

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
2/2019





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2019

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Izabela Baran – Redaktor językowy

(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Katarzyna Smyczek*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*Agencja Reklamowa efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2019

Printed in Poland

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10058.20.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 4,2; ark. druk. 5,5

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. (42) 665 58 63

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Hanna Filipczyk Kryterium celu poniesienia wydatku a koszty uzyskania przychodów – treść normatywna i implikacje antyabuzywne (artykuł dyskusyjny) .....	9
Ireneusz Nowak Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane .....	37
Magdalena Gródecka Przychód pracownika z tytułu zapewnienia przez pracodawcę noclegów podczas oddelegowania do pracy poza miejscem zamieszkania .....	57
Jakub Wirski Sprzedaż ojcowizny a podatek od towarów i usług .....	75









Hanna Filipczyk\*

## KRYTERIUM CELU PONIESIENIA WYDATKU A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW – TREŚĆ NORMATYWNA I IMPLIKACJE ANTYABUZYWNE (ARTYKUŁ DYSKUSYJNY)

**Streszczenie.** W świetle art. 15 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych kosztem uzyskania przychodów może być tylko wydatek (koszt) spełniający przesłankę celu w ujęciu subiektywnym: taki, że osiągnięcie przychodów podatkowych lub zachowanie albo zabezpieczenie jego źródła było samoistnym (nieinstrumentalnym) celem podatnika, który wydatek (koszt) ten poniósł. Warunek ten nie jest spełniony w przypadku wydatków (kosztów) dokonanych w celu poniesienia straty podatkowej. W konsekwencji zastosowanie przepisu polegające na odmowie uznania wydatku (kosztu) za koszt uzyskania przychodów w niektórych przypadkach może udaremnić podjętą przez podatnika próbę unikania opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** koszt podatkowy, koszt uzyskania przychodów, unikanie opodatkowania, art. 15 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

### 1. WPROWADZENIE

Celem artykułu jest przedstawienie treści ogólnej klauzuli kosztowej zawartej w art. 15 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> w kontekście możliwości jej zastosowania do

---

\* Doktor habilitowana nauk prawnych, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, e-mail: hannapatrycja@wp.pl

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865 ze zm., dalej: u.p.d.o.p. Odpowiednikiem tego przepisu jest art. 22 ust. 1 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób

czynności podatników stanowiących unikanie opodatkowania (czynności abuzywnych). W analizie rozważam możliwość rozumienia kryterium celu poniesienia wydatku (kosztu), na którym zbudowany jest ten przepis, jako definicyjnego dla wymaganego związku między kosztami uzyskania przychodów a przychodami podatkowymi oraz przede wszystkim subiektywnego – dotyczącego sfery motywacyjnej podatnika.

Problem ten – i powiązane z nim zjawisko wykorzystywania przez organy podatkowe art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. w funkcji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – były ostatnio przedmiotem licznych publikacji naukowców i praktyków (B. Brzezińskiego<sup>2</sup>, W. Nykiela i M. Wilka<sup>3</sup>, K. Gila i J. Zawiejskiej-Rataj<sup>4</sup>, M. Kondej<sup>5</sup>). Podpisuję się pod większością też zawartych w tych publikacjach, w tym pod podstawową z nich: że art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie jest klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepis ten ma inną treść normatywną w szczególności od klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a i n. ustawy Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>), wprowadzonej z dniem 15 lipca 2016 r. (dalej: GAAR), a w związku z tym inne od niej warunki stosowania. Zgadzam się również, że argumentacja przedstawiona przez sądy administracyjne w dwóch wyrokach (tj. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z dnia 20 marca 2019 r., sygn. I SA/Lu 48/19, uchylonym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 4 marca 2020 r., sygn. II FSK 1550/19, oraz wyroku WSA w Opolu z dnia 19 sierpnia 2019 r., sygn. I SA/Op 86/19), które przełamały dotychczasową linię orzeczniczą

fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.). Dla uproszczenia w tekście głównym odnoszę się tylko do art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 22 stycznia 2019 r. (I SA/Lu 48/19) – glosa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 255–259.

<sup>3</sup> W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Glosa do wyroku WSA z dnia 19 sierpnia 2019 r., I SA/Op 86/19*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2, s. 39–46.

<sup>4</sup> K. Gil, J. Zawiejska-Rataj, *Próba wskrzeszenia klauzuli obejścia prawa podatkowego – czyli czy art. 15 ust. 1 PDOPrU pozwala na wyłączenie z kosztów podatkowych wydatków wynikających z czynności dokonanych w celu uzyskania korzyści podatkowej. Glosa do wyroków WSA w Opolu I SA/OP 86/19 oraz WSA w Lublinie I SA/Lu 48/19*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3, s. 43 i n., Legalis/el.

<sup>5</sup> M. Kondej, *Ustawowa definicja kosztu uzyskania przychodu jako quasi-klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 8, Legalis/el.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.), dalej: o.p.

i sprowokowały te publikacje, jest nietrafna, i to nietrafna w sposób charakterystyczny. Wojewódzkie sądy administracyjne potraktowały art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. tak, jakby przepis ten był klauzulą antyabuzijną (zarówno co do hipotezy, jak i sankcji, tj. zarówno co do warunków stosowania, jak i konsekwencji prawnych tego stosowania). To wzbudziło słuszną krytykę (detailed zwłaszcza w artykule K. Gila i J. Zawiejskiej-Rataj; ten sam artykuł zawiera wartościowy przegląd orzecznictwa sądowego dotyczącego pozanormatywnych metod zwalczania unikania opodatkowania, stosowanych przez organy podatkowe przed wejściem w życie GAAR).

Mimo to uważam, że w ograniczonym zakresie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. może być stosowany wobec czynności stanowiących unikanie opodatkowania (czynności abuzywnych) w ten sposób, że odmawia się podatnikowi prawa do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Jest to możliwe na podstawie wpisanej w treść przepisu *explicite* przesłanki celu poniesienia wydatku (kosztu).

W niniejszej analizie pomijam możliwość stosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. do zwalczania unikania opodatkowania na takiej zasadzie, na jakiej tak stosowany może być każdy przepis materialnego prawa podatkowego (zatem także i ten). Uznając, że unikanie opodatkowania, równoważne nadużyciu materialnego prawa podatkowego, polega na działaniu zgodnym z brzmieniem przepisu, lecz niezgodnym z jego wykładnią racjonalizującą (tj. wszechstronną wykładnią zorientowaną na uczynienie przepisu w maksymalnym dostępnym stopniu racjonalnym), zjawisko to można zwalczać środkami wykładni<sup>7</sup>. Postulat wykładni racjonalizującej nie należy jednak do aktualnego polskiego paradygmatu interpretacyjnego – do jego stosowania byłaby wymagana zmiana tego paradygmatu, która jednak ze względu na pewność prawa nie powinna być nagła i dla podatników niespodziewana. Co także ważne, sposób zastosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. w krytykowanych wyrokach jest inny od tego, który dyktuje wykładnia racjonalizująca. W sytuacji, do której odnoszą się te wyroki, podatnicy nadużyli nie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., ale przepisy zapewniające neutralność wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci znaku towarowego do podmiotu powiązanego przy jednoczesnym podwyższeniu wartości podatkowej przedmiotu wkładu, rozliczanej następnie przez odpisy amortyzacyjne (zgadzam się w tej mierze z poglądem m.in. K. Gila i J. Zawiejskiej-Rataj)<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> W sprawie tej wykładni zob. H. Filipczyk, *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Warszawa 2017, rozdziały IV i V.

<sup>8</sup> „[O]rgan podatkowy i sądy w analizowanych sprawach niewłaściwie zidentyfikowały korzyść podatkową, do której uwzględniania w wyniku podatkowym nie uprawnili

## 2. NIEZALEŻNOŚĆ I NIEKONKURENCYJNOŚĆ REGULACJI

Wypada rozpocząć od tego, co – również w świetle powołanych wyżej artykułów w prasie naukowej i specjalistycznej – oczywiste: art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 119a o.p. (a także inne, szczególne przepisy antyabuzywne) stanowią regulacje niezależne.

Ustalając treść normatywną art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., nie należy się kierować treścią ogólnej i szczególnych klauzul antyabuzywnych. Dla zastosowania tego przepisu nie ma znaczenia spełnienie przesłanek, na których opiera się ustawowa definicja unikania opodatkowania: wystąpienie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (kryterium sprzeczności), osiągnięcie tej korzyści jako główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności (kryterium głównego celu), sztuczny sposób działania (kryterium sztuczności). Powoływanie się na te przesłanki w celu uzasadnienia zastosowania w sprawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jest rażącym błędem, słusznie wytykanym organom podatkowym w orzecznictwie<sup>9</sup>.

Niezależność ta ma jednak również stronę (aspekt) rzadziej być może dostrzegany – jakim jest brak wpływu obowiązywania art. 119a o.p. na treść normatywną art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. i na możliwość zastosowania tego przepisu. Ogólna klauzula kosztowa określa warunki zaliczenia wydatku (kosztu) do kosztów uzyskania przychodów w sposób niezależny od GAAR także w tym sensie, że wprowadzenie GAAR nic w tych warunkach nie zmienia. Jeżeli przed wejściem w życie art. 119a i n. o.p. nie było możliwe kwestionowanie kosztowości określonego wydatku na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., to po wprowadzeniu GAAR nadal nie jest możliwe, jeżeli było możliwe – nadal jest możliwe.

---

podatników. W obu sprawach jedyną korzyścią podatkową był brak obowiązku rozpoznania przychodu z tytułu zbycia praw ochronnych do znaków towarowych na rzecz podmiotu powiązanego przy jednoczesnym uprawnieniu do uwzględniania w kosztach podatkowych następczych kosztów nabycia tego znaku (poprzez odpisy amortyzacyjne). To ten element doprowadził do braku symetrii w rozpoznawaniu przychodów i kosztów podatkowych z danej transakcji. Irrelevantne były tu następcze czynności uiszczania opłat licencyjnych, które były przecież rozpoznawane jako przychód u licencjodawcy” (K. Gil, J. Zawiejska-Rataj, *Próba wskrzeszenia...*, s. 48).

<sup>9</sup> Trafnie także zwraca uwagę B. Brzeziński, że wprowadzenie GAAR nie jest „ogólnym przyzwoleniem, zielonym światłem dla zwalczania unikania opodatkowania także w tym zakresie, którego nie obejmowała nie tylko nieistniejąca dotąd klauzula ogólna, ale także inne środki zwalczania unikania opodatkowania (np. klauzule szczegółowe)” (B. Brzeziński, *Wyrok...*, s. 555). To kolejny aspekt niezależności wskazanych regulacji.

Pogląd ten może wydawać się wątpliwy w świetle systemowości prawa. Stoi za nim jednak charakter oraz zamierzony zakres i sposób stosowania GAAR. Przepisy GAAR, ze względu na znaczną ingerencyjność i łączące się z nią rygorystyczne proceduralne warunki ich stosowania, stanowią regulację „ostatniej szansy”, czy też „zastosowania w ostatniej kolejności” (*last resort*). Mają być albo są stosowane w ostatniej kolejności, gdy nieadekwatne, w tym niewystarczające do zwalczania unikania opodatkowania, okazują się przepisy zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych. Odzwierciedleniem tego „porządku stosowania” była w stanie prawnym przed 1 stycznia 2019 r. treść art. 119b § 1 pkt 5 o.p. Zgodnie z przepisem w ówczesnym brzmieniu art. 119a nie stosuje się, „jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Wraz z uchynieniem tego przepisu z dniem 1 stycznia 2019 r. wprowadzono do o.p. art. 119gb § 1. Przepis ten daje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej swobodę decydowania o przejęciu kontroli lub postępowania w celu zastosowania GAAR albo odmowie jego przejęcia – „jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”.

Niezależnie od kontrowersji otaczających wskazane przepisy przed zmianą, jak i po niej<sup>10</sup>, jedno pozostaje bezsporne: z przepisów nie wynikało i nie wynika, że możliwość zastosowania GAAR w danym stanie faktycznym czyni niedopuszczalnym zastosowanie w nim przepisu prawa materialnego z ustawy szczegółowej, w tym art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Wręcz przeciwnie, przed nowelizacją ustawodawca wskazywał jako preferowaną regulację, tj. taką, którą należy stosować w pierwszej kolejności, przepisy inne niż GAAR – o ile te pozwalają na skuteczne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Dlatego nie bacząc zarówno – w ujęciu abstrakcyjnym, na obowiązywanie GAAR i – w ujęciu konkretnym, na stosowalność GAAR w stanie faktycznym w danej sprawie, należy koncentrować się wyłącznie na ustawowych przesłankach zawartych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. – na ich podstawie oceniać zasadność stosowania tego przepisu. To, że do danego stanu faktycznego może mieć potencjalnie zastosowanie GAAR, nie wyłącza

<sup>10</sup> Na temat relacji klauzuli ogólnej do przepisów szczególnych zob. zwłaszcza H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2018, nr 10, s. 18–23, i powołana tam literatura; P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2016, nr 12, s. 12–20.

możliwości zastosowania do niego art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Także to, że do danego stanu faktycznego mógłby mieć zastosowanie GAAR (gdyby nie to, że wszedł w życie później), możliwości takiej nie wyłącza.

### 3. Kryterium celu w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. – aspekt subiektywny

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. W stanie prawnym przed 1 stycznia 2018 r. przepis nie zawierał odniesienia do źródła przychodów; z tą datą wprowadzono podział przychodów (dochodów) objętych zakresem przedmiotowym ustawy na dwa źródła.

Z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. wynika normatywne pojęcie kosztów uzyskania przychodów. Pojęcie to jest kształtowane znanymi warunkami zaliczalności wydatku do kosztów podatkowych. W obecnym kontekście najważniejszy z nich to warunek poniesienia wydatku „w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” (w dalszej części tekstu dla uproszczenia posługuję się w jego zastępstwie skrótowymi określeniami „kryterium celu” i „cel uzyskania przychodu podatkowego”).

W doktrynie mowa zwykle o subiektywno-obiektywnym charakterze tego kryterium. Przykładowo W. Nykiel i M. Wilk (z powołaniem na dalszą literaturę) wskazują, że „konstrukcja przesłanki poniesienia kosztu w celu osiągnięcia przychodów ma charakter dwuczłonowy – subiektywno-obiektywny. Należy przyjąć, że koszt jest poniesiony w celu osiągnięcia przychodów, jeżeli: 1) podatnik działał z zamiarem osiągnięcia przychodów (kryterium subiektywne) oraz 2) doświadczenie gospodarcze wskazuje, że koszt ten może – choćby potencjalnie i pośrednio – prowadzić do osiągnięcia przychodów (kryterium obiektywne)”<sup>11</sup>. Przedmiotem licznych wypowiedzi doktryny i orzecznictwa jest „obiektywny” aspekt kryterium – to głównie w nim sytuowana jest wątpliwość interpretacyjna co do właściwego rozumienia tego kryterium<sup>12</sup>. W tym kontekście wskazuje się m.in. na niewystarczalność spełnienia subiektywnej „części” kryterium, wywa-

<sup>11</sup> W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność...*, s. 41.

<sup>12</sup> Zob. np. K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 7, Legalis/el.

za (w różny sposób) udział komponentów subiektywnego i obiektywnego, a także poszukuje czynników obiektywizujących związek kosztu z przychodem (przychodami). Dociekania na ten temat prowadzą np. M. Kondej (który wskazuje, że spełnienie tego kryterium należy oceniać przez odniesienie do figury „rozsądnego podatnika” i do wymogów należytej staranności<sup>13</sup>) czy P. Borszowski (który postuluje odniesienie do „typowego” zachowania podmiotu w realiach rynkowych<sup>14</sup>).

Tymczasem również aspekt subiektywny kryterium celu skrywa głębię – ponieważ dopuszcza różne warianty interpretacyjne. Kryterium celu w aspekcie subiektywnym ma podwójne oblicze. Z jednej strony jego zastosowanie przez ustawodawcę uprawnia do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków, które mimo jego spełnienia nie doprowadziły do osiągnięcia przychodów. Jak celnie zauważa A. Gomułowicz (w analizie językowej najbardziej chyba wnikliwej z dostępnych), zgodnie z formułą osiągnięcie przychodu podatkowego ma być „celem”, a nie (niekoniecznie) „skutkiem” poniesienia wydatku<sup>15</sup>. Z drugiej strony natomiast – można argumentować, że kryterium celu dyskwalifikuje wydatki, których poniesienie nie miało na celu osiągnięcia przychodów.

Zgodnie z tą argumentacją strona subiektywna kryterium celu wymaga, by wydatek został poniesiony w celu uzyskania przychodu podatkowego – niezależnie od tego, czy przychód rzeczywiście wystąpił. Na spełnienie tego kryterium nie ma więc wpływu nie tylko nieosiągnięcie przychodu, ale także jego osiągnięcie. W świetle samego brzmienia formuły z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. wystąpienie przychodu podatkowego jest nie tylko niekoniecznym, ale i niewystarczającym warunkiem dokonania takiego zaliczenia.

Wobec powyższych uwag doprecyzowania i uzupełnienia wymaga stwierdzenie, że badając spełnienie przez wydatek warunków wynikających z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., nie należy brać pod uwagę celu w postaci korzyści podatkowej. To prawda, że korzyść podatkowa jako taka, ani dążenie do

<sup>13</sup> M. Kondej, *Jeszcze o koszcie jako wydatku związanym z przychodami. Racjonalność działania podatnika jako przesłanka rozpoznania kosztu podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4, s. 93–109.

<sup>14</sup> P. Borszowski, *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej” – zagadnienie elastyczności*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 362–363.

<sup>15</sup> A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016, rozdział I.4, LEX/el. Podobnie m.in. wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2003 r., sygn. III SA 1652/01. Zob. także B. Gruszczyński, *Cel osiągnięcia przychodów*, „Glosa” 2003, nr 2, s. 9–16.

niej, nie dyskwalifikuje wydatku z punktu widzenia rozpatrywanego przepisu. Dyskwalifikuje go natomiast brak spełnienia warunku celu – celem tym powinno być osiągnięcie przychodów podatkowych. W niektórych przypadkach (do których – dodajmy – nie należą te będące przedmiotem orzekania przez WSA w Opolu i WSA w Lublinie) poniesienie wydatku ma za cel osiągnięcie korzyści podatkowej, a nie uzyskanie przychodów podatkowych. Jednocześnie ukierunkowanie wydatku na korzyść podatkową niekoniecznie „wypiera” – równorzędny z nim lub nadrzędny – cel uzyskania przychodów podatkowych.

Do stwierdzenia, czy spełnione jest kryterium celu, potrzebne jest badanie sfery motywacyjnej podatnika. W szczególności badanie to może polegać na ustalaniu relacji między różnorodnymi motywami podatnika przyświecającymi poniesieniu wydatku – relacji między celami gospodarczymi a celami podatkowymi<sup>16</sup>.

Spełnienie kryterium subiektywnego podlega ocenie zobiektywizowanej. Organ podatkowy ocenia je na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, a nie opierając się wyłącznie na deklaracji (oświadczeniu) podatnika. Stan psychiczny podatnika (osób go zastępujących) trzeba ustalać, opierając się na jego zachowaniach, tj. aktach uzewnętrzniionych, dostępnych obserwacji przez inne podmioty. Organ podatkowy jest kompetentny do dokonywania takich ocen, ponieważ jest kompetentny do stosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., a przepis ten zawiera i wyraża kryterium celu. Jeżeli oświadczenie podatnika jest pozbawione wiarygodności, organ może – posługując się odpowiednią argumentacją oraz w granicach i na zasadach swobodnej oceny dowodów – na podstawie ustalonych okoliczności danego przypadku odmówić temu oświadczeniu wiary. Obiektywizacja kryterium celu nie dotyczy zatem tylko jego aspektu obiektywnego, ale także subiektywnego („subiektywny” znaczy w tym przypadku „dotyczący podmiotu”, a nie „zsubiektywizowany, podlegający ocenie subiektywnej”)<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Przeciwnie W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność...*, s. 44.

<sup>17</sup> Nie ma przy tym normatywnych podstaw do nakładania na podatnika tzw. „ciąży dowodu”, że kryterium celu poniesienia wydatku zostało spełnione. Podzielam w tej mierze dominujący pogląd doktryny – zob. np. B. Brzeziński, *Wyrok...*, s. 257.



## 4. UKŁAD MOTYWÓW

Sfera motywacyjna podatnika może być bogata w różnorodne, jednocześnie występujące motywy. Cel czy zamiar osiągnięcia przychodów, jako motyw poniesienia wydatku, może współlistnieć z innymi celami, zamiarami i motywami. Układ motywów powinien pozostawać bez wpływu na kosztowość wydatku, nawet jeżeli do motywów tych należy korzyść podatkowa<sup>18</sup> – pod warunkiem że jednym z nich jest rzeczywiście cel (zamiar, motyw) osiągnięcia przychodów podatkowych.

Przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie wymaga, by cel uzyskania przychodów był celem jedynym. Powinien to być cel samoistny (w odróżnieniu od instrumentalnego). Najogólniej rzecz ujmując, cel samoistny to to, do czego podatnik dąży ze względu na nie samo. Cel instrumentalny to to, do czego podatnik dąży ze względu na co innego<sup>19</sup>. Tylko taka wykładnia pozwala, jak się wydaje, na nadanie kryterium celu odpowiedniej wagi – czego wymaga fakt, że to na tym kryterium ustawodawca oparł art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Cel uzyskania przychodów podatkowych nie może być jedynie celem instrumentalnym, służebnym względem nadrzędnego celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W takim przypadku rzeczywiście cel osiągnięcia korzyści podatkowej niweczy wystąpienie celu osiągnięcia przychodów podatkowych – nie może z nim współlistnieć w sposób uzasadniający zaliczenie wydatku (kosztu) do kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji czynności abuzywne – działania stanowiące unikanie opodatkowania, które odpowiadają powyższej charakterystyce, mogą spotkać się z reakcją polegającą na zastosowaniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. przez odmowę uznania wydatku (kosztu) za koszt podatkowy. Dotyczy to w szczególności czynności polegającej na poniesieniu wydatku w celu poniesienia straty podatkowej (zob. także dalsze rozważania).

Poważne (i zgodne z postulowanym wyżej) rozumienie kryterium celu uwidacznia się na polu innym niż unikanie opodatkowania w odniesieniu do wydatków ponoszonych przez przedsiębiorców w celach przede wszystkim prywatnych. Wydatki te pośrednio mogą się przyczynić do

<sup>18</sup> W tym zakresie należy się zgodzić, że „nawet gdyby okazało się, że jednym z motywów działania podatnika (bądź podmiotów z nim powiązanych), które doprowadziły do poniesienia danego wydatku, było osiągnięcie korzyści podatkowej, to fakt ten pozostaje bez znaczenia prawnego dla oceny, czy wydatek ten stanowi koszt uzyskania przychodów” (W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność...*, s. 42).

