latach kolejnych zaliczyło do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne, stosując przepisy obowiązujące do końca 2017 r. Decyzje biznesowe zostały bowiem podjęte przed wejściem w życie nowelizacji (często w ogóle przed pojawieniem się projektu ustawy) i wprowadzone do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych, jednakże ze względu na sedno oraz charakter instytucji amortyzacji skutki podatkowe rozłożone zostały na wiele lat. Istotą amortyzacji podatkowej jest bowiem rozłożenie pierwotnego, jednorazowego kosztu nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej w czasie, co następuje w formie dokonywania w tym okresie odpisów amortyzacyjnych. Do cech charakterystycznych tej instytucji prawa podatkowego zalicza się powtarzalność i zazwyczaj wieloletniość oraz cel, którym jest zrównanie sumy dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową podlegającego jej obiektu majątkowego. Podatnik, który posiada składniki majątku podlegające w świetle przepisów amortyzacji, miał – przed wejściem w życie nowelizacji – i ma obowiązek wprowadzić je do odpowiedniej ewidencji oraz zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w postaci dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Instytucja ta polega właśnie na „rozłożeniu na raty” kosztów inwestycji czy zmian formy organizacyjnoprawnej podatników, tak aby nie nastąpiła kumulacja w jednym roku podatkowym. Jest to korzystne przede wszystkim dla budżetu państwa – ze względu na rozłożenie kosztów na wiele lat, a nie jednorazowe ich ujęcie w danym roku, co z całą pewnością prowadziłoby do powstania jeszcze większej straty podatkowej oraz rozliczania jej przez kolejne lata. W doktrynie amortyzację postrzega się jako prawny wykaz zużycia środków majątkowych, których wartość nabycia nie zostaje zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Koszty te w stosunku do obiektu amortyzacji występują, ale są

rozłożone w czasie pod postacią odpisów amortyzacyjnych²⁵. Celem amortyzacji jest bowiem uwzględnienie w rachunku kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie bądź wytworzenie określonych składników majątkowych²⁶.

Takie ukształtowanie przepisów prawa (brak przepisów przejściowych) jest niezgodne z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi we wskazanych już przepisach Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie przewidziano w nich regulacji przejściowych niezbędnych do zapewnienia ochrony interesów prowadzonych przez przedsiębiorców, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz zabezpieczenia źródeł przychodów, a tym samym dochodów budżetowych. W przypadku tych nowelizacji istotny jest również fakt, że przedsiębiorcy opierali się na utrwalonej praktyce interpretacyjnej prezentowanej przez organ podatkowy – Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który, wydając interpretacje indywidualne, wielokrotnie potwierdzał, że przedsiębiorcy, którzy otrzymali m.in. wartość niematerialną i prawną w drodze darowizny przed 2018 r., mogą amortyzować otrzymane w ten sposób składniki majątku na zasadach obowiązujących do końca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prezentował powyższy jednolity pogląd wobec podatników w wydawanych wobec nich interpretacjach indywidualnych. Zgadzał się zatem z wnioskodawcami, iż do nabytych przed 1 stycznia 2018 r. w drodze darowizny m.in. wartości niematerialnych i prawnych, przyjętych do używania przed tym dniem, będą miały zastosowanie przepisy dotyczące amortyzacji, obowiązujące do 31 grudnia 2017 r. Stanowisko to zostało zaprezentowane w kilkunastu interpretacjach indywidualnych wydanych w okresie od sierpnia 2018 do sierpnia 2019 r.²⁷, co pozwala przyjąć, że w tym zakresie ukształtowała się utrwalona praktyka interpretacyjna w rozumieniu

²⁵ A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 143.

²⁶ A. Mariański, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz 2022*, Legalis/el.

²⁷ Zob. interpretacje indywidualne, np. z dnia 3 sierpnia 2018 r., 0113-KDIPT2-1.4011.189.2018.4.MD; z dnia 21 sierpnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.274.2018.1.MM; z dnia 7 września 2018 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.397.2018.1.KS; z dnia 9 października 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.410.2018.1.MPŁ; z dnia 7 listopada 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.469.2018.1.DR; z dnia 3 kwietnia 2019 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.145.2019.1.GG; z dnia 23 maja 2019 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.152.2019.1.RK; z dnia 12 czerwca 2019 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.207.2017.1.BO.

art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 o.p. Tak więc zastosowanie się do takiej praktyki powinno podlegać ochronie przewidzianej w Ordynacji podatkowej.

Powyższe jednoznaczne stanowisko zostało potwierdzone przez Ministerstwo Finansów w komunikatach prasowych²⁸. Stwierdzono w nich, że przedsiębiorcy, którzy otrzymali środek trwały lub wartość niematerialną i prawną w drodze darowizny przed 2018 r., mogą amortyzować otrzymane w ten sposób składniki majątku na zasadach obowiązujących do końca 2017 r. W przeciwnym razie doszłoby do naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony praw nabytych. Powyższy komunikat był wielokrotnie przywoływany w powołanych interpretacjach indywidualnych i należy go odczytać jako działanie Ministra Finansów w trybie art. 14a § 1 o.p., zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych (Minister Finansów) dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Przepis ten zawiera bowiem wyrażenie „w szczególności”, co oznacza, że dążenie do zapewnienia jednolitości stosowania przepisów podatkowych nie ogranicza się jedynie do interpretacji ogólnych (pkt 1 tego przepisu) oraz objaśnień podatkowych (pkt 2).

Pomimo jednoznacznego stanowiska Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w praktyce podnosi się, że inne organy Krajowej Administracji Skarbowej nakierowane są na osiągnięcie maksymalnych dochodów budżetu państwa przy wykorzystaniu braku przepisów intertemporalnych. Organy te, ignorując zasadę ochrony interesów w toku, zapewniającą ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów, wszczęły wiele kontroli oraz postępowań podatkowych. Organy zapominają bądź nie chcą przyjąć do wiadomości, że obowiązek respektowania tej zasady ma kategorię charakteru, jeżeli ustawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Chodzi tutaj o sytuacje, w których:

- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
- 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji.

²⁸ A. Pokojska, *Amortyzacja darowizny sprzed 2018 r. dla przedsiębiorcy: Obdarowani przed laty zachowują preferencję*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.07.2018, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1177012,amortyzacja-darowizny-sprzed-2018-r-dlaprzedsiebiorcy.html> (dostęp: 1.03.2023).

6. AMORTYZACJA BUDYNKÓW I LOKALI MIESZKALNYCH

Zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku, wyrażone w art. 2 Konstytucji RP, zostały również naruszone przy nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzonej przepisami tzw. Polskiego Ładu. Ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁹ (art. 1 pkt 16) zmieniono przepis art. 22c pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym od 1 stycznia 2022 r. amortyzacji nie podlegają budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy. Jednocześnie, stosownie do art. 71 ust. 2 nowelizacji, nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r. podatnicy mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r.

Zmiana przepisów spowodowała, iż – począwszy od 1 stycznia 2022 r. – podatnik nie ma prawa do amortyzacji nieruchomości mieszkalnych, tj. budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, a tym samym wyłączono możliwość uznawania odpisów amortyzacyjnych od tych składników majątku, uznanych za koszty uzyskania przychodów. Najbardziej zastanawiający jest jednak fakt, że ustawodawca miał świadomość konieczności wprowadzenia przepisów intertemporalnych wydłużających możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mieszkalnych nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r., jednakże bez żadnej logiki i uzasadnienia termin ten został przesunięty jedynie o rok, tj. do 31 grudnia 2022 r. Brak możliwości pełnego zamortyzowania środków trwałych czy wartości

²⁹ Dz.U. poz. 2105.

niematerialnych i prawnych również w tym przypadku należy uznać za niezgodny z konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku, wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego w rozumieniu art. 2 Konstytucji RP oraz art. 121 § 1 o.p. Także w tym przypadku podatnicy ponieśli nakłady inwestycyjne przed wejściem w życie nowelizacji i wprowadzili je do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jednakże ze względu na sedno i charakter instytucji amortyzacji skutki podatkowe rozłożone zostały na wiele lat. Zauważyć należy, iż w toku procesu legislacyjnego analogiczne stanowisko zajęło Biuro Legislacyjne Senatu RP, które wskazało, że „art. 71 ust. 2 opinowanej ustawy należy uznać za niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku, wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) przez to, że przewiduje, iż podatnicy [...] mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomości, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed dniem wejścia w życie opinowanej ustawy, nie dłużej niż do dnia 31.12.2022 r.”³⁰.

W związku z tą nowelizacją zmieniło się również podejście Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. W przeciwieństwie do informacji przekazywanych wcześniej w komunikatach prasowych oraz stanowiska zajętego w interpretacjach indywidualnych odnośnie do zastosowania przepisów dotyczących amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny i przyjętych do używania do 31 grudnia 2017 r., tym razem organy nie zajmują żadnego stanowiska. Ministerstwo Finansów nie wykazuje woli udzielenia odpowiedzi na pytania kierowane do niego w tym zakresie.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnych interpretacjach uznaje natomiast stanowisko podatników za nieprawidłowe³¹ i nie zgadza się z argumentacją, że przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie pozostaje w sprzeczności z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wynikającą z zasady demokratycznego państwa

³⁰ Opinia Biura Legislacyjnego Senatu RP z dnia 19 października 2021 r., druk nr 506.

³¹ Zob. interpretacje indywidualne: z dnia 24 maja 2022 r., nr 0114-KDIP2-2.4011.233.2022.1.AP; z dnia 6 czerwca 2022 r., nr 0115-KDIT3.4011.417.2022.2.AD; z dnia 16 września 2022 r. nr 0113-KDIPT2-1.4011.626.2022.1.MAP.

prawnego i art. 2 Konstytucji RP. W uzasadnieniu wskazuje, że interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach przedstawionych przez wnioskodawcę oraz w zakresie postawionego pytania, które wyznacza zakres żądania. Zdaniem organu kontrola norm (abstrakcyjna i konkretna; *a posteriori* i *a priori*), której istota polega na orzekaniu o hierarchicznej (pionowej) zgodności aktów normatywnych (norm prawnych) niższego rzędu z aktami normatywnymi wyższego rzędu i na eliminowaniu tych pierwszych z systemu obowiązującego prawa w razie stwierdzenia braku zgodności, należy do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego. Postępowanie w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych, z uwagi na przedmiot i charakter wydawanych w jego toku rozstrzygnięć, jest natomiast postępowaniem szczególnym, odrębnym, do którego nie mają bezpośredniego zastosowania inne (poza wskazanymi w ustawie) przepisy Ordynacji podatkowej. W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie może on interpretować niezgodności przepisów intertemporalnych z Konstytucją RP – wykracza to bowiem poza przepisy prawa podatkowego.

Tego rodzaju negatywne interpretacje indywidualne zostały zaskarżone przez wnioskodawców do wojewódzkich sądów administracyjnych. Podatnicy domagali się od sądów bezpośredniego zastosowania Konstytucji RP, a w konsekwencji umożliwienia dalszego stosowania przepisów pozwalających na amortyzację nieruchomości mieszkalnych w 2023 r. i latach następnych na zasadach obowiązujących do końca 2021 r. Wojewódzkie sądy administracyjne podzieliły jednak stanowisko organu podatkowego i odmówiły zbadania zgodności tych przepisów z Konstytucją RP³².

Zauważyć należy, że takie postępowanie Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej narusza też ukształtowaną praktykę interpretacyjną w rozumieniu art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 o.p., która podlega ochronie przewidzianej w Ordynacji podatkowej, przy ewentualnych późniejszych sporach podatkowych. Te jednak pojawiają się dopiero po złożeniu zeznań rocznych za 2023 r., czyli najwcześniej w połowie 2024 r.

³² Zob. wyroki: WSA w Krakowie z dnia 16 września 2022 r., sygn. I SA/Kr 488/22; WSA w Łodzi z dnia 20 września 2022 r., sygn. I SA/Łd 482/22.

7. PODSUMOWANIE

W dotychczasowej praktyce sądy administracyjne występowały do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności nowelizacji ustaw podatkowych z ustawą zasadniczą w przypadku braku lub niewystarczających przepisów intertemporalnych jako naruszających zasadę demokratycznego państwa prawnego, sformułowaną w art. 2 Konstytucji RP, czyli niezgodnych z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku. Jednak z uwagi na skalę zjawiska wydaje się, iż obecnie sądy dojrzały już do bezpośredniego stosowania zasad konstytucyjnych i weryfikowania poczynań organów podatkowych wykorzystujących brak przepisów przejściowych. Sądy administracyjne, kierując się zasadą ekonomii procesowej, powinny same skorzystać ze swojego uprawnienia do bezpośredniego stosowania Konstytucji, tym bardziej że aktywność orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego znacznie spadła, a i jego skład budzi wątpliwości prawne³³. Przyjęcie odmiennego sposobu postępowania sądów administracyjnych spowoduje powstanie sporów podatkowych dopiero po złożeniu zeznania podatkowego, co *de facto* przeczy idei instytucji interpretacji podatkowych i naraża na zbędne koszty powstałe po stronie podatników, ale ostatecznie i po stronie budżetu państwa.

Z drugiej strony trudno pogodzić się z irracjonalnym podejściem organów podatkowych, które przez swój upór i krótkowzroczność prawdopodobnie za kilka lat i tak będą musiały zwrócić nadmiernie zapłacony podatek i to z oprocentowaniem. Przejaw długofalowego dbania o finanse publiczne można było zauważyć przy nowelizacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązującej od 1 stycznia 2018 r., kiedy to Ministerstwo Finansów oraz Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, kierując się omówionymi zasadami konstytucyjnymi, dopuścili stosowanie przepisów obowiązujących przed tą datą, jeśli środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne były wprowadzone do ewidencji. Jednak późniejsze postępowania prowadzone przez naczelników urzędów skarbowych i celno-skarbowych nie dosyć, że nie respektują tego stanowiska organów centralnych, to jeszcze narażają budżet państwa na niepotrzebne dodatkowe wypłaty. Takie podejście organów podatkowych wpływa również na sytuację finansową podatników prowadzących przede wszystkim firmy rodzinne (nowelizacja z 2017 r.), właścicieli mieszkań oraz najemców, na

³³ Zob. postanowienie NSA z dnia 11 maja 2021 r., sygn. III OZ 281/21.

których ostatecznie zostaną przerzucone koszty niekorzystnych zmian podatkowych (nowelizacja z 2021 r.).

