

# SPRZEDAŻ WŁASNOŚCI GRUNTÓW STANOWIĄCYCH GOSPODARSTWO ROLNE – STOSOWANIE ZWOLNIENIA OD OPODATKOWANIA W ŚWIETLE PRZEPISÓW O PODATKOWEJ POMOCY PUBLICZNEJ

**Streszczenie:** W przedmiotowym opracowaniu analizie poddane zostały przepisy dotyczące pomocy *de minimis* warunkującej uzyskanie zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Podnieść należy, że połączenie przez ustawodawcę w jednym przepisie regulacji z dwóch zasadniczo różnych dziedzin prawa, jak ma to miejsce w powyższym zwolnieniu, stwarza poczucie niepewność wśród podmiotów stosujących przepisy prawa podatkowego. Odnosi się to w głównej mierze do notariuszy, którzy jako płatnicy zobowiązani są do prawidłowego rozeznania stanu faktycznego, tak aby w sposób poprawny wykonane zostało zobowiązanie podatkowe. Niewłaściwa ocena całokształtu okoliczności wpływających na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego

---

\* Doktor nauk prawnych, radca prawny, pracownik naukowy Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, e-mail: [mburzec@kul.pl](mailto:mburzec@kul.pl), <https://orcid.org/0000-0003-3886-0068>



Received: 12.11.2025. Revised: 23.12.2025. Accepted: 31.01.2026.

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

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

może w niektórych przypadkach doprowadzić do błędnej interpretacji przepisów warunkujących skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia.

**Słowa kluczowe:** podatek od czynności cywilnoprawnych, zwolnienie podatkowe, pomoc *de minimis*

## THE SALE OF LAND CONSTITUTING AN AGRICULTURAL HOLDING: THE APPLICATION OF TAX EXEMPTION IN THE LIGHT OF PUBLIC TAX AID REGULATIONS

**Abstract:** This study analyses the provisions concerning *de minimis* aid conditioning the exemption from civil law transaction tax on the sale of land constituting a farm within the meaning of the provisions on agricultural tax. It should be noted that the legislator's combination of two fundamentally different areas of law in a single provision, as is the case with the above exemption, creates a sense of uncertainty among entities applying tax law. This applies mainly to notaries, who, as payers, are required to correctly assess the facts in order to ensure that the tax obligation is properly fulfilled. In some cases, an incorrect assessment of all the circumstances affecting the determination of the amount of tax liability may lead to an incorrect interpretation of the provisions governing the application of the exemption in question.

**Keywords:** civil law transaction tax, tax exemption, *de minimis* aid

### 1. UWAGI WSTĘPNE

Wśród zwolnień przedmiotowych zawartych w konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych najwięcej problemów interpretacyjnych budzi to, które odnosi się do sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym<sup>1</sup>. Skorzystanie z powyższej preferencji będzie możliwe po kumulatywnym spełnieniu następujących przesłanek. Po pierwsze, nabycie gruntów musi nastąpić w wyniku umowy sprzedaży. Po drugie, nabywane grunty muszą stanowić gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym zarówno przed nabyciem, jak i po utworzeniu lub powiększeniu istniejącego już gospodarstwa. Po trzecie, powierzchnia utworzonego lub powiększonego gospodarstwa rolnego nie może być mniejsza niż 11 ha i większa niż 300 ha. Po czwarte, gospodarstwo rolne utworzone lub powiększone musi być prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia.

Spełnienie powyższych czterech przesłanek nie gwarantuje możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego, o ile nie zostaną zweryfikowane

---

<sup>1</sup> Art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 295) – dalej: Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych.

dotatkowe wymogi dotyczące przyznania pomocy *de minimis* w rolnictwie, na zasadach określonych w rozporządzeniu nr 1408/2013<sup>2</sup>. Wielość problemów pojawiających się w kontekście omawianego zwolnienia, a także ramy formalne niniejszego opracowania nie pozwalają na szczegółowe ich przeanalizowanie.

