

KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

1/2026





WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

1/2026

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. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemiec (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkvyka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
prof. Marciano Saebra de Godoi
(Pontifical Universidade Católica de Minas Gerais)
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:

dr hab. Ziemowit Kukulski – Redaktor Naczelny
dr Ewa Prejs – Zastępczyni Redaktora Naczelnego
dr Jolanta Dybała - Sekretarz Redakcji
dr Jolanta Dybała – Redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

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 2026

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.12157.26.0.C
Ark. wyd. 6,0; ark. druk. 7,0

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

Magdalena Fedorowicz <i>In memoriam</i> . Profesor doktor habilitowany Jerzy Małecki (1944–2025)	7
---	---

Artykuły

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski Podstawowe środki interpretacji umów międzynarodowych	15
--	----

Kacper Malinowski Zakwalifikowanie usług jako specjalistycznych ze względu na zgłoszony zakres działalności w karcie podatkowej a usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego	39
---	----

Artur Podsiadły Obowiązek prawidłowego zgłoszenia darowizny i spadku – charakter prawny i formal- ny wymiar obowiązków podatnika	59
--	----

Katarzyna Rydz-Sybilak, Sebastian Kowalski Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe	73
--	----

Damian Sowa Granice przesłanki sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej	95
---	----



IN MEMORIAM

PROFESOR DOKTOR HABILITOWANY JERZY MAŁECKI (1944–2025)

W dniu 29 grudnia 2025 r. zmarł prof. dr hab. Jerzy Małecki. Odszedł od nas Człowiek wybitny: prawnik humanista, łączący niezależność intelektualną z poczuciem misji uczonego i sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego, wspaniały nauczyciel akademicki, wychowawca wielu pokoleń polskich prawników, prawnik o imponującym dorobku naukowym i orzecznictwym, wspaniały nauczyciel akademicki, wyróżniający się uczciwością, skromnością oraz sumiennością w wypełnianiu obowiązków.



Received: 16.02.2026. Accepted: 21.02.2026.

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

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

Pogrążeni w smutku i żalu po śmierci Pana Profesora pragniemy przypomnieć najważniejsze fakty z Jego życia.

Pan Profesor Jerzy Małecki urodził się 9 maja 1944 r. w Czarnkowie.

Od początku swej kariery naukowej Profesor był związany z Wydziałem Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu (UAM). W latach 1966–1968 był wolontariuszem w tamtejszej Katedrze Prawa Finansowego, od września 1968 r. – asystentem i starszym asystentem.

W latach 1969–1971 odbywał aplikację sądową w Sądzie Wojewódzkim w Poznaniu.

W 1973 r. na Uniwersytecie im. Adama Mickiewicza w Poznaniu obronił rozprawę doktorską pt. *Fundusze pozabudżetowe rad narodowych* i został zatrudniony w Katedrze Prawa Finansowego jako adiunkt. Habilitował się w 1982 r. na podstawie pracy *Prawnofinansowe instrumenty ochrony i kształtowania środowiska* (Poznań 1982) i w 1983 r. został docentem. W roku 1991 uzyskał stanowisko profesora nadzwyczajnego, zaś tytuł profesorski w roku 2000.

Pan Profesor Jerzy Małecki był znakomitym, mocno zaangażowanym organizatorem życia naukowego. W UAM w Poznaniu pełnił następujące funkcje: w latach 1980–1982 był protokolantem Senatu UAM, w latach 1984–1987 kierownikiem magisterskiego studium administracji, w latach 1990–1996 kierownikiem Podyplomowego Studium Finansów Samorządu Terytorialnego. Był także członkiem szeregu komisji Senatu UAM, np. ds. budżetu i finansów, ds. obszaru północnego rozwoju miasta Poznania, ds. kształcenia w zakresie kształtowania i ochrony środowiska, ds. administracji i pracowników administracyjnych, a także uczelnianej komisji rekrutacyjnej na studia.

W latach 2000–2014 Pan Profesor kierował Katedrą Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji UAM w Poznaniu.

Pan Profesor Jerzy Małecki pełnił funkcje organizacyjne i naukowe również poza UAM. W latach 1987–1992 przez dwie kadencje był członkiem zespołu Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów, w latach 1990–1991 ekspertem szeregu komisji Sejmu i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej oraz doradcą ds. finansowych Krajowego Sejmiku Samorządu Terytorialnego, w latach 1997–1999 członkiem Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego.

Pan Profesor Jerzy Małecki współpracował z wieloma różnymi ośrodkami naukowymi w kraju i za granicą. W 1971 r. odbył staż naukowy w instytucie naukowo-badawczym Ministerstwa Finansów, a w 1980 i 1984 r. na uniwersytetach niemieckich: w Instytucie Gospodarki Światowej w Kilonii, Instytucie

Finansów Uniwersytetu w Kolonii i Katedrze Ekonomiki Społecznej Uniwersytetu w Mannheim. Pan Profesor był także członkiem Poznańskiego Towarzystwa Przyjaciół Nauk, Wielkopolskiej Sekcji Finansów i Polityki Pieniężnej Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Stowarzyszenia Prawa Ochrony Środowiska, międzynarodowego stowarzyszenia „Centrum Informacji i Badań nad Finansami Publicznymi i Prawem Podatkowym Państw Europy Środkowej i Wschodniej” z siedzibą w Białymstoku. Pan Profesor Jerzy Małecki był członkiem rad naukowych czasopism: „Monitor Podatkowy”, „Finanse Komunalne”, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, „Przegląd Podatkowy”, „Przegląd Prawniczy ELSA Poland”. Odegrał również istotną rolę w tworzeniu i pierwszych latach działalności Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego.

Ogromnie ważną sferę życia Profesora Jerzego Małeckiego stanowiło pełnienie (od sierpnia 1991 r.) funkcji sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Warto dodać, że egzamin sędziowski Profesor zdał w 1971 r. na ocenę bardzo dobrą. Został zapamiętany jako sędzia wybitny, sprawiedliwy, o wielkim dorobku orzeczniczym.

Liczne obowiązki organizacyjne oraz sprawowanie funkcji sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego nie przeszkadzały Profesorowi Jerzemu Małeckiemu w prowadzeniu niezwykle aktywnej działalności naukowej. Pod względem merytorycznym przedmiotem badań naukowych Profesora były zagadnienia z zakresu socjologii prawa, teorii prawa finansowego, prawa finansów samorządu terytorialnego, podatków i prawa podatkowego, prawa finansowania ochrony środowiska, historii nauki prawa finansowego i finansów publicznych oraz sądowego stosowania prawa publicznego.

Prace naukowe Profesora wyróżniały się oryginalnością oraz aktualnością i doniosłością podejmowanych w nich problemów. Były istotne tak dla teorii, jak i praktyki szeroko pojętego prawa finansowego. Jako pierwszy w powojennej polskiej literaturze skarbowej Pan Profesor Jerzy Małecki podjął kompleksowe badania nad funkcjonowaniem gospodarki pozabudżetowej, a w szczególności funduszy pozabudżetowych. Częściowe wyniki tych badań zostały opublikowane w pracy pt. *Fundusze pozabudżetowe rad narodowych* („Problemy Rad Narodowych, Studia i Materiały”, nr 40, Warszawa 1978). Postępująca degradacja środowiska naturalnego w Polsce i nieskuteczność stosowanych metod administracyjnych, cywilistycznych i penalnych jego ochrony – skłoniła Pana Profesora Jerzego Małeckiego do podjęcia studiów nad przyczynami tego stanu rzeczy. W szeregu opublikowanych prac z tego zakresu (np.: *Prawnofinansowe instrumenty*

ochrony i kształtowania środowiska, Poznań 1982; *Finansowe instrumenty terenowej ochrony środowiska*, [w:] *Finanse gospodarki terenowej*, pod red. J. Wierzbickiego, PWE, Warszawa 1989; *Podatki, opłaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, [w:] *Reforma systemu finansowego państwa*, pod red. J. Kalety, PWE, Warszawa 1991) Pan Profesor sformułował powszechnie obecnie akceptowany pogląd, że jedyną drogą do uzdrowienia środowiska jest zastosowanie mechanizmów gospodarki rynkowej i przyjęcie w polskim ustawodawstwie zasady sprawy: „kto zanieczyszcza i korzysta ze środowiska powinien ponosić odpowiedzialność prawnofinansową”.

Pod koniec 1990 r. Krajowy Sejmik Samorządu Terytorialnego w Poznaniu utworzył Krajowy Instytut Badań Samorządowych, który powołał w swej strukturze Zespół Finansów i Budżetów Gmin, a kierownictwo tego zespołu powierzono Panu Profesorowi J. Małeckiemu. Pod kierunkiem Pana Profesora Małeckiego opracowany został również, na zlecenie Sejmiku, pierwszy projekt kompleksowej ustawy o finansach komunalnych, stanowiący inspirację dla prawodawcy i przedstawicieli samorządu w trakcie dalszych prac nad kształtowaniem rozwiązań prawnych dotyczących finansów samorządu w Polsce (J. Małecki, J. Sobiech, *Finanse komunalne – autorski projekt ustawy (I wersja – listopad 1991 r.)*, Poznań 1992).

Wykonywanie przez Pana Profesora Jerzego Małeckiego obowiązków sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego zainspirowało Go do napisania szeregu rozpraw i artykułów ukazujących niedostatki regulacji prawnofinansowych w demokratycznym państwie prawnym. Pan Profesor był zawsze wierny idei prawa i wierny etyce.

W wielu publikacjach różnych autorów dużo emocji wywołał w szczególności artykuł Profesora pt. *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych* („Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4), w którym wyraził pogląd, że *lex falsa lex non est* – sędziowie narodu nie mogą być istotami bez duszy, niemogącymi złagodzić siły ani surowości złego prawa. W okresie przemian ustrojowych i niedoskonałości prawa podatkowego konieczne jest odejście od pozytywistycznego pojmowania źródeł prawa na rzecz funkcjonalnego ich ujęcia, co w 1916 r. postulował już m.in. młody docent Uniwersytetu Jagiellońskiego Antoni Peretiatkowicz, późniejszy twórca Wydziału Prawno-Ekonomicznego Uniwersytetu Poznańskiego i rektor tej uczelni.

Pan Profesor Jerzy Małecki pozostawił po sobie bogaty dorobek naukowy. Jest autorem blisko 200 opracowań naukowych i licznych recenzji w przewodach doktorskich, habilitacyjnych i postępowaniach o nadanie

tytułu profesora. Na wniosek Senatów Uniwersytetów Łódzkiego (UŁ) i Wrocławskiego (UWr) był recenzentem w sprawie o nadanie tytułu doktora *honoris causa* Panu Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (UMK) oraz Panu Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi (UŁ).

Działalność Pana Profesora Jerzego Małeckiego spotykała się i spotyka z wielkim uznaniem, co znalazło wyraz w licznych nagrodach i odznaczeniach. W 1990 r. Pan Profesor otrzymał zespołową nagrodę naukową II stopnia Ministra Edukacji Narodowej za pracę *Finanse gospodarki terenowej*. Był wielokrotnie nagradzany i wyróżniany przez Rektora UAM: nagrodami naukowymi I, II i III stopnia indywidualnymi oraz zespołowymi; za prace badawcze (realizację grantów), za osiągnięcia dydaktyczne i organizacyjne. Profesor został odznaczony Złotą Odznaką Ministra Finansów za Zasługi dla Finansów PRL (1987), Złotym Krzyżem Zasługi (1989), medalem „Virtus Est Perfecta Ratio” im. Księcia Franciszka Ksawerego Druckiego-Lubeckiego (2013), medalem „Zasłużony dla Wymiaru Sprawiedliwości – Bene Merentibus Iustitiae” (2013), Krzyżem Komandorskim Orderu Odrodzenia Polski (2014) za wybitne zasługi dla wymiaru sprawiedliwości, za zasługi w kształtowaniu demokratycznego państwa prawnego.

Kunszt w zakresie kultury prawnej i mistrzostwo sędziowskiej, prawniczej egzegezy, pasja badawcza, imponujący rozmiarami i rozległością badań dorobek naukowy, zbudowały naukową renomę, jak i autorytet moralny Pana Profesora Jerzego Małeckiego. Pan Profesor Jerzy Małecki był prawdziwym, autentycznym Naukowcem, a zarazem niezwykłym i niepowtarzalnym Człowiekiem. Jego prawość, szlachetność, odwaga i odpowiedzialność stanowić będą zawsze najwyższe wytyczne dla nas – Jego uczniów i przyjaciół. Był bowiem człowiekiem o twardych zasadach moralnych i jednocześnie wielkiego ciepła i serdeczności. Cechowała Go autentyczna troska o dobro drugiego człowieka. Życzliwy, przyjazny, tolerancyjny, wyuczulony na dobro, pełen spokoju i pogody ducha, także w czasach trudnych. Honor i godność towarzyszyły Profesorowi w życiu.

I takim Go zapamiętamy.

W imieniu Zakładu Prawa Finansowego
Wydziału Prawa i Administracji
Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
Prof. dr hab. Magdalena Fedorowicz
 <https://orcid.org/0000-0002-5578-5170>



Bogumił Brzeziński* 

Krzysztof Lasiński-Sulecki** 

Wojciech Morawski*** 

PODSTAWOWE ŚRODKI INTERPRETACJI UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH¹

Streszczenie. Autorzy analizują podstawowe środki interpretacji umów międzynarodowych. Rozważają znaczenie Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów dla wykładni postanowień umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Wypowiadają się w sprawie podstawowych problemów wykładni takich umów pojawiających się w literaturze zagranicznej – takich jak w szczególności znaczenie Komentarza do Modelu Konwencji OECD.

Słowa kluczowe: interpretacja, Model Konwencji OECD, Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, dobra wiara

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

** Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

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

¹ W wypadku Wojciecha Morawskiego i Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego publikacja powstała w ramach projektu badawczego nr 2019/35/B/HS5/00554 finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki pt. „Wykładnia prawa podatkowego w kontekście upływu czasu”.



Received: 4.12.2025. Revised: 2.02.2026. Accepted: 30.04.2026.

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

Funding information: Wojciech Morawski and Krzysztof Lasiński-Sulecki – research project no. 2019/35/B/HS5/00554, funded by the National Science Centre, entitled “Interpretation of Tax Law in the Context of the Passage of Time”. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** B.B. 33,3%, K.L.-S. 33,3%, W.M. 33,3%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

THE BASIC MEANS OF INTERPRETING
INTERNATIONAL TAX TREATIES

Abstract. The authors analyse the basic means of interpreting international treaties. They consider the significance of the Vienna Convention on the Law of Treaties for the interpretation of double taxation treaties. They comment on the fundamental issues of interpretation of such treaties that appear in the international literature, such as, in particular, the significance of the OECD Model Convention Commentary.

Keywords: interpretation, OECD Model Convention, Vienna Convention on the Law of Treaties, good faith

1. UWAGI OGÓLNE

Przed przystąpieniem do charakterystyki metodologii interpretacji traktatów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania trzeba zaznaczyć, że te traktaty same zawierają dyrektywy interpretacyjne. Są to przede wszystkim definicje pojęć w nich używanych. Najczęściej te definicje są odwzorowaniem definicji zawartych w Modelu Konwencji OECD. Tam, w art. 3 ust. 1 zdefiniowano takie terminy, jak „osoba”, „spółka”, „przedsiębiorstwo”, „przedsiębiorstwo jednego Umawiającego się Państwa”, „przedsiębiorstwo drugiego Umawiającego się Państwa”, „transport międzynarodowy”, „właściwy organ”, „obywatel” i „działalność zarobkowa”. To wymaga pewnego komentarza.

Po pierwsze, chociaż przepis mówi o terminach i wyrażeniach, chodzi tutaj o pojęcia traktatowe. Nie wskazuje on bowiem sposobu używania definiowanych terminów w tekście traktatu, ale o to, co dany termin oznacza treściowo (tj. o pojęcie). Wspomniane definicje mają więc charakter intra-językowy, a nie meta-językowy.

Przykładowo, jeśli przepis definiuje „działalność zarobkową” jako wykonywanie wolnego zawodu lub innej aktywności o charakterze samodzielnym, to nie wprowadza konwencji terminologicznej na użytek danego traktatu, ale dekretuje określone rozumienie wyrażenia „działalność zarobkowa”, budując jej pojęcie. Inną kwestią jest to, że słowa i wyrażenia użyte w definicji też mogą domagać się sprecyzowania – czy to przez odniesienie do języka powszechnego, czy to do innej jeszcze definicji, czy też zespołu wyrażeń w tekście normatywnym pozwalających na rekonstrukcję (stworzenie) definicji operatywnej, uznanej za wiążącą w konkretnym wypadku.

To rozumowanie wspiera treść art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji (i odpowiednio, opartych na nim traktatach). Stanowi on, że „przy stosowaniu

niniejszej Umowy [tj. konkretnego traktatu – przyp. autorów] przez Umawiające się Państwo (...) każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych danego państwa-strony umowy (...)”. Przepis art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji nie wprowadza więc konwencji terminologicznej – bo tego nie byłby w stanie uczynić – ale nakazuje posługiwać się pojęciami wykształconymi w przepisach prawnych państwa-strony.

Po drugie, związanie państwa-strony definicjami z art. 3 ust. 1 ma charakter względny, gdyż definicje pojęć wiążą o tyle, o ile „z kontekstu nie wynika inaczej”. Kontekst ten powinien być dostatecznie wyrazisty, a wykazanie tego faktu obciąża interpretatora.

Po trzecie, jak wskazuje się w piśmiennictwie, słowniczek pojęć zawarty w art. 3 ust. 1 ma charakter niekompletny, gdyż szereg definicji pojęć (a nie – terminów) zawierają inne przepisy Modelu Konwencji (i, odpowiednio, traktatów). Dotyczy to przykładowo pojęcia „stały zakład”².

Po czwarte, szczególnym przepisem definicyjnym jest wspomniany wyżej art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji, który wymaga odrębnego, poszerzonego komentarza.

Kończąc wstępną charakterystykę problematyki definicji jako dyrektyw interpretacyjnych w międzynarodowym prawie podatkowym, trzeba jeszcze dodać, że Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. także zawiera – w art. 2 – definicję używanych w niej pojęć.

Konwencja wiedeńska o prawie traktatów dyrektywy wykładni prawa międzynarodowego zawiera w art. 31–32 i – w odniesieniu do kwestii interpretacji traktatów sporządzonych w wielu językach – w art. 33.

Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów ma następujące brzmienie:

Artykuł 31

Ogólna reguła interpretacji

1. Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.
2. Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami:

² Zob. T. Kardach, K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do art. 3, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 228.

- 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.
3. Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:
 - a) każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień;
 - b) każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji;
 - c) wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.
4. Specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron.

W literaturze przedmiotu popularny jest podział dyrektyw interpretacyjnych zawartych w art. 31 i 32 Konwencji na podstawowe („ogólna reguła”) oraz uzupełniające środki interpretacji. Można ten podział przyjąć, ale wyłącznie *ad usum* – wiążąc „ogólną regułę” z treścią art. 31 Konwencji, a „uzupełniające środki interpretacji” – z treścią art. 32 tego aktu prawnego. W treści art. 31 spotkać można szereg dyrektyw interpretacyjnych, które trudno byłoby zredukować do jednej, ogólnej reguły. To samo dotyczy art. 32 Konwencji, ale użyta w jej tekście nazwa tego artykułu bliższa jest jego treści. Niniejsze opracowanie dotyczy zatem przede wszystkim art. 31 Konwencji, gdyż to ten artykuł reguluje podstawowe środki interpretacji.

Analizę przepisów dotyczących interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego rozpocząć warto od filozoficznego w pewnym sensie sporu o przedmiot interpretacji. W pracach nad projektem Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów zastanawiano się nad tym, czym w istocie rzeczy jest traktat międzynarodowy. Ukształtowały się w tej kwestii dwie grupy poglądów³.

W myśl pierwszej koncepcji traktat rozumiany był jako porozumienie, *consens*, cel lub zespół celów, jakie strony zamierzały zgodnie osiągnąć. W konsekwencji tekst traktatu uznawano jedynie za formę werbalnego utrwalenia osiągniętego porozumienia, rzecz wtórną wobec samego traktatu. Przypominało to cywilistyczne pojęcie umów, gdzie umowa istnieje niezależnie od tego, czy ma formę pisemną bądź inną przez prawo dopuszczalną albo nakazaną czy też nie. Forma pisemna bądź równoważna ma

³ Zob. na ten temat m.in. R. Resch, *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties Theory, Practice, Policy*, Hamburg 2018, s. 35 i nast.

jedynie stabilizować, dokumentować treść porozumienia stron, które ma charakter pierwotny wobec sposobu jej utrwalenia. Ciężar interpretacji umów międzynarodowych leżałby więc na płaszczyźnie odtwarzania treści porozumienia, gdzie tekst byłby oczywiście ku temu pomocny, ale niekoniecznie decydujący.

W myśl koncepcji drugiej esencją traktatu był jego tekst, wyrażający wolę stron, które go podpisały. W tym ujęciu ciężar interpretacji leżał przede wszystkim na płaszczyźnie aktywności egzegetycznej, a ustalanie praw i obowiązków stron traktatu było zdeterminowane semantycznymi, syntaktycznymi i pragmatycznymi właściwościami tekstu traktatu. Interpretacja traktatów była zbliżona do tej, która ma zastosowanie przy interpretacji aktów normatywnych.

Obie te koncepcje dotyczące istoty traktatu znalazły określony wyraz w koncepcjach wykładni prawa podatkowego. Konsekwencją idei traktatu jako porozumienia jest przekonanie, że istotą wykładni traktatu jest znalezienie woli czy wspólnego zamiaru stron traktatu. Ten pogląd wyraził po raz pierwszy w XVI w. Grotjusz w swoim fundamentalnym dziele *O prawie wojny i pokoju* (Księga II, rozdz. XVI)⁴. Zyskało to nazwę subiektywistycznej teorii wykładni. W myśl tej koncepcji tekst traktatu jest tylko jednym z dowodów na intencje stron traktatu. Podejście takie nazwano subiektywistyczną teorią wykładni.

Konsekwencją idei traktatu jako dokumentu będącego przedmiotem interpretacji tej koncepcji jest nakierowanie zabiegów interpretacyjnych na tekst traktatu. Interpretacja to poszukiwanie znaczenia tekstu traktatu. Prekursorem takiego widzenia istoty traktatów był działający w XVIII w. E. de Vattel, który swoje poglądy zawarł w fundamentalnym dziele *Prawo narodów*⁵, a podejście takie nazwano obiektywistyczną teorią wykładni.

Powyższy spór został w zasadzie rozstrzygnięty na rzecz drugiej koncepcji, tj. obiektywistycznej teorii wykładni, chociaż śladem przywiązania do tej pierwszej mogą być te elementy tekstu Konwencji, które nawiązują do sfery subiektywnej i zachęcają w określonej mierze do poszukiwania woli stron w rozmaitych materiałach powiązanych czy to z procesem tworzenia traktatu, czy to z praktyką jego funkcjonowania.

Problemem o podobnym stopniu ogólności, pojawiającym się w piśmiennictwie z tego zakresu jest to, czy Konwencja wiedeńska o prawie

⁴ Wydanie polskie: H. Grotjusz, *O prawie wojny i pokoju*, t. I–II, Warszawa 1957.

⁵ Wydanie polskie: E. de Vattel, *Prawo narodów*, t. I–II, Warszawa 1959.

traktatów zawiera w Dziale III wiążące reguły wykładni prawa międzynarodowego, czy też zawiera jedynie wskazówki bądź też pragmatyczne sugestie co do sposobu prowadzenia procesu interpretacyjnego.

To ostatnie stanowisko dostrzec można np. w piśmiennictwie szwedzkim⁶. Nie wydaje się ono jednak uzasadnione. Można co najwyżej zaaprobować pogląd, że przepisy Działu III Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów (Interpretacja traktatów) nie tworzą zamkniętego katalogu dyrektyw wykładni, nie wspominając nawet o wielu użytecznych technikach interpretacyjnych, takich chociażby jak wnioskowanie *per analogiam*. Nie wspominają o nich, ale też ich nie wykluczają. Trudno jednak byłoby aprobować sytuację, w której interpretator odstępowałby od zasad wykładni wskazanych w art. 31–32 Konwencji wówczas, gdy problem można rozwiązać w oparciu o dyrektywę konwencyjne.

Taki pogląd nie stoi w sprzeczności z innym poglądem, w myśl którego Konwencja zawiera normy interpretacyjne o względnie ogólnym charakterze. Przekonanie o ogólnym charakterze norm Konwencji, a w konsekwencji o możliwości, a nawet potrzebie sięgania po metody bardziej wysublimowane w konkretnych sytuacjach wyraża między innymi K. Vogel⁷.

2. PODSTAWOWE DYLEMATY WYKŁADNI

Można postawić pytanie, jaką filozofię interpretacji prawa zakłada Konwencja – czy opiera ją na idei *interpretatio cessat in claris*, czy też na idei *omnia sunt interpretanda*. To pierwsze oznaczałoby, że uzyskanie dostatecznej jasności co do znaczenia tekstu byłoby równoznaczne z zakończeniem procesu interpretacji. To drugie zaś, że tekst interpretowanego traktatu podlega w każdym wypadku zabiegom interpretacyjnym przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych w danej sytuacji środków interpretacji.

Poszukiwanie sensu mechanizmu interpretacyjnego przyjętego w art. 31–32 Konwencji nie może obyć się bez rozważenia relacji między tymi przepisami w kontekście wyboru jednej ze strategii interpretacji przepisów prawa – derywacyjnej bądź klaryfikacyjnej koncepcji (strategii) wykładni przepisów prawa. Zawężając rozważania do treści Konwencji,

⁶ Zob. U. Linderfalk, *When the International Lawyers Get to be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, „Nordic Tax Journal” 2016, nr 1, s. 8–9 i wskazana tam literatura.

⁷ K. Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, „International Tax and Business Lawyer” 1986, t. 4, nr 1, s. 33.

należałoby zapytać, czy w każdym wypadku niezbędne jest stosowanie wszystkich dostępnych metod interpretacji przepisów prawa wskazanych zarówno w art. 31, jak i w art. 32 Konwencji (co odpowiadałoby koncepcji derywacyjnej), czy też w sytuacji, gdy wykładnia oparta o treść art. 31 daje odpowiedź oczywistą i niewątpliwą (dla interpretatora), należałoby poprzestać na jej rezultacie (koncepcja klaryfikacyjna).

Chociaż dominuje pogląd, że w wypadku wewnętrznego (krajowego) prawa podatkowego większą wartość ma współcześnie koncepcja derywacyjna wykładni, to w przypadku tutaj analizowanym zastanawiać może struktura przepisów zawierających dyrektywy interpretacyjne, a zwłaszcza relacje między art. 31 a art. 32 Konwencji.

Artykuł 32 Konwencji stanowi, że można odwoływać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie przepisu wynikające z zastosowania art. 31 lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja oparta na art. 31 daje rezultaty niezadowalające ze względu na brzmienie art. 32 *in fine*.

W pierwszej kolejności zwraca uwagę to, że zastosowanie art. 32 ma postać warunkowego zezwolenia, o czym świadczy słowo „można”. W skrajnym ujęciu oznaczałoby to, że nawet istotne trudności w ustaleniu znaczenia słów traktatu w oparciu o art. 31 Konwencji nie powodują konieczności sięgania do dyrektyw wskazanych w art. 32 tejże. To jest werbalnie tylko, w takiej sytuacji, możliwe, ale o skorzystaniu z tej możliwości decydowałby interpretator, skoro to do niego skierowana jest dyspozycja art. 32 Konwencji. Pojawia się więc problem, czy nie mamy tu do czynienia z koncepcją *claritas* jako formalnej granicy procesu wykładni traktatu.

Wydaje się, że taka interpretacja przepisów Konwencji byłaby jednak niewłaściwa. Jej akceptacja prowadziłaby do tego, że interpretator mógłby zakończyć proces interpretacji nawet wówczas, gdyby jego rezultatem był praktyczny absurd. A przecież art. 32 Konwencji ma przyjęciu takich rezultatów zapobiegać. Co więcej, prawodawca dopuszcza stosowanie dyrektyw wskazanych w art. 32 Konwencji nawet dla potwierdzenia rezultatów otrzymanych po zastosowaniu wykładni na podstawie dyrektyw ujętych w art. 31 Konwencji. Rozumując *a minori ad maius*, jeśli dopuszczalne jest stosowanie dyrektyw z art. 32 li tylko dla potrzeb potwierdzenia oczywistych – jak można rozumieć – rezultatów zastosowania dyrektyw z art. 31 Konwencji, to tym bardziej uzasadnione, a więc i zalecane powinno być stosowanie art. 32 Konwencji w sytuacji, w której trzeba uniknąć absurdalności,

wyeliminować niejasność, dwuznaczność czy cechę braku rozsądku, a nawet absurdalność przyjętej ostatecznie hipotezy interpretacyjnej.

Prowadzi to do wniosku, że użyty w art. 32 Konwencji wyraz „może” powinien być rozumiany nie jako pozostawienie decyzji swobodnemu aktowi woli interpretatora, ale jako hipoteza co prawda otwarta, ale zdeterminowana okolicznościami – takimi właśnie, jak wskazane w tym przepisie *in fine*.

W odniesieniu do tej kwestii odmienne stanowisko zajmuje U. Linderfalk. Argumentem dla niego jest brzmienie art. 33 ust. 4 Konwencji, który mówi wyraźnie o sytuacji, w której interpretacja w oparciu o reguły art. 31 i 32 Konwencji nie usunęła różnic w rozumieniu postanowień traktatu (i co należy wówczas czynić). Ten pierwszy przepis tworzy więc swoisty próg-warunek dla możliwości kontynuacji procesu interpretacji (sytuacja niemożności usunięcia różnic w rozumieniu postanowień traktatu). Tym niemniej nie rozważa on znaczenia argumentu przeciwnego, jaki wynika z art. 32 Konwencji *ab initio*, który stanowi, że można odwoływać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania art. 31. Wykładnia potwierdzająca może być stosowana do osiągniętych, relatywnie klarownych rezultatów interpretacji, dokonanej przy wykorzystaniu metod wykładni – co najmniej – językowej i celowościowej (o nich mowa w art. 31 ust. 1 Konwencji).