Kierując się podstawową zasadą konstytucyjną, określającą sposób postępowania wszystkich organów w demokratycznym państwie prawa, bez wątplenia organy państwowe muszą działać na podstawie i w granicach przepisów prawa. Zasada praworządności ma swoje odzwierciedlenie w art. 120 o.p., jednakże w świetle powyższych rozważań nasuwa się pytanie o to, jakie powinno być zachowanie organu podatkowego, jeśli ustawodawca – nowelizując ustawy podatkowe – nie uchwalił przepisów intertemporalnych lub są one niewystarczające. Zdaniem autorów, w pełni respektując zasady legalizmu, równości i powszechności opodatkowania, przy tego rodzaju lukach prawnych organy podatkowe powinny kierować się inną zasadą wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. – zasadą zaufania, która pozwala prowadzić postępowanie podatkowe tak, aby nie narażać zarówno budżetu państwa, jak i podatników na niepotrzebne straty. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w przypadkach braku odpowiednich przepisów intertemporalnych jest bowiem jednoznaczne i nie pozostawia wątpliwości, że ostatecznie koszty poniesie państwo.

BIBLIOGRAFIA

- Glumińska-Pawlic J., *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018.
- Gwiazdomorski J., *Międzyczasowe prawo prywatne, cz. I*, „Nowe Prawo” 1965, nr 6.
- Huchla A., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Jakimowicz W., *Administracja publiczna pod rządami prawa: księga pamiątkowa z okazji 70-lecia urodzin prof. zw. dra hab. Adama Błasia*, Wrocław 2016.
- Kamiński M., *Prawo administracyjne intertemporalne*, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz 2022*, Legis/el.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- Pietrzykowski T., *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa*, Warszawa 2011.
- Pokojska A., *Amortyzacja darowizny sprzed 2018 r. dla przedsiębiorcy: Obdarowani przed laty zachowują preferencję*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.07.2018, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1177012,amortyzacja-darowizny-sprzed-2018-r-dla-przedsiębiorcy.html> (dostęp: 1.03.2023).
- Słotwiński S., *Rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych w prawie zobowiązań*, „Studia Prawnicze” 2016, z. 2.

ABOUT THE NEED TO RESPECT CONSTITUTIONAL NORMS IN THE ABSENCE OF INTERTEMPORAL PROVISIONS

Summary. Frequent changes in tax regulations cause destabilization of established and formed legal relations. Guided by constitutional norms, the legislator should create such rules for introducing changes in tax laws so that taxpayers are not surprised by them and that they are ensured to act in confidence in the state and the law. The risk of violation of this principle should be reduced by introducing intertemporal rules when the legal situation changes, and the negative effects of changes must be offset by the protection of acquired rights and pending interests and legitimate expectations. The absence of such rules does not justify tax authorities and courts in ignoring previously issued interpretations and well-established interpretation and practice. Therefore, while fully respecting the principles of legality, equality and universality of taxation, tax authorities should be guided by the principle of trust in such legal loopholes.

Keywords: intertemporal provisions, protection of acquired rights and pending interests, principle of trust, amortization

„ZASOBY” KADROWE I ORGANIZACYJNE MINISTERSTWA FINANSÓW

Streszczenie. Artykuł poświęcony jest szeroko rozumianym aspektom kadrowo-płacowym dotyczącym pracowników/funkcjonariuszy Ministerstwa Finansów oraz wybranym obszarem struktury organizacyjnej tej instytucji.

Słowa kluczowe: Ministerstwo Finansów, pracownik, funkcjonariusz, wyższe wykształcenie, wynagrodzenie

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Inspiracją do przygotowania niniejszego opracowania stały się *sui generis* „zapewnienia” Ministra Finansów, według których „Ministerstwo Finansów przy zatrudnianiu pracowników kieruje się kompetencjami osób aplikujących i nie posiada danych/informacji dotyczących ewentualnego

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

spowinowacenia zatrudnionych osób z poszczególnymi parlamentarzystami, niezależnie od partii, której członkiem jest dany poseł¹.

Wykorzystując w publikacji co do zasady metodę empiryczno-analityczną, dokonano analizy stanu zatrudnienia, wykształcenia, wynagrodzenia i płci pracowników/funkcjonariuszy Ministerstwa Finansów oraz wybranych obszarów organizacyjnych tej instytucji, kończąc na wnioskach *de lege lata* oraz postulatach *de lege ferenda*.

2. „ZASOBY” KADROWE MINISTERSTWA FINANSÓW

Podstawą nawiązania stosunków pracy/służby pracowników/funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (dalej: S.C.-S.) i Ministerstwa Finansów jest umowa o pracę, mianowanie lub powołanie². Jeśli chodzi o umowy cywilnoprawne (zlecenia czy o dzieło) Ministerstwo Finansów zawiera je jedynie w uzasadnionych sytuacjach, wymagających posiadania określonej wiedzy eksperckiej, przy jednoczesnym braku we własnych zasobach kadrowych tego rodzaju ekspertów³.

Stan zatrudnienia wśród pracowników Ministerstwa Finansów w latach 2015–2022 co do zasady ma tendencję wzrostową:

- 1) stan na 31 grudnia 2015 r. – 1982 osoby, w tym 310 pracowników na stanowiskach kierowniczych (32 dyrektorów plus 278 innych kierowniczych⁴);
- 2) stan na 31 grudnia 2016 r. – 1944 osoby, w tym 289 pracowników na stanowiskach kierowniczych (33 dyrektorów plus 256 innych kierowniczych);
- 3) stan na 31 grudnia 2017 r. – 2507 osób, w tym 364 pracowników na stanowiskach kierowniczych (37 dyrektorów plus 327 innych kierowniczych);
- 4) stan na 31 grudnia 2018 r. – 2628 osób, w tym 378 pracowników na stanowiskach kierowniczych (38 dyrektorów plus 340 innych kierowniczych);

¹ Pismo Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2018 r., nr BDG7.054.24.2018, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB7REBW/%24FILE/i27825-o1.pdf> (dostęp: 6.02.2023).

² Według pisma Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2022 r., nr BDG7.054.15.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCL8JL2/%24FILE/i36635-o1.pdf> (dostęp: 6.03.2023).

³ Według pisma Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2021 r., nr BDG7.054.11.2021, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC3SJX4/%24FILE/z03589-o1.pdf> (dostęp: 16.02.2023).

⁴ Pod tym pojęciem podane dane dotyczyć będą stanowisk: zastępcy dyrektora, naczelnika wydziału, kierownika kancelarii głównej, kierownika kancelarii tajnej, kierownika obiektu, kierownika projektu.

- 5) stan na 31 grudnia 2019 r. – 2362 osoby, w tym 368 pracowników na stanowiskach kierowniczych (34 dyrektorów plus 334 innych kierowniczych);
- 6) stan na 31 grudnia 2020 r. – 2634 osoby, w tym 402 pracowników na stanowiskach kierowniczych (42 dyrektorów plus 360 innych kierowniczych)⁵;
- 7) stan na 31 grudnia 2021 r. – 2553 osoby, w tym 398 pracowników na stanowiskach kierowniczych (41 dyrektorów plus 357 innych kierowniczych)⁶;
- 8) stan na 25 października 2022 r.⁷ – 2617 osób, w tym 406 pracowników na stanowiskach kierowniczych (40 dyrektorów plus 366 innych kierowniczych)⁸.

Stan zatrudnienia wśród funkcjonariuszy celnych, a od 1 marca 2017 r. funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w latach 2015–2022 również charakteryzuje się tendencją wzrostową⁹:

⁵ W Ministerstwie Finansów średnie zatrudnienie osób z niepełnosprawnością w 2020 r. wynosiło 71,3 etatu (na 31 grudnia 2020 r. zatrudnionych było 58 kobiet i 20 mężczyzn z niepełnosprawnością) – według pisma Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2023 r., nr BDG7.054.3.2023, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNEEPL/%24FILE/z06029-o1.pdf> (dostęp: 22.02.2023).

⁶ W Ministerstwie Finansów średnie zatrudnienie osób z niepełnosprawnością w 2021 r. wynosiło 80,3 etatu (na 31 grudnia 2021 r. zatrudnionych było 61 kobiet i 21 mężczyzn z niepełnosprawnością) – według pisma Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2023 r., nr BDG7.054.3.2023, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNEEPL/%24FILE/z06029-o1.pdf> (dostęp: 22.02.2023).

⁷ W Ministerstwie Finansów średnie zatrudnienie osób z niepełnosprawnością 2022 r. wynosiło w 84,3 etatu (na 31 grudnia 2022 r. zatrudnionych było 60 kobiet i 26 mężczyzn z niepełnosprawnością) – według pisma Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2023 r., nr BDG7.054.3.2023, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNEEPL/%24FILE/z06029-o1.pdf> (dostęp: 22.02.2023).

⁸ Według pisma Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2022 r., nr BDG7.054.15.2022. Przykładowo: liczba zatrudnionych pracowników w jednostkach organizacyjnych podległych Ministerstwu Finansów wynosi: a) Centrum Informatyki Resortu Finansów: 2017 r. – 156,00; 2018 r. – 157,25; 2019 r. – 165,73; 2020 r. – 172,75; 2021 r. – 1624,00 (w tym miejscu warto zauważyć, że wzrost zatrudnienia od 2021 r. nastąpił w związku z wdrożeniem nowego modelu IT „Integracja usług informatycznych”; tym samym w wyniku transformacji IT CIRF przejął zadania informatyczne z jednostek resortu Ministerstwa Finansów oraz pracowników wykonujących te zadania); b) Instytut Finansów – 2021 r. – 6,25 – według pism Ministra Finansów: z dnia 8 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022 oraz z dnia 16 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022.

⁹ Podane dane nie obejmują funkcjonariuszy przebywających na urlopach bezpłatnych, urlopach wychowawczych lub świadczeniach rehabilitacyjnych oraz funkcjonariuszy

- 1) stan na 25 października 2015 r. – 120 osób, w tym 18 osób zajmujących kierownicze stanowiska (5 dyrektorów plus 13 naczelników)¹⁰;
- 2) stan na 25 października 2016 r. – 131 osób, w tym 15 osób zajmujących kierownicze stanowiska (5 dyrektorów plus 10 naczelników);
- 3) stan na 25 października 2017 r. – 185 osób, w tym 23 osoby zajmujące kierownicze stanowiska (22 naczelników);
- 4) stan na 25 października 2018 r. – 233 osoby, w tym 32 osoby zajmujące kierownicze stanowiska (31 naczelników);
- 5) stan na 25 października 2019 r. – 270 osób, w tym 31 osób zajmujących kierownicze stanowiska (30 naczelników);
- 6) stan na 25 października 2020 r. – 278 osób, w tym 35 osób zajmujących kierownicze stanowiska (34 naczelników);
- 7) stan na 25 października 2021 r. – 288 osób, w tym 35 osób zajmujących kierownicze stanowiska (34 naczelników);
- 8) stan na 25 października 2022 r. – 301 osób, w tym 34 osoby zajmujące kierownicze stanowiska (33 naczelników).

W Ministerstwie Finansów zadziwiająco wysoka jest liczba wakatów w korpusie służby cywilnej¹¹ za okresy sprawozdawcze od 2017 do 2022 r.¹², odpowiednio: a) 2017 r. – 711,35 etatu; b) 2018 r. – 765,88 etatu; c) 2019 r. – 658,18 etatu; d) 2020 r. – 589,08 etatu; e) 2021 r. – 422,84 etatu; f) od

oddelegowanych do pełnienia służby poza Ministerstwem Finansów, a także osób, których stosunek służbowy został przekształcony w stosunek pracy.

¹⁰ Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie stanowisk służbowych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, trybu awansowania oraz dokonywania zmian na stanowiskach służbowych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1941) w Ministerstwie Finansów w zakresie stanowisk funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej nie występuje stanowisko kierownika, występuje natomiast stanowisko naczelnika wydziału. Zgodnie z tym rozporządzeniem do stanowisk kierowniczych w Ministerstwie Finansów zaliczane jest stanowisko Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz naczelnika wydziału. Natomiast dane w latach 2015 i 2016 obejmują zastępców dyrektorów komórek organizacyjnych oraz naczelników wydziałów. Ministerstwo Finansów nie gromadzi informacji dotyczących liczby funkcjonariuszy zatrudnionych w sekretariatach, wydziałach i zespołach.

¹¹ Zgodnie z danymi ze sprawozdania Rb-70 o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w Ministerstwie Finansów. W myśl metodologii sporządzania sprawozdania Rb-70 do stanu zatrudnionych nie wlicza się osób, które nie otrzymują za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. na przykład osób będących na urloпах bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych – pismo Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022.

¹² Różnica pomiędzy planem po zmianach a przeciętnym zatrudnieniem – pismo Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022.

1 stycznia 2022 do 30 czerwca 2022 r. – 402,61 etatu¹³. Analogiczna sytuacja dotyczy liczby wakatów w Ministerstwie Finansów w Służbie Celno-Skarbowej¹⁴, która kształtuje się następująco: a) 2017 r. – 56 etatów; b) 2018 r. – 92 etaty; c) 2019 r. – 49 etatów; d) 2020 r. – 42,5 etatu; e) 2021 r. – 49,125 etatu; f) I półrocze 2022 r. – 46,125 etatu¹⁵. Tytułem porównania: liczba odejść do liczby przyjęć (w tym zastępstwa) w Ministerstwie Finansów w latach 2017–2022 w grupie członków korpusu służby cywilnej, osób zajmujących stanowiska pomocnicze, robotnicze lub obsługi oraz wewnętrznej służby ochrony wynosiła: a) 2017 r. – 211 : 737 (+526); b) 2018 r. – 563 : 337 (–226); c) 2019 r. – 205 : 282 (+77); d) 2020 r. – 373 : 488 (+115); e) 2021 r. – 286 : 352 (+66); f) 2022 r. (sumarycznie z II kwartałem) – 133 : 193 (+60)¹⁶. Natomiast w odniesieniu do funkcjonariuszy S.C. -S., uwzględniając mianowania do służby oraz przeniesienia służbowe funkcjonariuszy do pełnienia służby w komórkach organizacyjnych w Ministerstwie Finansów, a także zwolnienia ze służby i przeniesienia służbowe funkcjonariuszy, w poszczególnych latach przyjęto/odeszło (w tym zastępstwa): a) 2017 r. – 15/38 (+23)¹⁷; b) 2018 r. – 8/50 (+42); c) 2019 r. – 10/45 (+35); d) 2020 r. – 21/26 (+5); e) 2021 r. – 26/31 (+5); 2022 r. (sumarycznie z II kwartałem) – 25/32 (+7)¹⁸.

