

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
3/2020





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2020

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemiec

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Ireneusz Nowak – 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 Komunikacji Marketingowej efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020

Printed in Poland

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10368.21.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 4,2; ark. druk. 5,25

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

Dominika Bębenek, Nicole Deneka, Weronika Wójcik Opodatkowanie silosów podatkiem od nieruchomości – glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 października 2019 r., sygn. II FSK 3126/17 .....	9
Adam Szymacha Przesłanki dopuszczalności ingerencji MDR w tajemnicę doradcy podatkowego w kontekście orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka .....	21
Maciej Jaśniewicz Nowelizacja zryczałtowanego opodatkowania przychodów z najmu w świetle dotychczasowych regulacji w zakresie opodatkowania osób fizycznych z tego źródła przychodu ....	37
Ireneusz Nowak, Joanna Mikołajczyk Kurator osoby fizycznej w postępowaniu podatkowym w świetle art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej .....	57









Dominika Bębenek, Nicole Deneka, Weronika Wójcik\*

OPODATKOWANIE SILOSÓW  
PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI  
– GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU  
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO  
Z DNIA 17 PAŹDZIERNIKA 2019 R.,  
SYGN. II FSK 3126/17

**Streszczenie.** Głosa zwraca uwagę na problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych, które posiadają wszystkie cechy budynku, przez organy kwalifikowane są jednak jako budowle. W omawianym wyroku w sprawie opodatkowania silosu na cukier podatkiem od nieruchomości NSA zgadza się z organami administracyjnymi oraz sądem niższej instancji co do zakwalifikowania obiektu jako budowli, a nie budynku, w rozumieniu art. 1a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Argumentacja NSA oparta jest głównie na wykładni celowościowej przepisów prawa podatkowego i budowlanego, przez co Sąd dochodzi do kontrowersyjnego wniosku i stawia tezę, że aby zakwalifikować dany obiekt budowlany jako budynek, należy brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, takie jak przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. W głosie wskazano, że wykładnia taka powoduje dodanie

\* Studentki na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: dominika.bebenek@student.uj.edu.pl; e-mail: nicole.deneka@student.uj.edu.pl; e-mail: w.wojcik@student.uj.edu.pl



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

kolejnej, pozaustawowej przesłanki kwalifikowania obiektów budowlanych jako budynków. Omawiany wyrok stanowi utrwalenie stosunkowo jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, którą autorki pragną poddać krytyce. Glosa ma na celu ukazanie, że podobnie jak poprzednie orzeczenia w analogicznych sprawach wydane po wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15), rozstrzygnięcie to powiela dorobek orzecznictwa sprzed wyroku TK i zawiera tezy niezgodne zarówno z jego treścią, jak i literalną wykładnią przepisów.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, budynek, budowla, prawo podatkowe, silos

## 1. TEZA WYROKU

Silos na cukier ze względu na swoje wyposażenie oraz związane z nim urządzenia i infrastrukturę nie jest budynkiem magazynowym, lecz składnikiem systemu przekazywania i podawania cukru. Nie stanowi on przez to budynku magazynowego nie tylko ze względu na jego przeznaczenie, ale przede wszystkim ze względu na fakt, że jest on składnikiem systemu technologicznego przekazywania, przemieszczania cukru, obejmującego, oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przekładniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekładników budynki produkcyjno-magazynowe. Dlatego też takie cechy obiektu budowlanego, jak przeznaczenie, wyposażenie i funkcje mają istotne znaczenie.

## 2. UZASADNIENIE FAKTYCZNE WYROKU

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu w sprawie skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 3 sierpnia 2016 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2010 r., zaskarżając ten wyrok w całości i zarzucając mu m.in.: na podstawie art. 174 pkt 2 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1</sup> naruszenie przepisów postępowania, naruszenie prawa materialnego przez ich niewłaściwą wykładnię i tym samym błędne zakwalifikowanie silosu na cukier jako budowli, co doprowadziło do nieuzasadnionego zwiększenia obowiązku podatkowego po stronie skarżącej. Spółka wskazała, powołując się na opinię techniczną, że konstrukcja silosu (fundament, dach i wydzielenie za pomocą przegród budowlanych) oraz trwałe związanie go z gruntem przemawia za uznaniem silosu za budynek, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325, dalej: p.p.s.a.

i opłatach lokalnych<sup>2</sup>. W skardze zarzucono także naruszenie konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej<sup>3</sup>) oraz określoności regulacji podatkowych (art. 217 Konstytucji RP). Naczelny Sąd Administracyjny (NSA), rozpatrując skargę kasacyjną, podjął się rozstrzygnięcia opodatkowania silosów i stwierdził, że w pierwszej kolejności należy ustalić, czy jest on budynkiem, a następnie ewentualnie rozważać jego kwalifikację jako budowli. W zakresie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 3 pkt 1 lit. a i b Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane<sup>4</sup> przyjął, że ustawodawca w pojęciu „budynek”, o którym tu mowa, nie zawarł określenia, iż może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), dlatego w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. NSA stwierdził, że przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości, a przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem czy budowlą, należy uwzględnić, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy. NSA podzielił stanowisko WSA we Wrocławiu oraz organów podatkowych, że sporny obiekt, tj. silos na cukier, stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W jego ocenie WSA we Wrocławiu trafnie uznał, że dokonana przez organy ocena w kontekście przywołanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz prawa budowlanego jest poprawna, a ich prawnopodatkowa kwalifikacja nie jest sprzeczna z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09)<sup>5</sup> i wbrew zarzutom skargi kasacyjnej nie doszło w sprawie do naruszenia zasad konstytucyjnych. W konsekwencji NSA za nieuprawnione uznał zarzuty uchybienia przepisom postępowania podatkowego i dnia 17 października 2019 r. oddalił skargę kasacyjną, uznając wszystkie zarzuty skargi za bezzasadne, a orzeczenie WSA we Wrocławiu za odpowiadające prawu.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170, dalej: u.p.o.l.

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1333, dalej: u.p.b.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2011 r., Nr 206, poz. 1228.

## 3. WNIOSKI

Przedmiotem glosowanego wyroku NSA jest kwestia opodatkowania silosów na cukier podatkiem od nieruchomości przy zaklasyfikowaniu ich jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. NSA stoi na stanowisku, że gdy dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy (wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tj. trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu), to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu tego przepisu i staje się obiektem budowlanym ze wszystkimi cechami budowli. Ponadto podkreśla, że przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji należy brać pod uwagę elementy funkcjonalne obiektu budowlanego, takie jak przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. Oba te twierdzenia są bezpodstawne. Nie znajdują oparcia w przepisach i stoją w sprzeczności z treścią wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15)<sup>6</sup>. W wyroku tym TK stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Trybunał słusznie zauważa, że pojęcie budynku i budowli jest jednoznacznie rozgraniczone przez ustawodawcę na gruncie u.p.o.l., a ponadto jasno wskazano przesłanki zakwalifikowania danego obiektu budowlanego jako budynku. W związku z tym niedopuszczalne jest dokonywanie przez sądy wykładni celowościowej i powoływanie się na dodatkową, pozaustawową przesłankę, jaką jest funkcja danego obiektu (biorąc pod uwagę np. jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania, jak wprost stwierdza Trybunał). Stosowanie takiego zabiegu prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli i zawężającej wykładni definicji budynku. Jest to niedopuszczalna ingerencja w treść definicji legalnej, określonej w ustawie.

Taka wykładnia sądów administracyjnych prowadzi do naruszenia dwóch podstawowych zasad prawa podatkowego: *in dubio pro tributario* oraz *nullum tributum sine lege*. Pierwsza z nich wynika z art. 2a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>7</sup> i zgodnie z nią niedające

<sup>6</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 2432.

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325.

się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W związku z tym w przypadku takich wątpliwości pojawiających się na gruncie spraw z zakresu prawa podatkowego sądy powinny interpretować przepisy z korzyścią dla podatnika, aby poprzez wykładnię nie doprowadzać do zwiększania obowiązków podatkowych. Druga zasada natomiast wynika bezpośrednio z Konstytucji RP, tj. z art. 84 w zw. z art. 217. Prawo podatkowe, ze względu na swój szczególny charakter i ograniczenia, jakie nakłada na prawa obywateli (np. prawo do własności środków pieniężnych), wymaga podwyższonych standardów legislacji, które mogą zagwarantować bezpieczeństwo prawne i zaufanie obywateli do prawa. Podsumowując, Trybunał podkreślił, że argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP – służyć zwiększeniu powinności obarczających podatników.

Przytoczone rozważania TK znajdują zastosowanie dla głosowanego wyroku. Należy zwrócić szczególną uwagę na sformułowany w wyroku Trybunału zakaz dokonywania przez sądy wykładni celowościowej i powoływania się na funkcję danego obiektu, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania. W omawianym wyroku natomiast NSA wprost stwierdził, że przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, co stanowi jawne naruszenie orzeczenia Trybunału. Warto przypomnieć, że zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

Poza zastosowaniem przez Sąd przesłanki funkcji obiektu budowlanego, kolejną z budzących wątpliwości tez uwzględnionych w głosowanym wyroku jest przyjęcie, że gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Argument ten nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Jak słusznie zauważa L. Staniszewska w głosie do wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15): „Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. «opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej». Natomiast zgodnie z definicją budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest to «obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą

przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach». Tym samym budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który ma takie cechy, jak: trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów oraz posiadanie dachu. Na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlę stanowi «obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem». Z treści normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie wynika wprost, że budynek nie może stanowić jednocześnie budowli; taką zasadę można jednak wywodzić z negatywnej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że jeżeli dany obiekt kwalifikujemy jako budowlę, to nie jest on budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanym z obiektem budowlanym. Jeżeli dany obiekt wypełnia definicję «budynku», to nie może realizować definicji «budowli»<sup>8</sup>. Przytoczony fragment pozwala na przedstawienie nieprawidłowości w rozumowaniu Sądu, w niewłaściwy sposób interpretującego art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w którym ustawodawca zdefiniował budowlę w sposób negatywny. Jak potwierdził przywoływany wcześniej wyrok Trybunału, badanie klasyfikacji danego obiektu budowlanego powinno zakończyć się w momencie, kiedy stwierdzone zostanie spełnianie przez niego przesłanek bycia budynkiem określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Chociaż NSA w uzasadnieniu wyroku przytacza fragment orzeczenia TK wskazujący, że aby zaliczyć dane obiekty budowlane do kategorii budowli, należy w pierwszej kolejności wykluczyć, iż stanowią one budynki, to – jak się zdaje – ignoruje go. Sąd już w następnych zdaniach dochodzi do wniosku opartego na wcześniejszym orzecznictwie NSA, że gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Wykroczenie to miałyby polegać na wyposażeniu obiektu np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, przez co przestaje być budynkiem i staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie

<sup>8</sup> L. Staniszevska, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, dotyczącego podatków i opłat lokalnych – zasad ustalania podatku od nieruchomości*, „Studia Prawa Publicznego” 2018, nr 2(22), s. 165–182.

tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. Jak już zostało wskazane, argumentacja ta nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Ponadto Sąd nie wskazał, które z przedstawionych przez niego przesłanek „wykroczenia poza ustawowo określone elementy budynku” zostały w jego opinii spełnione przez sporny silos.

Kwestią ignorowaną przez NSA zarówno w glosowanym wyroku, jak i w orzeczeniach, na które się w nim powołał, jest rozróżnienie definicji budynku i budowli na gruncie prawa podatkowego oraz prawa budowlanego. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b. to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W tym miejscu należy zauważyć, że definicja sformułowana w u.p.o.l., mimo że w dużej mierze oparta na odesłaniu do prawa budowlanego, jest definicją własną, sformułowaną na potrzeby tej ustawy, co zauważa S. Presnarowicz<sup>9</sup>. W u.p.o.l. przy definiowaniu budynku ustawodawca wykorzystał odwołanie do u.p.b. jedynie w zakresie znaczenia słów „obiekt budowlany”, natomiast przesłanki, które sformułował dla kwalifikacji tego obiektu jako budynku (tj. trwale związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu), pozostają niezależne od prawa budowlanego. Podobnie jest przy definicji budowli. Zgodnie z art. 1a pkt 1 ust. 2 u.p.o.l. budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tak jak w przypadku budynku, definicja budowli odwołuje się do u.p.b. w zakresie znaczenia słów „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”, natomiast w pozostałej części jest niezależna i stworzona na potrzeby prawa podatkowego. We fragmencie „niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury” ponownie brak odwołania do u.p.b. w zakresie definicji

<sup>9</sup> A. Tarka, *Wywiad z dr. hab. Sławomirem Presnarowiczem*, <https://www.rp.pl/Finanse/301169989-Slawomir-Presnarowicz-Trzeba-zmienic-definicje-budowli-w-podatku-od-nieruchomosci.html> (dostęp: 6.12.2020).

budynku, co podkreśla rozłączność tych dwóch definicji. Wskazuje na to również fakt, że na podstawie przepisów u.p.b. nie jest wykluczone uznanie za budowlę obiektu budowlanego o cechach budynku (tego typu obiekty znajdują się też wśród wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. przykładowych budowli), podczas gdy w odniesieniu do prawa podatkowego Trybunał podkreślił niedopuszczalność takiego rozwiązania, w przypadku braku sformułowania przez ustawodawcę przepisu szczególnego w tym celu. Jak pisze W. Morawski: „ta sama definicja musi być odmiennie rozumiana na gruncie prawa podatkowego (rygorystycznie językowo z zakazem wszelkiej analogii) oraz prawa budowlanego (interpretowana względnie swobodnie w kontekście celów prawa budowlanego, nawet z zastosowaniem analogii)”<sup>10</sup>, co wynika z wyroku TK z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. SK 48/15 zauważył, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. Ustawodawca jednak takiej zmiany nie dokonał. Ze względu na wskazaną uprzednio rozłączność definicji budynku i budowli w prawie podatkowym i prawie budowlanym taki przepis powinien się znaleźć w ustawie podatkowej. Uznanie określonych obiektów o cechach budynku za budowle na potrzeby nałożenia obowiązku podatkowego, przy oparciu się na przepisach u.p.b., po pierwsze budzi ogromne wątpliwości, a po drugie nie jest zgodne z zasadą równości opodatkowania. Biorąc pod uwagę częste zmiany u.p.b., które bezpośrednio wpływałyby na kwalifikację danych obiektów objętych podatkiem od nieruchomości, mogły powstawać sytuacje, gdy dane obiekty będą raz objęte podatkiem jako budowle, a innym razem jako budynki. Jak słusznie zauważa L. Staniszevska: „oparcie kwalifikacji danego obiektu na takich aspektach, jak jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz sposób i możliwość jego wykorzystania, mogłoby prowadzić do różnej kwalifikacji danego obiektu w ciągu roku podatkowego”<sup>11</sup>, co zarówno powoduje nierówność podatkową wśród poszczególnych podatników, jak i łamie zasadę zaufania obywateli do prawa oraz jego pewności. Oczywiście jest, że zmiana przepisów prawa należy do zadań władzy ustawodawczej i to ustawodawca,

<sup>10</sup> W. Morawski, *Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – potwierdzenie ewolucji orzecznictwa*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 412.

<sup>11</sup> L. Staniszevska, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 165–182.



a nie organy podatkowe czy sądy administracyjne, powinien dokonać odpowiednich zmian i nowelizacji tak, aby jednoznacznie rozstrzygnąć tę kwestię. Jak podkreśla W. Morawski: „negatywna ocena obecnych regulacji nie może oznaczać, że sąd zamienia się w prawodawcę i po prostu zmienia przepisy. A tak właśnie dzieje się, gdy sąd uznaje za przesądzającą funkcję obiektu”<sup>12</sup>. Nieprecyzyjność przepisów nie uprawnia sądów administracyjnych, szczególnie NSA, do łamania jednej z podstawowych zasad prawa podatkowego, jaką jest zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, a także w drodze błędnej wykładni przepisów do nakładania na niego o wiele wyższych obowiązków podatkowych i działania na jego niekorzyść.

#### 4. PODSUMOWANIE

W konkluzji należy powtórzyć, że rozróżnienie obiektów budowlanych na budynki i budowle oraz odpowiednie ich zakwalifikowanie przez organy administracji publicznej ma ogromne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że podstawę opodatkowania budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), a podstawę opodatkowania budowli – ich wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. w przypadku budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej maksymalna wysokość stawki podatku od nieruchomości może wynosić 24,84 zł od 1 m kw. powierzchni użytkowej. Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. maksymalna wysokość stawki podatku od nieruchomości może wynosić 2% ich wartości. W przypadku obiektów budowlanych o małej powierzchni użytkowej a dużej wartości opodatkowanie ich jako budowli, a nie budynków, może więc powodować obowiązek zapłaty nawet kilkadziesiąt razy wyższego podatku.

Głównym błędem NSA w głosowanym wyroku było zastosowanie wykładni funkcjonalnej, która doprowadziła do zakwalifikowania silosu na cukier jako budowli, mimo spełniania przez niego ustawowych cech budynku określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Należy podkreślić, że taka wykładnia przepisów podatkowych przez NSA jest nieuprawnioną wykładnią

<sup>12</sup> Ł. Zalewski, *Budynek czy budowla? Wyrok trybunału nie zakończył sporów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1456901,budynek-budowla-podatek-2020-trybunal-konstytucyjny.html> (dostęp: 6.12.2020).

prawotwórczą, która zawęża definicję ustawową budynku poprzez sformułowanie dodatkowej, pozaustawowej przesłanki związanej z funkcjonalnością obiektu budowlanego. W naszej ocenie argumentacja zastosowana przez NSA stoi w sprzeczności z wyrokiem TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15), a także z wykładnią literalną wskazanych przepisów. Głosowany wyrok NSA jest kolejnym wyrokiem utrwalającym linię orzecznictwa sądów administracyjnych, które bezrefleksyjnie stosują wykładnię celowościową i powołują się na przesłankę funkcji obiektu budowlanego przy kwalifikowaniu go nie jako budynku, ale jako budowli. Zarówno omawiany wyrok, jak i cała wskazana linia orzecznicza zasługują na krytykę, jako naruszające podstawowe zasady prawa podatkowego poprzez funkcjonalną reinterpretację przepisów na niekorzyść skarżących. Skutkiem tego jest niepewna sytuacja podatkowa właścicieli wszelkich obiektów budowlanych spełniających kryteria bycia budynkiem wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz nakładanie na podatników znacząco wyższych zobowiązań podatkowych. Wspomniany wyrok TK miał na celu zakończyć kontrowersje związane z praktycznym stosowaniem u.p.o.l. i umożliwić podatnikom zwrot nadpłaconego, wskutek błędnego zakwalifikowania obiektów budowlanych, podatku od nieruchomości. NSA, ignorując postanowienia Trybunału, doprowadza do pozbawienia podatników ich praw, a ponadto, utrzymując błędną linię orzecznictwa, przyczynia się do zwiększania chaosu prawnego oraz braku zaufania podatników do organów podatkowych.

## BIBLIOGRAFIA

- Morawski W., *Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – potwierdzenie ewolucji orzecznictwa*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Staniszewska L., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, dotyczącego podatków i opłat lokalnych – zasad ustalania podatku od nieruchomości*, „*Studia Prawa Publicznego*” 2018, nr 2(22), <https://doi.org/10.14746/spp.2018.2.22.9>.
- Tarka A., *Wywiad z dr. hab. Sławomirem Presnarowiczem*, <https://www.rp.pl/Finanse/301169989-Slawomir-Presnarowicz-Trzeba-zmienic-definicje-budowli-w-podatku-od-nieruchomosci.html> (dostęp: 6.12.2020).
- Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Zaleski Ł., *Budynek czy budowla? Wyrok trybunału nie zakończył sporów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1456901,budynek-budowla-podatek-2020-trybunal-konstytucyjny.html> (dostęp: 6.12.2020).