Decydując się na poszukiwanie argumentów potwierdzających rezultaty wykładni osiągnięte przy zastosowaniu dyrektyw wskazanych w art. 31, interpretator może takowe w konkretnym przypadku znaleźć, ale może równie dobrze doprowadzić do wykrycia argumentów sprzeciwiających się wynikom przyjętej na wstępie koncepcji interpretacyjnej. W każdym razie jest to kontynuacja procesu interpretacji mimo osiągniętej (na etapie wcześniejszym) jednoznaczności rezultatów. Taki stan rzeczy może być rozumiany jako rodzaj aprobaty dla idei *omnia sunt interpretanda*. Stąd wspomniana wyżej teza U. Linderfalka wydaje się dyskusyjna.

3. SUBIEKTYWNA I OBIEKTYWNA INTERPRETACJA TRAKTATÓW

W literaturze formułowany jest niekiedy pogląd, że art. 31 Konwencji ma na celu stabilizację językowego znaczenia tekstu traktatu, co nawiązuje do koncepcji interpretacji obiektywnej. Natomiast celem art. 32 Konwencji jest zapewnienie uwzględnienia w procesie wykładni intencji stron traktatu

(echo teorii interpretacji subiektywnej). Wyciąga się z tego wniosek, że tekst traktatu ma pierwszeństwo przed intencjami jego stron⁸.

Sensowności operowania kategoriami interpretacji obiektywnej oraz subiektywnej i łączenia tego z układem i treścią art. 31 i 32 zaprzecza U. Linderfalk. Wyraża on trafny – w naszej ocenie – pogląd, że art. 31 Konwencji z jednej strony, a art. 32 z drugiej dają asumpt do zróżnicowanego podejścia do interpretacji traktatów, zwłaszcza przez to, że art. 32 Konwencji, odwołując się do pomocniczych metod interpretacji, umożliwia – jego zdaniem – oddanie w lepszy sposób intencji stron niż sam tekst traktatu powoływaniu w art. 31 Konwencji⁹.

Poglądowi temu nie sposób odmówić racji. Idąc za tokiem rozumowania wspomnianego autora, można zauważyć, że oba przepisy wyznaczają jednocześnie granice interpretacji traktatów, czyniąc to na dwa sposoby. Pierwsze ograniczenie bierze się z faktu, że te przepisy dopuszczają stosowanie tylko określonych, wskazanych w ich treści typów materiałów interpretacyjnych. Materiały te nazywane są środkami interpretacji. W świetle art. 31 Konwencji normy traktatu formułowane powinny być w oparciu o zwykłe językowe znaczenie tego tekstu, kontekst oraz przedmiot i cel traktatu. Niekiedy określa się to jako pierwotne środki interpretacji (ang. *the primary means of interpretation*). Artykuł 32 Konwencji dopuszcza wykorzystywanie, w określonych warunkach (dwuznaczność, niejasność czy też absurdalność bądź nierozsądnosc rezultatów), pomocniczych środków interpretacji (ang. *the secondary means of interpretation*), takich jak materiały z prac przygotowawczych nad traktatem czy też okoliczności jego zawarcia¹⁰.

Reasumując, intencje stron oddaje przed wszystkim tekst traktatu. Pomocnicze środki interpretacji mają w założeniu wyklarować znaczenie tekstu, a nie równoważyć jego rzekomo obiektywnego znaczenia możliwością wzięcia pod uwagę elementów subiektywnych, wyrażanych przez artefakty wskazane kategorialnie w art. 32 Konwencji. Można postawić tezę, że przepisy interpretacyjne mają na celu harmonijne, finezyjne w wystarczającym stopniu rozwiązanie problemu prawnego. Nie chodzi więc o konkurencję przepisów, ale harmonijne kojarzenie dyrektyw z nich wynikających.

Ograniczenie drugie wynika z hierarchicznej organizacji środków interpretacji. Jeśli wykładnia prowadzona na podstawie art. 31 prowadzi do

⁸ U. Linderfalk, *When the International Lawyers...*, s. 6.

⁹ *Ibidem*, s. 7–8.

¹⁰ *Ibidem*, s. 7.

rezultatów wykluczających zastosowanie art. 32 Konwencji, interpretowany traktat będzie rozumiany w sposób dyktowany dyrektywami z art. 31. Nie oznacza to jednak, że tekst traktatu ma pierwszeństwo przed intencją stron traktatu. Wszystkie środki interpretacji – łącznie z tekstem traktatu – służą bowiem odtworzeniu intencji stron¹¹.

Ulokowanie dyrektyw wykładni międzynarodowego prawa podatkowego w art. 31–32 Konwencji (art. 33 dotyczy kwestii ważnej, ale pobocznej w kontekście rozważań niniejszego artykułu) wywołuje niekiedy pytanie o znaczenie kolejności przepisów dla oceny wagi wskazanych w nich środków argumentacji. Argument „z kolejności”, nawiązujący do systemowych aspektów legislacji, ma oczywiście swoją wagę, ale przeciwstawić mu można argument „ze szczególności”. Ten ostatni nawiązuje do dosyć oczywistego faktu porządkowania treści przepisów od najbardziej ogólnych do coraz bardziej szczegółowych. Jeśli istnieją przesłanki zastosowania szczególnej dyrektywy interpretacyjnej, to przepis ją zawierający ma przewagę nad przepisem regulującym dyrektywy ogólne.

Ta okoliczność prowadzi niekiedy do uznania, że wymienione w art. 32 Konwencji materiały przygotowawcze z okresu prac nad stworzeniem projektu traktatu mają relatywnie dużą wagę w zestawieniu z tekstem interpretowanego traktatu. Ta ostatnia koncepcja jest jednak słusznie krytykowana w piśmiennictwie¹².

4. ANALIZA DOGMATYCZNOPRAWNA ART. 31 KONWENCJI

4.1. Art. 31 Konwencji – założenia ideowe i kategorie pojęciowe

Poniżej dokonana zostanie próba dogmatycznoprawnej analizy art. 31 Konwencji, ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień dyskusyjnych czy też spornych.

¹¹ Pogląd ten jest współcześnie dosyć mocno akcentowany w nauce prawa: zob. Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013 i przytaczana tam literatura.

¹² Zob. U. Linderfalk, *Is the Hierarchical Structure of Articles 31 and 32 of the Vienna Convention Real or Not? Interpreting the Rules of Interpretation*, „Netherlands International Law Review” 2007, t. 54, nr 1, s. 133 i nast.

4.2. Interpretacja traktatu w dobrej wierze

Umowa międzynarodowa (traktat) dotycząca unikania podwójnego opodatkowania powinna być (podobnie jak inne traktaty) interpretowana w dobrej wierze (art. 31 ust. 1 Konwencji). Dobra wiara wyklucza podstępność działania, forsowanie interpretacji ekstremalnych i jednocześnie godzących w interesy drugiej strony traktatu etc.

Tak rozumiana dobra wiara różni się od pojęcia dobrej wiary wykształconego na gruncie cywilistyki, gdzie bycie w dobrej wierze oznacza jedynie brak świadomości określonego stanu rzeczy u jednej ze stron stosunku prawnego, wyłączający poniesienie przez nią niekorzystnych skutków sytuacji, w której ona się znalazła, poprzez wyłączenie możliwości podnoszenia w tym zakresie roszczeń przez drugą stronę stosunku prawnego.

Akcentowanie zasady działania w dobrej wierze w strukturze analizowanego przepisu nie wydaje się mieć uzasadnienia konstrukcyjnego (merytorycznego), a jedynie aksjologiczne (perswazyjne). Zostało ono w tym miejscu użyte najprawdopodobniej dlatego, że w literaturze uważa się zasadę dobrej wiary za jedną z podstawowych zasad ogólnych prawa międzynarodowego.

Jeśli strony zgadzają się co do znaczenia tekstu przepisów traktatu, to, logicznie rzecz biorąc, okoliczność, czy czynią to z przekonania czy też z jakichś przyczyn koniunkturalnych nie ma istotnego znaczenia. Dopiero w sytuacji, w której powstałby spór interpretacyjny, zarzut niedziałania w dobrej wierze mógłby być argumentem jednej ze stron traktatu na rzecz podważenia stanowiska interpretacyjnego drugiej strony. Tutaj pojawia się kwestia znaczenia ewentualnego zarzutu „niedziałania” w dobrej wierze w trakcie dialogu interpretacyjnego.

Z przepisu wynika, że to interpretacja powinna być prowadzona (przez obie strony traktatu) w dobrej wierze. Zarzut niedziałania w dobrej wierze nie jest przy tym argumentem interpretacyjnym, ale raczej metaargumentem mającym doprowadzić do określonego rozstrzygnięcia sporu prawnego. Nie wiadomo bowiem, na czym miałyby polegać owo działanie bądź też niedziałanie w dobrej wierze. Czy można je wiązać np. z fazą pertraktacji prowadzących finalnie do ustanowienia i wejścia w życie traktatu? Strona, którą wprowadzono w błąd, np. zyskując jej zgodę na przyjęcie rozwiązań oczywiście dla niej niekorzystnych (bez jej świadomości takiego stanu rzeczy), mogłaby stawiać drugiej stronie traktatu zarzut działania w złej wierze. Tyle tylko, że art. 31 ust. 1 Konwencji mówi o dobrej wierze

w kontekście interpretacji przepisu obowiązującego, a nie w kontekście negocjacji w sprawie jego kształtu. Czy można kwestionować oczywiste brzmienie przepisu, wysuwając argument niedziałania drugiej strony traktatu w dobrej wierze? *Ergo* – działania w złej wierze?

Wydaje się, że zasada działania w dobrej wierze stwarza trudności także specjalistom międzynarodowego prawa podatkowego¹³. Przykładowo L. Ehrlich pisze, że „z zasady dobrej wiary, tj. z zasady, że państwo jest związane swoją wolą i tylko swoją wolą, wynika niedopuszczalność tzw. interpretacji rozszerzającej i ścieśniającej, jeżeli przez nią rozumiemy nadanie zobowiązaniu większego lub mniejszego zasięgu niż wynika z woli stron, czyli przypisanie postanowieniu znaczenia czy szerszego, czy ciśniejszego od tego, które mu chciały nadać strony”¹⁴.

Wynika z tego, że zasada działania w dobrej wierze miałaby oznaczać związanie państwa swoją wolą. To objaśnienie nie wydaje się przekonujące. Strona domagająca się zastosowania przepisów bądź przepisy stosująca w sposób rozszerzający bądź zawężający ma na uwadze swój interes, a dobra bądź zła wiara nie ma z tym nic wspólnego. Jedyna sytuacja, do której można by je odnieść w praktyce interpretacyjnej, to zajęcie przez stronę traktatu stanowiska w sprawie interpretacji jego przepisu innego niż stanowisko zajmowane w trakcie negocjacji. Wtedy można byłoby powiedzieć, że strona zmieniająca pogląd nie działa w dobrej wierze – w rozumieniu wywodów tego autora.

Tyle tylko, że nie ma to znaczenia dla bieżącego sporu interpretacyjnego. W sytuacji, gdy przepis jest relatywnie jasny, zajęcie stanowiska odpowiadającego normatywnej treści tego przepisu będzie zasadne nawet wówczas, gdyby zajmowała ona inne stanowisko co do jego rozumienia w trakcie prac nad traktatem. W sytuacji, gdy stanowisko strony sporu – państwa – nie odpowiada „zwykłemu znaczeniu” słów użytych w tekście, to pierwszy poziom argumentacji odmiennej polegać będzie na przedstawieniu kontrpropozycji rozumienia tych słów, a następnie – sięgnięciu do innych środków interpretacji. Nie wiadomo, jaką rolę miałby tu odegrać argument ze „złej wiary”.

Trzeba też dodać, że działanie w dobrej wierze nie ma nic wspólnego – jak to sugerował L. Ehrlich – z rozszerzającą czy też zawężającą wykładnią

¹³ Zob. G. Nayak, *Good Faith in Application and Interpretation of Double Taxation Agreements* https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1973493 (dostęp: 30.06.2026) i podjęta tam bezowocna próba objaśnienia tego pojęcia.

¹⁴ Zob. L. Ehrlich, *Interpretacja traktatów*, Warszawa 1957, s. 213.

prawa. Jeżeli jedna ze stron traktatu stosuje rozszerzającą interpretację traktatu, a druga strona *explicite* to akceptuje, a na dodatek umożliwia to osiągnięcie celów traktatu, to nie da się tego ocenić w kategoriach dobrej wiary czy też jej braku. Co więcej – nawet gdyby rozszerzająca interpretacja przepisów traktatu przez jedną z jego stron była niekorzystna dla drugiej strony bądź dla obywateli państwa będącego drugą stroną traktatu, to wykazanie w relacjach międzypaństwowych, że taka interpretacja jest wyrazem złej wiary byłoby niezwykle trudne, jeśli nie wręcz niemożliwe. To wszystko powoduje, że przepis Konwencji odwołujący się do dobrej wiary zbliża się swoim charakterem do *lex imperfectae* i jest raczej apelem o przyzwoitość w stosunkach międzynarodowych niż normą prawną.

Trzeba jednak zaznaczyć, że w piśmiennictwie dobra wiara jako dyrektywa interpretacyjna jest nadal postrzegana jako „granica przyzwoitości” w zakresie swobody interpretacji traktatu przez jego strony¹⁵.

W wypadku umów dotyczących unikania podwójnego podatkowania w grę wchodzi jeszcze jedna okoliczność. Otóż spory prawne pociągające za sobą interpretację umowy międzynarodowej mają praktycznie miejsce między podatnikiem i administracją podatkową, nie zaś między państwami-stronami umowy. Na czym miałyby polegać interpretacja umowy w dobrej wierze, na czym w tym wypadku miałyby polegać dobra wiara i jakie byłyby skutki jej braku?

Odpowiedzi na te pytania nie są znane – co więcej, trudno nawet byłoby spekulować na ten temat. Jedną z hipotez interpretacyjnych byłoby uznanie, że ta dyrektywa ma zastosowanie jedynie w relacjach umownych między państwami. Natomiast w stosunkach wewnętrznych, w relacji państwo-jednostka podniesienie zarzutu działania organów państwa w złej wierze jest w istniejących realiach prawnych wykluczone.

Reasumując, dyrektywa wykładni traktatów w dobrej wierze wydaje się być pozbawiona charakteru normatywnego i jedyne znaczenie, jakie można jej przypisać, to perswazja wobec stron traktatów, aby w procesie ich interpretacji możliwie zgodnie dążyły one do uzgodnienia wspólnego stanowiska oraz ich organy orzecznicze nie zajmowały stanowiska *contra legem* w sporach, w których normy traktatowe wchodzi w grę.

Należy jednak podkreślić, pomimo powyższych uwag, że dobra wiara państw-stron bywała ostatnimi laty wykorzystywana w orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych. W wyroku z dnia 2 września 2021 r.

¹⁵ U. Linderfalk, *When the International Lawyers...*, s. 14.

w sprawie *Molinos Rio de la Plata S.A. c/Direction General Impositiva*¹⁶ Sąd Najwyższy Argentyny wykorzystał zasadę dobrej wiary na poparcie szerokiej, celowej interpretacji argentyńsko-chilijskiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W istocie sąd stwierdził, że Chile nie działało w dobrej wierze, gdy – po zawarciu umowy – zmieniło swoje prawo krajowe, tworząc podmioty platformowe (zwolnione z opodatkowania), które były wykorzystywane przez podatnika do osiągnięcia podwójnego nieopodatkowania. Skutek podwójnego nieopodatkowania był „absurdalny” i „nierozsądny” w rozumieniu art. 31 Konwencji wiedeńskiej. Aby zapobiec takiemu rezultatowi, odpowiednie postanowienie umowy, które przyznało wyłączne prawo do opodatkowania państwu źródła, musi być rozumiane i stosowane wyłącznie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu¹⁷.

Z kolei w wyroku Sądu Najwyższego Kanady w sprawie *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*¹⁸ zasada dobrej wiary została zastosowana, aby zapobiec temu, by Kanada wykorzystała krajowe przepisy GAAR do nadania korporacyjnej „rezydencji” szerszego znaczenia, obejmującego obecność ekonomiczną lub do zmiany wyniku umowy (tj. Kanada skutecznie zgodziła się zrezygnować z prawa do opodatkowania niektórych podmiotów zarejestrowanych w Luksemburgu w zamian za miejsca pracy i możliwości ekonomiczne, które promowałyby umowa, niezależnie od tego, czy podmioty te są opodatkowane od dochodów uzyskanych w Kanadzie)¹⁹.

4.3. Zwykłe znaczenie wyrazów użytych w tekście traktatu

Artykuł 31 ust. 1 Konwencji stanowi, że „Traktat należy interpretować (...) zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom (...)”. Kluczowym elementem jest tutaj formuła „zwykłego znaczenia” wyrazów użytych w tekście traktatu. Odpowiada to postulatowi znanemu z wykładni prawa krajowego – przypisywania wyrazom i wyrażeniom takiego znaczenia, jakie mają one w języku powszechnym, tj. w rejestrze języka etnicznego w jego wersji oficjalnej, ale jednocześnie powszechnie zrozumiałej (nie wchodzą w grę gwary, slangi i języki specjalistyczne).

¹⁶ CAF 1351/2014/CA1-CS1 CAF 1351/2014/1/RH.

¹⁷ E. Furuseth, J. Li, *Improper use of tax treaties and source taxation*, „Cahiers de Droit Fiscal” 2025, t. 109b oraz prezentacji z 77. Kongresu International Fiscal Association – IFA.

¹⁸ [2021] SCC 49.

¹⁹ E. Furuseth, J. Li, *Improper use of tax treaties...* i prezentacja z 77. Kongresu International Fiscal Association – IFA.

Takie ujęcie zwykłego znaczenia wyrazów użytych w traktacie wyklucza teoretycznie możliwe do wzięcia pod uwagę znaczenie rozumiane jako wspólny pogląd negocjatorów na określoną kwestię, znajdujący następnie wyraz w przepisach traktatu, jak i znaczenie *stricte* subiektywne, jakie przypisywać może postanowieniom traktatu każdy jego interpretator.

Nie oznacza to jednak aprobaty postawy ściśle tekstualistycznej, jako że przepisy nakazują wprost brać pod uwagę okoliczności spoza tekstu – takie przykładowo jak przedmiot i cel traktatu. Wskazuje na to między innymi K. Vogel²⁰.

Warto podkreślić, że formuła zwykłego znaczenia nie wyklucza całkowicie przyjęcia znaczenia wyrażen spotykanych w językach specjalistycznych i specjalistycznego rozumienia wyrazów. Jeśli w traktacie użyto wyrazu bądź wyrażenia specjalistycznego, to w sytuacji, gdy nie występują one w języku powszechnym, należy przyjąć ich znaczenie z tego obszaru językowego, na którym dany wyraz znaczenie w ogóle posiada. Dyrektywa „zwykłego znaczenia” to w istocie dyrektywa wyboru między znaczeniami i preferencje dla zwykłego znaczenia w sytuacji, gdy wyraz ma inne jeszcze znaczenie. Wydaje się przy tym, że dyrektywa ta nie ma charakteru absolutnego i podobnie jak ma to miejsce w procesie wykładni krajowego prawa podatkowego dostatecznie mocne argumenty mogą doprowadzić do uznania znaczenia innego niż „zwykłe” – za właściwe w konkretnej sytuacji faktycznej.

4.4. Kontekst użycia wyrazów w treści traktatów

Na wstępie należy zasygnalizować pewne wątpliwości natury językowej, jakie da się zidentyfikować w trakcie lektury art. 31 Konwencji.

Pierwsze z nich spotkać można w art. 31 ust. 1 Konwencji, który stanowi, że „traktat należy interpretować (...) zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście (...)”. Z kolei ust. 2 tego artykułu stanowi, że „dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu [podkr. autorów], łącznie z jego wstępem i załącznikami (...)”.

Prima vista formuła słowna ust. 2 obarczona jest – przynajmniej w polskiej wersji językowej Konwencji (ale też w angielskiej, która stanowi jedną z wersji oryginalnych tej Konwencji) – błędem logicznym. Uznaje się

²⁰ K. Vogel, *Double Tax Treaties...*, s. 35.

bowiem *implicite*, że elementem kontekstu jest także... interpretowany tekst przepisu traktatu. Złamano tu oczywistą dychotomię tych pojęć.

Do rozważenia jest także hipoteza, że legislator, pisząc o „interpretacji traktatu”, miał na myśli interpretację jego pojedynczego przepisu (lub też szeregu przepisów funkcjonalnie powiązanych, relewantnych w konkretnej sprawie). Przy takim założeniu dałoby się z powodzeniem bronić tezy, w myśl której kontekstem interpretowanego przepisu jest m.in. treść innych przepisów, a nawet treść całego traktatu. Tak zdaje się postrzegać to K. Vogel, wskazując to, co jest niemal niedostrzegane w literaturze przedmiotu (albo przeciwnie – uznawane za tak oczywiste, że nie zasługuje nawet na wzmiankę), że kontekstem interpretacyjnym rozważanego przepisu są, a przynajmniej mogą być wszystkie pozostałe przepisy traktatu²¹. Odpowiada to paradygmatowi wykładni systemowej przepisów prawa. Sytuacja byłaby klarowna, gdyby wyrażenie „oprócz tekstu” było zastąpione np. wyrażeniem „oprócz pozostałych partii tekstu”.

Niedociągnięcie drugie wiąże się z brzmieniem art. 31 ust. 3 Konwencji, w myśl którego:

Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:

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

Wskazane wyżej artefakty w postaci różnego rodzaju dokumentów, praktyki traktatowej i rozmaitych norm prawa międzynarodowego nie są niczym innym jak tylko kontekstem interpretacyjnym. Skoro są one kontekstem, to nie można brać ich pod uwagę „łącznie z kontekstem”... Można byłoby – logicznie rzecz ujmując – mówić co najwyżej o kontekście bliższym (art. 31 ust. 2 Konwencji) oraz o kontekście dalszym (art. 31 ust. 3 Konwencji). To sugerowałby układ przepisów nawiązujących do kwestii związanych z kontekstem i zakresem jego normatywnych desygnatów.

W literaturze przedmiotu rozważana jest kwestia znaczenia Modelu Konwencji OECD jako kontekstu interpretacyjnego w rozumieniu art. 31 Konwencji. Przeważa pogląd aprobujący fakt takiego (kontekstowego) znaczenia. W Australii, w często powoływanym w piśmiennictwie światowym wyroku

²¹ *Ibidem*.

Sądu Najwyższego w sprawie *Thiel v. FCT* stwierdzono, że nie ma żadnych powodów, aby nie uznawać Modelu Konwencji wraz z Komentarzem za kontekst w rozumieniu Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów²².

4.5. Przedmiot i cel traktatu

Brian Arnold trafnie wskazuje możliwość wyodrębnienia celów traktatów w rozumieniu szerokim jako zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu oraz zapobieganie unikaniu opodatkowania przez tzw. podwójne nieopodatkowanie czy też uchylanie się od opodatkowania. Mieszczą się tu też cele bardziej szczegółowe, w jakimś sensie poboczne, takie jak zapobieganie dyskryminacji przez krajowy system podatkowy nierezydentów oraz obywateli innych państw. To samo dotyczy stwarzania podstaw prawnych do współpracy między administracjami podatkowymi państw-stron traktatu w zakresie wymiany informacji, pomocy w procesie pobierania podatków oraz rozwiązywania sporów podatkowych. Cele traktatów szerzej rozumiane obejmują oprócz tego wspomaganie międzynarodowego obrotu gospodarczego oraz usuwanie przeszkód w swobodnym przepływie inwestycji²³. Inną sprawą jest to, czy te cele są w rzeczywistości przez traktaty efektywnie realizowane.

Philip Baker podkreśla, że cel traktatów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu może być różnie postrzegany w zależności od tego, czy przyjąć punkt widzenia administracji podatkowej czy też podatnika. Z punktu widzenia władz podatkowych na pierwsze miejsce wysuwa się kwestia współpracy z administracją podatkową innych państw oraz zapobieganie unikania opodatkowania. Zdaniem tego autora likwidacja dyskryminacji podatkowej to także cel administracji podatkowej, choć ta teza może być dyskusyjna. Z punktu widzenia podatnika identyfikowalnym, oczywistym wręcz celem jest ograniczenie jego obciążenia podatkowego, spowodowanego nakładaniem się jurysdykcji podatkowych²⁴. Relacje między koniunktywnie wskazanymi okolicznościami (przedmiot i cel traktatu), które powinny być brane pod uwagę w procesie interpretacji traktatu, nie są

²² *Thiel v Federal Commissioner of Taxation* [1990] HCA 37; 171 CLR 338; 94 ALR 647; 21 ATR 534.

²³ B. Arnold, *An introduction to tax treaties*, https://www.un.org/esa/ffd/****/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf (dostęp: 30.06.2026), s. 10.

²⁴ P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London 1994, s. 10–13.

w pełni jasne. Poza sporem wydaje się fakt, że celem traktatu jest unikanie podwójnego opodatkowania dochodu w stosunkach międzynarodowych. Co jednak miałyby być – odrębnym od tego celu – przedmiotem traktatu?

Na gruncie języka polskiego da się obronić pogląd o synonimiczności obu tych terminów, a co najmniej o dopuszczalności takiego ich potraktowania jako jednej z wielu możliwości interpretacyjnych. Można też postawić hipotezę, że przedmiotem traktatu jest redukcja obciążeń podatkowych jednostki w sytuacji, gdy są one nadmierne ze względu na zjawisko podwójnego opodatkowania.

Dążenie do celu, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania, wyraża już sam traktat. Dyrektywa wykładni zgodnej z jego celem może w związku z tym oznaczać tyle, co wybór takiej hipotezy interpretacyjnej – jeśli rysuje się ich większa liczba – która w najpełniejszy sposób realizuje cel.

Ten dylemat zresztą rozwiązuje K. Vogel, zdaniem którego „przedmiot i cel traktatu” to „jeden i ten sam zintegrowany koncept” odnoszący się do traktatu jako całości²⁵. Ten sam autor zaznacza, że cel traktatu nie jest niezależnym, samoistnym środkiem interpretacji, ale służy „oświeceniu” znaczenia tekstu²⁶.

W literaturze międzynarodowego prawa podatkowego prowadzi się rozważania dotyczące znaczenia słowa „strony”, użytego w art. 31 ust. 3 Konwencji. Tradycyjnie interpretuje się ten termin jako „wszystkie strony interpretowanego traktatu”. Współcześnie jest on rozumiany szerzej, jako „dwie lub większa liczba stron konkretnej debaty interpretacyjnej”. Są jednak poważne argumenty za interpretacją pierwotną, węższą, jest ona bowiem zgodna ze zwykłym znaczeniem formuły słownej art. 31 ust. 3 lit. c) Konwencji. Przemawiają też za nią – to wykładnia potwierdzająca – inne środki interpretacyjne (a ściślej – źródła argumentów interpretacyjnych), takie jak kontekst, przedmiot i cel traktatu oraz przebieg prac przygotowawczych²⁷.

²⁵ *Introduction*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn 1997, s. 37.

²⁶ K. Vogel, *Double Tax Treaties...*, s. 35.

²⁷ Tak U. Linderfalk, *Who Are 'The Parties'? Article 31 § 3(c) of the 1969 Vienna Convention, and the 'Principle of Systemic Integration' Revisited*, „*Netherlands International Law Review*” 2008, nr 55, s. 343 i nast.

4.6. Specjalne znaczenie w rozumieniu art. 31 ust. 4

W literaturze spotkać można zróżnicowanie poglądów co do „specjalnego znaczenia” terminów użytych w traktacie. Wiąże się to z art. 32 ust. 4. Konwencji, w myśl którego specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron. Problem w skrócie polega na tym, czy to „specjalne znaczenie” wiązać należy ze sferą znaczeń języka prawniczego, w szczególności języka specjalistów międzynarodowego prawa podatkowego. Tymczasem uzasadniona zdaje się być teza, że w grę wchodzi także wybór między różnymi znaczeniami tego samego wyrazu w języku powszechnym, a także przyjęcie znaczenia zupełnie innego, niż dany wyraz ma w języku powszechnym. W każdym wypadku strona zamierzająca odwołać się w procesie interpretacji do „specjalnego znaczenia” wyrazu interpretowanego tekstu przepisu powinna to dostatecznie przekonująco uzasadnić – wykazując istnienie zamiaru stron w tym zakresie²⁸. Przy tym w piśmiennictwie spotkać można pogląd, że obowiązuje tutaj względnie wysoki poziom wymaganej argumentacji przemawiającej za specjalnym znaczeniem wyrazu w interpretowanym przepisie²⁹.

4.7. Praktyka traktatowa

Praktyka, o której mowa w art. 31 ust. 3 lit. b) Konwencji, to praktyka ukształtowana już po zawarciu traktatu³⁰. Wydaje się, że na gruncie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania przejawem takiej praktyki mogą być ustalenia czynione w ramach procedury wzajemnego porozumiewania, w szczególności gdy mają charakter abstrakcyjny tj. nabierają, przez swoją powtarzalność, charakteru zasady postępowania. Nie wydaje się jednak, aby zasadne było przypisywanie praktyce administracyjnej jakiegóż szczególnej wagi. Mogłoby to bowiem negatywnie wpłynąć na możliwość osiągnięcia jednego z kluczowych celów umów w sprawie unikania opodatkowania, jakim jest ochrona praw jednostki³¹.

²⁸ Tak U. Linderfalk, *The Story of Tax Treaty Interpretation...*, s. 11.

²⁹ M. Shaw, *The Law of Treaties*, Cambridge 2018, s. 711.

³⁰ Zob. M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien–Amsterdam 2010, s. 39.

³¹ *Ibidem*.

4.8. Interpretacja statyczna czy dynamiczna?

Od wielu lat przedmiotem dyskusji jest kwestia wyboru (bądź pogodynienia w określony sposób) dwóch paradygmatów interpretacji, tj. interpretacji statycznej oraz dynamicznej. Interpretacja statyczna opiera się na odniesieniu w procesie interpretacji do sytuacji prawnej, jaka miała miejsce w momencie wejścia traktatu w życie. Interpretacja dynamiczna opiera się na nawiązywaniu do sytuacji prawnej istniejącej w momencie dokonywania wykładni.

Trzeba zaznaczyć, że wątek interpretacji statycznej bądź dynamicznej może być odnoszony do różnych obiektów. W pierwszym rzędzie będzie to interpretacja samego traktatu: tu pojawia się problem, czy należy go rozumieć tak, jak – w uproszczeniu – rozumiały go strony w okresie negocjacyjno-ratyfikacyjnym, czy też tak, jak rozumieją go strony współcześnie, tj. w momencie stosowania jego przepisu. Ten problem w zasadzie nie wystąpi w pierwszych latach obowiązywania traktatu; sytuacja może się zmienić po kilkudziesięciu latach jego obowiązywania, gdy zmienił się kontekst zewnętrzny, w jakim traktat funkcjonuje, jak też mogło zmienić się znaczenie słów użytych w jego treści (np. niekwestionowane powszechne znaczenie użytego w nim wyrazu przestało być tak powszechne, jak to miało miejsce niegdyś). Trzeba zauważyć, że Komentarz OECD wyraża preferencję dla interpretacji dynamicznej, chyba że co innego wynika z treści traktatu (Wprowadzenie, § 35).