¹³ Liczba zatrudnionych w Ministerstwie Finansów członków korpusu służby cywilnej za okres sprawozdawczy od dnia: a) 1 stycznia 2017 do 31 grudnia 2017 r. – 2118,46 etatu; b) 1 stycznia 2018 do 31 grudnia 2018 r. – 2275,88 etatu; c) 1 stycznia 2019 do 31 grudnia 2019 r. – 2029,11 etatu; d) 1 stycznia 2020 do 31 grudnia 2020 r. – 2195,87 etatu; e) 1 stycznia 2021 do 31 grudnia 2021 r. – 2169,88 etatu; f) 1 stycznia 2022 do 30 czerwca 2022 r. – 2214,53 etatu – według pisma Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022; I. Nowak, „Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, s. 113–191, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.06>

¹⁴ Według stanu na 31 grudnia w latach 2017–2021 oraz w I półroczu 2022 r. według stanu na 30 czerwca 2022 r.

¹⁵ Liczba funkcjonariuszy S.C.-S. pełniących służbę w Ministerstwie Finansów według stanu na 31 grudnia w latach 2017–2021 oraz w I półroczu 2022 r. według stanu na 30 czerwca 2022 r. wynosiła: a) 2017 r. – 191; b) 2018 r. – 240; c) 2019 r. – 283; 2020 r. – 291; d) 2021 r. – 301; e) I półrocze 2022 r. – 306 – według pisma Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022; I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 128 i nast.

¹⁶ Według pisma Ministra Finansów z dnia 9 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2045.2022; I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 162 i nast.

¹⁷ Dane za rok 2017 obejmują okres od 1 marca 2017 r., tj. od powstania Krajowej Administracji Skarbowej, do 31 grudnia 2017 r.

¹⁸ Dane za rok 2022 obejmują okres od 1 stycznia 2022 r. do 12 września 2022 r. – pismo Ministra Finansów z dnia 9 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2045.2022; I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 163.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy podzielić pogląd przedstawiciela Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, że tzw. oddelegowywanie, wypożyczanie/przemieszczanie¹⁹ pracowników, np. z urzędów skarbowych²⁰ m.in. do Ministerstwa Finansów lub Krajowej Informacji Skarbowej²¹, podlega jednoznacznie negatywnej ocenie²².

3. STRUKTURA WIEKOWA PRACOWNIKÓW I FUNKCJONARIUSZY MINISTERSTWA FINANSÓW WRAZ Z PODZIAŁEM WEDŁUG PŁCI

Struktura wiekowa 2810²³ osób zatrudnionych oraz pełniących służbę w Ministerstwie Finansów na 15 czerwca 2018 r.²⁴ wynosi: 445 osób w wieku 18–35 lat (15,84%), 1188 osób w wieku 36–45 lat (42,28%), 779 osób w wieku 46–55 lat (27,72%), 380 osób w wieku 56–65 lat (13,52%), 18 osób w wieku 66 i więcej lat (0,64%). Natomiast na 31 grudnia 2021 r. struktura wiekowa 2605 pracowników zatrudnionych w Ministerstwie Finansów wygląda następująco: 474 osoby w wieku 18–35 lat (18,19%), 964 osoby w wieku 36–45 lat (37%), 875 osób w wieku 46–55 lat (33,58%), 279 osób w wieku 56–65 lat (10,71%), 13 osób w wieku 66 i więcej lat (0,49%)²⁵.

¹⁹ Zob. *Zmiany w kontroli w IAS w Warszawie*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28326 (dostęp: 10.02.2023).

²⁰ *Z urzędów zabierają etaty, u siebie hodują wakaty...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28378 (dostęp: 13.02.2023).

²¹ W pierwszym etapie 325 pracowników do udzielania informacji telefonicznej – *Oddelegowania do KIS – informacje szczegółowe*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28358 (dostęp: 12.01.2023).

²² „To już nie tylko zabieranie etatów z US, gdy tylko ktoś odejdzie na emeryturę. To już nie tylko zabieranie etatów z korpusu służby cywilnej do Służby Celno-Skarbowej. To już nie zabieranie etatów na klientocentryczność, ulgę językową, mentoring i inne wymysły korporacyjne. Jest nowość. Otóż przesuwają pracowników US na 5 miesięcy do wykonywania pracy na rzecz Krajowej Informacji Skarbowej (na jakiej podstawie [...]” – *Zabieranie ludzi z US – ciąg dalszy*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28322 (dostęp: 22.02.2023); I. Nowak, „*Zasoby kadrowe*”..., s. 163.

²³ Bez osób przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych dłuższych niż miesiąc.

²⁴ Według pisma Ministra Finansów z dnia 9 lipca 2018 r., nr BDG7.054.20.2018, [https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT01D534FA/\\$FILE/i22867-o1_1.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT01D534FA/$FILE/i22867-o1_1.pdf) (dostęp: 15.02.2023).

²⁵ Dane nie uwzględniają funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej oraz osób przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych oraz świadczeniach rehabilitacyjnych dłuższych niż miesiąc – pismo Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2022 r.,

Reasumując, po prawie 3,5 roku w przedziałach wiekowych: a) 18–35 lat – nastąpił wzrost zatrudnienia o blisko 3%; b) 36–45 lat – nastąpił spadek zatrudnienia o ponad 5%; c) 46–55 lat – nastąpił wzrost zatrudnienia o prawie 6%; d) 56–65 lat – nastąpił spadek zatrudnienia o prawie 3%; e) 66 i więcej lat – nastąpił spadek zatrudnienia o blisko 0,20%.

Na 5 października 2022 r. udział w zatrudnieniu kobiet i mężczyzn (pracownicy) w Ministerstwie Finansów w ujęciu procentowym wynosił 63% i 37%²⁶. Natomiast struktura zatrudnienia w ujęciu procentowym w podziale na stanowiska i płeć w Ministerstwie Finansów w analogicznym okresie przedstawiała się następująco: administrator: kobiety – 63%, mężczyźni – 37%; administrator systemu: kobiety – 50%, mężczyźni – 50%; audytor wewnętrzny: kobiety – 50%, mężczyźni – 50%; dowódca zmiany: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; dyrektor: kobiety – 38%, mężczyźni – 62%; dyrektor generalny: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; ekspert: kobiety – 48%, mężczyźni – 52%; główny księgowy obsługi subwencji ogólnej i wpłat jednostek samorządu terytorialnego: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; główny księgowy obsługi środków własnych UE: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; główny specjalista: kobiety – 69%, mężczyźni – 31%; główny specjalista do spraw legislacji: kobiety – 82%, mężczyźni – 18%; informatyk: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; inspektor: kobiety – 33%, mężczyźni – 67%; kierowca samochodu osobowego: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; kierownik kancelarii tajnej: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; kontroler techniczny: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; kserografista: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; mechanik samochodowy: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; minister finansów: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; naczelnik wydziału: kobiety – 63%, mężczyźni – 37%; operator urządzeń powielających: kobiety – 57%, mężczyźni – 43%; operator urządzeń przygotowania danych: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; pełnomocnik ds. ochrony informacji niejawnych: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; podreferendarz: kobiety – 64%, mężczyźni – 36%; podsekretarz stanu: kobiety – 33%, mężczyźni – 67%; radca: kobiety – 62%, mężczyźni – 38%; radca generalny: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; radca

nr BMI1.0123.639.2022. Na 31 grudnia 2021 r. liczba funkcjonariuszy wynosi 287,88 osób. Tym samym nieuwzględnienie ich w wyliczeniu, ze względu na brak szczegółowych informacji dotyczących poszczególnych grup wiekowych, nie zaburza w istotny sposób przedstawionych danych.

²⁶ Według pisma Ministra Finansów z dnia 20 października 2022 r., nr BDG7.054.13.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKEHB4/%24FILE/i35914-o1.pdf> (dostęp: 19.02.2023).

prawni: kobiety – 61%, mężczyźni – 39%; referendarz: kobiety – 76%, mężczyźni – 24%; robotnik transportowy: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; rzemieślnik specjalista: kobiety – 7%, mężczyźni – 93%; rzemieślnik wykwalifikowany: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; sekretarka: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; sekretarz: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; sekretarz stanu: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; serwisant urządzeń elektronicznych: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; specjalista: kobiety – 63%, mężczyźni – 37%; starszy administrator: kobiety – 60%, mężczyźni – 40%; starszy dyspozytor: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; starszy operator urządzeń przygotowania danych: kobiety – 100%, mężczyźni – 0%; starszy specjalista: kobiety – 71%, mężczyźni – 29%; starszy wartownik-konwojent: kobiety – 0%, mężczyźni – 100%; zastępca dyrektora: kobiety – 48%, mężczyźni – 52%²⁷.

Struktura płci funkcjonariuszy S.C.-S. pełniących służbę w Ministerstwie Finansów w ujęciu procentowym z podziałem na stanowiska według stanu na 5 października 2022 r. kształtuje się następująco: ekspert S.C.-S.: kobiety – 46,15%, mężczyźni – 53,85%; młodszy ekspert S.C.-S.: kobiety – 35,63%, mężczyźni – 64,37%; młodszy specjalista S.C.-S.: kobiety – 37,50%, mężczyźni – 62,50%; naczelnik wydziału: kobiety – 42,42%, mężczyźni – 57,58%; specjalista S.C.-S.: kobiety – 40%, mężczyźni – 60%; starszy ekspert S.C.-S.: kobiety – 51,11%, mężczyźni – 48,89%; starszy specjalista S.C.-S.: kobiety – 32,65%, mężczyźni – 67,35%; Szef Krajowej Administracji Skarbowej: kobiety – 0,00%, mężczyźni – 100,00%²⁸.

Według zapewnień Ministra Finansów płeć nie stanowi kryterium przy ustalaniu wysokości wynagrodzeń/uposażeń, ponieważ ich ustalanie dla pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej odbywa się z poszanowaniem zasady równego traktowania i niedyskryminowania, m.in. ze względu na płeć²⁹. Natomiast ewentualne różnice w wynagrodzeniach pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej zajmujących stanowiska z tej samej grupy stanowisk wynikają z obiektywnych kryteriów, takich

²⁷ Według pisma Ministra Finansów z dnia 20 października 2022 r., nr BDG7.054.13.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKEHB4/%24FILE/i35914-o1.pdf> (dostęp: 5.03.2023).

²⁸ Ibidem.

²⁹ W Ministerstwie Finansów, a także w jednostkach organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Finansów nie odnotowano aktów dyskryminacji kobiet – pismo Ministra Finansów z dnia 5 marca 2019 r., nr BDG7.054.2.2019, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTBA2K5J/%24FILE/i29295-o1.pdf> (dostęp: 3.03.2023).

jak zakres zadań realizowanych na danym stanowisku i stopień ich skomplikowania, a także zakres odpowiedzialności oraz kwalifikacje wymagane do jego zajmowania³⁰.

4. WYKSZTAŁCENIE PRACOWNIKÓW ORAZ FUNKCJONARIUSZY ZATRUDNIONYCH/PEŁNIĄCYCH SŁUŻBĘ W MINISTERSTWIE FINANSÓW

Według stanu na 31 grudnia 2021 r. wyższe wykształcenie³¹ miało: 885 pracowników komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów będących jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów, 1471 pracowników Ministerstwa Finansów (bez komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów będących jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów), 265 funkcjonariuszy S.C.-S.³²

Kierunki wyższego wykształcenia w komórkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów będących jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów, to: administracja – 173 osoby, prawo – 152 osoby, ekonomia – 106 osób, zarządzanie i marketing – 95 osób, finanse i rachunkowość – 33 osoby, prawo podatkowe i rachunkowość – 2 osoby, doradztwo podatkowe – 1 osoba, inne, w tym: politologia – 27 osób, filologia – 16 osób, informatyka – 14 osób, europeistyka – 6 osób³³. Natomiast kierunki wyższego wykształcenia w Mini-

³⁰ Według pisma Ministra Finansów z dnia 5 marca 2019 r., nr BDG7.054.2.2019; por. K. Teszner, A. Melezini, *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3, s. 13 i nast., <https://doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.01>

³¹ Zgodnie z art. 77 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 574 ze zm.) wykształcenie wyższe uzyskuje już absolwent studiów licencjackich (I stopnia).

³² Według pisma Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.546.2022. Przykładowo: na 9 sierpnia 2019 r. w Ministerstwie Finansów 607 osób miało wykształcenie ekonomiczne, 543 osoby wykształcenie prawnicze – pismo Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2019 r., nr BDG7.054.15.2019, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTBFMHQP/%24FILE/i33023-o1.pdf> (dostęp: 2.03.2023). Jednakże w tym okresie do najpopularniejszych kierunków studiów wśród pracowników zatrudnionych w Ministerstwie Finansów należały: administracja, ekonomia, finanse, prawo, zarządzanie – pismo Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2019 r., nr BDG7.054.15.2019, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTBFMHQP/%24FILE/i33023-o1.pdf> (dostęp: 19.02.2023).

³³ Według pisma Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.546.2022.

sterstwie Finansów, bez komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów będących jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów, to: administracja – 176 osób, prawo – 273 osoby, ekonomia – 200 osób, zarządzanie i marketing – 109 osób, finanse i rachunkowość – 46 osób, prawo podatkowe i rachunkowość – 1 osoba, doradztwo podatkowe – 1 osoba, inne, w tym: politologia – 48 osób, filologia – 19 osób, informatyka – 16 osób, europeistyka – 12 osób³⁴.

Liczba funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, którzy ukończyli wyższe studia na danym kierunku, wynosi: administracja – 36 osób, prawo – 55 osób, ekonomia – 33 osoby, zarządzanie i marketing – 30 osób, administracja systemami bezpieczeństwa – 2 osoby, finanse i rachunkowość – 1 osoba, inne, w tym: politologia – 12 osób, filologia – 7 osób, bezpieczeństwo narodowe – 2 osoby, finanse i bankowość – 5 osób, informatyka – 6 osób, bezpieczeństwo wewnętrzne – 5 osób, ekonomika i organizacja produkcji – 3 osoby, politologia i nauki społeczne – 3 osoby, elektrotechnika – 3 osoby, zarządzanie – 3 osoby, organizacja i zarządzanie – 2 osoby, stosunki międzynarodowe – 1 osoba³⁵.

Przykładowo: w Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów pracują 44 osoby z wyższym wykształceniem. Zatrudnieni w tym departamencie pracownicy mają wykształcenie wyższe na następujących kierunkach studiów: administracja – 12 osób, zarządzanie i marketing – 6 osób, finanse i bankowość – 4 osoby, prawo – 4 osoby, informatyka – 3 osoby, stosunki międzynarodowe – 3 osoby, politologia – 3 osoby, socjologia – 2 osoby, chemia – 1 osoba, włókiennictwo – 1 osoba, elektronika i telekomunikacja – 1 osoba, filologia polska – 1 osoba, matematyka – 1 osoba, pedagogika – 1 osoba, finanse i rachunkowość – 1 osoba³⁶.