<sup>19</sup> Por. np. Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, przeł. D. Gromska, Warszawa 2007, ks. I.

uzyskiwania przychodów podatkowych (choćby przez poprawę samopoczucia podatnika, który dzięki temu z większym zaangażowaniem i skuteczniej prowadzi swoje sprawy gospodarcze). Można byłoby więc argumentować, że towarzyszy im intencja uzyskania przychodów podatkowych – choć jest ona odległa, uboczna, drugorzędna. W powszechnym odbiorze dyskwalifikuje je (jako możliwe koszty uzyskania przychodów) jednak to, że pierwszorzędnym ich celem jest interes własny ponoszącego, wiązany z jego sferą prywatną; interes jego działalności gospodarczej nie jest równie ważny.

Nie uchodzi uwadze pewne podobieństwo zaproponowanej wyżej formuły do jednej z przesłanek GAAR (art. 119a § 1 o.p.), tj. przesłanki „celu głównego lub jednego z głównych”. Nie jest jasne, czy rzeczywiście zachodzi tożsamość między celem głównym a celem samoistnym poniesienia wydatku (względnie czy zdania „X jest celem głównym” i „X jest celem samoistnym” są równoważne). Nawet zakładając taką tożsamość i równoważność, jest to podobieństwo *à rebours*. W przypadku klauzuli orientacja działania na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu jest kryterium podmiotowym unikania opodatkowania. Natomiast w przypadku art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. orientacja na uzyskanie przychodu podatkowego uprawnia podatnika do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów – nawet jeżeli motyw ich osiągnięcia jest tylko „jednym z głównych” (czy raczej „jednym z samoistnych”). To, co tam budzi zastrzeżenia jako kryterium zbyt rozległe (przynajmniej przy literalnym odczytaniu), tu podobnych zastrzeżeń nie budzi – sprzyja uznaniu wydatku za koszt podatkowy.

##### 5. WYDATEK W CELU PONIESIENIA STRATY PODATKOWEJ; RACJONALNOŚĆ EKONOMICZNA

Z punktu widzenia analizowanego przepisu nie ma prawnego znaczenia racjonalność ekonomiczna (gospodarcza) działań podatnika. W konsekwencji badaniu przez organy podatkowe nie podlega efektywność gospodarcza działań rozumiana jako parametr optymalnego wyboru środków do realizacji przyjętego celu (tu: osiągnięcia przychodów). Organy podatkowe nie są uprawnione do weryfikacji, czy opłacalne było „zużycie” kosztów o określonej wartości dla osiągnięcia określonego wolumenu przychodów lub czy dany koszt był dla tego celu niezbędny. Podatnik zalicza wydatek

(koszt) do kosztów uzyskania przychodów także w przypadku, gdy podjęte działania skazywały go na rozpoznanie straty<sup>20</sup>.

W tym kontekście warto powołać interesujące rozważania M. Kondeja – po to, by zgadzając się z nimi co do założeń (tj. w punkcie wyjścia), na ich drodze zmienić jednak nieco kurs, a w konsekwencji zdystansować się w pewnym stopniu od konkluzji. Autor ten argumentuje, że „[o]dwołanie się w ustawowej definicji do przychodu, a nie dochodu, wyraźnie wskazuje, że to, czy oczekiwanym skutkiem działań podatnika jest dochód czy też strata, nie ma znaczenia dla prawa podatnika do rozpoznania kosztu podatkowego. Gdyby ustawodawca chciał, by jedynie wydatki ekonomicznie racjonalne stanowiły koszty, powinien był w tejże definicji wprowadzić wymóg istnienia związku wydatku z dochodem, a nie przychodem”<sup>21</sup>. Posługuje się techniką eksperymentu myślowego: rozważa przypadek, w którym podatnik prowadzi działalność, w której z założenia (w sposób zamierzony) koszty nie znajdują pokrycia w osiągniętych przychodach. Jego zdaniem takie założenie nie uniemożliwia uznania kosztów uzyskania przychodów za spełniające warunki z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Ten frapujący przykład wymaga, moim zdaniem, rozbioru. Dokonywanie przez podatnika wydatków (kosztów) w celu ponoszenia strat (bo do tego, jak się zdaje, sprowadza się sytuacja stanowiąca kanwę eksperymentu myślowego) byłoby zachowaniem ekscentrycznym. Dla eksperymentu myślowego można jednak dopuścić zajście takiej sytuacji. Wtedy z kolei trudno sobie wyobrazić współistnienie celów: osiągnięcia przychodów podatkowych i poniesienia straty ekonomicznej (jako celów nie tylko deklarowanych, ale i realnych). Jeżeli jednak rzeczywiście okoliczności danej sprawy uzasadniają pogląd, że cele takie towarzyszyły podatnikowi ponoszącemu wydatek (koszt), koszt ten podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

W rzeczywistości gospodarczej dużo częstszy jest jednak przypadek dający się opisać nieco inaczej – taki, że podatnik z założenia zmierza do poniesienia straty podatkowej (nie zaś straty *tout court*, rozumianej jako strata ekonomiczna). Współistnienie w takim przypadku celu poniesienia

<sup>20</sup> H. Filipczyk, *Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodów – cztery mity*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 12, s. 11. Por. A. Gomułowicz, *Prawna...*, rozdział I.4. „Cel a następstwo – istota sporu”.

<sup>21</sup> M. Kondej, *Jeszcze o koszcie...*, s. 99. Podobnie m.in. J. Bołd, *Komentarz do art. 15, [w:] Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, wyd. 3, Warszawa 2020.

straty podatkowej oraz celu osiągnięcia przychodów podatkowych jako samoistnych, jakkolwiek *a priori* nadal możliwe (dające się pomyśleć), jest niezwykle mało prawdopodobne. Doświadczenie życiowe uczy, że jeżeli podatnik ma na celu osiągnięcie przychodu podatkowego w takim przypadku, to tylko jako służebnego wobec głównego celu, jakim jest poniesienie straty podatkowej. Przychód podatkowy ma zabezpieczyć jego pozycję w razie sporu z organami podatkowymi. Orientacja na stratę podatkową pragmatycznie wyklucza się z orientacją na przychód podatkowy – jeżeli oba te cele miałyby być samoistnymi. W konsekwencji organy podatkowe w takim przypadku słusznie mogłyby stwierdzić, że podatnik nie jest uprawniony do zaliczenia wydatku (kosztu) do kosztów uzyskania przychodów.

#### 6. Kryterium celu a związek wydatku (kosztu) z przychodami podatkowymi i z działalnością gospodarczą (wykładnia językowa)

Powyższy pogląd znajduje, moim zdaniem, oparcie w brzmieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Na tej konstatacji nie można poprzestać. Analiza treści normatywnej tego przepisu nie może pomijać znaczeń języka prawnego, ukształtowanych w doktrynie i orzecznictwie. Także te znaczenia i namysł nad nimi należą do szeroko pojętej wykładni językowej przepisu – który nie powinien być poddawany wyłącznie interpretacji „surowej”, niezaposaśredniczonej w tradycji jego rozumienia przez poprzedników.

Badanie dotychczasowych wypowiedzi doktryny i orzecznictwa na ten temat ukazuje dwa elementy potencjalnie stwarzające kłopot dla proponowanego rozumienia kryterium celu. Przede wszystkim kryterium celu jest zwykle, jak się wydaje, *explicite* lub (częściej) *implicite* rozumiane jako jednostronne (asymetryczne). Wyrażenie ustawowe, użyte w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., jest rozumiane jako zapewniające zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatku (kosztu), który mimo poniesienia w celu uzyskania przychodów, przychodów takich nie przyniósł (nie przyczynił się do ich uzyskania ani do zachowania lub zabezpieczenia ich źródła). Rekonstruując ten pogląd, należy przyjąć, że kryterium celu ma być „czynne” tylko w przypadku, gdy rozpatrywany wydatek nie przyniósł przychodu podatkowego. W przypadku natomiast, gdy wydatek daje się (przy pomocy innego kryterium) powiązać z przychodem podatkowym, kryterium celu jest bez znaczenia. Kryterium pozwala na „abstrahowanie

od skutku<sup>22</sup> poniesienia wydatku (kosztu), czy też uznawanie za koszt podatkowy wszelkich wydatków, które mają „potencjał przyczynienia się do osiągnięcia przychodów”<sup>23</sup> (zrealizowany bądź nie). Wyrazem tego poglądu jest formuła znana z orzecznictwa sądowego, zgodnie z którą kosztem uzyskania przychodów jest taki, którego poniesienie „ma lub mogło mieć wpływ” na uzyskanie przychodów podatkowych (w tym zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów)<sup>24</sup>. W niektórych orzeczeniach sądowych wprost uznaje się za zbędne deliberacje na temat spełnienia kryterium celu w sytuacji, gdy związek między przychodem podatkowym a kosztem jego uzyskania jest oczywisty (ustalony na podstawie związku przyczynowego między poniesieniem kosztu a osiągnięciem przychodu)<sup>25</sup>.

Z drugiej strony w niektórych wypowiedziach przedstawiciele doktryny akcentują mocno cel poniesienia wydatku, jako warunek *sine qua non* jego kosztowości oraz jako warunek definicyjny dla prawnego pojęcia kosztu uzyskania przychodów. Wskazują na przykład, że:

- „[p]osługując się terminologią teorii prawa karnego, [...] po stronie podatnika musi zachodzić zamiar bezpośredni kierunkowy (*dolus directus coloratus*)” [osiągnięcia przychodów]<sup>26</sup>;
- „[w]ydatek ujęty w kosztach podatkowych powinien być dokonany w celu uzyskania przychodów, a nie w innym”<sup>27</sup>;
- „[s]formułowanie «koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów» odnosi się przede wszystkim do cech działania, jakim jest poniesienie kosztu, i analiza konkretnego przypadku powinna polegać na badaniu tych okoliczności, a nie powiązania między kosztem a przychodem. Kwalifikowanie określonych kosztów jako kosztów uzyskania przychodów wymaga zatem odtworzenia i oceny motywacji (przesłanek decyzji) podatnika ponoszącego określone koszty, a ewentualne

<sup>22</sup> M. Wilk, *Komentarz do art. 15*, [w:] A. Krajewska i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2016, LEX/el.

<sup>23</sup> W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność...*, s. 41.

<sup>24</sup> Zob. np. wyroki NSA: z dnia 22 października 2019 r., sygn. II FSK 3709/17; z dnia 17 października 2019 r., sygn. II FSK 3570/17. Podobnie m.in. W. Dmoch, *Komentarz do art. 15*, [w:] idem, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2020.

<sup>25</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 2078/19 (w sprawie sporne było uznanie za koszt uzyskania przychodów wydatków na nabycie udziałów, z których zbycia podatnik osiągnął przychód podatkowy).

<sup>26</sup> B. Gruszczyński, *Cel osiągnięcia...*, s. 9.

<sup>27</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 15*, [w:] idem, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. 10, Warszawa 2019, LEX/el.

faktyczne wystąpienie przychodu ma w tym zakresie jedynie pomocniczy charakter<sup>28</sup>; wreszcie że

- „[i]stotne jest jedynie, aby przekonanie tego właśnie konkretnego podatnika było takie, że przez ponoszenie określonego kosztu dąży on do osiągnięcia, zachowania, zabezpieczenia źródła przychodu<sup>29</sup>”.

Mimo tych kategoriycznych stwierdzeń przypisywanie ich autorom poglądu prezentowanego w tym artykule byłoby nadużyciem (ich kontekst był inny). Więcej waży fakt, że postulowany sposób myślenia przejawiał się w orzecznictwie sądowym, aprobatywnie cytowanym przez kilku autorów. W wyroku WSA w Krakowie z dnia 13 maja 2008 r., sygn. I SA/Kr 1293/07, wskazano, że „[t]ylko, jeżeli w konkretnej sprawie analiza postępowania danej osoby w świetle zasad logiki oraz doświadczenia życiowego prowadziłaby do wniosku o oczywistym oraz zupełnym «braku jakiegokolwiek sensu» podjętych działań, zmierzających zasadniczo nie do chęci rzeczywistego osiągnięcia danego przychodu, ale np. do «sztucznego», wyłącznie dla celów podatkowych, wygenerowania kosztów, można by ewentualnie mówić o braku związku przyczynowo-skutkowego. Wówczas bowiem inny jest zamiar podatnika. Zamiast osiągnięcia przychodu, dąży on wyłącznie np. do uniknięcia zapłaty podatku<sup>30</sup>”. Jednolitość podejścia, jako możliwy argument przeciwko postulowanemu tu rozumieniu subiektywnej części kryterium celu, być może zatem nie występuje, a dotychczasowy dorobek doktryny i orzecznictwa przynajmniej w części dopuszcza to rozumienie.

Jak zatem odnieść się do sytuacji, gdy podatnik osiąga przychód podatkowy dający się powiązać z analizowanym wydatkiem (kosztem), który to wydatek (koszt) nie był jednak poniesiony w celu uzyskania przychodów? Odpowiedź na to pytanie zależy od roli, jaką przewidzimy dla kryterium celu. Jeżeli kryterium to potraktujemy jako definicyjne dla wymaganego w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. związku między kosztem a przychodem, wskazana sytuacja *ex definitione* nie może się zdarzyć. Nie może być kosztu (wydatku) związanego z przychodem podatkowym (przychodami podatkowymi) w braku spełnienia kryterium celu.

<sup>28</sup> M. Ślifirczyk, *Komentarz do art. 15*, [w:] G. Dźwigała i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2009, LEX/el.

<sup>29</sup> K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów...*, s. 23.

<sup>30</sup> Zob. ponadto (również „popularny” w komentarzach) wyrok NSA z dnia 23 września 2008 r., sygn. II FSK 867/07: „[n]ie tworzą kosztów działania podejmowane w innym celu niż uzyskanie przychodów”.

Jeżeli kryterium to uznamy za pomocnicze (używane tylko w razie niespełnienia podstawowego kryterium związku kosztu z przychodem), sytuacja taka może natomiast wystąpić – wydatek (koszt) zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów na podstawie kryterium podstawowego. Taka optyka zobowiązuje jednak do wyjaśnienia, jakiego rodzaju związek musi łączyć koszty i przychody – skonstruowania lub wskazania tego kryterium pierwszego rzędu.

Próby wskazania i objaśnienia tego kryterium podejmowano w doktrynie, często związek między przychodami podatkowymi a kosztami ich uzyskania opisując w opozycji do cywilistycznej koncepcji związku przyczynowo-skutkowego (przyczynowego)<sup>31</sup>. Z tym zagadnieniem wiąże się drugi element dotychczasowej refleksji doktrynalnej rzucający światło na rozpatrywany problem treści normatywnej art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Charakterystyczny jest mianowicie przekład doktrynalny wyrażenia ustawowego „koszty poniesione w celu uzyskania przychodów” na „koszty ponoszone w interesie przedsiębiorstwa” lub „mające swoją przyczynę w działalności przedsiębiorstwa”, odróżniane od „kosztów osobistych bądź zbędnych”<sup>32</sup>. Doktryna, reprezentowana m.in. przez H. Litwińczuk<sup>33</sup> i A. Mariańskiego<sup>34</sup>, opiera się w tym względzie także na badaniach prawnoporównawczych. H. Litwińczuk wskazuje: „ustawodawca niemiecki użył sformułowania, że kosztami uzyskania przychodów są takie wydatki, które mają swoją przyczynę w działalności przedsiębiorstwa (niem. *Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind*). Istotne znaczenie

<sup>31</sup> Zob. *ex multis*: M. Wilk, *Komentarz...* i powołana tam literatura; B. Brzeziński, *Wyrok...*, s. 556.

<sup>32</sup> A. Mariański, *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6, s. 13–17.

<sup>33</sup> H. Litwińczuk, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, wyd. 9, Warszawa 2017, LEX/el.

<sup>34</sup> A. Mariański, *Brak podstaw...*, s. 13–17; A. Mariański, *Nowa koncepcja normatywna kosztów uzyskania przychodów*, [w:] *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. W. Nykiel, B. Brzeziński, I. Kordjak, Warszawa 2009, s. 22–26. Zob. też W. Dmoch, *Komentarz...*; M. Wilk, *Komentarz...*; M. Kondej, *Jeszcze o koszcie...*, s. 96. Z kolei M. Ślifirczyk widzi kryterium związku z prowadzoną przez podatnika działalnością jako instrument pomocniczy, ułatwiający ustalenie wniosku przyczynowego – „[t]raktowanie takiego wymagania jako równorzędnej wobec związku przyczynowego przesłanki zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów wydaje się niezasadne” (M. Ślifirczyk, *Komentarz...*).

ma jedynie rozgraniczenie wydatków na cele przedsiębiorstwa i na cele prywatne. [...] W doktrynie francuskiej można się spotkać z określeniem, że kosztami uzyskania przychodu są wydatki, które są poniesione w interesie przedsiębiorstwa (fr. *une charge n'est déductible fiscalement que dans la mesure où elle correspond à l'intérêt de l'entreprise*). Nie podlegają zatem odliczeniu wydatki na cele osobiste ani wydatki, które zostały poniesione w interesie osoby zarządzającej przedsiębiorstwem lub osoby trzeciej. W ustawodawstwie podatkowym brytyjskim występuje natomiast warunek poniesienia wydatku w celu działalności zarobkowej (ang. *for the purpose of the trade*)<sup>35</sup>. Przekład formuły z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. na związek kosztu z działalnością gospodarczą przewija się także w orzecznictwie sądowym<sup>36</sup>.

Dość oczywiste (i wyartykułowane *expressis verbis* przez większość wymienionych autorów) jest spostrzeżenie, że brzmienie polskiego przepisu jest inne niż wyrażone w jego zagranicznych odpowiednikach i niż postulowane przez parafrazę. Dlatego sądy administracyjne stoją nierzadko na stanowisku wyrażonym w wyroku NSA z dnia 20 marca 2018 r., sygn. II FSK 695/16: „[n]ie wszystkie [...] wydatki związane z działalnością gospodarczą podatnika, nawet gdy są racjonalnie i ekonomicznie uzasadnione, stanowią koszty uzyskania przychodów. Pogląd przeciwny, zgodnie z którym do kosztów podatkowych zalicza się wszelkie koszty związane z prowadzoną działalnością gospodarczą [...], jest zbyt daleko idący i abstrahuje od wskazanego w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. celu poniesienia kosztu. W rezultacie nie znajduje oparcia w treści tego przepisu. Uprawnione jest bowiem przyjęcie założenia, że gdyby zamiarem ustawodawcy było uznanie za koszty uzyskania przychodów wszelkich kosztów ponoszonych przez podatnika w ramach działalności gospodarczej, nadałby temu przepisowi takie właśnie brzmienie”<sup>37</sup>. Orzecznictwo nie jest więc jednolite – w konsekwencji wykładnia językowa (rozumiana jako ukształtowany społecznie pogląd o treści przepisu) nie wskazuje jednoznacznie na konieczność parafrazy i nie zobowiązuje do jej przyjęcia.

Co także ważne, potencjalny wpływ na możliwość zaliczenia wydatku (kosztu) do kosztów podatkowych oraz na swobodę działania organów

<sup>35</sup> H. Litwińczuk, *Pojęcie kosztów...*

<sup>36</sup> Zob. np. wyroki NSA: z dnia 4 marca 2020 r., sygn. II FSK 1550/19; z dnia 15 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 477/18; z dnia 24 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 192/17.

<sup>37</sup> Zob. także wyroki NSA: z dnia 20 września 2018 r., sygn. II FSK 2442/16; z dnia 30 maja 2018 r., sygn. II FSK 1360/16; z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. II FSK 2806/13.



podatkowych (sięgającą dowolności), jaki wywarłoby zastąpienie kryterium celu kryteriami alternatywnymi (takimi jak kryterium związku z działalnością gospodarczą itd.), jest również niejednorodny. Wprawdzie manewr taki usunąłby kontrowersje dotyczące „kosztowości” pewnych wydatków niewieńczonych przychodem, otworzyłby jednak inne potencjalne pola sporów. Jego przyjęcie kreuje nowe obszary ryzyka dowolności działań organów podatkowych. Odwołując się do wcześniejszego ustalenia o subiektywno-obiektywnym charakterze kryterium celu, można stwierdzić, że odebranie aspektu subiektywnego kryterium to zubaża. Ogranicza kryterium do strony obiektywnej – a w jej ramach „związek z działalnością gospodarczą” czy „interes przedsiębiorstwa” to formuły, których zastosowanie w konkretnych okolicznościach sprawy podatkowej może być trudne i sporne.

Ogólnie, wymienione dwa aspekty kryterium celu pozostają z sobą w układzie, w ramach którego każdemu z nich może być przypisana różna waga. Różną wagę przypisują im także poszczególni przedstawiciele doktryny<sup>38</sup>. Eliminacja „strony subiektywnej” niekoniecznie prowadzi do szerszej ochrony podatnika czy lepszej realizacji założeń podatku dochodowego (por. także dalsze rozważania). W tej „grze przesłanek” przedstawiciele doktryny podróżują między Scyllą a Charybdą – zarówno aspekt subiektywny, jak i obiektywny rodzą ryzyko niejasności, kontrowersji, sporów. Zależy nam na tym, by obiektywna strona kryterium celu nie przeważała i nie kreowała ryzyka dowolności w działaniu organów podatkowych, oceniających tzw. racjonalność oczekiwania podatnika, że rozpatrywany wydatek przyczyni się do osiągnięcia przychodów podatkowych. Dlatego ciężar przenosimy (w większym lub mniejszym stopniu – zależnie od autora) na stronę subiektywną<sup>39</sup>. W takim jednak razie nie możemy zbanalizować

<sup>38</sup> Przykładowo K. Gil we wcześniej powołanej publikacji proponuje, by formułę z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. rozumieć następująco: „każdy koszt (wydatek), do którego zobowiązany jest podatnik, jest kosztem uzyskania przychodu, jeżeli w subiektywnym zamiarze tego podatnika może on doprowadzić do powstania przychodu, jego zachowania lub zabezpieczenia” – sprzeciwia się zaś „obiektywnej i racjonalnej weryfikacji zasadności ponoszonych kosztów” przez organ podatkowy („ogółaca” zatem przesłankę celu z aspektu obiektywnego) (K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów...*, s. 23–24).

<sup>39</sup> Są i inne troski – M. Kondej za niewłaściwe uznaje poprzestawanie na subiektywnej „stronie” kryterium celu, gdyż jego zdaniem naruszałoby to zasadę sprawiedliwości i równości podatkowej – podatnicy znajdujący się w obiektywnie porównywalnej sytuacji zależnie od swojej intencji byłiby uprawnieni do rozpoznania kosztu lub nie (M. Kondej, *Jeszcze o koszcie...*, s. 101). Nie jest oczywiste, jak sędzę, że podatnicy tacy rzeczywiście znajdują się w sytuacji porównywalnej.

aspektu subiektywnego kryterium celu przez uznawanie tego kryterium za zawsze spełnione (bądź takie, którego spełnienie jest niekonieczne albo zagwarantowane przez samą deklarację podatnika). Trzeba uważać, by balansując między kryteriami, nie wyzuć rozpatrywanego przepisu z treści: nie przyjąć wykładni, w której ani aspekt subiektywny, ani obiektywny nie narzucają żadnego ograniczenia i nie pozwalają dociec, jakiej właściwie natury ma być związek między kosztem a przychodem<sup>40</sup>.