Mając na uwadze powyższe, autor skupił się na analizie przepisów dotyczących pomocy *de minimis* warunkującej uzyskanie przedmiotowego zwolnienia. Taki też jest cel niniejszego opracowania. Zauważyć bowiem należy, że ustawodawca, spajając przepisy prawa podatkowego z obszarem prawa regulującym zasady przyznania pomocy *de minimis*, stanął przed sporym wyzwaniem. Połączenie w jednym przepisie regulacji z dwóch zasadniczo różnych dziedzin prawa, przed którymi stawia się zupełnie inne cele, stwarza niepewność wśród podmiotów stosujących przepisy prawa podatkowego.

W szczególności odnosi się to do notariuszy, którzy jako płatnicy zobowiązani są do prawidłowego rozeznania stanu faktycznego, tak aby w sposób prawidłowy wykonane zostało zobowiązanie podatkowe. Niewłaściwa ocena całokształtu okoliczności wpływających na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego może w niektórych przypadkach doprowadzić do błędnej interpretacji przepisów warunkujących skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia. W skrajnych przypadkach może to prowadzić do poniesienia, wynikającej z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa<sup>3</sup>, odpowiedzialności przez notariusza jako płatnika.

Przedmiotowe opracowanie zostało podzielone na dwie części. W pierwszej pokrótce przedstawiane zostały ogólne założenia pomocy *de minimis*, w tym także pomocy *de minimis* w rolnictwie. W drugiej zaakcentowano problemy, z którymi muszą zmierzyć się tak płatnicy, jak i podatnicy stosujący przepisy regulujące zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Autor niniejszego artykułu stawia tezę, zgodnie z którą uzależnienie przyznania określonego prawa lub obowiązku na gruncie prawa podatkowego poprzez odniesienie się do instytucji regulowanej przez przepisy o charakterze

<sup>2</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz.U.UE.L.2013.352.9) – dalej: Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1408/2013.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 111) – dalej: Ordynacja podatkowa.

pozafiskalnym powinno być dokonane z wielką ostrożnością, w przeciwnym razie realizacja założonego przez ustawodawcę celu na gruncie prawa podatkowego może być niezwykle trudna do osiągnięcia. W artykule zastosowano metodę dogmatyczno-analityczną typową dla prac prawniczych.

## 2. OGÓLNE ZAŁOŻENIA POMOCY *DE MINIMIS*

Stosownie do postanowień Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE) wszelka pomoc, która przyznana jest przez państwa członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową, o ile zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów<sup>4</sup>. Spełnienie powyższych kryteriów rodzi konieczność zgłoszenia takiej pomocy Komisji Europejskiej<sup>5</sup>. Postanowienia Traktatu przewidują jednak, że Rada Unii Europejskiej w drodze odstępstwa może określić takie kategorie pomocy, które będą wyłączone z obowiązku jej zgłoszenia<sup>6</sup>. Na tej podstawie Rada przyjęła, że niektóre kategorie pomocy nie spełniają wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE i tym samym zostały wyłączone z procedury, o której mowa w art. 108 ust. 3 TFUE. W takim przypadku wprowadzono jednak wymóg, aby pomoc przyznana przedsiębiorstwu w ciągu danego okresu nie przekroczyła ustalonego limitu<sup>7</sup>.

Ustanowienie przez Komisję w drodze rozporządzenia tak zwanych pułapów kwotowych ustalonych na odpowiednim poziomie (w zależności od sektora, w którym działa przedsiębiorca) powoduje, że możliwość skorzystania z pomocy *de minimis* nie będzie negatywnie wpływała na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskim. Dodatkowo nie będzie także zakłócać zasad konkurencji<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Art. 107 ust. 1 TFUE.

<sup>5</sup> Art. 108 ust. 3 TFUE.

<sup>6</sup> Art. 109 TFUE.

<sup>7</sup> Art. 2 ust. 1 Rozporządzenia Rady (UE) 2015/1588 z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U.UE.L.2015.248.1).

<sup>8</sup> Zob. szerzej A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 143–147.