Reasumując, należy „wzmocnić” struktury organizacyjne Ministerstwa Finansów o osoby ze sprofilowanym wykształceniem w obszarze szeroko rozumianych finansów publicznych³⁷. Co więcej, niezrozumienie

³⁴ Ibidem.

³⁵ Według stanu na 31 grudnia 2021 r. – pismo Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.546.2022.

³⁶ Według pisma Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.880.2022.

³⁷ Por. I. Nowak, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 37–65, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>; idem, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 63–104, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>; idem, „Polityczno-kadrowa” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, s. 69–83, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>

i dezaprobatę budzi dodatkowo fakt, iż nie powstanie zapowiadana przez Ministerstwo Finansów we współpracy z Ministerstwem Edukacji i Nauki³⁸ uczelnia wyższa, która miała kształcić kadry resortu finansów³⁹. Oficjalnym powodem rezygnacji są podobno oszczędności i tzw. wyniki analizy, która została przeprowadzona w trakcie prac nad projektem⁴⁰. Autor w niniejszej publikacji czuje się zwolniony z potrzeby nawet skrótego przedstawienia wymagań wobec osób, które zajmują i będą w przyszłości zajmować różne kierownicze stanowiska w Ministerstwie Finansów, ponieważ w piśmiennictwie przedstawiono już ten obszar w sposób bardzo klarowny⁴¹.

³⁸ W dniu 8 czerwca 2021 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej T. Kościński oraz Minister Edukacji i Nauki P. Czarnek podpisali list intencyjny w sprawie powołania uczelni kształcącej kadry resortu finansów – Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-kształcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 12.02.2023).

³⁹ Ibidem; I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 184 i nast.

⁴⁰ Stworzenie szkoły miało kosztować 30,7 mln zł – B. Godusławski, *Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków [TYLKO U NAS]*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-bedzie-mial-wlasnej-uczelnii-wyzszej/ct7v5ph> (dostęp: 2.03.2023).

⁴¹ Zob. np. I. Nowak, *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 9–66, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.01>; idem, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 41–66, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>; idem, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 9–40, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>; idem, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89–113, <https://apcz.umk.pl/PBPS/article/view/PBPS.2020.019/27009> (dostęp: 12.02.2023).

5. WYNAGRODZENIA W MINISTERSTWIE FINANSÓW

Średnie miesięczne wynagrodzenie pracowników w Ministerstwie Finansów, według stanu na 5 października 2022 r., wynosi 8785,55 zł brutto⁴². Natomiast średnie uposażenie funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, pełniących służbę w Ministerstwie Finansów, wynosi 7738,76 zł brutto⁴³. Przykładowo: na 11 kwietnia 2022 r. wynagrodzenie brutto 48 pracowników zatrudnionych w Departamencie Relacji z Klientami Ministerstwa Finansów⁴⁴, utworzonym z dniem 1 stycznia 2022 r., wynosi: 9111,3 zł (dominanta wynagrodzenia brutto); 8244,59 zł (średnie wynagrodzenie brutto); 7177,29 zł (mediana wynagrodzenia brutto)⁴⁵.

Wysokość wydatków przeznaczonych dla pracowników zatrudnionych na stanowiskach dyrektorskich oraz innych kierowniczych w Ministerstwie Finansów w latach 2015–2022 przedstawia się następująco⁴⁶:

- 1) 2015 r.: a) wynagrodzenie brutto wypłacone dyrektorom – 6 083 537,62 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 30 684 371,61 zł;
- 2) 2016 r.: a) wynagrodzenie brutto wypłacone dyrektorom – 5 355 355,14 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 26 641 318,30 zł;

⁴² Przy wyliczaniu powyższej kwoty uwzględnione zostały następujące składniki wynagrodzenia: wynagrodzenie zasadnicze, dodatki za wieloletnią pracę, dodatki służby cywilnej, dodatki funkcyjne, dodatki kontrolerskie, premie regulaminowe i premie ryczałtowe – pismo Ministra Finansów z dnia 19 października 2022 r., nr BDG7.054.14.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKDERN/%24FILE/i35705-o1.pdf> (dostęp: 22.02.2023); analogiczne dane wynikają z pisma Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2022 r., nr BDG7.054.15.2022.

⁴³ Przy wyliczaniu powyższej kwoty uwzględniono uposażenie zasadnicze, dodatek za stopień służbowy, dodatek funkcyjny na stanowisku kierowniczym, dodatek za wieloletnią służbę oraz dodatek kontrolerski – pismo Ministra Finansów z dnia 19 października 2022 r., nr BDG7.054.14.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKDERN/%24FILE/i35705-o1.pdf> (dostęp: 26.02.2023).

⁴⁴ W departamencie tym nie pełnią służby funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – pismo Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.880.2022.

⁴⁵ Według pisma Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.890.2022.

⁴⁶ Według pisma Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2022 r., nr BDG7.054.15.2022.

- 3) 2017 r.: a) wynagrodzenia brutto wypłacone dyrektorom – 6 125 733,39 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 31 772 775,26 zł;
- 4) 2018 r.: a) wynagrodzenia brutto wypłacone dyrektorom – 6 457 027,05 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 38 152 748,03 zł;
- 5) 2019 r.: a) wynagrodzenia brutto wypłacone dyrektorom – 7 001 104,01 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 40 054 234,84 zł;
- 6) 2020 r.: a) wynagrodzenia brutto wypłacone dyrektorom – 9 090 602,40 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 50 528 038,60 zł;
- 7) 2021 r.: a) wynagrodzenia brutto wypłacone dyrektorom – 8 572 742,07 zł;
b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 50 232 713,87 zł;
- 8) 2022 r. (do 25 października 2022 r.): a) wynagrodzenia brutto wypłacone dyrektorom – 7 150 181,20 zł; b) wynagrodzenia brutto wypłacone kierownikom (stanowiska: zastępca dyrektora, naczelnik wydziału, kierownik kancelarii tajnej, kierownik kancelarii głównej, kierownik obiektu, kierownik projektu) – 42 790 926,09 zł.

Mediana, dominanta i średnie miesięczne wynagrodzenie ogółem osób zatrudnionych na stanowisku dyrektora departamentu w Ministerstwie Finansów w latach 2017–2022⁴⁷ wynosiły odpowiednio:

- 1) 2017 r. – 14 241,18 zł (mediana); 15 140,63 zł (dominanta); 14 708,54 zł (średnia);

⁴⁷ Na 31 grudnia; zob. także pismo Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2023 r., nr BMI1.0123.2722.2022 – w: *Nagrody w Ministerstwie Finansów*, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28507 (dostęp: 5.03.2023).

- 2) 2018 r. – 14 241,18 zł (mediana); 15 140,63 zł (dominanta); 14 580,54 zł (średnia);
- 3) 2019 r. – 15 718,91 zł (mediana); 15 718,91 zł (dominanta); 15 499,26 zł (średnia);
- 4) 2020 r. – 17 031,48 zł (mediana); 17 022,95 zł (dominanta); 17 280,31 zł (średnia);
- 5) 2021 r. – 17 449,66 zł (mediana); 17 022,95 zł (dominanta); 17 579,66 zł (średnia);
- 6) 30 kwietnia 2022 r. – 17 920,26 zł (mediana); 17 483,80 zł/17 873,93 zł (dominanta); 18 014,55 zł (średnia)⁴⁸.

Zgodnie z danymi ze sprawozdania Rb-70 o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w Ministerstwie Finansów za lata 2015–2021 oraz za pierwszy kwartał 2022 r. fundusz na wynagrodzenia osobowe w następujących grupach pracowniczych: osoby zajmujące kierownicze stanowiska państwowe, osoby nieobjęte mnożnikowymi systemami wynagrodzeń, członkowie korpusu służby cywilnej wynosił w: a) 2015 r. – 163 028 729,66 zł; b) 2016 r. – 173 722 381,42 zł; c) 2017 r. – 219 605 124,77 zł; d) 2018 r. – 257 716 667,58 zł; e) 2019 r. – 258 568 821,05 zł; f) 2020 r. – 251 111 030,85 zł; g) 2021 r. – 297 392 391,89 zł; h) I kwartale 2022 r. – 75 781 473,58 zł⁴⁹.

Pracownikom i funkcjonariuszom S.C.-S. w latach 2019–2022 została wypłacona łączna kwota premii i nagród brutto w wysokości: a) 2019 r. – 62 185 760,56 zł; b) 2020 r. – 3 541 476,19 zł; c) 2021 r. – 50 693 757,62 zł; d) 2022 r. – 63 690 798,89 zł⁵⁰. Łączna wysokość nagród za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej, przyznanych pracownikom oraz funkcjonariuszom S.C.-S. w Ministerstwie Finansów w latach 2018–2022⁵¹, przedstawia się następująco⁵²:

⁴⁸ Według pisma Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.1285.2022.

⁴⁹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2022 r., nr BDG7.054.9.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCFTCWb/%24FILE/i33934-o1.pdf> (dostęp: 25.02.2023).

⁵⁰ Według pisma Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 2023 r., nr BDG7.054.2.2023, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNDJQM/%24FILE/i38086-o1.pdf> (dostęp: 5.03.2023).

⁵¹ Nagrody za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej w 2022 r. wypłacono 2688 pracownikom Ministerstwa Finansów. Średnia wysokość jednej nagrody wynosiła 4807 zł brutto – według pisma Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2023 r., nr BDG7.054.4.2023, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCPCJDN/%24FILE/i38872-o1.pdf> (dostęp: 18.02.2023).

⁵² Według pisma Ministra Finansów z dnia 31 sierpnia 2022 r., nr BDG7.054.12.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCHVDXE/%24FILE/i34824-o1.pdf> (dostęp: 14.02.2023).

- 1) 31 grudnia 2018 r.: pracownicy/funkcjonariusze – 53 137 351,32 zł/
4 775 434,63 zł;
- 2) 31 grudnia 2019 r.; pracownicy/funkcjonariusze – 54 113 461,20 zł/
6 280 817,89 zł;
- 3) 31 grudnia 2020 r.: pracownicy/funkcjonariusze – 744 656,00 zł/
142 000,00 zł;
- 4) 31 grudnia 2021 r.: pracownicy/funkcjonariusze – 42 219 516,00 zł/
4 755 197,00 zł;
- 5) 11 lipca 2022 r.: pracownicy/funkcjonariusze – 23 088 786,61 zł/
2 404 714,00 zł.

W 2022 r. nagrody przyznano 152 osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej⁵³ (średnia nagroda wyniosła 9097,12 zł brutto, najniższa 434,75 zł brutto, a najwyższa 25 000 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2022 r. przyznano 2549 osobom (średnia nagroda wyniosła 4531,58 zł brutto, najniższa 22,95 zł brutto, a najwyższa 32 950 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2022 r. zostały wypłacone 330 osobom (średnia wysokość przyznanej w 2022 r. premii uznaniowej wyniosła 675,57 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 523,64 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 798,27 zł brutto)⁵⁴.

W 2021 r. nagrody przyznano 147 osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej (średnia nagroda wyniosła 10 981,62 zł brutto, najniższa 407 zł brutto, a najwyższa 35 000 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2021 r. przyznano 2434 osobom (średnia nagroda wyniosła 5080,69 zł brutto, najniższa nagroda 100 zł brutto, a najwyższa 50 000 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2021 r. zostały wypłacone 348 osobom (średnia wysokość przyznanej w 2021 r. premii uznaniowej wyniosła 1271,57 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 40 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 2901 zł brutto)⁵⁵.

W 2020 r. nagrody przyznano 19 osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej (średnia nagroda wyniosła 5921,14 zł brutto,

⁵³ Stanowisko dyrektora generalnego, dyrektora departamentu lub komórki równorzędnej bądź zastępcy dyrektora departamentu lub komórki równorzędnej.

⁵⁴ Według pisma Ministra Finansów z dnia 9 marca 2023 r., nr BDG7.054.6.2023, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCPVJJM/%24FILE/i38975-o1.pdf> (dostęp: 12.03.2023).

⁵⁵ Ibidem.

najniższa 864 zł brutto, a najwyższa 10 000 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2020 r. przyznano 135 osobom (średnia nagroda wyniosła 4337,85 zł brutto, najniższa 500 zł brutto, a najwyższa 12 000 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2020 r. zostały wypłacone 255 osobom (średnia wysokość przyznanej w 2020 r. premii uznaniowej wyniosła 1051,42 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 39,6 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 1626 zł brutto)⁵⁶.

W 2019 r. nagrody przyznano 154 osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej (średnia nagroda wyniosła 8626,87 zł brutto, najniższa 300 zł brutto, a najwyższa 32 100 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2019 r. przyznano 2266 osobom (średnia nagroda wyniosła 4810,3 zł brutto, najniższa 100 zł brutto, a najwyższa 21 280 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2019 r. zostały wypłacone 218 osobom (średnia wysokość przyznanej w 2019 r. premii uznaniowej wyniosła 846,13 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 61,83 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 2500 zł brutto).

W 2018 r. nagrody przyznano 148 osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej (średnia nagroda wyniosła 7700,52 zł brutto, najniższa 500 zł brutto, a najwyższa 23 000 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2018 r. przyznano 2551 osobom (średnia nagroda wyniosła 4355,45 zł brutto, najniższa 168 zł brutto, a najwyższa 25 000 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2018 r. zostały wypłacone 203 osobom (średnia wysokość przyznanej w 2018 r. premii uznaniowej wyniosła 314,19 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 52,60 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 1006,80 zł brutto).

W 2017 r. nagrody przyznano 143 osobom zajmującym kierownicze stanowiska państwowe oraz osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej (średnia nagroda wyniosła 11 953,69 zł brutto, najniższa 700 zł brutto, a najwyższa 35 000 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2017 r. przyznano 2480 osobom (średnia nagroda wyniosła 6683,49 zł brutto, najniższa 400 zł brutto, a najwyższa 25 000 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2017 r. zostały wypłacone 128 osobom (średnia

⁵⁶ Ibidem.

wysokość przyznanej w 2017 r. premii uznaniowej wyniosła 269,41 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 50 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 832,8 zł brutto)⁵⁷.

W 2016 r. nagrody przyznano 127 osobom zajmującym kierownicze stanowiska państwowe oraz osobom zajmującym wyższe stanowiska w służbie cywilnej (średnia nagroda wyniosła 7870,13 zł brutto, najniższa 1000 zł brutto, a najwyższa 35 000 zł brutto). Nagrody dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2016 r. przyznano 1891 osobom (średnia nagroda wyniosła 4370,73 zł brutto, najniższa 420 zł brutto, a najwyższa 19 662 zł brutto). Natomiast premie dla pozostałych pracowników Ministerstwa Finansów w 2016 r. zostały wypłacone 89 osobom (średnia wysokość przyznanej w 2016 r. premii uznaniowej wyniosła 233,56 zł brutto, wysokość najniższej premii uznaniowej wyniosła 32,44 zł brutto, a wysokość najwyższej premii uznaniowej 476,52 zł brutto)⁵⁸.