TAXATION OF SILOS WITH PROPERTY TAX – GLOSS TO THE DECISION  
OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 17 OCTOBER 2019,  
REF. NO. II FSK 3126/17

**Summary.** The gloss highlights the problem of taxation of construction objects, which despite having all features of a building as defined by property tax law, are qualified as structures by the administrative organs. In a discussed decision, the Supreme Administrative Court (SAC) has ruled that for property taxation purposes, a sugar silo should be qualified as a structure, not as a building (in the sense of provision 1a section 1 of Taxes and Local Fees Act). SAC's decision matches the opinions of the administrative organs and the court of lower instance. SAC's reasoning is mainly based on a teleological interpretation of provisions of tax law and building law. The court comes to a controversial conclusion and posits the thesis that to qualify a construction object as a building, its functional elements such as purpose, equipment, and the way and possibility of using this object as a whole, should be taken into account. The gloss argues that this kind of interpretation causes the addition of another, non-statutory premise of qualifying construction object as a building. The decision in question constitutes the preservation of relatively consistent administrative courts' jurisprudence, which the authors mean to criticize. The gloss aims to show that this decision constitutes a repetition of jurisprudence from before the Constitutional Tribunal's sentence of 13 December 2017, ref. no. SK 48/15 and includes theses inconsistent with its content, as well as with the literal interpretation of provisions – similarly to previous verdicts in analogous cases, released after the Constitutional Tribunal's sentence.

**Keywords:** property tax, building, structure, tax law, silo



# PRZESŁANKI DOPUSZCZALNOŚCI INGERENCJI MDR W TAJEMNICĘ DORADCY PODATKOWEGO W KONTEKŚCIE ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ I EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU PRAW CZŁOWIEKA

**Streszczenie.** Artykuł koncentruje się na problemie zagrożeń dla tajemnicy zawodów prawniczych wynikających z MDR. Niemniej konflikt ten został już przynajmniej częściowo rozwiązany w przypadku regulacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (AML). W tekście omówiono, w jaki sposób reguła AML może być stosowana jako minimalny standard proporcjonalności w przypadkach MDR. Zakładając, że motywacje regulacji AML są ważniejsze społecznie niż regulacji MDR, należy rozważyć, czy regulacje MDR nie powinny być poddane silniejszym filtrom. Korzystając z praktyki orzeczniczej wypracowanej przez ETPC i TSUE, dokonano próby ustalenia prawdopodobnego standardu ochrony tajemnicy zawodowej.

**Słowa kluczowe:** raportowanie schematów podatkowych, prawa człowieka, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Europejski Trybunał Praw Człowieka, przeciwdziałanie praniu pieniędzy, proporcjonalność, tajemnica zawodowa zawodów prawniczych

---

\* Doktorant w Szkole Doktorskiej Nauk Społecznych Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: adam.szymacha88@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-9372-9647>

W artykule podjęto próbę ustalenia przesłanek proporcjonalności zastosowania wyłączenia tajemnicy zawodowej w przypadku obowiązków MDR (Mandatory Disclosure Rules), opierając się na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC). Kwestie kontrowersji o naturze konstytucyjnej, związanych z przepisami wprowadzającymi obowiązek raportowania schematów podatkowych, zostały już poruszone przez A. Mariańskiego i A. Michalak<sup>1</sup>. Główne zarzuty pod adresem norm MDR to niedostateczna precyzja i niedookreśloność regulacji oraz nieproporcjonalność i nadmierna represyjność norm ustanawiających obowiązek raportowania schematów podatkowych. Zauważono też, że tajemnica prawnie chroniona jest nie tylko obowiązkiem doradcy podatkowego, lecz także powinna być jego podstawowym prawem i przywilejem wobec osób trzecich i władz publicznych<sup>2</sup>. Nie ulega wątpliwości, że ograniczenie tajemnicy zawodowej zagraża prawom fundamentalnym, lecz niestety brak orzecznictwa wprost odnoszącego się do obowiązkowego raportowania schematów podatkowych. Istnieją natomiast orzeczenia pozwalające z dużym prawdopodobieństwem przewidywać stanowiska obu tych trybunałów w przyszłości.

Ustawodawca, wprowadzając rozdział 11a Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>, w którym zawarte są regulacje MDR, ustanowił właściwie nieograniczony obowiązek raportowania schematów podatkowych. Zakres obowiązków wykracza daleko poza potrzebę walki z planowaniem podatkowym, a jednym z bardziej kontrowersyjnych elementów tej regulacji jest stworzenie fikcji prawnej, zgodnie z którą przekazanie określonych informacji o schemacie podatkowym nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodów prawniczych<sup>4</sup>.

Regulacje ustanawiające obowiązek raportowania schematów podatkowych zawarte w rozdziale 11a o.p. stanowią transpozycję dyrektywy

---

<sup>1</sup> A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8(352).

<sup>2</sup> Ibidem, s. 37.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325), dalej: o.p.

<sup>4</sup> Uchwała Nr 618/2019 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 17 grudnia 2019 r. w sprawie wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją (Lex Podat. 2019.12.17).

Rady Unii Europejskiej 2018/822<sup>5</sup> zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej, automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych<sup>6</sup>. Rozwiązania zawarte w dyrektywie polegają na obowiązku raportowania uzgodnień, których głównym lub jedynym celem jest korzyść podatkowa. Dyrektywa nakazuje też państwu członkowskim wprowadzenie skutecznych i odstraszających sankcji w razie uchybienia obowiązkowi sprawozdawczym<sup>7</sup>. W celu implementacji tego postanowienia, ustawodawca wprowadził art. 80f Kodeksu karnego skarbowego<sup>8</sup>, zgodnie z którym osoby uchybiające obowiązkowi sprawozdawczym podlegają karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Polski prawodawca wprowadził pojęcie korzystającego<sup>9</sup>, które wykracza poza zakres desygnatu podatnika<sup>10</sup>. Zgodnie z treścią art. 86A § 1 pkt 3 o.p. korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka

<sup>5</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (Dz. Urz. UE L 139/1 z dnia 25 maja 2018 r.), dalej: Dyrektywa.

<sup>6</sup> Ibidem, motyw 2.

<sup>7</sup> Ibidem, motyw 15.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408), dalej: k.k.s.

<sup>9</sup> Ordynacja podatkowa wyróżnia korzystającego, promotora i wspomagającego. W dyrektywie 822/2018 posłużono się pojęciem „pośrednik” (art. 1 ust. 1 pkt 21 Dyrektywy). Polski ustawodawca postanowił stworzyć w to miejsce dwie instytucje, czyli promotora i wspomagającego. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 o.p. promotorem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Wspomagający to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia (art. 86a § 1 pkt 3 i 18 o.p.).

<sup>10</sup> D.M. Malinowski, *Dyrektywa 2018/822 – zasady przekazywania informacji o uzgodnieniach transgranicznych i ich skutkach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 4.

organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 o.p. udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. Według objaśnień podatkowych korzystającym z reguły będzie podatnik<sup>11</sup>. Z tego względu w dalszej części artykułu używane będzie pojęcie „podatnik”.

Co do zasady zobowiązany do raportowania jest promotor, czyli w praktyce przedstawiciel zawodu prawniczego, np. adwokat bądź doradca podatkowy. Chodziło o szerokie ujęcie podmiotów tworzących abstrakcyjne schematy podatkowe, które mogą być wykorzystane przy agresywnym planowaniu podatkowym<sup>12</sup>. Możliwe jednak, że to korzystający będzie zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym. Będzie tak w przypadku braku promotora albo gdy promotor nie zostanie zwolniony z tajemnicy zawodowej (art. 86b § 4 o.p.).

Liczne kontrowersje dotyczące bardzo inwazyjnych wobec praw podatników regulacji MDR znalazły swoje odzwierciedlenie we wniosku do Trybunału Konstytucyjnego sporządzonego przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych. Podnoszono w nim wielokrotne naruszenie zasady państwa prawnego, m.in. poprzez uniemożliwienie samorządom zawodowym rzetelnego i sprawnego działania, ograniczenie prawa do sądu (art. 86b § 4 poz. D o.p.), a także naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasady zachowania odpowiedniego *vacatio legis* (art. 86b § 4 poz. B o.p.). Wśród zarzutów znalazło się też ustanowienie obowiązku naruszenia tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego (art. 86b § 4 poz. A o.p.).

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej w postępowaniach sądowych dotyczy właściwie trzech grup zawodowych. Są to adwokaci, radcy prawni i doradcy podatkowi. Ze względu na to, że z przepisami MDR mają styczność głównie ci ostatni, w dalszej części artykułu będzie mowa o doradcach podatkowych lub o prawnikach.

Zgodnie z zasadami etyki doradców podatkowych przedstawiciel tej grupy zawodowej ma obowiązek zachować w tajemnicy wszelkie fakty

<sup>11</sup> *Objaśnienia podatkowe: informacje o schematach podatkowych (MDR)*, s. 37, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-zdnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 20.07.2021).

<sup>12</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 9, Rozdział 11a, Legalis/el.



i informacje, jakie powziął w związku z wykonywaniem zawodu. Obowiązek ten jest nieograniczony czasowo<sup>13</sup>.

Tajemnica zawodów prawniczych stanowi element prawa do sądu oraz prawa do prywatności. Oba te prawa fundamentalne są chronione na gruncie Karty Praw Podstawowych (KPP) oraz Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPC). Prawo do poufności komunikacji pomiędzy przedstawicielem zawodu prawniczego a jego klientem, będące jednym z elementów prawa do prywatności, znalazło odbicie w art. 7 i 47 KPP oraz art. 6 i 8 EKPC<sup>14</sup>. Z kolei prawo do skutecznego środka ochrony sądowej wyrażone zostało w art. 47 KPP i art. 6 EKPC. Polega ono na przywileju prawniczym (*legal professional privilege*), czyli możliwości nieujawniania treści kontaktów między adwokatem a jego klientem<sup>15</sup>. Tajemnica chroni obywateli przed pochopnym wyjawieniem informacji, które mogłyby naruszać ich integralność moralną oraz ich dobre imię<sup>16</sup>, i służy w ten sposób prawidłowemu funkcjonowaniu wymiaru sprawiedliwości<sup>17</sup>. Umożliwia ona

<sup>13</sup> Artykuły 6 i 7 Zasad etyki doradców podatkowych, Załącznik do uchwały nr 237/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych; art. 37 ust. 1a Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 794).

<sup>14</sup> Artykuł 7 KPP: „Każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się”. Artykuł 47 KPP: „Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie, w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości” (Dz. Urz. UE C 326/391 z dnia 7 grudnia 2000 r.). Artykuł 6 ust. 1 EKPC: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej”. Artykuł 8 ust. 1 EKPC: „Każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji” (Dz.U. z 1993 r., Nr 61, poz. 284).

<sup>15</sup> K. Kowalik-Bańczyk, *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach antymonopolowych. W kierunku unifikacji standardów proceduralnych w Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 389–390.

<sup>16</sup> C-305/05 *Ordre des barreaux francophones et germanophone przeciwko Conseil des ministres*, Opinia Rzecznika Generalnego (ECLI:EU:C:2006:788, poz. 41).

<sup>17</sup> *Ibidem*, poz. 54.

zatem realizację skutecznego środka prawnego przed sądem<sup>18</sup>. Tajemnica zawodowa chroni przede wszystkim prawa klienta<sup>19</sup>.

Aby uniknąć konfliktu obowiązków MDR z obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej, stworzono przepis 86b § 7 o.p., zgodnie z którym nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

1. przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
2. przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;
3. przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji, o której mowa w § 6.

Takie wyłączenie tajemnicy zawodowej, szczególnie w kwestiach podatkowych, wywołało dyskusję na temat możliwych przesłanek proporcjonalności tego rozwiązania. W doktrynie zauważono, że nie może wiązać doradcy podatkowego oświadczenie klienta o zwolnieniu z tajemnicy prawnie chronionej. Jest bezskuteczne, gdyż obowiązek etyczny i ustawowy ma pierwszeństwo<sup>20</sup>. Do 2019 r. znane były w zasadzie dwa przypadki możliwości odstąpienia od obowiązku zachowania tajemnicy prawnie chronionej. Pierwszym z nich jest art. 180 § 2 Kodeksu postępowania karnego<sup>21</sup>, zgodnie z którym z tajemnicy zawodowej zwolnić może jedynie sąd, „gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu”. Odstępstwo od ochrony tajemnicy zawodowej ma charakter wyjątkowy. Nawet jednak ono jest krytykowane w doktrynie jako godzące w dobro wymiaru sprawiedliwości, gdyż nie tylko wyrok powinien być sprawiedliwy, ale także sam sposób dojścia do niego<sup>22</sup>. Warto zauważyć, że brak podobnych regulacji na gruncie innych postępowań, a tym bardziej na gruncie Ordynacji podatkowej<sup>23</sup>.

<sup>18</sup> Ibidem, poz. 60.

<sup>19</sup> M. Matusiak-Frącczak, *Przyszłość tajemnicy adwokackiej w Polsce*, [w:] *Perspektywy rozwoju samorządów prawniczych*, red. P. Rączka, K. Rokicka-Murszewska, Toruń 2020, s. 73.

<sup>20</sup> A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych...*, s. 37.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555).

<sup>22</sup> M. Matusiak-Frącczak, *Przyszłość tajemnicy adwokackiej...*, s. 77.

<sup>23</sup> M. Wilk, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2, s. 18.

Drugim przypadkiem uchylenia zasady poufności relacji pomiędzy prawnikiem a jego klientem są przepisy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>24</sup> (Anti Money Laundering – AML). Konstrukcja tych przepisów posłużyła za wzór dla obowiązków MDR<sup>25</sup>. Rozwiązania zawarte w dyrektywie AML z 2005 r.<sup>26</sup> posługują się podobnym mechanizmem do tego, który został wprowadzony w przepisach MDR. Standard ustanowiony przez orzecznictwo dotyczące przepisów AML<sup>27</sup> może *per analogiam* posłużyć do przybliżenia ewentualnego minimalnego standardu w przypadku regulacji MDR.

## 2. WYROK C-305/05 I OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

W wyroku TSUE w sprawie *Ordre des barreaux francophones et germanophone*<sup>28</sup>, w którym badano zgodność przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu z prawem do rzetelnego procesu, zastosowano konkretne kryteria dopuszczalności wyłączenia tajemnicy zawodowej, tzn. przyzwolono na wyłączenie co do czynności biznesowych niestanowiących istoty zawodów prawniczych<sup>29</sup>.

Temat naruszenia prawa do prywatności został natomiast rozwinięty przez Rzecznika Generalnego TSUE M. Poiaresa Maduro. W swojej opinii zaproponował Trybunałowi metodologię określania granicy kluczowych pojęć. Zgodnie z nią na ochronę zasługiwałyby te czynności, które stanowią istotę zawodu adwokata, w szczególności związane z postępowaniem i udzielaniem porad prawnych. Ochrona nie przysługiwałaby jednak, gdyby adwokat działał w charakterze „pośrednika biznesowego”. Pod pojęciem

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r., poz. 723) implementująca Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu (AML).

<sup>25</sup> J. Rudowski, *Rozdział 11A. Informacje o schematach podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Warszawa 2019, s. 619.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> A. Płoszka, *Tajemnica zawodowa prawników a przeciwdziałanie praniu pieniędzy w kontekście dialogu trybunałów europejskich*, [w:] *Wpływ Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na funkcjonowanie biznesu*, red. A. Bodnar, A. Płoszka, Warszawa 2016, s. 114.

<sup>28</sup> C-305/05 *Ordre des barreaux francophones et germanophone przeciwko Conseil des Ministres* (ECLI:EU:C:2007:383).

<sup>29</sup> Ibidem, poz. 33.

tym rozumiane są takie sytuacje, w których prawnik podejmuje się „prze­prowadzenia lub przygotowania transakcji handlowej lub finansowej oraz gdy klient udziela prawnikowi instrukcji”. W takich sytuacjach należy wy­łączyć obowiązki informacyjne, zwłaszcza gdy porady prawne służą orga­nizowaniu działalności zgodnie z prawem<sup>30</sup>.

Nie ulegało przy tym wątpliwości, że wzmocnionej ochronie podle­ga tajemnica związana z reprezentacją i obroną klienta<sup>31</sup>. Sama dyrektywa AML rozszerza zakres tej ochrony na „ustalenie sytuacji prawnej klienta”. Najistotniejsze dla rozstrzygnięcia problemu okazało się zinterpretowanie tego pojęcia. Według rzecznika pojęcie to obejmuje także udzielanie porad prawnych, choćby ze względu na podstawowy wymóg dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

W praktyce trudno oddzielić czynności polegające na reprezentowaniu i te związane z doradzaniem<sup>32</sup>. Każdorazowy podział wpłynąłby z pewno­ścią negatywnie na zaufanie między prawnikiem a jego klientem. Wynika z tego, że wyłączenie tajemnicy zawodowej w stosunku do porad prawnych byłoby naruszeniem właśnie jej istoty.

Jednocześnie istotne jest ustalenie kryterium wskazującego, któ­re czynności stanowią istotę zawodów prawniczych, a które są zwykłymi czynnościami biznesowymi<sup>33</sup>. Wydaje się, że odpowiednim kryterium jest czynnik niezależności w relacjach z klientem. O ile bowiem prawnik przed­stawia klientowi stan prawny oraz dokonuje jego oceny w celu organizowania jego działalności zgodnie z prawem, nie powinien podlegać obowiązkowi raportowania. Inaczej jest, gdy prawnik dokonuje oceny stanu prawnego w celu przeprowadzenia transakcji, lecz to jego klient daje instrukcje, jakie kierunki działania obrać<sup>34</sup>. Rzecznik zaproponował stosowanie domnie­mania działania prawnika w charakterze doradcy prawnego<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> Rzecznik Generalny M. Poiares Maduro, Opinia w sprawie C-305/05 *Ordre des barreaux francophones et germanophone przeciwko Conseil des ministres*, poz. 73.

<sup>31</sup> Ibidem, poz. 55.

<sup>32</sup> Ibidem, poz. 61.

<sup>33</sup> Ibidem, poz. 65.

<sup>34</sup> Ibidem, poz. 70.

<sup>35</sup> Ibidem, poz. 72.

3. SKARGA NR 12323/11 *MICHAUD PRZECIWKO FRANCJI*

Podobną sprawą zajął się kilka lat później ETPC w orzeczeniu *Michaud*<sup>36</sup>. Na wniosek francuskiego adwokata Patricka Michauda Trybunał zbadał, czy przepisy AML nie ingerują nieproporcjonalnie w tajemnicę zawodów prawniczych.

Trybunał uznał, że przepisy o zwalczaniu terroryzmu nie naruszają prawa do prywatności w kontekście szczególnej ochrony komunikacji między prawnikami a ich klientami. Jednym z czynników, który zaważył na takim stanowisku, było istnienie filtra chroniącego tajemnicę zawodową, w postaci wyznaczenia organu samorządu zawodowego jako właściwego do odbierania raportów. W omawianym przypadku pojawiły się dwa takie organy: prezes Adwokatury przy Radzie Stanu i Sądzie Kasacyjnym oraz dziekan Izby Adwokackiej. Zauważono, że organy te, będąc w istocie przedstawicielami tego samego zawodu i powołane do stania na straży tajemnicy zawodowej, dają wystarczającą rękojmię zachowania istoty tajemnicy zawodowej. Mechanizm wdrożony we Francji został bowiem tak skonstruowany, aby organy te przekazywały administracji rządowej jedynie takie informacje, co do których mają pewność, że ich przekazanie nie stanowi naruszenia tajemnicy prawnie chronionej<sup>37</sup>. W polskiej ustawie AML brak takich instytucji. Podejrzenia popełnienia przestępstwa muszą być raportowane wprost do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF).

Drugą okolicznością przesądzającą o tym, że francuskie przepisy AML nie stanowią nieproporcjonalnej ingerencji w szczególnie chronione prawo tajemnicy zawodowej, było ograniczenie obowiązku sprawozdawczego do dwóch przypadków. Pierwszy dotyczy sytuacji, w której prawnicy w ramach działalności zawodowej uczestniczą w transakcjach związanych z nieruchomościami w imieniu i na rzecz swoich klientów lub gdy działają jako powiernicy. Drugi odnosi się do pewnych kategorii operacji finansowych i majątkowych. Podsumowując, Trybunał uznał raportowanie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa za zgodne z prawem, o ile nie dotyczy istoty działalności adwokata<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Skarga nr 12323/11, *Michaud przeciwko Francji*.

