

## JĘDRZEJ OWOC

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu  
<https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>  
jedowo@st.amu.edu.pl

## KRZYSZTOF WIŚNIEWSKI

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu  
<https://orcid.org/0009-0002-4095-3386>  
krzwis1@st.amu.edu.pl

# Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2015 r. (sygn. I SA/Gl 1070/14)

**Commentary on the judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice dated 22 January 2015 (case no. I SA/Gl 1070/14)**

**Abstract:** The subject of the commentary is the sentence of Provincial Administrative Court in Gliwice, regarding the concept of minors' income from labour, which is used in Article 7 Paragraph 1 of the Act of 26 July 1991 on Personal Income Tax. The authors agree with the ruling, however they think that the arguments used by the court are insufficient. Based on complex legal interpretation, the authors have concluded that the criterion for excluding minors' income from being combined with their parents' income is the independent acquisition of that income. As a result, they assume that the concept of labour in Article 7 Paragraph 1 of the discussed act should be interpreted narrowly.

**Keywords:** labour, minors' income, personal income tax, PIT, legal interpretation

## 1. Stan faktyczny

Omawiane orzeczenie zostało wydane wskutek skargi na interpretację indywidualną prawa podatkowego, wydaną 29 maja 2014 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach<sup>1</sup>. Przedmiot sporu stanowiła wykładnia art. 7 ust. 1 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup>, w myśl którego dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dolicza się do dochodów rodziców, chyba że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci<sup>3</sup>. Organ podatkowy na gruncie tego przepisu wyraził stanowisko, zgodnie z którym dochody z pracy małoletnich należy rozumieć szeroko. W konsekwencji za takie dochody uznał dochody z pozarolnic-

<sup>1</sup> IBPBI/1/415-283/14/AB <<https://eureka.mf.gov.pl/>> [dostęp: 29.03.2023].

<sup>2</sup> T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

<sup>3</sup> Brzmienie przepisu do 31 grudnia 2022 r.

czej działalności gospodarczej. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach taka interpretacja jest pozbawiona podstaw. Sąd wskazał, że zasadą jest łączenie dochodów małoletnich dzieci z dochodami ich rodziców. Tym samym wymienione w przepisie dochody z pracy stanowią wyjątek od tej zasady, który powinien być według Sądu interpretowany ściśle, a nie rozszerzająco. Ponadto zwrócono uwagę na konsekwentne rozróżnianie przez ustawodawcę na gruncie u.p.d.o.f. dochodów ze stosunku pracy oraz dochodów z działalności gospodarczej. Na tej podstawie Sąd za niedopuszczalne uznał zakwalifikowanie dochodów z udziału w spółce jako dochodów z pracy małoletniego niepodlegających łączeniu z dochodami jego rodziców.

## 2. Uwagi wstępne

Sentencja komentowanego wyroku jest trafna. Jego uzasadnienie natomiast nie zasługuje według nas na aprobatę. Na wstępie należy wskazać, że omawiany wyrok jest jedyną do tej pory wypowiedzią judykatury, która odnosi się szerzej do problematyki wykładni pojęcia „dochody z pracy” na gruncie art. 7 u.p.d.o.f. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach nie przedstawił jednak ani rozbudowanej, ani przekonującej argumentacji co do słuszności postawionej przez siebie tezy. Tymczasem organy podatkowe konsekwentnie prezentują stanowisko, zgodnie z którym przez „dochody z pracy” należy rozumieć także dochody uzyskiwane w ramach działalności wykonywanej osobiście oraz pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>4</sup>. Taki pogląd pojawił się również w doktrynie<sup>5</sup>. W naszej ocenie taka interpretacja nie jest właściwa. Dlatego zasadne staje się dogłębne przeanalizowanie przepisów w tym zakresie, a także sformułowanie zastrzeżeń w stosunku do wykładni przedstawionej przez WSA w Gliwicach.

## 3. Wykładnia językowa

W celu prawidłowej interpretacji art. 7 u.p.d.o.f. należy w pierwszej kolejności dokonać wykładni językowej tego przepisu. Ma ona znaczenie pierwszoplanowe, ponieważ w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>6</sup> to tekst ustawy

<sup>4</sup> Zob. np. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia: 15 marca 2023 r. (0112-KDIL2-2.4011.976.2022.2.AG); 15 lipca 2022 r. (0114-KDIP3-1.4011.267.2022.2.MS2); 7 czerwca 2022 r. (0115-KDIT1.4011.73.2022.2.MST); 11 marca 2022 r. (0114-KDIP3-2.4011.49.2022.3.AC) <<https://eureka.mf.gov.pl/>> [dostęp: 29.03.2023].