Zamiana kryterium celu w aspekcie subiektywnym na alternatywne formuły nie powoduje zmiany konkluzji co do kosztowości wydatku w celu poniesienia straty podatkowej. Koszt poniesiony w celu poniesienia straty podatkowej nie jest poniesiony „w interesie przedsiębiorstwa”, nie ma też „swojej przyczyny w działalności przedsiębiorstwa”. W interesie przedsiębiorstwa, który za prawowity uznaje ustawodawca podatkowy (i uznawał w czasie przed wprowadzeniem GAAR), nie leży *per se* minimalizacja zobowiązania podatkowego<sup>41</sup>. Pogląd ten bynajmniej nie zakłada uogólnionego negatywnego nastawienia ustawodawcy do „celu podatkowego” czy też „korzyści podatkowej” (ich pejoratywnej oceny). Jest skromniejszy, oparty na przesłankach ściśle normatywnych, czerpanych z samego tekstu ustawy. Za znamienne należy mianowicie uznać sformułowanie przepisów u.p.d.o.p., traktujących jako rozłączenie uzasadnione przyczyny ekonomiczne oraz podatkowy motyw działania (obecnie art. 11a ust. 4, art. 12 ust. 14 i 14b, art. 14 ust. 1, art. 22c ust. 2, art. 24a ust. 16, art. 24b ust. 18, art. 24f ust. 9 u.p.d.o.p.). Zgodnie z ich brzmieniem cel gospodarczy wyklucza się z celem podatkowym – co oznacza, że z punktu widzenia ustawy minimalizacja zobowiązania podatkowego nie leży w obrębie działalności gospodarczej<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Teoretycznie jest natomiast możliwe, by stroną subiektywną i obiektywną kryterium celu traktować jako alternatywę nierozłączną, tj. by uznać hipotezę art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. za spełnioną, gdy jest spełniony co najmniej jeden z dwóch warunków: wydatek (koszt) był poniesiony w celu uzyskania przychodów (aspekt subiektywny) lub wydatek (koszt) przyczynił się do uzyskania przychodów podatkowych (aspekt obiektywny).

<sup>41</sup> Żartobliwa formuła głosi: „there’s no business reason better than tax reason”. Ustawodawca podatkowy nie zdradza się jednak z aprobatą dla tego poglądu. Przewrotny argument, że minimalizacja obciążeń podatkowych pozostawia więcej środków finansowych na inwestycje, których dokonywanie leży w interesie przedsiębiorstwa, jest ekstrawagancki, lecz – jako wsparcie dla możliwości zaliczenia wydatku (kosztu) do kosztów uzyskania przychodów na podstawie stosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. – nietrafny.

<sup>42</sup> Dodatkową trudnością, jaką rodzi przekład formuły ustawowej na kryterium poniesienia wydatku w interesie przedsiębiorstwa, jest zasada źródłowości w podatkach dochodowych (od 2018 r. także na gruncie u.p.d.o.p.). Kryterium celu daje się wprost

7. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA PODATKIEM DOCHODOWYM  
(WYKŁADNIA POZAJĘZYKOWA)

Kontekst językowy nie jest jedynym, który należy wziąć pod uwagę, ustalając treść normatywną art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Trzeba zmierzyć się z podstawową wątpliwością: jak diskutowane wyżej rozumienie tego przepisu, akcentujące subiektywną stronę kryterium celu, ma się do założeń konstrukcyjnych ustaw o podatkach dochodowych. Podstawowym założeniem konstrukcyjnym tej ustawy, pozostającym w związku z jej głównym celem, jest to, że przedmiotem opodatkowania ma być dochód, rozumiany jako przyrost majątku w jednostce czasu (okresie rozliczeniowym). Niezgodne z tym założeniem i celem, odpowiednio, jest opodatkowanie nie dochodu, lecz przychodu – do czego dochodzi wtedy, gdy organ podatkowy odmawia uznania rzeczywiście poniesionego wydatku za koszt uzyskania przychodów.

Argumentację idącą w tę stronę przedstawili m.in. M. Ślifirczyk i M. Kondej. Ten pierwszy wskazuje, że „[k]onstrukcja kosztów uzyskania przychodów, obok konstrukcji przychodu, stanowi podstawowy element polskiego podatku dochodowego. Tylko prawidłowe ustawowe ujęcie tej materii pozwala na zachowanie istoty podatku dochodowego. [...] Nie można także traktować kosztów uzyskania przychodu jako rodzaju ulgi podatkowej, jest to bowiem podstawowy element konstrukcyjny podatku służący do zdefiniowania podstawy opodatkowania”<sup>43</sup>. M. Kondej wywodzi, że racjonalność ekonomiczna wydatku, rozumiana jako „uzasadnione oczekiwanie podatnika, że jego poniesienie doprowadzi do osiągnięcia przychodu w kwocie przekraczającej wartość podatku”, nie stanowi warunku zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Postawienie takiego warunku „naruszałoby istotę podatku dochodowego”<sup>44</sup> – a zarazem (wolno dodać) zasady konstrukcyjne ustawy, do których należy to, że opodatkowany ma być dochód, nie zaś przychód. Z kolei m.in. P. Borszowski określa art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. mianem klauzuli generalnej, której

---

odnieść do przychodu z danego źródła, „interes przedsiębiorstwa” może dotyczyć obu źródeł (kryterium po parafrazie nie rozstrzyga, do którego ze źródeł przypisać rozpatrywany koszt).

<sup>43</sup> M. Ślifirczyk, *Komentarz...* Podobnie W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 51.

<sup>44</sup> M. Kondej, *Jeszcze o koszcie...*, s. 93.

zastosowanie przez ustawodawcę ma na celu dostosowanie poziomu opodatkowania do rzeczywistości gospodarczej<sup>45</sup>.

Podzielając co do zasady te tezy (a także ich założenie metodologiczne, zgodnie z którym tekst ustawy podatkowej należy odczytywać w zgodzie z konstrukcją danego podatku), pragnę zwrócić uwagę na kwestie, które ostatecznie mogą przesądzić o wyłączeniu z kosztów podatkowych wydatku (kosztu) niespełniającego kryterium celu.

Koszt uzyskania przychodów na równi z przychodem podatkowym stanowi element konstrukcyjny podatku dochodowego. Co do zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega dochód, jako dodatnia różnica między wartością przychodów podatkowych (z danego źródła) nad kosztami ich uzyskania. Opodatkowanie podatkiem dochodowym powinno być adekwatne do osiągniętego dochodu, przez adekwatne obciążenie podatkowe rozumie się bowiem obciążenie odpowiednie do założeń konstrukcyjnych danego podatku<sup>46</sup>.

W dyskusji na temat przedmiotu podatku dochodowego, jako determinującego wykładnię art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. zaznacza się jednak dwoistość. Dochód, którego dotyczy ustawa, a przez to i ten argument, to dochód w znaczeniu prawnym lub dochód w znaczeniu ekonomicznym. Nie są to pojęcia od siebie oderwane; dochód w znaczeniu prawnym (wyznaczonym przepisami ustaw o podatku dochodowym) jest prawnym konstruktem, przez który co do zasady ma zostać „uchwycony” dochód w znaczeniu ekonomicznym. Z kolei dochód w znaczeniu ekonomicznym jest „zmediatyzowany”, zapośredniczony w znaczeniu prawnym – to przez pryzmat tego ostatniego widziany jest ten pierwszy. Pojęcia te nie są jednak także tożsame. Poza i ponad wszelkimi różnicami wynikającymi z treści samej ustawy (która określa zwłaszcza, co przychodem i dochodem nie jest, i określa, kiedy przychód i dochód powstaje) różnica fundamentalna

<sup>45</sup> P. Borszowski, *Normatywne określenie...*, s. 366. Uznanie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. za klauzulę generalną implikuje, że przepis ten zawiera odesłanie pozasystemowe (pozaprawne), w tym przypadku do rzeczywistości gospodarczej (por. A. Choduń, *Rozdział I.1.3*, [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczyła, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, LEX/el.). Nie jestem pewna, czy to prawda; wydaje się, że takim odesłaniem operuje raczej przepis „definiujący” dochód (art. 7 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.).

<sup>46</sup> Por. m.in. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 164; B. Brzeziński, H. Filipczyk, *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego (cz. I)*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 7, s. 2 (w kontekście tzw. wykładni gospodarczej).

dotyczy relacji do przepisów. Prawne pojęcie dochodu wynika z przepisów, ekonomiczne pojęcie dochodu wynika z rzeczywistości ekonomicznej (pozanormatywnej)<sup>47</sup>.

Dochód w znaczeniu ekonomicznym to byt pozaprawny – rzeczywisty przyrost majątku netto (czysty przyrost majątku). Przyjmując (co moim zdaniem należy uczynić), że założeniem konstrukcyjnym ustaw o podatku dochodowym jest ostatecznie opodatkowanie dochodu w znaczeniu ekonomicznym, należy odrzucić taką wykładnię i taki sposób zastosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., które prowadziłyby do opodatkowania nieadekwatnego do rzeczywiście osiągniętego przez podatnika dochodu w tym znaczeniu (wyższego niż ten dochód). Moim zdaniem podatnik może wskazywać – w charakterze argumentu za zaliczeniem kwestionowanego przez organ podatkowy wydatku do kosztów podatkowych – na nieadekwatność podatku obliczonego po wyłączeniu kwestionowanego wydatku dochodowego do rzeczywiście osiągniętego dochodu. Zasady konstrukcyjne ustawy o podatku dochodowym, do których należy opodatkowanie dochodu (a nie przychodu), należy przedłożyć nad brzmienie jej przepisów – przełamując w tym przypadku na korzyść podatnika treść art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Ta droga argumentacyjna w praktyce może się nie sprawdzić w przypadku struktur abuzywnych. Jest tak nie dlatego, że miałyby one zostać *a limine* wyłączone z pola zastosowania argumentu (do takiego wyłączenia nie ma normatywnych podstaw), lecz dlatego, że nie znajdują się w tym polu ze względu na swoją charakterystykę i relację do dochodu. Korzyść podatkowa osiągana przez unikanie opodatkowania w podatku dochodowym polega na opodatkowaniu nieadekwatnym do rzeczywiście osiągniętego dochodu, gdyż od tego dochodu niższym. Z tej przyczyny podatnikowi nie uda się obronić tym argumentem przed wyłączeniem z kosztów podatkowych wydatku poniesionego w celu abuzywnym. Nie uda mu się bowiem wykazać, że odczytanie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. prowadzi do opodatkowania nieadekwatnego do dochodu, gdyż do opodatkowania wyższego

<sup>47</sup> W tej sprawie zob. K. Holmes, *The Concept of Income: A Multidisciplinary Analysis*, Amsterdam 2001, rozdz. 2; B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013; R. Zieliński, *Pojęcie dochodu podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 10, s. 48–56; L. Kleczkowski, *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4, s. 56–60; H. Filipczyk, *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2, s. 39–55.

niż wynikające z zastosowania wobec rzeczywiście osiągniętego dochodu stawki ustawowej<sup>48</sup>.

Przekładając te uwagi na użyty wcześniej przykład wydatku poniesionego w celu poniesienia straty podatkowej – celem działania podatnika jest wykorzystanie tej straty do obniżenia dochodu podatkowego. W rezultacie tego działania jego dochód w znaczeniu ekonomicznym ma (w całości lub w części) nie podlegać opodatkowaniu. Zastosowanie wobec wydatku (kosztu) art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. – poprzez jego wyłączenie z rachunku kosztów podatkowych – powoduje, że strata podatkowa nie wystąpi. To z kolei sprawi, że dochód w znaczeniu ekonomicznym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym – co nie jest przeciwne, lecz wprost zgodne z założeniem konstrukcyjnym ustawy o podatku dochodowym.

Przejdźmy z kolei do dochodu w znaczeniu prawnym. Jest on konstruktem regulacji prawnej, w tym art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Powoduje to, że trudno powoływać się na dochód w znaczeniu prawnym w celu określenia treści art. 15 ust. 1. Taka argumentacja byłaby kolistą. W determinacji dochodu w znaczeniu prawnym, tj. określeniu, co tym dochodem jest, ma bowiem udział sam ten przepis. W określeniu, co jest takim dochodem (kiedy dochód powstaje i w jakiej wysokości), uwikłana jest treść art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Zarazem ponieważ oba pojęcia dochodu: ekonomiczne i prawne, choć nietożsame, nie są jednak także rozłączne (dochód w znaczeniu prawnym to pryzmat, przez który widziany jest dochód w znaczeniu ekonomicznym), można sformułować dodatkową tezę: o konieczności przyjęcia domniemania kosztowości podatku<sup>49</sup>. Być może zatem ostatecznie to nie tylko podatnik może posługiwać się wyżej wskazanym argumentem, lecz również organ podatkowy z własnej inicjatywy powinien badać, czy przez wyłączenie wydatku (kosztu) z rachunku podatkowego nie dochodzi do zniekształcenia wyniku podatkowego – tak, że przedmiot opodatkowania różni się z założeniem opodatkowania rzeczywistego dochodu (przyrostu

<sup>48</sup> I odwrotnie – jeżeli podatnikowi uda się to wykazać, będzie to oznaczać, że jego czynności nie stanowiły unikania opodatkowania podatkiem dochodowym.

<sup>49</sup> Zgadzam się pod tym względem z: M. Kondej, *Jeszcze o koszcie...*, s. 96. Warto byłoby natomiast rozważyć, jak to domniemanie ma się do domniemania poprawności złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, opartego na art. 21 § 2 o.p., a także do czego konkretnie zobowiązuje ono organ podatkowy (i co daje podatnikowi). Czy nie okaże się, że domniemanie to ostatecznie niewiele wnosi (nadaje tylko pewne dodatkowe „zabarwienie” argumentacji, czy też ma siłę jedynie perswazyjną)?

majątku netto)<sup>50</sup>. Takie zastosowanie nie byłoby, rzecz jasna, równoważne traktowaniu analizowanego przepisu jako klauzuli antyabuzywnej. Spełnienie kryterium celu uprawnia i zobowiązuje do włączenia wydatku (kosztu) do kosztów uzyskania przychodów nawet w razie nieadekwatności wyniku podatkowego do rzeczywistości gospodarczej.

#### 8. OPŁATY LICENCYJNE ZA KORZYSTANIE Z UPREDNIO ZBYTEGO ZNAKU TOWAROWEGO A POPRAWNE ZASTOSOWANIE ART. 15 UST. 1 U.P.D.O.P.

Po powyższej dyskusji warto powrócić na moment do przedmiotu orzekania w sprawach, w których zostały wydane wymienione na wstępie wyroki WSA w Opolu i WSA w Lublinie. Opowiadając się za kryterium celu w ujęciu subiektywnym, trzeba zarazem uznać, że zastosowanie tego kryterium do spraw rozstrzyganych przez te sądy przynosi rezultat odmienny od tego, który przyjęły działające w tych sprawach organy podatkowe. Podatnicy ponoszący wydatki z tytułu opłat licencyjnych za używanie znaku towarowego mieli na celu uzyskiwanie przychodów ze sprzedaży towarów opatrzonych tymi znakami – był to cel poniesienia tych wydatków (cel samoistny). Dlatego bez wątplenia byli oni uprawnieni do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Ostatecznie słuszna jest krytyka wyroków sądów z Opola i Lublina przedstawiona w powołanych na wstępie publikacjach.

Ten przykład ukazuje wadliwość argumentacji organów podatkowych, zbudowanej na elementach pozbawionych znaczenia z punktu widzenia treści normatywnej rozpatrywanego przepisu. Po pierwsze, przepis ten nie pozwala na kwestionowanie czynności ważnie i skutecznie dokonanych z punktu widzenia prawa prywatnego (cywilnego, handlowego). Po drugie, przepis nie pozwala na analizę wykraczającą poza czynność polegającą na

<sup>50</sup> „Ustalenie znaczenia pojęcia «koszty» polega zatem przede wszystkim na ustaleniu jego znaczenia według konwencji przyjętej przez ustawodawcę podatkowego. Ustawodawca nie ma jednak pełnej swobody w zakresie kształtowania pojęcia kosztów uzyskania przychodów. Wydaje się, że powinien on uwzględnić logikę konstrukcji podatku dochodowego. Logika ta polega na obciążeniu podatkiem dochodu podatnika, a więc pewnej nadwyżki, jaka pozostaje w jego dyspozycji [...]. Gwarancją zachowania takiego charakteru jest utrzymanie związku między prawnym pojęciem kosztu a kosztem w rozumieniu ekonomicznym. Związek ten nie musi mieć bezwzględnego charakteru, powinien być jednak zachowany. Modyfikacje pojęcia kosztu wynikające z konieczności zapewnienia efektywności i wewnętrznej logiki konstrukcji podatkowych prowadzą do wytworzenia konstrukcji kosztów uzyskania przychodów” (M. Ślifirczyk, *Komentarz...*).

poniesieniu wydatku (kosztu) – obejmującą czynności wobec niej uprzednie. Tym samym nie pozwala również na analizę wykraczającą poza moment poniesienia wydatku (kosztu). Stan rzeczy istniejący w momencie jego ponoszenia należy przyjąć jako dany.

W konsekwencji – na co w powołanych na wstępie publikacjach słusznie zwracają uwagę m.in. K. Gil i J. Zawiejska-Rataj oraz W. Nykiel i M. Wilk – nie ma znaczenia prawnego charakterystyka czynności dokonanych przez podatnika wcześniej (ich cel, zasadność, racjonalność ekonomiczna itd.), tj. przed poniesieniem wydatku (w tym przypadku: bez znaczenia jest fakt wyzbycia się przez podatnika własności znaku towarowego, za korzystanie z którego następnie podatnik ponosi opłaty licencyjne).

Przykład ten ukazuje ponadto, że – także w ujęciu tu postulowanym – art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. w ograniczonym stopniu pozwalał i pozwala na zwalczanie unikania opodatkowania. Jego zastosowanie *lege artis* wobec wydatków (kosztów), których samoistnym celem nie było uzyskanie przychodów podatkowych, jest jednak możliwe (dopuszczalne, prawnie legitymowane) i może dać efekt antyabuzowy.

## 9. WNIOSKI

Rozważania prowadzą do następujących wniosków.

Przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. różni się normatywną treścią od klauzul antyabuzowych, w tym od klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a i n. o.p.) – należy w tym zakresie podzielić pogląd wyrażony w dotychczasowych, licznych publikacjach.

Przepis ten uzasadnia jednak odmowę zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatku (kosztu) niespełniającego ustawowego kryterium celu: takiego, który nie został poniesiony „w celu osiągnięcia przychodów [...] lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”. Dotyczy to wydatków, dla których osiągnięcie przychodów itd. nie było samoistnym celem; w szczególności wydatków (kosztów) poczynionych w celu poniesienia straty podatkowej. Odmowa ich zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów może doprowadzić do zniweczenia skutków podatkowych unikania opodatkowania.

Wykładnia stojąca u podstaw tego poglądu jest oparta na brzmieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Wykładnia ta, jak się wydaje, odbiega od dominującego poglądu doktryny; w pewnej mierze znajduje oparcie w orzecznictwie sądowym. Otwarte należy pozostawić pytanie o jej poprawność z punktu widzenia wykładni językowej *sensu largo*, opartej na konwencji rozumienia



przepisów przez wspólną interpretacyjną. Niewątpliwie jednak organ podatkowy, który powołuje taką wykładnię, nie działa w sposób niedorzeczny (może powołać sensowne argumenty, w tym argument z treści językowej przepisu *sensu stricto*).

Wykładnia ta jest natomiast niesprzeczna z założeniami konstrukcyjnymi u.p.d.o.p. – przy zastrzeżeniu, że odmowa uznania wydatku (kosztu) za koszt uzyskania przychodów następuje po sprawdzeniu, czy nie doprowadzi ona do nieadekwatności opodatkowania podatkiem dochodowym do rzeczywiście osiągniętego dochodu (dochodu w znaczeniu ekonomicznym).

W zakresie zagadnienia, które było przedmiotem orzekania WSA w Opolu i WSA w Lublinie, postulowana wykładnia art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., oparta na kryterium celu, nie uzasadnia odmowy zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu opłat licencyjnych za korzystanie ze znaku towarowego, uprzednio przeniesionego na podmiot powiązany. Okazuje to granice dopuszczalności stosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. do zwalczania (niweczenia) unikania opodatkowania, a tym samym granice jego skuteczności w tej roli.

## BIBLIOGRAFIA

- Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, tłum. D. Gromska, Warszawa 2007.
- Bołd J., *Komentarz do art. 15, [w:] Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, wyd. 3, Warszawa 2020.
- Borszowski P., *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej” – zagadnienie elastyczności*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012.
- Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 22 stycznia 2019 r. (I SA/Lu 48/19) – glosa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 4.
- Brzeziński B., Filipczyk H., *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego (cz. I)*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 7.
- Choduń A., *Rozdział I.1.3, [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczyła, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- Dmoch W., *Komentarz do art. 15, [w:] W. Dmoch, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Filipczyk H., *Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodów – cztery mity*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 12.

- Filipczyk H., *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2.
- Filipczyk H., *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Warszawa 2017.
- Gil K., *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 7.
- Gil K., Zawiejska-Rataj J., *Próba wskrzeszenia klauzuli obejścia prawa podatkowego – czyli czy art. 15 ust. 1 PDOPrU pozwala na wyłączenie z kosztów podatkowych wydatków wynikających z czynności dokonanych w celu uzyskania korzyści podatkowej. Glosa do wyroków WSA w Opolu I SA/OP 86/19 oraz WSA w Lublinie I SA/Lu 48/19*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3.
- Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.
- Gruszczyński B., *Cel osiągnięcia przychodów*, „Glosa” 2003, nr 2.
- Holmes K., *The Concept of Income: A Multidisciplinary Analysis*, Amsterdam 2001.
- Karwat P., *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Kleczkowski L., *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4.
- Kondej M., *Jeszcze o koszcie jako wydatku związanym z przychodami. Racjonalność działania podatnika jako przesłanka rozpoznania kosztu podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4.
- Kondej M., *Ustawowa definicja kosztu uzyskania przychodu jako quasi-klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 8.
- Litwińczuk H., *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, wyd. 9, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *Komentarz do art. 15*, [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. 10, Warszawa 2019.
- Mariański A., *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6.
- Mariański A., *Nowa koncepcja normatywna kosztów uzyskania przychodów*, [w:] *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. W. Nykiel, B. Brzeziński, I. Kordjak, Warszawa 2009.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.
- Nykiel W., Wilk M., *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Glosa do wyroku WSA z dnia 19 sierpnia 2019 r., I SA/Op 86/19*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2.
- Ślifirczyk M., *Komentarz do art. 15*, [w:] G. Dźwigala i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2009.
- Wilk M., *Komentarz do art. 15*, [w:] A. Krajewska i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2016.
- Zieliński R., *Pojęcie dochodu podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 10.