<sup>37</sup> *Ibidem*, poz. 129.

<sup>38</sup> *Ibidem*, poz. 127–128.

## 4. OCENA ORZECZEŃ W KONTEKŚCIE MDR

Z kryterium zaproponowanego przez M. Poiaresa Maduro można wysnuć wniosek, że nie powinny podlegać raportowaniu schematy podatkowe standaryzowane ani żadne uzgodnienia opierające się na powszechnie uznanych narzędziach prawnych. Właściwe byłoby wyłączenie raportowania w stosunku do wszelkich czynności doradców podatkowych, o ile nie wiążą się z istnieniem sztucznych struktur lub czynności ekonomicznie nieuzasadnionych<sup>39</sup>.

M. Wilk<sup>40</sup> przedstawił podobną koncepcję. Odwołując się do klauzuli GAAR<sup>41</sup>, zaproponował, aby obowiązki MDR oprzeć na przesłance sztuczności<sup>42</sup>, tak aby zachować zasadę proporcjonalności. Zgodnie z art. 119a o.p. czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli korzyść ta jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy, czynność została dokonana głównie dla osiągnięcia tej korzyści, a sposób działania jest sztuczny. Artykuł 119c ustala więc kryteria oceny sztuczności operacji, opierając się na podstawach ekonomicznych, jakimi kierowałby się zgodnie z prawem podmiot działający rozsądnie.

Wydaje się, że ustawodawca również próbował nawiązać do podobnej koncepcji, na co może wskazywać konstrukcja kryterium głównej korzyści. Podobnie jak w przypadku klauzuli GAAR, kryterium to zestawia uzyskaną korzyść podatkową z podmiotem działającym rozsądnie i kierującym się zgodnym z prawem celem, który mógłby wybrać inny sposób postępowania. W takim przypadku korzyść podatkowa jest motorem uzgodnienia. Można powiedzieć, że w przepisach MDR posłużono się podobnymi zwrotami, chociaż sformułowano je mniej przejrzyście. Zabrakło jednak w definicji głównej korzyści elementu uzasadnienia ekonomicznego oraz nawiązania do sprzeczności uzgodnienia z przedmiotem i celem ustawy.

<sup>39</sup> Przesłanka czynności „ekonomicznie nieuzasadnionych” jest konstrukcją prawnopodatkową. W nauce ekonomii istnieje teoria istotności struktury kapitału, zgodnie z którą obciążenia podatkowe mają istotny wpływ na decyzje przedsiębiorstw.

<sup>40</sup> 143. Konferencja Podatkowa „Unikanie opodatkowania w polskim systemie prawa podatkowego. Perspektywa konstytucyjna” organizowana przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego z dnia 10–11 grudnia 2019.

<sup>41</sup> Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego z art. 119A o.p. (General Anti-Avoidance Rules).

<sup>42</sup> M. Wilk zaprezentował tezę o racjonalności powiązania obowiązków MDR z przesłanką sztuczności (sztucznej struktury), która mogłaby być zapożyczona z klauzuli GAAR. Teza zaprezentowana na Konferencji nie została dotąd opublikowana.

Chociaż użyto częściowo tych samych elementów składowych determinujących raportowanie schematów podatkowych, to nieuwzględnienie ich wszystkich może wywierać inne skutki prawne. Projektodawcy podali w uzasadnieniu, że mowa o raportowaniu każdego działania dokonanego z pobudek podatkowych, nawet jeżeli wynika z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych<sup>43</sup>. Jest to wykładnia spójna z treścią objaśnień podatkowych, w których wskazano, że jeżeli dany cel ekonomiczny może być osiągnięty na różne sposoby, a podmiot wybierze ten korzystniejszy podatkowo, to będzie to podlegać raportowaniu<sup>44</sup>. Nie tylko jednak zła konstrukcja kryterium głównej korzyści stanowi przeszkodę dla powiązania raportowania ze sztucnością. Nawet gdyby ustawodawca dopasował brzmienie tego przepisu do klauzuli GAAR, to dla schematu podatkowego ma to znaczenie tylko o tyle, o ile uzgodnienie ma ogólną cechę rozpoznawczą. Jeżeli natomiast ma szczególną bądź inną szczególną cechę rozpoznawczą, to nie wymaga się od takiego uzgodnienia spełnienia dodatkowego kryterium głównej korzyści dla obowiązku raportowania.

Podobnie jak w przepisach MDR, ustalono krąg instytucji obowiązanych do raportowania odpowiednim instytucjom informacji, przewidzianych przez ustawę oraz do współpracy z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej (GIIF). Instytucjami obowiązаныmi są przedstawiciele zawodów prawniczych, złagodzone jednak obowiązek zawiadomienia GIIF o okolicznościach, które mogą wskazywać na podejrzenie popełnienia przestępstwa. Powinność ta nie dotyczy bowiem prawników w zakresie informacji uzyskanych podczas ustalania sytuacji prawnej klienta w związku z postępowaniem sądowym lub udzielania porady prawnej związanej z wszczęciem bądź uniknięciem wszczęcia postępowania sądowego<sup>45</sup>. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że taki złagodzony rygor dla zawodów zaufania publicznego nie znalazł się w polskiej regulacji MDR. Tylko w załączniku do objaśnień podatkowych zawarto informację o podobnym brzmieniu,

<sup>43</sup> M. Wilk, *Ujawnianie schematów podatkowych...*, s. 19.

<sup>44</sup> *Objaśnienia podatkowe: informacje...*, s. 20 in fine.

<sup>45</sup> Artykuł 75 Ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu: „Obowiązek przekazywania informacji i zawiadomień [...] nie dotyczy instytucji obowiązanych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 14, w zakresie informacji uzyskanych podczas ustalania sytuacji prawnej klienta w związku z postępowaniem sądowym, wykonywaniem obowiązków polegających na obronie, reprezentowaniu lub zastępowaniu klienta w postępowaniu sądowym albo udzielaniu klientowi porady prawnej dotyczącej wszczęcia postępowania sądowego lub uniknięcia takiego postępowania, niezależnie od czasu uzyskania tych informacji”.

nie można jednak przejść obojętnie obok tego, że objaśnienia mają znacznie słabszą moc prawną niż ustawa<sup>46</sup>.

Jeszcze na etapie prac legislacyjnych Krajowa Rada Doradców Podatkowych (KRDP) opublikowała stanowisko, w którym wskazała na zagrożenia dla tajemnicy zawodowej<sup>47</sup>, m.in. w postaci ogólnej cechy rozpoznawczej polegającej na ustanowieniu pomiędzy doradcą a jego klientem postanowień o poufności. Jak słusznie zauważyła KRDP, „zawarcie w umowie/uzgodnieniu klauzuli poufności wynika z istoty zawodu zaufania publicznego, jako że to właśnie pełna poufność umożliwia przekazanie przez klienta przedstawicielowi danego zawodu zaufania publicznego wszelkich informacji w celu wypracowania przez doradcę najodpowiedniejszych dla klienta rozwiązań zgodnych z obowiązującym prawem”<sup>48</sup>. Do tego zarzutu ustawodawca odniósł się w objaśnieniach podatkowych<sup>49</sup>. Zgodnie z wykładnią autentyczną tam zawartą klauzula poufności nie dotyczy ani tajemnicy zawodowej, ani handlowej. Dotyczy natomiast zachowania poufności w stosunku do osób trzecich w zakresie sposobu osiągnięcia korzyści podatkowych. Innymi słowy, poufność w znaczeniu MDR dotyczy utrzymania tajemnicy przedsiębiorstwa odnoszącej się do nowego produktu. Objasnienia posługują się tutaj określeniem „innovacyjny” wobec takiego uzgodnienia. W celu zachowania przewagi nad konkurencją niezbędne jest utrzymanie struktury produktu w tajemnicy.

Jedną z zaproponowanych przez Poiarsesa Maduro przesłanek dopuszczalności ingerencji w tajemnicę zawodów prawniczych jest brak swobody prawnika przy wykonywaniu czynności, określony jako „udzielanie przez klienta instrukcji”. Rzeczywiście, praca wykonywana przy stosowaniu się do ścisłych wytycznych udzielonych przez klienta nie jest cechą charakterystyczną wolnego zawodu prawniczego, jakim jest doradca podatkowy. Zgodnie z art. 5 ust. 1 Zasad etyki doradców podatkowych „Doradca podatkowy wykonuje zawód w sposób niezależny. W swoich decyzjach podlega jedynie przepisom prawa i zasadom etyki doradców podatkowych”. Dodatkowo według art. 4 ust. 1 Zasad etyki „Doradca podatkowy wykonuje czynności zawodowe według najlepszej woli i wiedzy, w sposób rzetelny,

<sup>46</sup> *Objaśnienia podatkowe: informacje...*, s. 102, pkt 10.

<sup>47</sup> Krajowa Rada Doradców Podatkowych przyjęła stanowisko w sprawie tajemnicy zawodowej w projekcie zmian w Ordynacji Podatkowej, <https://kidp.pl/strona.php/2717> (dostęp: 8.03.2021).

<sup>48</sup> *Ibidem*, pkt 1.

<sup>49</sup> *Objaśnienia podatkowe: informacje...*, s. 68.



z zachowaniem należytej staranności<sup>50</sup>. Natomiast zgodnie z art. 31 ustawy o doradztwie podatkowym<sup>51</sup> doradca podatkowy wprawdzie może być zatrudniony, ale ten stosunek pracy nie może naruszać jego niezależności i bezstronności, a także nie może pozostawać w sprzeczności z zasadami etyki zawodowej doradcy podatkowego.

Z przytoczonych przepisów wynika, że immanentną cechą wykonywania zawodu doradcy podatkowego jest niezależność. Tymczasem według Poiaresa Maduro może dojść do przełamania ochrony tajemnicy zawodów prawniczych w sytuacji, gdy doradca podatkowy nie wykonuje czynności związanych z istotą tego zawodu i nie jest niezależny. Są to przypadki, gdy doradca podatkowy przeprowadza lub przygotowuje transakcje handlowe lub finansowe. Tym samym nie wykonuje czynności prawniczych, do których wymagane są szczególne kompetencje, lecz wykonuje czynności, które mogłaby podjąć każda osoba. Warto także zwrócić uwagę, że przygotowywanie jakichkolwiek transakcji jest czynnością wtórną, polegającą na wykonywaniu prac już zaplanowanych. A *contrario* nie powinny podlegać raportowaniu wszelkie czynności cechujące się niezależnością, właściwe dla wolnego zawodu doradcy podatkowego.

## 5. PODSUMOWANIE

Zgodnie z orzecznictwem TSUE i ETPC można określić następujące przesłanki proporcjonalności ingerencji w tajemnicę zawodową doradcy podatkowego:

- przesłanka formalna jako raportowanie schematu podatkowego wyznaczonemu organowi izby doradców podatkowych;
- raportowaniu powinny podlegać czynności biznesowe niestanowiące istoty zawodów prawniczych;
- z obowiązku raportowania powinny być bezwzględnie wyłączone czynności związane z postępowaniem sądowym i polegające na udzielaniu porad prawnych, w tym polegające na organizowaniu swojej działalności zgodnie z prawem;

<sup>50</sup> Artykuł 4 ust. 1 i art. 5 ust. 1 Zasad etyki doradców podatkowych, Załącznik do uchwały nr 237/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych, dalej: Zasady etyki.

<sup>51</sup> Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 130), art. 31 ust. 2 i 3.

- obowiązek sprawozdawczy powinien dotyczyć tych czynności, kiedy doradca podatkowy działa jako pośrednik biznesowy. Za takie należy uznać przeprowadzenie lub przygotowanie transakcji handlowej lub finansowej oraz sytuacje, gdy klient udziela prawnikowi instrukcji;
- z obowiązku sprawozdawczego powinny zostać wyłączone czynności związane z reprezentowaniem i obroną klienta;
- z obowiązków MDR należy zwolnić takie czynności, przy których doradca podatkowy zachowuje niezależność. Potrzebne byłoby też domniemanie niezależnego działania doradcy podatkowego. Takie kryterium zapewniłoby objęcie obowiązkiem sprawozdawczym jedynie działań o charakterze *stricte* optymalizacyjnym; należy powiązać obowiązek raportowania z kryterium sztuczności struktur, ewentualnie także z kryterium rozwiązań innowacyjnych i chronionych poufnością przed innymi podmiotami.

Ostatnia przesłanka jest przesłanką *de lege ferenda*, a wynika z wniosku, że raportowanie schematów podatkowych standaryzowanych nie ma aksjologicznego uzasadnienia, tym bardziej że ustawodawca ma pewne problemy z identyfikacją tej kategorii schematów. W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej MDR znalazł się przykład niegdysiejszej popularności prowadzenia działalności w formie spółki komandytowo-akcyjnej, dla zobrazowania schematu podatkowego<sup>52</sup>. Nie kwestionując faktu, że taka forma prowadzenia działalności gospodarczej była bardzo popularna do momentu objęcia jej podatkiem dochodowym od osób prawnych, należy stwierdzić, że trudno uznać spółkę komandytowo-akcyjną za przejaw agresywnego planowania podatkowego. Do 2014 r. spółka ta była transparentna podatkowo, nie można zatem uznać, że było to działanie sztuczne lub innowacyjne. Korzystanie przez podatników z legalnych i akceptowanych powszechnie narzędzi prawnych nie powinno być piętnowane.

## 6. ZAKOŃCZENIE

Na koniec warto zauważyć, że o ile pod pewnymi warunkami TSUE i ETPC dopuściły raportowanie w związku z przepisami AML, to jednak dotyczą one poważnych, trudnych do wykrycia i bardzo szkodliwych

<sup>52</sup> Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk 2860, s. 98 i 100.

społecznie przestępstw, natomiast raportowanie MDR dotyczy działań całkowicie legalnych, a niekiedy nawet społecznie akceptowanych lub obojętnych. Z tego względu należy uznać, że wymienione wyżej przesłanki proporcjonalności ingerencji w tajemnicę zawodową wyznaczają standard minimalnej ochrony i nie jest wykluczone, że późniejsze orzecznictwo ustanowi ochronę na wyższym poziomie.

Ze względu na to, że motywy społeczne przepisów MDR są znacznie mniej doniosłe, trzeba też zgodzić się ze stanowiskiem Rady Krajowej Izby Doradców Podatkowych, zgodnie z którym „korzystający powinien być podmiotem odpowiedzialnym za ostateczne dostarczenie raportu – częstokroć to tylko on dysponuje właściwymi informacjami na temat momentu i zakresu wdrożenia konkretnych rozwiązań, ostatecznego całościowego ich kształtu oraz wpływu na zobowiązanie podatkowe”<sup>53</sup>.

Przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych zostały uchwalone w wyniku transpozycji dyrektywy 2018/822. Zgodnie z motywem 18 dyrektywy jej przepisy pozostają w zgodzie z prawami fundamentalnymi<sup>54</sup>. Trudno uznać, że ciekawość administracji skarbowej jest wystarczającą przesłanką, aby usprawiedliwić głęboką ingerencję w prawo do sądu i do poufności korespondencji.

## BIBLIOGRAFIA

- Kowalik-Bańczyk K., *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach antymonopolowych. W kierunku unifikacji standardów proceduralnych w Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Malinowski D.M., *Dyrektywa 2018/822 – zasady przekazywania informacji o uzgodnieniach transgranicznych i ich skutkach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.
- Mariański A., Michalak A., *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8(352).
- Matusiak-Frączczak M., *Przyszłość tajemnicy adwokackiej w Polsce*, [w:] *Perspektywy rozwoju samorządów prawniczych*, red. P. Rączka, K. Rokicka-Murszewska, Toruń 2020.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 9, Legalis/el.

<sup>53</sup> Krajowa Rada Doradców Podatkowych przyjęła stanowisko w sprawie tajemnicy zawodowej w kontekście obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, akapit 4, <https://kidp.pl/strona.php/2833> (dostęp: 8.03.2021).

<sup>54</sup> Motyw 18 Dyrektywy Rady UE 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.: „Niniejsza dyrektywa nie narusza praw podstawowych oraz jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej” (Dz. Urz. UE L 139/1 z dnia 25 maja 2018 r.).

- Płoszka A., *Tajemnica zawodowa prawników a przeciwdziałanie praniu pieniędzy w kontekście dialogu trybunałów europejskich*, [w:] *Wpływ Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na funkcjonowanie biznesu*, red. A. Bodnar, A. Płoszka, Warszawa 2016.
- Rudowski J., *Rozdział 11A. Informacje o schematach podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Warszawa 2019.
- Wilk M., *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2.

## THE RATIONALE FOR THE PERMISSIBILITY OF MDR'S INTERFERENCE WITH TAX ADVISOR CONFIDENTIALITY IN THE CONTEXT OF THE CASE LAW OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION AND THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

**Summary.** The article focuses on the problem of the threats to the legal professional privilege caused by MDR (Mandatory Disclosure Rules). Nevertheless, this conflict has already been solved in the cases of anti-money laundering and counter terrorism financing (AML) regulations. The article thus discusses how the AML rule can be applied to as the minimum standard of proportionality for MDR cases. Assuming the motives of AML regulations are more socially important than the MDR regulations it has to be considered whether the MDR regulations should face stronger filters. Using the practice of jurisprudence established by the ECHR and CJEU, Polish regulations and authentic interpretations on that topic will be reviewed.

**Keywords:** Mandatory Disclosure Rules, human rights, Court of Justice of the European Union, European Court of Human Rights, anti-money laundering, proportionality, legal professional privilege

Maciej Jaśniewicz\*

## NOWELIZACJA ZRYCZAŁTOWANEGO OPODATKOWANIA PRZYCHODÓW Z NAJMU W ŚWIETLE DOTYCHCZASOWYCH REGULACJI W ZAKRESIE OPODATKOWANIA OSÓB FIZYCZNYCH Z TEGO ŹRÓDŁA PRZYCHODU

**Streszczenie.** Począwszy od 1 stycznia 2021 r., po raz kolejny znowelizowane zostały zasady dotyczące zryczałtowanego opodatkowania przychodów z najmu. Zgodnie z nowymi regulacjami może ono mieć zastosowanie zarówno do umów, które nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, jak i do najmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. W artykule przedstawiono rys historyczny dotyczący zasad opodatkowania najmu zarówno podatkiem zryczałtowanym od przychodów, jak i podatkiem dochodowym od osób fizycznych ustalany na podstawie zasad ogólnych. Głównym celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zmieniających się w czasie uregulowań prawnych odnoszących się do zasad opodatkowania najmu i w ramach wykonywanej w tym przedmiocie działalności gospodarczej, i w ramach tzw. najmu prywatnego. Ponadto wskazano na problemy interpretacyjne związane zwłaszcza z przepisami dotyczącymi zaliczania strumienia przychodów z najmu do właściwego źródła przychodów. W podsumowaniu dokonano oceny nowej regulacji, wskazując jej plusy i minusy.

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie ryczałtowe, najem, kwalifikacja przychodu do źródła, nowelizacja PIT

---

\* Sędzia NSA



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

Dokonując nowelizacji ustaw dotyczących opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne, ustawodawca kolejny raz dokonał zmian dotyczących opodatkowania przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze<sup>1</sup>. Zmiany te mają bardzo istotne znaczenie, gdyż umowy dotyczące korzystania z nieruchomości są niezwykle powszechne w obrocie prawnym i m.in. z tego powodu doczekały się odrębnych regulacji w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup>. Jedynie pozornie zmiana ta w części dotyczącej przychodów z najmu dotyczy rozszerzenia zakresu opodatkowania ryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne także na te, które prowadzą działalność gospodarczą w zakresie wynajmu nieruchomości. W istocie wydaje się, że jest ona kolejną podjętą przez ustawodawcę próbą zmierzającą do uporządkowania wzajemnych relacji pomiędzy dwoma konkurencyjnymi źródłami przychodów, tj. pozarolniczą działalnością gospodarczą (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>) a najmem, podnajmem, dzierżawą, poddzierżawą oraz innymi umowami o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.). W dalszej części artykułu na oznaczenie najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, którymi to terminami posługuje się ustawodawca zarówno w u.p.d.o.f., jak i w u.z.p.d.o.f.<sup>4</sup> na określenie odrębnego źródła przychodu, będą się w skrócie posługiwał określeniem „najem”. W takim też znaczeniu pojęcie to zostało zastosowane w tytule opracowania.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 2123).