<sup>5</sup> K. Święch-Kujawska, *Opodatkowanie dochodów małoletnich dzieci na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawnicze KUL” 2022, nr 3, s. 166.

<sup>6</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.).

stanowi jedyne możliwe źródło obowiązków podatkowych. Formułowane są też twierdzenia, że wykładnia językowa zakreśla możliwe granice interpretacji prawa, co tym bardziej podkreśla jej szczególny charakter<sup>7</sup>.

Zdziwienie może więc budzić fakt, że w uzasadnieniu analizowanego wyroku Sąd nie ujawnił przeprowadzenia tego etapu wykładni i nie odniósł się do argumentacji językowej organu podatkowego. Zauważono jedynie, że pojęcie „dochód z pracy” nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę. W ujęciu modelowym kolejnym krokiem w toku wykładni językowej powinno zatem być zbadanie, czy zdefiniowane zostały zwroty składowe tego wyrażenia<sup>8</sup>. W przypadku braku definicji legalnych należy też sprawdzić, czy dane zwroty nie są w sposób jednolity rozumiane w języku prawniczym, a następnie odwołać się do znaczeń przyjętych w języku ogólnym<sup>9</sup>.

Wątpliwości nie budzi na gruncie art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f. pojęcie dochodu<sup>10</sup>. Cały problem interpretacyjny zawiera się natomiast w określeniu znaczenia słowa „praca” na potrzeby omawianego przepisu. Trzeba zwrócić uwagę, że na gruncie przepisów u.p.d.o.f. za źródło przychodów nie uznaje się „pracy”, lecz „stosunek służbowy, stosunek pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczy stosunek pracy”. Automatyczne więc utożsamianie pojęcia „dochód z pracy” z dochodem powstałym ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 12 u.p.d.o.f., jest niewłaściwe. Na przeszkodzie takiemu podejściu staje domniemanie różnoznacności terminów różnokształtnych (nazywane także zakazem wykładni synonimicznej)<sup>11</sup>. Maciej Zieliński zwraca uwagę, że domniemanie to koresponduje z wieloma regułami redagowania tekstów prawnych i nakazuje przyjmować, że terminy różnobrzmiące znaczą co innego<sup>12</sup>. Zakaz wykładni synonimicznej był wielokrotnie powoływany przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA)<sup>13</sup>. Również Trybunał Konstytucyjny (TK) akcentował doniosłość tego domniemania<sup>14</sup>, przestrzegając jednak przed nadawaniem mu charakteru absolutnego i zwracając uwagę na konieczność odwoływania się

<sup>7</sup> Zob. R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8, s. 7–12; T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006; uchwała NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, ONSAiWSA 2011, nr 2, poz. 25.

<sup>8</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 291.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 294–295.

<sup>10</sup> Na gruncie doktryny prawa podatkowego i w świetle art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. przez pojęcie dochodu uniwersalnie rozumie się nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania (zob. np. Z. Kukulski, *Podatki dochodowe*, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 83).

<sup>11</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 42.

<sup>12</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 202.

<sup>13</sup> Zob. np. wyroki NSA z dnia: 7 października 2014 r., II FSK 2707/12, LEX nr 1591834; 28 marca 2017 r., II FSK 3414/16, LEX nr 2278785; 24 października 2019 r., II FSK 3671/17, LEX nr 3059562; 15 grudnia 2020 r., II FSK 1694/20, LEX nr 3150061; oraz uchwałę NSA z dnia 30 marca 2009 r., II FPS 7/08, ONSAiWSA 2009, nr 4, poz. 64.

<sup>14</sup> Zob. np. wyroki TK z dnia: 26 września 2013 r., K 22/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 95; 12 lipca 2016 r., SK 40/14, OTK-A 2016, poz. 57; 11 grudnia 2018 r., SK 25/16, OTK-A 2018, poz. 80.

także do innych niż językowe dyrektyw wykładni<sup>15</sup>. Zakaz wykładni synonimicznej może zatem zostać przełamany dostatecznie mocnymi argumentami przeciwnymi<sup>16</sup>.