THE CRITERION OF PURPOSE FOR WHICH AN EXPENSE WAS INCURRED  
AND TAX DEDUCTIBLE COSTS – NORMATIVE CONTENT  
AND ANTI-ABUSIVE IMPLICATIONS (A DISCUSSION)

**Summary.** The article argues that under Article 15 Section 1 of the Act of 15 February 1992 on corporate income tax an expense (cost) can be tax deductible only if it meets the criterion of purpose, understood subjectively, i.e. such that obtaining tax revenues or conserving or securing their source was a primary (non-instrumental) purpose of a taxpayer who incurred the expense (cost). This condition is not fulfilled for expenses (costs) incurred with the aim of making tax losses. Consequently, in some cases the application of the provision, by refusal to qualify an expense (cost) as tax deductible, may thwart the taxpayer's attempt to avoid taxation.

**Keywords:** tax cost, tax deductible cost, tax avoidance, Article 15 Section 1 of the Act of 15 February 1992 on corporate income tax



Ireneusz Nowak\*

## FUNKCJONARIUSZE CELNI W STRUKTURZE KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ – UWAGI WYBRANE

**Streszczenie.** Artykuł w głównej mierze poświęcony jest problematyce tzw. ucywilnień funkcjonariuszy celnych, czyli przekształceń ich stosunków służbowych w stosunki pracy w ramach konsolidacji administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową. Autor wykazał, że reforma administracji danin publicznych – bez wątplenia konieczna po blisko trzydziestu latach *status quo* – doprowadziła jednak do kilkutyśycznej redukcji w zatrudnieniu funkcjonariuszy celnych poprzez wygaszenie stosunków służbowych lub przekształcenie ich w stosunki pracy. Wskazuje ponadto, że w wyniku świadomego działania prawodawcy doszło do uchwalenia „niegodziwego prawa”, będącego naruszeniem zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

**Słowa kluczowe:** Krajowa Administracja Skarbowa, funkcjonariusz celny, stosunek służbowy, stosunek pracy, administracja danin publicznych

### 1. WPROWADZENIE

Punktem wyjścia dla całego opracowania jest analiza procesu legislacyjnego związanego z utworzeniem i organizacją Krajowej Administracji Skarbowej w zestawieniu z założeniami, jakie przyświecały ustawodawcy przy jej wprowadzaniu. W tym też celu przedmiot badań został wzbogacony informacjami pochodzącymi od Ministra Finansów oraz Najwyższej Izby Kontroli.

---

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

Zasadniczym założeniem badawczym artykułu jest dokonanie ustaleń dotyczących wybranych mankamentów procesu ustawodawczego związanego z konsolidacją administracji podatkowej, skarbowej i celnej w ramy Krajowej Administracji Skarbowej ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji prawnej funkcjonariuszy celnych. Podjęte w publikacji rozważania uzasadniają postawienie tezy, zgodnie z którą przeprowadzony z inicjatywy poselskiej – a nie rządowej – proces legislacyjny, sprowadzający się do prostej reguły większościowej w parlamencie<sup>1</sup>, doprowadził w następstwie m.in. do kilkutyśięcnej redukcji zatrudnienia funkcjonariuszy celnych poprzez wygaszenie im stosunku służby lub przekształcenie stosunku służby w stosunek pracy (tzw. ucywilnienie). Doszło zatem do uchwalenia „niegodziwego prawa”, będącego zaprzeczeniem poszanowania godności każdego człowieka<sup>2</sup>, nie wspominając już o ludzkich dramatach (zawodowych i rodzinnych)<sup>3</sup>.

## 2. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA – ZARYS LEGISLACYJNO-ORGANIZACYJNY

Z dniem 1 marca 2017 r. na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>4</sup> oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup> zaczęła funkcjonować Krajowa Administracja Skarbowa<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Szerzej W. Łączkowski, *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, [w:] *Ius et lex. Księga pamiątkowa ku czci prof. Adama Strzembosza*, red. A. Dębiński, A. Grześkowiak, K. Wiak, Lublin 2002, s. 49 i n.

<sup>2</sup> Szerzej W. Łączkowski, *O godziwe prawo*, „Ethos” 2002, nr 1–2, s. 208; M. Giełda, *Godność człowieka w otoczeniu administracji publicznej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2017, nr 111, s. 45 i n.

<sup>3</sup> Zob. W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2, s. 173–182.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 505 ze zm., dalej: u.KAS.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm., dalej: p.w.KAS.

<sup>6</sup> Szerzej I. Nowak, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 37–65; idem, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4, s. 24–25; pismo Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2018 r., nr DOW6.054.8.2018.KZM, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F2/%24FILE/i20954-o1.pdf> (dostęp: 30.10.2020); pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 lutego 2017 r., nr RS6.054.3.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EE/%24FILE/i09407-o1.pdf> (dostęp: 30.10.2020).

W nowo utworzonej strukturze organizacyjnej administracji danin publicznych skonsolidowano administrację podatkową, służbę celną i kontrolę skarbową w „jedną formację”<sup>7</sup>. W rezultacie obecnie w Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonuje:

- a) 16 izb administracji skarbowej (IAS), które powstały w drodze połączenia „procesów obsługowych” realizowanych pierwotnie w izbach skarbowych, izbach celnych oraz urzędach kontroli skarbowej;
- b) 16 urzędów celno-skarbowych wraz z 45 delegaturami urzędów celno-skarbowych i 143 oddziałami celnymi, w ramach których nastąpiło zintegrowanie zadań kontrolnych wykonywanych poprzednio przez urzędy kontroli skarbowej i urzędy celne;
- c) 400 urzędów skarbowych (w tym 20 wyspecjalizowanych obsługujących kluczowych podatników)<sup>8</sup>.

Generalnie nie powinno być sporu co do faktu, że struktura organizacyjna administracji danin publicznych sprzed 1 marca 2017 r., funkcjonująca bez większych modyfikacji od ponad trzydziestu lat, wymagała dostosowania jej do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych<sup>9</sup>, m.in. ze względu na stopień skomplikowania przepisów prawa podatkowego oraz „rosnącą finezję operacji gospodarczych i finansowych mających na celu unikanie opodatkowania”<sup>10</sup>. Jak trafnie wskazuje J. Kulicki, „po przywróceniu do życia urzędów i izb skarbowych w 1983 r. oraz wyodrębnieniu kontroli skarbowej w 1992 r., biorąc pod uwagę projekty rządowe, tylko

<sup>7</sup> D. Gajewski, A. Nowak-Far, *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia” 2016, nr 2, s. 1–9; M. Laszuk, *Status prawny Służby Celno-Skarbowej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 6, s. 129 i n.

<sup>8</sup> Szerzej L. Bielecki, *Ustrojowe prawo administracyjne (podatkowe) dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej jako przykład wpływu ideologii politycznej na kształt prawa*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 7–8, s. 44 i n.; W. Byrzykowski, A. Zdunek, *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej – organy, zadania oraz forma ich realizacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 47 i n.; *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018; *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 183 i n.; I. Nowak, M. Dominiak, *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania. Cz. I*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, Warszawa 2020, s. 111–125.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 61 i n.

dwukrotnie dostrzegano potrzebę kompleksowych zmian całego aparatu skarbowego podległego Ministrowi Finansów. Miało to miejsce pod koniec lat 90. XX w. i w latach 2005–2007<sup>11</sup>. Co do zasady analogicznie czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, że w stanie prawnym do dnia 1 marca 2017 r. administracja danin publicznych, zajmująca się m.in. gromadzeniem dochodów budżetowych w ramach administracji rządowej, posiadała rozproszoną strukturę terenową, skupioną w trzech niezależnie funkcjonujących pionach: administracja podatkowa (16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych), Służba Celna (16 izb celnych, 45 urzędów celnych wraz ze 141 oddziałami celnymi) i kontrola skarbową (16 urzędów kontroli skarbowej)<sup>12</sup>. Co więcej, wszystkie wyżej wymienione jednostki sektora finansów publicznych na poziomie regionalnym posiadały własne budżety, kadry, majątek (ruchomy i nieruchomy<sup>13</sup>), opracowywały odrębne kierunki rozwoju i cele strategiczne wraz z mierzakami ich realizacji<sup>14</sup>. Ponadto z uzasadnienia projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wynika m.in., że wskutek niejednorodności struktur organizacyjnych, rozproszonych baz danych, powielania kompetencji czy też konkurencyjności podejmowanych działań powstała konieczność reformy i skonsolidowania aparatu danin publicznych. Głównymi zaś celami projektowanych przepisów było co do zasady obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych, ograniczenie skali oszustw podatkowych m.in. poprzez zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, a na rozwoju profesjonalnej kadry i zwiększeniu poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych kończą<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> J. Kulicki, *Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danin publicznych w Polsce*, „Analizy i Studia” 2016, nr 2, s. 10 i n.; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, LEX/el. 2012; *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009.

<sup>12</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826/VIII kadencja, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826> (dostęp: 19.09.2020), dalej: uzasadnienie KAS.

<sup>13</sup> Administracja skarbową i celną korzystała z 892 budynków w trwałym zarządzie o łącznej powierzchni całkowitej 1 342 871 m<sup>2</sup> i 152 budynków wynajmowanych (biurowce) o łącznej powierzchni całkowitej 89 659 m<sup>2</sup> (uzasadnienie KAS).

<sup>14</sup> Łącznie wszystkie podległe lub nadzorowane przez Ministra Finansów jednostki dysponowały budżetem przekraczającym 5,4 mld zł i zatrudniały ponad 65 tys. pracowników (uzasadnienie KAS).

<sup>15</sup> Ibidem.



Generalnie kierunek proponowanych i przywołanych powyżej głównych rozwiązań ustawodawczych można uznać za prawidłowy. Jednakże nie sposób zaaprobować formy ustawodawczej i trybu, w jakim konsolidowano administrację podatkową, skarbową i celną. Projekty ustaw pochodziły od grupy posłów partii mającej większość parlamentarną, w wyniku czego tempo ich procedowania było błyskawiczne<sup>16</sup>. Był to z pewnością celowy zabieg, ponieważ projekty poselskie nie muszą przechodzić kompleksowego procesu uzgodnień zarówno w ramach rządu, jak i ze strony interesariuszy (konsultacji społecznych i publicznych). A co więcej, projekty ustaw w tej sytuacji nie musiały być zaopatrzone w szczegółową ocenę skutków regulacji (OSR), przez co obarczone były licznymi błędami, o czym poniżej<sup>17</sup>. Jednakże *de facto* prace nad projektami aktów prawnych reformujących administrację finansową powstały w Ministerstwie Finansów, na co wskazuje fakt, że w styczniu 2016 r. Minister Finansów poinformował Szefową Kancelarii Prezesa Rady Ministrów o planowanym przedłożeniu Radzie Ministrów projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, a następnie zarządzeniem z dnia 4 stycznia 2016 r. powołał zespół do opracowania projektów wyżej wymienionych regulacji prawnych<sup>18</sup>.

Biorąc pod uwagę podjęte działania legislacyjne, prawdziwy niepokój budzi fakt, że już 3 czerwca 2016 r. z inicjatywy grupy posłów wpłynęły do Sejmu wskazane wyżej projekty ustaw zawierające regulacje prawne

<sup>16</sup> Projekty wpłynęły do Sejmu 3 czerwca 2016 r., 16 listopada 2016 r. były już uchwalone, a 2 grudnia 2016 r. zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej pod pozycjami 1947 i 1948. Tempo iście stachanowskie (sic!).

<sup>17</sup> *Jakość procesu stanowienia prawa w drugim roku rządów Prawa i Sprawiedliwości, X Komunikat Obywatelskiego Forum Legislacji o jakości procesu legislacyjnego na podstawie obserwacji w okresie od 16 listopada 2016 do 15 listopada 2017 roku*, s. 22, <http://obserwatoriumdemokracji.pl/wp-content/uploads/2016/03/Komunikat-w%C5%82a%C5%9Bciwy.pdf> (dostęp: 15.09.2020).

<sup>18</sup> Od marca 2016 r. prace związane z reformą Krajowej Administracji Skarbowej kontynuowane były przez nowo utworzony Departament Reformy Administracji Skarbowej, do zadań którego należało m.in. opracowanie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i projektu regulacji prawnych służących wdrożeniu tej ustawy. W okresie od 23 lutego do 3 czerwca 2016 r. w Departamencie Reformy Administracji Skarbowej trwały prace nad doprecyzowaniem rozwiązań zawartych we wstępnym projekcie tej ustawy oraz opracowaniem projektu ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o KAS (informacja Najwyższej Izby Kontroli z dnia 17 grudnia 2019 r. pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr ewid. 159/2019/P/18/009/KBF, s. 32, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21676,vp,24326.pdf> (dostęp: 14.08.2020), dalej: Informacja NIK).

uwzględniające rozwiązania wypracowane w Ministerstwie Finansów, gdzie jednocześnie zaniechano ich kontynuowania<sup>19</sup>. Jak zauważa Najwyższa Izba Kontroli, „przedłożone przez posłów projekty zawierały regulacje, które uwzględniały rozwiązania wypracowane w ramach prac prowadzonych w Ministerstwie Finansów, jak również wyniki analizy stenogramów z posiedzeń sejmowej Komisji Finansów Publicznych, z pierwszego czytania projektu ustawy na posiedzeniu plenarnym Sejmu oraz nagrań z posiedzeń podkomisji powołanej do rozpatrzenia obu projektów, z których wynika, że to przedstawiciele Ministerstwa Finansów, a nie autorzy projektów, odegrali dominującą rolę w zakresie uzasadniania projektowanych zmian oraz odpowiedzi na pytania i wątpliwości posłów opozycji i zaproszonych gości”<sup>20</sup>.

Podsumowując przedstawione powyżej rozważania, należy wysunąć wnioski, że „projekty obu ustaw powstały w Ministerstwie Finansów w sposób omijający gwarancyjne reguły rządowego procesu legislacyjnego określone w Regulaminie pracy Rady Ministrów, w szczególności w zakresie opracowania szczegółowej oceny skutków regulacji i przeprowadzenia konsultacji publicznych, a następnie – w sposób nieformalny – zostały przekazane posłom koalicji rządzącej w celu skorzystania przez nich z prawa inicjatywy ustawodawczej. Ten sposób działania nie odpowiada regułom państwa prawa, albowiem zaburza transparentność procesu legislacyjnego i powoduje, że Rada Ministrów wyzbywa się części odpowiedzialności za kształt systemowych reform administracji rządowej, takich jak ta dotycząca KAS”<sup>21</sup>. Innymi słowy, jednoznacznie negatywna jest praktyka pisanie ustaw przez ministerstwa, a następnie przedstawiania ich jako projekty poselskie, gdyż zgodnie z tą nagminnie stosowaną w ostatnich latach „metodą” pomija się konsultacje z ekspertami, co musi doprowadzić do katastrofy prawnej, ponieważ im szybciej tworzy się prawo, tym jest ono gorsze<sup>22</sup>. Bez

<sup>19</sup> Ibidem, s. 14 i n.

<sup>20</sup> Ibidem; zob. także wypowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 18 listopada 2016 r., <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrrnr/FPB-116> (dostęp: 10.07.2020).

<sup>21</sup> M. Szwał, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018 r., s. 11.

<sup>22</sup> Por. K. Żączkiewicz-Zborska, *W 2018 r. więcej ustaw, ale złej jakości i pisanych w pośpiechu*, <https://www.prawo.pl/prawo/jakosc-prawa-tworzonego-w-polsce-w-2018-roku,351131.html> (dostęp: 5.08.2020).

wątpienia jest to tzw. upolitycznienie legislacji przez większość parlamentarną (absolutyzowanie reguły większościowej)<sup>23</sup>.

W literaturze przedmiotu stwierdza się, że „ulepszać państwo mogą ludzie uwolnieni od egoizmu, egocentryzmu, nieżyczliwości i cwaniactwa oraz hochsztaplerstwa, odpowiednio wykształceni i posiadający zdolność zastosowywania osiągnięć nauki i cywilizacji, bez instrumentalnego naginania ich osiągnięć – świadomie lub nieświadomie – w praktycznym działaniu. Nadto, koniecznie potrzebni są ludzie posiadający cechy pokory myślowej i intelektualnej, szacunek do innych ludzi i do prawdy, a nie hermetycznie zamknięte umysły”<sup>24</sup>. Tym samym „o sprawnym i skutecznym działaniu administracji publicznej decyduje m.in. „oparta na racjonalistycznych założeniach stabilizacja struktur administracji publicznej. W tej kwestii sprawujący władzę powinni się wyzbyć chorobliwej manieri polegającej na psuciu, a nawet burzeniu wszystkiego, co zrobił poprzedni rząd. [...] Burzenie i tworzenie od nowa lub ciągle poprawianie tego, co inni zbudowali (ale nie zawsze lepiej od poprzedników), to zarówno kosztowne, jak i złe pomysły”<sup>25</sup>. Niestety, obserwując „pragmatykę” polskiej legislacji – nie tylko podatkowej – w dalszym ciągu aktualne jest spostrzeżenie J. Szpotańskiego, iż „tak się historii koło kręci, że najpierw są inteligenci, co mają szczytne ideały i przeobrazić świat chcą cały, miłością płonąc do abstraktów, najbardziej nienawidzą faktów, fakty teoriom bowiem przeczą, a to jest karygodną rzeczą”<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> W. Łączkowski, *Wymiar sprawiedliwości...*, s. 53; T. Biernat, *Między polityką a prawem. Problem „upolitycznienia” tworzenia prawa, przegląd prawa i administracji*, „Przeгляд Prawa i Administracji” 2017, nr 110, s. 115 i n.

<sup>24</sup> B. Jastrzębski, *Ustrojowe zasady demokratycznego państwa prawa (jako gwarancje ochrony praw obywatelskich)*, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej*, red. E. Ura, Rzeszów 2002, s. 201, za: E. Ura, S. Pieprzny, *Reforma administracji celno-skarbowej przyczyną wygaśnięcia stosunków zatrudnienia z mocy prawa pracowników i funkcjonariuszy tej administracji*, [w:] *Przemiany cywilizacyjne a funkcjonowanie administracji publicznej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bronisławowi Jastrzębskiemu w dziewięćdziesiątą rocznicę urodzin*, red. J. Strzelecki, Płock 2017, s. 181.

<sup>25</sup> B. Jastrzębski, *Wybrane zagadnienia sprawnego działania administracji publicznej*, [w:] *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, red. Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Posłuszny, J. Stelmasiak, Przemyśl 2000, s. 229, za: E. Ura, S. Pieprzny, *Reforma...*, s. 229.

<sup>26</sup> J. Szpotański, *Gnom. Caryca. Szmaciak*, Łomianki 2014, s. 171.

Na gruncie powyższych rozważań warto również zwrócić uwagę, że prace nad projektem reformy administracji danin publicznych zmierzające do jej konsolidacji prowadzone były w Ministerstwie Finansów już w latach 2005–2007<sup>27</sup>. Wówczas projekt ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej był projektem rządowym<sup>28</sup> i został przedłożony do konsultacji partnerom społecznym zainteresowanym rozstrzygnięciami reformy, tj. związkom zawodowym pracowników służb skarbowych i celnych, organizacjom zrzeszającym pracodawców, korporacji zawodowej doradców podatkowych oraz stowarzyszeniom podatników i dziennikarzy polskich. Ponadto wszelkie propozycje oraz postulaty zgłaszane przez wskazane wyżej podmioty były rozpatrywane i uwzględnione w pracach nad projektem<sup>29</sup>.

### 3. PRZEKSZTAŁCENIE STOSUNKÓW SŁUŻBOWYCH FUNKCJONARIUSZY CELNYCH W STOSUNKI PRACY (TZW. UCYWILNIENIE)

Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej w artykułach 165–174 regulowały trzy rodzaje rozwiązań prawnych dotyczących zmiany stosunku służbowego dotychczasowych funkcjonariuszy Służby Celnej. Pierwszy ze sposobów można określić jako kontynuację stosunku służbowego poprzez złożenie propozycji pełnienia służby na nowych warunkach. Drugi wariant polegał na wygaśnięciu dotychczasowego stosunku służbowego, które następowało w wyniku niezłożenia funkcjonariuszowi celnemu propozycji dalszego zatrudnienia lub w przypadku niez zaakceptowania przez niego propozycji zatrudnienia albo pełnienia służby w określonym przez prawo terminie<sup>30</sup>. Trzecie wreszcie rozwiązanie polegało na przekształceniu dotychczasowego stosunku służbowego w stosunek

<sup>27</sup> Ówczesny projekt ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej zakładał, że ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2008 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/56EE52DA> (dostęp: 15.10.2020).

<sup>28</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 2 października 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/56EE52DA> (dostęp: 25.09.2020).

<sup>29</sup> W. Nykiel, *Opinia z 2 lipca 2007 r. o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, nr RL-0303-69/07, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 12.08.2020); pismo Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3114D8D7> (dostęp: 17.08.2020).

<sup>30</sup> W takim przypadku dochodziło do wygaśnięcia stosunku służbowego funkcjonariusza celnego, czyli zwolnienia ze służby.

pracy na skutek złożenia funkcjonariuszowi celnemu propozycji zatrudnienia na podstawie umowy o pracę i jej przyjęcia<sup>31</sup>. Odmowa przyjęcia propozycji skutkowałą wygaśnięciem stosunku służbowego. Bez wątplenia była to *sui generis* „propozycja nie do odrzucenia”, w rodzaju tej składanej przez Dona Corleone (głównego bohatera filmu *Ojciec Chrzestny*) swoim „partnerom biznesowym”. Innymi słowy, w nowej „odsłonie prawnej” podstawą zatrudnienia 4072 funkcjonariuszy celnych<sup>32</sup> nie był już stosunek służbowy, ale umowa o pracę. Nastąpiło więc tzw. ucywilnienie<sup>33</sup> funkcjonariuszy celnych, *nolens volens* skutkujące wygaśnięciem dotychczasowych stosunków służbowych<sup>34</sup>. Oznacza to, że w ramach tworzenia tzw. prawa niegodziwego, będącego następstwem oderwania prawa od moralności<sup>35</sup>, zrezygnowano ze statusu funkcjonariuszy celnych jako jedynej grupy zawodowej związanej z pracodawcą administracyjnoprawnym stosunkiem służby<sup>36</sup>.

Nie ulega wątpliwości, że w ramach reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej ustawodawca świadomie pogorszył sytuację prawną funkcjonariuszy celnych, powodując destabilizację trwałości ich stosunków służbowych, nie wspominając już o trudnych do zaakceptowania i niekorzystnych skutkach społeczno-bytowych czy o utracie zaufania wobec prawodawcy i swojego pracodawcy kończąc<sup>37</sup>. Również dla jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej taki „zabieg prawny” należy ocenić *in minus*, ponieważ utrudnił on

<sup>31</sup> Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 lipca 2019 r., I OPS 1/19, CBOSA.

<sup>32</sup> Informacja NIK, s. 47–51.

<sup>33</sup> Szerzej E. Ura, „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, s. 255 i n.

<sup>34</sup> Pismo Ministra Rozwoju i Finansów z kwietnia 2017 r., nr AP2.054.3.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i111106-o1.pdf> (dostęp: 6.09.2020).

<sup>35</sup> Szerzej W. Łączkowski, *Prawo...*, s. 178 i n.; A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 370.