Na zakończenie powyższych rozważań warto przywołać słowa Minister Finansów, według której „w sferze budżetowej zarabia się mniej, ale z drugiej strony zapewnia ona stabilną pracę. Znam osobiście wiele osób, które z sektora prywatnego przechodzą do publicznego, choćby po to, żeby zbudować swoje CV. Jak sektor państwowy nadaża – czy też nie nadaża – za sektorem prywatnym, to jest zagadnienie nie tego roku, ani nawet poprzedniego, ale kilku lat. A może nawet i dekad. Pracuję w sektorze publicznym od początku mojej kariery i zawsze płace nie nadażały za sektorem prywatnym. Na pewno jest to zagadnienie, które wymaga głębszej refleksji – bo jest oczekiwanie, aby administracja stawała się coraz bardziej profesjonalna. Tu potrzebne są rozwiązania horyzontalne, długoterminowe”⁵⁹. Cóż można rzec na takie *dictum*: do dyskusji, ale to już na gruncie innego opracowania lub najlepiej debaty akademickiej, ewentualnie konferencyjnej.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ M. Rzeczkowska, *Minister finansów o podwyżkach. „W sferze budżetowej zarabia się mniej, ale zapewnia ona stabilną pracę”*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/minister-finansow-o-podwyzkach-w-sferze-budzetowej-zarabia-sie-mniej-ale-zapewnia-ona/t8ehxg3> (dostęp: 3.03.2023).

6. ORGANIZACJA MINISTERSTWA FINANSÓW – WYBRANE OBSZARY

6.1. Departamenty w Ministerstwie Finansów

W Ministerstwie Finansów liczba departamentów w latach 2017–2022 przedstawiała się następująco⁶⁰: 2017 r. – 33; 2018 r. – 34; 2019 r. – 34; 2020 r. – 36; 2021 r. – 35; na 30 kwietnia 2022 r. – 35 (szczegółowe dane – tabela 1). Oznacza to, że:

- 1) w 2017 r. powstało 11 nowych departamentów, a 10 zostało zlikwidowanych;
- 2) w 2018 r. powstały 2 nowe departamenty, a 1 został zlikwidowany;
- 3) w 2019 r. utworzono 2 nowe departamenty, a 2 zostały zlikwidowane;
- 4) w 2020 r. powstało 5 nowych departamentów, a 2 zostały zlikwidowane;
- 5) w 2021 r. utworzono 1 nowy departament, a 1 został zlikwidowany;
- 6) na 30 kwietnia 2022 r. powstało 6 nowych departamentów, a 7 zostało zlikwidowanych (stan na 25 października 2022 r.)⁶¹.

Warto także zwrócić uwagę na tendencję wzrostową liczby funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w departamentach Ministerstwa Finansów od 1 marca 2017 r. I tak: a) 2017 r. – 125 osób; b) 2018 r. – 133 osoby; c) 2019 r. – 145 osób; d) 2020 r. – 147 osób; e) 2021 r. – 147 osób; f) 2022 r.⁶² – 145 osób. Natomiast w biurach: a) 2017 r. – 60 osób; b) 2018 r. – 100 osób; c) 2019 r. – 125 osób; d) 2020 r. – 131 osób; e) 2021 r. – 141 osób; f) 2022 r.⁶³ – 156 osób⁶⁴.

Nie sposób nie dostrzec powołanego w Ministerstwie Finansów z dniem 1 stycznia 2022 r. Departamentu Relacji z Klientami⁶⁵, którego celem „było zebranie w jednym departamencie dotychczas prowadzonych działań w obszarze usprawniania obsługi klientów KAS oraz powierzenie

⁶⁰ Według stanu na 31 grudnia każdego roku – pismo Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.1285.2022.

⁶¹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2022 r., nr BDG7.054.15.2022.

⁶² Na 25 października 2022 r.

⁶³ Na 25 października 2022 r.

⁶⁴ Podane dane nie obejmują funkcjonariuszy przebywających na urloпах bezpłatnych, urloпах wychowawczych lub świadczeniach rehabilitacyjnych oraz funkcjonariuszy oddelegowanych do pełnienia służby poza Ministerstwem Finansów, a także osób, których stosunek służbowy został przekształcony w stosunek pracy.

⁶⁵ Szerzej na ten temat I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 65 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.03>

nowych zadań związanych ze strategią rozwoju kanałów zdalnych oraz nowym modelem wielokanałowej obsługi klientów KAS zarówno w kanałach zdalnych, jak i stacjonarnych. Realizacja tych czynności w DRK pozwoli osiągnąć synergię działań, optymalizację i standaryzację procesów oraz przyspieszy transformację cyfrową KAS w tym obszarze⁶⁶. Tylko tytułem przypomnienia – Departament Relacji z Klientami mocno promował (promuje?) m.in. „quasi-produkty podatkowe”, takie jak klient w centrum uwagi, ulga językowa/upraszczanie języka, audyt pism w uldze językowej.

Tabela 1. Nazwy departamentów w Ministerstwie Finansów w latach 2017–2022⁶⁷ wraz z liczbą zatrudnionych osób

Nazwa departamentu	Liczba zatrudnionych osób					
	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	30.04.2022
1	2	3	4	5	6	7
Departament Analityki Danych i Zarządzania Strategicznego	–	–	–	–	–	38
Departament Analiz	–	81	102	95	94	–
Departament Analiz Podatkowych	–	–	–	16	15	16
Departament Audytu Środków Publicznych	443	429	69	68	73	73
Departament Bezpieczeństwa i Ochrony Informacji	68	74	82	93	96	95
Departament Budżetu Państwa	62	75	76	79	76	79
Departament Budżetu, Logistyki i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej	52	49	–	–	–	–
Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej	–	–	–	40	45	48
Departament Ceł	77	79	76	59	58	60

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ Stan zatrudnienia nie obejmuje funkcjonariuszy S.C.-S. oraz osób przebywających na urloпах bezpłatnych, urloпах wychowawczych oraz świadczeniach rehabilitacyjnych dłuższych niż miesiąc – pismo Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.1285.2022.

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7
Departament Cen Transferowych i Wycen	6	15	12	14	18	–
Departament Długu Publicznego	41	40	40	40	37	35
Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości	–	–	–	48	51	50
Departament Finansowania Sfery Budżetowej	62	66	69	66	68	68
Departament Finansowania Sfery Gospodarczej	38	43	42	41	43	39
Departament Finansów i Księgowości	59	53	56	65	66	64
Departament Finansów Samorządu Terytorialnego	41	44	46	45	45	43
Departament Gwarancji i Poręczeń	31	32	33	32	30	30
Departament Informacji Finansowej	63	70	75	86	91	93
Departament Informatyzacji	139	155	159	183	–	–
Departament Instytucji Płatniczej	73	69	70	72	73	75
Departament Kluczowych Podmiotów	55	57	75	104	126	131
Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych	72	–	–	–	–	–
Departament Krajowej Administracji Skarbowej	–	–	104	–	–	–
Departament Nadzoru nad Kontrolami	–	77	86	92	101	101
Departament Organizacji i Wdrożeń	53	57	–	–	–	–
Departament Organizacji i Współpracy Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej	–	–	–	86	91	89
Departament Orzecznictwa Podatkowego	–	–	–	40	54	58
Departament Poboru Opłat Drogowych	–	–	–	139	137	124
Departament Poboru Podatków	140	98	109	52	68	54

1	2	3	4	5	6	7
Departament Podatków Dochodowych	41	45	40	38	41	63
Departament Podatków Sektorowych, Lokalnych oraz Podatku od Gier	42	43	45	42	22	–
Departament Podatku Akcyzowego	36	34	38	39	68	–
Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier	–	–	–	–	–	71
Departament Podatku od Towarów i Usług	48	51	48	51	48	52
Departament Polityki Makroekonomicznej	50	48	47	50	51	55
Departament Polityki Podatkowej	–	–	–	–	–	75
Departament Polityki Wydatkowej	39	22	25	–	–	–
Departament Prawny	77	73	82	91	91	88
Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej	41	52	45	–	–	–
Departament Relacji z Klientami	–	–	–	–	–	49
Departament Rozwoju Rynku Finansowego	51	52	51	57	55	57
Departament Ryzyka Podatkowego	–	–	–	–	–	85
Departament Systemu Podatkowego	47	63	67	66	65	–
Departament Wspierania Polityk Gospodarczych	42	42	46	43	46	45
Departament Współpracy Międzynarodowej	47	48	48	45	46	47
Departament Zarządzania Informatyzacją	–	–	–	–	18	–
Departament Zarządzania Informatyzacją i Projektami	–	–	–	–	–	35
Departament Zarządzania Strategicznego	34	42	42	31	34	–
Departament Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej	22	23	25	75	70	71

Źródło: opracowanie własne.

6.2. Polityka przeciwdziałania mobbingowi w Ministerstwie Finansów

Zgodnie z art. 94³ § 1 Kodeksu pracy⁶⁸ pracodawca jest obowiązany przeciwdziałać mobbingowi. Oznacza to, że regulacja kodeksowa dotyczy każdego pracodawcy, w tym również Ministerstwa Finansów. Niezależnie od powyższej ustawowej regulacji w Ministerstwie Finansów kwestię obowiązku pracodawcy do przeciwdziałania zjawisku mobbingu reguluje także regulamin pracy. Co więcej, w Ministerstwie Finansów obowiązuje zarządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2020 r. w sprawie wprowadzenia polityki przeciwdziałania nieprawidłowościom w Ministerstwie Finansów⁶⁹. Jest to dokument ramowy, który wskazuje katalog nieprawidłowości, w tym zjawisko mobbingu oraz podstawowe role i zadania w procesie przeciwdziałania mobbingowi⁷⁰. W Ministerstwie Finansów obowiązuje również zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 lipca 2021 r. w sprawie zasad zgłaszania informacji o nieprawidłowościach w Ministerstwie Finansów (imiennie i anonimowo)⁷¹. Ponadto w ramach programu adaptacyjnego kierowanego do nowo zatrudnionych pracownicy Ministerstwa Finansów omawiają regulacje i działania podejmowane w ramach budowania kultury uczciwości w ministerstwie⁷².

W Ministerstwie Finansów działa Komisja Antymobbingowa, a polityka przeciwdziałania mobbingowi realizowana jest zgodnie z Wewnętrzną Polityką Antymobbingową, stanowiącą załącznik do zarządzenia Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów nr 33/BDG/2017 z dnia 20 grudnia 2017 r.⁷³

Wewnętrzna Polityka Antymobbingowa określa:

- 1) obowiązki pracodawcy dotyczące przeciwdziałania mobbingowi oraz innym formom przemocy psychicznej;

⁶⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1510 ze zm.

⁶⁹ Dz.Urz. Min. Fin. z 2020 r., poz. 20.

⁷⁰ Według pisma Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2022 r., nr BDG7.054.16.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCLVJQS/%24FILE/i37368-o1.pdf> (dostęp: 25.02.2023).

⁷¹ Dz.Urz. MFFiPR z 2021 r., poz. 111.

⁷² Według pisma Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2022 r., nr BDG7.054.16.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCLVJQS/%24FILE/i37368-o1.pdf> (dostęp: 25.02.2023).

⁷³ Zmienione zarządzeniem nr 20/BDG/2021 z dnia 13 lipca 2021 r.

- 2) obowiązki pracownika, który ma bezwzględny obowiązek eliminowania zachowań i niepodejmowania działań noszących znamiona mobbingu;
- 3) procedurę postępowania w przypadku wystąpienia mobbingu;
- 4) działania systemowe przeciwdziałające występowaniu mobbingu⁷⁴.

Polityka Antymobbingowa wskazuje, że przeciwdziałanie mobbingowi, w tym innym formom przemocy psychicznej, realizowane jest w Ministerstwie Finansów w szczególności poprzez:

- 1) promowanie pożądanych, zgodnych z zasadami współzycia społecznego postaw i zachowań w relacjach między pracownikami;
- 2) podejmowanie starań, aby środowisko pracy w Ministerstwie Finansów było wolne od mobbingu i innych form przemocy psychicznej;
- 3) działania zapobiegawcze w zakresie upowszechniania wiedzy na temat zjawiska mobbingu, metod zapobiegania jego występowaniu oraz konsekwencji jego wystąpienia;
- 4) działania zapobiegawcze podejmowane w ramach bieżącego zarządzania pracownikami, związane w szczególności ze stosowaniem obiektywnych kryteriów oceny efektów pracy oraz otwartej komunikacji z pracownikami⁷⁵.

Reasumując, zapewne dzięki powyższym regulacjom w Ministerstwie Finansów nie stwierdzono przypadku mobbingu i m.in. dlatego nie są tam prowadzone badania w tym zakresie⁷⁶. Z drugiej strony przy ciągłych zmianach na stanowiskach kierowniczych, począwszy od ministra, zastępców, a kończąc na stanowiskach dyrektorskich, aż trudno uwierzyć, że w organizacji zatrudniającej średnio około 2,5 tysiąca osób nie dochodzi do tego typu zachowań. Zapewne autor niniejszej publikacji nie docenia „skuteczności” powyższych regulacji ustawowych, a w szczególności unormowań wewnętrznych Ministra Finansów.

⁷⁴ Według pisma Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2022 r., nr BDG7.054.16.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCLVJQS/%24FILE/i37368-o1.pdf> (dostęp: 25.02.2023).

⁷⁵ Ibidem.

⁷⁶ Ibidem.

„Rolą urzędnika ma być neutralność, a nie podległość polityczna”⁷⁷, ponieważ w przeciwnym razie mamy do czynienia z udawaniem, że służba cywilna istnieje⁷⁸. Według Szefa Służby Cywilnej służba cywilna w Polsce nie jest upolityczniona, ponieważ „w znakomitej większości jest ona neutralna politycznie i bezstronna”⁷⁹. Ponadto Szef Służby Cywilnej na stwierdzenie, że od ponad pięciu lat nie ma konkursów na stanowiska dyrektorskie [także w Ministerstwie Finansów – przyp. I.N.], a kandydat może być powoływany z tzw. ulicy i odwoływany z dnia na dzień, odpowiada, że „zamysł jest taki, aby szybko zmieniać osoby, które się nie sprawdzają na określonym stanowisku”⁸⁰. Innymi słowy: „obowiązujące przepisy ustawy z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej nie przewidują obowiązku przeprowadzania konkursów na wyższe stanowiska w służbie cywilnej”⁸¹. Tym samym w Ministerstwie Finansów – jak się wydaje – nie występuje opisana przez J. Itrich-Drabarek sytuacja, zgodnie z którą „tymczasem nas nie obowiązuje zasada, że rządy i parlamenty odchodzą, a urzędnicy trwają na posterunku. U nas wiele stanowisk, zwłaszcza dyrektorskich, traktuje się jak łupy wyborcze” [sic!]⁸².