Jeżeli pojęcie „praca”, o którym mowa w art. 7 u.p.d.o.f., w warstwie językowej nie powinno być utożsamiane z zatrudnieniem w ramach stosunku pracy, do którego odnoszą się art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 12 u.p.d.o.f., w pierwszej kolejności trzeba podjąć próbę ustalenia jego znaczenia, opierając się na języku prawniczym. Analiza pojęcia „praca” na gruncie języka piśmiennictwa i judykatury potwierdza, że nazwa ta nie odnosi się wyłącznie do aktywności w ramach stosunku pracy. Przeciwnie, zarówno na tle art. 22 Kodeksu pracy<sup>17</sup>, jak i art. 24 Konstytucji RP wskazuje się, że praca może być wykonywana w ramach różnych form prawnych, a więc również na podstawie umów cywilnoprawnych<sup>18</sup>. Język prawniczy nie wypracował przy tym uniwersalnej definicji pracy. W konsekwencji konieczne jest ustalenie możliwego znaczenia tego pojęcia na gruncie języka ogólnego<sup>19</sup>. Źródłem informacji o języku ogólnym są słowniki języka polskiego, które definiują pracę m.in. jako „świadomą, celową działalność człowieka zmierzającą do wytworzenia określonych dóbr materialnych lub kulturalnych, będącą podstawą i warunkiem istnienia i rozwoju społeczeństwa; wykonywany zawód, zajęcie, zatrudnienie, robotę, akcję”, „zajęcie, zatrudnienie jako źródło zarobku; posadę, zarobkowanie”<sup>20</sup>. W ramach domniemania różnoznacności terminów różnokształtnych należałoby z powyższych wykluczyć te znaczenia, które efektywnie zrównują pojęcie „praca” z „pracą wykonywaną w stosunku pracy”. Tym samym na gruncie wykładni językowej zakres nazwy „dochód z pracy” jest w istocie rzeczy szerszy niż ten wyznaczony przez art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 12 u.p.d.o.f. Potencjalnie mogą się w nim zawierać także dochody z działalności wykonywanej osobiście czy z działalności gospodarczej.

Na marginesie warto zwrócić uwagę, że w głosowanym wyroku zasugerowano, iż przyjęcie szerokiego znaczenia „dochodów z pracy” na gruncie art. 7 u.p.d.o.f. byłoby niedozwoloną wykładnią rozszerzającą przepis wprowadzającego wyjątek od reguły. Taki argument nie jest jednak trafny, ponieważ przez wykładnię rozszerzającą rozumie się przyjęcie przez interpretatora normy postępowania o szerszym zakresie zastosowania lub normowania niż ten wyznaczony przez wynik wykładni językowej<sup>21</sup>. W konsekwencji, gdy wykładnia językowa umożliwia przyjęcie szerokiego znaczenia przepisu konstruującego wyjątek, nie można mówić o wykładni rozszerzającej.

<sup>15</sup> Postanowienie TK z dnia 26 kwietnia 2016 r., K 4/15, OTK-A 2016, poz. 19.

<sup>16</sup> B. Brzeziński, op. cit.

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1510 ze zm.), dalej: k.p.

<sup>18</sup> Zob. M. Tomaszewska, *Komentarz do art. 22*, [w:] K.W. Baran (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, t. 1: Art. 1–93, LEX/el. 2022; L. Garlicki, M. Zubik, *Komentarz do art. 24*, [w:] M. Derlatka i in., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, LEX/el. 2016.

<sup>19</sup> Wyrok TK z dnia 12 lutego 2013 r., K 6/12, OTK-A 2013, nr 2, poz. 16.

<sup>20</sup> Hasło *Praca*, [w:] M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 2, Warszawa 1979, s. 904–905.

<sup>21</sup> S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 87; M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 215.

## 4. Wykładnia pozajęzykowa

Uzyskany rezultat wykładni językowej nie jest jednak na tyle jednoznaczny, by bez wątpliwości uznać, że w pojęciu „dochody z pracy” mieszczą się także dochody z działalności gospodarczej (w stanie faktycznym sprawy: dochody ze spółki cywilnej). Nawet gdyby przyjąć taką tezę, to uzyskany rezultat językowy zawsze powinien zostać skontrolowany w toku użycia pozostałych dyrektyw interpretacyjnych<sup>22</sup>.