<sup>2</sup> S. Babiarz, A. Bieranowski, M. Jaśniewicz, T. Kolanowski, R. Pęk, E. Stefańska, *Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym i podatkowym*, t. 2, Warszawa 2017, s. 401.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.), dalej: „u.p.d.o.f.”

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1905 ze zm.), dalej: „u.z.p.d.o.f.”

## 2. RYS HISTORYCZNY

Na wstępie należy w aspekcie historycznym rozważyć, jak na przestrzeni lat ustawodawca wskazywał, czy też próbował identyfikować i rozdzielać, przychody z najmu jako odrębnego źródła przychodu oraz z działalności gospodarczej polegającej na wynajmie nieruchomości i jak interpretowane były poszczególne przepisy, które tego dotyczyły. Przypomnieć wobec tego należy, że już od chwili wejścia w życie u.p.d.o.f. przypisanie strumienia przychodów z najmu do właściwego źródła przychodów sprawiało trudności. Związane one były z brakiem precyzji zapisów u.p.d.o.f. i w konsekwencji z komplikacjami dotyczącymi prawidłowej wykładni zapisów art. 10 ust. 1 pkt 3 i 6 u.p.d.o.f.

W pierwotnym brzemieniu w u.p.d.o.f. nie zamieszczono definicji legalnej działalności gospodarczej (czy pozarolniczej działalności gospodarczej, którymi to terminami posługuje się ustawodawca zamiennie od 1 stycznia 2007 r., uznając je w definicji legalnej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. za synonimy). Ustawodawca uczynił to po raz pierwszy dopiero w 2003 r., najpierw poprzez odesłanie do jej rozumienia na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, a od 2004 r. zamieszczając w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. autonomiczną definicję na użytek tej ustawy. Od tej też daty przyjęto, że pozarolnicza działalność gospodarcza oznacza działalność zarobkową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzoną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9. Z kolei art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. stanowił na początku jego obowiązywania, że źródłem przychodów jest „najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej”. Dopiero na skutek nowelizacji tego przepisu z dniem 1 stycznia 2001 r. w omawianym punkcie art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. dodano na końcu zapis po przecinku stanowiący, że najem jako odrębne źródło nie obejmuje najmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą (*expressis verbis*: „[...] z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą”)<sup>5</sup>. Jednocześnie

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2000 r., Nr 104, poz. 1104), art. 1 pkt 6 lit. a tiret iii.

w przepisie szczegółowym dotyczącym rozwinięcia i identyfikacji przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 14 u.p.d.o.f.) dodano, również z dniem 1 stycznia 2001 r., wśród egzemplifikacyjnego wyliczenia przychodów z działalności gospodarczej nowy art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f., zgodnie z którym przychodem z działalności gospodarczej są także przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

Z porównania tych dwóch jednostek redakcyjnych (czyli art. 10 ust. 6 in fine oraz art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f.) wynika zatem, że ustawodawca posłużył się tym samym określeniem mówiącym o najmie „składników majątku związanych z działalnością gospodarczą”. W pierwszym przypadku umowa najmu zawarta przez podatnika takiego składnika jest przesłanką negatywną i eliminuje przychód ze źródła z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., tj. najem. W drugim przypadku umowa najmu takiego składnika majątku jest przesłanką pozytywną i nakazuje kwalifikowanie przychodu z tego tytułu do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., tj. pozarolniczej działalności gospodarczej. Nowelizacja ta miała na celu rozwianie wątpliwości dotyczących tego, czy najem składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej przez przedsiębiorców można w ogóle kwalifikować do przychodów z działalności gospodarczej, gdyż – jak wskazano w literaturze – we wcześniejszym stanie prawnym wątpliwości wywoływała sytuacja związana z osiąganiem przychodów z najmu i możliwością zaliczania w ogóle przychodów z tego tytułu do działalności gospodarczej<sup>6</sup>. W orzecznictwie na tle ówczesnego stanu prawnego co do zagadnienia, czy do źródła przychodu określanego jako „najem” należy zaliczyć każdy bez wyjątku najem, czy też tylko taki najem, który nie stanowi jednocześnie działalności gospodarczej, wypowiedziano pogląd, że z punktu widzenia logiki między obu pojęciami zachodzi stosunek krzyżowania się, gdyż jest taki najem, który stanowi działalność gospodarczą, jednakże nie każda pozarolnicza działalność gospodarcza polega na wynajmowaniu pomieszczeń. W efekcie postawiono tezę, że „art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. obejmował tylko taki najem, który nie stanowił działalności gospodarczej”<sup>7</sup>. Ponadto wywodzono, że „gdy podatnik prowadzi działalność gospodarczą, w ramach

<sup>6</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 10 i art. 14*, [w:] *idem*, *PIT. Komentarz*, t. 15, SIP/LEX 2015.

<sup>7</sup> Por. wyroki NSA w Warszawie z 16 września 1998 r.: sygn. III SA 4726/97, ONSA 1999/2/67, oraz sygn. III SA 1504/97, SIP/LEX nr 1692468.



której świadczy usługi najmu, nieuzasadnione byłoby wydzielenie z zakresu tej działalności jednego rodzaju usług (najmu) i traktowanie go jako odrębnego od tejże działalności gospodarczej źródła przychodu. Określenie w art. 10 ust. 1 pkt. 6 u.p.d.o.f. najmu jako źródła przychodu, oprócz innych źródeł, nie uzasadnia jego wyodrębnienia ze źródła, jakim jest wspomniana działalność gospodarcza i traktowania jako samoistnego źródła przychodu. Najem stanowi jednak takie źródło przychodu w odniesieniu do pozostałych podatników nieprowadzących działalności gospodarczej<sup>8</sup>. Teza ta nie była wszakże tak jednoznaczna dla organów podatkowych dokonujących wykładni tych przepisów. Dowodzi to, że już od początku obowiązywania u.p.d.o.f. pojawiały się kontrowersje co do prawidłowego kwalifikowania przychodów z najmu do właściwego źródła przychodów, a dotyczyły one najmu będącego elementem lub przejawem wykonywania przez osoby fizyczne działalności gospodarczej. Te dwie regulacje, czyli art. 10 ust. 6 in fine oraz art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f. obowiązują od 2001 r. w niezmiennym brzmieniu do chwili obecnej.

Kolejne komplikacje co do kwalifikowania przychodu z umowy najmu pojawiły się po wejściu w życie 1 stycznia 1999 r. u.z.p.d.o.f., a raczej po kolejnych nowelizacjach tej ustawy. Z jednej strony w momencie wejścia jej w życie ustawodawca przewidział, że nie wyłączało opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych osiągnięcie dodatkowo przychodów z najmu, lecz z drugiej strony zawarto jednocześnie zastrzeżenie, aby przychody te podlegały odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach (art. 8 ust. 4 i 5 u.z.p.d.o.f. w pierwotnym brzmieniu). Ponadto wprost wskazano w pkt 15 załącznika nr 2 do u.z.p.d.o.f., że świadczenie usług wynajmu nieruchomości wyłączało podatnika z opodatkowania ryczałtem. Biorąc pod uwagę, że w pierwotnym brzmieniu u.z.p.d.o.f. dopuszczała możliwość opodatkowania tylko niektórych wskazanych przychodów (dochodów) osiągniętych przez osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, to porównanie przywołanych powyżej zapisów zdawało się wskazywać, że najem na gruncie u.z.p.d.o.f. nie był w ogóle traktowany jako forma lub przejaw prowadzenia działalności gospodarczej, co zdaje się korespondować ze wskazanym powyżej zapisem art. 10 ust. 6 u.p.d.o.f., który obowiązywał do 1 stycznia 2001 r. Zgodnie z wolą ustawodawcy podatnicy będący przedsiębiorcami

<sup>8</sup> Por. wyrok NSA Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 13 maja 1999 r., sygn. SA/Po 1817/98, SIP/ LEX nr 37833.

opodatkowanymi zryczałtowanym podatkiem i uzyskujący takie przychody mieli obowiązek ich kwalifikowania do odrębnego źródła, jakim był najem przewidziany w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., i ich opodatkowania podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach. Na skutek nowelizacji dokonanej z dniem 1 stycznia 2003 r. umożliwiono opodatkowanie w sposób zryczałtowany także przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nieprowadzące pozarolniczej działalności gospodarczej, a osiągające przychody z tytułu umowy najmu, o czym stanowiła nowa redakcja art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f. Kolejna nowela obowiązująca od 1 stycznia 2004 r. zmieniła brzmienie art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f., które obowiązuje do dnia dzisiejszego. Zgodnie z nim zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów (dochodów) mogą być objęte również osoby fizyczne osiągające przychody z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Interesujące dla kwalifikacji do odpowiedniego źródła przychodów jest porównanie zapisów art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f., które od 1 stycznia 2003 r. mówiły o osobach fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i osiągających przychody z najmu, a od 1 stycznia 2004 r. o osobach fizycznych osiągających przychody z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Istotne dla przychodów z najmu są też zapisy art. 2 ust. 1a u.z.p.d.o.f. Przepis ten, zamieszczony w artykule dotyczącym formy zryczałtowanego podatku dochodowego, a dodany 1 stycznia 2003 r., stanowił początkowo, że osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, osiągające przychody z tytułu umowy najmu, opłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Jego brzmienie zmieniono 1 stycznia 2004 r. i aż do chwili obecnej stanowi on, że osoby fizyczne osiągające przychody z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, mogą opłacać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Również w tym przypadku ustawodawca w u.z.p.d.o.f. używa sformułowania o przychodach osób fizycznych z umowy najmu, jeśli „umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej”. Wydaje się, że uregulowanie to może oznaczać, iż najem, będący zasadniczo źródłem czerpania pożytków z prawa do rzeczy na podstawie stosunku cywilnoprawnego, w pewnych sytuacjach może być formą prowadzenia działalności gospodarczej, o ile podatnik zawiera taką umowę jako przedsiębiorca-wynajmujący.

Ponadto począwszy od 1 stycznia 2003 r. wprowadzono dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą możliwość opłacania zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych z tytułu usług związanych z nieruchomościami (w tym wynajmem), które objęto 17-procentową stawką zryczałtowanego podatku, co wynikało ze znowelizowanego art. 12 ust. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f. w zw. z poz. 15 załącznika nr 2 do tej ustawy. Jednocześnie skreślono w art. 8 ust. 4 i 5 u.z.p.d.o.f., które zakazywały możliwości objęcia zryczałtowanym podatkiem przychodów z najmu w ramach wykonywania działalności gospodarczej i nakazywały je opodatkować podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach. Rozwiązanie to obowiązywało tylko jeden rok, gdyż na skutek noweli u.z.p.d.o.f. od dnia 1 stycznia 2004 r. wyłączono możliwość opodatkowania przychodów z wynajmu nieruchomości przez osoby fizyczne prowadzące w tym zakresie działalność gospodarczą (wynikało to ze znowelizowanego od tego dnia art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. e u.z.p.d.o.f. w zw. z poz. 10 załącznika nr 2 do tej ustawy).

Kolejnej zmiany przepisów ustawodawca dokonał od 1 stycznia 2011 r. Jednakże, jak wynikało z nowego brzmienia poz. 28 załącznika nr 2 do u.z.p.d.o.f., nadal utrzymano wyłączenie z opodatkowania podatkiem zryczałtowanym działalności gospodarczej polegającej na wynajmie nieruchomości. Jednocześnie z zastrzeżeń poczynionych w załączniku nr 2 do u.z.p.d.o.f. wynikało, że wyłączenie to nie dotyczyło przychodów osiągniętych z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie były zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Taki stan prawny w zakresie możliwości opodatkowania zryczałtowanym podatkiem przychodów z najmu przez osoby fizyczne nieprowadzące w tym zakresie działalności gospodarczej i braku takiej możliwości dla osób wykonujących działalność gospodarczą w przedmiocie wynajmu utrzymywał się do 31 grudnia 2020 r.

### 3. KWALIFIKACJA PRZYCHODÓW Z NAJMU DO WŁAŚCIWEGO ŹRÓDŁA

Analiza rozwiązań legislacyjnych dotyczących opodatkowania przychodów z umów najmu nieruchomości, wynikających z u.p.d.o.f. oraz z u.z.p.d.o.f., które obowiązywały w latach 1992–2020, pozwala na wyciągnięcie kilku wniosków co do kwalifikowania tego rodzaju przychodów przez ustawodawcę. Wynika z nich, że w pierwszym okresie funkcjonowania przepisów dotyczących opodatkowania przychodów z najmu

nieruchomości ustawodawca dość rygorystycznie rozdzielał źródła, w ramach których były one uzyskiwane. Na początku obowiązywania art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. brak było w jego treści wyraźnego zapisu, z którego wynikałoby, że umowy najmu zawierane w ramach wykonywanej działalności gospodarczej, w tym także dotyczące składników majątku związanych z taką działalnością, powinny być zaliczane do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., czyli z pozarolniczej działalności gospodarczej. Stan taki trwał do 1 stycznia 2001 r.

Ponadto ze wskazanych przepisów wynika, że możliwość zaliczania strumienia przychodów generowanego na podstawie umów najmu przez osoby fizyczne prowadzące w tym zakresie działalność gospodarczą na gruncie u.p.d.o.f. oraz u.z.p.d.o.f., w tym także, gdy przychody takie nie stanowiły głównego przedmiotu ich działalności gospodarczej, była różnie ujmowana w warstwie językowej w tych dwóch aktach prawnych, którą posługiwał się ustawodawca dla określenia tego źródła przychodów. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2001 r. zaliczanie przychodów z najmu do działalności gospodarczej nazywane jest najmem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Z kolei na gruncie u.z.p.d.o.f. ustawodawca w regulacjach dotyczących przychodów z najmu początkowo mówił o osobach fizycznych nieprowadzących pozarolniczej działalności gospodarczej, osiągających przychody z tytułu umowy najmu (art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r.), a następnie o osobach fizycznych osiągających przychody z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2004 r.). *A contrario* należy przyjąć wobec tego, że z obecnej regulacji z u.z.p.d.o.f. wynika to, że o kwalifikacji strumienia przychodów do źródła z działalności gospodarczej decydować powinno to, czy umowy najmu zawarte zostały w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Unormowanie to nie nawiązuje więc do wyrażeń ustawowych mówiących o składnikach majątku związanych z działalnością gospodarczą, którymi posługuje się ustawodawca od 1 stycznia 2001 r. w art. 10 ust. 1 pkt 6 in fine oraz w art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f., za pomocą których, jak się zdaje, kwalifikuje przychody z tytułu najmu do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza.

Chaos terminologiczny w przepisach u.p.d.o.f. oraz u.z.p.d.o.f. dotyczących opodatkowania przychodów z najmu pogłębia dodatkowo to, że zgodnie z definicją legalną z art. 4 pkt 12 u.z.p.d.o.f. użyte w tej ustawie

określenie „pozarolnicza działalność gospodarcza” oznacza pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym. Przepis ten został dodany do u.z.p.d.o.f. z dniem 1 stycznia 2004 r., od kiedy to jednocześnie na mocy nowelizacji art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. zamieszczono w tej ustawie autonomiczną definicję legalną działalności gospodarczej, która nie odsyłała już do jej rozumienia zgodnego z przepisami Ordynacji podatkowej. Zgodnie zatem z jej brzmieniem także na gruncie u.z.p.d.o.f. w obecnym stanie prawnym, ilekroć w ustawie tej jest mowa o pozarolniczej działalności gospodarczej, oznacza to działalność zarobkową: a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych – prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9. W literaturze wskazano, że ustawodawca, przyjmując w u.p.d.o.f. uniwersalną definicję działalności gospodarczej, uznał, że jej prowadzenie i osiągnięcie z niej przychodów to stan obiektywny. „Do uzyskiwania przychodów z tego źródła nie jest konieczne, aby podatnik miał status przedsiębiorcy, nie jest konieczna rejestracja tej działalności w sposób przewidziany w przepisach odrębnych dotyczących wymogów formalnych, jakie powinna spełnić osoba prowadząca działalność gospodarczą”<sup>9</sup>. Co jednak istotne, definicja ta w warstwie językowej i, jak należy przyjmować, także normatywnej nie odwołuje się do charakteryzowania działalności gospodarczej poprzez udostępnianie w jakiegokolwiek formie składników majątku związanych z działalnością gospodarczą kontrahentom przedsiębiorcy.

Z przedstawionych powyżej rozważań wynika, że ustawodawcy nie udało się wypracować w przepisach u.p.d.o.f. oraz u.z.p.d.o.f. spójnej chociażby terminologicznie koncepcji, która pozwoliłaby na jasne identyfikowanie dwóch różnych źródeł przychodów, tj. działalności gospodarczej polegającej na wynajmowaniu rzeczy (a ściślej – nieruchomości) oraz najmu rozumianego jako wynajmowanie rzeczy przez osoby fizyczne nieprowadzące w tym zakresie działalności gospodarczej. To z kolei zaowocowało sporami podatników z organami podatkowymi co do możliwości najmu

<sup>9</sup> S. Babiarz, A. Bieranowski, M. Jaśniewicz, T. Kolanowski, R. Pęk, E. Stefańska, *Nieruchomości w prawie cywilnym...*, s. 404.

nieruchomości (w tym także samodzielnych lokali), który nie byłby postrzegany jako przejaw wykonywania działalności gospodarczej.

Z jednej strony organy interpretacyjne, dokonując wykładni przepisów prawa podatkowego, stały na stanowisku, że wybór kwalifikacji i sposób rozliczenia przychodów uzyskiwanych z najmu ustawodawca pozostawił osobie oddającej rzeczy w najem, który dla celów podatkowych może być kwalifikowany jako przychód z działalności gospodarczej lub jako dodatkowe źródło przychodu, określone w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Wprost stwierdzano, że liczba wynajmowanych mieszkań oraz ta okoliczność, iż przedmiot najmu stanowi własność lub współwłasność podatnika, nie wpływa na klasyfikację wynajmu jako działalności gospodarczej i jeżeli podatnik nie dokona wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, podając najem jako przedmiot działalności, nie można uznać, że jest prowadzona pozarolnicza działalność gospodarcza<sup>10</sup>. Z drugiej strony wskazywano, że najem trzydziestu odziedziczonych mieszkań ze względu na jego rozmiar oraz fakt, iż najem wykonywany będzie w sposób zorganizowany i ciągły – nie może stanowić źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Czynności takie, zdaniem organu interpretacyjnego, wypełniają przesłanki zawarte w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a wykonywany w tych warunkach najem uznaje się za działalność gospodarczą i przychody z takiego najmu nie mogą być opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych<sup>11</sup>. Także w przypadku likwidacji działalności wykonywanej w dotychczasowym zakresie i przekazania składników majątku na cele prywatne organ interpretacyjny uznał, że nie jest to tożsame z tym, iż wykonywane czynności nie będą nadal nosiły znamion działalności gospodarczej, gdyż nieruchomości nie będą wykorzystywane prywatnie do własnych celów osobistych, lecz zostaną wykorzystane w ramach najmu w szerokim zakresie. Według organu decydujące znaczenie dla zakwalifikowania przychodów z tytułu wynajmu nieruchomości do właściwego źródła ma sposób wykonywania tego najmu – jego profesjonalny, zarobkowy, zorganizowany i ciągły charakter oraz prowadzenie go na własny rachunek i ryzyko. Nie uznano za decydujący fakt, że składniki będące przedmiotem najmu

<sup>10</sup> Tak interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 października 2010 r., sygn. IPPB1/415-891/10-5/KS, <https://www.podatki.biz/interpretacje/0164946.txt> (dostęp: 29.07.2021).