I tu pojawia się drugi aspekt wykładni statycznej bądź dynamicznej – tym razem w kontekście Komentarza do Modelu Konwencji OECD. Powstaje bowiem problem, jak należy traktować zmiany w Komentarzu i jakie jest ich znaczenie w zależności od tego, kiedy zostały wprowadzone. Ten problem wymaga odrębnego omówienia.

5. ZAKOŃCZENIE

Przy wykładni umów międzynarodowych zastosowanie znajdują wszystkie metody i techniki wykładni; żadna z nich nie wydaje się *a limine* wykluczona. Tym niemniej jest rzeczą oczywistą, że wykładnia celowościowa ma w tym wypadku rangę zasadniczo większą niż w wypadku wykładni krajowego prawa podatkowego.

Istotnym problemem praktycznym stosowania dyrektyw wykładni międzynarodowego prawa podatkowego zawartych w Konwencji wiedeńskiej

jest podejście sądów do wykładni umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Należy podkreślić, że interpretacja umów ma miejsce w różnych krajach i w różnym czasie. Sądy orzekające w oparciu o postanowienia umów funkcjonują „na co dzień” w różnych kulturach prawnych, których składniki są najczęściej historycznie ukształtowane.

W piśmiennictwie podkreśla się to, że sądy krajowe interpretują traktaty przez pryzmat sędziowskich doświadczeń zdobytych na gruncie prawa krajowego. W skrajnych sytuacjach sędziowie nie są świadomi istnienia Konwencji, bądź też świadomie ją pomijają³².

Sytuacją idealną byłoby identyczne rozwiązywanie problemów interpretacyjnych przez sądy różnych krajów. Jest to jednak ideał trudny do osiągnięcia. W literaturze podkreśla się przykładowo, że sądy francuskie długo kierowały się językowym znaczeniem postanowień traktatów, a sądy angielskie skłaniały się wyraźnie ku interpretacji celowościowej³³. To pierwsze podejście zbliżało wykładnię traktatów do wykładni umów prawa cywilnego, a to drugie – do wykładni ustaw. Jednak takie zróżnicowane podejście – trzeba podkreślić – miało miejsce jeszcze przed wejściem w życie Konwencji wiedeńskiej. Ten akt prawny znacząco zunifikował sposób wykładni traktatów międzynarodowych³⁴.

Co prawda trudno byłoby współcześnie spotkać w wyrokach wyrazy otwarcie niekiedy deklarowanej bezradności wobec postanowień umów³⁵, ale – obserwując sytuację w Polsce – można powiedzieć, że obszar interpretacji międzynarodowych umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu to najśłabsza strona orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. W polskiej, dosyć skromnej literaturze przedmiotu, znaleźć można stwierdzenie, że polskie sądy odwołują się dosyć często do Komentarza do Modelu Konwencji, nie czując się jednak bezwzględnie związane jego тезami³⁶.

³² Zob. M. Waibel, *Principles of Treaty Interpretation. Developed for and Applied by National Courts?*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, Oxford 2016.

³³ E. Bjorge, „Contractual” and „Statutory” Treaty Interpretation in Domestic Courts? *Convergence around the Vienna Rules*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, ed. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016, s. 49 i nast. i przytoczona tam literatura.

³⁴ *Ibidem*, s. 71.

³⁵ „Nasze poszukiwania właściwej odpowiedzi [na problem interpretacyjny – przyp. autorów] przypominało w jakiejś mierze poszukiwanie św. Graala przez Sir Galahada”. *Tseng v El Al. Israel Airlines, Ltd*, 122 F.3d 99, 100 (2d Cir. 1997).

³⁶ Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009,

Interesujące i jednocześnie trafne wydaje się spostrzeżenie, że podejście sądów do Konwencji uzależnione jest w określonej mierze od rzeczywistej pozycji ustrojowej i sądów – tam, gdzie ta pozycja jest mocna, skłonność do wspierania się argumentacją wyprowadzaną z Konwencji jest mniejsza. Tam natomiast, gdzie na skutek zawirowań politycznych pozycja sądów jest słabsza – jest odwrotnie. Charakterystyczny jest przywoływany w literaturze przykład Sądu Najwyższego Meksyku, gdzie stabilizacja systemu politycznego i pozycji ustrojowej tego Sądu doprowadziła do zmniejszenia skłonności do wykorzystywania argumentacji wynikającej z Konwencji jako determinantów rozstrzygnięć³⁷.

Ciekawego spostrzeżenia dokonano w literaturze szwedzkiej. Znalazło się tam stwierdzenie, że w dyskusjach nad problemami prawa podatkowego w Szwecji pomija się międzynarodowy obieg poglądów prawniczych, koncentrując się na wewnętrznym dialogu szwedzkich badaczy prawa podatkowego³⁸. Krytyka tego stanu rzeczy wydaje się ze wszech miar uprawniona, a doświadczenia polskie są zbliżone do szwedzkich – z jedną różnicą, taką mianowicie, że w ostatnich latach w odróżnieniu od Szwecji, taki dialog toczy się w formie szczątkowej. Stąd należy postulować zasadnicze poszerzenie dialogu prawniczego, skoncentrowanego wokół wykładni międzynarodowego prawa podatkowego, a ściślej – szersze włączenie polskich środowisk naukowych i orzeczniczych w międzynarodowy dyskurs prawniczy.

BIBLIOGRAFIA

- Baker P., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London 1994.
 Borge E., „Contractual” and „Statutory” Treaty Interpretation in Domestic Courts Convergence around the Vienna Rules, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, ed. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016.
 de Vattel E., *Prawo narodów*, t. I–II, Warszawa 1959.
 Ehrlich L., *Interpretacja traktatów*, Warszawa 1957.
 Furuseth E., Li J., *Improper use of tax treaties and source taxation*, „Cahiers de Droit Fiscal” 2025, t. 109b.
 Grotius H., *O prawie wojny i pokoju*, t. I–II, Warszawa 1957.

s. 478; W. Morawski, A. Zalasinski, *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of Polish Courts*, „European Taxation” 2006, nr 11, s. 534 i nast.

³⁷ Zob. M. Waibel, *Principles of Treaty Interpretation...*, s. 15–16.

³⁸ Zob. U. Linderfalk, *When the International Lawyers...*, s. 4.

- Introduction*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn 1997.
- Kardach T., Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do art. 3*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Lang M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien–Amsterdam 2010.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Linderfalk U., *Is the Hierarchical Structure of Articles 31 and 32 of the Vienna Convention Real or Not? Interpreting the Rules of Interpretation*, „Netherlands International Law Review” 2007, t. 54, nr 1, <https://doi.org/10.1017/S0165070X07001337>
- Linderfalk U., *When the International Lawyers Get to be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, „Nordic Tax Journal” 2016, nr 1, <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2016-0004>
- Linderfalk U., *Who Are ‘The Parties’? Article 31 § 3(c) of the 1969 Vienna Convention, and the ‘Principle of Systemic Integration’ Revisited*, „Netherlands International Law Review” 2008, nr 55, <https://doi.org/10.1017/S0165070X08003434>
- Morawski W., Zalasinski A., *Tax Treaty Interpretation in the Case Law of Polish Courts*, „European Taxation” 2006, nr 11.
- Resch R., *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties Theory, Practice, Policy*, Leiden 2018.
- Shaw M., *The Law of Treaties*, Cambridge 2018.
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Vogel K., *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, „International Tax and Business Lawyer” 1986, t. 4, nr 1.
- Waibel M., *Principles of Treaty Interpretation. Developed for and Applied by National Courts?*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, Oxford 2016, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2595681>

Kacper Malinowski* 

ZAKWALIFIKOWANIE USŁUG JAKO SPECJALISTYCZNYCH ZE WZGLĘDU NA ZGŁOSZONY ZAKRES DZIAŁALNOŚCI W KARCIE PODATKOWEJ A USŁUGI W ZAKRESIE OCHRONY ZDROWIA LUDZKIEGO

Streszczenie. Artykuł podejmuje problem kwalifikacji określonych czynności i prac jako usług specjalistycznych w kontekście warunku wyłączającego możliwość korzystania przez podatnika z osób niezatrudnionych, przy uwzględnieniu zgłoszonego zakresu działalności. W pierwszej kolejności przedstawiono ogólne zagadnienia dotyczące karty podatkowej, które wpływają – bądź powinny wpływać – na ocenę tego zakresu. Następnie zaprezentowano metodykę analizy w odniesieniu do rodzajów działalności, których przedmiot został określony w załącznikach do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Szczególną uwagę poświęcono działalności w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, w ramach której zidentyfikowano dwa konkurencyjne podejścia interpretacyjne: oparte na kryterium przedmiotowym oraz na kryterium podmiotowym czynności i prac. Podejścia te determinują odmienne znaczenie przypisywane Polskiej Klasyfikacji Działalności, co prowadzi do rozbieżności w praktyce stosowania prawa. W konsekwencji artykuł formułuje postulaty *de lege*

* Student na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: kacper.w.malinowski@outlook.com, <https://orcid.org/0009-0003-7999-553X>



Received: 30.04.2026. Revised: 19.05.2026. Accepted: 7.06.2026.

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

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

ferenda, a także wskazuje na możliwość wykorzystania alternatywnych instrumentów interpretacyjnych, które mogą trafniej oddawać rzeczywisty charakter analizowanego rodzaju działalności.

Słowa kluczowe: usługi specjalistyczne, karta podatkowa, zgłoszony zakres działalności, usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego

QUALIFYING SERVICES AS SPECIALISED IN THE LIGHT OF THE DECLARED SCOPE OF BUSINESS IN THE TAX CARD AND HUMAN HEALTHCARE SERVICES

Abstract. This article examines activities and works classified as ‘specialised services’ based on the declared scope of business, acting as an exception to the requirement that the taxpayer must not utilise non-employed personnel. It presents general aspects of the tax card regime that influence, or ought to influence, the assessment of this scope. The article outlines an analytical framework for business activities whose subject matter is defined in the annexes to the Act on Flat-Rate Income Tax. Furthermore, two approaches regarding human health protection services are analysed, focusing on either the objective or subjective aspects of the performed activities. These approaches entail varying stances towards the Polish Classification of Activities (PKD). Finally, the article presents *de lege ferenda* postulates and explores the potential use of alternative documentation that may more accurately reflect the nature of the business activities in question.

Keywords: specialised service, tax card, declared scope of business, human healthcare services

1. WPROWADZENIE

Karta podatkowa to forma opodatkowania podatkiem dochodowym, która zaliczana jest do najbardziej uproszczonych form wymiaru podatku tego rodzaju¹. Jest ona uregulowana w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne². W ramach karty podatkowej podatek jest obliczany na podstawie oznak zewnętrznych działalności podatnika, takich jak np. liczba mieszkańców w danej miejscowości, liczba zatrudnionych pracowników, liczba godzin przeznaczonych na wykonywanie zawodu³. Przyjęcie wspomnianego

¹ R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, s. 130–147, za: S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012, s. 43.

² Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 843 ze zm.) – dalej: u.z.p.d. lub ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym.

³ S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w...*, s. 27–28, 44.

powyżej sposobu obliczenia podatku powoduje, że w doktrynie kartę podatkową zalicza się do ryczałtów kwotowych⁴.

W ramach tej formy opodatkowania obowiązki formalne są ograniczone⁵, na podstawie art. 24 ust. 1 zd. 1 u.z.p.d. podatnicy są zwolnieni z obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, składania zeznań podatkowych oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Jest to niewątpliwie korzystne dla podatników, gdyż w doktrynie wskazuje się, że obowiązki formalne są wadą opodatkowania podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych, bowiem zwiększają koszty prowadzenia działalności gospodarczej, stojąc w sprzeczności z zasadą taniości podatkowej⁶.

W doktrynie i orzecznictwie wskazuje się na skierowanie karty podatkowej do konkretnych adresatów oraz fakultatywność wyboru tej formy opodatkowania podatkiem dochodowym. Karta podatkowa przeznaczona jest dla podmiotów prowadzących mniejszą działalność, które z ekonomicznego punktu widzenia są określane jako „słabsze gospodarczo”, a ze względu na formę prawną swojej działalności są osobami fizycznymi (działalność jednoosobowa), działają w ramach spółki osobowej, ale także spółki cywilnej⁷. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie stwierdził, że jest to forma opodatkowania przeznaczona dla osób „prowadzących działalność zarobkową w mniejszych rozmiarach”, która nie jest dostępna dla wszystkich oraz nie jest obowiązkowa. Opodatkowanie w tej formie następuje na wniosek podatnika, co powoduje zobligowanie się przez niego do spełnienia konkretnych obowiązków⁸. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) również potwierdza, że ta forma opodatkowania jest przeznaczona dla niewielkich działalności⁹. Powyższe przykłady nie są osamotnione¹⁰. Takie przeznaczenie karty podatkowej powoduje, że

⁴ *Ibidem*, s. 42.

⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2011, art. 23, pkt 2, LEX.

⁶ R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012, s. 82–83.

⁷ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny karty podatkowej*, „Glosa” 1999, nr 10, s. 11.

⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14. października 2008 r., sygn. III SA/Wa 742/08, LEX nr 514998.

⁹ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1674/08, LEX nr 595882.

¹⁰ Tak także: wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. I SA/Go 310/16, LEX nr 2178776; wyrok NSA z dnia 20 marca 2019 r., sygn. II FSK 1129/17, LEX nr 2680064; wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., sygn. II FSK 1212/21, LEX nr 3291202.

można uznać je za dyrektywę wykładni przepisów dotyczących tej formy opodatkowania dochodu. Dyrektywa ta ma skłaniać do bardziej rygorystycznego oceniania spełnienia warunków rozliczania się w ramach karty podatkowej. Przypomina ona wykładnię innych „przywilejów podatkowych”. Wskazuje się w niej, że „przywileje podatkowe”, takie jak ulgi i zwolnienia podatkowe, są wykładane ściśle, tj. zawężająco, ze względu na bycie wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania¹¹.

Przepis art. 23 ust. 1 u.z.p.d. wymienia jedenaście rodzajów działalności, które mogą korzystać z tej formy opodatkowania. Wśród nich znajduje się działalność polegająca na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, jednakże nie wszyscy uprawnieni do ich wykonywania mogą się rozliczać w formie karty podatkowej. Zgodnie z częścią VIII tabeli zawartej w załączniku nr 3 do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (dalej – załącznik nr 3 u.z.p.d.), z opodatkowania w tej formie mogą korzystać lekarze, lekarze dentyści, felczerzy, technicy dentyści, pielęgniarki oraz położne.

Korzystanie z formy opodatkowania podatkiem dochodowym w postaci karty podatkowej jest możliwe po spełnieniu sześciu warunków ogólnych określonych w art. 25 ust. 1 u.z.p.d., które zostaną przedstawione w dalszej części artykułu. Warunki ogólne korzystania z karty podatkowej są wskazywane w doktrynie jako podstawa potwierdzająca cel w postaci przeznaczenia tej formy dla mniejszych podatników, nieosiągających znacznych przychodów¹². Ten cel był już przedmiotem wcześniejszych rozważań. Dla podatników wykonujących poszczególne rodzaje działalności ustawodawca przewiduje także warunki szczególne korzystania z karty podatkowej¹³. Są one przedstawione w objaśnieniach do poszczególnych części załącznika nr 3 u.z.p.d., które opisują różne rodzaje działalności opodatkowane w ramach karty podatkowej. Przykładowo, objaśnienia do części VIII załącznika nr 3 u.z.p.d. wymieniają między innymi wykonywanie działalności przy zatrudnieniu maksymalnie jednej pomocy fachowej lub przyuczonej jako warunek do opodatkowania kartą podatkową w ramach rodzaju działalności w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego oraz niewykonywanie działalności w formie spółki cywilnej.

¹¹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 156–159.

¹² A. Hanusz, P. Czerski, A. Niezgoda, *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006, LEX.

¹³ P. Szczęśniak, *Warunki uprawniające do opodatkowania w formie karty podatkowej*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 128.

Niedochowanie warunków uprawniających do korzystania z karty podatkowej pociąga za sobą istotne konsekwencje. W przypadku ich naruszenia, zgodnie z art. 37 ust. 7 u.z.p.d., podatnik jest zobowiązany do poinformowania o tym właściwego organu w terminie siedmiu dni od dnia powstania okoliczności powodujących utratę prawa do tej formy opodatkowania. Spełnienie tego obowiązku skutkuje koniecznością opodatkowania dochodów na zasadach ogólnych albo w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych – o ile podatnik spełnia warunki do jego stosowania – począwszy od dnia utraty prawa do karty podatkowej (art. 39 u.z.p.d.). Natomiast niewypełnienie tego obowiązku prowadzi do stwierdzenia przez naczelnika urzędu skarbowego wygaśnięcia decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej w danym roku podatkowym¹⁴.

Po zmianach wynikających z implementacji programu pn. Polski Ład karta podatkowa stała się formą opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej podatkiem dochodowym w stadium wygaszania. Od 1 stycznia 2022 r. możliwość wykorzystania tej formy opodatkowania została ograniczona do podatników, którzy kontynuują jej stosowanie. Podatnicy tej formy mogą dalej rozliczać się w jej ramach pod warunkiem, że nie zostali pozbawieni prawa do tego w wyniku naruszenia ustawowych warunków korzystania z niej, o czym stanowi art. 9 pkt 16 lit. a) tiret pierwsze ustawy wprowadzającej Polski Ład¹⁵. Według opracowania GUS za 2024 r. dotyczącego działalności przedsiębiorstw zatrudniających do dziewięciu osób liczba podatników stosujących kartę podatkową wynosiła przynajmniej 57 000. Powyższa liczba podatników jest mniejsza jedynie o 2000 w stosunku do roku 2022¹⁶.

Wyłączenie możliwości wyboru omawianej formy opodatkowania prowadzi do intensyfikacji sporów pomiędzy administracją skarbową a podatnikami, zwłaszcza w zakresie kwalifikacji usług jako specjalistycznych na gruncie art. 25 ust. 3 w zw. z art. 25 ust. 1 pkt 3 u.z.p.d. Widoczne jest to szczególnie w odniesieniu do działalności w obszarze ochrony zdrowia ludzkiego. Celem niniejszego artykułu jest analiza, w świetle orzecznictwa sądów

¹⁴ S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w...*, s. 257–259.

¹⁵ Ustawa 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.).

¹⁶ Główny Urząd Statystyczny, *Działalność przedsiębiorstw o liczbie pracujących do 9 osób w 2024 r.*, Warszawa–Łódź 2025, s. 16–17.

administracyjnych, definicji usług specjalistycznych w kontekście działalności w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, ze szczególnym uwzględnieniem znaczenia zgłoszonego zakresu działalności na tle pozostałych kategorii usług. W badaniu kwalifikacji usługi jako specjalistycznej sądy administracyjne nie są konsekwentne, prezentując dwa podejścia. Pierwsze polega na rozdzielaniu usług i badaniu ich pod kątem zdolności do ich wykonania przez podatnika, drugie zaś na traktowaniu ich jako kompleksowych, powiązaniu z Polską Klasyfikacją Działalności (PKD) i sprawdzeniu na tym gruncie zaliczenia do zgłoszonego zakresu działalności.

2. WARUNEK NIEKORZYSTANIA Z USŁUG OSÓB NIEZATRUDNIONYCH PRZEZ PODATNIKA

Warunek niekorzystania z usług osób niezatrudnionych to jeden z sześciu warunków ogólnych wymienionych w art. 23 ust. 1 u.z.p.d., wśród których znalazły się także: kontynuacja korzystania z karty podatkowej z jednoczesnym brakiem utraty prawa do korzystania z niej lub niezrezygnowaniem z tego prawa, nieprowadzenie innej pozarolniczej działalności gospodarczej spoza katalogu rodzajów działalności zawartego w art. 23 u.z.p.d., nieprowadzenie przez małżonka działalności w tym samym zakresie, z którego przychody podlegają opodatkowaniu w innej formie podatku dochodowego niż karta podatkowa, niewytwarzanie wyrobów akcyzowych, prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej tylko na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Warunek niekorzystania z usług osób niezatrudnionych, który jest określony w art. 25 ust. 1 pkt 3 u.z.p.d., wyklucza korzystanie z usług innych osób niż pracownicy oraz przedsiębiorstw, zakładów. W przypadku rodzaju działalności w zakresie świadczenia usług na rzecz ochrony zdrowia ludzkiego przeważnie są to podwykonawcy, którzy wykonują zawód medyczny na podstawie umów cywilnoprawnych oraz w ramach działalności gospodarczej. W przypadku umów cywilnoprawnych zawód medyczny najczęściej wykonywany jest na podstawie umowy o świadczenie usług oraz umowy o dzieło¹⁷.

¹⁷ *Instytucje prawa medycznego. System prawa medycznego*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2018, s. 675–676.

Artykuł 5a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸, definiując przedsiębiorstwo, odsyła do unormowań Kodeksu cywilnego. Takie odesłanie znajduje zastosowanie również przy badaniu przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym z uwagi na jej powiązanie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także z uwagi na charakter prawny przepisów Kodeksu cywilnego, które mają zastosowanie w przypadku braku szczególnych unormowań¹⁹. Zgodnie z art. 55¹ Kodeksu cywilnego przedsiębiorstwo jest rozumiane jako „zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej”, w szczególności zaś kodeks wymienia elementy katalogu przedsiębiorstwa jako prawa na nieruchomościach i ruchomościach, patenty, licencje, tajemnice przedsiębiorstw²⁰. W doktrynie korzysta się z międzynarodowego prawa podatkowego i art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f. definiuje pojęcie zakładu na potrzeby tego punktu, co pozwala wyróżnić cechy tego pojęcia, którymi są osoba działająca na rzecz i w imieniu określonego podatnika, plac budowy, stała placówka umożliwiająca prowadzenie działalności gospodarczej, taka jak przedstawicielstwo, biuro, fabryka, warsztat²¹.

W orzecznictwie rozstrzygnięto również znaczenie sformułowania „nie korzysta”, użytego w treści warunku niekorzystania z usług osób niezatrudnionych przez podatnika. W wyroku z 7 października 2015 r. NSA odniósł się do poglądu, zgodnie z którym zwrot „przy prowadzeniu działalności nie korzystają z usług” implikuje powtarzalność czynności polegających na korzystaniu z usług. Stanowisko to zostało uznane za nietrafne. Sąd wskazał, że wyrażenie „nie korzysta” oznacza całkowity brak korzystania z usług, a nie korzystanie w mniejszym lub większym zakresie²².

¹⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 592) – dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁹ P. Borszowski, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2012, art. 25, LEX.

²⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 1071 ze zm.).

²¹ P. Borszowski, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym...*, art. 25, LEX.

²² Wyrok NSA z dnia 7 października 2015 r., sygn. II FSK 1663/13, LEX nr 1800678.

3. USŁUGI SPECJALISTYCZNE – WYJĄTEK OD NIEKORZYSTANIA Z OSÓB NIEZATRUDNIONYCH

Wyjątkiem od opisanego powyżej warunku są usługi specjalistyczne, które definiuje art. 25 ust. 3 u.z.p.d. Zgodnie z definicją legalną zawartą w powołanym wyżej przepisie, usługami specjalistycznymi są czynności i prace, które nie wchodzą w zgłoszony zakres działalności podatnika, ale są niezbędne do wykonania wyrobu lub świadczonej usługi, w tym również czynności i prace towarzyszące, o których mowa w załączniku nr 4 do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (dalej – załącznik nr 4 u.z.p.d.). O niewchodzeniu w zgłoszony zakres działalności świadczy użycie sformułowania „w inny niż zgłoszony zakres działalności”, które trzeba opisać jako „nie ten”, „nie taki” zakres działalności, jaki ma podatnik²³. Przez czynność z kolei należy rozumieć wykonywanie, działanie²⁴, „coś, co człowiek robi w jakimś celu”²⁵. Definicje słownikowe pojęcia praca wskazują, że jest to czynność, która ma pozwolić na uzyskanie określonego efektu, np. w postaci wytworzenia dobra materialnego²⁶.

Zakres zgłoszonej działalności nie jest obecnie definiowany przez ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym. Zgłoszenie działalności pojawiało się w stanie prawnym sprzed zmian wprowadzonych ustawą implementującą Polski Ład, mianowicie w art. 25 ust. 1 pkt 2 u.z.p.d., w którym mowa była tylko o zgłoszeniu jednego z rodzajów działalności, nie zaś o zakresie działalności²⁷. Wzór wniosku o zastosowanie karty podatkowej, który został określony w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów, zawierał część „D.2. Rodzaj i zakres działalności”. Punkt 20 tego wniosku pozwalał na wpisanie rodzaju działalności z art. 23 ust. 1 u.z.p.d.²⁸, zaś pkt 21 na wpisanie kilku zakresów działalności, co wpływa obecnie na badanie spełnienia wyjątku w postaci usług specjalistycznych, implikując posłużenie się zakresem działalności zgłoszonym we wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej w ramach tego badania. Nie jest to jedyny sposób zgłaszania

²³ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/inny.html> (dostęp: 26.03.2025).

²⁴ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/czynno%C5%9Bci.html> (dostęp: 26.03.2025).

²⁵ <https://wsjp.pl/haslo/podglad/43407/czynnosc/4902303/czlowieka> (dostęp: 26.03.2025).

²⁶ <https://wsjp.pl/haslo/podglad/16015/praca/4616664/fizyczna>, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/praca;5481004> (dostęp: 26.03.2025).

²⁷ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1993).

²⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie określenia wzoru wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (Dz.U. poz. 2522).

wykonywanej działalności, który może rzutować na jej zakres. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 8 ustawy o CEIDG jednymi z danych ewidencyjnych podlegających wpisowi do CEIDG są dane o przedmiocie prowadzonej działalności na podstawie PKD²⁹. Podjęcie prowadzenia działalności gospodarczej jest możliwe od momentu złożenia wniosku o wpis do CEIDG, o czym stanowi art. 17 ust. 1 Prawa Przedsiębiorców³⁰. Jak zaznacza się w doktrynie, klasyfikacje statystyczne, takie jak PKD, mają na celu opisywanie rzeczywistości, na co wskazuje pełnienie przez nie funkcji wyłącznie „nominalistycznej”³¹. Przyjęcie takiej funkcji sprawia, że nie można uznać klasyfikacji statystycznych jako kreujących rzeczywistość i wyciągać wniosków interpretacyjnych z pominięciem pozostałych dokumentów i dowodów, tylko na podstawie klasyfikacji. Istotnym dla znaczenia PKD jest rozporządzenie Rady Ministrów, które wskazuje, że jest ono ustanowione dla celów statystycznych³². Taki cel ma swoje skutki, jak wskazane we wstępie do załącznika do rozporządzenia w sprawie PKD. Wspomniany wstęp wskazuje, że klasyfikacja jest „umownie przyjętym (...) podziałem zbioru rodzaju działalności”, co oznacza, że jej treść nie odzwierciedla dokładnie rzeczywistości³³.

Istotnym zagadnieniem cechującym usługi specjalistyczne na gruncie art. 25 ust. 3 jest niezbędność czynności i prac do całkowitego wykonania wyrobu lub świadczonej usługi. Z definicji słownikowej niezbędności wynika, że te czynności muszą być konieczne potrzebne do wykonywania wyrobów lub świadczenia usługi³⁴. Bez usług specjalistycznych niemożliwym lub znacząco utrudnionym byłoby wykonywanie działalności. Potwierdza to także orzecznictwo. Na podstawie wykładni językowej NSA stwierdzał, że „niezbędność” należy rozumieć jako bezpośrednie związanie z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Naczelnny Sąd Administracyjny dodawał także

²⁹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 30) – dalej: ustawa o CEIDG.

³⁰ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 1480 ze zm.) – dalej: Prawo Przedsiębiorców.

³¹ B. Gryziak, *Klasyfikacja statystyczna w postępowaniu w sprawie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, czyli o potrzebie rozwoju teorii normy prawnopodatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2026, nr 4, s. 43–44.

³² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2024 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. poz. 1936) – dalej: rozporządzenie w sprawie PKD.

³³ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/umownie.html> (dostęp: 26.03.2025).

³⁴ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/niezb%C4%99dno%C5%9B%C4%87.html> (dostęp: 26.03.2025).

do powyższej wykładni, że zastosowanie sformułowania „przy prowadzeniu działalności” w warunku niekorzystania z usług osób niezatrudnionych i przedsiębiorstw wzmacnia prawidłowość takiego kierunku wykładni³⁵. Takie stanowisko jest przywoływane także w doktrynie³⁶. Przy ocenie opisywanej przesłanki niezbędności czynności i prac istotne jest uwzględnienie technologicznej charakterystyki działalności³⁷.

Na podstawie tej definicji specjalistyczność usług nie polega na wyjątkowości, posiadaniu szczególnej wiedzy, kwalifikacji, której oczekuje się po specjaliście, co mogłoby sugerować potoczne rozumienie tego słowa. Ten wyjątek polega na korzystaniu z usług, których nie można zaliczyć do zakresu zgłoszonej działalności, które mają jednak znaczenie dla jej wykonywania. Obydwa warunki muszą być spełnione łącznie, aby dana czynność, praca była zaliczona do katalogu usług specjalistycznych.

4. BADANIE ZGŁOSZONEGO ZAKRESU DZIAŁALNOŚCI

Badanie zgłoszonego zakresu działalności w przypadku rodzaju działalności nazwanego „usługami w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego” jest trudniejsze niż w przypadku rodzaju działalności oznaczonego w art. 23 ust. 1 pkt 1 u.z.p.d. Rodzaj nazwany „działalnością usługową lub wytwórczo-usługową” ma w załączniku nr 4 u.z.p.d., który jest zatytułowany „Charakterystyka działalności usługowej i wytwórczo-usługowej objętej opodatkowaniem w formie karty podatkowej”, określone zakresy działalności i ich przedmiot. Treść tego załącznika jest zaprezentowana w formie tabeli zawierającej trzy kolumny, które podają informacje kolejno o: liczbie porządkowej, zakresie działalności i przedmiocie działalności. W innych przypadkach trzeba korzystać ze źródeł pozwalających na scharakteryzowanie zakresu działalności nieznajdujących się w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 22 marca 2016 r., sygn. II FSK 3921/13, Legalis nr 1455219 oraz wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., sygn. II FSK 1212/21, Legalis nr 2653985, który był wydany na podstawie skargi na wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2021 r., sygn. I SA/Kr 935/20, Legalis nr 2536214.