Analiza przeprowadzona dalej opiera się na połączeniu argumentów natury systemowej oraz natury funkcjonalnej. W omawianym przypadku powinny one zostać rozpatrzone wspólnie, ponieważ jedynie odniesienie art. 7 u.p.d.o.f. kolejno do całokształtu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów spoza ustaw podatkowych pozwala na zrekonstruowanie celów stojących za tą regulacją i trafne odczytanie pojęcia dochodów z pracy.

Spoglądając na całokształt przepisów ustawy, okazuje się, że trudno zaakceptować domniemanie o różnoznaczności pojęć „dochody z pracy” i „dochody ze stosunku pracy” na gruncie u.p.d.o.f. Domniemanie to opiera się bowiem na założeniu konsekwencji terminologicznej ustawodawcy. Tymczasem pojęcie pracy w poszczególnych przepisach u.p.d.o.f. jest używane zarówno w znaczeniu szerokim, jak i w znaczeniu wąskim.

Przykładem zastosowania tego pojęcia w znaczeniu szerokim może być art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f., w myśl którego kosztem uzyskania przychodu nie jest „wartość własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci”. Wskazuje się, że przepis ten traktuje o pracy wszelkiego rodzaju, niezależnie od jej podstawy prawnej<sup>23</sup>. Inny przykład stanowi art. 44 ust. 3d u.p.d.o.f., który odnosi się do „pracy wykonywanej na podstawie stosunku pracy”, co sugeruje, że praca może być wykonywana także w ramach innych stosunków prawnych.

Częściej jednak pojęcie „praca” stosowane jest jako synonim zatrudnienia pracowniczego. Przykładowo w art. 27g ust. 5 u.p.d.o.f. użyty termin „praca” odnosi się jednoznacznie do wymienionego w tym przepisie źródła przychodów, tj. do art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Podobnie jest w przypadku art. 45 ust. 8 u.p.d.o.f., który – odnosząc się do przepisu traktującego o dochodach ze stosunku pracy – używa w tym samym kontekście pojęcia „dochody z pracy”. Biorąc pod uwagę powyższe, zasadne staje się przyjęcie tezy, że w odniesieniu do pojęcia „praca” ustawodawca nie jest konsekwentny terminologicznie. Jednakże w dalszym ciągu należy odpowiedzieć na pytanie, które z dwóch możliwych znaczeń tego pojęcia zostało zastosowane na gruncie art. 7 u.p.d.o.f.

W tym celu przydatna okazuje się analiza więzi treściowych w systemie prawa. Omawiany art. 7 u.p.d.o.f. jest bowiem przepisem funkcjonalnie powiązany

<sup>22</sup> Por. M. Zieliński, *Clara non sunt interpretanda – mity i rzeczywistość*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 6, s. 19 i n.

<sup>23</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 23*, [w:] *idem, PIT. Komentarz*, LEX/el. 2015.

z regulacjami spoza obszaru prawa podatkowego. W szczególności nawiązuje on do przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego<sup>24</sup>, którego przepisy wyrażają m.in. zasadę solidaryzmu rodzinnego<sup>25</sup>. Kształtuje ją np. art. 103 k.r.o., na podstawie którego czysty dochód z majątku dziecka powinien być przede wszystkim obracany na utrzymanie i wychowanie dziecka oraz jego rodzeństwa, które wychowuje się razem z nim, nadwyżka zaś na inne uzasadnione potrzeby rodziny. Dochodem tym zarządzają rodzice małoletniego, zgodnie z art. 101 § 1 k.r.o. W tym kontekście uwiadacznia się główny cel art. 7 u.p.d.o.f., czyli wspólne opodatkowanie szczególnego rodzaju podmiotu podatkowego, jakim jest rodzina<sup>26</sup>. Należy też zgodzić się z tezą, że w sytuacji gdy rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków z majątku dzieci (np. w przypadku pozbawienia władzy rodzicielskiej), zostaje zerwana ekonomiczna jedność rodziny i nie ma uzasadnienia dla kumulacji dochodów dzieci z dochodami rodziców, do czego odnosi się art. 7 ust. 1 *in fine* u.p.d.o.f.<sup>27</sup>