<sup>36</sup> M. Szwaśt, *Ocena...*, s. 6.

<sup>37</sup> Opinia Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2016 r., nr BSA111-021-269-270/16 o poselskich projektach ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawionych przez grupę posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”, <https://www.lubelskie.pl/file/2016/09/4e.Opinia-S%C4%85du-Najwy%C5%BCszego-o-poselskich-projektach-ustaw-o-KAS.pdf> (dostęp: 4.09.2020).

zabezpieczenie interesu budżetu państwa. Analogicznie zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich<sup>38</sup> oraz organizacji zakładowych NSZZ „Solidarność” optymalnym rozwiązaniem powinno być tzw. stopniowe (ewolucyjne) „ucywilnienie”, które polegałoby na zastępowaniu funkcjonariuszy celnych pełniących służbę na stanowiskach niezwiązanych bezpośrednio z ustawowymi zadaniami formacji – pracownikami cywilnymi, na wzór „ucywilnienia” wprowadzonego np. w Policji oraz w innych służbach podległych Ministerstwu Spraw Wewnętrznych i Administracji<sup>39</sup>. Innymi słowy, tzw. etapowe obsadzanie etatów funkcjonariuszy celnych pracownikami cywilnymi pozwoliłoby na zachowanie odpowiednich proporcji pomiędzy interesem jednostki a interesem państwa<sup>40</sup>. Także według raportu Najwyższej Izby Kontroli przeprowadzony proces konsolidacyjny służby celnej obarczony był licznymi nieprawidłowościami i uchybieniami, m.in. poprzez brak ze strony Ministra Finansów kontroli w zakresie prac zespołów powołanych w izbach administracji skarbowej w celu zapewnienia prawidłowości i transparentności przedkładania propozycji pracy bądź służby w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>41</sup>. Przykładowo nie przeprowadzono pełnej analizy potrzeb etatowych w poszczególnych jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej<sup>42</sup>. Notabene nie dokonano jej przed wejściem w życie ustaw konsolidujących, ponieważ tzw. zespoły w sprawie określenia limitu etatów dla funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej

<sup>38</sup> Zob. wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich skierowany do Prezydenta RP o skorzystanie z prerogatywy określonej art. 122 ust. 3 Konstytucji, tj. o wystąpienie przed podpisaniem tych ustaw z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS z Konstytucją, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/WG%20do%20Prezydenta%20RP%20w%20sprawie%20Krajowej%20Administracji%20Skarbowej%2C%201%20grudnia%202016%20r..pdf> (dostęp: 10.10.2020).

<sup>39</sup> Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 20 lutego 2017 r., nr WZF.053.2.2016. TO skierowane do Ministra Rozwoju i Finansów, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20do%20Ministra%20Rozwoju%20i%20Finans%C3%B3w%20w%20sprawie%20E2%80%9Eucywilnienia%E2%80%9D%20funkcjonariuszy%20celnych.pdf> (dostęp: 11.09.2020).

<sup>40</sup> Konsolidacja służb celno-skarbowych w świetle skarg kierowanych do Rzecznika Praw Obywatelskich, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/konsolidacji-sluzb-celno-skarbowych-w-swietle-skarg-do-rzecznika-praw-obywatelskich> (dostęp: 1.09.2020).

<sup>41</sup> Informacja NIK, s. 20.

<sup>42</sup> Ibidem, s. 12.

podjęły pracę dopiero 15 września 2017 r.<sup>43</sup> Dyrektorzy izb administracji skarbowej wszczynali procedury zatrudniania nowych funkcjonariuszy celnych już od 1 marca 2017 r., tj. w sytuacji, gdy nie zakończono jeszcze procesu przedkładania/nieprzedkładania propozycji służby/pracy, pomimo że nie dysponowali informacjami o liczbie przyjętych bądź nieprzyjętych propozycji służby/pracy<sup>44</sup>. Ponadto trzymiesięczne *vacatio legis* oraz czas, jaki mieli kierownicy jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej (w szczególności jej dyrektorzy) na przeprowadzenie analizy ich funkcjonowania w kontekście powierzonych im zadań, były niewystarczające na rzetelne przygotowanie wdrożenia reformy, w tym rozpoznanie potrzeb kadrowych<sup>45</sup>.

Przyporządkowania funkcjonariuszy celnych do poszczególnych komórek dokonywali dyrektorzy izb administracji skarbowej w ramach posiadanych zasobów kadrowych, przedkładając (lub nie) propozycje służby/pracy<sup>46</sup>. Jednakże zdaniem M. Piotrowskiego w praktyce, w okresie, w którym propozycje miały być składane, stworzono „nieformalny system poufnych rekomendacji (tzw. system poufnego opiniowania, pozwalający ignorować aktualne oceny okresowe i standardy oceniania w służbie publicznej)”<sup>47</sup>. Efekt: propozycje służby nie otrzymywały m.in. osoby zasłużone „merytorycznie” z długim stażem pracy w służbach celno-skarbowych, wśród których znaleźli się także funkcjonariusze celni wykonujący zadania w ramach grup zadaniowych, np. do spraw narkotyków, papierosów, hazardu itp.<sup>48</sup> Co czwarty funkcjonariusz celny nie otrzymał żadnych propozycji pracy/służby, pomimo że posiadał specjalistyczne uprawnienia, np. do obsługi urządzeń rentgenowskich (również mobilnych) czy kontroli drogowych, lub pełnił służbę w wydziałach zwalczania przestępczości ekonomicznej<sup>49</sup>. O zgrozo – według danych Ministerstwa Finansów – szacunkowe koszty wy kwalifikowania 830 funkcjonariuszy Służby Celnej, którzy odeszli ze

<sup>43</sup> Ibidem, s. 15.

<sup>44</sup> Ibidem, s. 51.

<sup>45</sup> Ibidem, s. 20.

<sup>46</sup> Ibidem, s. 44.

<sup>47</sup> M. Piotrowski, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018, s. 57.

<sup>48</sup> Informacja NIK, s. 47 i n.

<sup>49</sup> Ibidem, s. 50.

służby w związku z nieotrzymaniem bądź nieprzyjęciem nowych warunków zatrudnienia/pełnienia służby, to co najmniej 6,6 mln zł<sup>50</sup>.

W celu zapewnienia płynności działań Służby Celno-Skarbowej dyrektorzy izb administracji skarbowej występowali z wnioskami o zwiększenie limitu etatów funkcjonariuszy celnych, jednakże było to możliwe tylko poprzez przekształcenie etatów „cywilnych” na etaty funkcjonariuszy w ramach ogólnego planu etatów danej jednostki organizacyjnej<sup>51</sup>. Jak zasadnie podkreślił M. Rząsa, „na przykładzie IAS w Rzeszowie można wprost powiedzieć, że ucywilnienie nie miało żadnego sensu, gdyż zaraz po tym procesie ogłoszono w niedługim czasie dwie rekrutacje na ponad 210 funkcjonariuszy. Dodatkowo należy poinformować, że rekrutacje zakończyły się niepowodzeniem ze względu na małą liczbę odpowiednich kandydatów”<sup>52</sup>.

Bez wątpienia wskazane powyżej „postępowania” dyrektorów izb administracji skarbowej czynione były w celu „oczyszczenia szeregów”, w tym z przedstawicieli związków zawodowych<sup>53</sup>. Żadnych problemów nie dostrzegano także – a może trafniej byłoby powiedzieć, nie chciano zauważać – w Radzie Ministrów, ponieważ jak wynika z pisma Ministra Finansów, „stan wdrażania Krajowej Administracji Skarbowej, ze szczególnym uwzględnieniem spraw pracowniczych był przedmiotem posiedzenia Rady Służby Publicznej przy Prezesie Rady Ministrów, która na posiedzeniu w dniu 4 lipca 2017 r. podjęła, bez zastrzeżeń, uchwałę o przyjęciu informacji Ministra Finansów o stanie wdrażania Krajowej Administracji Skarbowej, ze szczególnym uwzględnieniem spraw pracowniczych”<sup>54</sup>.

W nawiązaniu do prac z lat 2005–2007 konsolidujących Krajową Administrację Skarbową wypada zaznaczyć, że już wtedy w piśmiennictwie wskazywano, iż modernizacja polskiej administracji podatkowej jest nieunikniona, jednakże tzw. rozwiązania kadrowe są wadliwe, gdyż planowana reforma

<sup>50</sup> Ibidem, s. 22, 91.

<sup>51</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 16 października 2019 r., nr DOS11.054.24.2019. KZM, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTBH6GT9/%24FILE/i33509-o1.pdf> (dostęp: 26.08.2020).

<sup>52</sup> Interpelacja poselska nr 33509 do Ministra Finansów w sprawie niezrozumiałej, niezgodnej z linią orzeczniczą NSA polityki kadrowej w ramach KAS, czego konsekwencją jest m.in. nielogiczna rezygnacja z funkcjonariuszy IAS Rzeszów prowadząca do osłabienia wschodniej granicy Polski, a zarazem Unii Europejskiej, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BFVDYR&view=6> (dostęp: 29.09.2020).

<sup>53</sup> E. Ura, S. Pieprzny, *Reforma...*, s. 181.

<sup>54</sup> Pismo Ministra Finansów z października 2018 r., nr DLK1.054.102.2018, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB5MHJJ/%24FILE/i26275-o1.pdf> (dostęp: 11.08.2020).



doprowadziłyby do zwolnień i redukcji pracowników bez jasnych kryteriów selekcji i swobodnego uznania w myśl tzw. opcji zerowej<sup>55</sup>. Także zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, sygnalizującego ówczesnie ten problem Ministrowi Finansów, reforma spowoduje dla funkcjonariuszy celnych trudne do zaakceptowania, niekorzystne skutki społeczne, takie jak utrata pracy i rozpad więzi rodzinnych<sup>56</sup>. Pozwala to stwierdzić, że podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, który – nazwijmy to umownie – był *spiritus movens* konsolidacji administracji danin publicznych zarówno w latach 2005–2007, jak i 2016–2017 oraz następnych, bezzasadnie zapewniał, że „nie można wyciągać daleko idących wniosków o zamiarze masowych zwolnień w administracji celnej, zwłaszcza że podjęte działania mają na celu poprawę warunków pracy i płacy osób, które będą zatrudnione w KAS, jak też stabilizację ich sytuacji zawodowej, co w istocie będzie możliwe po utworzeniu specjalistycznej służby skarbowej”<sup>57</sup>. Tym samym zaproponowana przez projektodawcę koncepcja i rozwiązania legislacyjne w zakresie konsolidacji administracji skarbowej były niestety w pełni świadomym działaniem.

#### 4. FUNKCJONARIUSZE CELNI W LICZBACH

Stan zatrudnienia w administracji danin publicznych na dzień 30 kwietnia 2016 r. – czyli prawie rok przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej – wynosił 67 758 osób, z czego w urzędach celnych i izbach celnych było to 14 987 osób<sup>58</sup>. Z danych uzyskanych od Ministra Finansów w ramach interpelacji poselskiej na dzień 6 czerwca 2019 r.<sup>59</sup> wynika, że:

<sup>55</sup> Szerzej K. Teszner, *Administracja podatkowa...*

<sup>56</sup> Pismo z dnia 13 czerwca 2007 r., nr RPO-551880-IX-906/07/WK, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Wystapienie%20RPO%20Janusza%20Kochanowskiego%20z%202007%20r..pdf> (dostęp: 19.10.2020).

<sup>57</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/39998EDC> (dostęp: 7.09.2020).

<sup>58</sup> W izbach i urzędach skarbowych – 45 098 tys., w urzędach kontroli skarbowej – 5452 tys., w Ministerstwie Finansów – 2221 tys. – według pisma Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2016 r., nr BDG7.054.3.2016, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/kucz/323A0944/%24FILE/i03269-o1.pdf> (dostęp: 9.07.2020).

<sup>59</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r., nr DOW6.054.5.2019.KZM, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BD4JCQ&view=6> (dostęp: 3.07.2020).

- a) liczba funkcjonariuszy celnych z Urzędów Celnych, którym nie przedłożono nowych warunków pracy – wyniosła 436 osób;
- b) liczba funkcjonariuszy celnych z izb celnych, którym nie przedłożono nowych warunków pracy – wyniosła 209 osób;
- c) liczba funkcjonariuszy celnych, którym z dniem 1 marca 2017 r. zaproponowano inne warunki pracy, tzw. ucywilnienie – wyniosła 2845 osób;
- d) liczba funkcjonariuszy celnych i pracowników, którym po dniu 1 marca 2017 r. wypłacono m.in. odprawy emerytalne, a nie zaproponowano nowych warunków pracy – wyniosła 2047 osób;
- e) liczba funkcjonariuszy celnych i pracowników, którzy po dniu 1 marca 2017 r. rozwiązali stosunek pracy/służby – wyniosła 6300 osób;
- f) liczba pozwów wniesionych po dniu 1 marca 2017 r. do sądów pracy przez funkcjonariuszy urzędów celnych – wyniosła 174;
- g) liczba pozwów wniesionych po dniu 1 marca 2017 r. do sądów pracy przez funkcjonariuszy izb celnych – wyniosła 147;
- h) liczba pozwów wniesionych po dniu 1 marca 2017 r. do sądów administracyjnych przez funkcjonariuszy urzędów celnych – wyniosła 557;
- i) liczba pozwów wniesionych po dniu 1 marca 2017 r. do sądów administracyjnych przez funkcjonariuszy izb celnych – wyniosła 909;
- j) liczba funkcjonariuszy nowo przyjętych do urzędów celno-skarbowych po dniu 1 marca 2017 r. – wyniosła 412 osób.

Według dyrektora Departamentu Budżetu, Logistyki i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej obciążenie budżetu państwa z tytułu roszczeń dochodzonych w ramach cywilnych postępowań sądowych może wynosić 10 mln zł<sup>60</sup>. Warto jednak przypomnieć, że w przepisach wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej wskazywano, iż projektowana regulacja wpłynie oczywiście na wzrost wydatków sektora finansów publicznych w okresie wdrażania, a szacunkowe koszty utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej w 2017 r. wyniosą około 4 202 000 zł<sup>61</sup>. No cóż, w wyniku tzw. kreatywnej polityki kadrowej zatrudnienie ogółem w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej nie uległo istotnej zmianie<sup>62</sup>, a wpływy z budżetu państwa przekraczają z nawiązką zakładane wydatki.

---

<sup>60</sup> Informacja NIK, s. 66.

<sup>61</sup> Uzasadnienie KAS.

<sup>62</sup> Informacja NIK, s. 47.

Liczba zatrudnionych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w podziale na poszczególne izby administracji skarbowej w Polsce wraz z podległymi urzędami celno-skarbowymi<sup>63</sup> na dzień 31 grudnia 2019 r. wynosi 10 451<sup>64</sup>, z czego w: IAS w Białymstoku – 1007; IAS w Bydgoszczy – 222; IAS w Gdańsku – 659; IAS w Katowicach – 646; IAS w Kielcach – 134; IAS w Krakowie – 423; IAS w Lublinie – 1763; IAS w Łodzi – 429; IAS w Olsztynie – 789; IAS w Opolu – 205; IAS w Poznaniu – 494; IAS w Rzeszowie – 1123; IAS w Szczecinie – 439; IAS w Warszawie – 1238; IAS we Wrocławiu – 484; IAS w Zielonej Górze – 396<sup>65</sup>.

Niepoprawne jest jednak myślenie, że nowo przyjęci do Krajowej Administracji Skarbowej po dniu 1 marca 2017 r., i co do zasady niedoświadczeni, pracownicy oraz funkcjonariusze celni w liczbie 5340 tys.<sup>66</sup> natychmiast zastąpią fachową i wyspecjalizowaną kadrę<sup>67</sup> (sic!). Czekamy zatem wspólnie na zapowiadane przez permanentnie zmieniających się w ostatnich latach: ministrów finansów, szefów KAS, podsekretarzy stanu, dyrektorów departamentów oraz ich zastępców – „inwestycje w kadry Krajowej Administracji Skarbowej”<sup>68</sup>.

<sup>63</sup> Z wyłączeniem osób zatrudnionych na umowę zastępstwa oraz przebywających na urloпах bezpłatnych i urloпах związanych z rodzicielstwem.

<sup>64</sup> Według pisma Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2020 r., nr BMI1.0123.188.2020.

<sup>65</sup> W komórkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów liczba funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej pełniących służbę wynosi 262 – pismo Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju Warszawa z dnia 14 października 2019 r., BMI1.0124.1103.2019.

<sup>66</sup> Szerzej wraz z wyjątkami – zob. pismo Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r., nr DOW6.054.5.2019.KZM, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BD4JCQ&view=6> (dostęp: 12.09.2020).

<sup>67</sup> Zob. B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 19; idem, *Prawo...*, s. 183 i n.; M. Kaliński, *Rozwój zasobów ludzkich w administracji podatkowej*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi” 2011, nr 5, s. 49–67; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa...* s. 24–25; R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6, s. 17–27.

<sup>68</sup> Szerzej I. Nowak, *National Revenue Administration...* s. 61; pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf> (dostęp: 17.09.2020); pismo Ministra Finansów z marca 2018 r., nr DLK2.054.11.2018, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F2/%24FILE/i19750-o1.pdf> (dostęp: 22.08.2020).

Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej było największą z reform dokonanych w administracji danin publicznych na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat<sup>69</sup>. Jednakże ten „koncept” ustawodawcy nie w pełni się powiódł, ponieważ istotnym mankamentem związanym z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej jest fakt, że ustawy łączące administrację podatkową, służbę celną i kontrolę skarbową weszły w życie za wcześnie, bez dostatecznej oceny ich skutków, ale przede wszystkim z wielkimi zawirowaniami w zakresie zatrudniania wszystkich pracowników – nie tylko funkcjonariuszy celnych<sup>70</sup>. Zapewnienia zaś ówczesnego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że „jednym z najważniejszych czynników warunkujących powodzenie reformy administracji skarbowej jest stabilizacja sytuacji zawodowej i finansowej kadr KAS”<sup>71</sup>, nie można w pełni zaaprobować, gdyż – jak trafnie podnosi J. Cichoń – reformę wykorzystano do licznych „zwolnień i przeprowadzenia czystek kadrowych”, a rozszarady personalne wprowadziły ogromny chaos organizacyjny, powodując frustrację pracowników i funkcjonariuszy celnych, skutkując odejściem z pracy lub służby osób z ogromnym doświadczeniem<sup>72</sup>. Analogicznie wskazuje S. Siwy (przewodniczący Związku Zawodowego Celnicy PL), że „w efekcie realizacji ustawy wprowadzającej KAS zdemotywowano [...] ludzi z wysokimi kwalifikacjami i doświadczeniem oraz wieloletnim stażem, których praktycznie zrównano z nowo przyjmowanymi do służby kadrami”<sup>73</sup>. Notabene S. Siwy nie otrzymał propozycji zatrudnienia w Krajowej Administracji Skarbowej, pomimo że „kierownictwo zarówno Ministerstwa Finansów,

<sup>69</sup> M. Banaś, *Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej skuteczną reformą administracji skarbowej i celnej*, [w:] *Stulecie polskiej administracji. Doświadczenia i perspektywy*, red. W. Federczyk, Warszawa 2018, s. 23 i n.

<sup>70</sup> Zob. I. Nowak, *National Revenue Administration...*; idem, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 83–113; S. Sękowski, *Kontroler z konspiracy*, „Do Reczy” 2019, nr 33; <https://celnicy.pl/threads/kontroler-z-konspiracy.16183/> (dostęp: 16.07.2020).

<sup>71</sup> Za interpelacją poselską nr 30349 J. Cichonia do Ministra Finansów w sprawie reformy administracji skarbowej, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BAPKA7> (dostęp: 15.09.2020).

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> Pismo S. Siwego (Przewodniczącego Związku Zawodowego Celnicy PL) z dnia 2 czerwca 2017 r. skierowane do funkcjonariuszy, urzędników i pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, <http://solid.home.pl/kas/celnicypl.pdf> (dostęp: 15.07.2020).

jak i nowo utworzonej organizacji, jaką jest Krajowa Administracja Skarbowa, dalekie jest od szykan działaczy związkowych czy prób ograniczania działalności niezależnych związków zawodowych<sup>74</sup> (sic!).

„Ucywilnienie” funkcjonariuszy celnych, czyli przekształcenie ich stosunku służbowego w stosunek pracy, rozminęło się z interesem publicznym, było nietransparentne i naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>75</sup>. Niezrozumienie i dezaprobatę budzi dodatkowo fakt, że przedstawianie propozycji „ucywilnienia” pod groźbą utraty zatrudnienia było sprzeczne z zasadą praworządności oraz zasadą ochrony stosunku służbowego funkcjonariuszy służby publicznej<sup>76</sup>. Również zdaniem Najwyższej Izby Kontroli „proces przekształcenia struktury organizacyjnej administracji celno-skarbowej nie został właściwie przygotowany i przeprowadzony, m.in. nie przeprowadzono analizy potrzeb kadrowych, a zastosowana praktyka wygaszania zatrudnienia budzi wątpliwości natury prawnej w zakresie przestrzegania i ochrony praw pracowniczych, głównie przez niewystarczający nadzór Szefa KAS nad procesem kształtowania polityki kadrowej”<sup>77</sup>. Warto też zwrócić uwagę, że w całym procesie legislacyjnym konsolidującym administrację danin publicznych, którego następstwem była destabilizacja zawodowa i prywatna kilku

<sup>74</sup> Pismo Ministra Rozwoju i Finansów z lipca 2017 r., DLK2.054.17.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14196-o1.pdf> (dostęp: 17.08.2020).

<sup>75</sup> Szerzej A. Halicki, *Petycja w sprawie przeprowadzenia przez Ministra Rozwoju i Finansów analizy SWOT, ewentualnie innej podobnej analizy dotyczącej planowanego przez Ministerstwo Finansów procesu ucywilnienia funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej*, Biała Podlaska, 22 kwietnia 2017 r., <https://www.pomorskie.kas.gov.pl/documents/3555563/4805403/Petycja+-analiza+SWOT> (dostęp: 11.08.2020); idem, *Analiza projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2016, nr 8, s. 292 i n.; W. Modzelewski, *Opinia z dnia 16 sierpnia 2016 r. w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:t\\_POa0ecztMJ](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:t_POa0ecztMJ); <https://www.senat.gov.pl/download/gfx/senat/pl/senatposiedzeniematy/3176/drukisejmowe/826-001.pdf+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl&client=firefox-b-d> (dostęp: 2.07.2020).

<sup>76</sup> E. Ura, „Ucywilnianie”..., s. 263.