³⁶ Ł. Kumkowski, D. Osada, P. Roszkowski, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz praktyczny*, wyd. 1, Warszawa 2025, art. 25, Legalis.

³⁷ A. Huchla, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2001, art. 25, LEX.

4.1. Badanie zgłoszonego zakresu działalności w przypadku rodzaju działalności z art. 23 ust. 1 pkt 1 u.z.p.d.

Jak wspomniano powyżej, w tym rodzaju działalności badanie jej zakresu nie sprawia większych problemów co do wyboru źródła badania, gdyż ze względu na obecność załącznika nr 4 u.z.p.d. istnieją podstawy do badania zgłoszonego zakresu działalności w samym akcie. W tym przypadku sądy administracyjne dokonują badania czynności i prac pod kątem przedmiotu działalności opisanych w tabeli odpowiednio do zgłoszonego zakresu działalności.

W wyroku z dnia 7 grudnia 2021 r. NSA badał czynności i prace w zakresie robót budowlanych w stanie faktycznym, w którym podatnik zlecał podwykonawcom przeprowadzenie robót ziemnych z użyciem specjalnej maszyny budowlanej, do ocieplenia poddasz oraz wykonania instalacji elektrycznej pod bramę garażową. Naczelny Sąd Administracyjny przeprowadził badanie powyższych czynności i prac poprzez wymienienie usług zawartych w pozycji nr 70 tabeli znajdującej się w załączniku nr 4 u.z.p.d., która zawiera przedmiot działalności tego podatnika. Sąd wskazał, że wykonanie izolacji dachowej, czynności wykopów pod obiekty budowlane oraz osadzenie w murach i ścianach stolarki i ślusarki budowlanej jest wymienione w przedmiocie działalności do danego zakresu działalności w tabeli z załącznika nr 4 u.z.p.d. Dodatkowo wskazano w uzasadnieniu, że nie ma wpływu na ocenę tych usług jako specjalistycznych potrzeba posiadania specjalnych kwalifikacji, zezwoleń, innych uprawnień do prac w określonej technologii. W wyroku tym NSA podtrzymał rozstrzygnięcie WSA w Krakowie, który nie zakwalifikował tych prac jako usług specjalistycznych dla podatnika³⁸. Podobny rezultat został osiągnięty przez NSA w wyroku z dnia 7 października 2015 r.³⁹ Naczelny Sąd Administracyjny badał kwestię zaliczenia do powyższego zakresu działalności wykonywanie tynków zewnętrznych i elewacji, które były wymienione jako przedmiot działalności w poz. 70 tabeli w załączniku nr 4 u.z.p.d., przez co nie mogły być zaliczone do usług specjalistycznych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie podzielił powyższe podejście w wyroku z dnia 19 października 2022 r., analizując „wykonywanie wylewek i elewacji z kamienia” jako usług specjalistycznych. Te czynności nie zostały zaliczone do katalogu usług specjalistycznych dla tego podatnika, ponieważ ustawodawca w poz. 70 załącznika nr 4 u.z.p.d. wskazał, że do tego zakresu działalności

³⁸ Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., sygn. II FSK 1212/21, LEX nr 3291202.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 7 października 2015 r., sygn. II FSK 1663/13, LEX nr 1800678.

zalicza się m.in. „wykonanie posadzek z różnych materiałów jak drewno, kamień, ceramika, tworzywo sztuczne, beton”⁴⁰.

W orzecznictwie da się zauważyć także inne podejście do kwestii badania czynności i prac jako usług specjalistycznych niż to opisane powyżej, które można uznać za mniej rygorystyczne dla podatnika. W wyroku z dnia 25 lutego 2010 r. NSA zajmował się sprawą zaliczenia czynności i prac jako usług specjalistycznych przy zakresie usług w obszarze mechaniki maszyn, której przedmiot działalności jest opisany w poz. 11 załącznika nr 4 u.z.p.d. Podatnik zlecił osobom trzecim (przedsiębiorstwu i osobom zatrudnionym na umowie o dzieło) dokonanie naprawy i pomalowania maszyn będących jego środkami trwałymi. Sąd pierwszej instancji uznał, że powyższe usługi mieszczą się w ramach zgłoszonego zakresu działalności i na tym zakończył swoje badanie. Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do wniosku, że jest to błąd, ponieważ te czynności nie są konserwacją maszyn powierzonych podatnikowi przez klientów, tj. nie ma bezpośredniego związku z wykonaniem usługi na rzecz klienta, a jedynie ze środkami trwałymi podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny także słusznie zauważył, że ten zakres jest „bardzo obszerny”. Ta obszerność powoduje, że nie jest zasadnym oczekiwanie, żeby podatnik był w stanie konserwować jakąkolwiek maszynę. Ocena możliwości podatnika powinna być dokonywana na bazie ustalenia popartego „wiedzą ogólną i doświadczeniem życiowym”, zaś nie na podstawie subiektywnego odczucia podatnika o swoich umiejętnościach⁴¹.

Badanie zgłoszonego zakresu działalności ulega modyfikacji, kiedy podatnik prowadzi rodzaj działalności wskazany w art. 23 ust. 1 pkt 1 u.z.p.d. Ten rodzaj działalności ma w załączniku nr 4 u.z.p.d. określony przedmiot działalności dla poszczególnych jego zakresów, co stanowi podstawę do badania zgłoszonego zakresu działalności. To powoduje, że w przypadku tego rodzaju działalności to treść załącznika zyskuje pierwszeństwo przed regulacjami prawa statystycznego w postaci PKD, co zostało wskazane w orzecznictwie⁴². Samo badanie jest rygorystyczne, ale jest limitowane w przypadku zbyt szerokiego zakresu działalności oraz spełnienia obiektywnych przesłanek niemożności dokonania czynności, prac we własnym zakresie (osobistym lub poprzez pracowników).

⁴⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2022 r., sygn. I SA/Kr 847/22, LEX nr 3451537.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2010 r., syn. II FSK 1674/08, LEX nr 595882.

⁴² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 maja 2015 r., sygn. I SA/Wr 201/15, LEX nr 1952854.

4.2. Badanie zgłoszonego zakresu działalności w przypadku rodzaju działalności w postaci usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego

W przeciwieństwie do rodzaju działalności opisanego powyżej, przedmioty działalności usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego nie zostały wymienione w ustawie. Taki brak uregulowania jest źródłem różnych podejść w badaniu zaliczenia czynności i prac wykonywanych przez osoby niezatrudnione przez podatnika, które służą realizacji zgłoszonego przez niego zakresu działalności.

W sprawie dotyczącej lekarza stomatologa korzystającego z usług higienistki i pielęgniarki swoje podejście do badania takich czynności i prac zaprezentował WSA w Gorzowie Wielkopolskim. Spór polegał na zakwalifikowaniu czynności związanych między innymi z przygotowaniem do pobrania odpowiedniego wycisku uzębienia, odlaniem modelu jako usług specjalistycznych. Sąd administracyjny rozstrzygnął, że podatnik był uprawniony do wszystkich usług, które miały w jego działalności wykonywać powyżej wymienione osoby. Sąd zaznaczył, że osoby te nie mogły zastąpić podatnika w wykonywaniu zawodu, ale uznał, że to kryterium uprawnienia do wykonywania czynności i związane tego uprawnienia z jego działalnością ma zdecydowany wpływ na badanie kwalifikacji czynności jako usług specjalistycznych. W tym przypadku kwestie PKD nie miały znaczenia, nawet jeśli rozporządzenie w sprawie PKD w praktyce dentystycznej, która jest oznaczona kodem 86.23.Z, zaznacza, że ta działalność nie obejmuje pomocniczej działalności dentystycznej, np. higienistek i asystentów stomatologicznych. Sąd nie podzielił argumentów strony dotyczących wyróżnienia i rozdzielenia tych zawodów od zawodu lekarza dentysty w rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 20 lipca 2011 r., w sprawie kwalifikacji wymaganych od pracowników na poszczególnych rodzajach stanowisk pracy w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami⁴³. Obecnie to rozporządzenie jest uchylone, jednakże miało ono pozwolić na ustalenie jednolitych kwalifikacji między innymi zawodów medycznych, co wyrażone zostało w § 1 tego rozporządzenia⁴⁴.

⁴³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. I SA/Go 310/16, LEX nr 2178776.

⁴⁴ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 lipca 2011 r. w sprawie kwalifikacji wymaganych od pracowników na poszczególnych rodzajach stanowisk pracy w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami (Dz.U. Nr 151, poz. 896 ze zm.).

Sądy administracyjne zaprezentowały odmienne podejście w sprawie dotyczącej opodatkowania kartą podatkową w 2022 r. lekarza chirurga, który wykonywał swój zawód w oparciu o kompleksowe usługi szpitalne, polegające na przygotowaniu do zabiegów, wykonywaniu zabiegów oraz opiece po zabiegu⁴⁵. Przedmiot działalności podmiotu, który dostarczał tych kompleksowych usług szpitalnych, był sklasyfikowany w podklasie PKD o numerze 86.10.Z – działalność szpitali, zawierającej m.in. usługi personelu medycznego. Do tej podklasy PKD nie zalicza się konsultacji świadczonych przez lekarzy osobom chorym, które są oznaczone w podklasie z grupy 86.2⁴⁶, w ramach której jedną z podklas wykonuje podatnik zgodnie z CEiDG. Podmiot dostarczający wykonywał swoje zobowiązanie za pośrednictwem personelu medycznego, m.in. pielęgniarek, instrumentariuszy, anesteziologów, a także lekarzy asystentów, którzy brali udział w zabiegach. O zakwalifikowaniu tych czynności jako usług specjalistycznych rozstrzygnął, jako sąd pierwszej instancji, WSA w Szczecinie. W wyroku z dnia 8 listopada 2023 r. orzekł, że te czynności należy zakwalifikować do katalogu usług specjalistycznych dla podatnika. Sąd pierwszej instancji wskazał, że przedmiotem zobowiązania jest kompleksowa usługa szpitalna. Stronami tego zobowiązania są: dłużnik, którego przedmiotem działalności sklasyfikowanym zgodnie z PKD jest działalność szpitali, i wierzyciel o przedmiocie działalności sklasyfikowanym zgodnie z PKD jako praktyka lekarska specjalistyczna. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie argumentował to także powiązaniem funkcjonalnym tych usług jako szpitalnych, których, zdaniem sądu, nie można wydzielić. Przy wskazaniu niepokrywania się czynności i prac podatnika z czynnościami i pracami szpitala wywiódł także, że działalności zgodnie z PKD są różne i zgłoszony zakres działalności podatnika nie obejmował działalności szpitali⁴⁷. Podzielając powyższe stanowisko sądu pierwszej instancji, NSA wskazał w wyroku z dnia 28 czerwca 2024 r. także, że usługi szpitalne są wykonywane przez pielęgniarki, salowe, a nie przez lekarza chirurga, co skutkuje

⁴⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 listopada 2023 r., sygn. I SA/Sz 398/23, LEX nr 3633604 oraz Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2024 r., sygn. II FSK 249/24, LEX nr 3760039.

⁴⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. Nr 251, poz. 1885 ze zm.), które obowiązywało do 31 grudnia 2024 r. – dalej: PKD 2007.

⁴⁷ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 listopada 2023 r., sygn. I SA/Sz 398/23, LEX nr 3633604.

brakiem zaliczenia do zgłoszonego zakresu działalności przez podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił również, że nie zostały wskazane żadne podstawy prawne ani faktyczne do rozdzielania takich czynności, które uzasadniałyby zatrudnienie przez podatnika osób je wykonujących⁴⁸.

Na bazie powyższej analizy orzecznictwa w zakresie badań zgłoszonego zakresu działalności można wskazać, że dwa podejścia w tym badaniu opierają się na różnym stosunku do PKD oraz sposobie badania zgłoszonego zakresu działalności. W przypadku przywołanego lekarza stomatologa sąd administracyjny skupił się na aspekcie przedmiotowym czynności i prac w badaniu kwalifikacji ich jako usług specjalistycznych. Ciężar badania zakresu zgłoszonej działalności został położony na same czynności i prace, możliwość ich wykonania przez podatnika w ramach swojej działalności. To podejście nie nadaje większego znaczenia PKD. Znajduje ono swoje potwierdzenie w doktrynie, w której wskazuje się, że przy powyższym badaniu powinno się sprawdzać, czy osoba wykonująca zawód medyczny może wykonać dane czynności i prace we własnym zakresie⁴⁹.

W drugim opisanym przypadku sądy administracyjne skupiły się już na aspekcie podmiotowym czynności i prac. Ważniejszym w ocenie badającego stał się zobowiązany do ich wykonania, a mniejszą wagę położono na same czynności i prace, a także zdolności do wykonania ich przez podatnika w ramach działalności. Świadczy o tym korelacja czynności i prac, które zostały zakwalifikowane jako usługi specjalistyczne, co podkreślono wskazaniem na ówczesną klasyfikację PKD, według której zakresy zgłoszonej działalności zobowiązanego i wierzyciela są różne. Wyznacznik PKD w tym przypadku nie jest przekonująco trafny, zwłaszcza że oba zakresy pokrywają się w części, nie są to zbiory wykluczające się. Z praktyki lekarskiej w ramach PKD są wykluczone tylko konsultacje, a PKD 2007 przy kodzie 86.2 grupy praktyka lekarska wskazywał, że obejmuje ona „porady lekarskie, diagnostykę oraz leczenie świadczone przez lekarzy”. Leczenie to coś innego niż konsultacja. W obu opisywanych przypadkach, które obrazowały analizowane podejścia, pojawiały się usługi pielęgniarek. W przypadku pierwszego z nich była mowa o usługach w ramach praktyki pielęgniarskiej, opisaney kodem PKD 2007 86.90.C, zaś w przypadku drugiego w ramach działalności szpitali, co pozwala różnie kwalifikować te usługi.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2024 r., sygn. II FSK 249/24, LEX nr 3760039.

⁴⁹ R. Witczak, *Opodatkowanie działalności medycznej lekarzy i pielęgniarek*, Warszawa 2009, s. 40.

Wystarczy, że pośrednikiem przy nich jest szpital, co na podstawie drugiego podejścia skutkuje zgola inną kwalifikacją. Stan faktyczny pozwala także na wskazanie wątpliwych czynności i prac, które powinny być zbadane osobno, a mianowicie korzystania z innych lekarzy, takich jak anestezjolodzy oraz lekarze asystenci przy zabiegach.

Przy rozważaniu powyższego problemu bardziej trafnymi treściowo dokumentami wspomagającymi badanie kwalifikacji czynności jako usług specjalistycznych byłyby programy specjalizacji lekarskich. Są one opracowywane przez zespoły ekspertów, redagowane przez Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego, które zatwierdza Minister Zdrowia, o czym stanowi art. 16f ust. 4 ustawy o zawodzie lekarza i lekarza dentystry⁵⁰. Przepis art. 16f ust. 5 ustawy o zawodzie lekarza i lekarza dentystry stanowi, że zespół ekspertów jest powoływany spośród lekarzy specjalistów zgłoszonych przez konsultanta krajowego w danej specjalizacji. Program specjalizacji lekarskiej stanowi podstawę odbywania szkolenia specjalizacyjnego, które jest konieczne do uzyskania tytułu specjalisty, o czym mówi art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o zawodzie lekarza i lekarza dentystry⁵¹. Program specjalizacji lekarskiej jest podzielony na części, m.in. dotyczące wymaganej wiedzy, którą uczestnik ma posiadać w trakcie specjalizacji, a także wymaganych umiejętności praktycznych, które ma posiadać osoba, która zdobyła tytuł specjalisty⁵². Taki konkretny program jest przydatny w analizie kompetencji lekarza danej specjalizacji. W doktrynie wskazuje się, że lekarz nie może wykonywać swojego zawodu, wykraczając „poza swoje umiejętności zawodowe, określone ramami konkretnej specjalizacji”⁵³. W związku z powyższym programy specjalizacji lepiej odpowiadają rzeczywistości wykonywania zawodu medycznego niż rozwiązania przyjęte na potrzeby prawa statystycznego. W przypadku lekarza chirurga odpowiedni program zakłada, że po ukończeniu modułu początkowego specjalizacji lekarz będzie uczestniczył w zabiegach chirurgicznych, m.in. asystując przy nich⁵⁴,

⁵⁰ Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentystry (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 37 ze zm.), LEX – dalej: ustawa o zawodzie lekarza i lekarza dentystry.

⁵¹ *System prawa medycznego*, t. I, *Pojęcie, źródła i zakres prawa medycznego*, red. R. Kubiak, L. Kubicki, E. Zielińska, Warszawa 2018, s. 214–216.

⁵² *Organizacja systemu ochrony zdrowia. System prawa medycznego*, t. III, red. D. Bach-Golecka, R. Stankiewicz, Warszawa 2020, s. 856–857.

⁵³ D. Karkowska, *Zawody medyczne*, Warszawa 2012, s. 311.

⁵⁴ Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego, Program modułu podstawowego w zakresie Chirurgii Ogólnej, Warszawa 2023, s. 7–9.

co jednoznacznie wskazuje, że zapewnienie lekarzy asystentów przy zabiegach wkracza w zgłoszony zakres działalności podatnika, dodatkowo w ramach swojej specjalizacji lekarz chirurg jest uprawniony do takich czynności, co wynika z tego dokumentu.

5. WNIOSKI I POSTULATY *DE LEGE FERENDA*

Z uwagi na swą specyfikę karta podatkowa jako preferencyjna forma opodatkowania podatkiem dochodowym jest adresowana do ograniczonego grona podatników, którzy w założeniu prowadzą działalność w mniejszych rozmiarach. Takie podejście można uznać za dyrektywę wykładni, która powinna wyrażać się w bardziej rygorystycznej interpretacji warunków zastosowania tej formy opodatkowania. W przypadku usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego ograniczenie adresatów sprowadza się do skierowania tej formy opodatkowania do konkretnych zawodów medycznych. Dla tych adresatów kluczowym jest spełnienie warunków opodatkowania, takich jak niekorzystanie z usług osób niezatrudnionych oraz przedsiębiorstw, zakładów, a także warunków szczególnych w postaci ograniczenia do zatrudnienia jednej pomocy fachowej lub przyuczonej. Badanie spełniania tych warunków jest możliwe w czasie trwania korzystania z tej formy opodatkowania przez podatnika, co w razie negatywnego wyniku może skutkować pozbawieniem go prawa do niego, które będzie bezpowrotne po zmianach w wyniku Polskiego Ładu.

Wyłączeniem z warunku niekorzystania z usług osób niezatrudnionych oraz przedsiębiorstw, zakładów są usługi specjalistyczne. Są to czynności i prace, które nie wchodzą do zgłoszonego przez podatnika zakresu działalności, a jednocześnie są niezbędne dla jej prowadzenia. Takim wyłączeniem nie będzie czas trwania korzystania z tych czynności i prac, ponieważ warunek polega na niekorzystaniu z nich w ogóle, a nie na niekorzystaniu z nich w sposób powtarzalny.

Istotnym czynnikiem tej definicji jest badanie zakresu zgłoszonej działalności. Podejścia sądów administracyjnych nie są tutaj jednolite, także ze względu na rodzaj działalności. W ramach rodzaju działalności określonego w art. 23 ust. 1 pkt 8 u.z.p.d. (usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego) są prezentowane dwa różne podejścia. W przypadku rodzaju działalności wskazanego w art. 23 ust. 1 pkt 1 u.z.p.d. sądy korzystają z załącznika nr 4 u.z.p.d., który określa przedmiot działalności przy poszczególnych jej zakresach. Powyższe podejście powoduje, że PKD i prawo statystyczne nie

mają zastosowania w przypadku tego rodzaju działalności dla celów badania spełnienia wyjątku od warunku niekorzystania z usług osób niezatrudnionych w postaci usług specjalistycznych. W orzecznictwie pojawiło się stanowisko dopuszczające ograniczenie zgłoszonego zakresu działalności z uwagi na szerokość jego przedmiotu działalności wyrażonego w tabeli w załączniku nr 4 u.z.p.d. oraz obiektywne przesłanki. W takiej sytuacji podatnik może posłużyć się usługami specjalistycznymi.

Rodzaj działalności w postaci usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego nie ma zdefiniowanego w ustawie przedmiotu działalności, co oznacza, że sądy muszą posłużyć się innymi kryteriami oceny. W orzecznictwie wyklarowały się dwa podejścia. Pierwsze charakteryzuje się badaniem przez sądy posłużenia się kryteriami uprawnień podatnika do wykonywania usług, które nabywał w drodze umów cywilnoprawnych od innych osób wykonujących zawody medyczne. Takie podejście wyłączało zastosowanie zakresów działalności określonych w rozporządzeniu w sprawie PKD. Odmienne podejście opierało się na kompleksowości nabywanych usług szpitalnych, do których zobowiązany był szpital. W tym podejściu sam fakt kompleksowości determinuje niezaliczenie czynności i prac do zgłoszonego zakresu działalności poprzez skupienie się na funkcjonalnym powiązaniu tych czynności i prac z działalnością szpitali, a tym samym z konkretnym kodem PKD odnoszącym się do działalności szpitali, co też zostało uznane za niemożność wydzielenia pojedynczych czynności. Takie podejście sprawia, że istotny staje się zgłoszony za pośrednictwem CEIDG zakres działalności, przez co na znaczeniu zyskuje PKD.

Wymienione podejścia różnią się w aspekcie badania zgłoszonego zakresu działalności pod względem czynników determinujących to badanie. W pierwszym podejściu głównym elementem były czynności i prace, więc znaczenie miały aspekty przedmiotowe, w drugim zaś bardziej niż same czynności i prace liczył się zobowiązany do ich wykonania, na co miało wpływ istnienie szpitala jako pośrednika pomiędzy wykonawcą czynności i prac a ich odbiorcą. W drugiej sprawie skupiono się bardziej na zaliczeniu do innego zakresu działalności na podstawie PKD tych czynności i prac, niż sprawdzeniu, czy można je zaliczyć do tego samego zakresu działalności, zwłaszcza że w PKD 2007 z działalności szpitali tylko konsultacje lekarskie zostały wyłączone z tej podklasy, zaś praktyka lekarska obejmuje także diagnostykę i leczenie przez lekarzy. Takie skonstruowanie podklas pokazuje, że nie są to zbiory niepokrywające się, co skutkuje tym, że kierowanie się klasyfikacją PKD może być obarczone błędami, także z uwagi na

dyrektywę wykładni adresatów tej formy opodatkowania, co za tym idzie bardziej rygorystyczne badanie warunków.

Przepisy regulujące kartę podatkową oraz stanowiska w orzecznictwie nie wskazują wprost na możliwość badania zakresu działalności na podstawie programów specjalizacji w przypadku zawodów medycznych posiadających tytuł specjalisty. Sam program specjalizacji pozwala na ustalenie, do czego uprawniony jest lekarz specjalista, jakie umiejętności i wiedzę zyskuje w wyniku skończenia specjalizacji oraz jakie są granice wykonywania jego zawodu. W sprawie lekarza-chirurga pozwoliłoby to na ustalenie, że asystowanie innemu lekarzowi mogło naruszać warunek niekorzystania z osób niezatrudnionych przez podatnika, ponieważ podatnik był do tego uprawniony, a jeśliby chciał skorzystać z usług lekarza-asystenta, powinien go zatrudnić, gdyż ustawodawca przewidział możliwość zatrudnienia jednej pomocy fachowej.

Skupienie się na wchodzeniu czynności i prac do innego zakresu działalności niż zgłoszony przez podatnika pokazuje, że sądy mogą prowadzić badanie pod kątem zaliczenia do innego zakresu działalności w ramach PKD niż niewchodzenia do zakresu zgłoszonej działalności podatnika. Takie podejście wspiera treść przepisu, który przy niedoskonałości PKD pozwala na zaliczenie do innego zakresu działalności, nawet jeśli czynności i prace można zaliczyć do zgłoszonego zakresu działalności podatnika. W związku z poruszonym w tym akapicie podejściem w orzecznictwie, pomimo wygaszania tej formy opodatkowania, zasadnym jest postulat *de lege ferenda*, który polegałby na zmianie treści art. 25 ust. 3 ustawy poprzez zastąpienie słów „wchodzące w inny niż” słowami „nie wchodzące w”. Taka zmiana treści tego przepisu pozwoliłaby wyeliminować czynnik prowadzący do błędnych wniosków, będąc zarazem zmianą doprecyzowującą przepisy. Po zmianie badanie opierałoby się na sprawdzeniu, czy dana czynność wchodzi do zakresu działalności podatnika. Obecnie, wskutek stosowania PKD, badana jest odpowiedź na pytanie, czy czynności i prace wchodzi do innego zakresu działalności i jeśli tak, to nie wchodzi automatycznie do zgłoszonego zakresu działalności, co by sugerowała definicja słownikowa słowa „inny”, ale PKD pozwala zaliczyć dane czynności do dwóch podklas. Taki proces badania obecnie nie odpowiada dyrektywie wykładni tych przepisów, zmierzającej do przeznaczenia tej formy opodatkowania dochodu dla mniejszych podatników. Po proponowanej zmianie przepisów nie byłoby wątpliwości, czy dana czynność może być w zakresie działalności podatnika, czy jest on do niej uprawniony. Spełnienie tego postulatu *de lege ferenda* pozwoliłoby także kwalifikować jednakowo poszczególne usługi,

niezależnie od podstawy prawnej wykonywania zawodu wykonawcy, tak jak w powyżej opisywanym przypadku pielęgniarek.

Na podstawie orzecznictwa przedstawionego powyżej ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie kolejnego warunku szczególnego dla tego rodzaju działalności, który wyłączałby wykonywanie działalności przy wsparciu zespołu medycznego większego niż jedna osoba ze zgłoszonego zakresu działalności. Taka zmiana wpisałaby się w wygaszanie tej formy opodatkowania i ograniczyłaby liczbę podatników z niej korzystających. Taki warunek uzupełniałby inny warunek szczególny w postaci możliwości zatrudnienia tylko jednej pomocy fachowej lub przyuczonej.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Borszowski P., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny karty podatkowej*, „Glosa” 1999, nr 10.
- Gryziak B., *Klasyfikacja statystyczna w postępowaniu w sprawie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, czyli o potrzebie rozwoju teorii normy prawno-podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2026, nr 4.
- Hanusz A., Czerski P., Niezgodą A., *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006.
- Huchla A., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2001.
- Institucje prawa medycznego. System prawa medycznego*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2018.
- Karkowska D., *Zawody medyczne*, Warszawa 2012.
- Kumkowski Ł., Osada D., Roszkowski P., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz praktyczny*, wyd. 1, Warszawa 2025.
- Organizacja systemu ochrony zdrowia. System prawa medycznego*, t. III, red. D. Bach-Golecka, R. Stankiewicz, Warszawa 2020.
- System prawa medycznego*, t. I, *Pojęcie, źródła i zakres prawa medycznego*, red. R. Kubiak, L. Kubicki, E. Zielińska, Warszawa 2018.
- Szczęśniak P., *Warunki uprawniające do opodatkowania w formie karty podatkowej*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Witczak R., *Opodatkowanie działalności medycznej lekarzy i pielęgniarek*, Warszawa 2009.
- Zieliński R., *Uprozczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012.

Artur Podsiadły* 

OBOWIĄZEK PRAWDŁOWEGO ZGŁOSZENIA DAROWIZNY I SPADKU – CHARAKTER PRAWNY I FORMALNY WYMIAR OBOWIĄZKÓW PODATNIKA

Streszczenie. Artykuł poświęcony jest analizie charakteru prawnego oraz skutków niedopełnienia obowiązku zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, stanowiącego warunek skorzystania ze zwolnienia podmiotowego w podatku od spadków i darowizn. Krytycznej analizie poddano nadmierny rygoryzm formalny organów podatkowych, który w praktyce prowadzi do ograniczenia realizacji ustawowego prawa najbliższej rodziny do ochrony substancji majątkowej. W opracowaniu omówiono kwalifikację formularza SD-Z2, wskazując na doniosłe konsekwencje procesowe stanowisk w zakresie usuwania braków formalnych czy omyłek zgłoszenia. Analiza obejmuje również techniczne bariery stosowania wzoru zgłoszenia, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki darowizn z majątku wspólnego małżonków oraz nabyć wielocłonowych. Odwołując się do konstytucyjnej aksjologii, w tym zasady proporcjonalności i zaufania do organów

* Adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, doradca podatkowy, radca prawny, e-mail: artur.podsiadly@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9605-1579>



Received: 31.03.2026. Revised: 8.05.2026. Accepted: 24.05.2026.

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

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

państwa, w artykule sformułowano postulaty zmierzające do liberalizacji wymogów formalnych oraz ujednolicenia linii interpretacyjnej w duchu prymatu celu społecznego ustawy nad jej technicznym wymiarem.

Słowa kluczowe: podatek od spadków i darowizn, zwolnienie podatkowe, zgłoszenie darowizny, darowizna, spadek, formularz SD-Z2, deklaracja podatkowa, obowiązek instrumentalny, formalizm podatkowy, zasada proporcjonalności

THE DUTY TO PROPERLY REPORT GIFTS AND INHERITANCES: THE LEGAL NATURE AND FORMAL ASPECTS OF TAXPAYER OBLIGATIONS

Abstract. The article analyses the legal nature and the consequences of failing to comply with the obligation to report the acquisition of the ownership of property or property rights, which serves as a condition for exercising the subjective exemption in inheritance and donation tax. A critical analysis is conducted on the excessive formal rigour of tax authorities, which in practice leads to a restricted realisation of the immediate family's statutory right to protect their assets.

The paper discusses the classification of the SD-Z2 form, highlighting the significant procedural consequences of various positions regarding the rectification of formal defects or errors in the notification. The analysis also covers technical barriers to applying the notification template, with a specific focus on donations made from joint marital property and multi-stage acquisitions. By referring to constitutional axiology, including the principle of proportionality and the principle of trust in state authorities, the article formulates postulates aimed at liberalising formal requirements and unifying the interpretative approach in the spirit of the primacy of the statute's social purpose over its technical dimension.