Kumulacja ta zostaje wyłączona względem problemowych dochodów z pracy dzieci, ale i w przypadku stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych małoletnim do swobodnego użytku. Rozwiązanie to także koresponduje z przepisami prawa cywilnego. W myśl art. 101 § 2 k.r.o. zarząd rodziców nie obejmuje zarobku dziecka ani przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku. Dodatkowo warto przywołać art. 21 i 22 Kodeksu cywilnego<sup>28</sup>, zgodnie z którymi osoba ograniczona w zdolności do czynności prawnych może bez zgody przedstawiciela ustawowego rozporządzać swoim zarobkiem (chyba że sąd opiekuńczy z ważnych powodów postanowi inaczej), a ponadto uzyskuje ona pełną zdolność w zakresie czynności prawnych dotyczących przedmiotów majątkowych oddanych jej do swobodnego użytku.

Mimo przedstawionych powiązań systemowych art. 7 u.p.d.o.f. nie jest jednak podatkowym odzwierciedleniem rozwiązań przyjętych na gruncie prawa prywatnego. *Prima facie* wydawać by się mogło, że ogranicza on zasadę łączenia dochodów dzieci z dochodami rodziców w odniesieniu do tych dochodów, które są wyłączone z zarządu rodziców dziecka i którymi małoletni może swobodnie operować. Jednakże pomiędzy ustawami występuje istotna różnica terminologiczna. Artykuł 21 k.c. i art. 101 § 2 k.r.o. posługują się pojęciem „zarobek”. Na gruncie doktryny prawa cywilnego występują różne stanowiska co do tego, jak należy to pojęcie rozumieć. Dominuje pogląd, że „zarobek” powinien być postrzegany szeroko, jako każdy ekwiwalent z tytułu świadczenia pracy, usług lub innych czynności na podstawie

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1359 ze zm.), dalej: k.r.o.

<sup>25</sup> P. Wicherek, *Komentarz do art. 103*, [w:] M. Fras, M. Habdas (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, LEX/el. 2021.

<sup>26</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 7*, [w:] *ibidem*, op. cit.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.), dalej: k.c.

rozmaitych tytułów prawnych<sup>29</sup>. W zakresie tego pojęcia mieszczą się też dochody ze stypendiów<sup>30</sup>. Tymczasem art. 7 u.p.d.o.f. nie posługuje się szerokim pojęciem zarobku – wymienia za to dochody z pracy oraz stypendia. W naszej ocenie ta różnica jest kluczowa dla postrzegania zakresu dochodów dzieci niepodlegających łączeniu z dochodami rodziców.

Jeżeli przyjąć, że pojęcie dochodów z pracy na gruncie art. 7 u.p.d.o.f. zostało użyte w znaczeniu wąskim (tj. ograniczonym do dochodów ze stosunku pracy), można zidentyfikować wspólną cechę, która łączy je z dochodami z przedmiotów oddanych małoletnim do swobodnego użytku, o których mowa w tym przepisie. Cechą tą jest nie tylko wyłączenie tych dochodów spod zarządu rodziców na podstawie art. 101 § 2 k.r.o., ale także możliwość uzyskiwania ich przez dzieci w sposób niezależny, samodzielny, bez udziału przedstawicieli ustawowych. Zgodnie z powołanym art. 22 k.c. małoletni co do zasady ma możliwość swobodnego rozporządzania przedmiotami majątkowymi oddanymi mu do swobodnego użytku, uzyskując w stosunku do nich pełną zdolność do czynności prawnych. Przedstawiciel ustawowy nie ma więc wpływu na osiąganie przez małoletniego dochodu z tych przedmiotów.

W odniesieniu do pracy rozumianej w sposób wąski możliwość samodzielnego i niezależnego uzyskiwania dochodów z tego tytułu jest zaakcentowana w przepisach Kodeksu pracy. Zgodnie z art. 22 § 3 k.p. osoba ograniczona w zdolności do czynności prawnych może bez zgody przedstawiciela ustawowego nawiązać stosunek pracy oraz dokonywać czynności prawnych, które dotyczą tego stosunku. Małoletni ma więc zapewnioną przepisami dużą autonomię w tym zakresie – może on niezależnie od zgody rodziców podjąć pracę oraz swobodnie dysponować zarobkami z tego tytułu. Co prawda zatrudnianie małoletnich podlega w Kodeksie pracy pewnym ograniczeniom, które znaleźć można chociażby w dziale dziewiątym ustawy – „Zatrudnianie młodocianych”. Nie ulega przy tym wątpliwości, że ci małoletni, którzy zgodnie z przepisami k.p. mogą pracować, mają swobodę w nawiązywaniu stosunku pracy. Takiej samodzielności małoletni nie ma natomiast w stosunku do innych rodzajów działalności zarobkowej – w szczególności działalności gospodarczej. Choć zarówno Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>31</sup>, obowiązująca w chwili wydania wyroku, jak i obowiązująca obecnie Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>32</sup> nie wymagają od przedsiębiorcy *expressis verbis* posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych, to wskazuje się, że wykonywanie działalności gospodarczej przez małoletniego w zasadzie nie może być samodzielne. Małoletni przedsiębiorca musi opierać się na przedstawicielach