Mając na uwadze „deklarację” Ministra Finansów (przywołaną w uwagach wprowadzających do publikacji), autor niniejszego opracowania na podstawie wykorzystanego materiału empirycznego „potwierdza”, że pracownicy oraz funkcjonariusze zatrudniani/powoływani na szeroko

⁷⁷ J. Hryniewicz w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 24.11.2021, nr 227(5635), s. B8; J. Itrich-Drabarek w: A. Radwan, *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 23.02.2022, nr 37(5699), s. B9; analogicznie S. Siwy, *Do Premiera – Służba Cywilna*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/do-premiera-sluzba-cywilna.16913/> (dostęp: 11.02.2023).

⁷⁸ A. Radwan, *Plażek: Na szczytach władzy służba urzędnicza się nie przyjęła*, 2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/samorzad/artykuly/8358511,sluzba-cywilna-urzednicy-plazek-wywiad-fachowcy-polityka.html> (dostęp: 19.02.2023).

⁷⁹ D. Dowiat-Urbański w: A. Radwan, *Przyszłoroczne podwyżki dla urzędników są całkiem przyzwoite [WYWIAD]*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 10–14.11.2021, nr 218/219(5626/5627), <https://praca.gazetaprawna.pl/artykuly/8289331,dobroslaw-dowiat-urbanski-sluzba-cywilna-urzednik-podwyzki-wywiad.html> (dostęp: 24.02.2023).

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022; zob. także T. Ludwiński w: A. Radwan, *Urząd...*, s. B8.

⁸² J. Itrich-Drabarek w: A. Radwan, *Uścisk dłoni i medal (nie)zastąpią podwyżki*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 9.11.2022, nr 217(5879), s. B1.

rozumiane stanowiska kierownicze (dyrektorów, zastępców, naczelników etc.) w Ministerstwie Finansów wraz z kierownictwem tej instytucji mają wymagane przez szeroko rozumiane akty prawne kompetencje (nawet z sektora bankowego) i w żadnym stopniu nie są spowinowaceni z poszczególnymi parlamentarzystami, niezależnie od partii/koalicji [sic!]. Innymi słowy, w Ministerstwie Finansów „nie występuje nepotyzm” w rzeczonym zakresie [sic!]⁸³. Warto jednak pamiętać – zgłaszając w tym miejscu postulat *de lege ferenda* do ustawodawcy – że tylko gwarancja apolityczności przy zatrudnianiu w administracji danin publicznych, co do zasady poprzez otwarte i transparentne konkursy na wszystkie stanowiska, m.in. dyrektor-skie, zapewni fachowe „kadry”⁸⁴. W przeciwnym razie „zapaść” administracji publicznej jest nieunikniona.

BIBLIOGRAFIA

- Godusławski B., *Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków* [TYLKO U NAS], 2022, <https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-będzie-miał-własnej-uczelni-wyższej/ct7v5ph> (dostęp: 2.03.2023).
- Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 12.02.2023).
- Nagrody w Ministerstwie Finansów*, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28507 (dostęp: 5.03.2023).
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, <https://apcz.umk.pl/PBPS/article/view/PBPS.2020.019/27009> (dostęp: 12.02.2023).
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>
- Nowak I. *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.03>

⁸³ Zob. I. Nowak, *Świadomość podatkowoprawna...*, s. 9 i nast.

⁸⁴ S. Płażek, J. Hrynkiewicz w: A. Radwan, *Urzednicy potrzebują zmian. Bez tego administracji grozi zapaść*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 22.02.2023, nr 37(5951), s. B10.

- Nowak I., *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>
- Nowak I., „*Polityczno-kadrowa*” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>
- Nowak I., *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.01>
- Nowak I., „*Zasoby kadrowe*” *Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.06>
- Oddelegowania do KIS – informacje szczegółowe*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28358 (dostęp: 12.01.2023).
- Radwan A., *Plażek: Na szczytach władzy służba urzędnicza się nie przyjęła*, 2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/samorzad/artykuly/8358511,sluzba-cywilna-urzednicy-plazek-wywiad-fachowcy-polityka.html> (dostęp: 19.02.2023).
- Radwan A., *Przyszłoroczne podwyżki dla urzędników są całkiem przyzwoite [WYWIAD]*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 10–14.11.2021, nr 218/219(5626/5627), <https://praca.gazetaprawna.pl/artykuly/8289331,dobroslaw-dwiat-urbanski-sluzba-cywilna-urzednik-podwyzki-wywiad.html> (dostęp: 24.02.2023).
- Radwan A., *Urząd to nie korporacja*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 24.11.2021, nr 227(5635).
- Radwan A., *Urzednicy potrzebują zmian. Bez tego administracji grozi zapaść*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 22.02.2023, nr 37(5951).
- Radwan A., *Uścisk dłoni i medal (nie)zastąpią podwyżki*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 9.11.2022, nr 217(5879).
- Radwan A., *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 23.02.2022, nr 37(5699).
- Rzeczkowska M., *Minister finansów o podwyżkach. „W sferze budżetowej zarabia się mniej, ale zapewnia ona stabilną pracę”*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/minister-finansow-o-podwyzkach-w-sferze-budzetowej-zarabia-sie-mniej-ale-zapewnia-ona/t8ehxg3> (dostęp: 3.03.2023).
- Siwy S., *Do Premiera – Służba Cywilna*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/do-premiera-sluzba-cywilna.16913/> (dostęp: 11.02.2023).
- Teszner K., Melezini A., *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3, <https://doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.01>
- Z urzędów zabierają etaty, u siebie hodują wakaty...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28378 (dostęp: 13.02.2023).
- Zabieranie ludzi z US – ciąg dalszy*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28322 (dostęp: 22.02.2023).
- Zmiany w kontroli w IAS w Warszawie*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28326 (dostęp: 10.02.2023).

STAFF RESOURCES OF THE MINISTRY OF FINANCE AND ITS ORGANISATION
– SELECTED ISSUES

Summary. The article is devoted to the broadly defined HR and payroll aspects of employees and officers of the Ministry of Finance, together with selected areas of its organisational structure.

Keywords: Ministry of Finance, employee, officer, higher education, salary

Bogumił Brzeziński* 

GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 18 PAŹDZIERNIKA 2022 R., SYGN. III FSK 1364/21

Streszczenie. Głosa zawiera krytyczne uwagi do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2022 r., sygn. III FSK 1364/21. Podstawowym zastrzeżeniem wobec wyroku sądu jest nieuwzględnienie konstytucyjnego aspektu oceny sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek od spadków i darowizn, zwolnienie podatkowe, orzecznictwo podatkowe sądów, Konstytucja RP

TEZA WYROKU

Nie można zasadnie twierdzić, że obecnie obowiązującą regulację art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn należy uznać za sprzeczną z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP.

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

Stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem głosowanego wyroku był nieskomplikowany. Podatnik nabył jedną trzecią część spadku po swoim ojcu, które to nabycie stwierdzone zostało postanowieniem Sądu Rejonowego z 15 stycznia 2018 r. Postanowienie to stało się prawomocne z dniem 6 lutego 2018 r. Na doręczonym skarżącemu odpisie postanowienia widniała pieczęć o treści: „Niniejsze orzeczenie jest prawomocne. W., dnia 22 marca 2018 r.”. Zeznanie SD-3, będące materialnoprawnym warunkiem skorzystania przez podatnika ze zwolnienia określonego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹ złożone zostało przez niego organowi podatkowemu 5 września 2018 r.

Organ podatkowy odmówił uznania zwolnienia ze względu na to, że zeznanie złożone zostało po upływie ustawowego terminu i wydał decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu uwzględnił skargę podatnika na decyzję ostateczną, wskazując, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. powinien znaleźć zastosowanie w powiązaniu z art. 2 Konstytucji RP i wynikającą z tego przepisu zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W ocenie WSA we Wrocławiu regulacja art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w realiach rozpatrywanej sprawy narusza powyższą zasadę konstytucyjną. Skarżący mógł bowiem błędnie odczytać datę na otrzymanym odpisie postanowienia jako datę jego prawomocności, nie zaś jako datę jej stwierdzenia. Podatnik, będąc osobą niedoświadczoną w prowadzeniu spraw urzędowych oraz sądowych, miał prawo uznać datę widniejącą na dokumencie sądowym – tj. 22 marca 2018 r. – za datę uprawomocnienia się orzeczenia. Skarżący zgłosił nabycie spadku w terminie 6 miesięcy od błędnie przyjętej daty uprawomocnienia się postanowienia, tj. na początku września 2018 r., co świadczy o dołożeniu przez niego należytej staranności w wypełnianiu warunków zwolnienia go z zapłaty podatku. W konsekwencji WSA we Wrocławiu uznał, że ze względu na wyjątkowe okoliczności sprawy przy uwzględnieniu zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stosowanego przez niego prawa skarżący powinien zostać zwolniony z obowiązku zapłaty podatku od spadków i darowizn.

¹ Dz.U. z 2021 r., poz.1043 ze zm., dalej: u.p.s.d.

Na skutek wniesionej przez Ministra Finansów skargi kasacyjnej od wyroku WSA we Wrocławiu Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) wspomniany wyrok uchylił, wydając wyrok będący przedmiotem analizy w tej glosie.

II

Sąd II instancji poświęcił w uzasadnieniu wyroku wiele miejsca stanowisku Trybunału Konstytucyjnego wyrażonemu w wyroku z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. P 43/11. Wyrok zawierał ocenę konstytucyjności przepisu art. 4a ust. 1 pkt 1 w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2009 r. Przepis, przed zmianą jego treści, przewidywał jednomiesięczny, a nie – jak obecnie – sześciomiesięczny termin na zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych w warunkach umożliwiających skorzystanie ze zwolnienia w nim przewidzianego.

Sąd odwołuje się do twierdzenia zawartego w uzasadnieniu wyroku Trybunału, że o niekonstytucyjności ocenianej (poprzednio obowiązującej) regulacji zadecydowały kumulatywnie cztery elementy. W uzasadnieniu glosowanego wyroku znalazła się tako oto wypowiedź: „Podsumowując swoje wywody, Trybunał stwierdził, że »Powodem naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest bowiem mechanizm prawny, którego elementami były krótki termin o charakterze materialnym, uzależniony od czynności procesowych stron początek biegu tegoż terminu oraz zróżnicowana praktyka stosowania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności oraz zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Kumulacja wskazanych elementów doprowadziła do stworzenia swoistej pułapki normatywnej«”.

Sąd w glosowanym wyroku wytyka WSA we Wrocławiu pominięcie całokształtu zasygnalizowanej wyżej w sposób skrótowy argumentacji Trybunału Konstytucyjnego, która legła u podstaw wydania orzeczenia określonej treści, i koncentrowanie się sądu I instancji na jednym z tych elementów, tj. na trudności w identyfikacji daty początkowej biegu sześciomiesięcznego terminu, o którym mowa w art. 4a ust 1 pkt 1 u.p.s.d. Niewystąpienie w okolicznościach faktycznych sprawy pozostałych trzech elementów zdaje się więc jednoznacznie przemawiać – przyjmując w dobrej wierze tok rozumowania zaprezentowany przez NSA – przeciwko rozstrzygnięciu WSA we Wrocławiu.

Strategia budowania uzasadnienia wyroku przez NSA jest więc dosyć jasna: skoro WSA w zaskarżonym wyroku odwołał się do jednej z okoliczności, która była dostrzeżona przez Trybunał Konstytucyjny, to pokażemy, że Trybunał brał pod uwagę inne jeszcze okoliczności, o których milczy WSA, a które, dopiero traktowane jako całość, pozwoliły Trybunałowi Konstytucyjnemu na uznanie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 w poprzednim brzmieniu był niekonstytucyjny. Jednym słowem – WSA ma „zginąć” od własnej broni...

Tymczasem sprawa nie jest tak oczywista. Trybunał Konstytucyjny rzeczywiście użył słowa: „kumulacja”; nie ma jednak dowodu na to, że wszystkie wskazane przez siebie okoliczności potraktował koniunktywnie. Czy gdyby – przykładowo – zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego nie miała miejsca, to czy wyrok Trybunału powinien być inny, a przepis byłby w tej sytuacji zgodny z Konstytucją RP?

Jeśli jednak uznamy, podkreślając, że brak dowodów na to, iż wszystkie okoliczności wyliczone przez Trybunał musiały jego zdaniem wystąpić jednocześnie, to czy nie wystarczy wystąpienie trzech spośród nich, dwóch, a może nawet jednej (ale za to istotnej)?

Reasumując, stanowisko Trybunału Konstytucyjnego byłoby znaczące, ale tylko w tym wypadku, gdyby oceniał on przepis z punktu widzenia jednej z wyżej wskazanych przesłanek, a na dodatek ocena była jednoznaczna. I jeszcze jedno: kumulatywnie nie oznacza koniunktywnie...

Metodologia budowania uzasadnienia glosowanego wyroku może budzić wątpliwości. Naczelny Sąd Administracyjny skoncentrował się na wykazywaniu, że WSA nie miał racji, dowodząc w swoim wyroku, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest niekonstytucyjny. Dokonał w związku z tym egzegezy wyroku Trybunału Konstytucyjnego, wskazując, że dla uznania niekonstytucyjności Trybunał Konstytucyjny potrzebował znacznie więcej argumentów, niż ten wybrany przez WSA we Wrocławiu (nieklarowność dokumentacji, z której podatnik miał dedukować swoją sytuację prawną). Nawet jednak gdyby uznać – co, jak starano się wykazać wyżej, jest dosyć wątpliwe – że NSA ma w tej sprawie rację, to taka argumentacja nadzwyczaj luźno nawiązuje do argumentacji użytej przez WSA we Wrocławiu.

Otóż WSA – a jego stanowisko referowane jest tu za treścią uzasadnienia wyroku NSA – nie kwestionował, jak sugeruje NSA, niekonstytucyjności art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., ale uznał, że w konkretnym stanie faktycznym wymaganie spełnienia przesłanki terminowego złożenia deklaracji

podatkowej jako materialnoprawnego warunku skorzystania przez podatnika z przysługującego mu zwolnienia podatkowego byłoby niesprawiedliwie, niosąc ze sobą nieproporcjonalne do skali uchybienia podatnika obciążające go konsekwencje finansowe.