<sup>11</sup> Tak interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 stycznia 2011 r., sygn. ITPB1/415-991/10/AK, SIP/LEX.

zostaną wycofane z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a umowa zostanie zawarta przez podatnika jako osobę nieprowadzącą działalności gospodarczej. Ponadto zaznaczono, że najem, jaki zamierza prowadzić podatnik, nie będzie najmem okazjonalnym, lecz będzie prowadzony w sposób zorganizowany i ciągły oraz w szerokim zakresie, gdyż przedmiotem najmu będą m.in. lokale i budynki niemieszkalne, pawilony handlowe, a najemcami będą podmioty gospodarcze<sup>12</sup>. W podobnym tonie wypowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 25 października 2017 r.<sup>13</sup>, w którym stwierdzono, że posiadane trzy nieruchomości gruntowe zabudowane budynkami i budowlami oraz trzy lokale podatnik faktycznie wykorzystywał do prowadzonej działalności gospodarczej i stały się one częścią przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego, w ramach którego prowadził działalność gospodarczą. Wskazano, że podatnik wprowadził je do ewidencji środków trwałych, dokonując odpisów amortyzacyjnych, co przynosiło pozytywny dla niego skutek podatkowy z prowadzonej działalności gospodarczej. Zdaniem NSA wtedy to podatnik zadecydował o powiązaniu przedmiotowych nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą. Dalej wywiedziono, że „zamiar wycofania z ewidencji środków trwałych nieruchomości dotychczas wykorzystywanych do prowadzonej działalności gospodarczej i zaprzestanie dokonywania dalszych odpisów amortyzacyjnych nie zmienia uznania, że wciąż związane one będą z nadal prowadzoną działalnością gospodarczą, która jednocześnie wypełniać będzie znamiona określone w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Będzie to zatem kontynuacja dotychczas prowadzonej przez Skarżącego działalności gospodarczej, która będzie nastawiona na osiągnięcie zysku (zarobkowa), powtarzalna (ciągła), prowadzona na szeroką skalę, w sposób zorganizowany stosownie do jej przedmiotu i profesjonalnie. W płaszczyźnie relacji pomiędzy przepisami art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. w zw. z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. oraz art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. nie ma i nie może mieć znaczenia subiektywna ocena samego podatnika, czy podejmowane skonkretyzowane działania traktuje jako działalność gospodarczą, czy też nie”.

<sup>12</sup> Tak interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 14 maja 2014 r., sygn. IPTPB1/415-247/14-6/MD, <https://epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=314600-2014-07-31-dyrektor-izby-skarbowej-w-lodzi-iptpb1-415-247-14-6-md> (dostęp: 29.07.2021).

<sup>13</sup> Por. wyrok NSA z dnia 25 października 2017 r., sygn. II FSK 1487/17, CBOSA.

Wydaje się, że dla zagadnień związanych z prawidłową identyfikacją źródła przychodów istotne będą także przepisy dotyczące stawek podatku. Choć skala podatkowa i stawki podatku nie decydują o możliwości kwalifikacji danego przychodu do odpowiedniego źródła przychodu, to jednak w ramach wykładni systemowej wewnętrznej mogą one dostarczyć wskazówek interpretacyjnych pomocnych przy wykładni przepisów dotyczących źródła przychodu. Kwestie sporne dotyczą przede wszystkim najmu większej liczby rzeczy przez jedną osobę fizyczną, wynajmu lokali użytkowych czy wynajmu rzeczy wykorzystywanych wcześniej przez podatników w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. W literaturze na podstawie analizy interpretacji indywidualnych wskazano wręcz, że dla organów podatkowych przy kwalifikacji przychodów do źródła „najem prywatny” bądź działalność gospodarcza podstawowe znaczenie ma liczba wynajmowanych lokali i próba zmiany sposobu rozliczania podatku, tj. przejście z działalności gospodarczej do „najmu prywatnego”. W takich przypadkach najem uznawany jest przeważnie za przedmiot działalności gospodarczej<sup>14</sup>.

#### 4. WPŁYW WIELKOŚCI PRZYCHODÓW NA KWALIFIKACJĘ PRZYCHODÓW DO ŹRÓDŁA

Wynikałoby z tego, że wielkość uzyskiwanych przychodów może świadczyć o rozmiarach aktywności związanej z wynajmowaniem nieruchomości, a w konsekwencji z klasyfikacją przychodów do odpowiedniego źródła. Należy wobec tego prześledzić, jak na przestrzeni czasu kształtowały się skale i stawki podatkowe dotyczące opodatkowania przychodów z najmu na podstawie u.z.p.d.o.f.

Początkowo od 2003 r. zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.z.p.d.o.f. ryczałt dla osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej w zakresie najmu wynosił 8,5%, jeżeli wysokość przychodów w roku podatkowym nie przekraczała kwoty stanowiącej równowartość 4000 euro; od nadwyżki ponad tę kwotę ryczałt wynosił 20% przychodów. Od 1 stycznia 2010 r. ustawodawca na skutek nowelizacji tego przepisu wprowadził jednolitą stawkę dla tego rodzaju przychodów w wysokości 8,5%. Począwszy od 1 stycznia 2018 r., ustawodawca powrócił do progresji w opodatkowaniu

<sup>14</sup> Por. S. Brzeszczyńska, *Nieruchomości. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2012, s. 842.



tych przychodów i na skutek nowelizacji wskazanego przepisu postanowił, że ryczałt od tego rodzaju przychodów wynosi 8,5% do kwoty 100 000 zł, a od nadwyżki ponad tę kwotę ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 12,5% przychodów. Regulacja ta na podstawie wskazanego przepisu obowiązywała do końca 2020 r., a w warstwie normatywnej obowiązuje nadal od 1 stycznia 2021 r., pomimo całkowitej zmiany redakcyjnej przepisu dotyczącego wysokości ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Obecnie jest to art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a u.z.p.d.o.f. Jak już wskazano, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą polegającą na wynajmowaniu nieruchomości mogły dotychczas opodatkować swoje przychody z tego tytułu tylko przez jeden rok podatkowy w 2003 r., a jednolita stawka podatku ryczałtowego wynosiła 17%.

Z regulacji tych wynika, że w stosunku do przychodów osób fizycznych, które nie zawierały umowy najmu w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, ustawodawca nie limitował wysokości możliwych do uzyskania z tego tytułu przychodów i wprowadził w dwóch okresach progresję, a wartości progowe dla drugiej stawki podatku ryczałtowego wynosiły równowartość najpierw 4000 euro, a następnie 100 000 zł. Zwłaszcza ten drugi próg podatkowy, obowiązujący od 2018 r., zdaje się wskazywać na możliwość osiągnięcia z najmu poza działalnością gospodarczą znacznych przychodów. W przepisach u.z.p.d.o.f. brak było także unormowań, które wskazywałyby na górną granicę możliwych do osiągnięcia z tego tytułu przychodów lub cechy wynajmowanych przedmiotów, np. ich użytkowy charakter w przypadku lokali bądź wcześniejsze ich wykorzystanie w prowadzonej działalności gospodarczej.

Mogłoby zatem z tego wynikać, że również w przypadku jednoczesnego wynajmu większej liczby nieruchomości, które generują tym samym większe przychody w obrębie jednego roku podatkowego, możliwe było zryczałtowane opodatkowanie najmu jako odrębnego źródła przychodu. Tym bardziej że poza jednym wskazanym powyżej rokiem 2003 ustawodawca nie dopuszczał możliwości korzystania z tej formy opodatkowania najmu nieruchomości przez osoby fizyczne wykonujące w tym przedmiocie działalność gospodarczą. Mimo to w interpretacjach podatkowych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych w przypadku wynajmu większej liczby nieruchomości (lokali) raczej przypisywano podatnikom prowadzenie działalności gospodarczej w tym przedmiocie, co skutkowało utratą prawa do zryczałtowanego opodatkowania i opodatkowaniem uzyskanych przychodów na zasadach ogólnych dotyczących

źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 5 października 2010 r.<sup>15</sup>, do którego często odwołuje się późniejsze orzecznictwo, wskazano z odwołaniem się do definicji działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., że o zorganizowanym charakterze działalności zarobkowej może świadczyć wyodrębnienie istnienia pewnych składników materialnych i niematerialnych służących prowadzeniu tej działalności, czy też przyjęcie przez dany podmiot określonej formy organizacyjno-prawnej i dopełnienie wymogu rejestracji w ewidencji działalności gospodarczej, choć tych okoliczności nie należy uważać za element decydujący o zorganizowanym charakterze prowadzonych działań. W rezultacie uznano, że wynajem 40 lokali mieszkalnych i 10 użytkowych miał charakter zarobkowy, zorganizowany i ciągły, a działania podatnika przy znacznej liczbie wynajmowanych lokali mieszkalnych i usługowych nie mogły mieć ze swej istoty charakteru przypadkowego, incydentalnego, gdyż wymagały podejmowania wielu zaplanowanych i przemysłanych czynności. W wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2014 r.<sup>16</sup> wskazano, że zorganizowany sposób działania w obrocie gospodarczym oznacza prowadzenie działalności w sposób metodyczny, systematyczny i uporządkowany, który wiąże się z planowanym charakterem działań i realizacją poszczególnych zamierzeń w sposób ciągły. Uznano, że „kluczowym przejawem działania w sposób zorganizowany jest również to, że aktywność Skarżącej koncentruje się na podejmowaniu czynności zmierzających zarówno do (a) utrzymania źródła przychodu, jak i do (b) rozszerzenia tego źródła przez planowaną inwestycję budowy kolejnego budynku z lokalami pod wynajem”. W efekcie podzielono stanowisko sądu I instancji, zgodnie z którym o „zorganizowanej działalności świadczy również konieczność pozyskiwania potencjalnego klienta (wynajmującego) poprzez udostępnianie informacji o posiadanych lokalach do wynajęcia, podejmowanie środków umożliwiających realizację przedmiotu umowy, czuwanie nad przestrzeganiem zasad dokonywania płatności za wynajem. Tego rodzaju działania, przy podanej ilości wynajmowanych lokali, nie mogą mieć ze swej istoty charakteru przypadkowego, incydentalnego. Wymagają one podejmowania szeregu zaplanowanych i przemysłanych działań oraz czynności”. To doprowadziło do postawienia tezy,

<sup>15</sup> Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 października 2010 r., sygn. I SA/Bd 709/10, CBOSA.

<sup>16</sup> Por. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1092/12, CBOSA.

że „w świetle wykładni systemowej art. 1 pkt 1 i 2, art. 2 ust. 1a, art. 6 ust. 1a i 1b w związku z art. 4 ust. 1 pkt 12 u.z.p.d.o.f. w związku z art. 5a pkt 6 i art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., ustalając w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, czy przychód z najmu lokali pochodzi z działalności gospodarczej, należy w pierwszym rzędzie podjąć próbę przypisania tego przychodu do jednego ze źródeł wymienionych w u.p.d.o.f. (w szczególności w art. 10 ust. 1 pkt 6); jeżeli okaże się to niemożliwe, a przychód powstał w wyniku działalności zarobkowej wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły, która prowadzona jest we własnym imieniu, wówczas przychód będzie stanowił przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej”. Z kolei w wyroku NSA z dnia 15 listopada 2017 r.<sup>17</sup> przyjęto, że wynajmowanie jedenastu mieszkań i zamiar nabywania w przyszłości kolejnych nieruchomości w celu ich najmu, wykluczał możliwość kwalifikacji przychodów z tego tytułu do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., ponieważ prowadzony na własny rachunek i ryzyko, profesjonalny, zarobkowy, zorganizowany i ciągły wynajem lokali oznaczał prowadzenie przez podatnika działalności gospodarczej w zakresie najmu lokali. Jednakże należy też odnotować, że w interpretacji indywidualnej z dnia 4 lutego 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu stwierdził, iż „przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie regulują kwestii związanych z zasadami zawierania umów najmu, w tym także ilości nieruchomości, które mogą być przedmiotem wynajmu. Wskazać również należy, że w świetle przepisów powyższej ustawy wybór kwalifikacji i sposobu rozliczania przychodów w ramach źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, bądź najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, zależy od podatnika. Nie jest zatem ograniczony ilością posiadanych mieszkań lub lokali, lecz charakterem zawartych umów najmu przedmiotowych nieruchomości, które nie stanowią składników związanych z działalnością gospodarczą”<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Por. wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2769/15, CBOSA.

<sup>18</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. ILPB2/415-1025/13-4/WS, <https://epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=298766-2014-02-04-dyrektor-izby-skarbowej-w-poznaniu-ilpb2-415-1025-13-4-ws> (dostęp: 29.07.2021).

Ostatnia nowelizacja u.z.p.d.o.f., dokonana wskazaną na wstępie Ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 2123), pomimo zmiany brzmienia i umiejscowienia poszczególnych jednostek redakcyjnych w art. 12 u.z.p.d.o.f. zachowała możliwość opodatkowania zryczałtowanym podatkiem przychodów z umowy najmu osiąganych przez osoby fizyczne, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Pozostawiono także na niezmienionym poziomie obowiązującą od 2018 r. skalę progresywną. Obecnie jest to regulacja pomieszczona w art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a u.z.p.d.o.f. Jednocześnie nowela ta wprowadziła możliwość opodatkowania zryczałtowanym podatkiem przychodów z najmu wykonywanego w ramach działalności gospodarczej. Przy czym w nowym art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. b u.z.p.d.o.f. nie odwołano się do tego źródła przychodów, ale wskazano na przychody, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f., czyli z najmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Ten zabieg legislacyjny ponownie dowodzi, że ustawodawca nadal obawia się wprost zakwalifikować przychody z najmu do działalności gospodarczej, jeżeli taki jest jej przedmiot lub najem jest w jej ramach wykonywany, i sięga po formułę najmu „składników majątku związanych z działalnością gospodarczą”. Nie poczyniono też w zakresie rozróżnienia tych dwóch źródeł przychodów żadnych zmian legislacyjnych w u.p.d.o.f. przy okazji tej nowelizacji.

Za pozytyw ostatniej noweli należy uznać zrównanie zasad i wielkości opodatkowania co do przychodów z najmu, które mogą być kwalifikowane bądź to do źródła z działalności gospodarczej, bądź też do odrębnego źródła niezwiązanego z taką działalnością. Zdaje się, że nie było dotychczas racjonalnego wytłumaczenia dla wyłączenia ze zryczałtowanego opodatkowania wynajmu dokonywanego w ramach działalności gospodarczej. Dodatkowo rodziło to zbędne problemy dla osób korzystających jako przedsiębiorcy ze zryczałtowanej formy opodatkowania innych przychodów niż z tytułu najmu, a które posiadały w ramach prowadzonej przez siebie firmy (przedsiębiorstwa) także składniki, które stale lub okresowo były wynajmowane. Przede wszystkim jednak zmiana ta powoduje, że

podatnicy będący osobami fizycznymi uzyskali pewną swobodę w kształtowaniu swoich interesów faktycznych i prawnych w takim kierunku, aby móc w zależności od ocenianego przez siebie stopnia zorganizowania swojej aktywności w sferze majątkowej i gospodarczej, a przede wszystkim od związku posiadanej nieruchomości z wykonywaną działalnością gospodarczą, skorzystać w każdym przypadku z podobnej formy uproszczonego opodatkowania.

Negatywem jest jednak ciągle brak kompleksowego rozwiązania na poziomie jasnej, przejrzystej i czytelnej, przede wszystkim dla podatników, legislacji dotyczącej prawidłowego rozdziału strumienia przychodów pochodzącego z najmu. Nadal otwarta pozostaje kwestia, według jakich zasad lub kryteriów należy odróżniać i klasyfikować przychody z najmu do odpowiedniego źródła. Należy pamiętać, że zmiana kwalifikacji źródła ma poważne implikacje na poziomie zarówno u.z.p.d.o.f., jak i u.p.d.o.f. oraz innych obowiązków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Uznanie, że przychód osiągnięty z tytułu najmu należy uznać za działalność gospodarczą podatnika, który klasyfikował ją jako odrębne źródło stosownie do art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f., powoduje w istocie utratę możliwości zryczałtowanego opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1 u.z.p.d.o.f. podatnik osiągający przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, który zamierza opodatkować je w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy, obowiązany jest do zgłoszenia w drodze oświadczenia o wyborze tej formy opodatkowania naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym osiągnął pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód osiągnął w grudniu roku podatkowego. Obowiązku notyfikacji nie ma zaś osoba fizyczna uzyskująca przychody z najmu, która zamierza je opodatkować w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – powinna jedynie złożyć oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z tytułu umowy najmu zawieranej poza prowadzoną działalnością gospodarczą lub dokonać wpłaty na ryczałt z tego tytułu, co wynika z art. 9 ust. 4 u.z.p.d.o.f. Należy wobec tego uznać, że przypisanie przychodów z najmu do źródła działalność gospodarcza powoduje utratę prawa do zryczałtowanego opodatkowania zarówno z tytułu najmu jako źródła wymienionego w art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f., jak i z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym stanowi art. 1 pkt 1 u.z.p.d.o.f., gdyż taka forma

opodatkowania nie została przez nich wybrana na podstawie art. 9 ust. 1 u.z.p.d.o.f. To zaś oznacza, że przychody będą opodatkowane na podstawie zasad ogólnych wynikających z u.p.d.o.f. dotyczących źródła związanego z działalnością gospodarczą. W literaturze wskazuje się zaś, że pojęcie „ryczałtu” w prawie podatkowym należy wiązać ze sposobem ustalania i obliczania podatku w sposób ogólny, bez uwzględnienia wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku. Można je wiązać „ze sposobem zapłaty podatku, a więc bez ustalenia jego rzeczywistej wysokości, lecz tylko wysokości przybliżonej lub najbardziej zbliżonej do rzeczywistej, ewentualnie opartej o tzw. znamiona zewnętrzne”<sup>19</sup>. Należałoby wobec tego postulować wprowadzenie takich zmian legislacyjnych, które pozwolą podatnikowi na wybór właściwej kwalifikacji przychodów zgodnej z zapisami wynikającymi i z u.z.p.d.o.f., i z u.p.d.o.f. Inaczej wypaczony będzie nadal zasadniczy sens uproszczenia związanego z rozliczeniem podatku dochodowego z tego źródła przychodów.

Ponadto przypisanie strumienia przychodów do źródła działalność gospodarcza w przypadku małżonków dokonujących wspólnego rozliczenia podatku może oznaczać kwestionowanie ich wspólnego rozliczenia złożonego na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. ze względu właśnie na wybór ryczałtowej metody opodatkowania przychodów z najmu. Tymczasem, jak trafnie wskazano w literaturze, do cech konstytutywnych ryczału należy jego fakultatywność, rozumiana jako możliwość wyboru przez podatnika, a więc tego, czy chce on być w tej formie opodatkowany. „Aby zatem spełnić to wymaganie konstrukcyjne ryczału, podatnik musi z góry znać wysokość ryczału wprost (ryczałt tabelaryczny) lub zasady ustalania jego wysokości, terminu i sposobu zapłaty, zawsze jednak w taki sposób, aby kwota należnego podatku była co najmniej przewidywana z góry”<sup>20</sup>. Dalszą konsekwencją, choć już nie o charakterze podatkowym, jest to, że osoby takie powinny zostać objęte ubezpieczeniem społecznym z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Oznacza to, że ewentualna zmiana *ex post* kwalifikacji źródła przychodu z najmu na działalność gospodarczą może mieć poważne konsekwencje dla podatnika zarówno na gruncie podatkowym, jak i w zakresie ubezpieczeń społecznych, a także z tytułu odpowiedzialności karnej skarbowej. Wobec tego wybór nieprawidłowego

<sup>19</sup> S. Babiarez, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012, s. 27.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 29.

źródła przychodów może stać się w rezultacie dla podatnika swoistą pułapką o dalekosiężnych skutkach, tym bardziej jeżeli rozliczenia takie będą kwestionowane po kilku latach od dokonania rozliczenia podatku.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Bieranowski A., Jaśniewicz M., Kolanowski T., Pęk R., Stefańska E., *Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym i podatkowym*, t. 2, Warszawa 2017.
- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A. Kubacki R., *Komentarz do art. 10 i art. 14*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, t. 15, SIP/LEX 2015.
- Brzeszczyńska S., *Nieruchomości. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2012.