<sup>29</sup> M. Gutowski, *Komentarz do art. 21*, [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352*, Legalis/el. 2021.

<sup>30</sup> Ibidem; zob. też M. Pilich, *Komentarz do art. 21*, [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1: *Część ogólna*, cz. 1 (art. 1–55<sup>1</sup>), LEX/el. 2021.

<sup>31</sup> T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.

<sup>32</sup> T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.

ustawowych, by móc dokonywać określonych czynności prawnych powiązanych z działalnością gospodarczą<sup>33</sup>. Analogicznie sytuacja przedstawia się w odniesieniu do działalności wykonywanej osobiście. Biorąc pod uwagę ograniczenie z art. 20 k.c., małoletni, gdy dana umowa wykracza poza zakres umów powszechnie zawieranych w drobnych bieżących sprawach życia codziennego, musi zdać się na rodziców, by zawrzeć taką umowę i w konsekwencji osiągać z jej tytułu dochody.

Trzeba jednak zadać pytanie, jak w powyższy kontekst wpisują się dochody z tytułu stypendiów. Wydaje się, że za ich obecnością w katalogu dochodów wyłączonych z zasady kumulacji także przemawia niezależność w ich uzyskiwaniu, lecz rozumiana pozaprawnie. Nie kwestionując wpływu rodziców na rozwój dzieci, uzyskanie stypendium jest w największej mierze efektem indywidualnego zaangażowania małoletniego. Pośrednictwo rodziców w uzyskiwaniu tych dochodów ograniczać się będzie najczęściej do czynności związanych ze złożeniem wniosku stypendialnego.

Wydaje się więc, że wymienione w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f. dochody dzieci niepodlegające łączeniu z dochodami rodziców zostały wyróżnione nie tylko ze względu na możliwość swobodnego dysponowania nimi przez małoletnich, ale też ze względu na możliwość samodzielnego/niezależnego ich uzyskiwania. W kontekst ten nie wpisuje się szerokie rozumienie pojęcia „dochody z pracy”, które obejmuje także dochody z innych rodzajów działalności niż zatrudnienie pracownicze. Podejowanie przez małoletnich działalności gospodarczej czy działalności wykonywanej osobiście jest co najmniej utrudnione, lub nawet niemożliwe, bez zgody bądź udziału przedstawicieli ustawowych.

Przyjęcie samodzielności w uzyskiwaniu dochodów jako istotnego kryterium jest uzasadnione w świetle celu art. 7 u.p.d.o.f. i tła w postaci powiązań systemowych tego przepisu. Wspólne opodatkowanie rodziny zdaje się bowiem bardziej zasadne w przypadku tych dochodów, które są generowane przy wspólnym udziale rodziców i dzieci. Z drugiej strony, jeżeli małoletni ma możliwość uzyskiwania danego dochodu i swobodnego nim rozporządzania bez pośrednictwa przedstawiciela ustawowego, więź ekonomiczna rodziny w odniesieniu do tego dochodu jest dużo słabsza. Takimi dochodami są właśnie dochody ze stosunku pracy.