Trzeba podkreślić, że zwolnienie „przysługiwało” podatnikowi przez sześć miesięcy, ale potem – zdaniem organu podatkowego, ale także i NSA – utracił je na skutek niefortunnego zbiegu okoliczności, w powstaniu których miał być może jakiś udział.

IV

Rozważenie tego, czy i w jakim zakresie to swoiste przyczynienie się podatnika do ewentualnej utraty prawa do zwolnienia było znaczące w zestawieniu ze sposobem podania mu informacji, którymi powinien się kierować, aby skonsumować należną mu ulgę, należało do WSA. Sąd takiej oceny dokonał i uznał, że rację ma podatnik – ale nie na skutek niekonstytucyjności analizowanego tu przepisu, lecz w związku z tym, że inne rozstrzygnięcie byłoby niesprawiedliwe. Ścisły formalizm interpretacyjny, odrzucony przez WSA, został jednak przywrócony przez NSA.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu – czego nie bierze pod uwagę NSA w głosowanym wyroku, chociaż o tym pisze w jego uzasadnieniu – nie zajmuje się konstytucyjnością art. 4a u.p.s.d., ale opiera rozstrzygnięcie na potrzebie współstosowania art. 2 Konstytucji RP. Dochodząc do wniosku, że stan sprawy jest na tyle nietypowy, że jego ocena na podstawie standardowo wykładanego art. 4a ust. 1 pkt 1 dawałaby rezultat niesprawiedliwy, wykorzystuje on przy orzekaniu art. 2 Konstytucji RP i wyrażoną w nim zasadę demokratycznego państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej.

Trzeba przypomnieć, że w myśl art. 178 ust. 1 Konstytucji RP sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Konsekwencją niezawisłości jest m.in. to, że to sędzia ocenia, co jest sprawiedliwe, a co sprawiedliwe nie jest. A jeśli uzna, że konkretny przepis, zastosowany do konkretnej sytuacji faktycznej nie daje rezultatu sprawiedliwego, to jest nie tylko uprawniony, ale wręcz zobowiązany do tego, aby rodzącej się niesprawiedliwości zapobiec. Ma ku temu narzędzie – art. 2 Konstytucji RP. Ten przepis to uniwersalny instrument ochrony aksjologicznego kośćca systemu prawa – także prawa podatkowego. Możliwość – a w istocie nakaz – jego bezpośredniego zastosowania (art. 8 ust. 2 Konstytucji RP) nie może budzić wątpliwości.

Na marginesie trzeba zaznaczyć, że nie podzielam poglądu WSA co do tego, że organy podatkowe dokonały błędnej wykładni art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., nie uwzględniły bowiem wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa. Ewentualne zastosowanie art. 2 Konstytucji RP może mieć miejsce tylko po przeprowadzeniu w sposób zadowalający wykładni przepisu ustawy podatkowej. Dopiero to pozwala na ocenę, czy zastosowanie prawidłowo wyłożonego przepisu daje rezultat sprawiedliwy, czy też niesprawiedliwy. I dopiero konstatacja, że ma miejsce ta druga sytuacja, pozwala sądowi na sięgnięcie po „broń masowego rażenia”, jaką jest art. 2 Konstytucji RP.

W konkluzji można stwierdzić, że głosowany wyrok budzi istotne wątpliwości, pogłębiane lekturą jego uzasadnienia. Naczelny Sąd Administracyjny prowadzi formalnie dialog z WSA i polemizuje ze stanowiskiem tego drugiego, ale jego polemika odnosi się niestety nie do stanowiska WSA, lecz do własnego wyobrażenia o tym stanowisku. W związku z tym uzasadnienie wyroku nie może być uznane za przekonujące.

V

Można żałować, że NSA – kolokwialnie rzecz ujmując – przeszedł „obok tematu”, zaprzepaszczając szansę wzbogacenia myśli podatkowo-prawnej o niebagatelny aspekt uznania art. 2 Konstytucji RP za instrument – prosty, elastyczny i kategoryczny w możliwych do osiągnięcia rezultatach – „utrzymywania przy życiu”, w sytuacjach skrajnych, idei sprawiedliwości w prawie podatkowym. Podkreślanie takiej roli art. 2 Konstytucji RP i umacnianie praktycznego wymiaru tego przepisu mogłoby też dobrze wpłynąć na działalność orzeczniczą sądów, uwalniając je od ekwilibrystycznych niekiedy wyczynów interpretacyjnych mających – w konkretnych, z reguły nietypowych przypadkach – chronić podatników przed niesprawiedliwością prawa.

VI

Tchnie dużą dozą oryginalności, chociaż – co powinno być poza sporem – gruntownie nie nadaje się do zaakceptowania wyrażone w uzasadnieniu głosowanego wyroku stanowisko sądu, w myśl którego jeżeli podatnik nie korzysta z dostępnych możliwości uzyskania porady co do sposobu skutecznego skorzystania ze zwolnienia podatkowego, lecz decyduje się na

samodzielną interpretację obowiązujących przepisów prawnych, ponosi ryzyko nienależytego wypełnienia swoich obowiązków. Ta teza *implicite* wyraża uznanie dla doradców podatkowych jako profesjonalnych opiekunów podatnika, ale można mieć nadzieję, że nie jest to stanowisko w kręgach sędowniczych powszechne. Prawo powinno być tworzone dla podatnika (także w aspekcie jego zdolności egzegetycznych) – i nie powinno być tak, że podatnik staje się mało znaczącym dodatkiem do prawa.

Gdyby w rewanżu za dobre rady dla podatnika udzielić jakiejś rady sądowi, to z pewnością byłaby to lektura literatury prawniczej przestrzegającej przed nadmiernym formalizmem prawa² oraz podkreślającej znaczenie proporcjonalności jako jednej z głównych idei leżących u podwalin systemów prawa w demokratycznym państwie³.

VII

Reasumując, teza wyroku jest *in abstracto* zasadna, ale w zderzeniu z konkretnym stanem faktycznym budzić może istotne wątpliwości w kontekście sprawiedliwości rezultatów jej zastosowania. Arystoteles liczył w takich wypadkach na sędziego i jego poczucie sprawiedliwości. Współcześnie na potrzebę wyważenia interesu publicznego oraz interesu prywatnego zwracają uwagę m.in. badacze tzw. prawa sędziowskiego⁴. Tutaj lepiej wyważał te interesy WSA we Wrocławiu, którego wyrok został uchylony głosowanym wyrokiem NSA.

W sumie wyrok rozczarowuje, a fatalne zauroczenie sądu wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego rozczarowanie to pogłębia.

BIBLIOGRAFIA

- Dąbek D., *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.
 Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.
 Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

² Zob. P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.

³ Zob. A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

⁴ Zob. bardzo interesująca i wartościowa monografia – D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.

COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE
COURT OF OCTOBER 18, 2022 (III FSK 1364/21)

Summary. The commentary contains critical remarks to the judgment of the Supreme Administrative Court of October 18, 2022 (III FSK 1364/21). The main objection to the judgment of the court is the failure to take into account the constitutional aspect of the case under consideration.

Keywords: tax law, inheritance and donation tax, tax exemption, tax jurisprudence of the courts, Constitution of the Republic of Poland

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 31 STYCZNIA 2022 R., SYGN. I SA/GL 1340/21

Streszczenie. Głosy porusza problematykę powstania zagranicznego zakładu podatkowego dla przedsiębiorstwa w przypadku zatrudniania przez nie na terenie innego państwa pracowników, którzy swoje obowiązki wykonują w trybie zdalnym. Komentowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach stanowi jedno z pierwszych odnoszących się do tej kwestii orzeczeń w polskiej judykaturze. Jego omówienie jest uzasadnione z uwagi na rosnącą popularność transgranicznego wykonywania pracy w systemie *home office*, szczególnie wskutek pandemii COVID-19. W ramach głosu przeprowadzona została analiza przesłanek powstania zakładu podatkowego, uwzględniająca poglądy piśmiennictwa oraz doświadczenia praktyki międzynarodowej. Szczególną uwagę poświęcono przesłance dysponowania placówką gospodarczą przez przedsiębiorstwo w kontekście możliwości ukonstytuowania zakładu podatkowego w przestrzeni prywatnej pracownika. Zdaniem autora w tym aspekcie kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy przedsiębiorstwo wymaga od swojego pracownika korzystania w toku wykonywania obowiązków z konkretnej przestrzeni. W świetle dokonanej analizy koncepcja Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach dotycząca powstania na terytorium Polski zakładu podatkowego została poddana krytyce.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, biuro domowe, praca zdalna

* Student na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: jedrzej@owoc.net, <https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r. został wydany wskutek skargi na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Wnioskodawca, będący spółką z siedzibą w Danii, dążył do ustalenia, czy na terytorium Polski powstanie dla niego zakład podatkowy w rozumieniu art. 5 ust. 1 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r.¹

Wnioskodawca wskazał, że planuje zatrudnić pracowników zamieszkałych w Polsce, którzy będą wykonywali dla spółki zadania administracyjne w systemie *home office*, łącząc się ze stacją komputerową w Danii za pomocą udostępnionego im sprzętu. Jednocześnie wnioskodawca nie będzie wynajmował na terytorium Polski żadnych pomieszczeń ani wymagał od pracowników wykonywania zadań w określonym miejscu. Pracownicy nie będą przy tym uprawnieni do działania w imieniu przedsiębiorstwa ani do zawierania umów.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stanął na stanowisku, że w opisanej sytuacji powstanie dla wnioskodawcy zakład podatkowy w Polsce. Organ uznał, że przekazanie do dyspozycji pracowników sprzętu komputerowego determinuje powstanie stałej placówki, np. w mieszkaniu pracownika.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uchylił wydaną interpretację, nie podzielając jednak wszystkich zarzutów i argumentów skargi. Podstawą rozstrzygnięcia stało się przesądzenie o tym, że zakład podatkowy nie powstanie, ponieważ działalność wykonywana na terytorium Polski ma charakter wyłącznie pomocniczy. Jednocześnie sąd podzielił zdanie organu podatkowego, że zatrudnienie pracowników, którzy będą wykonywać pracę w trybie *home office*, powoduje dla spółki wyodrębnienie przestrzeni do własnej dyspozycji i w efekcie może co do zasady skutkować powstaniem zakładu podatkowego.

¹ Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368, dalej: UPO.

2. UWAGI WSTĘPNE

Zakład podatkowy stanowi ważną instytucję międzynarodowego prawa podatkowego, pozwalającą na rozstrzygnięcie konfliktu, które państwo i w jakim zakresie ma prawo do opodatkowania zysków danego przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 7 Modelu Konwencji OECD², na którym oparta jest większość zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania³, zyski przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu w państwie jego rezydencji podatkowej, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Wskazuje się, że instytucja zakładu określa pewien minimalny próg intensywności związku pomiędzy przedsiębiorcą a państwem położenia źródła dochodu, który uzasadnia opodatkowanie dochodu w tym właśnie państwie⁴. W tym kontekście A.A. Skaar nazywa zakład „zagranicznym domem” przedsiębiorstwa⁵.

Omawiane orzeczenie dotyczy zagadnienia powstania zakładu podatkowego w sytuacji, gdy zagraniczne przedsiębiorstwo zatrudnia na terytorium Polski pracowników, którzy nie wykonują pracy z biura udostępnionego przez pracodawcę, lecz zdalnie, korzystając najczęściej z własnej przestrzeni prywatnej. Problematyka ta nie była wcześniej podejmowana w polskim orzecznictwie.

Wyrok nie zasługuje na aprobatę, chociaż jego sentencja jest trafna. Według mnie WSA w Gliwicach niewłaściwie ocenił niektóre przesłanki warunkujące powstanie zakładu podatkowego, a inne całkowicie zignorował. Ponieważ przedstawione rozstrzygnięcie może wywrzeć istotny wpływ na przyszłą praktykę stosowania prawa, uzasadnione jest jego szczegółowe skomentowanie.

W poniższej analizie wielokrotnie będę odwoływał się do treści Komentarza do MK OECD, uznając jego szczególną rolę w interpretacji umów bilateralnych opartych na postanowieniach MK OECD⁶. Jego

² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, dalej: MK OECD.

³ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 421 i nast.

⁴ T. Woźniak, *Miejsce i rola zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym*, „Przegląd Legislacyjny” 2017, nr 4, s. 58.

⁵ A.A. Skaar, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, „Intertax” 2000, no. 5, s. 189, <https://doi.org/10.54648/265805>

⁶ Szerzej: K. Bany, *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 25–27.

wykorzystanie uzasadnione jest także z uwagi na fakt, iż zakład podatkowy stanowi autonomiczne pojęcie prawa międzynarodowego⁷. Na jego interpretację ma więc istotny wpływ treść zwerbalizowanego w Komentarzu konsensusu międzynarodowego dotyczącego rozumienia tego pojęcia.

3. PRZESŁANKI POWSTANIA ZAKŁADU PODATKOWEGO

W myśl art. 5 ust. 1 UPO określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, poprzez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Komentarz do MK OECD na podstawie tej definicji wyróżnia trzy podstawowe przesłanki, których łączne spełnienie warunkuje powstanie zakładu podatkowego. Są to: istnienie placówki gospodarczej przedsiębiorstwa, jej stałość oraz wykonywanie działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przez tę placówkę⁸. Oprócz tego zwraca się uwagę także na inne aspekty, które powinny zostać poddane ocenie w kontekście powstania zakładu. W szczególności należy wskazać na konieczność badania, czy zakres kontroli i wpływu przedsiębiorstwa na istniejącą placówkę jest wystarczający, by uznać, że pozostaje ona w dyspozycji przedsiębiorstwa oraz czy istniejąca placówka spełnia wymóg stałości zarówno w wymiarze geograficznym, jak i czasowym⁹.

Powyższe przesłanki powinny być przeanalizowane w odniesieniu do specyficznej sytuacji pracowników wykonujących swoje zadania zdalnie z innego państwa niż to, w którym znajduje się siedziba pracodawcy.

4. ISTNIENIE STAŁEJ PLACÓWKI GOSPODARCZEJ

Pojęcie placówki gospodarczej nie zostało zdefiniowane w przepisach UPO ani MK OECD. Praktyka i doktryna wskazują, że jest to pojęcie dość szerokie. Komentarz do MK OECD sugeruje, że choć typową placówkę stanowią pomieszczenia, urządzenia i instalacje, to może stać się nią także określona przestrzeń w dyspozycji przedsiębiorstwa¹⁰. W literaturze prezentowane jest stanowisko, że placówkę stanowią rzeczowe, namacalne aktywa, za pomocą których prowadzona jest działalność¹¹.

⁷ Zob. W. Morawski, *Komentarz do art. 5 ust. 1, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 320.

⁸ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 6.

⁹ R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny*, Warszawa 2017, s. 53.