<sup>77</sup> Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli z dnia 21 grudnia 2018 r., nr KBF. 410.005.01.2018, [https://www.google.com/search?hl=pl&source=hp&ei=X4CpXpGKBMKalwSkkI2gCQ&q=KBF.+410.005.01.2018&oq=KBF.+410.005.01.2018&gs\\_lcp=CgZwc3ktYWIQDFD7DFj7DGDMEWgAcAB4AIABiAGIAeYBkgEDMS4xmAEAoAEC oAEBqgEHZ3dzLXdperABAA&scient=psy-ab&ved=0ahUKEwjRtaqY3o3pAhVCzYU KHSRIA5QQ4dUDCAo](https://www.google.com/search?hl=pl&source=hp&ei=X4CpXpGKBMKalwSkkI2gCQ&q=KBF.+410.005.01.2018&oq=KBF.+410.005.01.2018&gs_lcp=CgZwc3ktYWIQDFD7DFj7DGDMEWgAcAB4AIABiAGIAeYBkgEDMS4xmAEAoAEC oAEBqgEHZ3dzLXdperABAA&scient=psy-ab&ved=0ahUKEwjRtaqY3o3pAhVCzYU KHSRIA5QQ4dUDCAo) (dostęp: 14.08.2020).

tysięcy funkcjonariuszy celnych, brały udział osoby, którym podobno są bliskie wartości chrześcijańskie (a przynajmniej tak deklarują), zapominające jednocześnie o nauce płynącej z Pisma Świętego (Biblii),  *nolens volens*  Konstytucji Chrześcijan<sup>78</sup>, a dotyczącej miłości wobec bliźniego i nieczynienia mu krzywdy (sic!).

## BIBLIOGRAFIA

- Banaś M., *Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej skuteczną reformą administracji skarbowej i celnej*, [w:] *Stulecie polskiej administracji. Doświadczenia i perspektywy*, red. W. Federczyk, Warszawa 2018.
- Bielecki L., *Ustrojowe prawo administracyjne (podatkowe) dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej jako przykład wpływu ideologii politycznej na kształt prawa*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 7–8.
- Biernat T., *Między polityką a prawem. Problem „upolitycznienia” tworzenia prawa*, przegląd prawa i administracji, „Przegląd Prawa i Administracji” 2017, nr 110.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Byrzykowski W., Zdunek A., *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej – organy, zadania oraz forma ich realizacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Gajewski D., Nowak-Far A., *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia” 2016, nr 2.
- Giełda M., *Godność człowieka w otoczeniu administracji publicznej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2017, nr 111.
- Gomułowicz A., *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Halicki A., *Analiza projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2016, nr 8.
- Halicki A., *Petycja w sprawie przeprowadzenia przez Ministra Rozwoju i Finansów analizy SWOT, ewentualnie innej podobnej analizy dotyczącej planowanego przez Ministerstwo Finansów procesu ucywilnienia funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej*, Biła Podlaska, 22 kwietnia 2017 r., <https://www.pomorskie.kas.gov.pl/documents/3555563/4805403/Petycja+-analiza+SWOT>.

<sup>78</sup> Por. I. Nowak, *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 55–83.

- Jastrzębski B., *Ustrojowe zasady demokratycznego państwa prawa (jako gwarancje ochrony praw obywatelskich)*, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej*, red. E. Ura, Rzeszów 2002.
- Jastrzębski B., *Wybrane zagadnienia sprawnego działania administracji publicznej*, [w:] *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, red. Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Posłuszny, J. Stelmasiak, Przemyśl 2000.
- Kaliński M., *Rozwój zasobów ludzkich w administracji podatkowej*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi” 2011, nr 5.
- Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6.
- Krajowa Administracja Skarbowa. *Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.
- Kulicki J., *Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danin publicznych w Polsce*, „Analizy i Studia” 2016, nr 2.
- Laszuk M., *Status prawny Służby Celno-Skarbowej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 6.
- Łączkowski W., *O godziwe prawo*, „Ethos” 2002, nr 1–2.
- Łączkowski W., *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2.
- Łączkowski W., *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, [w:] *Ius et lex. Księga pamiątkowa ku czci prof. Adama Strzembosza*, red. A. Dębiński, A. Grzeškowiak, K. Wiak, Lublin 2002.
- Modzelewski W., *Opinia z dnia 16 sierpnia 2016 r. w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:\\_POa0ecztMJ; https://www.senat.gov.pl/download/gfx/senat/pl/senatposiedzeniematy/3176/drukisejmowe/826-001.pdf+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl&client=firefox-b-d](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:_POa0ecztMJ; https://www.senat.gov.pl/download/gfx/senat/pl/senatposiedzeniematy/3176/drukisejmowe/826-001.pdf+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl&client=firefox-b-d).
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4.
- Nowak I., *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3.
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2.
- Nowak I., Dominiak M., *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania. Cz. I*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *Opinia z 2 lipca 2007 r. o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, nr RL-0303-69/07, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej>.

- Piotrowski M., *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018.
- Sękowski S., *Kontroler z konspiracy*, „Do Reczy” 2019, nr 33.
- System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009.
- Szpotkański J., *Gnom. Caryca. Szmaciak*, Łomianki 2014.
- Szwast M., *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018 r.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, LEX/el. 2012.
- Ura E., „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114.
- Ura E., Pieprzny S., *Reforma administracji celno-skarbowej przyczyną wygaśnięcia stosunków zatrudnienia z mocy prawa pracowników i funkcjonariuszy tej administracji*, [w:] *Przemiany cywilizacyjne a funkcjonowanie administracji publicznej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bronisławowi Jastrzębskiemu w dziewięćdziesiątą rocznicę urodzin*, red. J. Strzelecki, Płock 2017.
- Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Żączkiewicz-Zborska K., *W 2018 r. więcej ustaw, ale złej jakości i pisanych w pośpiechu*, <https://www.prawo.pl/prawo/jakosc-prawa-tworzonego-w-polsce-w-2018-roku,351131.html>.

## CUSTOMS OFFICIALS IN THE STRUCTURE OF THE NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION – SELECTED COMMENTS

**Summary.** The paper is mainly devoted to the subject-matter of the so-called “turning customs officials into civilians”, that is transforming their service relationships into employment relationships in the framework of consolidation of tax, revenue and customs administration into the National Revenue Administration. The author has shown that the reform of public levies administration – without a doubt necessary after close to 30 years of status quo – has, nevertheless, led to a few thousand reductions of employment of customs officials by terminating their service relationships or transforming them into employment relationships. Moreover, the author shows in the publication that as a result of legislator’s conscious operation a “base law” was adopted which constitutes violation of the principle of trust in the state and in the law given by it.

**Keywords:** National Revenue Administration, customs official, service relationship, employment relationship, public levies administration



Magdalena Gródecka\*

## PRZYCHÓD PRACOWNIKA Z TYTUŁU ZAPEWNIENIA PRZEZ PRACODAWCĘ NOCLEGÓW PODCZAS ODDELEGOWANIA DO PRACY POZA MIEJSCEM ZAMIESZKANIA

**Streszczenie.** Nieodpłatne świadczenia pracownicze są coraz powszechniejszym zjawiskiem w ramach stosunku pracy. Stanowią bowiem niejednokrotnie istotny niepieniężny system motywacyjny. Mimo licznych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego zagadnienie opodatkowania podatkiem dochodowym takich świadczeń nadal budzi istotne wątpliwości. Definicji tego pojęcia w ustawie podatkowej nie ma, a wykładnia gramatyczna nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, które ze świadczeń oferowanych pracownikom przez pracodawcę uznać za podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Celem artykułu jest wykazanie, na przykładzie opodatkowania finansowanego przez pracodawcę zakwaterowania pracowników podczas oddelegowania ich do pracy poza miejscem zamieszkania, że w sytuacji, kiedy pracodawca nie tworzy (i nie definiuje) instytucji i pojęć swoistych dla prawa podatkowego – należy się posługiwać pojęciami i zasadami ukształtowanymi w innych gałęziach prawa. Prawo podatkowe jest bowiem elementem systemu prawa i jego rozwiązania należy harmonizować z unormowaniami innych gałęzi. System prawa powinien być spójny (wolny od niezgodności) i zupełny (wolny od luk). Przychodami ze stosunku pracy są wszystkie świadczenia, które pracownik otrzymuje od pracodawcy w związku z pozostawaniem w stosunku pracy. W tej sytuacji zasadne jest więc interpretowanie prawa podatkowego w powiązaniu ze stosownymi regulacjami z zakresu prawa pracy.

**Słowa kluczowe:** nieodpłatne świadczenie, przychód pracownika, koszty zakwaterowania, zasada spójności systemu prawa

---

\* Naczelnny Sąd Administracyjny, e-mail: [mgrodecka@nsa.gov.pl](mailto:mgrodecka@nsa.gov.pl)

1. W dzisiejszych czasach pracodawcy oferują pracownikom, poza tradycyjnym wynagrodzeniem, wiele nieprzewidzianych w umowie o pracę świadczeń, które motywują do podejmowania danej pracy (np. możliwość wykorzystywania samochodu służbowego czy telefonu do celów prywatnych, prywatna opieka medyczna, karnet na zajęcia fitness, refundacja kosztów noclegów czy dowozu do pracy itp.). Niejednokrotnie pracodawca ma trudności z oceną konsekwencji podatkowych takiej oferty pracowniczej: czy świadczenia te stanowią objęty podatkiem dochodowym (i obowiązkiem zapłaty składki ZUS) element wynagrodzenia za pracę, czy są wymaganymi przez odpowiednie przepisy świadczeniami ze strony pracodawcy, które służą stworzeniu odpowiednich warunków pracy (przepisy BHP) i które są zwolnione z tego podatku (art. 21 ust. 1 pkt 11 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>). Ryzyko nieprawidłowego ustalenia wysokości zaliczki na podatek oraz ewentualnego zakresu opodatkowania spoczywa na pracodawcy<sup>2</sup>. Zgodnie bowiem z art. 30 § 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa<sup>3</sup> za podatek niepobrany oraz pobrany, ale niewpłacony, co do zasady odpowiedzialność ponosi pracodawca jako płatnik.

Pomimo wspomnianej powszechności występowania nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników praktyka organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych nie są jednolite ani co do równego traktowania wszystkich ich rodzajów, ani nawet w zakresie obejmującym konkretne świadczenie. Analizując praktykę organów podatkowych, można zauważyć, że – dbając o wpływy budżetowe – albo kwestionowana jest możliwość zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodu pracodawcy, albo wymagane jest ich opodatkowanie jako nieodpłatnych świadczeń pracowniczych<sup>4</sup>.

Obecnie szczególnie istotne wątpliwości budzi kwestia opodatkowania finansowanego przez pracodawcę zakwaterowania pracowników podczas oddelegowania<sup>5</sup> ich do pracy poza miejscem zamieszkania.

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

<sup>2</sup> D. Strzelec, *Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm., dalej: o.p.

<sup>4</sup> D. Strzelec, *Pozapłacowe świadczenia na rzecz pracowników – aspekty podatkowe*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 9, s. 6.

<sup>5</sup> Tymczasowa zmiana miejsca wykonywania pracy, nie zaś podróż służbowa w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> Ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320), dalej „k.p.”

2. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. źródłem przychodu jest stosunek pracy. Stosownie zaś do art. 12 ust. 1 tego aktu za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Wyliczenie zawarte w powyższym katalogu ma charakter otwarty, a to ze względu na użycie sformułowań „wszelkie wypłaty” oraz „wartość innych [...] świadczeń”. Oznacza to, że dla kwalifikacji danego przychodu jako przychodu pochodzącego ze stosunku pracy (i stosunków pokrewnych) decydujące znaczenie ma nie nazwa świadczenia czy też tytuł wypłaty, ale przede wszystkim to, z jakiego stosunku jest ono otrzymywane, od kogo pochodzi i na czyją rzecz jest dokonywane. Świadczeniodawcą (dokonującym) wypłaty jest pracodawca, natomiast beneficjentem jest pracownik (ewentualnie były pracownik)<sup>6</sup>.

Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2–2b u.p.d.o.f.

3. Wskazane powyżej przepisy wprawdzie regulują sposób ustalania wartości pieniężnych nieodpłatnych świadczeń, ale nie zawierają ich definicji, a zatem wskazują, jak wycenić ich wartość, ale nie mówią, co tym nieodpłatnym świadczeniem jest. Zakładając racjonalność prawodawcy, w takiej sytuacji należałoby uznać, że definicja jest zbędna, ponieważ dla ustalenia zakresu znaczeniowego danego pojęcia wystarczą te przepisy, które są<sup>7</sup>.

Co do zasady w doktrynie w przypadku braku ustawowej definicji wskazywane są dwa rozwiązania: sięgnięcie do pojęć języka potocznego lub do terminologii prawa cywilnego<sup>8</sup>. W sytuacji bowiem, gdy przepis

<sup>6</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2015.

<sup>7</sup> J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009, s. 89.

<sup>8</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 23.

ustawy nie definiuje danego pojęcia, w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego podstawową rolę odgrywa wykładnia gramatyczna, a więc znaczenie danego zwrotu/terminu w języku powszechnym<sup>9</sup>. W tym zakresie można się odwołać do trzech źródeł: opinii biegłych językoznawców, intuicji językowej i słowników językowych<sup>10</sup>.

Zgodnie ze słownikowym znaczeniem przez „świadczenie”<sup>11</sup> należy rozumieć „obowiązek wykonania lub przekazania czegoś na czyjąś rzecz”, a „nieodpłatne”<sup>12</sup> oznacza „niewymagające opłaty”. Warunkiem otrzymania nieodpłatnego świadczenia (w tym przypadku pracowniczego) jest więc wystąpienie po stronie pracodawcy przekazania świadczenia. „Ma to istotne znaczenie z punktu widzenia konstruowanej definicji nieodpłatnych świadczeń. Zaniechanie działania nie może być bowiem poczytywane jako przekazanie świadczenia. Tym samym z nieodpłatnym świadczeniem będziemy mieć do czynienia w sytuacji działania celem przekazania takiego świadczenia dla konkretnej osoby”<sup>13</sup>.

Tak sformułowana definicja nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy opłacenie przez pracodawcę kosztów noclegu pracowników podczas oddelegowania do pracy poza miejsce zamieszkania jest nieodpłatnym świadczeniem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku przepisy prawa cywilnego również nie pomagają. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) – podejmując próby ustalenia znaczenia terminu „nieodpłatne świadczenie” w podatku dochodowym zarówno od osób prawnych<sup>14</sup>, jak i fizycznych<sup>15</sup> – wielokrotnie podkreślał, że w prawie podatkowym pojęcie to ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 44.

<sup>10</sup> A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.

<sup>11</sup> <https://sjp.pwn.pl/szukaj/%C5%9Bwiadczenie.html>

<sup>12</sup> <https://sjp.pwn.pl/szukaj/nieodp%C5%82atny.html>

<sup>13</sup> A. Mariański, A. Nowak-Piechota, *Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 11, s. 43–48.

<sup>14</sup> Uchwała NSA z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. FPS 9/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 47; uchwała NSA z dnia 16 października 2006 r., sygn. II FPS 1/06, ONSAiWSA 2006, nr 12, poz. 153.

<sup>15</sup> Uchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., sygn. II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 58; uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. II FPS 7/10, ONSAiWSA 2012, nr 1, poz. 1.

podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Podobnie Trybunał Konstytucyjny (TK) w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r.<sup>16</sup> zaakcentował, że tworząc pojęcie nieodpłatnego świadczenia w podatkach dochodowych, niezasadne jest odwoływanie się do pojęć prawa cywilnego. Wskazano bowiem, że ograniczenie omawianego terminu do darowizny w rozumieniu prawa cywilnego (działanie *donandi causa*) nie ma uzasadnienia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zauważono, że w ramach stosunków pracowniczych pracodawca nie działa wobec pracownika z zamiarem szczodrobliwości (obdarowania).

Jak podkreślił Trybunał, definiując pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., to nie zamiar obdarowania stanowi kryterium odróżnienia świadczeń pracodawcy, o których wartość należy podnieść podlegający opodatkowaniu dochód pracownika, od tych, które jego dochodu nie zwiększają. Kryterium tym musi być obiektywna ocena, w czym interesie leżało spełnienie danego świadczenia. Świadczenie nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, jeżeli jego spełnienie leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, który – bez poczynienia wymaganych przez przepisy (przede wszystkim BHP) wydatków – nie mógłby zorganizować produkcji, czy szerzej – własnej działalności gospodarczej. Korzyść ze świadczeń spełnianych na rzecz pracownika, zgodnie z pkt 3.3.2 wyroku TK, „nie jest przez niego wynoszona na zewnątrz stosunku pracy”. Zdaniem Trybunału świadczenie leży w interesie pracownika wtedy, gdy: stanowi realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku, którym może swobodnie zarządzać i rozporządzać, przeznaczając je na zaspokojenie własnych potrzeb, które pozwala mu na uniknięcie wydatków. Zgoda pracownika na skorzystanie ze świadczenia wyraża zaś jego ocenę, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku wskazał cechy, jakie musi spełniać świadczenie, aby uznać je za pozapłatowe nieodpłatne świadczenie pracownicze podlegające opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

<sup>16</sup> Sygn. K 7/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 69.

- 1) musi być spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z niego w pełni dobrowolnie),
- 2) zostało spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosło mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- 3) korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

W ocenie TK powyższy szablon pozwala na jednoznaczne ustalenie przy każdym świadczeniu oferowanym pracownikowi przez pracodawcę, czy stanowi ono opodatkowane nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Wyrok ten – uważany przez niektórych<sup>17</sup> za kamień milowy w próbach zharmonizowania rozbieżności stanowisk co do opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowniczych – pojawiające się wątpliwości częściowo rozwiązał, jednakże – jak pokazuje analiza najnowszych orzeczeń NSA w przedmiocie poniesienia przez pracodawcę kosztów noclegów podczas oddelegowania pracowników do pracy poza siedzibę pracodawcy, a jednocześnie poza miejsce zamieszkania pracowników – zagadnienie to nadal budzi wiele kontrowersji.

W takich przypadkach, spośród wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny cech świadczenia, które ma spełniać nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., w orzecznictwie NSA nie ma wątpliwości co do: opisanej w punkcie pierwszym (musi być spełnione za zgodą pracownika) oraz w punkcie trzecim (korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi). Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 16 stycznia 2020 r.<sup>18</sup>, zgoda pracownika nie musi być wyrażona wprost. W tej sprawie, w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszedłogo we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji<sup>19</sup> nie zastrzeżono

---

<sup>17</sup> P. Brejda, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2016, t. 26, nr 1, s. 161–171.

<sup>18</sup> Sygn. II FSK 524/18 (wszystkie powołane w tekście orzeczenia NSA dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>).

<sup>19</sup> Analiza orzecznictwa NSA dotyczącego podatkowych aspektów nieodpłatnych świadczeń jest wynikiem kontroli interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. W ramach tej kontroli przedmiotem sporu zasadniczo nie mogą być okoliczności związane ze stanem faktycznym. Zarówno bowiem organ podatkowy wydający interpretację, jak i sądy administracyjne wypowiadają się w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i niepoddawanego weryfikacji. Orzecznictwo NSA w zakresie uznania za przychód sfinansowanych przez pracodawcę kosztów noclegów pracownika oddelegowanego do pracy poza siedzibę pracodawcy i poza miejscowość jego

braku zgody na korzystanie z tego świadczenia przez pracownika. Wprawdzie spółka podniosła, że warunek dobrowolności nie został spełniony, lecz jednocześnie wskazała, że zmiana miejsca pracy pracownika na okres oddelegowania jest uzgodniona z pracownikiem na mocy porozumienia stron. Nie można zatem twierdzić, że pracownik wbrew swej woli mógł zostać skierowany do pracy poza miejscem stałego zamieszkania i w konsekwencji przyjąć udostępnione do zakwaterowania miejsce. Zdaniem Sądu nie budzi również wątpliwości indywidualizacja osób, które uzyskują tego rodzaju przychody. Pracodawcy wiadome jest, który pracownik i ile dni świadczy pracę poza stałym miejscem zamieszkania oraz z jakiego lokalu wynajętego przez spółkę korzysta.

Rozbieżności co do uznania, czy analizowane świadczenie należy opodatkować podatkiem dochodowym od osób fizycznych pojawiają się zaś w związku ze wskazaną przesłanką korzyści dla pracownika lub pracodawcy. Przedstawione powyżej próby zdefiniowania pojęcia „nieodpłatne świadczenie” przez orzecznictwo sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego nie dają jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, które z różnego rodzaju świadczeń oferowanych w dzisiejszych czasach przez pracodawców swoim pracownikom stanowią przychód w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest to problem zarówno dla pracowników jako podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i ich pracodawców, wadliwe zakwalifikowanie danego świadczenia jako niestanowiącego nieodpłatnego świadczenia rodzi bowiem odpowiedzialność pracodawcy jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 26a w zw. z art. 30 § 1 o.p.).

4. Prawo podatkowe jest elementem systemu prawa i jego rozwiązania powinny być zharmonizowane z unormowaniami innych gałęzi. System prawa powinien być spójny (to jest wolny od niezgodności) i zupełny (wolny od luk)<sup>20</sup>. Oznacza to, że wszędzie tam, gdzie prawodawca nie tworzy (i nie definiuje) instytucji i pojęć swoistych dla tego prawa, należy się posługiwać pojęciami i zasadami ukształtowanymi w innych gałęziach prawa. Analizując zależności pomiędzy prawem podatkowym a prawem

---

zamieszkania szczególnie dobitnie świadczy o tym, jak bardzo rozstrzygnięcie sprawy sądowej w przedmiocie uznania danego świadczenia za „nieodpłatne świadczenie” w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. zależy od stanu faktycznego sprawy.

<sup>20</sup> R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.

prywatnym, należy bowiem uznać prawo podatkowe za „wtórne” w tym sensie, że zgodnie z typową normą podatkowoprawną przedmiotem opodatkowania jest sytuacja faktyczna lub prawna, z wystąpieniem której wiąże się obowiązek zapłaty podatku<sup>21</sup> (z reguły jest to zdarzenie uregulowane w przepisach prawa prywatnego, np. zawarcie umowy cywilnoprawnej lub jej skutek w postaci wypłaty wynagrodzenia, wypłata pracownikowi wynagrodzenia z tytułu umowy o pracę). Z tego punktu widzenia można stwierdzić, że współcześnie istnienie regulacji prawa podatkowego jest determinowane faktycznie istnieniem regulacji prawa prywatnego, ponieważ to te ostatnie pozwalają ustalić podatkowy stan faktyczny<sup>22</sup>. Ze względu na to, że dopiero poprawna wykładnia przepisów prawa prywatnego pozwala na ustalenie stanu faktycznego, kwalifikowanego na gruncie przepisów podatkowych, prawo podatkowe jest w doktrynie określane również mianem „prawa podwójnej wykładni”<sup>23</sup>.

Niewątpliwie więc korzystanie przez ustawodawcę oraz przez podmioty stosujące prawo podatkowe z rozwiązań innych gałęzi prawa materializuje zasadę spójności i jedności prawa, czy też całego systemu prawnego. Prawodawca nie powinien normować w danej gałęzi (w tym przypadku w prawie podatkowym) zagadnień, które już są w systemie unormowane i mogą stanowić właściwy instrument realizacji założonych przez niego celów<sup>24</sup>. Należy przyjąć, że użyte w przepisach prawa podatkowego pojęcia, mające ustalone znaczenie w innych dziedzinach prawa, mają to samo znaczenie w prawie podatkowym, chyba że przepis prawa podatkowego inaczej stanowi (zasada respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa)<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 144.