Keywords: inheritance and donation tax, tax exemption, notification of donation, donation, inheritance, SD-Z2 form, tax declaration, instrumental obligation, tax formalism, principle of proportionality

1. WPROWADZENIE

Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem majątkowym należnym od nabycia określonych składników rzeczowych majątku bądź składników w formie praw majątkowych znajdujących się lub wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Oprócz skutku w postaci przyrostu majątku, na gruncie podatku od spadków i darowizn niezwykle istotne będą również powiązania rodzinne i osobiste¹. Wprowadzenie do polskiego systemu prawnego zwolnienia podmiotowego od podatku od spadków i darowizn

¹ P. Borszowski, [w:] K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, P. Borszowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2022, art. 1, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750716/687983/borszowski-pawel-i-in-ustawa-o-podatku-od-spadkow-i-darowizn-komentarz-wyd-ii> (dostęp: 22.03.2026).

dla osób zaliczanych do tak zwanej zerowej grupy podatkowej² stanowi wyraz dążenia ustawodawcy do szczególnej ochrony sytuacji majątkowej w ramach najbliższej rodziny³. Konstrukcja ta opiera się na założeniu, że transfery majątkowe między osobami wykazującymi się szczególnie bliskim stosunkiem nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe⁴, nie powinny być obciążone podatkiem, służąc kumulacji kapitału wewnątrz podstawowej komórki społecznej, jaką jest rodzina. Niemniej jednak, skorzystanie z prawa do zwolnienia uzależnione jest od dopełnienia obowiązków informacyjnych, których pogłębiona analiza jest przedmiotem niniejszego artykułu. Zwolnienie jest bowiem skuteczne pod warunkiem dokonania odpowiedniego zgłoszenia nabycia organowi podatkowemu w terminie sześciu miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego⁵. Mamy więc do czynienia z obowiązkiem instrumentalnym, od którego spełnienia uzależnione jest skuteczne skorzystanie ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Zaniechanie wypełnienia tego obowiązku powoduje zastosowanie sankcji w postaci zapłaty podatku w podstawowej wysokości⁶.

Niniejszy artykuł podejmuje próbę odpowiedzi na pytanie o racjonalność utrzymywania rygorów formalnych dla skorzystania ze zwolnienia, odwołując się do praktycznych problemów związanych z dokonywaniem zgłoszenia. Kluczowym zagadnieniem dla omawianej problematyki będzie określenie natury prawnej formularza SD-Z2, a także problemów technicznych związanych ze stosowaniem wzoru zgłoszenia. Wypada jednocześnie zastrzec, że obok obowiązku zgłoszenia organowi nabycia własności, dla zastosowania wspomnianego zwolnienia ustawodawca statuuje również

² Art. 4a ust. 1 i n. Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1837, ze zm., dalej: UPSD).

³ J. Szczygieł, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, K. Winiarski, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 4(a), <https://sip.lex.pl/#/commentary/587867193/664633/bogucki-stanislaw-i-in-podatek-od-spadkow-i-darowizn-komentarz> (dostęp: 21.03.2026).

⁴ Jest to: małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha, por. art. 4a ust. 1 UPSD.

⁵ Ewentualnie w terminie sześciu miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku.

⁶ P. Mikuła, 6. *Obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku od spadków i darowizn*, [w:] *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369455416/442069?tocHit=1> (dostęp: 21.03.2026).

wymóg właściwego udokumentowania otrzymania środków pieniężnych na rachunek płatniczy nabywcy (tzw. warunek przekazania)⁷. Choć oba te obowiązki instrumentalne są ze sobą powiązane funkcjonalnie, kwestia technicznych aspektów dokumentowania transferów finansowych pozostaje poza głównym nurtem rozważań podjętych w niniejszym tekście. Przedmiotem analizy uczyniono bowiem rygoryzm samego procesu zgłoszeniowego (formularz SD-Z2), przy czym problematyka dokumentowania płatności zostanie przywołana wyłącznie w zakresie, w jakim bezpośrednio determinuje ona konkluzje dotyczące skuteczności oraz terminowości zgłaszania darowizn i spadków. Należy również zastrzec, iż poza sferą bezpośrednich dociekań badawczych w niniejszym opracowaniu pozostawiono ewolucję porządku prawnego⁸ w zakresie dopuszczalności i trybu przywrócenia terminu do dokonania zgłoszenia nabycia własności. Zagadnienie to, ze względu na swój doniosły charakter oraz wielopłaszczyznowość problematyki na styku prawa procesowego i materialnego, stanowi materię o ciężarze gatunkowym uzasadniającym ujęcie go jako przedmiot odrębnej, pogłębionej egzegezy, wykraczającej poza ramy określone dla niniejszej analizy.

2. CHARAKTER PRAWNY ZGŁOSZENIA NABYCIA SPADKU I DAROWIZNY

Fundamentalnym problemem, determinującym sytuację procesową podatnika ubiegającego się o zwolnienie z art. 4a UPSD, jest kwalifikacja zgłoszenia (obecnie na formularzu SD-Z2) pod kątem definicji legalnych zawartych w Ordynacji podatkowej⁹. Przyjęcie konkretnej kwalifikacji prawnej zgłoszenia nie stanowi jedynie zabiegu teoretycznoprawnego, lecz w sposób bezpośredni determinuje tryb procedowania tego dokumentu przez organy podatkowe, co w konsekwencji kształtuje sferę uprawnień procesowych oraz zakres obowiązków spoczywających na podatniku.

Podkreśla się bowiem, że zgłoszenie darowizny nie jest deklaracją w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej przede wszystkim dlatego, że powyższa definicja obejmuje „zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego,

⁷ Por. art. 4a ust. 1 pkt 2 UPSD.

⁸ Por. Ustawa z dnia 21 listopada 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2025 r., poz. 1854).

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111, ze zm.), dalej: OP, Ordynacja podatkowa.

podatnicy, płatnicy lub inkasenci”, nie otwierając tego katalogu na inne dokumenty¹⁰. Podejście to dzielą sądy administracyjne, uznając, że zgłoszenie stanowi wyłącznie oświadczenie nabywcy o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych¹¹. Wskazać jednak należy, że w doktrynie podkreślano, że takie sformułowanie definicji deklaracji, które uniemożliwia uznanie za nią ww. zgłoszenia, stanowi błąd ustawodawcy. Błąd ten powoduje brak możliwości podpisywania zgłoszenia przez pełnomocnika podatnika czy objęcia zgłoszenia czynnościami sprawdzającymi – co może być naprawione jedynie w drodze przepisu prawa, a nie chociażby zmiany formularza zgłoszenia¹². Jest to o tyle istotne, że w konsekwencji upowszechniło się stanowisko, iż organ podatkowy nie jest zobligowany do stosowania trybu właściwego do usuwania błędów czy oczywistych omyłek w deklaracji podatkowej, o którym mowa w art. 274 Ordynacji podatkowej¹³. Podobnie w orzecznictwie podnosi się, że organy nie tylko nie są zobowiązane, ale nawet uprawnione do stosowania trybu z art. 169 Ordynacji podatkowej właściwego dla usuwania braków formalnych podań¹⁴. Tym samym brak pełnej treści zgłoszenia lub niezawarcie podpisu na dokumencie¹⁵ powodować będzie jego bezskuteczność i daleko idące konsekwencje dla nieświadomego, niezawiadomionego o tym fakcie podatnika, w postaci braku możliwości skorzystania ze zwolnienia. W tym kontekście – to na podatniku spoczywa pełne ryzyko błędnego wypełnienia formularza zgłoszenia¹⁶.

¹⁰ S. Babiarz, [w:] A. Mariański, W. Nykiel, S. Babiarz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, art. 4(a), <https://sip.lex.pl/#/commentary/587279145/76585/babiarz-stefan-marianski-adam-nykiel-wlodzimierz-ustawa-o-podatku-od-spadow-i-darowizn-komentarz> (dostęp: 22.03.2026).

¹¹ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. III FSK 183/22, LEX nr 3730890, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/523824586/1/iii-fsk-183-22-obowiazek-podpisania-formularza-sd-z-2-wyrok-naczelnego-sadu-administracyjnego?keyword=III%20FSK%20183%20F22> (dostęp: 22.03.2026).

¹² S. Babiarz, 3.3.3. *Zgłoszenie, jego treść, termin złożenia i charakter prawny*, [w:] *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369444995/160?tocHit=1> (dostęp: 22.03.2026).

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2012 r., sygn. II FSK 16/11, LEX nr 1216602, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521310298/1?pit=2026-03-21&directHit=true&directHitQuery=II%20FSK%2016%20F11> (dostęp: 22.03.2026).

¹⁵ Jak przykładowo w przywołanych wcześniej wyrokach.

¹⁶ Tym niemniej pozytywnie należy ocenić widoczne w stanach faktycznych cytowanych wyroków próby stosowania przez organy podatkowe procedur zmierzających do wyeliminowania błędów formalnych i technicznych składanych zgłoszeń.

Powyższe wydaje się nie do zaakceptowania z perspektywy systemu wartości preferowanego przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej¹⁷. W szczególności konstytucyjna aksjologia zakłada równość wobec prawa, co wynika między innymi z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Zasada ta oznacza, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną), mają być traktowane równo, co oznacza zarówno zakaz dyskryminowania, jak i faworyzowania takich osób¹⁸. Nie ma podstaw do różnicowania podatników w zakresie ich uprawnień oraz zasad informowania o błędach formalnych w zależności od tego, w oparciu o jaki wadliwy dokument wywodzone są dla nich istotne skutki na gruncie prawa podatkowego (deklaracja, informacja czy zgłoszenie). Brak procedury zmierzającej do usunięcia omyłek czy braków formalnych w odniesieniu do omawianego zgłoszenia można uznać za niezgodną z porządkiem konstytucyjnym lukę w przepisach. Stanowisko to pozostaje aktualne, o ile nie przyznamy w tym przypadku racji odmiennej linii orzeczniczej, która wskazuje, iż: Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 5 wprawdzie zawiera sformułowanie „deklaracja”, jednakże nie jest to definicja legalna, lecz skrót terminologiczny wprowadzony na jej użytek, a dokumenty uznawane za deklarację mogą niekiedy zawierać również składniki wskazujące na wolę podatnika, płatnika czy inkasenta¹⁹, co mogłoby prowadzić do wykładni, która zgłoszenie darowizny/spadku również pozwala traktować jak deklarację. W przeciwnym wypadku, chcąc uzyskać rezultat wykładni zgodny z konstytucyjnym systemem wartości oraz spójny systemowo, należałoby ww. lukę usunąć *per analogiam legis*²⁰. Z uwagi bowiem na racjonalność prawodawcy nie należy przypisywać mu intencji stworzenia regulacji zbędnych, niekompletnych czy też niezgodnych, zwłaszcza z Konstytucją RP, skoro założenie to implikuje niesprzeczność i systemowość wiedzy ustawodawcy o prawie, a także asymetryczność i przechodność jego preferencji²¹.

¹⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

¹⁸ Por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lipca 2004 r., SK 8/03, OTK ZU 2004/7A/65 oraz powołane tam orzeczenia.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2009 r., sygn. I FSK 1551/07, LEX nr 593629, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520687325> (dostęp: 22.03.2026).

²⁰ Szerzej o lukach w prawie por. np. Z. Ziemiński, *Podstawy sporów o „luki w prawie”*, „Państwo i Prawo” 1966, z. 2.

²¹ L. Nowak, *Interpretacja prawnicza. Studium z metodologii prawoznawstwa*, Warszawa 1973, s. 172.

Nie do przyjęcia jest w związku z powyższym pogląd, że prawodawca podatkowy w ogóle nie uwzględnił normy przewidującej tryb informowania czy usuwania omyłek i braków formalnych dokumentu, jakim jest zgłoszenie. Zamiast tego uznać należy, że norma ta jest niejako założona przez polski system prawny i wobec tego wywieść ją w drodze analogii z ustawy, tj. przez odpowiednie stosowanie – tu: regulacji dotyczących deklaracji podatkowych czy pism. Takie rozumienie możliwości uzupełnienia luki w przepisach zawierających gwarancje podatnika jest co do zasady zgodne z podejściem sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał między innymi, że: przyjmowanie w prawie podatkowym zakazu tworzenia przez analogię prawnopodatkowych stanów faktycznych dotyczy przede wszystkim rozszerzania zakresu opodatkowania i w tym sensie ma ścisły związek z uregulowaną w art. 217 Konstytucji RP zasadą wyłączności ustawy przy określaniu istotnych elementów stosunku daninowego. Nie obejmuje natomiast sytuacji, gdy w grę wchodzi gwarancje podatnika znajdujące umocowanie w zakładanej przez system podatkowy aksjologii (wynikającej z unormowań Konstytucji)²².

Podsumowując, obecna niejednoznaczność w kwalifikacji zgłoszenia SD-Z2 tworzy niebezpieczną pułapkę procesową, w której formalizm bierze górę nad celem zwolnienia z art. 4a UPSD. Skoro system prawa podatkowego opiera się na zaufaniu do organów państwa, niedopuszczalna jest sytuacja, w której drobny błąd techniczny lub brak podpisu, przy jednoczesnym zachowaniu materialnych przesłanek zwolnienia, pozbawia podatnika prawa do zwolnienia lub znacząco utrudnia naprawienie tego błędu formalnego. Postulat dotyczący wykładni zmierzającej do traktowania zgłoszenia jak deklaracji lub stosowania analogii z art. 274 lub art. 169 Ordynacji podatkowej, w braku zmiany stosownych przepisów, wydaje się konieczny dla zachowania standardów demokratycznego państwa prawnego, w którym procedury mają służyć realizacji praw podmiotowych, a nie ich arbitralnemu niweczeniu.

²² Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 481/11, LEX nr 1111985, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521205681/1?directHit=true&directHitQuery=I%20FSK%20481%2F11> (dostęp: 22.03.2026).

3. TECHNICZNE ASPEKTY STOSOWANIA FORMULARZA ZGŁOSZENIA (SD-Z2)

Kontynuowanie rozważań dotyczących zgłaszania spadków i darowizn wymaga również analizy samego narzędzia, którym posługuje się zgłaszający. W art. 4a ust. 5 UPSD zawarto upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych i zakresu danych w nim zawartych²³. Istnienie formularza niewątpliwie porządkuje zakres danych konieczny dla sformułowania zgłoszenia i przekazania niezbędnych informacji. W określonych przypadkach jednak korzystanie z formularza może niepotrzebnie komplikować dokonanie zgłoszenia.

Istotnym problemem technicznym jest kwestia zgłaszania jednocześnie kilku darowizn lub darowizn dokonywanych w kilku transzach. Konstrukcja formularza SD-Z2 przewiduje miejsce na wpisanie tylko jednej daty nabycia oraz jednej daty powstania obowiązku podatkowego. W praktyce oznacza to, że systematyczne wsparcie finansowe od tej samej osoby powinno być, według rygorystycznych wytycznych technicznych, zgłaszane na osobnym druku dla każdego przelewu z osobna. To techniczne ograniczenie może powodować negatywne skutki dla podatników. Chociaż organy interpretacyjne wskazują, że błędne wypełnienie formularza (np. ujęcie kilku darowizn na jednym druku) nie niweczy materialnego prawa do zwolnienia, o ile organ otrzymał niezbędne informacje w ustawowym terminie, to motywy pytań formułowanych do organów interpretacyjnych sugerują, że na poziomie organu podatkowego można spotkać się ze stanowiskiem, że takie zgłoszenie pozwala na zastosowanie zwolnienia tylko od jednej darowizny – jednego przelewu²⁴.

Przykładem wspomnianej komplikacji może być również sytuacja, w której przedmiotem nabycia są środki pieniężne pochodzące z majątku wspólnego małżonków (np. rodziców obdarowanego). Choć w obrocie cywilnoprawnym mamy do czynienia z jedną umową i jednym przelewem całości kwoty, techniczna konstrukcja formularza SD-Z2 – przewidująca miejsce na wskazanie danych tylko jednego zbywcy – wymusza na

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 2060), dalej: Rozporządzenie.

²⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 4 listopada 2022 r., wydana przez: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, znak: 0111-KDIB2-3.4015.76.2022.4.AD, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185208427> (dostęp: 28.03.2026).

podatniku dokonanie operacji o charakterze ściśle fiskalnym, niemającej odzwierciedlenia w rzeczywistym przebiegu transakcji. Organy podatkowe stoją bowiem na stanowisku, że w takim przypadku obdarowany jest zobligowany do sztucznego podziału darowizny na dwie równe części i złożenia dwóch odrębnych zgłoszeń SD-Z2, w których każdy z rodziców figuruje jako osobny darczyńca²⁵. Podatnik, działając w zaufaniu do treści wyciągu bankowego (na którym widnieje jedna kwota i jeden nadawca) oraz treści umowy, może intuicyjnie dążyć do złożenia jednego zgłoszenia, przez co narazić się może na restrykcyjne stanowisko organu podatkowego zmierzające do uniemożliwienia skutecznego skorzystania ze zwolnienia.

Odpowiedzią na powyższe problemy może się wydawać fakt, że zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie wybrzmiewa jednolicie, że spełnienie warunku zgłoszenia na wskazanym formularzu nie zostało opatrzone wymogiem ustawowym, przy tym ma on rolę raczej techniczno-instrukcyjną²⁶. Ustawodawca nie przewidział wprost negatywnych skutków materialnoprawnych związanych *stricte* z brakiem złożenia zgłoszenia na określonym druku – można go zatem dokonać w innej formie, zachowując niezbędne elementy, które powinno zawierać zgłoszenie. Stosowanie alternatywnych do formularza form zgłoszenia okazuje się jednak utrudnione w praktyce. Rzecznik Praw Obywatelskich informował bowiem, że w wielu sprawach obywatele zwracają się do biura z problemem kwestionowania przez organy podatkowe okoliczności dokonania zgłoszenia nabycia praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w innej formie niż na formularzu SD-Z2²⁷. Warto przy tym podkreślać, że ów inny dokument powinien stanowić wyraz aktywności podatnika ukierunkowanej na uzyskanie zwolnienia. Da się w tym zakresie zauważyć pewną niekonsekwencję i brak jednolitości w ocenie „skuteczności formy zastępczej”: poinformowanie urzędu o darowiznie w oświadczeniu majątkowym składanym przez dyrektora

²⁵ Interpretacja indywidualna z dnia 15 czerwca 2023 r., wydana przez: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, znak: 0111-KDIB2-3.4015.74.2023.1.ASZ, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185228350> (dostęp: 28.03.2026).

²⁶ P. Borszowski, [w:] K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, P. Borszowski, *Ustawa o podatku od spadków...*

²⁷ Rzecznik Praw Obywatelskich, pismo z dnia 11 lutego 2022 r., znak: V.511.391.2022.EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-02/Do_premiera_zwolnienia_podatkowe_11.02.2022.pdf (dostęp: 28.03.2026).

szoły było uznawane za spełniające wymogi²⁸, podczas gdy dokumentacja złożona przez spadkobiercę w celu zgłoszenia kontynuacji działalności gospodarczej (zarząd sukcesyjny) nie została uznana za skuteczne zgłoszenie nabycia spadku²⁹.

Konstatacja powyższych rozważań prowadzi do zasadności sformułowania postulatów o zrewidowanie wzoru formularza SD-Z2 w stronę większej przystępności i eliminacji wad technicznych lub wypracowanie standardu zgłoszenia, który byłby w pełni zgodny z rozporządzeniem, a jednocześnie dopuszczałby większą swobodę, chociażby w zakresie zgłaszania większej liczby darowizn jednocześnie. Musi się to wiązać z wyraźnym zobowiązaniem organów podatkowych do akceptowania zgłoszeń zawartych w innych dokumentach aniżeli formularz SD-Z2, o ile zawierają one komplet danych niezbędnych do weryfikacji warunków zwolnienia.

4. OBOWIĄZEK ZGŁOSZENIA SPADKU I DAROWIZNY A ZASADA PROPORCJONALNOŚCI

Choć zatem prawo do omawianej preferencji podatkowej na gruncie podatku od spadków i darowizn wydaje się być zakorzenione w statusie osobistym podatnika w odniesieniu do darczyńcy lub spadkodawcy, jego realizacja jest nierozzerwalnie związana z dopełnieniem rygorów technicznych w odpowiednim czasie. W praktyce obrotu prawnego dochodzić może przez to do zderzenia nieformalnego charakteru relacji rodzinnych z formalizmem prawa podatkowego. Wymiar formalny zgłoszenia nabycia własności stanowi przy tym swojego rodzaju uszczelnienie systemu podatkowego. Dokonanie darowizny w sposób jawny zabezpiecza interesy Skarbu Państwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony podatników, którzy w celu uniknięcia odpowiedzialności podatkowej mogliby powoływać się na fikcyjne czynności prawne dokonane pomiędzy najbliższymi członkami rodziny, czego zweryfikowanie w postępowaniu podatkowym stwarzałoby trudności. Podkreśla się zatem, że samo istnienie obowiązku notyfikacji

²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2016 r., sygn. VIII SA/Wa 869/15, LEX nr 2090389, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/522184085/1/viii-sa-wa-869-15-zgloszenie-darowizny-w-innej-formie-niz-na-formularzu-wyrok-wojewodzkiego-sadu...?keyword=VIII%20SA%2FWa%20869%2F15> (dostęp: 28.03.2026).

²⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 kwietnia 2025 r., sygn. I SA/Gd 903/24, LEX nr 3853467, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/523947163/1?directHit=true&directHitQuery=I%20SA%2FGD%20903%2F24> (dostęp: 28.03.2026).

zwiększa pewność obrotu prawnego³⁰. Przesłanki te tracą na aktualności w sytuacji, kiedy do dokonania czynności prawnej dochodzi przy udziale funkcjonariusza publicznego, jakim jest notariusz, przez co przewidziano wyjątki, w których zapewniona przez niego pewność obrotu nie wymaga zachowania dodatkowych środków bezpieczeństwa³¹.

Omawiany obowiązek zgłoszenia powodować może jednak pewne wątpliwości co do zgodności z zasadą proporcjonalności. Zasada ta stanowi bezpiecznik ograniczający ingerencję ustawodawcy, władzy wykonawczej i sądowniczej w prawa jednostki³². Z zasady tej wynika uprawnione oczekiwanie podatnika, że nawet w sytuacji, gdy nie dochowa należytej staranności i uchybi stawianemu przez ustawę warunkowi, to wynikające z tego faktu konsekwencje będą współmierne i adekwatne do popełnionego uchybienia³³.

Uzależnianie zwolnienia od złożenia określonej informacji nie wydaje się jedynym możliwym sposobem zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa. Wskazać można na proponowane alternatywne rozwiązania, w tym wystarczające mogłoby być posłużenie się przez ustawodawcę otwartą formułą umożliwiającą udowodnienie przesłanek zwolnienia za pomocą dowolnych dostępnych środków dowodowych³⁴. Co więcej, przy obowiązującym „warunku przekazania” (potwierdzenia otrzymania środków na rachunek płatniczy), zasadność utrzymywania dodatkowego wymogu zgłoszenia na formularzu SD-Z2 może budzić wątpliwości.

Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że definitywne pozbawienie podatnika prawa do zwolnienia wskutek uchybienia formalnego stanowić może sankcję o stopniu dolegliwości niewspółmiernym do wagi naruszenia. W świetle standardów demokratycznego państwa prawnego każda ingerencja w sferę majątkową obywatela winna bowiem odpowiadać testowi proporcjonalności. Konstrukcja uzależniająca prawo do zwolnienia

³⁰ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2011 r., sygn. I SA/Rz 234/11, LEX nr 852883, <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520946579> (dostęp: 21.03.2026).

³¹ Por. art. 4a ust. 4 pkt 2 UPSD.

³² A. Mudrecki, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2025 r. (sygn. akt III FPS 2/25) [dot. braku obowiązku złożenia zeznania podatkowego w przypadku dziedziczenia na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu]*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2026, nr 1, s. 144–150, <https://sip.lex.pl/#/publication/386415467> (dostęp: 28.03.2026).

³³ Tak: K. Zając, *Sądowa korekta aksjologiczna prawa podatkowego – uwagi w kontekście zwolnienia dla osób najbliższych w podatku od spadków i darowizn*, „International Journal of Legal Studies” 2022, nr 1(11), s. 23–59.

³⁴ Tak: P. Miś, 6. *Obowiązki instrumentalne...*

podmiotowego od dopełnienia rygoru notyfikacyjnego w sytuacji, gdy organy podatkowe posiadają instrumenty pozwalające na samodzielną weryfikację materialnoprawnych przesłanek tego przywileju, narusza ten standard. Relacja między nałożonym na podatnika obowiązkiem instrumentalnym a celem w postaci ochrony szczelności systemu daninowego jawi się jako niewspółmierna. Potencjalne ryzyko nadużyć fiskalnych nie wydaje się bowiem na tyle doniosłe czy trudne do zwalczenia innymi środkami, by uzasadniało stosowanie tak daleko idących sankcji za uchybienie wymogom formalnym. W szczególności w procesie spadkobrania wymóg ten staje się przejawem technicznego rygoryzmu, tracąc charakter realnego zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa³⁵.

5. WNIOSKI

Przeprowadzona w niniejszym artykule analiza prowadzi do konstatacji, że obecny model realizacji zwolnienia podmiotowego z art. 4a UPSD charakteryzuje się dychotomią między aksjologicznym celem ustawodawcy a formalnym rygoryzmem. Choć intencją wprowadzenia tzw. zerowej grupy podatkowej była ochrona substancji majątkowej rodziny, to w praktyce formalny wymiar obowiązków jednostki stał się wyraźną, trudną do uzasadnienia barierą dla skorzystania ze zwolnienia. Należy przy tym sformułować następujące wnioski końcowe:

- Kwalifikacja zgłoszenia jako oświadczenia wiedzy, wyłączająca traktowanie tego dokumentu jako deklaracji podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej, tworzy asymetrię procesową. Pozbawia to podatnika gwarancji wynikających z art. 169 § 1 oraz art. 274 Ordynacji podatkowej, przerzucając na niego pełne ryzyko technicznego błędu w dokumencie. Postuluje się *de lege ferenda* zmianę definicji legalnej deklaracji lub wprowadzenie przepisu nakazującego odpowiednie stosowanie procedur naprawczych do zgłoszeń z art. 4a UPSD. Jednocześnie, w braku odpowiednich regulacji, wydaje się, że można w tym wypadku doszukać się luki, którą można by usunąć *per analogiam legis*.
- Analiza technicznych aspektów formularza SD-Z2 wykazała, że wzór ten nie nadąża za realiami obrotu cywilnoprawnego, szczególnie w zakresie darowizn z majątku wspólnego małżonków oraz

³⁵ K. Zając, *Sądowa korekta aksjologiczna...*

darowizn seryjnych. Wymóg „sztucznego” dzielenia transakcji na potrzeby formularza wydaje się nieuzasadniony. Istotne jest zatem uproszczenie i dostosowanie wzoru SD-Z2 oraz zobowiązanie organów do akceptowania pism o dowolnej formie, o ile zawierają one dane niezbędne do weryfikacji przesłanek zwolnienia.

- Obecny system, przewidujący całkowitą utratę zwolnienia za uchybienia o charakterze czysto instrumentalnym, wydaje się nieproporcjonalny. W sytuacji, gdy organy skarbowe dysponują innymi narzędziami weryfikacji uprawnienia do zwolnienia, tak dotkliwy skutek traci charakter zabezpieczający, a nabiera cech wysoce sankcyjnych.

Podsumowując, rygoryzm formalny w podatku od spadków i darowizn, w kontekście zgłaszania spadków i darowizn, pozostaje na wysokim poziomie, który może być trudny do uzasadnienia z perspektywy systemowej. Granica formalizmu zostaje przekroczona w momencie, gdy procedura przestaje służyć prawu materialnemu, a zaczyna istnieć wyłącznie dla samej siebie, stając się źródłem arbitralnych rozstrzygnięć organów podatkowych. Należy zatem postulować, aby proces wykładni omawianych przepisów nie pozwolił na trwałe przekroczenie tej granicy, lecz niezmiennie dążył do zachowania niezbędnej równowagi między rygoryzmem fiskalnym a nadrzędnym celem ochrony kapitału rodzinnego.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., [w:] A. Mariański, W. Nykiel, S. Babiarz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010 (dostęp online: LEX, 22.03.2026).
- Babiarz S., 3.3.3. *Zgłoszenie, jego treść, termin złożenia i charakter prawny*, [w:] *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019 (dostęp online: LEX, 22.05.2026).
- Borszowski P., [w:] K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, P. Borszowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2022 (dostęp online: LEX, 22.03.2026).
- Mikuła P., 6. *Obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku od spadków i darowizn*, [w:] *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019 (dostęp online: LEX, 21.03.2026).
- Mudrecki A., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2025 r. (sygn. akt III FPS 2/25) [dot. braku obowiązku złożenia zeznania podatkowego w przypadku dziedziczenia na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu]*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2026, nr 1.

- Nowak L., *Interpretacja prawnicza. Studium z metodologii prawoznawstwa*, Warszawa 1973.
- Szczygieł J., [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, K. Winiarski, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021 (dostęp online: LEX, 21.03.2026).
- Zajac K., *Sądowa korekta aksjologiczna prawa podatkowego – uwagi w kontekście zwolnienia dla osób najbliższych w podatku od spadków i darowizn*, „International Journal of Legal Studies” 2022, nr 1(11).
- Ziemiński Z., *Podstawy sporów o „luki w prawie”*, „Państwo i Prawo” 1966, z. 2.

Katarzyna Rydz-Sybilak* 

Sebastian Kowalski** 

ZABEZPIECZENIE MAJĄTKOWE W POSTĘPOWANIU W SPRAWACH O PRZESTĘPSTWA SKARBOWE LUB WYKROCZENIA SKARBOWE¹

Streszczenie. Instytucja zabezpieczenia majątkowego jest niewątpliwie środkiem przymusu. Występuje nie tylko na gruncie prawa karnego procesowego, lecz nadto w postępowaniu karnym skarbowym, w którym może być stosowane wobec czynów kwalifikowanych zarówno jako wykroczenie skarbowe, jak i przestępstwo skarbowe. Opracowanie ma na celu wskazanie różnic dotyczących

* Doktor nauk prawnych, adwokat, adiunkt w Katedrze Prawa Karnego Procesowego i Kryminalistyki na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: ksybilak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1612-7626>

** Doktor nauk prawnych, sędzia, adiunkt w Zespole Badawczym Prawa Karnego Procesowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, email: kowalskiseb@op.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1993-1211>

¹ Artykuł powstał podczas badań prowadzonych w ramach stażu badawczego dr. Sebastiana Kowalskiego w Uniwersytecie Łódzkim, Wydziale Prawa i Administracji, Katedrze Prawa Karnego Procesowego i Kryminalistyki; udział autorów w powstaniu artykułu jest równy.