¹⁰ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 10.

¹¹ W. Morawski, *Komentarz...*, s. 321.

Jednocześnie placówka gospodarcza stanowić może zakład tylko wtedy, gdy jest stała – zarówno w aspekcie temporalnym, jak i geograficznym¹². Drugi z tych aspektów wyraża się w związaniu placówki ze specyficznym punktem geograficznym¹³. Nie znaczy to, że musi ona znajdować się stale w jednym miejscu. Jeśli charakter działalności przedsiębiorstwa wymaga przemieszczania się pomiędzy różnymi lokalizacjami, mogą one zostać uznane za placówkę, jeżeli stanowią w odniesieniu do prowadzonej działalności całość ekonomiczną¹⁴. Trzeba jednak zaznaczyć, że nie mogą być to lokalizacje zbyt od siebie odległe¹⁵.

W powyższym kontekście wątpliwości budzi koncepcja WSA w Gliwicach, który zdaje się sugerować, że w omawianej sytuacji placówką gospodarczą będzie stawać się dla przedsiębiorstwa dowolne miejsce, w którym pracownicy będą akurat wykonywali pracę za pomocą udostępnionych im urządzeń. To założenie kłóci się z przesłanką stałości geograficznej zakładu, do której sąd w ogóle się nie odniósł. Dla jej zniweczenia wystarczające byłoby, gdyby pracownik wykonywał pracę z różnych, niepowiązanych lokalizacji. Powyższe zapatrywanie rodzi też wiele absurdalnych wniosków, takich jak dopuszczenie możliwości istnienia placówki ruchomej (w przypadku pracy w jadącym pociągu lub autobusie) czy też placówki w miejscu publicznym – przykładowo: jeżeli pracownik wybrałby danego dnia pracę na łonie natury. Powstanie zakładu w takich sytuacjach byłoby też nie do zaakceptowania z punktu widzenia przesłanki stałości temporalnej.

Rozważyć natomiast należy możliwość uznania za placówkę samych urządzeń komputerowych powierzonych pracownikom. Taka ewentualność – w odniesieniu do serwerów komputerowych – została podkreślona w źródłach powołanych przez sąd. O ile jednak placówką gospodarczą mogą teoretycznie stać się aktywa mobilne, to kluczowe jest, by nie podlegały one przemieszczaniu, mimo istnienia takiej możliwości¹⁶. W piśmiennictwie wyraża się też przekonanie, że urządzenia i maszyny mogą stanowić placówkę wyłącznie wówczas, gdy ich gabaryty nie pozwalają na

¹² Ibidem, s. 323.

¹³ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 21.

¹⁴ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 67–68.

¹⁵ Zob. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 22 i 25; W. Morawski, *Komentarz...*, s. 325.

¹⁶ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 125.

łatwą zmianę ich lokalizacji¹⁷. W opisie stanu faktycznego brakuje informacji, o jakich konkretnie urządzeniach mowa. Jeżeli byłyby to np. laptopy – wątpliwe jest, by mogły one stanowić placówkę w rozumieniu art. 5 ust. 1 UPO, nawet jeżeli znajdowałyby się stale w jednym punkcie.

Nie jest natomiast wykluczone powstanie placówki w miejscu, w którym pracownik zazwyczaj wykonuje swoje obowiązki za pomocą urządzenia – będzie to najczęściej jego przestrzeń prywatna (tzw. biuro domowe). Nie ma wątpliwości, że będzie ono stanowić określoną przestrzeń wykorzystywaną do prowadzenia działalności, a zarazem stałą geograficznie.

5. DYSPONOWANIE PLACÓWKĄ

Z uznaniem prywatnej przestrzeni pracownika za zakład podatkowy przedsiębiorcy wiąże się jednak istotna wątpliwość dotycząca przesłanki dysponowania placówką. Zasługuje ona na szersze omówienie, ponieważ WSA w Gliwicach pominął ją w swoich rozważaniach. Przesłanka ta została wyinterpretowana z brzmienia art. 5 ust. 1 MK OECD¹⁸. Jednocześnie w Komentarzu do MK OECD pojęcie dysponowania nie zostało zdefiniowane, co było zabiegiem celowym jego twórców – kryteria dysponowania mają być bowiem zależne od charakteru prowadzonej w placówce działalności¹⁹. Podano za to pewne założenia natury ogólnej. Dysponowanie placówką nie powinno być rozumiane w sensie prawnym, lecz faktycznym – nie jest istotny tytuł prawny przedsiębiorstwa w odniesieniu do placówki²⁰. Z podanych w Komentarzu do MK OECD przykładów wynika, że nie jest przy tym wystarczająca sama obecność w danym miejscu, ale pewien zakres faktycznej nad nim kontroli i określona samodzielność dotycząca sposobu jego wykorzystywania²¹. Możliwość dysponowania powinna być przy tym ciągła, a limitowany dostęp do placówki jest niewystarczający²².

¹⁷ A.A. Skaar, *Erosion...*, s. 189; zob. też M. Gianni, *The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments*, „Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law” 2014, vol. 17(1), s. 31 i nast.

¹⁸ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 59.

¹⁹ J. Nitikman, *The Painter and the PE*, „Canadian Tax Journal” 2009, no. 2, s. 223–224.

²⁰ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 12.

²¹ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 61.

²² M.S. Kirch, *The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services*, „Boston College Law Review” 2010, vol. 51(4), s. 1031–1032.

Biorąc pod uwagę powyższe, dyskusyjna jest kwestia, czy przedsiębiorstwo dysponuje przestrzenią prywatną pracownika wykonującego pracę zdalnie. Nie ma wątpliwości, że przestrzeń fizycznie wyodrębniona do wyłącznej dyspozycji przedsiębiorstwa (np. odrębne pomieszczenie zamknięte na klucz) spełniałaby ten warunek. Kontrowersje powstają jednak, gdy dana placówka wykorzystywana jest jednocześnie do potrzeb prywatnych pracownika i działalności gospodarczej przedsiębiorstwa²³.

Komentarz do art. 5 MK OECD w wersji z 2017 r. odnosi się do tej problematyki, wskazując przede wszystkim, że wykonywanie pracy z biura domowego nie powinno automatycznie prowadzić do konkluzji o pozostawianiu tego miejsca w dyspozycji przedsiębiorstwa²⁴. Za kluczowy czynnik w ocenie dysponowania przestrzenią została uznana okoliczność, czy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika używania danego miejsca, np. nie udostępniając mu biura, podczas gdy taka przestrzeń jest potrzebna do prowadzenia danej działalności²⁵. Takie podejście zdaje się odchodzić od „tradycyjnego” rozumienia pojęcia dysponowania placówką. Wynika z niego, że nawet przedsiębiorstwo, które nie zarządza bezpośrednio przestrzenią prywatną pracownika, będzie dysponowało nią w specyficzny sposób. W przypadku gdy występuje obiektywna konieczność użycia danej przestrzeni przez pracownika, jest on zmuszony do dostosowania jej na potrzeby działalności pracodawcy. Tym samym przedsiębiorstwo zyskuje pewien zakres efektywnej kontroli nad danym miejscem i jego wykorzystaniem, nie mając do niego fizycznego dostępu.

Jednakże, wnioskując *a contrario*, jeżeli przedsiębiorstwo nie wymaga użycia przez pracownika konkretnego miejsca (co powinno podlegać ocenie na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, nie tylko ustaleń umownych), nie można mówić o dysponowaniu przestrzenią. Jeżeli pracownik korzysta z własnej przestrzeni, choć mógłby swobodnie wykonywać swoje zadania w dowolnym miejscu, należałoby uznać, że przedsiębiorstwo jest „gościem”, który może zostać „wyproszony” przez gospodarza w każdej chwili. Nie sprawuje ono faktycznej kontroli nad danym miejscem, która w całości przysługuje pracownikowi.

W różnych państwach proponuje się także inne metody rozwiązania analizowanego problemu. Jedną z propozycji stanowi ocena oparta na tym,

²³ T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022, s. 165.

²⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 18.

²⁵ Ibidem.

czy dany pracownik jest pracownikiem podstawowym dla działalności przedsiębiorstwa²⁶. Inne podejście opiera się na związku działalności z rynkiem państwa źródła. Jeżeli w interesie przedsiębiorstwa jest przebywanie pracownika w konkretnym państwie, np. z uwagi na kontakty handlowe czy sprzedaż na dany rynek, powstawałby zakład²⁷. Proponowane jest także badanie ekonomicznego podporządkowania przestrzeni przedsiębiorcy. Będzie ono występować w przypadku finansowania przez przedsiębiorcę kosztów prowadzenia działalności w danym miejscu²⁸. Warto zauważyć, że w takich okolicznościach możliwość „wyproszenia” przedsiębiorstwa z przestrzeni prywatnej jest istotnie ograniczona.

Wydaje się, że powyższe aspekty powinny być brane pod uwagę w kontekście oceny, czy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika korzystania z konkretnego miejsca. Przykładowo: istotność pracownika nie powinna sama w sobie stanowić przesądzającego kryterium – nie wiąże się ona w żaden sposób z możliwością dysponowania placówką. Najbardziej uzasadnione wydaje się badanie ekonomicznej kontroli nad przestrzenią i stopnia jej dostosowania do potrzeb przedsiębiorstwa. Niemieckie orzecznictwo zwraca na tym tle uwagę na elementy wyposażenia biura domowego, świadczące o podporządkowaniu danego miejsca działalności gospodarczej²⁹. Takie okoliczności jak zgoda pracownika na użycie jego przestrzeni czy posiadanie przez pracodawcę prawa wstępu w sposób oczywisty także będą przemawiać za uznaniem, że przedsiębiorstwo dysponuje placówką.

Odnosząc powyższe rozważania do analizowanej sytuacji, w mojej ocenie trudno dopatrzeć się przesłanek, które wskazywałyby na dysponowanie przestrzenią prywatną pracowników przez przedsiębiorstwo. Od zatrudnionych nie wymagano korzystania z konkretnego miejsca, nie finansowano kosztów wyposażenia biura domowego, a natura obowiązków pozwalała na wykonywanie ich w dowolnej lokalizacji. W braku innej namacalnej formy kontroli nad daną przestrzenią nie może ona zostać uznana za „zagraniczny dom” przedsiębiorstwa³⁰.

²⁶ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 65.

²⁷ Deloitte, *The Swedish Tax Agency makes a sharp turn in its view on home office driven permanent establishments*, 2022, <https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/swedish-tax-agency-makes-sharp-turn-on-home-office-driven-permanent-establishments.html> (dostęp: 17.11.2022).

²⁸ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 166–167.

²⁹ Zob. wyrok Finanzgericht München z dnia 8 maja 2009, sygn. 10 K 775/09.

³⁰ A.A. Skaar, *Erosion...*, s. 190.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Należy zgodzić się z opinią, że instytucja zakładu podatkowego przestaje być adekwatna w XXI wieku³¹. Analizowana problematyka dobitnie świadczy o tym, że w przyszłości konieczne stanie się wypracowanie nowej formuły sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania pomiędzy państwami. Tymczasem jednak, z uwagi na dalsze upowszechnianie się na świecie zjawiska pracy zdalnej, możliwość powstania zakładu podatkowego w sytuacji zdalnego zaangażowania pracownika będzie stanowiła istotny punkt sporny.

Komentowane orzeczenie należy ocenić pozytywnie w zakresie ostatecznego rozstrzygnięcia i analizy charakteru działalności prowadzonej na terytorium Polski. Nie można natomiast zaakceptować dokonanej przez WSA w Gliwicach analizy przesłanek ukonstytuowania się zakładu podatkowego. Nie jest jasne, dlaczego w uzasadnieniu pominięto kluczowe aspekty stałości geograficznej i dysponowania placówką. Co ciekawe, ten sam sąd w późniejszym wyroku, dotyczącym podobnego stanu faktycznego, w zakresie istnienia stałej placówki w mieszkaniu pracownika orzekł zupełnie odmiennie³².

Kluczowe w analizowanej sytuacji, a także w innych przypadkach oceny możliwości powstania zakładu podatkowego w przestrzeni prywatnej pracownika, wydaje się rozumienie pojęcia „dysponowanie placówką”. Moim zdaniem zasadne jest przyjęcie za Komentarzem do MK OECD, że przedsiębiorca dysponuje placówką przede wszystkim wtedy, gdy „wymusza” na pracowniku jej użycie – umownie lub faktycznie. Ocena konieczności użycia danej przestrzeni będzie przy tym zróżnicowana w zależności od charakteru prowadzonej działalności. Pomocne może też okazać się np. badanie korzyści przedsiębiorcy, wynikających z pracy podwładnego w konkretnym miejscu. Analiza ta powinna być zawsze dokonywana z uwzględnieniem istoty i celów instytucji zakładu podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

- Bany K., *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12.
- Deloitte, *The Swedish Tax Agency makes a sharp turn in its view on home office driven permanent establishments*, 2022, <https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/swedish->

³¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 188.

³² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2022 r., sygn. I SA/Gl 547/22, LEX/el. nr 3425015.

- tax-agency-makes-sharp-turn-on-home-office-driven-permanent-establishments.html (dostęp: 17.11.2022).
- Gianni M., *The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments*, „Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law” 2014, vol. 17(1).
- Kirch M.S., *The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services*, „Boston College Law Review” 2010, vol. 51(4).
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Morawski W., *Komentarz do art. 5 ust. 1, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Nitikman J., *The Painter and the PE*, „Canadian Tax Journal” 2009, no. 2.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- Skaar A.A., *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, „Intertax” 2000, no. 5, <https://doi.org/10.54648/265805>
- Woźniak T., *Miejsce i rola zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym*, „Przegląd Legislacyjny” 2017, nr 4.
- Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022.

COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF JANUARY 31, 2022 (I SA/GL 1340/21)

Summary. The commentary raises the issue of establishing a permanent establishment for an enterprise in the case when it employs workers in another country who perform their duties remotely. The commented ruling of the Provincial Administrative Court in Gliwice is one of the first judgments in the Polish judiciary referring to this issue. Its discussion is justified due to the growing popularity of cross-border work in the “home office” system, especially as a result of the COVID-19 pandemic. As part of the commentary, an analysis of the premises for the creation of a permanent establishment was conducted, taking into account the views of the doctrine and the international practice experiences. Special attention was paid to the premise of disposal of an establishment by an enterprise in the context of the possibility of creating a permanent establishment in the employee’s private space. According to the author, in this aspect, it is crucial to determine whether the company requires its employees to use a specific space in the course of performing their duties. In light of this analysis, the concept of the Provincial Administrative Court in Gliwice regarding the creation of a permanent establishment on the territory of Poland has been criticized.

Keywords: permanent establishment, home office, remote work