<sup>22</sup> M. Bosak, P. Majka, *Wpływ regulacji podatkowoprawnych na stosunek pracy w świetle funkcji ochronnej prawa pracy*, referat wygłoszony podczas XIX Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Pracy i Ubezpieczeń Społecznych zorganizowanego przez Katedrę Prawa Pracy i Prawa Socjalnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, 15–17 maja 2013 r.

<sup>23</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 151; szerzej na temat związków prawa podatkowego z prawem cywilnym zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 391 i n.; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 191–201; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 42–46.

<sup>24</sup> R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego...*

<sup>25</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3.



5. Przychodami ze stosunku pracy są wszystkie świadczenia, które pracownik otrzymuje od pracodawcy w związku z pozostawaniem w stosunku pracy. W takiej sytuacji zasadne jest interpretowanie prawa podatkowego (w tym przypadku – nieodpłatnych świadczeń pracowniczych) w powiązaniu ze stosownymi regulacjami z zakresu prawa pracy. Z tych względów, nie znajdując w wyroku Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy wydatki pracodawcy na noclegi dla pracowników stanowią nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., do przepisów Kodeksu pracy (w szczególności art. 94) odwołał się wielokrotnie Naczelny Sąd Administracyjny<sup>26</sup>.

Przepis art. 94 k.p. stanowi m.in., że pracodawca jest obowiązany w szczególności: organizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiągnięcie przez pracowników, przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji, wysokiej wydajności i należytej jakości pracy (pkt 2), organizować pracę w sposób zapewniający zmniejszenie uciążliwości pracy, zwłaszcza pracy monotonnej i pracy w ustalonym z góry tempie (pkt 2a). Jak podkreślił NSA we wskazanych orzeczeniach (odnotowując w tym zakresie także stosowne orzecznictwo Sądu Najwyższego), przepisy prawa, w tym przepisy dotyczące bezpieczeństwa i higieny pracy, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany, w celach służbowych<sup>27</sup>. Udostępniona kwatery (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałyby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy (przygotować stanowisko pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami), o tyle obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi noclegu. Oczywiście w przypadku

<sup>26</sup> Wyroki NSA: z dnia 29 listopada 2018 r., sygn. II FSK 799/18; z dnia 23 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2721/17; z dnia 19 września 2019 r., sygn. II FSK 3365/17; z dnia 24 października 2019 r., sygn. II FSK 3658/17; z dnia 26 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3953/17.

<sup>27</sup> W przypadku podróży służbowej (art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p.) pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy, a związany z nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy.

znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który pracownik, nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzi się dobrowolnie. Jeżeliby oceniać tę kwestię (z wyłączeniem podróży służbowych) z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę), to jedynie w aspekcie prawa pracownika do takiego wynagrodzenia, aby odpowiadało rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i było godziwe (art. 13 k.p.). W przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym – wynagrodzenie powinno być więc tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy.

Jak zaś wskazano w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 26 listopada 2019 r.<sup>28</sup>, „zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Ta zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych – bo wynikających z umowy o pracę – obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako «nieopłacalne». Jeśli pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę np. w formie dodatku «za mobilność», a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika. Oceniając zatem

<sup>28</sup> Sygn. II FSK 3953/17.

obiektywnie, dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę «mobilne» miejsce pracy<sup>29</sup>.

Wśród prezentowanych orzeczeń są takie, które dotyczyły pracowników oddelegowanych do pracy za granicę. Kwestie delegowania pracowników przez pracodawcę do innego państwa UE uregulowane są zaś dyrektywą 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotyczącą delegowania pracowników w ramach świadczenia usług<sup>30</sup>. Dyrektywa ta, gwarantująca odpowiednią ochronę praw pracowników delegowanych, a jednocześnie zapewniająca przedsiębiorcom swobodne świadczenie usług z wykorzystaniem instytucji delegowania, została implementowana do polskiego porządku prawnego Ustawą z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług<sup>31</sup>. Dyrektywa 96/71 stanowi podstawowy zbiór warunków zatrudnienia, które mają być spełnione przez pracodawcę-usługodawcę w celu zapewnienia minimalnego poziomu ochrony pracowników delegowanych. Pracodawca, delegując pracownika za granicę, powinien zagwarantować mu przynajmniej minimalne warunki zatrudnienia obowiązujące w państwie przyjmującym<sup>32</sup>. Regulacje te dotyczą zasad „delegowania pracowników w ramach świadczenia usług”, nie regulują natomiast zasad opodatkowania podatkami bezpośrednimi<sup>33</sup>, co na pierwszy rzut oka oznacza, że dyrektywa ta nie ma zastosowania w przypadku ustalania, czy dane świadczenie jest nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Niemniej jednak można wyobrazić sobie sytuację, w której strona podniesie, że zapewnienie noclegu pracownikom oddelegowanym do pracy za granicę stanowi obowiązek pracodawcy wynikający z dyrektywy 96/71, pracownicy zatrudnieni na takim samym stanowisku w państwie członkowskim UE mają bowiem tego typu świadczenie prawnie zagwarantowane. To będzie

<sup>29</sup> Odmienne wyroki NSA: z dnia 19 września 2014 r., sygn. II FSK 2280/12; z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 1970/14.

<sup>30</sup> Dz.Urz. WE L 18 z dnia 21 stycznia 1997 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 2, s. 431, dalej: dyrektywa 96/71.

<sup>31</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 868.

<sup>32</sup> Szerzej M. Skibińska, A. Sokołowska, *Delegowanie pracowników za granicę*, Warszawa 2016.

<sup>33</sup> Por. wyrok NSA z dnia 23 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1094/18.

zaś oznaczało konieczność sięgnięcia w sposób pośredni do omawianych regulacji przy ocenie przesłanki uznania noclegów dla pracowników za nieodpłatne świadczenie (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.).

Przywołane powyżej przykłady dotyczyły spraw, w których do pracy poza miejscowość zamieszkania pracownika oddelegowano osoby zatrudniane do robót ogólnobudowlanych. W ocenie NSA inaczej natomiast należy interpretować wydatki na noclegi dla przedstawicieli handlowych. W zakresie opodatkowania noclegów przedstawicieli handlowych uznano, że nie jest to przychód pracownika w rozumieniu wskazanego przepisu<sup>34</sup>. W tych sprawach, we wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej pracodawcy wskazywali, że w umowach o pracę jako miejsce świadczenia pracy jest (będzie) wskazany określony region, województwo lub też obszar całej Polski. Osoby te będą w sposób stały świadczyły pracę poza siedzibą przedsiębiorcy (kontakty handlowe z klientami). W przypadku pracowników, dla których siedziba pracodawcy nie będzie miejscem świadczenia pracy, wyjazdów związanych z wykonywaniem pracy do różnych miejsc na terenie kraju nie można – w świetle przepisów prawa pracy – traktować jako podróży służbowej (delegacji). Podobnie jak w przypadku typowych delegacji, zdarzają się takie sytuacje, że osoby muszą nocować w miejscu wykonywania swoich czynności służbowych ze względu na brak możliwości powrotu w tym samym dniu do miejsca zamieszkania. Przedsiębiorca, jako pracodawca tych osób, będzie pokrywał koszty związane z tymi noclegami.

Zdaniem NSA w takich przypadkach ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Przepisy prawa pracy nie nakładają zaś na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy, a wszystkie wynikające stąd koszty winien pokrywać zatrudniający. W tych orzeczeniach, podobnie jak w przypadku przychodów pracowników budowlanych, także nawiązano do treści art. 94 k.p. W ocenie NSA „obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy nie może być utożsamiany tylko z zapewnieniem biurka, materiałów biurowych czy

<sup>34</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 2 października 2014 r., sygn. II FSK 2387/12; z dnia 23 lutego 2017 r., sygn. II FSK 234/15; z dnia 19 września 2017 r., sygn. II FSK 2039/15; z dnia 15 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 635/14.

pokryciem kosztów eksploatacji samochodu służbowego czy kosztów zużytej energii elektrycznej. Ten obowiązek należy i trzeba odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy. Skoro więc prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w hotelu, aby w określonym czasie wynikającym z kontaktów handlowych pracodawcy i kontrahenta dotrzeć do kontrahenta, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika, ale właśnie wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak, aby była ona wydajna i należytej jakości. Zapewnienie możliwości nocnego wypoczynku odpowiada także obowiązkowi pracodawcy organizowania pracy w sposób zmniejszający uciążliwość pracy<sup>35</sup>. Przepis art. 94 k.p. tylko przykładowo wymienia w aspekcie zmniejszenia uciążliwości pracy pracę monotonną i pracę w ustalonym z góry tempie. Dodatkowo, jak wskazano w wyroku NSA z dnia 23 lutego 2017 r.<sup>36</sup>, „poniesione przez pracowników spółki wydatki mają bezpośredni związek z wykonywaniem obowiązków służbowych wynikających z umowy o pracę. Na pewno wydatki te nie mają związku z potrzebami osobistymi pracowników, a wyłącznie z celami służbowymi. W trakcie świadczenia pracy, zatrudnieni pracownicy wydatkują środki finansowe w związku z wykonywaniem określonych zadań na rzecz pracodawcy. Do realizacji tych zadań pracownik musi korzystać z noclegu poza miejscem zamieszkania. Wydatki z tym związane są zwracane pracownikowi po przeprowadzonej kontroli dokumentów potwierdzających ich poniesienie. Tym samym, spółka dokonuje pełnej oceny zasadności korzystania przez pracownika z noclegu poza miejscem zamieszkania. Rozstrzyga i uznaje, czy poniesione wydatki były w interesie pracodawcy, czy też nie. Dopiero pozytywna odpowiedź na to pytanie powoduje zwrot poniesionych wydatków pracownikowi. W takiej sytuacji nie znajduje uzasadnienia stanowisko, że otrzymywany przez pracownika zwrot poniesionych wydatków na nocleg stanowi otrzymane przez niego świadczenie, które jest spełniane w jego interesie, a nie pracodawcy. Zapłata przez pracodawcę kosztu noclegu pracownika wykonującego swoje obowiązki w miejscu określonym w umowie o pracę (poza siedzibą firmy oraz miejscem zamieszkania pracownika) stanowi racjonalny wydatek firmy związany z realizacją określonych celów

<sup>35</sup> Wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. II FSK 2387/12.

<sup>36</sup> Sygn. II FSK 234/15.

gospodarczych. Wydatek ten jest ponoszony w interesie pracodawcy i stanowi koszt działalności gospodarczej poniesiony w celu osiągnięcia przychodów firmy”.

W podobny sposób NSA ocenił zapewnienie funkcjonariuszowi Służby Więziennej tymczasowej kwatery poza miejscem zamieszkania. W tym przypadku również uznano, że korzystanie z kwatery czasowej przez funkcjonariusza przeniesionego z urzędu do pełnienia służby w innej miejscowości jest świadczeniem spełnionym w interesie pracodawcy. Zapewnienie funkcjonariuszowi miejsca zakwaterowania w miejscu pełnienia służby jest bowiem obowiązkiem pracodawcy, który zobligowany jest do zapewnienia pełnego wykorzystania efektywnego czasu pracy, a tym samym to pracodawca odnosi korzyść z tego tytułu, mogąc prawidłowo realizować zadania wynikające z przepisów ustawy o Służbie Więziennej. Zdaniem Sądu „pracę łączącą się z rozłąką z rodziną, czy też z innymi bliskimi uznać należy za uciążliwą i łagodzenie tych niedogodności jest obowiązkiem pracodawcy, a nie przywilejem czy jakąkolwiek korzyścią pracownika”<sup>37</sup>.

Także w przypadku pracowników projektowych zatrudnionych w spółce świadczącej usługi związane z poszukiwaniem i eksploatacją złóż gazu, wskazując na analogiczną argumentację, NSA uznał, że zapewnienie im noclegów w miejscu wykonywania odwiertów i projektów nie stanowi przychodu określanego jako wartość innych nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>38</sup>

**6. O konieczności powiązania świadczeń pracowniczych na gruncie prawa podatkowego z regulacjami prawa pracy mogą również świadczyć regulacje dotyczące ustalania składek ZUS od tych świadczeń. Zgodnie bowiem z art. 18 ust. 1 Ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>39</sup> zasadą jest, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych m.in. w art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy systemowej, czyli pracowników (z wyjątkiem prokuratorów), stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 tego aktu. Stosownie zaś do art. 4 pkt 9 ustawy systemowej przychodem w rozumieniu tego aktu jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, m.in. z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Jak uznał Sąd**

<sup>37</sup> Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2020 r., sygn. II FSK 742/18.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., sygn. II FSK 1132/15.

<sup>39</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 266 ze zm., dalej: ustawa systemowa.

Najwyższy (SN) w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r.<sup>40</sup>, „pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy systemowej obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy”. W ocenie SN przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy.

7. Nieodpłatne świadczenia pracownicze są coraz powszechniejszym zjawiskiem w ramach stosunku pracy. Stanowią bowiem niejednokrotnie istotny niepieniężny system motywacyjny. Mimo kilku uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego zagadnienie opodatkowania podatkiem dochodowym nieodpłatnych świadczeń nadal budzi istotne wątpliwości. Analiza powołanego orzecznictwa wskazuje, że niejednokrotnie o uznaniu, czy dane świadczenie należy uznać za „inne nieodpłatne świadczenie” w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., decydują niewielkie różnice w stanach faktycznych sprawy (np. rodzaj wykonywanej pracy czy zakres obowiązków pracownika). Definicji tego pojęcia w ustawie podatkowej nie ma, a wykładnia gramatyczna nie daje jednoznacznej odpowiedzi, które ze świadczeń oferowanych przez pracodawcę pracownikom uznać za podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W takiej sytuacji wydaje się, że słusznym kierunkiem jest postrzeganie wskazanej regulacji przez pryzmat przepisów prawa pracy. Co do zasady bowiem nie można kwestionować potrzeby używania w prawie podatkowym pojęć zaczerpniętych z innych gałęzi i nadawania im zmodyfikowanego znaczenia. Niemniej jednak, ze względu na liczne niebezpieczeństwa z tym związane, „sformułować należy dwa postulaty nawiązujące do podstawowych zasad techniki legislacyjnej:

- a) normodawca tworząc unormowania prawa podatkowego powinien posługiwać się terminami i zwrotami występującymi na gruncie innych gałęzi w innym niż na gruncie tych gałęzi znaczeniu tylko wówczas, gdy posłużenie się tymi zwrotami i terminami w znaczeniu nadanym im przez

<sup>40</sup> Sygn. III UZP 14/15.

unormowania tych gałęzi nie jest możliwe ze względu na treść wprowadzanych rozwiązań,

- b) nowe znaczenie powinno zostać nadane terminom i zwrotom zaczerpniętym z innych gałęzi wyraźnie, nie powinno ono wynikać jedynie pośrednio z kontekstu, w jakim ich użyto<sup>41</sup>.

Wskazane w niniejszym artykule wątpliwości co do kwalifikowania konkretnego świadczenia jako nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 u.p.d.o.f. stanowią przykład takiej wadliwej legislacji. Niewątpliwie bowiem nie nawiązują wprost do regulacji Kodeksu pracy, podczas gdy wieloletnie spory i potrzeba podejmowania kolejnych uchwał (zarówno przez Naczelny Sąd Administracyjny, jak i Sąd Najwyższy) oraz orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego pokazują, że z każdym „nowym” świadczeniem pozapłacowym przepisy te nadal budzą kontrowersje. Należałoby więc albo wprost sformułować definicję w ustawie podatkowej, albo połączyć tę instytucję z Kodeksem pracy, w którym uregulowano zarówno składniki wynagrodzenia, jak i obowiązki pracownika oraz pracodawcy.

## BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Bosak M., Majka P., *Wpływ regulacji podatkowoprawnych na stosunek pracy w świetle funkcji ochronnej prawa pracy*, referat wygłoszony podczas XIX Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Pracy i Ubezpieczeń Społecznych zorganizowanego przez Katedrę Prawa Pracy i Prawa Socjalnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, 15–17 maja 2013 r.
- Brejda P., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2016, t. 26, nr 1.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
- Grabarczyk J., *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009.

<sup>41</sup> W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.



- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002.
- Mariański A., Nowak-Piechota A., *Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych*, „Przeгляд Podatkowy” 2014, nr 11.
- Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przeгляд Podatkowy” 2003, nr 10.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Skibińska M., Sokołowska A., *Delegowanie pracowników za granicę*, Warszawa 2016.
- Strzelec D., *Pozapłacowe świadczenia na rzecz pracowników – aspekty podatkowe*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 9.
- Strzelec D., *Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.

#### EMPLOYEE REVENUES ARISING FROM ACCOMMODATION ENSURED BY EMPLOYER FOR THE DURATION OF POSTING AWAY FROM PLACE OF RESIDENCE

**Summary.** Free-of-charge employee benefits are becoming an increasingly common phenomenon in employment relationships. In fact, they are often a significant non-cash incentive system. Despite numerous rulings of the Supreme Administrative Court and the judgment of the Constitutional Tribunal, the issue of income taxation of such benefits still raises considerable doubts. There is no definition of this concept included in the Tax Act and its grammatical interpretation does not provide an unambiguous answer as to which of benefits offered to employees by an employer should be considered as taxable pursuant to Article 12 (1) of the Personal Income Tax Act.

The article is aimed at demonstrating, on the example of taxation of employer-financed accommodation of employees posted to work away from their place of residence, that in a situation when the legislator does not create (and does not define) institutions and concepts specific to tax law – concepts and principles developed in other branches of law should be used. Tax law is an element of the legal system and solutions resulting therefrom should be harmonized with standards of other branches. The legal system should be coherent (free from inconsistencies) and complete (free from gaps). Revenues from an employment relationship comprise all benefits that an employee receives from an employer in relation to being in an employment relationship. In this situation, it is therefore practical to interpret tax law in connection with relevant labor law regulations.

**Keywords:** free-of-charge benefit, employee revenues, accommodation costs, principle of legal system coherence



Jakub Wirski\*

## SPRZEDAŻ OJCOWIZNY A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

**Streszczenie.** Artykuł omawia podejście organów podatkowych i sądów administracyjnych do opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży „odrobnionych” gruntów, odziedziczonych lub nabytych w drodze darowizny. W artykule zawarto także ocenę tego podejścia, dokonaną przez pryzmat wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach połączonych C-180/10 (*Słaby*) i C-181/10 (*Kuč*).

**Słowa kluczowe:** nieruchomości, sprzedaż, podatek od towarów i usług

### 1. WPROWADZENIE

Rozwój polskiego rynku nieruchomości i postępująca suburbanizacja doprowadziły do istotnego wzrostu wartości nieruchomości rolnych znajdujących się w okolicach miast. Wzrost cen nieruchomości motywuje ich właścicieli do sprzedaży działek (często posiadanych przez tę samą rodzinę od pokoleń) pod budownictwo mieszkaniowe.

Celem artykułu jest ustalenie skutków sprzedaży niezabudowanej nieruchomości gruntowej w podatku od towarów i usług w następującym stanie faktycznym:

- sprzedający dokonał podziału nieruchomości na mniejsze działki gruntu;

---

\* Doktorant, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy, e-mail: j.wirski@gmail.com

- sprzedający uzyskał decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która dopuszcza zabudowę na sprzedawanej nieruchomości<sup>1</sup>;
- nie były podejmowane inne istotne działania ukierunkowane na uatrakcyjnienie nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży;
- sprzedający nie prowadził działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> na sprzedawanym gruncie.

Opracowanie uwzględnia też sytuację, w której działania ukierunkowane na uatrakcyjnienie nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży są takie jak wskazane powyżej bądź szersze, lecz ich realizacja następuje wyłącznie na koszt i za staraniem kupującego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego.

Stany faktyczne analizowane w artykule dotyczą najczęściej sytuacji, w której sprzedawany grunt został odziedziczony lub otrzymany w darowiźnie od wstępnych; sposób nabycia nieruchomości nie ma jednak przesądzającego znaczenia.

Powyższe założenia zostały sformułowane w taki sposób, by jak najbardziej odpowiadały praktyce w omawianym zakresie.

## 2. SPRZEDAŻ OJCOWIZNY W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ ORZECZENIA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ W SPRAWACH POŁĄCZONYCH *KUĆ I SŁABY*

Sprzedaż nieruchomości gruntowej stanowi odpłatną dostawę towarów na podstawie art. 7 ust. 1 u.p.t.u., gdyż jej dokonanie prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania tą nieruchomością jak właściciel. Jeżeli sprzedawany jest teren budowlany, nie ma możliwości, by jego dostawa

<sup>1</sup> Realizacja przedsięwzięcia budowlanego wymaga uzyskania decyzji o warunkach zabudowy, chyba że w stosunku do nieruchomości obowiązuje miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego (art. 4 ust. 2 Ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 293 ze zm.). Biorąc pod uwagę fakt, że pokrycie Polski miejscowymi planami zagospodarowania przestrzennego wynosi tylko 28% według stanu na 2016 r. (W. Wojtowicz, *Ocena ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym: Tylko 28% powierzchni Polski pokryte planami*, <http://urbnews.pl/ustawa-o-planowaniu-zagospodarowaniu-przestrzennym-28-powierzchni-polski-pokryte-planami-miejscowymi/>, dostęp: 6.09.2019) uzasadnione jest przyjęcie założenia o konieczności wystąpienia o decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej: u.p.t.u.

korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Przez teren budowlany rozumie się „grunt przeznaczony pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym” (art. 2 pkt 33 u.p.t.u.).

Należy podkreślić, że nie każda czynność stanowiąca dostawę towarów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, musi być wykonana przez podatnika podatku od towarów i usług.

Z treści art. 15 ust. 1 u.p.t.u. wynika, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Z kolei pod pojęciem działalności gospodarczej, na podstawie art. 15 ust. 2 u.p.t.u., rozumie się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Warto zauważyć, że definicja działalności gospodarczej zawarta w powołanym wyżej przepisie ma charakter podmiotowy, gdyż odnosi się „nie tyle do charakteru działalności, ile do podmiotów tę działalność prowadzących”<sup>3</sup>.

Oznacza to, że dostawa towarów, w tym działek gruntu, podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wyłącznie wówczas, gdy czynność podlegającą opodatkowaniu wykona podmiot, który dla tej właśnie czynności będzie działał jako podatnik. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia w szczególności wówczas, gdy:

- a) nieruchomość była wykorzystywana przez sprzedającego w sposób ciągły do celów zarobkowych lub
- b) sprzedający działa w ramach transakcji jak handlowiec.

<sup>3</sup> A. Nowak-Far, *Komentarz do art. 15*, [w:] *VAT. Komentarz*, red. T. Michalik, Legalis 2019, Nb. 51.

Ze względu na cel artykułu przedmiotem dalszych rozważań będzie wyłącznie warunek z lit. b.