Received: 3.06.2026. Revised: 15.06.2026. Accepted: 17.06.2026.

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

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** K.R.-S. 50%, S.K. 50%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

przesłanek omawianej instytucji w procesie karnym i karnym skarbowym, z uwzględnieniem specyfiki prawa karnego skarbowego, które odsyła do odpowiedniego stosowania norm zawartych w Kodeksie postępowania karnego, przy jednoczesnym uregulowaniu w aspekcie *lex specialis* własnych odrębności, a także ustaleniu kręgu podmiotowego, wobec którego może być zastosowane.

Słowa kluczowe: zabezpieczenie majątkowe, postępowanie karne skarbowe, zmiana, uchylenie lub upadek zabezpieczenia majątkowego

THE ATTACHMENT OF PROPERTY IN PROCEEDINGS RELATING TO FISCAL OFFENCES OR FISCAL CRIMES

Abstract. The institution of the attachment of property is undoubtedly a means of coercion. It occurs not only in criminal proceedings but also in fiscal criminal proceedings, where it can be applied to acts classified as both fiscal offences and fiscal crimes. This study aims to indicate the differences concerning the prerequisites of the discussed institution in criminal proceedings as well as in fiscal criminal proceedings, taking into account the differences and specificities of fiscal criminal law, which refers to the appropriate application of the provisions contained in the Code of Criminal Procedure, while simultaneously regulating its own particularities in the aspect of *lex specialis*, as well as determining the scope of subjects to whom it may be applied.

Keywords: attachment of property, fiscal criminal proceedings, change, repeal or lapse of the attachment of property

1. WSTĘP

Problematyka zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu karnym nie jest obca polskiej doktrynie, co nie dziwi chociażby z uwagi na praktyczne znaczenie tego środka przymusu². To oczywiście nie znaczy, że wszel-

² Zob. np. K. Rydz-Sybilak, *Środki przymusu oraz środki zapobiegawcze*, [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, t. XV, *Pozakodeksowe postępowania szczególne. Odpowiednie stosowanie przepisów kodeksu postępowania karnego w innych ustawach*, red. R. Olszewski, D. Świecki, Warszawa 2026, s. 184 i nast.; S. Kowalski, *Ustalenie wysokości podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie w postępowaniu karnym skarbowym*, Toruń 2025, s. 241–249 i cyt. tam literatura; K. Oleksy, *Funkcja kompensacyjna procesu karnego*, Warszawa 2024, s. 258–265; S. Szyrmer, *Specyficzne cechy zabezpieczenia majątkowego w prawie karnym skarbowym (kwestie wybrane)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2023, nr 1; J. Kudrelek, *Postępowanie zabezpieczające w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 6, *passim*; P. Starzyński, *Postępowanie zabezpieczające w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007, *passim*; H. Skwarczyński, *Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu karnym skarbowym*, „Palestra” 2006, nr 1–2, *passim*; Z. Siwik, *Zabezpieczenie majątkowe i tymczasowe zajęcie w ustawie karnej skarbowej*, „Problemy Praworządności” 1987, nr 8–9, s. 58–68; A. Bulsiewicz, *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych i kar majątkowych w postępowaniu karnym*, Warszawa 1975, *passim*.

kie kwestie związane z zabezpieczeniem majątkowym w postępowaniu karnym zostały dogłębnie przestudiowane i opisane. Z pewnością do tych mniej zbadanych należy zagadnienie specyfiki wskazanego środka przymusu w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe stypizowane w rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego (dalej: k.k.s.), skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu³. Tymczasem jest to problematyka niezwykle interesująca z dwóch co najmniej powodów. Z jednej strony, postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe cechuje jednak niemała autonomia względem typowego postępowania karnego (w sprawie o przestępstwo), w tym także w kwestiach związanych ze stosowaniem środków przymusu. Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu należą zaś do tych o największym znaczeniu praktycznym – spośród wszystkich tego rodzaju czynów zabronionych one najczęściej trafiają do sądów i co rusz rodzą trudności natury prawnej i faktycznej. Z drugiej strony, wskazana autonomia normatywna nie czyni jednak tego postępowania innym niż postępowanie karne (*sensu largo*), co ma istotne znaczenie w odniesieniu do postępowań związanych funkcjonalnie z postępowaniami w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Do nich należą postępowania podatkowe lub sądowoadministracyjne (toczące się na skutek skarg na ostateczną decyzję podatkową). W tej to perspektywie celem opracowania jest przeprowadzenie analizy obowiązujących przepisów dotyczących instytucji zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe stypizowane w rozdziale 6 k.k.s., ze szczególnym uwzględnieniem odrębności względem zabezpieczenia majątkowego stosowanego w typowym postępowaniu karnym oraz odrębności tego środka przymusu względem zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w postępowaniu podatkowym. Rozważania będą prowadzone metodą dogmatycznoprawną, a więc w oparciu o aktualny stan normatywny i poglądy wyrażane na badaną kwestię w doktrynie, z wykorzystaniem ogólnodostępnego orzecznictwa.

³ W dalszej części opracowania, dla jasności wyводу, używamy zamiennie sformułowań: „postępowanie karne w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe” oraz „postępowanie karne skarbowe”. Warto dodać, że opracowania dotyczące zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu karnym skarbowym albo skupiają się na konkretnym fragmencie tej problematyki – częściowo innym niż poruszana w tym opracowaniu (S. Kowalski, *Ustalenie...*; S. Szyrmer, *Specyficzne...*), albo są częściowo nieaktualne z uwagi na zmiany ustawowe, jakie w ciągu ostatnich 10 lat miały miejsce (H. Skwarczyński, *Zabezpieczenie...*).

2. CHARAKTER PRAWNY I PRZESŁANKI ZABEZPIECZENIA W POSTĘPOWANIU KARNYM SKARBOWYM

Środki przymusu zabezpieczają prawidłowy przebieg i skuteczność postępowania karnego. Mają umożliwić stworzenie odpowiednich warunków wykonywania czynności procesowych, ich rodzaj zaś i forma uzależnione są od konkretnych zadań, których realizację powinny zapewnić. Jednym z nich jest zabezpieczenie majątkowe, którego celem jest zagwarantowanie wykonania przyszłego wyroku w zakresie wykonania kary, środka karnego lub innych rozstrzygnięć, a to przez dokonanie różnego rodzaju obciążeń majątku oskarżonego (podejrzanego). Ingerencja w prawa majątkowe oskarżonego (podejrzanego) wyprzedza prawomocną decyzję w przedmiocie niekorzystnych dla niego rozstrzygnięć o charakterze majątkowym, stanowiąc swego rodzaju antycypację egzekucji. Zabezpieczenie majątkowe odgrywa zatem istotną rolę w procesie, zmierza bowiem do zapewnienia wykonalności przyszłych wyroków skazujących na kary grzywny, orzekających przepadek przedmiotów lub inny środek represji karnej podlegający egzekucji w postępowaniu wykonawczym. Między wszczęciem postępowania karnego skarbowego przeciwko podejrzanemu a uprawomocnieniem się orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie upływa zazwyczaj kilka lub kilkanaście miesięcy, a w skomplikowanych, wieloosobowych sprawach częstokroć trwa to jeszcze dłużej⁴. Oskarżony (podejrzany), świadom możliwości wydania orzeczenia dotyczącego również jego własnego mienia, mógłby je ukryć lub sprzedać, a nawet zniszczyć, uniemożliwiając czy choćby w istotny sposób utrudniając tym samym wykonanie orzeczenia⁵. Właś-

⁴ Aczkolwiek wiele zależy przede wszystkim od sprawności procedowania danego wydziału sądu karnego, do którego trafia sprawa o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz kompetencji konkretnego sędziego, do którego referatu taka sprawa zostaje skierowana.

⁵ Z tego powodu, w myśl § 202 ust. 1 i 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulaminu wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (Dz.U. z 2025 r., poz. 753; dalej: r.j.o.p.), już na początkowym etapie postępowania przygotowawczego należy ustalać mienie stanowiące korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa skarbowego, podlegające przypadkowi, zaś w każdej sprawie o przestępstwo skarbowe, w związku z którymi mogą zostać wydane postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, o których mowa w art. 291 §§ 1 i 3 k.p.k. lub art. 131 §§ 1 i 3 k.k.s., należy na jak najwcześniejszym etapie postępowania przygotowawczego dążyć do ustalenia stanu majątkowego podmiotów, na których mieniu może zostać zastosowane zabezpieczenie majątkowe.

ciwa i całkowita realizacja wyroku skazującego oskarżonego na karę majątkową oraz zasądzającego roszczenia odszkodowawcze uzależniona jest więc w dużej mierze od odpowiednio wczesnego i skutecznego zabezpieczenia majątkowego⁶. Jako takie zabezpieczenie majątkowe ma zatem charakter tymczasowy – z góry wiadomo, że ostatecznie zostanie ono zaliczone na poczet należności wynikającej z zabezpieczonego środka reakcji karnej albo uchylone (upadnie), jeśli taki środek reakcji nie będzie ostatecznie orzeczony.

Wskazuje się niekiedy, że wymieniony środek przymusu nie może prowadzić do zaspokojenia roszczenia⁷. Jest to teza nietrafna o tyle, o ile zauważy się, że w zdecydowanej większości rozstrzygnięć, których wykonanie środek ten ma wspierać, w dacie jego zastosowania nie ma mowy o jakimkolwiek roszczeniu, lecz prognozuje się możliwość określonego rozstrzygnięcia, w szczególności wymierzenia kary grzywny lub orzeczenia przepadku korzyści majątkowej⁸. Ono ma po prostu zabezpieczać skuteczne i szybkie wykonanie wyroku skazującego (lub warunkowo umarzającego postępowanie karne). Natomiast niewątpliwie zabezpieczenie majątkowe powinno być stosowane z zachowaniem zasady proporcjonalności – jak wprost wskazuje ustawodawca – rozmiar zabezpieczenia powinien odpowiadać jedynie potrzebom tego, co ma zabezpieczać⁹. Co więcej, ze względu na to, że ewidentnie ogranicza prawo dysponowania mieniem przez osobę chronioną domniemaniem niewinności, zabezpieczenie majątkowe powinno być używane wyłącznie wówczas, kiedy rzeczywiście spełnione są ku temu ustawowe przesłanki¹⁰.

⁶ Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 26 października 2011 r., sygn. II AKz 693/11, „Prokuratura i Prawo” – wkładka 2012, nr 3, poz. 31.

⁷ M. Kurowski, *Zabezpieczenie majątkowe a upadłość dłużnika – zagadnienia wybrane*, „Prokuratura i Prawo” 2026, nr 1, s. 182.

⁸ W postępowaniu karnym o roszczeniu można mówić w odniesieniu do środków kompensacyjnych obowiązku naprawienia szkody i zadośćuczynienia za krzywdę, natomiast na gruncie postępowania karnego skarbowego – w odniesieniu do obowiązku uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, pod warunkiem, że oskarżony (podejrzany) jest zarazem dłużnikiem daninowym lub inną osobą zobowiązaną na podstawie właściwych przepisów prawa finansowego do uiszczenia daniny stanowiącej taką właśnie należność.

⁹ Art. 293 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

¹⁰ P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 1–296*, Warszawa 2004, s. 1167–1168.

W Kodeksie karnym skarbowym nie uregulowano w pełni autonomicznie instytucji zabezpieczenia majątkowego. Trzon instytucji zabezpieczenia majątkowego został ujęty w przepisach Kodeksu postępowania karnego (dalej: k.p.k.), które na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. mają odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym¹¹. W przepisach regulujących postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ustawodawca wprowadził unormowania uwzględniające autonomię prawa karnego skarbowego i cele postępowania karnego skarbowego¹², nie wyłączając stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego dotyczących zabezpieczenia majątkowego. Skutkiem tego instytucja zabezpieczenia majątkowego w sprawach karnych skarbowych może być używana zarówno w sprawach o przestępstwa skarbowe, jak i w sprawach o wykroczenia skarbowe. Ponadto, zabezpieczeniu majątkowemu poświęcona jest część przepisów Kodeksu karnego wykonawczego, do których odpowiedniego stosowania ustawodawca odsyła w art. 178 § 1 k.k.s.¹³, oraz regulacje zawarte w art. 179 i 180 k.k.s. Postępowanie zabezpieczające składa się bowiem z dwóch etapów: 1) postępowania rozpoznawczego, w ramach którego podejmowane są czynności zmierzające do wydania postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, 2) postępowania wykonawczego, w ramach którego właściwe organy realizują wydane postanowienie¹⁴. Istotne jest, aby dostrzec to rozróżnienie, gdyż o ile odpowiednio stosowane przepisy zawarte w Kodeksie postępowania karnego dotyczą tego pierwszego etapu, o tyle w odpowiednim zakresie przepisy Kodeksu karnego wykonawczego znajdują zastosowanie w ramach etapu realizowania tej instytucji (postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym)¹⁵.

¹¹ Szerzej na temat klauzuli odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego zob. P. Kardas, *Relacja uregulowań normatywnych: kodeks karny skarbowy – kodeks postępowania karnego*, [w:] *Relacje postępowania karnego skarbowego do innych postępowań prowadzonych na podstawie ustawy*, red. H. Paluszkiwicz, S. Kowalski, Szczecin 2026, s. 35–47.

¹² Zob. art. 129–132a, 150 §§ 3 i 4 k.k.s.

¹³ Szerzej o tym zob. zwłaszcza: G. Łabuda, T. Razowski, *Kształtowanie się postępowania wykonawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunki zmian*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010, s. 106.

¹⁴ P. Starzyński, *Postępowanie...*, s. 2.

¹⁵ Warto również podkreślić istotne znaczenie przepisów umieszczonych w §§ 202–210c r.j.o.p, a odnoszących się do czynności związanych z zabezpieczeniem majątkowym w postępowaniu przygotowawczym.

Mając na uwadze odpowiednie stosowanie art. 291 k.p.k. na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i treść art. 131 § 1 k.k.s., stwierdzić należy, że z urzędu można dokonać zabezpieczenia majątkowego w razie zarzucenia oskarżonemu (podejrzanemu) przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, za które lub w związku z którym możliwe jest wymierzenie kary grzywny, środka karnego w postaci przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej (wskazanych w art. 22 § 2 pkt 2–4a k.k.s.) lub obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym – jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie wymienionych orzeczeń zapadłych w prowadzonym postępowaniu będzie niemożliwe lub znacznie utrudnione¹⁶. W kontekście tej koniecznej dla zabezpieczenia majątkowego przesłanki przyjąć należy, że jest ono niedopuszczalne, jeśli w świetle okoliczności konkretnej sprawy wykonanie mogącej być orzeczoną kary lub innego środka karnoprawnej reakcji przewidzianej za zarzucany oskarżonemu (podejrzanemu) czyn zabroniony nie jest możliwe. W orzecznictwie wskazuje się, że przesłanką warunkującą dopuszczalność zastosowania środka przymusu w postaci zabezpieczenia majątkowego jest istnienie wyłącznie dużego prawdopodobieństwa, że oskarżony dopuścił się popełnienia zarzucanego mu czynu¹⁷. Istotnie, przy czym tak określona przesłanka wynika stąd, że bez takiego prawdopodobieństwa niepodobna prognozować wymierzenia oskarżonemu jakiegokolwiek kary lub innego środka penalnego, a więc także tego, którego wykonanie ma być zabezpieczone.

Instytucja zabezpieczenia majątkowego może być zastosowana również względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, głównie w celu zabezpieczenia kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, co wiąże się ze swoistym charakterem prawnym odpowiedzialności posiłkowej¹⁸, nieznaney „zwykłemu” postępowaniu karnemu. Nie ma przeszkód, aby było ono

¹⁶ W doktrynie wskazuje się, że uzasadniona obawa powinna wynikać z ustaleń dokonanych w danym postępowaniu; P. Starzyński, *Zabezpieczenie majątkowe*, [w:] *Postępowanie karne po nowelizacji z dnia 11 marca 2016 roku*, red. A. Lach, Warszawa 2017, LEX.

¹⁷ Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 16 września 2015 r., sygn. II AKz 528/15, LEX.

¹⁸ Zob. art. 24 k.k.s. oraz art. 131 § 3 k.k.s.; szerzej: K. Rydz-Sybilak, *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym*, Łódź 2014, s. 220 i nast.

stosowane względem jednocześnie – oskarżonego (podejrzanego) i podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Podkreślić należy, że jakkolwiek podmiot odpowiedzialny posiłkowo może odpowiadać jedynie za nieuiszczoną przez skazanego grzywnę i nieściągniętą równowartość pieniężną przepadku przedmiotów, to ustawodawca w art. 131 § 3 k.k.s. rozszerza możliwość dokonania zabezpieczenia majątkowego na mieniu tego podmiotu na rozstrzygnięcia dotyczące środków karnych przepadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, a także na zwrot korzyści majątkowej. To rozszerzenie nie jest powiązane z podstawami przedmiotowymi odpowiedzialności podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, lecz wiąże się z możliwością z jednej strony orzeczenia względem oskarżonego przepadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej odnoszących się do rzeczy i praw, o których mowa w art. 33 § 3 k.k.s., z drugiej zaś – orzeczenia zwrotu w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z popełnionego przestępstwa skarbowego przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej¹⁹. W pierwszym przypadku konieczne jest – w naszej ocenie – powiązanie treści art. 131 § 3 k.k.s. i art. 33 § 3 k.k.s. z treścią odpowiednio stosowanego na gruncie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe art. 291 § 2 k.p.k., skutkiem czego zabezpieczenie środków karnych przepadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej na mieniu podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo możliwe jest o tyle, o ile zasadne jest prognozowanie orzeczenia tego środka karnego względem oskarżonego z uwzględnieniem regulacji art. 33 § 3 k.k.s.²⁰ W drugim przypadku konieczne jest natomiast prognozowanie orzeczenia w wyroku skazującym zwrotu w całości lub części korzyści majątkowej, o której mowa w art. 24 § 5 k.k.s. Instytucja ta dotyczy każdego podmiotu, który w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego uzyskał korzyść majątkową i w konsekwencji może zostać zobowiązany do jej zwrotu w całości albo w części

¹⁹ Wówczas podmiot ten występuje w podwójnej roli w procesie – z jednej strony jako podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, z drugiej zaś – jako podmiot, o którym mowa w art. 24 § 5 k.k.s. Por. A. Bojańczyk, T. Razowski, *Kształt odpowiedzialności posiłkowej po nowelizacjach Kodeksu karnego skarbowego z dnia 27 września 2013 r. i 20 lutego 2015 r.*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 3, s. 110–111.

²⁰ Podobnie: S. Szyrmer, *Specyficzne...*, s. 130–131.

na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (nie tylko podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej)²¹.

Ponadto z urzędu możliwe jest zabezpieczenie na mieniu oskarżonego wykonania orzeczenia o kosztach sądowych, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie orzeczenia w tym zakresie będzie niemożliwe albo znacznie utrudnione²². Tego rodzaju zabezpieczenie może być dokonane wyłącznie na mieniu oskarżonego (w postępowaniu sądowym) lub podejrzanego (w postępowaniu przygotowawczym).

Nie jest natomiast, naszym zdaniem, trafne wskazywanie możliwości zabezpieczenia majątkowego na mieniu interwenienta²³. Ustawodawca nie przewiduje takiej możliwości. Jest to zresztą dość oczywiste, skoro istotą interwencji w postępowaniu karnym skarbowym jest zgłoszenie roszczenia do przedmiotów podlegających przepadkowi²⁴. Interwencja ma zapewnić należytą ochronę praw podmiotów zgłaszających roszczenie do przedmiotów podlegających przepadkowi, co oznacza, że pozwala ona na dochodzenie roszczeń cywilnoprawnych w tym samym postępowaniu, w którym rozstrzygana jest kwestia odpowiedzialności oskarżonego, zaś sam interwenient jest stroną czynną w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe²⁵.

Zabezpieczenie majątkowe zostało uregulowane głównie w art. 291–294 k.p.k. (stosowanych odpowiednio w postępowaniu karnym skarbowym), przy czym następuje w sposób wskazany w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego. Dla zabezpieczenia roszczeń pieniężnych wynikających z rozstrzygnięć kluczowe znaczenie ma zatem art. 747 Kodeksu postępowania cywilnego, w którym wskazuje się, w jaki sposób ono następuje. W postępowaniu karnym skarbowym każdy ze wskazanych tam sposobów zabezpieczenia wchodzi w grę, aczkolwiek najczęściej następuje ono przez zajęcie ruchomości, wierzytelności i innych praw majątkowych oraz

²¹ Zob. art. 24 § 5 k.k.s. i art. 291 § 2a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a także art. 125 §§ 5–6 k.k.s. Nie ma ona zastosowania do korzyści majątkowej pochodzącej z wykroczenia skarbowego.

²² Art. 291 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

²³ Tak S. Szyrmer, *Specyficzne...*, s. 124–125.

²⁴ Art. 53 § 41 k.k.s.

²⁵ F. Zedler, *Interwencja z art. 19 ustawy karej skarbowej*, „Palestra” 1973, nr 11, s. 54–68; G. Łabuda, T. Razowski, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 612.

przez obciążenie nieruchomości obowiązanej hipoteką przymusową²⁶. Podkreślić należy, że w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w przepisach rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego chodzi o zajęcia na majątku należącym najczęściej do oskarżonego (podejrzanego), nie zaś do podatnika, płatnika czy inkasenta. Tożsamość tych podmiotów zachodzić może wyłącznie wówczas, gdy podmiot stosunku podatkowoprawnego jest osobą fizyczną, której przedstawiono zarzut w postępowaniu karnym skarbowym. Podatnik, płatnik lub inkasent może być natomiast *in concreto* podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej.

Naturalnie postępowanie zmierzające do zabezpieczenia majątkowego na mieniu oskarżonego (podejrzanego) lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej ma w postępowaniu karnym skarbowym znaczenie incydentalne. Nie stanowi głównego nurtu tego postępowania, lecz spełnia względem niego funkcję służebną, pomocniczą, a jego cel jest ograniczony do zapewnienia realizacji rozstrzygnięcia o zasadniczym przedmiocie procesu²⁷. Postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego obejmuje jednakże wiele czynności, z których najważniejszą jest wydanie postanowienia w przedmiocie zabezpieczenia²⁸.

3. POSTANOWIENIE O ZABEZPIECZENIU MAJĄTKOWYM

Zabezpieczenie majątkowe może być zastosowane zarówno w postępowaniu przygotowawczym, jak i w postępowaniu sądowym – w pierwszej instancji lub w postępowaniu odwoławczym. Postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym w postępowaniu przygotowawczym w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wydaje organ tego postępowania: prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego²⁹, zaś w postępowaniu sądowym – sąd rozpoznający sprawę. Na postanowienie

²⁶ W art. 292 § 2a k.p.k., który ma odpowiednie zastosowanie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, ustawodawca wskazał, w jaki sposób zabezpiecza się przepadek przedmiotów.

²⁷ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 2004 r., SK 10/04, OTK-A 2004, nr 8, poz. 80.

²⁸ A. Bulsiewicz, *Zabezpieczenie...*, s. 5 i nast.

²⁹ Dotyczy to spraw, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego jest uprawniony do prowadzenia takiego postępowania, a następnie do wniesienia i popierania aktu oskarżenia przed sądem (art. 122 § 1 k.k.s. w zw. z art. 293 § 1 k.p.k.).

w przedmiocie zabezpieczenia przysługuje zażalenie, jednakże jest ono natychmiast wykonalne i z dniem wydania stanowi tytuł wykonawczy³⁰. Określenie „w przedmiocie zabezpieczenia” należy rozumieć szeroko, a więc zaskarżalne są nie tylko postanowienia o zastosowaniu zabezpieczenia, jego uchyleniu lub zmianie, lecz także wszelkie decyzje procesowe dotyczące zabezpieczenia majątkowego, w tym np. nieuwzględniające wniosku o uchylenie lub częściowe uchylenie zabezpieczenia majątkowego³¹. Na postanowienie wydane w postępowaniu przygotowawczym zażalenie przysługuje stronom, a także osobie, której postanowienie bezpośrednio dotyczy³², do sądu miejscowo i rzeczowo właściwego do rozpoznania sprawy³³. Jeśli jednak postępowanie przygotowawcze prowadzone jest w okręgu innego sądu niż sąd miejscowo i rzeczowo właściwy, zażalenie przysługuje do sądu rzeczowo właściwego do rozpoznania tej sprawy w pierwszej instancji, w którego okręgu prowadzone jest postępowanie przygotowawcze – chodzi bowiem o jak najszybsze rozpoznanie zażalenia na postanowienie, którym zabezpiecza się majątek określonej osoby (podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej), chociaż nie doszło jeszcze do wydania niekorzystnego dla niej wyroku³⁴. Wnosi się je do organu postępowania przygotowawczego, który

³⁰ Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, przy czym sąd może wstrzymać jego wykonanie; naturalnie z reguły tego nie czyni, aby zapewnić faktyczną skuteczność zabezpieczenia.

³¹ Por. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 15 lipca 2009 r., sygn. II AKz 390/09, LEX. Podkreślić jednakże należy, że oskarżonemu (podejrzanemu) oraz jego obrońcy w przypadku złożenia wniosku o uchylenie lub zmianę zabezpieczenia majątkowego przysługuje zażalenie tylko wtedy, gdy wniosek został złożony po upływie co najmniej trzech miesięcy od dnia wydania poprzedniego postanowienia w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego. Wskazany termin trzech miesięcy należy liczyć od dnia wydania postanowienia wobec oskarżonego (podejzranego), który nosi się z zamiarem wniesienia środka zaskarżenia na postanowienie o nieuwzględnieniu wniosku o jego uchylenie lub zmianę (art. 293 § 3 zd. 2 k.p.k. i art. 254 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Szerzej zob. np. K. Eichstaedt, [w:] *Kodeks postępowania karnego*, t. I, *Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, Gdańsk 2026, tezy nr 5 do art. 293.

³² W szczególności osobie, która zgłosiła swoje prawa do zabezpieczonej rzeczy; por.: H. Skwarczyński, *Zabezpieczenie...*, s. 59–60.

³³ Art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

³⁴ W czasie zabezpieczenia majątku nadal obowiązuje domniemanie niewinności oskarżonego (podejzranego), co ma znaczenie również dla odpowiedzialności posiłkowej, będącej wszakże odpowiedzialnością subsydiarną, aktualizującą się z chwilą, gdy skazany na grzywnę lub środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie zapłaci ich dobrowolnie w terminie i zostanie stwierdzone, że nie można ich ściągnąć w drodze egzekucji (zob. art. 184 §§ 1 i 6 k.k.s.).

wydał zaskarżone postanowienie. Zażalenie na postanowienie sądu rozpoznającego sprawę w pierwszej instancji rozpoznaje sąd odwoławczy, zaś na postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym wydane w postępowaniu odwoławczym – zażalenie nie przysługuje³⁵.

Postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym wchodzi w grę od chwili wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutu lub postawienia zarzutu w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego w postępowaniu przygotowawczym, aż do prawomocnego zakończenia postępowania sądowego³⁶. W zakresie zaś podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – odpowiednio od daty wydania postanowienia o dopuszczeniu danego podmiotu do udziału w sprawie w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Jest ono prawomocne z datą jego wydania przez organ postępowania przygotowawczego lub sąd pierwszej instancji, albowiem nie podlega zaskarżeniu. Zatem, postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym co do zasady nie może być wydane względem świadka lub osoby podejrzanego. Wyjątek zachodzi w odniesieniu do zabezpieczania mienia, które podlegałoby przypadkowi na podstawie art. 33 § 3 k.k.s. (mienie stanowiące korzyść uzyskaną z przestępstwa skarbowego przeniesione na inny podmiot) oraz mienia, które podlegałoby przypadkowi na podstawie art. 43 § 1 lub 2 k.k.s. (przepadki przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego) lub art. 43a k.k.s. (przepadki w razie śmierci sprawcy, umorzenia lub zawieszenia postępowania)³⁷. Natomiast, jak to wskazano powyżej, jeśli chodzi o podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, uznać należy, że w odniesieniu do takiego podmiotu możliwe jest wydanie postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym nie wcześniej niż z chwilą pociągnięcia tego podmiotu do odpowiedzialności, co następuje postanowieniem, które w swej treści jest najczęściej dość podobne do postanowienia o przedstawieniu zarzutów podejrzanemu³⁸. Nie może ono zapaść przed rozpoczęciem fazy *in perso-*

³⁵ Art. 426 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

³⁶ Zob. art. 291 § 1 k.p.k. *in principio*; por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 10 maja 1995 r., sygn. I KZP 10/95, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa” 1995, nr 7–8, poz. 43.

³⁷ Zob. art. 291 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

³⁸ Funkcje tego postanowienia są adekwatne do funkcji postanowienia o przedstawieniu zarzutu popełnienia przestępstwa; zob. Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego tytuł II tytuł III*, Warszawa 2000, s. 125 oraz G. Skowronek, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 7–8, s. 164.

nam w postępowaniu przygotowawczym³⁹. W zasadzie jest to naturalne, z uwagi także na obligatoryjność odpowiedzialności posiłkowej oraz fakt, iż postanowienie winno wskazywać już oskarżonego (w szerokim tego słowa znaczeniu) oraz zarzucane mu przestępstwo. Kodeks przewiduje jednak też możliwość wydania takiego postanowienia również przez sąd (§ 2 *in fine* art. 124 k.k.s.). Tym samym w dalszym ciągu sąd posiada możliwość wydawania przedmiotowego postanowienia na etapie postępowania sądowego (§ 2 *in fine* art. 124 k.k.s.). Wydaje się, iż z literalnej treści omawianego § 2 art. 124 k.k.s. wynika nadal możliwość przekazania sprawy na posiedzenie w celu wydania stosownego postanowienia na posiedzeniu, przy czym postanowienie musiałoby być już wtedy wydane przez sąd orzekający.

W postanowieniu o zabezpieczeniu majątkowym organ postępowania karnego skarbowego ma obowiązek określić kwotowo⁴⁰ zakres i sposób zabezpieczenia, uwzględniając rozmiar możliwej do orzeczenia w okolicznościach danej sprawy grzywny, środków karnych lub obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej przestępstwem skarbowym. Jednym postanowieniem można zabezpieczyć wykonanie dwóch lub więcej wskazanych środków reakcji karnej, jeśli zasadne jest prognozować, że istotnie będą w danym postępowaniu karnym skarbowym orzeczone. Przykładowo możliwe jest jednoczesne zabezpieczenie kary grzywny oraz obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego w przypadku, gdy podejrzanemu zarzucono popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s. i zasadne jest twierdzenie, że w wyroku kończącym postępowanie zostanie oskarżonemu orzeczona kara pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania z jednoczesnym orzeczeniem kary grzywny⁴¹.