Powyżej przedstawionym tropem podążył też WSA w Gliwicach w omawianym wyroku, argumentując, że trzy rodzaje dochodów, o których mowa w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f., są bezpośrednio związane z osobą małoletniego. Wydaje się, że Sąd ma przez to na myśli właśnie niezależność małoletniego w zakresie ich pozyskiwania, lecz także jego inicjatywę i aktywność z nimi związaną. Trzeba zauważyć, że chociaż osobiste zaangażowanie w uzyskiwanie dochodu będzie najczęściej występowało

<sup>33</sup> Zob. np. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2009 r., VI ACa 1083/08, *Apel.-W-wa 2009, nr 4, poz. 38*; C. Kosikowski, *Komentarz do art. 4*, [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX/el. 2013; E. Komierzyńska-Orlińska, *Komentarz do art. 4*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Konstytucja biznesu. Komentarz*, LEX/el. 2019.



również w odniesieniu do dochodów z wykonywanej działalności gospodarczej, to sytuacja przedstawia się inaczej np. w przypadku dochodów uzyskiwanych ze spółki niebędącej osobą prawną, które na potrzeby podatkowe traktuje się jako dochody z działalności gospodarczej (art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f.). Małoletni będzie bowiem zazwyczaj biernym współnikiem takiej spółki, nieangażującym się bezpośrednio w jej działalność. Trudno w takiej sytuacji mówić o tym, że dany dochód uzyskuje on „ze swojej pracy”, nawet w szerokim tego słowa znaczeniu. Na kanwie rozpatrywanej sprawy stanowi to dodatkowy argument, by odmówić zaliczenia dochodów w ten sposób uzyskiwanych w zakres wyłączenia z zasady kumulacji.

Biorąc pod uwagę powyższe, w naszej ocenie nieprzypadkowo ustawodawca posłużył się w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f. określeniem „dochody z pracy”, zamiast przenosić na grunt podatkowy szerokie pojęcie „zarobek” z art. 21 k.c. i art. 101 § 2 k.r.o. Nie wydaje się zasadne uznanie, że przyjęto zasadę kumulacji dochodów dzieci z dochodami rodziców, by przez szeroko rozumiane pojęcie „dochody z pracy” czynić w niej istotny wyłom, wyłączając z kumulacji większość dochodów małoletnich. Należy więc uznać, że wyrażenie to powinno być rozumiane wąsko, wyłącznie jako dochody uzyskiwane ze stosunku pracy. Przemawia za tym także fakt, że ustawa znacznie częściej posługuje się tym wyrażeniem właśnie w takim rozumieniu, a znaczenie szerokie wynika wyłącznie ze specyficznego kontekstu funkcjonalnego danego przepisu (np. art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f.)<sup>34</sup>.

## 5. Nowelizacja art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f.

Podkreślenia wymaga fakt, że treść art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f. uległa zmianie z dniem 1 stycznia 2023 r. Do katalogu dochodów małoletnich dzieci wyłączonych spod kumulacji z dochodami rodziców dodano wówczas renty<sup>35</sup>. Naszym zdaniem dokonana zmiana nie stoi w sprzeczności z argumentacją przedstawioną powyżej. Pojawienie się w omawianym katalogu rent nie wpływa na zaprezentowane wnioski, ponieważ motywacja ustawodawcy uległa zmianie. Dowodem na to jest uzasadnienie projektu ustawy, które jednoznacznie wskazuje, że celem nowelizacji było umożliwienie skorzystania w odniesieniu do rent z kwoty wolnej od podatku<sup>36</sup>. Nie wydaje się, żeby w przypadku pozostałych dochodów wymienionych w art. 7 u.p.d.o.f. przesłanka ta była głównym czynnikiem ich wyodrębnienia. Warto zwrócić uwagę, że kwota

<sup>34</sup> Zob. np. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 lutego 2009 r., I SA/Go 944/08, LEX nr 487513.

<sup>35</sup> Artykuł 1 pkt 3 Ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 1265 ze zm.).

<sup>36</sup> *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw*, druk sejmowy nr 2186/IX kadencja, s. 24–25 <<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2186>> [dostęp: 31.03.2023].

wolna od podatku w momencie ogłoszenia wyroku była znacząco niższa niż obecnie. Tym samym można uznać, że spójność katalogu wyłączeń została naruszona.

Powstaje również pytanie, czy zamiast wyłączenia rent małoletnich dzieci spod kumulacji z dochodami rodziców lepszym rozwiązaniem nie byłoby zwolnienie ich z opodatkowania w całości. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku innych rent zwolnionych z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. Zwolnione są jednak tylko renty przyznawane w szczególnych przypadkach, m.in. dla inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (art. 21 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.), czy przyznawane poszkodowanym, którzy utracili całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej z powodu uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia (art. 21 ust. 1 pkt 3c u.p.d.o.f.). Przytoczone przykłady zdają się dotyczyć szczególnych życiowych tragedii, co kwalifikuje je do zwolnienia z podatku ze względów słusznościowych lub humanitarnych. Wydaje się wątpliwe, by takie względy dotyczyły wszystkich rent będących dochodami małoletnich.