## AMENDMENT TO THE FLAT-RATE TAXATION OF TENANCY RECEIPTS CONSIDERING EXISTING REGULATIONS OF INDIVIDUALS TAXATION FROM THIS SOURCE OF INCOME

**Summary.** Amendments to the rules concerning the composite rate of tax of tenancy receipts have been introduced since 1st January 2021. According to the new regulations it can affect both contracts that are made by individuals who do not conduct non-agricultural business activity as well as contracts that affect assets connected with non-agricultural business activity. The article presents historical background to the rules of flat-rate taxation of tenancy receipts as well as taxation with personal income tax determined with general principles. The paper focuses on introducing changing over time law regulations relating to the rules of tenancy taxation of non-agricultural business activity and “private tenancy”. Moreover it highlights interpretative problems connected mostly with regulations crediting tenancy revenue stream to the appropriate source of income. The summary presents the evaluation of new regulation with its advantages and disadvantages.

**Keywords:** flat-rate taxation, tenancy, revenue source qualification, amendment to the personal income tax





Ireneusz Nowak\* 

Joanna Mikołajczyk\*\* 

## KURATOR OSOBY FIZYCZNEJ W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM W ŚWIETLE ART. 138 § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

**Streszczenie.** Artykuł podejmuje tematykę uregulowania prawnego z art. 138 § 1 o.p., w myśl którego organ podatkowy zobligowany jest do wystąpienia do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej. Autorzy podkreślają, że przepis art. 138 § 1 o.p. gwarantuje osobie fizycznej niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej, iż poprzez wyznaczenie kuratora wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego odbywać się będzie przy zapewnieniu jej należytej reprezentacji w każdym jego stadium.

**Słowa kluczowe:** kurator, osoba nieobecna, osoba niezdolna do czynności prawnych, organ podatkowy, przedstawiciel, zastępca procesowy

---

\* 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>

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

## 1. WPROWADZENIE

Zasadniczym celem badawczym publikacji jest ustalenie i jednoczesna ocena *ratio legis* instytucji z art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> w kontekście zapewnienia przez organy podatkowe osobie fizycznej<sup>2</sup> niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej zastępcy procesowego w osobie kuratora<sup>3</sup>, który będzie „realizował” należne jej uprawnienia procesowe. Do wieloaspektowej, choć niepełnej, analizy uregulowania prawnego z art. 138 § 1 o.p. wykorzystano m.in. wypracowany przez judykaturę i doktrynę dorobek w tym zakresie. W artykule pominięto zagadnienia związane z udziałem osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Podjęte w opracowaniu rozważania uzasadniają postawienie tezy, że art. 138 § 1 o.p. normuje autonomiczne instytucje procesowe, tj. wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych oraz wyznaczenie kuratora dla nieobecnej osoby fizycznej, będące realizacją podstawowych zasad postępowania podatkowego, a w szczególności prawa do należytej reprezentacji<sup>4</sup>.

## 2. ORGAN PODATKOWY JAKO „GOSPODARZ” PROWADZONEGO POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A PRAWO PODATNIKA DO CZYNNEGO UDZIAŁU I NALEŻYTEJ REPREZENTACJI

Postępowanie podatkowe jako regulowany przez prawo procesowe uporządkowany ciąg czynności proceduralnych co do zasady zmierza, poprzez wydanie i doręczenie indywidualnych aktów podatkowych<sup>5</sup>, do

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

<sup>2</sup> Ilekroć w publikacji jest mowa o podatniku, stronie, biernym podmiocie stosunku podatkowoprawnego – należy przez to rozumieć osobę fizyczną.

<sup>3</sup> Ilekroć w opracowaniu jest mowa o zastępcy procesowym, przedstawicielu, reprezentancie – należy przez to rozumieć kuratora.

<sup>4</sup> Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 14 lipca 2020 r., sygn. II FSK 914/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 22 października 2019 r., sygn. I OSK 968/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 marca 2018 r., sygn. I OSK 2807/17, CBOSA.

<sup>5</sup> Zob. P. Borszowski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 147.

„ureczywistnienia” uprawnień lub obowiązków (nakładanych przez materialne prawo podatkowe) konkretnie oznaczonego podatnika w jego indywidualnej sprawie<sup>6</sup>. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że „specyfika” procedury podatkowej wiąże się z brakiem równowagi pozycji stron stosunku podatkowoprawnego<sup>7</sup>, w którym organ podatkowy występuje jako podmiot dominujący, i z tego też powodu spoczywa na nim szczególna powinność czuwania nad zabezpieczeniem praw procesowych strony<sup>8</sup>. W tym celu czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego jako „gospodarz” prowadzonego szczególnego postępowania administracyjnego, dążąc do wydania władczego rozstrzygnięcia podatkowego, *ex lege* zobligowany jest do zapewnienia stronie czynnego udziału na każdym etapie tej procedury<sup>9</sup>. Innymi słowy, stosunek podatkowoprawny oparty na nierównorzędności jego podmiotów i ingerencyjności prawa podatkowego wymaga ochrony podatnika jako podmiotu słabszego z prawem do rzetelnej i sprawiedliwej procedury podatkowej<sup>10</sup>, m.in. poprzez prawidłową realizację zasady ogólnej czynnego udziału strony<sup>11</sup>. W przeciwnym razie strona procesu podatkowego, wskutek nadrzędności i władztwa (*imperium*) organu administracji podatkowej, występującego jednocześnie jako reprezentant wierzyciela podatkowego i organ rozstrzygający<sup>12</sup>, stałaby się „przedmiotem”, a nie podmiotem toczącej się procedury podatkowej<sup>13</sup>.

<sup>6</sup> Szerzej B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zyczajemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 56–57; M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 329 i n.; I. Nowak, *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 25–31.

<sup>7</sup> A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 12, s. 37–38.

<sup>8</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 6 maja 2021 r., sygn. I SA/Gd 228/21, CBOSA.

<sup>9</sup> Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2020 r., sygn. II OSK 2026/19, CBOSA.

<sup>10</sup> Por. A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, LEX/el. 2015.

<sup>11</sup> I. Nowak, *Zasada jawności...*, s. 25 i n.

<sup>12</sup> I. Nowak, *Samokontrola decyzji podatkowych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 3, s. 21–26.

<sup>13</sup> Por. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Zagadnienia ogólne*, [w:] *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2017, s. 24.

W postępowaniu podatkowym osoba fizyczna nie zawsze działa samodzielnie, ponieważ czasami w jej imieniu występuje zastępca procesowy, który dokonuje czynności prawnych ze skutkami bezpośrednio dla reprezentowanego<sup>14</sup>. Źródłem reprezentacji strony w postępowaniu podatkowym może być zarówno ustawa, jak i umowa (oświadczenie reprezentowanego)<sup>15</sup>. W pierwszym przypadku kreowane jest przedstawicielstwo ustawowe, które wchodzi w rachubę, gdy strona nie ma zdolności proceduralnej, w drugim natomiast – pełnomocnictwo<sup>16</sup>, którego może udzielić podmiot taką zdolność posiadający<sup>17</sup>.

### 3. ORGAN PODATKOWY A INSTYTUCJA KURATORA

Zgodnie z art. 138 § 1 o.p. organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. Odnotować w tym miejscu należy, że zdolność prawna to zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków<sup>18</sup>, która w świetle art. 8 § 1 Kodeksu cywilnego<sup>19</sup> przysługuje każdemu człowiekowi od chwili urodzenia. Natomiast zdolność do czynności prawnych to zdolność do nabywania praw i obowiązków przez własne działania lub zaniechania<sup>20</sup>.

<sup>14</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 731 i n.; A. Matan, *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Katowice 2001, s. 25–32.

<sup>15</sup> A. Matan, *Zastępstwo procesowe...*, s. 25–32; I. Nowak, *Doręczanie pism profesjonalnym pełnomocnikom w postępowaniu podatkowym*, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 4, s. 57–59; I. Nowak, A. Krajewska, *Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Role uczestników postępowań sądowych – wczoraj, dziś i jutro*, t. 2, red. D. Gil, E. Kruk, Lublin 2015, s. 261–284.

<sup>16</sup> I. Nowak, B. Rutkowski, *Pełnomocnictwo w świetle Ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014/el., s. 186, i zawarta tam literatura.

<sup>17</sup> *Ibidem*; I. Nowak, *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012, s. 199–216.

<sup>18</sup> M. Wojewoda, *Elementy prawa cywilnego i handlowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 1, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 283.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), dalej: k.c.

<sup>20</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Kr 1165/19, CBOSA.

Zgodnie z art. 135 o.p. zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej<sup>21</sup>. Oznacza to regułę, zgodnie z którą zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych ocenia się w pierwszej kolejności według przepisów prawa podatkowego, jako wyraz autonomii<sup>22</sup> tej odrębnej gałęzi prawa<sup>23</sup>. Tym samym „przepis art. 135 w obecnym brzmieniu daje podstawy do przystosowania cywilistycznych pojęć zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych do potrzeb postępowania podatkowego przez uwzględnienie wyjątków, ale tylko przewidzianych w przepisach prawa podatkowego”<sup>24</sup>. Według H. Dzwonkowskiego jest to właściwa tendencja ze strony ustawodawcy, ponieważ zmierza ona do „zerwania z «przymierzaniem» do prawa podatkowego kategorii prawa cywilnego”<sup>25</sup>.

Znaczenie zwrotu „zdolność do czynności prawnych”, którym posługuje się art. 135 o.p., odbiega od analogicznego terminu występującego na gruncie prawa cywilnego. „Wydaje się, że ze względu na usytuowanie przepisu w rozdziale regulującym zagadnienie strony w postępowaniu

<sup>21</sup> W świetle powyższych rozważań uzasadnione jest, iż „z odniesienia do sprawy podatkowej oceny zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych według przepisów prawa cywilnego wynika wniosek, że zasada ustanowiona w art. 135 o.p. znajduje zastosowanie”, m.in. do osób fizycznych, których dotyczy przepis art. 138 § 1 o.p. (J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 850).

<sup>22</sup> W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 397; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 40; I. Nowak, *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010, s. 83–92.

<sup>23</sup> B. Brzeziński jako pierwszy z przedstawicieli doktryny wskazał na odrębności prawa podatkowego jako gałęzi: B. Brzeziński, *Recenzja pracy M. Kostowa: Finansowi-prawni odnoszenia, Sofia 1979*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 7, s. 136; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 165; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 października 2008 r., sygn. I SA/Wr 470/08, CBOŚA; odmiennie A. Kabat, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.

<sup>24</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 135 o.p.*, s. 849.

<sup>25</sup> H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2014.

podatkowym uzasadnione jest przyjęcie, iż jest to synonim zdolności procesowej w postępowaniu podatkowym, czyli zdolności do działania w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym<sup>26</sup>. Warto też zaznaczyć, że zdolność prawną na gruncie prawa podatkowego ma wyłącznie podmiot objęty normatywnym obowiązkiem podatkowym *sensu largo*, który wcale nie musi posiadać wszelkich innych cech „zdolności”<sup>27</sup> na gruncie pozostałych gałęzi prawa<sup>28</sup>. To normodawca w ustawie podatkowej określa, kto jest podatnikiem, i nie musi przy tym uwzględniać faktu, czy dany podmiot wyposażony jest w podmiotowość prawną na gruncie innej gałęzi prawa<sup>29</sup>. Ponadto modyfikacje zdolności procesowej z art. 135 o.p. mogą wprowadzać „przepisy poszczególnych ustaw podatkowych. Przy czym jeśli przepisy prawa podatkowego przyznają zdolność procesową innym podmiotom niż osoby prawa cywilnego lub też wprowadzają modyfikacje dotyczące możliwości nabywania własnym działaniem praw i obowiązków podatkowych, to – według art. 135 o.p. – zdolność procesową należy oceniać zgodnie z tymi ostatnimi przepisami”<sup>30</sup>.

*Ratio legis* przepisu art. 138 § 1 o.p. jest wprawdzie ochrona praw podatnika w procedurze podatkowej<sup>31</sup>, ale odnosi się ona wyłącznie do sytuacji, w której osoba fizyczna nie ma zdolności do czynności prawnych lub jest nieobecna<sup>32</sup>. Innymi słowy, celem art. 138 § 1 o.p. jest zabezpieczenie gwarancji proceduralnych strony w postępowaniu podatkowym poprzez wyznaczenie organowi podatkowemu obowiązków w sytuacji, gdy bierny podmiot stosunku podatkowoprawnego z różnych powodów nie może prawidłowo prowadzić swoich spraw, tj. gdy zachodzi konieczność ustanowienia kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych

<sup>26</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 725–726; por. A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 93.

<sup>27</sup> H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003; idem, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (analiza instytucji)*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 2.

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 334/13, CBOSA.

<sup>29</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 135 o.p.*

<sup>30</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 84.

<sup>31</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, LEX/el. 2012; uchwała Sądu Najwyższego (SN) z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, LEX/el.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2005 r., sygn. III SA/Wa 2228/04, CBOSA.

lub osoby nieobecnej<sup>33</sup>. Bez wątplenia art. 138 § 1 o.p. obliguje organ podatkowy do zapewniania stronie należytej reprezentacji w procesie podatkowym<sup>34</sup> w osobie tzw. zastępcy procesowego<sup>35</sup> w sytuacji nieobecności lub niezdolności do czynności prawnych, poprzez wystąpienie do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora<sup>36</sup>.

Regulacja prawna z art. 138 § 1 o.p. może mieć zastosowanie zarówno przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego (z urzędu)<sup>37</sup> lub w trakcie toczącej się procedury podatkowej<sup>38</sup>. Również zdaniem orzecznictwa, skoro art. 138 § 1 o.p. znajduje się w rozdziale III Ordynacji podatkowej zatytułowanym „Strona”, to należy przyjąć, że przepis ten obejmuje także sytuację, gdy organ podatkowy zamierza doręczyć osobie fizycznej postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego lub postępowań quasi-podatkowych, np. kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej<sup>39</sup>. Inaczej mówiąc, wydaje się, że ze względu na usytuowanie przepisu art. 138 § 1 o.p. w rozdziale regulującym zagadnienie strony w szczególnym postępowaniu administracyjnym uzasadnione jest przyjęcie twierdzenia, zgodnie z którym przepis ten odnosi się nie tylko do strony procesu podatkowego, ale i potencjalnych stron (osób fizycznych), w stosunku do których czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego zamierza dopiero podjąć określone czynności w celu wszczęcia procedury podatkowej, ze względu jednak na brak zdolności do czynności prawnych lub nieobecność tych podmiotów nie może ich dokonać<sup>40</sup>.

<sup>33</sup> H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa...*; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1554/16, CBOSA.

<sup>34</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 64; D. Calkiewicz, *Obowiązek organu zapewnienia stronie reprezentacji w postępowaniu podatkowym i w sprawach celnych*, „Studia Prawnoustrojowe” 2010, nr 11, s. 386.

<sup>35</sup> A. Matan, *Zastępcstwo procesowe...*, s. 73 i n.

<sup>36</sup> A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*

<sup>37</sup> W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 44–45.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany...*

<sup>39</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 lipca 2009 r., sygn. I SA/Lu 66/09, CBOSA.

<sup>40</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*

## 4. KURATOR OSOBY FIZYCZNEJ NIEZDOLNEJ DO CZYNNOŚCI PRAWNYCH

Zdolnością procesową dysponują osoby fizyczne, jeżeli posiadają pełną zdolność do czynności prawnych<sup>41</sup>, a więc osoby pełnoletnie i nieubezwłasnowolnione (art. 11 i 12 k.c.), a także osoby niepełnoletnie, które zawarły związek małżeński (art. 10 § 2 k.c.). Oznacza to, że podmioty te mogą samodzielnie w postępowaniu podatkowym podejmować wszelkiego rodzaju czynności procesowe.

Zdolność procesowa ograniczona przysługuje natomiast osobom fizycznym mającym częściową zdolność do czynności prawnych, a więc małoletnim, którzy ukończyli 13 lat, oraz osobom częściowo ubezwłasnowolnionym (art. 15 k.c.)<sup>42</sup>. Stąd też samodzielnie w postępowaniu podatkowym „będą mogły działać jedynie osoby fizyczne posiadające pełną zdolność do czynności prawnych. Natomiast osoby nieposiadające zdolności do czynności prawnych będą musiały działać przez swoich przedstawicieli ustawowych. W konsekwencji zdolności do samodzielnego podejmowania czynności w postępowaniu podatkowym (zdolności procesowej) nie posiadają osoby pozbawione zdolności do czynności prawnych. Będą to przede wszystkim osoby, o których mowa w art. 12 k.c., tj. osoby, które nie ukończyły lat 13, oraz ubezwłasnowolnione całkowicie. W świetle tego przepisu są one bowiem całkowicie pozbawione zdolności do czynności prawnych. Osoby, które nie ukończyły 13 lat, oraz osoby ubezwłasnowolnione całkowicie będą działały w postępowaniu podatkowym przez swych przedstawicieli ustawowych”<sup>43</sup>. Warto też zwrócić uwagę, że ten „rodzaj kuratora ustanawiany jest dla osób fizycznych niezdolnych do czynności prawnych, w stosunku do których nie ma innej osoby, która byłaby prawnie zobligowana do prowadzenia spraw osoby niezdolnej do czynności prawnych (a więc np. dziecka poniżej 13. roku życia lub osoby całkowicie ubezwłasnowolnionej). Brak takiej osoby może wynikać z faktu, że nie była ona nigdy powołana (bo np. utrata zdolności do czynności prawnych nastąpiła w wyniku ubezwłasnowolnienia, które odbyło się w toku postępowania), ewentualnie straciła możliwość działania”<sup>44</sup>.

<sup>41</sup> *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 113.

<sup>42</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Po 1165/08, CBOSA.

<sup>43</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 726.

<sup>44</sup> B. Rodak, *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.



Na gruncie art. 138 § 1 o.p. osobą fizyczną niezdolną do czynności prawnych będzie zarówno osoba, która nie posiada zdolności do czynności prawnych, jak i osoba mająca ograniczoną zdolność do czynności prawnych<sup>45</sup>. Jednakże w przypadku osoby fizycznej „mającej ograniczoną zdolność do czynności prawnych konieczność ustanowienia kuratora będzie zachodziła wtedy, gdy będzie niezbędne reprezentowanie jej w sferze, w której nie posiada ona pełnej zdolności do czynności prawnych”<sup>46</sup>.

Organ administracji podatkowej w myśl art. 138 § 1 o.p. jest obowiązany do wystąpienia do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych, jeżeli przedstawiciel nie został już wyznaczony, ponieważ ewentualne czynności prawne dokonane przez bierny podmiot stosunku podatkowoprawnego, który nie ma zdolności do czynności prawnych, będą nieważne<sup>47</sup>. Tym samym osoba fizyczna niezdolna do czynności prawnych nie może w szczególnym postępowaniu administracyjnym działać osobiście, ale wyłącznie przez kuratora<sup>48</sup>.

Jak trafnie wskazano w literaturze przedmiotu, w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym mogą wystąpić sytuacje, w których osoby fizyczne nie będą posiadały zdolności procesowej, a tym samym będą niezdolne do czynności prawnych, np. w sytuacji śmierci przedstawiciela ustawowego lub też całkowitej albo częściowej utraty przez niego zdolności do czynności prawnych<sup>49</sup>, jeżeli zdarzenia te nastąpiły już po wszczęciu postępowania<sup>50</sup>. Wówczas czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego zobligowany będzie na podstawie przepisu art. 138 § 1 o.p. do wystąpienia do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności

<sup>45</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 95.

<sup>46</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 729.

<sup>47</sup> Artykuł 14 § 1 k.c., z wyjątkiem § 1 tegoż artykułu.

<sup>48</sup> H. Dzwonkowski, M. Damaz, *Komentarz do art 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2018 r., sygn. II SA/Po 162/18, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 marca 2005 r., sygn. II SA/Łd 1565/03, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 stycznia 2005 r., sygn. IV SA 3153/03, CBOSA; wyrok NSA dnia 26 września 1986 r., sygn. SA/Wr 403/86, CBOSA.

<sup>49</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 228–229.