Problem odnoszący się do rozstrzygnięcia, czy sprzedaż działek jest sprzedażą majątku osobistego, czy też stanowi sprzedaż realizowaną przez podatnika prowadzącego w tym zakresie działalność gospodarczą jak handlowiec, był przedmiotem wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 (*Słaby*) i C-181/10 (*Kuć*). Z orzeczenia wynika, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej. Jak stwierdził Trybunał, „zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Trybunał [w innej sprawie – przyp. J.W.] stwierdził, że dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również jako czynności osobistych. [...] Podobnie okoliczność, iż przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej, sama z siebie nie jest decydująca. Nie ma takiego charakteru również długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego”.

W omawianym orzeczeniu Trybunał zaakcentował także, iż sprzedający zostanie uznany za podatnika, jeśli „podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców [...]. Takie aktywne działania mogą polegać na przykład na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych”. Uzasadnieniem dla takiej konstatacji jest fakt, że działania takie nie należą – zdaniem Trybunału – do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym.

Zaprezentowane wyżej stanowisko podzielane jest w polskim orzecznictwie. Zauważa się, że „stwierdzenie, czy dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług, wymaga każdorazowo oceny odnoszącej się do okoliczności faktycznych danej sprawy. W każdej sprawie konieczne jest ustalenie, że w odniesieniu do danej czynności podmiot występował w charakterze podatnika, tj. jako osoba angażująca środki podobne do wykorzystywanych przez handlowca, a nie jako osoba wykonująca prawo własności w stosunku do tego gruntu. Istotna

jest więc ocena, czy z dokonanych w danej sprawie ustaleń wynika, że strona dokonując sprzedaży gruntów zachowywała się tak jak handlowiec<sup>4</sup>.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że jeśli sprzedający zdecydował się przedsięwziąć „niestandardowe” działania (tj. odbiegające od działań dokonywanych przez nieprofesjonalistów) w celu uatrakcyjnienia sprzedawanego gruntu, zwiększa się prawdopodobieństwo uznania tego sprzedającego za podatnika podatku od towarów i usług. Im więcej takich działań, tym większe jest to prawdopodobieństwo. To, czy podejmowane działania są „standardowe” czy też nie, powinno być oceniane przez pryzmat angażowanych aktywów. Należy więc badać, czy sprzedający – uatrakcyjniając grunt – wykorzystał takie środki, jakie wykorzystałby profesjonalista.

W świetle powyższego należy sformułować katalog działań i wykorzystywanych w tym zakresie aktywów, które to działania byłyby podejmowane przez podmioty zawodowo trudniące się przygotowaniem nieruchomości rolnych do jak najkorzystniejszej sprzedaży:

Podejmowane działania	Wykorzystywane aktywa
Podział działek	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na honorarium geodety i opłaty administracyjne</li> <li>• środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika zajmującego się podziałem działek*</li> </ul>
Uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na honorarium architekta/urbanisty i opłaty administracyjne</li> <li>• środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika zajmującego się uzyskaniem decyzji*</li> </ul>
Uzbrojenie nieruchomości (doprowadzenie mediów)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na uzyskanie opinii o warunkach technicznych podłączeń</li> <li>• środki pieniężne na dokonanie podłączeń</li> <li>• środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika zajmującego się doprowadzeniem mediów*</li> </ul>
Ogrodzenie nieruchomości	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na wykonanie ogrodzenia</li> </ul>
Utwardzenie dróg wewnętrznych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na wykonanie projektu budowlanego</li> <li>• środki pieniężne na wykonanie prac budowlanych</li> <li>• środki pieniężne na wynagrodzenie pracownika koordynującego działania w zakresie utwardzenia dróg*</li> </ul>

<sup>4</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. I FSK 1381/14, i powołane tam orzecznictwo.

Podejmowane działania	Wykorzystywane aktywa
Działania marketingowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na wykonanie reklamy</li> <li>• powierzchnia na wywieszenie reklamy lub środki pieniężne na pozyskanie tej powierzchni</li> </ul>
Działania sprzedażowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• środki pieniężne na utrzymanie biura sprzedaży*</li> </ul>

\* aktywa, które nie muszą być angażowane w danym przypadku (np. przy osobistym wykonywaniu działalności gospodarczej)

Z powyższego wynika, że podmiot trudniący się zawodowo obrotem nieruchomościami może przedsięwziąć rozmaite działania mające na celu uatrakcyjnienie sprzedawanego gruntu, ukierunkowane na maksymalizację zysku ze sprzedaży tego gruntu.

Jeżeli więc sprzedający dokonuje jedynie podziału nieruchomości na mniejsze działki oraz występuje o decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która dopuszcza zabudowę na sprzedawanej nieruchomości, to nie można argumentować, że ów sprzedający angażuje takie aktywa, jakie zaangażowałby podmiot działający w charakterze handlowca w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Osoba zajmująca się profesjonalnie sprzedażą nieruchomości poczyniłaby o wiele dalej idące działania, co wiązałoby się z zaangażowaniem różnych aktywów w szerszym zakresie.

Należy więc skonstatować, że w analizowanym stanie faktycznym nie można uznać, iż sprzedający występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Sprzedaż niezabudowanej nieruchomości gruntowej we wskazanych okolicznościach nie podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wypada ponadto zauważyć, że wysunięty wniosek byłby aktualny także wówczas, gdyby doszło do uatrakcyjnienia nieruchomości, lecz aktywa w tym zakresie nie byłyby angażowane przez sprzedającego, lecz przez nabywcę, dysponującego pełnomocnictwem do dokonywania określonych działań „ulepszeniowych”. Należy przypomnieć, że – jak z całą mocą podkreślił Trybunał Sprawiedliwości w omawianym orzeczeniu – sprzedający zostanie uznany za podatnika podatku od wartości dodanej, jeśli podejmuje on aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez handlowców. W sytuacji gdy sprzedający pozostaje bierny (ogranicza się w istocie do udzielenia stosownych pełnomocnictw i nie angażuje w tym zakresie istotnych aktywów), nie można uznać, że podejmuje on „aktywne działania w zakresie obrotu



nieruchomościami”. To kupujący angażuje aktywa mające na celu uatrakcyjnienie nieruchomości (robi to na swój użytek). Taka sytuacja – w sposób oczywisty – nie pozostaje bez wpływu na cenę sprzedaży. Gdyby sprzedający dokonał samodzielnie tych działań, mógłby sprzedać nieruchomość na lepszych warunkach (wyręczyłby bowiem kupującego w dokonaniu działań niezbędnych do budowlanego wykorzystania nieruchomości), co stanowi istotny argument za nieuznawaniem sprzedającego za podatnika podatku od towarów i usług w takiej sytuacji.

Dla powyższego wniosku bez znaczenia pozostaje fakt, że czynność wykonana przez pełnomocnika w imieniu mocodawcy i w zakresie udzielonego pełnomocnictwa wywołuje skutki bezpośrednio w sferze prawnej mocodawcy<sup>5</sup>. Dotyczy to bowiem tylko kwestii prawnych (formalnych) i powinno pozostawać bez znaczenia na gruncie podatku od towarów i usług; oceniając skutki określonych zdarzeń na gruncie tego podatku należy brać pod uwagę, że to okoliczności faktyczne i skutki ekonomiczne powinny przeważać nad skutkami o charakterze *stricte* formalnym. To wynika także z omawianego orzeczenia TSUE, który za istotny uważa zakres zaangażowanych aktywów (Trybunał kładzie więc nacisk na aspekty ekonomiczne transakcji). Jak słusznie podkreśla A. Bartosiewicz, „przedmiotem podatku od towarów i usług są określone stany i zdarzenia, które należy postrzegać (rozumieć) raczej w koncepcjach zjawisk o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalnych. Ujmując tę kwestię syntetycznie, można by stwierdzić, że podatek od towarów i usług nie jest podatkiem od umów, tylko podatkiem od zdarzeń ekonomicznych. Wskazuje się zresztą, że definicje czynności opodatkowanych – czyli właśnie przedmiotu podatku – posługują się terminami charakterystycznymi dla obrotu gospodarczego. Przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego należy przeanalizować przede wszystkim ekonomiczną istotę transakcji, a nie wyłącznie jej charakter prawny”<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Por. art. 95–109 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145).

<sup>6</sup> A. Bartosiewicz, *Podatek VAT jako podatek od zdarzeń ekonomicznych, a nie umów*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, LEX 2013.

### 3. SPRZEDAŻ OJCOWIZNY W ŚWIETLE INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH

Analiza interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy interpretacyjne (Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a poprzednio: dyrektorów właściwych izb skarbowych) prowadzi do wniosku, że w zasadzie organy te w sposób jednolity uznają, iż dokonanie podziału nieruchomości gruntowej i wystąpienie z wnioskiem o wydanie decyzji o warunkach zabudowy jest traktowane jak angażowanie środków podobnych do tych, jakie wykorzystują podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem nieruchomościami.

Przykładem jednego z takich rozstrzygnięć jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 lutego 2019 r.<sup>7</sup> Dotyczyła ona mężczyzny, który otrzymał dwie działki rolne w darowiźnie od rodziców, w tym działkę o powierzchni 1,44 ha. Wnioskodawca wystąpił do urzędu gminy z wnioskiem o ustanowienie warunków zabudowy dla działki o powierzchni 1,44 ha; warunki zabudowy zostały ustalone, co umożliwiło podział działki na mniejsze. Rok później wnioskodawca podzielił geodezyjnie działkę na osiemnaście mniejszych, z zamiarem sprzedaży szesnastu działek. We wniosku o wydanie interpretacji ów mężczyzna podkreślił, że „otrzymany grunt nie był wykorzystywany do prowadzenia jakiegokolwiek działalności rolniczej czy pozostałej działalności gospodarczej, Wnioskodawca nigdy nie pobierał żadnych pożytków z tego gruntu. Są to nieużytki. Wnioskodawca nie udostępniał ich innym osobom, nie oddawał w najem, dzierżawę czy też użyczenie i nie ma takiego zamiaru na przyszłość. Wnioskodawca nie poniósł i nie ma zamiaru ponosić jakiegokolwiek nakładów na działkach celem ich ulepszenia. [...] Wnioskodawca nie zamierza podejmować lub zlecać w swoim imieniu osobom trzecim jakiegokolwiek działań mających na celu zwiększenie wartości wymienionych we wniosku z dnia 6 grudnia 2018 r. działek (np. uzbrojenie terenu, ogrodzenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia)”.

W wydanej interpretacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że wnioskodawca, „podejmując czynności takie jak: podział działek na mniejsze działki, wystąpienie z wnioskiem o wydanie decyzji o warunkach zabudowy, angażował środki podobne do tych, jakie wykorzystują

<sup>7</sup> Sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.910.2018.2.JM. Wszystkie interpretacje indywidualne powołane w tekście są dostępne w Systemie Informacji Podatkowej Ministerstwa Finansów: <https://sip.mf.gov.pl>

podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem nieruchomościami, o którym mowa we wskazanych orzeczeniach w sprawach C-180/10 i C-181/10, tj. wykazał aktywność w przedmiocie zbycia przedmiotowych działek porównywalną do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem. Podejmowane działania nie należą do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym. Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis sprawy [...] podjęte przez Wnioskodawcę ww. działania wskazują, że sprzedaż działek będzie dokonana w ramach działalności gospodarczej, zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 ustawy”.

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane także w następujących rozstrzygnięciach:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 września 2019 r.<sup>8</sup>,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 maja 2017 r.<sup>9</sup>,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 5 grudnia 2016 r.<sup>10</sup>,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 października 2016 r.<sup>11</sup>.

Wypada zauważyć, że podobnie uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 9 listopada 2018 r.<sup>12</sup>, przy czym zamiast wystąpienia o warunki zabudowy sprzedająca zdecydowała się uzbroić działki w media (w dalszym ciągu mamy więc do czynienia z ograniczonymi działaniami, ukierunkowanymi na uatrakcyjnienie sprzedawanej nieruchomości). O tę interpretację wystąpiła jedna z właścicielek, wskazując, że ona i jej strona wniosły o dokonanie podziału darowanej nieruchomości. Wnioskodawczynie podkreśliła, że „z racji na wykonywany zawód – nauczyciela akademickiego – nie zamierza na Nieruchomości prowadzić dalej gospodarstwa rolnego. Podobnie jej siostra nie zamierza korzystać z Nieruchomości w celach rolniczych. Podatniczka uznaje, że najkorzystniejszym dla niej sposobem zarządzania prywatnym majątkiem w postaci Nieruchomości będzie sukcesywna sprzedaż działek składających się na Nieruchomość, na rzecz nabywców trzecich lub też sprzedaż

<sup>8</sup> Sygn. 0112-KDIL1-3.4012.365.2019.2.AP.

<sup>9</sup> Sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.188.2017.1.ALN.

<sup>10</sup> Sygn. 1061-IPTPP2.4512.510.2016.2.JS.

<sup>11</sup> Sygn. 1061-IPTPP3.4512.445.2016.2.JM.

<sup>12</sup> Sygn. 0111-KDIB3-3.4012.216.2018.2.MPU.

wszystkich działek na rzecz jednego nabywcy. Środków uzyskanych ze sprzedaży działek Podatniczka nie zamierza przeznaczać na uzupełnienie (odtworzenie) stanu posiadania majątkowego Nieruchomości tym bardziej w celu ich dalszej sprzedaży”. Wnioskodawczyni wyjaśniła ponadto, że „dotąd nie czyniła żadnych nakładów zmierzających do uatrakcyjnienia przedmiotu sprzedaży, którego dotyczy wnioszek. Wnioskodawczyni podjęła jedynie czynności związane z podziałem nieruchomości na działki i wytyczenia jednej działki pod drogę, co umożliwiło podział. Wnioskodawczyni zamierza jednak w przyszłości uzbroić działki w media w postaci doprowadzenia do nich wody i zasilania elektrycznego”.

Organy interpretacyjne prezentują stanowisko niekorzystne dla sprzedających także przy dokonywaniu oceny, czy podjęcie szerokich działań uatrakcyjnających nieruchomość przez kupującego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego sprawia, że sprzedający jest podatnikiem podatku od towarów i usług przy sprzedaży tak „ulepszonych” nieruchomości. Przykładem takich rozstrzygnięć są:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 sierpnia 2019 r.<sup>13</sup>,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 sierpnia 2019 r.<sup>14</sup>,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 września 2018 r.<sup>15</sup>,
- interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 sierpnia 2018 r.<sup>16</sup>.

W pierwszej z powołanych wyżej interpretacji indywidualnych organ stwierdził, że „udzielając kupującemu pełnomocnictwa, czynności wykonane przez kupującego wywołają skutki bezpośrednio w sferze prawnej Wnioskodawcy [...]. Okoliczności tej nie zmienia fakt, że niektóre koszty (np. podziału geodezyjnego gruntu) związane z wymienionymi w umowie przedwstępnej czynnościami poniesie kupujący”.

<sup>13</sup> Sygn. 0114-KDIP1-1.4012.338.2019.2.KOM.

<sup>14</sup> Sygn. 0112-KDIL4.4012.272.2019.2.JKU.

<sup>15</sup> Sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.515.2018.2.JM.

<sup>16</sup> Sygn.: 0113-KDIPT1-2.4012.485.2018.2.AJB, 0113-KDIPT1-2.4012.483.2018.2.JS, 0113-KDIPT1-2.4012.484.2018.2.PRP.

4. SPRZEDAŻ OJCOWIZNY W ŚWIETLE ORZECZEŃ  
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Sądy administracyjne zajmują stanowisko korzystne dla sprzedających, uznając, że fakt wystąpienia przez właściciela nieruchomości o wydanie decyzji o warunkach zabudowy oraz podział działek nie prowadzi do uznania tego właściciela za podatnika podatku od towarów i usług.

Przykładem jednego z orzeczeń, w których przyjęto takie zapatrywanie, jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 7 grudnia 2017 r.<sup>17</sup> W wyroku tym – zapadłym w toku sądowej kontroli interpretacji indywidualnej – podkreślono, co następuje: „Nie jest przy tym tak, jak uważa organ interpretacyjny, że elementem decydującym o zorganizowanej aktywności wnioskodawcy w zakresie obrotu nieruchomościami jest fakt wystąpienia przez niego o wydanie decyzji o warunkach zabudowy (przed podziałem) i podział nieruchomości, w wyniku którego powstało kilkanaście działek. Skarżący nie wystąpił choćby z wnioskiem o lokalizację sieci wodociągowej i energetycznej oraz o wydanie warunków technicznych przyłączenia do sieci wody i innych mediów. Nie wykazał też chęci wykonywania działań marketingowych w celu sprzedaży działek (np. wystawienie tablicy na działce, zamieszczanie ogłoszeń w Internecie, reklama w innych środkach masowego komunikowania itp.). Decyzja o warunkach zabudowy to przecież [decyzja – dop. J.W.] ustalająca warunki sposobu zagospodarowania terenu poprzez budowę obiektu budowlanego lub wykonanie innych robót budowlanych wydawana w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania terenu [...]. Wystąpienie o taką decyzję jest prostym wykonywaniem prawa własności i nie może być ujmowane jako aktywność profesjonalnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”. Sąd powołał się jednocześnie na wyrok TSUE w sprawach *Kuč i Šlaby* na okoliczność tego, że sam podział działek nie może być uznany za wykraczający poza zarząd majątkiem prywatnym.

Podobnie orzekły:

- Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 kwietnia 2019 r.<sup>18</sup>,
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 23 stycznia 2019 r.<sup>19</sup>,

<sup>17</sup> Sygn. I SA/Łd 816/17, wyrok nieprawomocny.

<sup>18</sup> Sygn. I FSK 578/17.

<sup>19</sup> Sygn. VIII SA/Wa 761/18, wyrok nieprawomocny.

- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 14 stycznia 2018 r.<sup>20</sup>,
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 11 kwietnia 2018 r.<sup>21</sup>,
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 7 marca 2018 r.<sup>22</sup>

W orzecznictwie można się spotkać z niekorzystnym dla sprzedających stanowiskiem przy ocenie, czy podjęcie szerokich działań uatrakcyjniających nieruchomości przez kupującego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego sprawia, że sprzedający jest podatnikiem podatku od towarów i usług przy sprzedaży tak „ulepszonych” nieruchomości.

Przykładem jest wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2017 r.<sup>23</sup> Dotyczył on małżonków, którzy byli właścicielami czterech działek, niewykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Zamierzali użyć te działki spółce osobowej, której nie byli współnikami, na cele realizacji inwestycji deweloperskiej polegającej na budowie osiedla domów jednorodzinnych i udzielić tej spółce stosownych pełnomocnictw. Małżonkowie zobowiązali się jednocześnie do sprzedawania w przyszłości gruntu z naniesieniami wybudowanymi przez tę spółkę. Podkreślili jednocześnie, że „całość nakładów na budowę budynków lub urządzeń na nieruchomości poniesie spółka, włącznie z nakładami związanymi z procesem budowlanym; nakłady poniesione za zgodą małżonków przez spółkę w związku z budową budynków lub innych urządzeń będą miały wartość znacznie wyższą niż wartość zajętych na ten cel nieruchomości; jedyną korzyścią z zawartych przez małżonków ze spółką umów będzie wynagrodzenie, jakie uzyskają z tytułu przeniesienia własności; rozwiązanie w postaci najpierw użyczenia i pełnomocnictwa dla spółki, a potem dopiero sprzedaży zostało zaproponowane przez spółkę, która nie chce wydawać od razu całości środków na nabycie całej nieruchomości zabudowanej budynkami, tylko czynić to w miarę zainteresowania potencjalnych kupców”.

Na gruncie takiego stanu faktycznego NSA podkreślił, że „skarżąca za pośrednictwem spółki działającej w jej imieniu i na jej rzecz będzie podejmować aktywne działania w zakresie przygotowania gruntów do zabudowy, w celu dokonania ich sprzedaży, przy zaangażowaniu środków

<sup>20</sup> Sygn. I SA/Łd 174/18, wyrok prawomocny.

<sup>21</sup> Sygn. I SA/Sz 120/18, wyrok nieprawomocny.

<sup>22</sup> Sygn. III SA/Gl 1016/17, wyrok nieprawomocny.

<sup>23</sup> Sygn. I FSK 2032/15.

podobnych do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. W konsekwencji tego, w przypadku gdy dojdzie do sprzedaży przedmiotowych działek, skarżąca będzie działała w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. Fakt, że zasadnicza aktywność w zakresie planowanego procesu inwestycyjnego spoczywać będzie na spółce, jest bez znaczenia dla uznania skarżącej za podatnika, skoro spółka jako jej pełnomocnik jest jedynie jej reprezentantem w tych czynnościach, działając w jej imieniu i na jej rzecz, czyli w jej interesie majątkowym. Podejmowanie aktywności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., za pośrednictwem pełnomocnika nie zwalnia mocodawcy, w którego imieniu i na rzecz działa pełnomocnik, od przymiotu bycia podatnikiem VAT w rozumieniu tych przepisów”.

Podobne stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 29 maja 2018 r.<sup>24</sup>

## 5. WNIOSKI

Jeżeli sprzedający dokonał jedynie podziału nieruchomości na mniejsze działki gruntu oraz uzyskał decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, która dopuszcza zabudowę na sprzedawanej nieruchomości, to nie można argumentować, że zaangażował takie aktywa, jakie zaangażowałyby podmiot działający w charakterze handlowca w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. W takiej sytuacji sprzedający nie występuje zatem w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, toteż sprzedaż nieruchomości w takim stanie faktycznym nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Powyższe zapatrywanie jest podzielane w orzecznictwie sądów administracyjnych, lecz odmienne stanowisko prezentują organy wydające interpretacje indywidualne.

Przy badaniu skutków określonych zdarzeń na gruncie podatku od towarów i usług większe znaczenie mają okoliczności gospodarcze (ekonomiczne) transakcji aniżeli kwestie formalne. Tym samym należy stwierdzić, że zakres działań uatrakcyjniających sprzedawany grunt, podjętych przez pełnomocnika sprzedającego, powinien pozostawać bez wpływu na status sprzedającego na gruncie tego podatku, o ile działania te podejmowane są przez pełnomocnika na jego koszt i za jego staraniem.

<sup>24</sup> Sygn. III SA/Wa 3933/17, wyrok prawomocny.

Powyższe stanowisko kwestionowane jest jednak zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i przez organy wydające interpretacje indywidualne.

## BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., *Podatek VAT jako podatek od zdarzeń ekonomicznych, a nie umów*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, LEX 2013.

Michalik T., *VAT. Komentarz*, Legalis 2019.

Nowak-Far A., *Komentarz do art. 15*, [w:] *VAT. Komentarz*, red. T. Michalik, Legalis 2019.

Wojtowicz W., *Ocena ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym: Tylko 28% powierzchni Polski pokryte planami*, <http://urbnews.pl/ustawa-o-planowaniu-zagospodarowaniu-przestrzennym-28-powierzchni-polski-pokryte-planami-miejscowymi/> (dostęp: 6.09.2019).

## SALE OF PATRIMONY AND VAT

**Summary.** The article discusses the approach of tax authorities and administrative courts towards taxation of value added tax on the sale of non-agricultural land, inherited or acquired by way of donation. The article also includes an assessment of this approach, made through the prism of the judgment of the Court of Justice of the European Union in joined cases C-180/10 (*Słaby*) and C-181/10 (*Kuć*).

**Keywords:** real estate, sale, value added tax