Podkreślić należy, że w praktyce rzadko zdarza się, że oskarżony (podejrzany) jest zarazem podatnikiem, płatnikiem lub innym podmiotem

³⁹ Tak trafnie T. Razowski, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 1138.

⁴⁰ Wymóg kwotowego określenia zabezpieczenia nie dotyczy zabezpieczenia na zajętych przedmiocie podlegającym przepadkowi jako pochodzącym bezpośrednio z przestępstwa lub służącym albo przeznaczonym do jego popełnienia.

⁴¹ W postępowaniu karnym skarbowym generalnie dość łatwo jest prognozować wymiar kary grzywny, jeśli tylko zachodzi wysokie prawdopodobieństwo popełnienia czynu zabronionego przez oskarżonego, a to dlatego, że praktycznie za każde przestępstwo skarbowe możliwe jest (i w istocie pożądane jest przez ustawodawcę) orzeczenie kary grzywny, zaś za wykroczenie skarbowe jest to jedyna kara przewidziana przez ustawodawcę.

stosunku podatkowoprawnego. Co więcej, bywa, że nie jest również podmiotem zobowiązanym do uiszczenia zaległości podatkowej na podstawie przepisów prawa podatkowego, w szczególności nie jest podmiotem, względem którego została wydana decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Jest tak dlatego, że w Kodeksie karnym skarbowym nie utożsamia się oskarżonego (podejrzanego) z podmiotem stosunku podatkowoprawnego; wskazaną bierną stroną postępowania karnego skarbowego może być bowiem jedynie osoba fizyczna. Nawet jeśli podatnikiem, płatnikiem lub innym podmiotem stosunku podatkowoprawnego również jest osoba fizyczna, to i wówczas nie musi ona być oskarżonym (podejrzanym) w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, lecz może nią być np.: współsprawca, pomocnik lub podżegacz do popełnienia przestępstwa skarbowego, niebędący stroną takiego stosunku prawnego, lub osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi podatnika, płatnika lub innego podmiotu stosunku podatkowoprawnego⁴². Zabezpieczenie majątkowe może zatem umożliwiać również bardziej skuteczne dochodzenie uszczuplonych podatków, które na gruncie ordynacji podatkowej w zasadzie odpowiadają zaległościom podatkowym. Oto bowiem w postępowaniu karnym skarbowym możliwe jest zasądzenie obowiązku uiszczenia wymagalnego podatku uszczuplonego w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego od osoby niebędącej ani dłużnikiem daninowym, ani inną osobą zobowiązaną do uiszczenia zaległości podatkowej⁴³.

Podsumowując ten fragment rozważań, godzi się zaakcentować, że w sprawach o wykroczenia skarbowe instytucja zabezpieczenia majątkowego z pewnością znajduje znacznie rzadsze zastosowanie. Oprócz wyeliminowania z takiego postępowania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, także z racji znacznie niższej niż w odniesieniu do przestępstw skarbowych wartości możliwych do orzeczenia kar grzywny, instytucja ta w odniesieniu do przesłanek i jej głównej podstawy może nie być proporcjonalną ani potrzebną z powodu braku obaw w zakresie wykonania tejże kary. Ponadto, w postępowaniu w sprawie o wykroczenie skarbowe niedopuszczalne jest zabezpieczenie majątkowe grożącego oskarżonemu środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, a także obowiązku zwrotu korzyści majątkowej oraz uiszczenia należności

⁴² Art. 9 § 3 k.k.s.

⁴³ Szerzej zob. S. Kowalski, *Ustalenie...*, s. 261–272.

publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, albowiem ich orzeczenie – w sposób podlegający przymusowej egzekucji – jest możliwe tylko w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe.

4. ZMIANA, UCHYLENIE LUB UPADEK ZABEZPIECZENIA MAJĄTKOWEGO

Jak wyraźnie wskazuje ustawodawca, zabezpieczenie majątkowe należy uchylić w całości lub w części, jeśli ustaną przyczyny, dla których zostało ono zastosowane w określonym rozmiarze, lub powstaną przyczyny uzasadniające jego uchylenie chociażby w części⁴⁴. O ile zastosowanie zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu karnym skarbowym jest fakultatywne, o tyle jego ograniczenie lub uchylenie – w razie powstania okoliczności przemawiających za taką decyzją procesową – obligatoryjne. Organ postępowania karnego powinien na każdym jego etapie kontrolować, czy nadal istnieją przesłanki do stosowania zabezpieczenia majątkowego w takim rozmiarze, w jakim zostało ono zastosowane. Naturalnie możliwe jest także rozszerzenie zabezpieczenia majątkowego na kolejne składniki mienia, jeśli taka potrzeba ujawni się w toku prowadzonego postępowania, zwłaszcza jeżeli w postępowaniu przygotowawczym zostaną podejrzanemu przedstawione kolejne zarzuty popełnienia przestępstw skarbowych. Jednakże w tym przypadku konieczne jest każdorazowe badanie, czy zachodzą przesłanki do takiej decyzji procesowej.

Uchylenie zabezpieczenia majątkowego w całości lub w części wymaga postanowienia organu postępowania przygotowawczego lub sądu i może być wydane na wniosek strony postępowania lub z urzędu. Prowadzi ono do zwolnienia określonych przedmiotów zabezpieczenia spod zajęcia i umożliwia swobodne nimi dysponowanie, czy to oskarżonemu (podejrzanemu), czy to innemu podmiotowi, u którego dokonane było zabezpieczenie⁴⁵. Postanowienie o uchyleniu zabezpieczenia majątkowego lub o zmianie prowadzącej do obniżenia wartości zabezpieczonego mienia – staje się wykonalne z dniem uprawomocnienia⁴⁶. Jest ono zaskarżalne przez każdą stronę postępowania mającą interes procesowy w zaskarżeniu wydanego rozstrzygnięcia.

⁴⁴ Art. 291 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

⁴⁵ Chyba, że stanowią przedmiot innego jeszcze zabezpieczenia (w innym postępowaniu).

⁴⁶ Art. 293 § 5a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Doświadczenie życiowe uczy, że bieżąca kontrola konieczności i zakresu stosowania zabezpieczenia majątkowego nie jest najsilniejszą stroną organów postępowania karnego. Ze względu na bardzo daleko idącą ingerencję w prawa i wolności obywatelskie, jaka jest udziałem stosowania instytucji zabezpieczenia majątkowego, ustawodawca przewiduje upadek zabezpieczenia z mocy prawa, a więc bez potrzeby wydawania jakiegokolwiek postanowienia⁴⁷. Zabezpieczenie majątkowe w zakresie, w jakim obejmuje orzeczenie przepadku przedmiotów lub ściągnięcia ich równowartości pieniężnej, przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej, upada, jeśli środki te nie zostaną prawomocnie orzeczone. Z kolei zabezpieczenie należności publicznoprawnej upada, jeżeli w ciągu trzech miesięcy od daty uprawomocnienia się orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie, nie zostanie wszczęta egzekucja dla ściągnięcia tych należności. Wynika to ze szczególnego uregulowania upadku zabezpieczenia majątkowego, jakie jest ujęte w art. 132 § 1 k.k.s. Natomiast w zakresie, w jakim zabezpieczenie obejmuje orzeczenie kary grzywny lub kosztów sądowych – upada ono wówczas, gdy nie zostanie prawomocnie orzeczone którekolwiek z tych rozstrzygnięć, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia majątkowego. Odnośnie do tej kwestii Kodeks karny skarbowy nie przewiduje autonomicznej regulacji, a więc odpowiednie zastosowanie ma art. 294 § 1 k.p.k.⁴⁸

W razie uchylenia lub upadku zabezpieczenia upoważniony sędzia ma obowiązek przesłać właściwemu organowi egzekucyjnemu odpis postanowienia albo informację o upadku, w celu umorzenia postępowania wykonawczego w całości lub w części (w razie częściowego uchylenia zabezpieczenia majątkowego) i przywrócenia stanu poprzedzającego podjęte czynności wykonawcze, np. zwrot zajętych ruchomości czy wykreślenie wpisu w księdze wieczystej⁴⁹. Upadek zabezpieczenia z mocy prawa

⁴⁷ W praktyce sądowej bywa, że w następstwie upadku zabezpieczenia z mocy prawa, sąd wydaje postanowienie stwierdzające taki upadek zabezpieczenia. Ma ono jedynie znaczenie deklaratoryjne i wpływa na uporządkowanie czynności sekretariatu sądu.

⁴⁸ Zob. art. 11c Kodeksu karnego wykonawczego (dalej: k.k.w.). Artykuł 132 k.k.s. stanowi wobec art. 294 k.p.k. *lex specialis*, regulując upadek zabezpieczenia w odniesieniu do przedmiotów tego zabezpieczenia wymienionych w art. 131 k.k.s.

⁴⁹ Zob. § 415 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2019 r. Regulamin urzędowania sądów powszechnych (Dz.U. z 2024 r., poz. 867 ze zm.) oraz § 205 ust. 3 r.j.o.p.; por.: K. Polit-Langierowicz, *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych, kar majątkowych i środków karnych w postępowaniu karnym*, „Palestra” 2007, nr 5–6, s. 77.

nie oznacza bowiem, że postępowanie egzekucyjne wszczęte w celu wykonania postanowienia o zabezpieczeniu, ulega umorzeniu również z mocy samego prawa. Zostaje ono umorzone dopiero przez organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela.

Godzi się dodać, że w przypadku śmierci sprawcy, umorzenia postępowania z powodu niewykrycia sprawcy, a także w przypadku zawieszenia postępowania w sprawie, w której nie można ująć oskarżonego albo oskarżony nie może brać udziału w postępowaniu z powodu choroby psychicznej lub innej ciężkiej choroby w odniesieniu do przypadku przedmiotów – zabezpieczenie pozostaje w mocy do chwili prawomocnego orzeczenia przez sąd w przedmiocie tegoż przypadku⁵⁰. Przypadek przedmiotów może być orzeczony wyłącznie przez sąd, również w przypadku, gdy postępowanie karne skarbowe zakończyło się w postępowaniu przygotowawczym.

5. ZALICZENIE PRZEDMIOTU ZABEZPIECZENIA MAJĄTKOWEGO NA POCZET WYKONANIA ŚRODKA PENALNEGO UJĘTEGO W WYROKU SĄDU

Jeśli doszło do wydania rozstrzygnięcia, które było zabezpieczone na majątku skazanego lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, to w postępowaniu wykonawczym następuje zaliczenie zabezpieczenia na egzekwowaną należność albo wprost (jeśli zabezpieczone zostały środki pieniężne), albo po przeprowadzeniu postępowania służącego wyegzekwowaniu środków pieniężnych z zabezpieczonych rzeczy lub praw majątkowych. Istotne znaczenie w odniesieniu do wykonania orzeczenia w zakresie objętym zabezpieczeniem mają w szczególności art. 11a–11c k.k.w. Przepisy te zostały dodane ustawą z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw⁵¹. Wprowadzone tą ustawą zmiany Kodeksu karnego wykonawczego miały na celu, między innymi, ukształtowanie efektywnego mechanizmu zaliczania mienia objętego zabezpieczeniem majątkowym na poczet zaspokojenia tytułów zabezpieczenia. Mechanizm ten polega na wprowadzeniu do tej ustawy przepisów, na podstawie których z mocy prawa dochodzi do wykonania zawartych w wyroku skazującym lub warunkowo umarzającym postępowanie karne rozstrzygnięć o charakterze

⁵⁰ Zob. art. 132 §§ 2 i 43a k.k.s.

⁵¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 1860. Ustawa weszła w życie z dniem 14 marca 2024 r.

majątkowym. Wskazane przepisy mają odpowiednie zastosowanie do wykonywania orzeczeń zapadłych w postępowaniu karnym skarbowym⁵².

Jeżeli zatem w sprawie zabezpieczono środki pieniężne skazanego lub inne mienie skazanego, z którego uzyskano środki pieniężne, a orzeczono grzywnę, przepadek korzyści majątkowej albo jej równowartości, których przedmiotem jest kwota pieniężna, lub zasądzono koszty sądowe, sąd zarządza ich ściągnięcie z tych środków. Dotyczy to odpowiednio podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, z tym zastrzeżeniem, że ma ono charakter jedynie pomocniczy. Z jednej strony, egzekucja przeciwko temu podmiotowi jest uruchamiana dopiero wówczas, gdy skazany nie zapłaci w terminie grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów i zostanie stwierdzone, że nie można jej ściągnąć w drodze egzekucji, z drugiej zaś ustaje ona *ex lege* w razie ściągnięcia całej grzywny (równowartości przepadku) od skazanego (z jego majątku)⁵³. Ściągnięcia dokonuje się w kolejności oraz w sposób, które obowiązują w przypadku prowadzenia egzekucji, chyba że środki te w całości podlegają przypadkowi jako korzyść majątkowa, którą sprawca osiągnął z popełnionego przestępstwa albo jej równowartość⁵⁴. Jeśli natomiast zabezpieczone zostały inne niż środki pieniężne składniki majątku skazanego, to po bezskutecznym wezwaniu skazanego do ich uregulowania następuje ich wykonanie z zabezpieczonego mienia⁵⁵.

6. ZABEZPIECZENIE MAJĄTKOWE Z MOCY PRAWA

Z pewnością wyjątkową cechą postępowania karnego skarbowego jest dążność prawodawcy do zapewnienia możliwości wyrównania uszczerbku Skarbu Państwa lub innego podmiotu spowodowanego przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym. Dobitnym tego dowodem jest charakterystyczny cel tego postępowania określony w art. 114 § 1 k.k.s. Łączy się z nim specyficzna konstrukcja zabezpieczenia majątkowego z mocy prawa, przewidziana w postępowaniu karnym skarbowym – w postępowaniu mandatowym oraz w postępowaniu w przedmiocie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

⁵² Art. 178 § 1 k.k.s.

⁵³ Podobnie T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 671.

⁵⁴ Art. 11a § 2 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.

⁵⁵ Art. 11b § 1 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.

Jeśli w postępowaniu mandatowym dojdzie do uchylenia mandatu karnego, to obowiązkiem sądu rozstrzygającego o tym jest nakazać podmiotowi, na rachunek którego pobrano grzywnę, aby niezwłocznie zwrócił uiszczoną tym tytułem kwotę⁵⁶. Jeżeli jednak czyn sprawcy wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego, przestępstwa lub wykroczenia (a nie wykroczenia skarbowego, za które nałożony był mandat) – wówczas uiszczoną kwotę zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie majątkowe grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania⁵⁷.

Podobnie jest w postępowaniu w przedmiocie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w razie cofnięcia przez sprawcę wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, kiedy uiszczone przez niego kwoty – zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków⁵⁸. W postępowaniu tym zabezpieczenie *ipso iure* obowiązuje również: 1) w razie nieuwzględnienia zażalenia na postanowienie odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁵⁹, 2) jeśli sąd uzna, że nie zachodzą podstawy do uwzględnienia wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁶⁰.

We wszystkich tych przypadkach nie jest wymagane wydanie przez organ postępowania odrębnego postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, gdyż następuje ono z mocy prawa. Zabezpieczenie to może obejmować inne środki, do których należy zaliczyć obowiązek uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.

7. PODSUMOWANIE

Zabezpieczenie majątkowe stanowi ważną instytucję w postępowaniu karnym skarbowym, zwłaszcza jeśli chodzi o postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe. Instytucja ta służy ochronie skutecznego wykonania szeroko rozumianej kary, a więc zarówno kary grzywny, która przecież ma zupełnie pierwszorzędne znaczenie dla karania za przestępstwa

⁵⁶ Art. 140 § 1 k.k.s.

⁵⁷ Art. 140 § 3 k.k.s.

⁵⁸ Art. 144 § 3 k.k.s.

⁵⁹ Art. 147 k.k.s. w zw. z art. 144 § 3 k.k.s.

⁶⁰ Art. 148 § 6 k.k.s. w zw. z art. 144 § 3 k.k.s.

skarbowe i wykroczenia skarbowe, jak i środków karnych o charakterze majątkowym, dominujących wszakże w prawie karnym skarbowym: przypadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, przypadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej. Może też służyć zabezpieczeniu wykonania obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej (w tym podatku), uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego – nawet od osoby, która nie jest dłużnikiem daninowym lub względem której nie wydano decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Atrakcyjność tej instytucji jest tym bardziej istotna, gdy zwróci się uwagę na to, że może obciążać podmiot, który może być subsydiarnie odpowiedzialny za zapłacenie przez skazanego kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów (podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej).

Analizowany środek przymusu w specyficzny sposób zabezpiecza wykonanie obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego przez skazanego, który nie musi przecież być podatnikiem lub innym podmiotem stosunku podatkowoprawnego, a mimo to zostać zobowiązanym do uiszczenia tej należności. Taka konstrukcja służy realizacji celu postępowania karnego skarbowego, polegającego na ukierunkowaniu czynności organów postępowania na wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu dotkniętego bezpośrednio przestępstwem skarbowym. Z punktu widzenia beneficjenta daniny publicznej, np. podatku – z chwilą nałożenia na oskarżonego obowiązku uiszczenia wymagalnego podatku uszczuplonego w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, pojawia się nowy dłużnik, względem którego możliwe jest egzekwowanie niezapłaconego w terminie podatku.

Wskazane zalety zabezpieczenia majątkowego nie zmieniają jednak wyjątkowego charakteru tej instytucji i konieczności wykazania przez organ postępowania stosujący zabezpieczenie, że w konkretnym przypadku spełnione są łącznie przesłanki: 1) rzeczywistej możliwości orzeczenia względem oskarżonego kary grzywny, środka karnego lub obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, który ma zabezpieczać, 2) uzasadnionej obawy, że bez zabezpieczenia wykonanie orzeczenia będzie niemożliwe lub znacznie utrudnione. Od wykazania tych przesłanek zależy skuteczność

zabezpieczenia, gdyż postanowienie w tym przedmiocie podlega kontroli instancyjnej. Szczególnie istotne jest zaś to, że w postępowaniu przygotowawczym postanowienie podlega kontroli instancyjnej dokonywanej przez sąd. Stawia to przed organem postępowania przygotowawczego wyzwanie profesjonalnego prowadzenia czynności w postępowaniu zabezpieczającym, a zarazem realnie umożliwia podejrzanemu lub podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej ochronę praw związanych z dysponowaniem mieniem będącym przedmiotem zabezpieczenia.

BIBLIOGRAFIA

- Bojańczyk A., Razowski T., *Kształt odpowiedzialności posiłkowej po nowelizacjach Kodeksu karnego skarbowego z dnia 27 września 2013 r. i 20 lutego 2015 r.*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 3.
- Bulsiewicz A., *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych i kar majątkowych w postępowaniu karnym*, Warszawa 1975.
- Eichstaedt K., [w:] *Kodeks postępowania karnego*, t. I, *Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, Gdańsk 2026.
- Gostyński Z., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego tytuł II tytuł III*, Warszawa 2000.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 1–296*, Warszawa 2004.
- Kardas P., *Relacja uregulowań normatywnych: kodeks karny skarbowy – kodeks postępowania karnego*, [w:] *Relacje postępowania karnego skarbowego do innych postępowań prowadzonych na podstawie ustawy*, red. H. Paluszkiwicz, S. Kowalski, Szczecin 2026.
- Kowalski S., *Ustalenie wysokości podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie w postępowaniu karnym skarbowym*, Toruń 2025.
- Kudrerek J., *Postępowanie zabezpieczające w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 6.
- Kurowski M., *Zabezpieczenie majątkowe a upadłość dłużnika – zagadnienia wybrane*, „Prokuratura i Prawo” 2026, nr 1.
- Łabuda G., Razowski T., *Kształtowanie się postępowania wykonawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunku zmian*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010.
- Łabuda G., Razowski T., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Oleksy K., *Funkcja kompensacyjna procesu karnego*, Warszawa 2024.
- Polit-Langierowicz K., *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych, kar majątkowych i środków karnych w postępowaniu karnym*, „Palestra” 2007, nr 5–6.
- Razowski T., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.

- Rydz-Sybilak K., *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym*, Łódź 2014, <https://doi.org/10.18778/7969-466-2>
- Rydz-Sybilak K., *Środki przymusu oraz środki zapobiegawcze*, [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, t. XV, *Pozakodeksowe postępowania szczególne. Odpowiednie stosowanie przepisów kodeksu postępowania karnego w innych ustawach*, red. R. Olszewski, D. Świecki, Warszawa 2026.
- Siwik Z., *Zabezpieczenie majątkowe i tymczasowe zajęcie w ustawie karnej skarbowej*, „Problemy Praworządności” 1987, nr 8–9.
- Skowronek G., *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 7–8.
- Skwarczyński H., *Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu karnym skarbowym*, „Palestra” 2006, nr 1–2.
- Starzyński P., *Postępowanie zabezpieczające w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007.
- Starzyński P., *Zabezpieczenie majątkowe*, [w:] *Postępowanie karne po nowelizacji z dnia 11 marca 2016 roku*, red. A. Lach, Warszawa 2017.
- Szyrmer S., *Specyficzne cechy zabezpieczenia majątkowego w prawie karnym skarbowym (kwestie wybrane)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.60677/CPKiNP2023.1.5>
- Zedler F., *Interwencja z art. 19 ustawy karej skarbowej*, „Palestra” 1973, nr 11, s. 54–68.

GRANICE PRZESŁANKI SPRZECZNOŚCI Z PRZEDMIOTEM LUB CELEM USTAWY PODATKOWEJ LUB JEJ PRZEPISU W ART. 119A § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Artykuł podejmuje problematykę granic przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako jednego z kluczowych elementów stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a Ordynacji podatkowej. Główną tezę opracowania jest stwierdzenie, że zasadnicze trudności interpretacyjne związane ze stosowaniem klauzuli nie wynikają z identyfikacji samej korzyści podatkowej, lecz z konieczności rekonstrukcji „przedmiotu” i „celu” ustawy podatkowej lub jej przepisu oraz wyznaczenia granic tego procesu. Autor wskazuje, że ocena sprzeczności korzyści podatkowej powinna uwzględniać całokształt działań podatnika, przy jednoczesnym zachowaniu wymogów pewności i przewidywalności prawa podatkowego wynikających z jego konstytucyjnych standardów.

Słowa kluczowe: GAAR, klauzula, sprzeczność, przedmiot, cel ustawy

* Aplikant radcowski, email: damian.sowa@mail.com, <https://orcid.org/0009-0001-1861-0646>



Received: 8.04.2026. Revised: 28.05.2026. Accepted: 3.06.2026.

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

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

THE LIMITS OF THE CONDITION OF INCONSISTENCY WITH THE SUBJECT OR PURPOSE OF A TAX STATUTE OR ITS PROVISION UNDER ARTICLE 119A § 1 OF THE POLISH TAX ORDINANCE

Abstract. The article addresses the issue of the limits of the condition concerning the inconsistency of a tax benefit with the subject or purpose of a tax statute or its provision, as one of the key elements in the application of the General Anti-Avoidance Rule under Article 119a of the Polish Tax Ordinance. The main thesis of the article is that the principal interpretative difficulties associated with the application of the GAAR do not arise from the identification of the tax benefit itself, but from the need to reconstruct the “subject” and “purpose” of the tax statute or its provision, and to determine the limits of this process. The author argues that the assessment of the inconsistency of a tax benefit should take into account the entirety of the taxpayer’s actions while at the same time respecting the requirements of the certainty and foreseeability of tax law arising from its constitutional standards.

Keywords: GAAR, clause, contradiction, subject, purpose of the statute

1. WSTĘP

Z dniem 16 lipca 2016 r. w związku z nowelizacją ustawy – Ordynacja podatkowa¹ do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania². Celem klauzuli zdaniem ustawodawcy miało być wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji, wzmocnienie autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego i zniechęcenie podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania³. Wprowadzenie tej instytucji oznaczało istotną zmianę modelu stosowania prawa podatkowego, polegającą na odejściu od wyłącznie formalnej oceny skutków czynności prawnych na rzecz zwalczania czynności i stanów faktycznych, które z racjonalnego punktu widzenia nie mają innego uzasadnienia gospodarczego niż zmniejszenie opodatkowania. Jednak jej stosowanie nie może prowadzić do podważenia istoty przepisów

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.), dalej: Ordynacja podatkowa lub Ordynacja.

² Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

³ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367, s. 5 i nast.

prawa podatkowego⁴. Jak wynika z treści art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania możliwe jest w przypadku spełnienia łącznie enumeratywnie w nim wymienionych przesłanek, w tym przesłanki sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu⁵.

Z perspektywy praktycznej prawidłowe ustalenie, czy i która korzyść podatkowa spełnia warunek sprzeczności, jest kluczowe dla właściwego zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Niemniej sam termin „przedmiot i cel przepisu ustawy podatkowej” nie został w żaden sposób zdefiniowany w Ordynacji podatkowej, a stanowi on zasadniczy punkt rozgraniczający dozwoloną optymalizację od unikania opodatkowania. W przepisach Ordynacji podatkowej nie zdefiniowano także pojęcia sprzeczności z „przedmiotem i celem ustawy podatkowej”, co nie oznacza, że przesłanka ta ma charakter pozanormatywny⁶. Wręcz przeciwnie, klauzula ma charakter przepisu materialnoprawnego i jako taka powinna spełniać wszystkie wymagania, jakie Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej przewiduje dla norm prawa podatkowego. Jako regulacja o charakterze wyjątkowym podlega ona wykładni ścisłej, prowadzącej do jej zawężającego rozumienia⁷. Zgodnie z prezentowaną w literaturze koncepcją, istotą General Anti-Avoidance Rule (GAAR) jest uznanie faktów niemieszczących się w podatkowo-prawnym stanie faktycznym – w drodze fikcji prawnej – za fakty innego rodzaju mieszczące się w podatkowo-prawnym stanie faktycznym⁸.

O ile bowiem identyfikacja samej korzyści podatkowej nie nastręcza zasadniczych trudności interpretacyjnych, o tyle ustalenie, czy pozostaje ona w sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy, wymaga każdorazowo dokonania rekonstrukcji tych kategorii w drodze wykładni. Prowadzi to do sytuacji, w której zakres zastosowania klauzuli w istotnym stopniu zależy od przyjętego modelu interpretacji prawa. W praktyce stosowania przepisów

⁴ Zob. B. Kuźniacki, *The Polish GAAR is Just a GAAR! Why the Head of the National Revenue Administration Thinks Differently?*, Kluwer International Tax Blog, <http://kluwertaxblog.com/2020/08/04/the-polish-gaar-is-just-a-gaar-why-the-head-of-the-national-revenue-administration-thinks-differently/> (dostęp: 1.04.2026).

⁵ W celu uproszczenia wywodu Autor przyjmuje, że pojęcie ustawy podatkowej obejmuje również poszczególne przepisy tej ustawy.

⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Doświadczenia w wykładni i stosowaniu klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Analizy i Studia CASP” 2024, nr 2, s. 33–41.

⁷ P. Szalbierz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020, s. 41.

⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 169.

pojawia się zatem zasadnicze pytanie o granice dopuszczalnej wykładni analizowanej przesłanki. Kwestia ta ma fundamentalne znaczenie z punktu widzenia zasady pewności prawa oraz przewidywalności opodatkowania, determinując jednocześnie zakres dopuszczalnych działań podatnika w ramach planowania podatkowego.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza granic pojęcia „sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej” na gruncie art. 119a Ordynacji podatkowej. Punktem wyjścia jest teza, że największym problemem stosowania art. 119a nie jest sama identyfikacja korzyści podatkowej, lecz ustalenie kryteriów, po spełnieniu których korzyść ta może zostać uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. Celem opracowania jest ustalenie, jakie kryteria interpretacyjne powinny ograniczać rekonstrukcję przedmiotu i celu ustawy podatkowej, aby stosowanie klauzuli nie prowadziło do nadmiernie elastycznej oceny działań podatnika.

2. KONSTRUKCJA NORMATYWNA ART. 119A § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Klauzula o unikaniu opodatkowania zajmuje szczególne miejsce w systemie prawa podatkowego, stanowiąc instrument ingerujący w zasadę autonomii woli podatnika w kształtowaniu jego sytuacji prawnej. Z tego też powodu klauzula może być stosowana tylko w sytuacjach, gdy zostaną spełnione określone warunki⁹. Z brzmienia art. 119a §1 Ordynacji¹⁰ można wywnioskować, że przesłankami, które muszą zostać spełnione, są:

- I. osiągnięcie korzyści podatkowej;
- II. działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (cel główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności);
- III. sztuczność sposobu działania;
- IV. sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Skutki podatkowe danej czynności ustala się poprzez odniesienie do takiego stanu faktycznego, jaki powstałby, gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej, rozumianej jako działanie, które mógłby podjąć w danych

⁹ M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2019, s. 438.

¹⁰ „Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”.

okolicznościach, kierując się racjonalnymi i zgodnymi z prawem celami innymi niż uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, przy jednoczesnym wykluczeniu sztucznego sposobu działania. Czynność odpowiednia może polegać również na powstrzymaniu się od działania. Jeżeli natomiast w toku postępowania strona wskaże taką czynność, skutki podatkowe określa się według stanu, jaki zaistniałby w przypadku jej dokonania¹¹.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma charakter przepisu szczególnego i modyfikującego. Jej zastosowanie następuje dopiero po ustaleniu skutków podatkowych wynikających z przepisów prawa podatkowego. Proces ten ma charakter etapowy:

- I. ustalenie stanu faktycznego,
- II. identyfikacja właściwych norm podatkowych,
- III. określenie skutków podatkowych,
- IV. ocena, czy zachodzi sprzeczność z celem lub przedmiotem ustawy¹².

Z przedstawionej, etapowej konstrukcji procesu stosowania klauzuli wynika, że ocena abuzywności korzyści podatkowej jest możliwa dopiero po uprzednim ustaleniu stanu faktycznego, identyfikacji właściwych norm oraz określeniu wynikających z nich skutków podatkowych. Tym samym klauzula nie ingeruje w sam proces wykładni przepisów, lecz odnosi się do rezultatów ich zastosowania w konkretnym przypadku.