## Podsumowanie

Naszym zdaniem na gruncie art. 7 ust. 1 u.p.d.o.f. należy przyjąć, że pojęcie „dochodów z pracy” odnosi się wyłącznie do dochodów ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 12 u.p.d.o.f. Niespójność terminologiczna pomiędzy tą regulacją a przepisami prawa cywilnego prowadzi do konstatacji, że ustawodawca podatkowy nie planował wyłączenia od zasady kumulacji w odniesieniu do wszystkich dochodów z aktywności zawodowej małoletnich (co sugeruje pojęcie zarobku na gruncie art. 21 k.c.), ale jedynie do niektórych jej elementów. Cechą wyróżniającą zdaje się być samodzielność dziecka nie tylko w zakresie rozporządzania dochodami, ale i ich uzyskiwania. Taka samodzielność występuje w przypadku zatrudnienia w ramach stosunku pracy – zgodnie z art. 22 § 3 k.p. Jest ona z kolei w zasadzie wyłączona w przypadku działalności gospodarczej oraz – w pewnym stopniu – działalności wykonywanej osobiście. Tym samym dochody z tych aktywności, pozyskane przy współdziałaniu rodziców jako przedstawicieli ustawowych, zgodnie z zasadą ogólną powinny podlegać kumulacji na podstawie art. 7 u.p.d.o.f.

Mimo ostatecznie prawidłowego rozstrzygnięcia na dezaprobatę zasługuje uzasadnienie komentowanego wyroku, w którym Sąd nie przeprowadził kompleksowej analizy problemowego przepisu. W szczególności nie została poruszona kwestia zakazu wykładni synonimicznej, który został przełamany. Nieadekwatna do sedna kontrowersji jest też, jak się zdaje, argumentacja oparta na wskazaniu rozróżnienia na gruncie u.p.d.o.f. dochodów ze stosunku pracy i z działalności gospodarczej. Podobne zastrzeżenia można kierować do organu podatkowego, który z kolei w ogóle nie uzasadnił dokonanej przez siebie interpretacji przepisu.

## BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2015). *Komentarz do art. 7*, [w:] *idem, PIT. Komentarz*. LEX/el.
- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2015). *Komentarz do art. 23*, [w:] *idem, PIT. Komentarz*. LEX/el.
- Brzeziński, B. (2013). *Wykładnia prawa podatkowego*. Gdańsk.
- Garlicki, L., Zubik, M. (2016). *Komentarz do art. 24*, [w:] M. Derlatka i in., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1. LEX/el.
- Gutowski, M. (2021). *Komentarz do art. 21*, [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352*. Legalis/el.
- Komierzyńska-Orlińska, E. (2019). *Komentarz do art. 4*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Konstytucja biznesu. Komentarz*. LEX/el.
- Kosikowski, C. (2013). *Komentarz do art. 4*, [w:] *idem, Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*. LEX/el.
- Kukulski, Z. (2014). *Podatki dochodowe*, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*. Łódź: 83–88.
- Mastalski, R. (2007). *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*. „Przegląd Podatkowy” 8: 7–12.
- Pilich, M. (2021). *Komentarz do art. 21*, [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1: *Część ogólna*, cz. 1 (art. 1–55<sup>4</sup>). LEX/el.
- Spyra, T. (2006). *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*. Kraków.
- Szymczak, M. (red.). (1979). *Słownik języka polskiego*, t. 2. Warszawa.
- Święch-Kujawska, K. (2022). *Opodatkowanie dochodów małoletnich dzieci na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. „Studia Prawnicze KUL” 3: 155–170.
- Tomaszewska, M. (2022). *Komentarz do art. 22*, [w:] K.W. Baran (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, t. 1: *Art. 1–93*. LEX/el.
- Wicherek, P. (2021). *Komentarz do art. 103*, [w:] M. Fras, M. Habdas (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, LEX/el.
- Wronkowska, S. (2005). *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*. Poznań.
- Zieliński, M. (2012). *Clara non sunt interpretanda – mity i rzeczywistość*. „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 6: 9–23.
- Zieliński, M. (2017). *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*. Warszawa.