<sup>50</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*, LEX/el. 2021.

prawnych<sup>51</sup> oraz na podstawie art. 201 § 1 pkt 3 i 4 o.p. do obligatoryjnego zawieszenia z mocy prawa prowadzonego postępowania<sup>52</sup>. Innymi słowy, ustawodawca w przepisie art. 138 § 1 o.p. nałożył na podatkowy organ orzekający obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego z wnioskiem o zapewnienie skutecznej prawnie reprezentacji osobom uczestniczącym w postępowaniu podatkowym pozbawionym zdolności do czynności prawnych<sup>53</sup>. Co więcej, przepis art. 138 § 1 o.p. należy rozpatrywać łącznie z art. 201 § 1 pkt 3 i 4 o.p.<sup>54</sup>, a zwracający się do sądu organ administracji publicznej z wnioskiem na podstawie art. 138 § 1 o.p. zawieszają jednocześnie proces podatkowy do czasu zapewnienia stronie właściwej w nim reprezentacji<sup>55</sup> oraz do podjęcia czynności w celu usunięcia przeszkody do prowadzenia procedury, zgodnie z dyspozycją art. 205a § 1 pkt 2–3 o.p.<sup>56</sup>

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że organ administracji podatkowej jest obowiązany wystąpić do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych (o ile kurator nie został już wyznaczony), przez którą należy rozumieć osobę, która nie ma pełnej zdolności do czynności prawnych (art. 12 k.c.) albo ma ograniczoną zdolność do czynności prawnych (art. 15 k.c.). Należy jednak pamiętać, że stosunek prawny istniejący pomiędzy organem podatkowym a kuratorem strony opiera się na orzeczeniu sądu powszechnego, a jego elementem jest obowiązek wykonania przez podmiot wyznaczony niezbędnych czynności w charakterze przedstawiciela osoby niezdolnej do czynności prawnych<sup>57</sup>. Podobne wnioski prezentowane są w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że przepis art. 138 § 1 o.p. ma charakter bezwzględnie obowiązujący i jego dyspozycja zobowiązuje czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego do odpowiedniego, tj. wskazanego w nim, działania,

<sup>51</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 730.

<sup>52</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*

<sup>53</sup> B. Adamiak, *Strona postępowania administracyjnego*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017, s. 169.

<sup>54</sup> Zawieszenie postępowania w przypadku śmierci przedstawiciela ustawowego albo w razie utraty przez niego zdolności do czynności prawnych.

<sup>55</sup> Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021; analogicznie R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.

<sup>56</sup> Organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności: w razie utraty zdolności do czynności prawnych – po ustanowieniu kuratora; w razie braku przedstawiciela ustawowego – po jego ustanowieniu.

<sup>57</sup> Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. II SA/Ol 19/20, CBOSA.

co oznacza, iż organ nie ma swobody w zakresie jego stosowania i nie może odstąpić od wnioskowania o powołanie kuratora<sup>58</sup>. Także w doktrynie nie budzi większych wątpliwości fakt, że „w ustanowienie kuratora musi zostać zaangażowany sąd, gdyż to sąd, po zbadaniu przesłanek, które uzasadniają jego powołanie, decyduje o ustanowieniu kuratora. Kurator jest podmiotem, którego prawa i obowiązki sytuują go w relacji zbliżonej do pełnomocnika strony, jednak z uwagi na poważne ograniczenie (lub też całkowity brak) możliwości artykułowania swoich życzeń w sposób prześlany przez stronę, kluczowy jest taki jego wybór, by doszło do zapewnienia realnej ochrony praw jednostki”<sup>59</sup>.

Na koniec powyższych rozważań nie sposób pominąć jeszcze innej istotnej kwestii związanej z kuratorem dla osoby fizycznej pozbawionej zdolności do czynności prawnych, a mianowicie „przypadek istnienia konfliktu pomiędzy opiekunem a osobą, nad którą sprawuje pieczę, który to konflikt mógłby rzutować na przebieg postępowania podatkowego (np. opiekun próbujący przerzucić odpowiedzialność podatkową za zobowiązania na osobę, która utraciła zdolność do czynności prawnych i jest ubezwłasnowolniona). W takiej sytuacji, pomimo istnienia formalnej reprezentacji zgodnej z przepisami prawa, zachodzi realna i faktyczna obawa naruszenia podstawowych praw i wolności osoby znajdującej się w szczególnie trudnej sytuacji (osoby, która nie może sama bronić swoich racji, na dodatek pada ofiarą nadużycia ze strony osoby, która miała jej pomóc przezwyciężyć przeciwności losu). Takie sytuacje są jednak w praktyce ignorowane przez organy podatkowe w postępowaniach podatkowych dotyczących np. nieujawnionych źródeł”<sup>60</sup>.

## 5. KURATOR NIEOBECNEJ OSOBY FIZYCZNEJ

W świetle art 138 § 1 o.p. organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. W pełni należy podzielić pogląd, zgodnie z którym nieobecność

<sup>58</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2021 r., sygn. III SA/Wa 1440/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 2387/18, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2018 r., sygn. III SA/Wa 1104/17, CBOSA.

<sup>59</sup> B. Rodak, *Komentarz do art. 138 o.p.*

<sup>60</sup> Ibidem.

osoby fizycznej może mieć miejsce zarówno przed wszczęciem postępowania (z urzędu), jak i w trakcie toczącego się procesu podatkowego<sup>61</sup>.

Organ administracji podatkowej *ex lege* jest obowiązany ustalić, kto ma w danej sprawie interes prawny lub obowiązek, i to niezależnie od tego, czy wszczęcie jurysdykcyjnej procedury podatkowej następuje na wniosek strony czy też z urzędu, ponieważ to organ orzekający ustala, czy w danej sprawie mają prawnie chronione interesy również inne podmioty, będące zgodnie z art. 133 o.p. stronami w sprawie (art. 165 § 3a o.p.). Co więcej, powinnością organu podatkowego jest ustalenie adresu osoby fizycznej, która ma mieć status strony w postępowaniu podatkowym, a jeżeli czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie dysponuje taką informacją, musi w trybie przepisów art. 138 o.p. wystąpić do sądu powszechnego o ustanowienie kuratora<sup>62</sup>, a następnie doręczyć mu postanowienie o wszczęciu procesu podatkowego<sup>63</sup>. Innymi słowy, w sytuacji gdy osobie fizycznej nie można doręczyć pism, np. ze względu na zmianę adresu, organ podatkowy jest zobowiązany do podjęcia czynności zmierzających do ustalenia aktualnego miejsca jej zamieszkania, a w razie niemożności ustalenia wystąpić w trybie art. 138 § 1 o.p. do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora<sup>64</sup>. Zaniechanie zaś podjęcia powyższych czynności oznacza bezpodstawne pozbawienie podatnika czynnego udziału w postępowaniu, stanowiąc przesłankę wznowienia procedury podatkowej określonej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p.<sup>65</sup>

W świetle przepisu art. 138 § 1 o.p. za osobę nieobecną należy traktować osobę fizyczną, która nie posiada miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 k.c.<sup>66</sup>, przebywającą poza miejscem zamieszkania lub której miejsce pobytu nie jest znane<sup>67</sup>. Nie budzi w doktrynie zastrzeżeń także stanowisko,

<sup>61</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 listopada 2016 r., sygn. I SA/Gl 731/16, CBOSA.

<sup>62</sup> Wyjątek stanowi sytuacja, kiedy kurator był już wcześniej wyznaczony przez sąd, zob. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 138 o.p.*

<sup>63</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 listopada 2016 r., sygn. I SA/Ol 662/16, CBOSA; wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. III SA/Gl 386–389/13, CBOSA; wyroki NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., sygn. I GSK 1299–1300/11, CBOSA.

<sup>64</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2010 r., sygn. II SA/Gd 618/09, CBOSA.

<sup>65</sup> Ibidem.

<sup>66</sup> Miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu.

<sup>67</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. I FSK 486/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 listopada 2012 r., sygn. III SA/Gl 1196/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSK 112/10, CBOSA.

że osoba nieobecna to żyjąca osoba fizyczna ze znanym organowi podatkowemu miejscem jej zamieszkania, jednakże w nim trwale nieprzebywająca, której udział jest potrzebny wobec konieczności wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego, czy też podjęcia w tejże procedurze konkretnych czynności procesowych<sup>68</sup>. Inaczej mówiąc, przepis art. 138 § 1 o.p. reguluje sytuację, gdy osoba znana organowi administracji podatkowej jest nieobecna w miejscu zamieszkania lub w miejscu pobytu i nieobecność ta nie jest krótkotrwała, a ponadto czynnemu podmiotowi prowadzącemu postępowanie nie jest znane jej aktualne miejsce pobytu<sup>69</sup>. Warto jednak zwrócić uwagę, że w przepisach Ordynacji podatkowej ustawodawca nie unormował *expressis verbis* sposobów weryfikacji przez organy administracji podatkowej aktualnego miejsca zamieszkania czy miejsca pobytu osoby fizycznej. Należy zatem zgodzić się z następującym twierdzeniem: „nie wydaje się jednak – w kontekście konstytucyjnych gwarancji przysługujących jednostce – by wystarczającym dowodem «nieobecności» był fakt braku miejsca zameldowania w odpowiednich rejestrach i ewidencjach. Podobnie jest w przypadku wyjazdu za granicę na urlop. Skoro bowiem miejsce zamieszkania związane jest z okolicznością osobistą, jaką jest zamiar stałego pobytu, który nie musi być tożsamy z zameldowaniem, należy to weryfikować w sposób wykraczający poza zapoznanie się z urzędowymi rejestrami”<sup>70</sup>.

W literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że za osobę nieobecną należy uznać także osobę nieobecną w kraju. Jednakże biorąc pod uwagę możliwość doręczania pism osobom fizycznym przebywającym poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej wraz z wykorzystaniem w postępowaniu podatkowym środków komunikacji elektronicznej, powyższe stanowisko na gruncie procedury podatkowej należy uznać za nieaktualne<sup>71</sup>.

<sup>68</sup> P. Gołaszewski, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Legalis/el. 2021.

<sup>69</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wa 1041/18, CBOSA.

<sup>70</sup> B. Rodak, *Strona postępowania*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2019.

<sup>71</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; idem, *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*, LEX/el. 2020; G. Dudar, *Ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 10, s. 27; P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 34 k.p.a.)*, LEX/el. 2021.

Kurator osoby nieobecnej może być ustanowiony tylko dla osoby fizycznej żyjącej<sup>72</sup>, ponieważ dopóki organ podatkowy nie dysponuje aktem zgonu strony lub prawomocnym postanowieniem sądu o stwierdzeniu zgonu czy o uznaniu za zmarłego, dopóty zachodzi konieczność ustanowienia dla niej zastępcy procesowego<sup>73</sup>. Co więcej, *ratio legis* ustanowienia kurateli występuje wtedy, gdy osoba fizyczna jest nieobecna, ale istnieje prawdopodobieństwo, że żyje<sup>74</sup>. Oczywiście jest, że nie można w przypadku każdej osoby fizycznej, co do której nie wiadomo, gdzie przebywa, weryfikować faktu jej ewentualnej śmierci, ponieważ do zapewnienia sprawności postępowania i zabezpieczenia praw osób nieznanymi z miejsca pobytu służy instytucja przedstawiciela ustanawianego przez sąd<sup>75</sup>. Wadliwa jest jednak praktyka występowania przez organ podatkowy o ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej w sytuacji, gdy okoliczności sprawy dają uzasadnione podstawy do powzięcia wątpliwości co do pozostawania jej przy życiu<sup>76</sup>. Przykładowo, w sytuacji gdy miejsce pobytu strony już na etapie wszczęcia postępowania podatkowego nie było znane, okoliczności sprawy wskazywały zaś wprost na brak możliwości jego ustalenia (list gończy czy europejski nakaz aresztowania), organ podatkowy powinien skorzystać z uprawnienia, jakie daje mu

<sup>72</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2020 r., sygn. I SA/Wa 500/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 maja 2016 r., sygn. I OSK 2794/15, CBOSA; por. M. Bursztynowicz, M. Sługocka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *idem, Postępowanie administracyjne dla jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, LEX/el. 2020.

<sup>73</sup> Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 lutego 2017 r., sygn. III SA/Kr 1574/16, CBOSA; wyroki WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2016 r., sygn. IV SA/Wa 244–245/16.

<sup>74</sup> W przypadku zaś powzięcia w toku postępowania podatkowego informacji o śmierci osoby nieznannej wcześniej z miejsca pobytu, kontynuacja postępowania z udziałem kuratora jest niedopuszczalna, ponieważ ustalenie takie wyłącza rację bytu i możliwość dalszego działania kuratora oraz przesądza o niedopuszczalności czynności dokonywanych przez niego na rzecz takiej osoby, zob. A. Matan, *Zastępstwo procesowe...*, s. 147; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wa 1041/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., sygn. I OSK 2753/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2018 r. sygn. I SA/Wa 2070/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2016 r., sygn. I SA/Wa 906/16, CBOSA.

<sup>75</sup> Organ administracji publicznej, który ma wiedzę o ostatnim miejscu zamieszkania strony, może zwrócić się do sądu rejonowego właściwego dla tego miejsca z zapytaniem, czy toczyło się postępowanie o stwierdzenie spadku po zmarłym, zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wa 1041/18, CBOSA.

<sup>76</sup> Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2017 r., sygn. I OSK 957/15, CBOSA.

art. 138 § 1 o.p., i wystąpić do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla strony jako osoby nieznanej z miejsca pobytu<sup>77</sup>.

Nieobecność, o której mowa w art. 138 § 1 o.p., trzeba odróżnić od nieobecności incydentalnej w rozumieniu art. 149 o.p.<sup>78</sup> Relacja pomiędzy art. 138 § 1 o.p. i art. 149 o.p. jest taka, że dopóki znane jest miejsce zamieszkania albo adres do doręczeń, pisma doręcza się bezpośrednio adresatowi<sup>79</sup>. Dopiero z okolicznością nieustalenia miejsca zamieszkania ani też adresu do doręczeń może wiązać się przesłanka nieobecności osoby fizycznej w rozumieniu art. 138 § 1 o.p.<sup>80</sup> Jednakże częste wyjazdy służbowe i związana z tym nieobecność w miejscu zamieszkania nie stanowią wystarczającej argumentacji do uznania, że jest się osobą nieobecną w rozumieniu art. 138 § 1 o.p.<sup>81</sup> Analogicznie, nie każda sytuacja niepodjęcia przez osobę fizyczną awizowanej przesyłki obliguje organ administracji publicznej do występowania z wnioskiem do sądu powszechnego o ustanawianie kuratora, lecz dopiero taka, gdy organ podatkowy dysponuje informacją, że strona wyjechała bez podania nowego miejsca zamieszkania bądź nie zamieszkuje pod danym adresem<sup>82</sup>.

Wystąpienie organu podatkowego w trybie art. 138 § 1 o.p. do sądu powszechnego z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej powinno mieć miejsce po wyczerpaniu wszelkich środków zmierzających do ustalenia zarówno miejsca zamieszkania, jak i miejsca pobytu takiej osoby fizycznej<sup>83</sup>. Przy przyjęciu takiego założenia można bronić poglądu, że dopiero wtedy na wniosek organu podatkowego, zgłoszony na podstawie

<sup>77</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 marca 2006 r., sygn. IV SA/Wa 2355/05, CBOSA.

<sup>78</sup> W przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, a gdyby go nie było lub odmówił przyjęcia pisma – sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorczy, jeśli osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi.

<sup>79</sup> Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 października 2017 r., sygn. I SA/Gd 1118/17, CBOSA.

<sup>80</sup> Wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. I FSK 948/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. I FSK 814/16, CBOSA.

<sup>81</sup> Wyroki NSA z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2288–2289/15, CBOSA.

<sup>82</sup> Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 18/11, CBOSA.

<sup>83</sup> Dokumentując tę czynności, np. w formie adnotacji, zob. P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; I. Nowak, *Protokoły i adnotacje jako formy dokumentowania czynności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 12, s. 19–24; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 listopada 2016 r., sygn. I SA/Gl 731/16, CBOSA.

art. 138 § 1 o.p., sąd powszechny wyznaczy przedstawiciela (kuratora) dla osoby nieobecnej w trybie przepisu art. 184 § 1 Ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy<sup>84</sup>, którego celem jest ochrona praw osoby fizycznej, która z powodu nieobecności nie może prowadzić swoich praw<sup>85</sup>.

Organ podatkowy, na którym spoczywa obowiązek zapewnienia stronie prawidłowej reprezentacji, składając wniosek o ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej, determinuje treść postanowienia sądu cywilnego, zwłaszcza w części dotyczącej zakresu umocowania tego kuratora<sup>86</sup>. O ile bowiem sąd powszechny samodzielnie bada zasadność ustanowienia kuratora w ogóle, to jednak w części dotyczącej zakresu jego umocowania, koniecznego dla prawidłowego przeprowadzenia postępowania podatkowego, musi polegać na monokratycznym organie podatkowym, a dodatkowo związany jest jego stanowiskiem<sup>87</sup>. Co więcej, organ procesowy, jako wnioskodawca w sprawie o ustanowienie kuratora, uprawniony jest również do kontroli zapadłego postanowienia na drodze odpowiednich środków odwoławczych, a także do wnioskowania o jego uchylenie bądź zmianę w razie „modyfikacji” okoliczności faktycznych i prawnych sprawy<sup>88</sup>. Ponadto na czynnym podmiocie stosunku podatkowoprawnego, jako „gospodarzu” toczącego się postępowania, spoczywa obowiązek zapewnienia stronie prawidłowej reprezentacji, niezależnie od aktywności czy inicjatywy innych uczestników postępowania, a tym bardziej niedopuszczalne jest przrzucanie skutków wadliwego umocowania kuratora na stronę procedury podatkowej<sup>89</sup>.

<sup>84</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1359 ze zm., dalej: k.r.o.

<sup>85</sup> Postanowienie NSA z dnia 18 września 2019 r., sygn. I OZ 771/19, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. I OZ 1210/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 11 września 2012 r., sygn. II OZ 725/12, CBOSA; uchwała SN z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, LEX/el.

<sup>86</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA.

<sup>87</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 maja 2010 r., sygn. I SA/Rz 187/10, CBOSA.

<sup>88</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 maja 2010 r., sygn. I SA/Rz 187/10, CBOSA.

<sup>89</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 maja 2010 r., sygn. I SA/Rz 187/10, CBOSA.



Konsekwencją ustanowienia kuratora dla osoby nieznanej z miejsca pobytu jest istniejący po stronie organu władzy publicznej obowiązek doręczania wszelkiej korespondencji zastępcy procesowemu wyznaczonemu stosownie do art. 138 § 1 o.p.<sup>90</sup> Nie budzi zatem wątpliwości, że ustanowienie kuratora przez sąd powszechny obowiązuje w toku całego postępowania podatkowego, jeżeli nie ustaną przesłanki, na podstawie których doszło do ustanowienia takiego reprezentanta, np. w razie zgłoszenia się osoby reprezentowanej lub ustalenia jej miejsca pobytu, do czego przede wszystkim winien zmierzać kurator stosownie do art. 138 § 1 o.p.<sup>91</sup> Natomiast jeżeli kurator został ustanowiony do innych spraw podatkowych w ramach szczególnych postępowań administracyjnych, to podatkowy organ orzekający powinien wystąpić z wnioskiem o ustanowienie kuratora w ramach i na czas toczącego się konkretnego postępowania podatkowego i podjąć w trybie art. 138 § 1 o.p. stosowne działania<sup>92</sup>.

Kurator ustanowiony dla osoby nieobecnej, o której mowa w art. 138 § 1 o.p., przez sąd powszechny w trybie art. 184 § 1 k.r.o., jest powołany do ochrony wszelkich interesów nieobecnego, a nie tylko do reprezentacji w konkretnym postępowaniu podatkowym<sup>93</sup>. Oznacza to, że przedstawiciel dokonuje wszelkich czynności dotyczących osoby i majątku nieobecnego, kierując się ochroną jego praw, i jest powoływany do dokonywania czynności materialnoprawnych i procesowych w jego imieniu<sup>94</sup>. Oczywiście umocowanie do działania w imieniu strony nieobecnej kuratora ustanowionego na podstawie art. 184 § 1 k.r.o. rozciąga się także na postępowanie podatkowe, m.in. przed organem drugoinstancyjnym, czy też na postępowanie

<sup>90</sup> W stosunku do osoby nieobecnej organ podatkowy nie może skutecznie dokonywać czynności związanych z doręczeniami jakichkolwiek pism, zob. wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. I FSK 814/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 maja 2014 r., sygn. FSK 877/13, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2007 r., sygn. I SA/Gd 151/07, CBOSA; zob. także I. Nowak, *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10, s. 23–28.