W konsekwencji to właśnie na ostatnim etapie analizy – obejmującym ocenę sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy – rozstrzyga się o możliwości zakwalifikowania danej korzyści jako abuzywnej. Klauzula nie służy eliminowaniu każdej korzyści podatkowej, lecz jedynie takich działań podatnika, które pozostają w sprzeczności z funkcją i celem regulacji podatkowych. Należy przy tym podkreślić, że ani pojęcie „przedmiotu”, ani „celu” ustawy podatkowej nie zostało zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej. Ze względu na to ich treść musi być każdorazowo rekonstruowana w drodze wykładni, z uwzględnieniem zarówno treści przepisu, jak i jego miejsca w systemie prawa oraz funkcji, jaką ma on realizować¹³.

¹¹ Por. J. Glumińska-Pawlic, *Doświadczenia w wykładni...*, nr 2, s. 33–41 oraz eadem, B. Kubista, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1.

¹² M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 20.

¹³ W ocenie autora to właśnie na etapie rekonstrukcji normatywnego sensu konkretnej regulacji ujawnia się zasadnicze napięcie między efektywnością funkcji antyabuzywnej a gwarancyjnym charakterem prawa podatkowego.

3. PRZEDMIOT I CEL USTAWY PODATKOWEJ LUB JEJ PRZEPISU

Podstawowym warunkiem dla zastosowania klauzuli jest sprzeczność czynności podatnika z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu – jako punkt wyjścia dla oceny abuzywności zachowania¹⁴. Dla ustalenia celu (*ratio legis*) i przedmiotu ustawy podatkowej (jej przepisu) można się odwoływać do uzasadnienia projektu przepisów¹⁵, które po zakończeniu procesu legislacyjnego stały się obowiązującym prawem. Nie wydaje się trafne utożsamianie celu każdej ustawy podatkowej wyłącznie z zamiarem uzyskania wpływów budżetowych. W wielu przypadkach ustawodawca, obok funkcji fiskalnej, realizuje także cele selekcyjne, stymulacyjne lub porządkujące, decydując o tym, jakie zdarzenia, w jakim zakresie i na jakich warunkach mają podlegać opodatkowaniu. Z perspektywy art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej istotny jest zatem nie abstrakcyjny cel fiskalny ustawy, lecz ta funkcja konkretnej regulacji, którą można odtworzyć z jej treści normatywnej i miejsca w konstrukcji danego podatku. Z reguły celem ustawy jest opodatkowanie dochodu, obrotu, przychodu lub majątku. Dokonując interpretacji poszczególnych przepisów w kontekście unikania opodatkowania, należy pamiętać o tak rozumianym celu ustawy i jej przedmiocie¹⁶.

W tym miejscu konieczne jest wyraźne odróżnienie dwóch poziomów argumentacji. Czym innym jest bowiem odwołanie się do ogólnych wartości systemu podatkowego jako uzasadnienia dla samego istnienia mechanizmów antyabuzywnych, a czym innym wykorzystanie tych wartości jako bezpośredniej podstawy ustalenia, że konkretna korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy. Na gruncie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej dopuszczalny jest wyłącznie ten drugi zabieg, który da się zakotwiczyć w treści określonej regulacji materialnoprawnej. Elementy konstrukcyjne danego podatku należy jednak odróżnić od zasad ogólnych prawa podatkowego – w tym takich jak zasada równości, sprawiedliwości, powszechności opodatkowania itd. Zasady te – korespondujące z odpowiednimi wartościami prawa – mogą uzasadniać zwalczanie unikania

¹⁴ K. Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Gdański, 2023.

¹⁵ Por. M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11, s. 24.

¹⁶ Zob. G. Liszewski, *Uwagi do art. 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex/el. 2021.

opodatkowania. Nie pozwolą natomiast stwierdzić, dlaczego zastosowanie klauzuli jest zasadne wobec danej, określonej czynności¹⁷.

Pojęcie „cel ustawy” w polskiej kulturze prawnej jest tak pojemne, że – w kontekście zastosowania klauzuli – nie znajdzie się prawdopodobnie nic, co podpada pod „przedmiot ustawy”, a nie mogłoby być zakwalifikowane do jej „celu”¹⁸. W procesie rekonstrukcji celu i przedmiotu ustawy podatkowej szczególne znaczenie przypisuje się materiałom legislacyjnym¹⁹, które pozwalają odtworzyć założenia przyświecające ustawodawcy (a konkretniej projektodawcy) na etapie tworzenia prawa. Nie wyczerpują one jednak dostępnych metod interpretacyjnych. Ustalenie *ratio legis* możliwe jest również przy zastosowaniu metod logicznych, polegających na eliminowaniu elementów drugorzędnych oraz formułowaniu wniosków na podstawie analizy struktury regulacji. W konsekwencji rekonstrukcja celu i przedmiotu ustawy nie ma charakteru wyłącznie historycznego, lecz stanowi rezultat kompleksowej wykładni, uwzględniającej zarówno kontekst normatywny, jak i funkcjonalny.

Przedmiot ustawy podatkowej należy rozumieć zatem jako zakres jej regulacji prawnej, obejmujący stosunek prawnopodatkowy oraz związane z nim instytucje²⁰. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ustawami podatkowymi są akty normatywne określające w szczególności podmiot i przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe, a także regulujące prawa i obowiązki uczestników stosunku prawnopodatkowego.

Stosunek ten jako szczególny rodzaj stosunku prawnego powstaje wskutek zaistnienia określonych zdarzeń prawnych i prowadzi do powstania wzajemnych praw oraz obowiązków jego uczestników²¹. Jednym z jego możli-

¹⁷ H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3, s. 28–37.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ A. Bielska-Brodziak, *Materiały legislacyjne w dyskursie interpretacyjnym z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej, francuskiej, szwedzkiej i polskiej*, [w:] *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, red. O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, Warszawa 2012, s. 153.

²⁰ W ocenie autora „przedmiot” ustawy podatkowej należy odczytywać przede wszystkim jako normatywnie określony zakres zjawisk, stanów lub czynności, które ustawodawca zdecydował się objąć daną konstrukcją podatkową, a nie jako ekonomiczne tło opodatkowania ujmowane w sposób ogólny.

²¹ K. Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli...*

wych następstw jest osiągnięcie korzyści podatkowej. W tym kontekście istotne znaczenie mają elementy konstrukcyjne podatku, takie jak podmiot, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania czy stawka podatkowa. Spośród tych elementów podatnik ma realny wpływ przede wszystkim na ukształtowanie przedmiotu opodatkowania, rozumianego jako określona sytuacja faktyczna lub prawna, z którą ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego.

Analiza sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej powinna być zatem dokonywana z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy²². Nie oznacza to jednak, że sam przedmiot lub cel ustawy podlega każdorazowo ustaleniu na nowo. Kategorie te mają bowiem charakter względnie stały i wynikają z konstrukcji normatywnej danej regulacji. Przedmiotem oceny pozostaje natomiast to, czy w konkretnych okolicznościach uzyskana przez podatnika korzyść podatkowa pozostaje z nimi w sprzeczności²³. Zasady ogólne prawa podatkowego mogą stanowić tło interpretacyjne, lecz nie zastępują rekonstrukcji konkretnej normy materialnoprawnej.

Cel ustawy podatkowej pozostaje ściśle powiązany z jej konstrukcją i sprowadza się do realizacji założeń przyjętych przez ustawodawcę, w szczególności jeśli chodzi o zakres i sposób opodatkowania określonych kategorii zdarzeń. W sytuacji unikania opodatkowania dochodzi do naruszenia tych założeń poprzez uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej. W takim przypadku zasadniczym celem stosowania klauzuli staje się przywrócenie stanu zgodnego z konstrukcją podatku, a tym samym zapewnienie realizacji zasad równości i powszechności opodatkowania.

Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta poprzez zastosowanie przepisów przewidujących określone preferencje podatkowe, takich jak zwolnienia czy odliczenia, skutki podatkowe określa się z pominięciem tych regulacji²⁴. Oznacza to, że w przypadku spełnienia przesłanek klauzuli dochodzi do wyłączenia zastosowania przepisu będącego źródłem korzyści podatkowej, co potwierdza, że sprzeczność z celem lub przedmiotem ustawy ma charakter normatywny i prowadzi do konkretnych konsekwencji w zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego.

²² G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2016, s. 120.

²³ Por. K. Woźniak, *Granice stosowania generalnej klauzuli...*

²⁴ Art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej.

W doktrynie nie ma jednolitości co do zakresu dopuszczalnej rekonstrukcji celu przepisu na gruncie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Z jednej strony akcentuje się gwarancyjną funkcję prawa podatkowego, wyjątkowy charakter klauzuli oraz konieczność ścisłego wiązania przesłanki sprzeczności z normatywną treścią konkretnej regulacji. Z drugiej strony wskazuje się, że skuteczność GAAR wymaga uwzględniania także funkcji gospodarczo-podatkowej danej instytucji, gdyż ograniczenie się do formalnej poprawności czynności mogłoby prowadzić do akceptacji działań podważających sens regulacji. Trafniejsze wydaje się jednak stanowisko pośrednie, zgodnie z którym wykładnia funkcjonalna jest dopuszczalna wyłącznie w takim zakresie, w jakim służy odtworzeniu celu możliwego do wyprowadzenia z treści i konstrukcji konkretnej normy podatkowej, nie zaś z ogólnych założeń polityki fiskalnej. Rekonstrukcja tych kategorii musi zatem pozostawać związana z normatywną treścią konkretnych regulacji podatkowych²⁵.

4. GRANICE REKONSTRUKCJI POJĘCIA SPRZECZNOŚCI Z PRZEDMIOTEM LUB CELEM USTAWY PODATKOWEJ LUB JEJ PRZEPISU

W tradycyjnym modelu wykładni obowiązującym w Polsce granicę wykładni przepisu, na niekorzyść podatnika, wyznacza możliwy sens językowy przepisu ustawy podatkowej²⁶. Celem GAAR jest jednak wyjście poza tak ustalone granice. Na powyższe wskazuje wprost uzasadnienie ustawy, która wprowadziła tę klauzulę do polskiego porządku prawnego. Stwierdzono w nim, że „unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdziwku pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej a jej językowym brzmieniem”. Analiza przesłanki sprzeczności wymaga uwzględnienia ogólnych reguł wykładni prawa podatkowego, w szczególności granic wykładni językowej oraz roli wykładni celowościowej, funkcjonalnej i systemowej. Ich zastosowanie determinować będzie bowiem moment, w którym możliwe jest uznanie osiągniętej korzyści podatkowej za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy.

²⁵ Por. T. Cebula, M. Kondej, *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samo-spełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10.

²⁶ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 301–302.

Jak wskazano powyżej, w Polsce przyjmuje się, że punktem wyjścia dla interpretacji prawa podatkowego pozostaje wykładnia językowa, oparta na regułach semantyki i składni tekstu prawnego. Jej znaczenie wynika zarówno z konstytucyjnej zasady państwa prawa, jak i z zasady *nullum tributum sine lege*, zgodnie z którą obowiązek podatkowy może wynikać wyłącznie z ustawy. Granica językowa wykładni wyznacza zakres dopuszczalnych znaczeń przepisu. Dyrektywy pozajęzykowe – w tym celowościowe i systemowe – mogą służyć jedynie wyborowi jednego z możliwych znaczeń językowych, nie zaś jego kreowaniu. Wyjście poza sens językowy dopuszczalne jest wyjątkowo i co do zasady wyłącznie na korzyść podatnika²⁷.

Sprzeczność z celem lub przedmiotem ustawy lub jej przepisu nie może być konstruowana wyłącznie na podstawie ogólnych wartości systemu podatkowego, lecz musi znajdować oparcie w treści konkretnej regulacji²⁸. Wynika to z systemowego charakteru prawa, powiązań między przepisami oraz wpływu kontekstu pozajęzykowego. Nie zmienia to jednak faktu, że stanowi ona podstawową gwarancję ochrony podatnika przed nadmiernie rozszerzającą interpretacją.

Konsekwencją istnienia granicy językowej wykładni, a zwłaszcza jej praktycznie bezwzględne charakteru w odniesieniu do zakazu rozszerzania zakresu opodatkowania w drodze wykładni celowościowej i systemowej, jest możliwość powstawania sytuacji, w których działania podatników skutkują osiągnięciem korzyści podatkowych pozostających w sprzeczności z celem lub funkcją danej regulacji podatkowej. W takich przypadkach zasada pierwszeństwa wykładni językowej, która co do zasady ma chronić podatnika przed arbitralnością organów władzy publicznej, w praktyce mogłaby ograniczać skuteczność stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, której istotą jest właśnie przełamywanie pewności prawa wynikającej z bezwzględnego pierwszeństwa wykładni językowej.

Brzmienie obowiązującej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołuje się wprost do konieczności ustalenia celu ustawy podatkowej i jej przepisu, co sprawia, że dla prawidłowej rekonstrukcji tego celu konieczne jest zastosowanie nie tylko wykładni językowej, lecz także dodatkowo wykładni celowościowej. Ta polega z kolei na ustaleniu celu regulacji, rozumianego jako zamierzony przez ustawodawcę rezultat jej stosowania.

²⁷ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024, s. 50.

²⁸ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 82–117.

W prawie podatkowym cel ten najczęściej sprowadza się do określenia zakresu opodatkowania określonych zdarzeń gospodarczych. Może on być uwzględniany wyłącznie w granicach wyznaczonych przez jej brzmienie językowe. Istotne znaczenie ma również odróżnienie celu ustawy od celu ustawodawcy. W realiach procesu legislacyjnego, w którym uczestniczą organy kolegialne, przypisywanie decydującego znaczenia subiektywnym intencjom poszczególnych twórców prawa jest problematyczne. Z tego względu pierwszeństwo należy przyznawać celowi odtworzonemu z samego tekstu ustawy. W praktyce oznacza to, że sprzeczność korzyści podatkowej z celem ustawy może zostać stwierdzona jedynie wtedy, gdy pozostaje ona w konflikcie z funkcją normy możliwą do wyinterpretowania z jej treści, a nie z hipotetycznymi założeniami polityki podatkowej²⁹.

Szczególnym przypadkiem wykładni celowościowej jest odwołanie się do celu ustanowienia konkretnej reguły prawnej. Polega ono na analizie przyczyn, dla których ustawodawca zdecydował się na określony stopień szczegółowości regulacji. W prawie podatkowym ustawodawca często posługuje się precyzyjnymi kryteriami, ograniczając tym samym pole interpretacji. Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza akceptację pewnej „sztywności” normy, nawet kosztem jej niedoskonałości. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pełni w tym kontekście funkcję korekcyjną – pozwala odejść od literalnego zastosowania szczegółowych przepisów w sytuacjach, gdy prowadziłoby to do uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej³⁰. Nie oznacza to jednak, że podatnik traci ochronę wynikającą z ich brzmienia. Przeciwnie – zastosowanie klauzuli wymaga spełnienia dodatkowych, ściśle określonych przesłanek.

Jak wskazano już powyżej, przepisów prawa oraz wynikających z nich norm nie należy interpretować w izolacji od pozostałych regulacji funkcjonujących w systemie prawnym. Przyjęcie założenia, że system prawa stanowi uporządkowaną całość, opartą zarówno na wspólnych wartościach, jak i racjonalnych relacjach logicznych, stanowi podstawę wyróżnienia dyrektyw wykładni systemowej. Interpretacja znaczenia przepisu powinna z jednej strony uwzględniać jego miejsce w strukturze aktu normatywnego, jego funkcję oraz relacje z innymi przepisami tego aktu, z drugiej zaś wymaga analizy powiązań danej normy z regulacjami zawartymi w innych aktach prawnych. Choć w doktrynie dyrektywy wykładni systemowej są zazwyczaj

²⁹ Por. M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024, s. 57.

³⁰ Por. *Ibidem*, s. 62.

odróżniane od dyrektyw językowych i celowościowych, granice między tymi podejściami nie są ściśle wyznaczone³¹.

W sytuacji, gdy ustawodawca w treści klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania posługuje się pojęciem sprzeczności korzyści podatkowej z celem przepisu ustawy podatkowej, rekonstrukcja tego celu powinna uwzględniać również argumenty systemowe, w tym odniesienie do celu regulacji nadrzędnych oraz miejsca danej normy w całym systemie prawa. Dopuszczalne metody wykładni przesłanki sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej powinny być stosowane w sposób zrównoważony, z zachowaniem pierwszeństwa wykładni językowej oraz pomocniczego charakteru wykładni systemowej i funkcjonalnej.

Kwestia granic wykładni przesłanki sprzeczności nie jest w piśmiennictwie ujmowana jednolicie. Obok stanowiska akcentującego, że wykładnia funkcjonalna i celowościowa może jedynie wspomagać wybór znaczenia mieszczącego się jeszcze w granicach językowych, obecny jest pogląd dalej idący, zgodnie z którym funkcją tej przesłanki jest właśnie umożliwienie przełamania skutków nadmiernie literalnego odczytania przepisów podatkowych³².

5. PRZESŁANKA SPRZECZNOŚCI W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Analiza dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz działalności opiniodawczej Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: Rada) zdaje się potwierdzać, że problem wykładni przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej nie sprowadza się wyłącznie do ustalenia, czy organ prawidłowo zidentyfikował określoną korzyść podatkową. Zasadnicze znaczenie ma bowiem to, w jaki sposób w konkretnych sprawach rekonstruowany jest „cel” lub „przedmiot” danej regulacji oraz czy proces ten pozostaje wystarczająco związany z normatywną treścią przepisów prawa podatkowego.

³¹ Por. *Ibidem*, s. 62–63.

³² W tym duchu wskazuje się, że celem klauzuli jest umożliwienie organom podatkowym „wyjścia poza możliwe językowe rozumienie tekstu prawnego”, jeżeli formalnie poprawne zastosowanie przepisów prowadzi do uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej w ramach sztucznej konstrukcji prawnej (zob. M. Kondej, *Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Polski Przegląd Nauk Społecznych” 2018, nr 3).

Przesłanka sprzeczności nie powinna być oceniana w odniesieniu do wyizolowanego elementu czynności, lecz wymaga analizy całego układu działań podatnika. Ograniczenie kontroli sądowej jedynie do jednego aspektu zastosowania klauzuli – przykładowo samej korzyści podatkowej – byłoby niewystarczające, ponieważ wszystkie przesłanki z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej muszą zostać zbadane łącznie. Szczególne znaczenie ma tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 grudnia 2024 r.³³ Spór dotyczył możliwości stosowania klauzuli do skutków podatkowych ujawniających się po wejściu w życie art. 119a Ordynacji podatkowej, mimo że część czynności została dokonana wcześniej. Sąd wskazał, że rekonstrukcja „celu” ustawy nie może abstrahować od konstrukcji samego podatku dochodowego i od ustawowych momentów powstawania skutku podatkowego. Jeżeli korzyść podatkowa w podatku dochodowym materializuje się dopiero z końcem okresu rozliczeniowego, to niedopuszczalne jest takie modelowanie celu regulacji, które pomija tę konstrukcję i w istocie pozwala organowi rekonstruować sprzeczność w oderwaniu od normatywnego mechanizmu powstania zobowiązania. Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie podkreślił, że sąd administracyjny nie może poprzestać na ocenie tylko jednego elementu konstrukcji GAAR, lecz powinien skontrolować całość rozumowania prowadzącego do przyjęcia, że dana korzyść jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy. Rekonstrukcja celu przepisu musi następować na poziomie całego mechanizmu podatkowego uruchomionego przez podatnika, a nie przez odwołanie do formalnie poprawnego, lecz wyrwanego z kontekstu fragmentu operacji.

Na tym tle na szczególną uwagę zasługuje przykładowo uchwała nr 8/2024 Rady³⁴, dotycząca sekwencji czynności obejmujących wniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa ze znakami towarowymi, ich dalsze krążenie w obrębie podmiotów powiązanych oraz finalne wygenerowanie kosztów podatkowych związanych z korzystaniem ze znaków. Rada przyjęła w niej, że działania te należy oceniać łącznie jako zespół czynności, a następnie wyraźnie rozdzieliła analizę: najpierw zidentyfikowała cały układ operacji, potem wskazała na spełnienie wszystkich przesłanek z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, a następnie akcentowała ściśle powiązanie chronologiczne, kapitałowe i funkcjonalne kolejnych transakcji.

³³ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2024 r., sygn. II FSK 1772/23, ONSAiWSA 2026, nr 1, poz. 4.

³⁴ Uchwała nr 8/2024 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 3 grudnia 2024 r.

Taka konstrukcja uzasadnienia wzmacnia pogląd, że badanie sprzeczności nie może być prowadzone w odniesieniu do wyizolowanego, formalnie dopuszczalnego etapu danej operacji, lecz powinno obejmować cały mechanizm gospodarczy. Zarazem jednak uchwała ta nie uzasadnia sprzeczności poprzez odwołanie do ogólnych zasad prawa podatkowego, ale przez próbę wykazania, że wykorzystanie instytucji prawa prywatnego i podatkowego doprowadziło do rezultatu, który koliduje z funkcją konkretnych przepisów regulujących rozpoznawanie kosztów podatkowych.

Przed przystąpieniem do oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, niezbędne jest ustalenie, jaka czynność potencjalnie miała na celu uniknięcie opodatkowania. Pamiętać przy tym należy, że zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej przez czynność, której oceny należy dokonać pod kątem możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty³⁵. Podobne wnioski wynikają z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 marca 2024 r.³⁶, dotyczącego struktury obejmującej czynności odnoszące się do znaków towarowych, w tym ich wcześniejszy aport, sprzedaż oraz późniejsze licencjonowanie, którego skutkiem było rozpoznawanie kosztów podatkowych z tytułu opłat licencyjnych. Sąd nie zatrzymał się na samym formalnym dopuszczeniu poszczególnych czynności przez prawo prywatne czy podatkowe, lecz zaakceptował potrzebę ich oceny jako powiązanego układu prowadzącego do określonego rezultatu podatkowego. Taki sposób rozumowania dobrze pokazuje dopuszczalną granicę wykładni funkcjonalnej: sąd nie abstrahuje od treści przepisów regulujących koszty podatkowe i obrót prawami własności intelektualnej, ale bada, czy wykorzystanie tych instytucji mieści się jeszcze w ich funkcji gospodarczo-podatkowej. W tym sensie „cel” regulacji nie jest rekonstruowany abstrakcyjnie jako ogólne dążenie do maksymalizacji wpływów podatkowych, lecz jako funkcja konkretnych przepisów o rozpoznawaniu kosztów i skutkach podatkowych określonych zdarzeń³⁷.

³⁵ Por. m.in. Uchwała nr 8/2026 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 5 marca 2026 r.; Uchwała nr 4/2026 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 9 stycznia 2026 r.; Uchwała nr 2 /2026 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 9 stycznia 2026 r.; Uchwała nr 3/2022 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 25 marca 2022 r.

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 marca 2024 r., sygn. III SA/Wa 85/24, LEX nr 3782022.

³⁷ Znaczenie dla wyznaczenia granic wykładni przesłanki sprzeczności ma również Uchwała nr 4/2024 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia

Jednocześnie orzecznictwo wyraźnie wskazuje granicę, po przekroczeniu której wykładnia przesłanki sprzeczności staje się zbyt daleko idąca. Granica ta ujawnia się szczególnie tam, gdzie organ lub sąd próbowałby rekonstruować „cel” ustawy podatkowej w sposób prowadzący w istocie do pominięcia wyraźnych ograniczeń wynikających z samej ustawy albo z przepisów intertemporalnych. Cel przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania nie może być rekonstruowany w oderwaniu od normatywnych granic ich obowiązywania³⁸. W części rozstrzygnięć i wypowiedzi organów przyjmuje się bowiem, że ocena sprzeczności może być odnoszona nie tylko do pojedynczego przepisu, lecz także do szerszej funkcji danej instytucji podatkowej³⁹.

Na tle wskazanych rozstrzygnięć szczególnego znaczenia nabiera zatem pytanie o to, jak należy rozumieć rolę wykładni funkcjonalnej w procesie stosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Dotychczasowa praktyka nie daje podstaw do przyjęcia, że przesłanka sprzeczności może być rekonstruowana całkowicie swobodnie, wyłącznie przez odwołanie do ogólnych założeń sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania czy interesu fiskalnego państwa. Przeciwnie, z przywołanych rozstrzygnięć wynika raczej, że funkcjonalny wymiar wykładni jest dopuszczalny tylko o tyle, o ile służy objaśnieniu sensu konkretnej regulacji podatkowej i wykazaniu, w jaki sposób określony mechanizm działań podatnika prowadzi do rezultatu pozostającego z tym sensem w kolizji. Wykładnia funkcjonalna nie może natomiast zastępować normy prawa podatkowego ani służyć do korygowania każdego skutku uznanego *ex post* za fiskalnie niepożądany.

Z analizowanych orzeczeń można wprowadzić trzy bardziej szczegółowe reguły interpretacyjne. Po pierwsze, ocena przesłanki sprzeczności powinna uwzględniać całokształt sekwencji działań podatnika, jeżeli dopiero z tej perspektywy ujawnia się rzeczywista funkcja osiągniętej korzyści podatkowej. Po drugie, nawet przy całościowej ocenie mechanizmu

16 lipca 2024 r. wskazująca, że analiza sprzeczności może i powinna być maksymalnie zobiektywizowana przez wskazanie konkretnych przepisów, z którymi osiągnięta korzyść pozostaje w kolizji.

³⁸ Por. wyrok NSA z dnia 9 listopada 2023 r., sygn. II FSK 1277/23, LEX nr 3653603; Wyrok NSA z dnia 25 października 2024 r., sygn. II FSK 164/22, LEX nr 3810879.

³⁹ Por. uchwała nr 2/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 16 czerwca 2021 r.; por. także M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4.

gospodarczego punktem odniesienia musi pozostać konkretna norma prawa podatkowego, a nie ogólne przekonanie o niepożądanym charakterze osiągniętego rezultatu. Po trzecie, rekonstrukcja celu regulacji nie może prowadzić do pomijania granic przedmiotowych, czasowych i konstrukcyjnych wyznaczonych przez samego ustawodawcę. To właśnie te trzy elementy pozwalają odróżnić wykładnię funkcjonalną służącą objaśnieniu normy od wykładni funkcjonalnej, która normę zastępuje.

Praktyka orzecznicza coraz wyraźniej akceptuje potrzebę całościowego i funkcjonalnego odczytywania działań podatnika na gruncie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, ale równocześnie nie daje podstaw do przyjęcia, iż przesłanka sprzeczności może być rekonstruowana w oderwaniu od normatywnej treści konkretnych regulacji podatkowych.

6. WNIOSKI

Podsumowując przeprowadzone rozważania, należy stwierdzić, że zasadniczym problemem stosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej nie jest sama identyfikacja korzyści podatkowej, lecz wyznaczenie granic jej sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. To właśnie na tym etapie dochodzi do największych trudności interpretacyjnych, wynikających z konieczności rekonstrukcji kategorii, które nie zostały zdefiniowane ustawowo, a jednocześnie pełnią kluczową funkcję w mechanizmie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że rekonstrukcja „przedmiotu” i „celu” ustawy podatkowej nie może mieć charakteru dowolnego ani abstrahować od normatywnej treści konkretnych regulacji. Nie sposób pominąć, że funkcją analizowanej przesłanki jest przeciwdziałanie sytuacjom, w których literalne zastosowanie przepisów prowadzi do rezultatów pozostających w kolizji z ich normatywnie uchwytym sensem. W tym znaczeniu klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi instrument korekcyjny, umożliwiający odejście od czysto formalnej oceny skutków czynności prawnych. Nie oznacza to jednak, że dopuszczalne jest przełamywanie granicy językowej wykładni w sposób nieograniczony. Przeciwnie – zastosowanie klauzuli wymaga zachowania szczególnej ostrożności interpretacyjnej, wynikającej z jej wyjątkowego charakteru oraz konstytucyjnych zasad pewności i określoności prawa podatkowego.

Z przeanalizowanego orzecznictwa wynika ponadto, że ocena sprzeczności powinna uwzględniać całokształt działań podatnika, dopiero taka

perspektywa pozwala uchwycić rzeczywistą funkcję osiągniętej korzyści podatkowej. Jednocześnie nawet przy całościowym ujęciu mechanizmu gospodarczego punktem odniesienia musi pozostawać konkretny przepis prawa podatkowego, a rekonstrukcja jego celu nie może prowadzić do pomijania ograniczeń wynikających z konstrukcji podatku.

W ocenie autora stosowanie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej wymaga rekonstrukcji przedmiotu i celu ustawy podatkowej z wykorzystaniem wszystkich właściwych dyrektyw wykładni. Szczególne znaczenie ma przy tym wykładnia celowościowa, ponieważ sama konstrukcja klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołuje się wprost do celu ustawy podatkowej lub jej przepisu. Nie oznacza to jednak dowolności w ustalaniu treści tej przesłanki. Zarówno cel, jak i przedmiot regulacji powinny być odtwarzane w ścisłym związku z normatywną treścią konkretnych przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem ich miejsca w konstrukcji danego podatku oraz w całym systemie prawa. Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że wykładnia funkcjonalna może służyć wyjaśnieniu sensu regulacji podatkowej i ocenie, czy osiągnięta korzyść podatkowa pozostaje z tym sensem w kolizji, nie może natomiast zastępować treści przepisu ani stanowić podstawy do kwestionowania skutków podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

- Bielska-Brodziak A., *Materiały legislacyjne w dyskursie interpretacyjnym z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej, francuskiej, szwedzkiej i polskiej*, [w:] *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, red. O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, Warszawa 2012.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Cebula T., Kondej M., *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospelniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Filipczyk H., *„Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
- Glumińska-Pawlic J., *Doświadczenia w wykładni i stosowaniu klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Analizy i Studia CASP” 2024, nr 2, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2023.2.4>
- Glumińska-Pawlic J., Kubista B., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawnopodatkowe*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2017.1.1>

- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2019.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.02>
- Kondej M., *Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Polski Przegląd Nauk Społecznych” 2018, nr 3.
- Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej. Granice regulacji*, Warszawa 2016.
- Kuźniacki B., *The Polish GAAR is Just a GAAR! Why the Head of the National Revenue Administration Thinks Differently?*, Kluwer International Tax Blog, <http://kluwertaxblog.com/2020/08/04/the-polish-gaar-is-just-a-gaar-why-the-head-of-the-national-revenue-administration-thinks-differently/> (dostęp: 1.04.2026).
- Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Szalbierz P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020.
- Woźniak K., *Granice stosowania generalnej klauzuli antyabuzywnej w Polsce*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Gdański, 2023.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.