<sup>91</sup> Por. wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2013 r., sygn. II OSK 780/12, CBOSA; M. Romańska, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.

<sup>92</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. II FSK 2126/11, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 maja 2011 r., sygn. I SA/Kr 430/11, CBOSA.

<sup>93</sup> Postanowienie NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., sygn. I OZ 1107/09, CBOSA.

<sup>94</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 29 kwietnia 2020 r., sygn. I ACa 918/19, Legalis/el.

sądowoadministracyjne, nawet gdy o jego wyznaczenie wystąpił organ podatkowy I instancji<sup>95</sup>. Co więcej, następstwem prawnym ustanowienia kuratora dla osoby nieobecnej jest prowadzenie m.in. wszelkich czynności z zakresu procedury podatkowej z jego udziałem<sup>96</sup>. Oznacza to, że nawet późniejsze doręczenie decyzji organu podatkowego I instancji stronie reprezentowanej w procesie podatkowym przez kuratora, któremu została uprzednio doręczona decyzja w danej sprawie, nie powoduje otwarcia od początku dla strony terminu wniesienia odwołania, ponieważ czternastodniowy termin liczy się od dnia doręczenia indywidualnego aktu administracyjnego kuratorowi<sup>97</sup>.

W sytuacji ustanowienia przez sąd powszechny kuratora dla nieobecnej strony postępowania podatkowego organ orzekający nie jest zwolniony od oceny, czy przesłanki ustanowienia kuratora pozostają aktualne<sup>98</sup>. O ile czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego poweźmie wiadomość pozwalającą na ustalenie adresu zamieszkania strony, powinien podjąć stosowne czynności w celu zapewnienia jej osobistego udziału w procesie podatkowym zgodnie z przepisem art. 123 § 1 o.p.<sup>99</sup> Innymi słowy, obowiązkiem organu orzekającego jest zapewnienie stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz czuwanie nad tym, czy nie wystąpiły w sprawie okoliczności faktyczne wskazujące na ustalenie miejsca pobytu strony, skutkujące wystąpieniem o uchylenie postanowienia, którym ustanowiono w trybie art. 184 § 1 k.r.o. w zw. z art. 138 § 1 o.p. kuratora dla nieobecnego. W związku z tym uzasadnione jest twierdzenie, że wobec osobistego uczestnictwa osoby fizycznej w postępowaniu podatkowym udział w nim kuratora w trybie art. 138 § 1 o.p. uznać trzeba jako pozbawiony faktycznego, a także i prawnego uzasadnienia, zważywszy na cel,

<sup>95</sup> A. Wrześcińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012, s. 166.

<sup>96</sup> R. Kędziora, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, Legalis/el. 2017.

<sup>97</sup> Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lutego 2008 r., sygn. II SA/Go 213/06, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 grudnia 2006 r., sygn. IV SA/Wa 1983/06, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2006 r., sygn. II SA/Bd 140/06, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 grudnia 2005 r., sygn. II SA/Kr 2887/01, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. SA/Bk 1283/99, CBOSA.

<sup>98</sup> Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 stycznia 2017 r., sygn. III SA/Lu 1081/16, CBOSA.

<sup>99</sup> Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 października 2012 r., sygn. II SA/Lu 707/12, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. II SA/Lu 430/12, CBOSA.

jaki przyświeca przywołanemu przepisowi. Tym samym nie można bronić poglądu, że organ podatkowy, który w sytuacji, gdy w procedurze podatkowej podatnik brał osobisty udział, doręcza rezultat tego postępowania do jego przedstawiciela ustanowionego dla tegoż podatnika jako osoby nieobecnej, nie narusza m.in. art. 121 o.p. statuującego zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych<sup>100</sup>. Powyższe wskazuje, że kuratorowi doręcza się pisma dopóty, dopóki nie jest znane miejsce pobytu strony procedury podatkowej, a jeżeli organ podatkowy ustali miejsce jej pobytu, to przestaje istnieć podstawa faktyczna i prawna doręczenia pism ustanowionemu przedstawicielowi<sup>101</sup>.

#### 6. WYNAGRODZENIE PRZYSŁUGUJĄCE KURATOROWI JAKO KOSZT POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Wynagrodzenie kuratora ustanowionego dla strony postępowania podatkowego, na wniosek czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego, zgłoszony na podstawie art. 138 § 1 o.p., należy do kosztów procesu podatkowego<sup>102</sup>. Jest sprawą oczywistą, że sąd powszechny, który powołuje zastępcę procesowego dla osoby fizycznej, nie powinien ponosić wydatków związanych z wynagrodzeniem kuratora, ani tym bardziej ustalać wysokości jego wynagrodzenia za czynności podejmowane w takim postępowaniu<sup>103</sup>. Wprawdzie reprezentant czerpie swoje umocowanie do działania z orzeczenia sądu powszechnego, lecz jego uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia jest nierozzerwalnie związane z wykonywaniem powierzonych mu zadań w toku szczególnego postępowania administracyjnego, a zatem rozstrzygnięcie w tym przedmiocie pozostaje w zakresie właściwości organów administracji podatkowej<sup>104</sup>. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że koszty postępowania podatkowego związane są z wykonywaniem przez

<sup>100</sup> Wyrok NSA z dnia 10 października 2003 r., sygn. III SA 3528/01, CBOSA.

<sup>101</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 145 o.p.*; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA.

<sup>102</sup> Por. uchwała SN z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, CBOSA.

<sup>103</sup> Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Kr 691/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. VII SA/Wa 1964/10, CBOSA.

<sup>104</sup> Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. II SA/Rz 1350/16, CBOSA.

organy podatkowe ich ustawowych uprawnień<sup>105</sup>. Innymi słowy, przez koszty procesu podatkowego, określone w art. 265 § 1 o.p., należy rozumieć koszty związane z wszczęciem, prowadzeniem i zakończeniem postępowania podatkowego w danej sprawie podatkowej<sup>106</sup>.

Katalog kosztów procedury podatkowej nie ma charakteru zamkniętego, gdyż czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący postępowanie może zaliczyć do kosztów postępowania także inne wydatki, bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy, o czym świadczy art. 265 § 2 o.p.<sup>107</sup> Tym samym w świetle art. 265 § 2 o.p. czynności kuratora, generujące bez wątpienia wydatki związane z rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, wpisują się w katalog kosztów procesu podatkowego<sup>108</sup>, które stosownie do art. 264 o.p. co do zasady ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina<sup>109</sup>.

Przepisy prawa podatkowego – w tym również Ordynacji podatkowej – nie określają ani wysokości wynagrodzenia kuratora, ani zasad i trybu jego przyznawania. Ponadto przepisy podatkowe nie zawierają odesłania do innych aktów prawnych, tak jak czynią to w przypadku wynagrodzenia dla tymczasowego pełnomocnika szczególnego (art. 138n § 3 o.p.)<sup>110</sup>. Nie oznacza to jednak, że kuratorowi nie przysługuje wynagrodzenie

<sup>105</sup> B. Dauter, *Komentarz do art. 264 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. I SA/Go 380/08, CBOSA.

<sup>106</sup> Wyroki WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/Łd 1027–1028/16, CBOSA.

<sup>107</sup> S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 265 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 979/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Gl 22/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. I GSK 992/12, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 czerwca 2011 r., sygn. I SA/Sz 317/11, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 marca 2007 r., sygn. I SA/Gd 342/06, CBOSA.

<sup>108</sup> B. Dauter, *Komentarz do art. 265 o.p.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA.

<sup>109</sup> Jednakże dalsze przepisy (art. 267–268 o.p.) ustanawiają odstępstwa od powyższej zasady, pozwalając na obciążenie kosztami stron i uczestników postępowania. Odstępstwa te są podyktowane potrzebą zdyscyplinowania stron postępowania i zabezpieczenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa – wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. I SA/Go 380/08, CBOSA.

<sup>110</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Go 543/18, CBOSA.

za dokonane czynności. Należy przecież pamiętać, że rolą kuratora jest ochrona interesów strony w szczególnym postępowaniu administracyjnym, a jego uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia jest nierozdzielnie związane z wykonywaniem powierzonych mu zadań. Ponadto nie jest rolą zastępcy procesowego wyznaczonego przez sąd powszechny świadczenie dobrowolnej, czy też charytatywnej działalności społecznej<sup>111</sup>, ponieważ stałoby to w sprzeczności z konstytucyjną zasadą RP jako państwa prawa (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>112</sup>)<sup>113</sup>.

Reasumując, przez błędy i zaniedbania prawodawcy w powyżej analizowanej kwestii istnieje luka prawna, którą należy przy najbliższej nowelizacji Ordynacji podatkowej wyeliminować. Natomiast do tego czasu w celu jej wypełnienia należy zastosować wykładnię systemową, odwołującą się do innych aktów prawnych, a także do art. 2 i 32 Konstytucji RP<sup>114</sup>. Nie ulega zatem wątpliwości, że właściwą regulacją będzie w tym zakresie Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych<sup>115</sup>, która w art. 9 pkt 3 przewiduje delegację dla Ministra Sprawiedliwości do określenia wysokości wynagrodzenia oraz zwrotu wydatków poniesionych przez kuratorów ustanowionych dla strony w danej sprawie, uwzględniając rodzaj sprawy, stopień jej zawiłości i nakład pracy kuratorów. Tym samym wysokość wynagrodzenia kuratora w trybie art. 138 § 1 o.p. w zw. z art. 184 k.r.o. należy ustalać, stosując odpowiednio zasady określone w Rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. w sprawie określenia wysokości wynagrodzenia i zwrotu wydatków poniesionych przez kuratorów ustanowionych dla strony w sprawie cywilnej<sup>116</sup>. Należy jednak pamiętać, że organ podatkowy ma prawo ograniczać wynagrodzenie

<sup>111</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 września 2020 r., sygn. III SA/GI 442/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. I OSK 2636/12, CBOSA.

<sup>112</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

<sup>113</sup> Por. wyroki WSA w Łodzi z dnia 30 listopada 2020 r., sygn. III SA/Łd 641–642/20, CBOSA.

<sup>114</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/GI 1508/16, CBOSA.

<sup>115</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 755 ze zm.; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 31 sierpnia 2020 r., sygn. III SA/Kr 578/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., sygn. I FSK 93/06, CBOSA.

<sup>116</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 536; por. P. Gołaszewski, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. IV SA/GI 529/17, CBOSA.

kuratora, w szczególności biorąc pod uwagę jego nakład pracy, charakter sprawy i stopień jej zawichości<sup>117</sup>.

W sprawie należnych kosztów postępowania podatkowego przysługujących kuratorowi organ podatkowy na podstawie art. 270a o.p. wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. Ponadto na taki indywidualny akt podatkowy przedstawicielowi osoby fizycznej wyznaczonemu przez sąd powszechny będzie przysługiwać także skarga oraz skarga kasacyjna w trybie przepisów Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>118</sup>.

## 7. PODSUMOWANIE

Artykuł 138 § 1 o.p. normuje dwie niezależne od siebie instytucje procesowe, tj. wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych oraz wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej, które są realizacją podstawowych zasad postępowania podatkowego, a w szczególności zasady czynnego udziału strony i prawa do należytej reprezentacji<sup>119</sup>. Z brzmienia przepisu art. 138 § 1 o.p. *expressis verbis* wynika, że organ administracji podatkowej zobligowany jest do wystąpienia do sądu powszechnego z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych, ale tylko wtedy, gdy taki przedstawiciel nie został już wyznaczony<sup>120</sup>. Powyższy przepis ma charakter bezwzględnie obowiązujący, co oznacza, że czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie ma swobody w zakresie jego stosowania i nie może odstąpić od wnioskowania do sądu powszechnego o powołanie kuratora<sup>121</sup>. Co więcej, art. 138 § 1 o.p. nakłada na organ podatkowy obowiązek zapewnienia należytej reprezentacji stronie w procedurze podatkowej poprzez wystąpienie do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora w przypadku

<sup>117</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA.

<sup>118</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.; G. Dudar, *Ustanowienie kuratora...*, s. 32.

<sup>119</sup> Por. A. Skóra, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, LEX/el. 2020; H. Knysiak-Molczyk, *Prawo do korzystania z pomocy i instytucji reprezentacji w postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 9, s. 42 i n.

<sup>120</sup> Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2011 r., sygn. I OSK 1170/10, CBOSA.

<sup>121</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 304/20, CBOSA; wyroki WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2018 r., sygn. III SA/Wa 1104-1105/17, CBOSA.

braku zdolności do czynności prawnych oraz nieobecności danej osoby fizycznej<sup>122</sup>. Innymi słowy, przepis art. 138 § 1 o.p. obliguje monokratyczne organy administracji publicznej do prawidłowego przeprowadzania postępowań podatkowych przy jednoczesnym zagwarantowaniu stronom czynnego udziału i należytej reprezentacji w każdym jej stadium<sup>123</sup>. W przeciwnym razie dojdzie do naruszenia jednej z podstawowych reguł procedury podatkowej, jaką jest prawo do „procesu podatkowego”<sup>124</sup>, z której wypływa m.in. prawo do właściwej reprezentacji. Warto wreszcie wskazać, że wszelkie czynności procesowe podejmowane przez czynny podmiot stosunku podatkowego wobec podatnika (osoby fizycznej) bez właściwej reprezentacji będą bezskuteczne<sup>125</sup>, m.in. dlatego, że aktywna rola strony w odtwarzaniu podatkowego stanu faktycznego sprzyja realizacji zasady prawdy materialnej (obiektywnej)<sup>126</sup>.

Wyznaczenie przez sąd powszechny kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej na wniosek organu podatkowego, zgłoszony na podstawie art. 138 § 1 o.p., następuje na podstawie art. 184 § 1 k.r.o.<sup>127</sup> Tym samym przepis art. 138 § 1 o.p. nie może być traktowany jako samodzielna podstawa prawna do ustanowienia kuratora, ponieważ zawiera jedynie upoważnienie dla organu administracji podatkowej do złożenia stosownego wniosku w tej sprawie do sądu<sup>128</sup>. Co więcej, stosunek prawny istniejący pomiędzy organem administracji publicznej i kuratorem osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych opiera się na orzeczeniu sądu powszechnego, a jego elementem jest obowiązek

<sup>122</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 64; A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*; T. Kaczyński, *Strona*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2017.

<sup>123</sup> Por. A. Wrzezińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, s. 163; P. Piasecka, *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4, s. 49.

<sup>124</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; por. A. Wrzezińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, s. 163.

<sup>125</sup> Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*

<sup>126</sup> Szerzej S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 123 o.p.*; wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. I FSK 1508/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2009/17, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. I SA/Po 350/18, CBOSA.

<sup>127</sup> Por. uchwałę SN z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, LEX/el.; uchwała SN z dnia 24 listopada 2006 r., sygn. III CZP 89/06, LEX/el.; G. Jędrejek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany (do art. 184 k.r.o.)*, LEX/el. 2019.

<sup>128</sup> Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*

wykonania przez wyznaczoną osobę niezbędnych czynności w charakterze zastępcy procesowego<sup>129</sup>. Niezależnie jednak od powyższych ustaleń zasadne jest przyjęcie, że doręczenie pism ustanowionemu przez sąd powszechny kuratorowi dla osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych wywołuje skutki bezpośrednio dla strony, dla której został ustanowiony przedstawiciel<sup>130</sup>.

Brak regulacji prawnej w zakresie materii związanej z wynagrodzeniem kuratora ustanowionego przez sąd powszechny na wniosek organu podatkowego w procedurze podatkowej należy jednoznacznie ocenić jako niewątpliwe „uchylenie” ze strony ustawodawcy i lukę, którą *nolens volens* należy wyeliminować<sup>131</sup>. Nie ma przecież żadnych podstaw prawnych do uznania, że wolą prawodawcy było nieodpłatne wykonywanie przez przedstawiciela zadań w postępowaniu podatkowym, do których został ustanowiony orzeczeniem sądu powszechnego<sup>132</sup>. Nie można także zapominać, że bez ustanowienia kuratora niemożliwe byłoby m.in. wszczęcie postępowania, jego prowadzenie i zakończenie, co bez wątplenia ma bezpośredni związek z rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, ale jest również ewidentnym działaniem w interesie wierzyciela podatkowego<sup>133</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Strona postępowania administracyjnego*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.
- Borkowski J., Adamiak B., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Borszowski P., *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.
- Brzeziński B., *Recenzja pracy M. Kostowa: Finansowi-prawni otnosenija, Sofia 1979*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 7.

<sup>129</sup> Por. wyroki NSA z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. I OSK 2348–2349/20, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 lutego 2020 r., sygn. II SA/Ol 18/20, CBOSA.

<sup>130</sup> A. Wrzezińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, s. 166.

<sup>131</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Gl 22/17, CBOSA.

<sup>132</sup> Ibidem.

<sup>133</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 979/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Gl 22/17, CBOSA.



- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., Masternak M., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004.
- Bursztynowicz M., Sługocka M., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *iidem, Postępowanie administracyjne dla jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, LEX/el. 2020.
- Calkiewicz D., *Obowiązek organu zapewnienia stronie reprezentacji w postępowaniu podatkowym i w sprawach celnych*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2010, nr 11.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Dauter B., *Komentarz do art. 264 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Dudar G., *Ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej w postępowaniu podatkowym*, „*Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*” 2015, nr 10.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2014.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003.
- Dzwonkowski H., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (analiza instytucji)*, „*Państwo i Prawo*” 1999, z. 2.
- Dzwonkowski H., Damaz M., *Komentarz do art 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.
- Gołaszewski P., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Legalis/el. 2021.
- Jędrejek G., *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany (do art. 184 k.r.o.)*, LEX/el. 2019.
- Kabat A., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Kaczyński T., *Strona*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2017.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.
- Knysiak-Molczyk H., *Prawo do korzystania z pomocy i instytucji reprezentacji w postępowaniu administracyjnym*, „*Samorząd Terytorialny*” 2003, nr 9.
- Mariański A., Strzelec D., *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, LEX/el. 2012.
- Masternak M., *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Matan A., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010.

- Matan A., *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Katowice 2001.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, LEX/el. 2015.
- Nita A., *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 12.
- Nowak I., *Doręczanie pism profesjonalnym pełnomocnikom w postępowaniu podatkowym*, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 4.
- Nowak I., *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010.
- Nowak I., *Protokoły i adnotacje jako formy dokumentowania czynności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 12.
- Nowak I., *Samokontrola decyzji podatkowych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012.
- Nowak I., *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7.
- Nowak I., *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10.
- Nowak I., Krajewska A., *Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Role uczestników postępowań sądowych – wczoraj, dziś i jutro*, t. 2, red. D. Gil, E. Kruk, Lublin 2015.
- Nowak I., Rutkowski B., *Pełnomocnictwo w świetle Ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014/el.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Piasecka P., *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4.
- Pietrasz P., *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*, LEX/el. 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 123 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 265 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 34 k.p.a.)*, LEX/el. 2021.

- Rodak B., *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.
- Rodak B., *Strona postępowania*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2019.
- Romańska M., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.
- Rosenkranz A., *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937.
- Skóra A., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, LEX/el. 2020.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Zagadnienia ogólne*, [w:] *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2017.
- Wojewoda M., *Elementy prawa cywilnego i handlowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 1, red. M. Sęk, Łódź 2014.
- Wrzeńska-Nowacka A., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.
- Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2.

## CURATOR OF AN INDIVIDUAL IN TAX PROCEEDINGS IN THE LIGHT OF ARTICLE 138 § 1 OF THE TAX ORDINANCE ACT

**Summary.** The article deals with the subject of the legal regulation in Article 138 § 1 of the Tax Ordinance Act (TOA), according to which the tax authority is obliged to apply to the court for the appointment of a curator for a person incapable of legal actions or an absent person. The author stresses that the provision of Article 138 § 1 of the TOA guarantees to a natural person who is incapacitated or absent that, through the appointment of a curator, the initiation and conduct of tax proceedings will take place while ensuring his/her proper representation at each of their stages.

**Keywords:** curator, absent person, a person incapable of legal actions, tax authority, representative, trial deputy