Niezależnie od rodzaju sektora objętego możliwością korzystania z pomocy *de minimis*<sup>9</sup>, przewidzianą przez prawodawcę unijnego, możliwe jest wskazanie wspólnych cech zasad przyznawania tego wsparcia. Po pierwsze, pomoc taka charakteryzuje się wprowadzeniem limitu kwotowego w trzyletnim okresie. Wysokość przyznanego limitu różni się od sektora, w ramach którego działa przedsiębiorca uzyskujący wsparcie. Po drugie, Komisja w wydawanych rozporządzeniach dotyczących pomocy *de minimis* przypisuje określony limit kwotowy do jednego przedsiębiorstwa, które definiowane jest w taki sam sposób na gruncie rozporządzeń dedykowanych poszczególnym sektorom. Tym samym jedno przedsiębiorstwo obejmuje wszystkie jednostki gospodarcze, które są ze sobą powiązane co najmniej jednym z następujących stosunków: a) jedna jednostka gospodarcza posiada w drugiej jednostce gospodarczej większość praw głosu akcjonariuszy, wspólników lub członków; b) jedna jednostka gospodarcza ma prawo wyznaczyć lub odwołać większość członków organu administracyjnego, zarządzającego lub nadzorczego innej jednostki gospodarczej; c) jedna jednostka gospodarcza ma prawo wywierać dominujący wpływ na inną jednostkę gospodarczą zgodnie z umową zawartą z tą jednostką lub postanowieniami w jej akcie założycielskim lub umowie spółki; d) jedna jednostka gospodarcza, która jest akcjonariuszem lub wspólnikiem w innej jednostce gospodarczej lub jej członkiem, samodzielnie kontroluje, zgodnie z porozumieniem z innymi akcjonariuszami, wspólnikami lub członkami tej jednostki, większość praw głosu akcjonariuszy, wspólników lub członków tej jednostki<sup>10</sup>. Po trzecie, rozporządzenia Komisji wprowadzają tak zwaną zasadę kumulacji. Ma ona zastosowanie do tych przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność wielosektorową. Polega ona na tym, że jeśli jedno przedsiębiorstwo korzysta z dwóch różnych pomocy *de minimis* mających zastosowanie do dwóch różnych sektorów, to wsparcie takie można łączyć do limitu wskazanego w danym rozporządzeniu. Przykładowo, zgodnie z treścią

<sup>9</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1408/2013; Rozporządzenie Komisji (UE) nr 717/2014 z dnia 27 czerwca 2014 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rybołówstwa i akwakultury (Dz.U.U.E.L.2014.190.45); Rozporządzenie Komisji (UE) nr 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U.U.E.L.2023.2831) – dalej: Rozporządzenie Komisji (UE) nr 2023/2831.

<sup>10</sup> Art. 2 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013; art. 2 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 2023/2831.

rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 pomoc *de minimis* w rolnictwie można łączyć z pozostałymi pomocami *de minimis* z innych sektorów do wysokości limitu przyznanego na gruncie rozporządzenia regulującego pomoc *de minimis* w rolnictwie<sup>11</sup>. Należy podnieść, że prawodawca unijny uzależnił możliwość skorzystania z kumulacji od tego, czy państwo członkowskie zapewniło rozdzielenie działalności lub wyodrębnienie kosztów. Po czwarte, prawodawca unijny zawarł odpowiednie wyłączenia w zakresie stosowania pomocy *de minimis*. Wprawdzie na gruncie rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 brak jest takich wyłączeń, to jednak występujące w pozostałych aktach prawnych i odnoszą się na przykład do braku możliwości uzyskania pomocy w celu wsparcia przedsiębiorcy dokonującego eksportu<sup>12</sup>. Po piąte, zastosowanie pomocy *de minimis* jest możliwe wyłącznie do tak zwanej pomocy przejrzystej, polegającej na wcześniejszym dokładnym obliczeniu ekwiwalentu dotacji brutto bez konieczności przeprowadzania oceny ryzyka. Stosownie do postanowień rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 za pomoc przejrzystą uznaje się pomoc w formie dotacji lub dopłat do oprocentowania. Pozostałe formy pomocy, takie jak pomoc w formie pożyczki, dokapitalizowania czy też gwarancji, mogą zostać uznane za pomoc przejrzystą po spełnieniu normatywnie określonych warunków<sup>13</sup>.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że na gruncie prawa krajowego pomoc *de minimis* obejmuje „te podstawy prawne, w których nie ma narzuconego konkretnego celu (przyjmując *de facto* operacyjny charakter), bądź też dotyczą finansowania takich kosztów, które nie mogłyby być kwalifikowane w ramach innych przeznaczeń pomocy”<sup>14</sup>. Należy dodatkowo podnieść, że zarówno unijne rozporządzenia, jak i krajowe akty prawne nie zawierają katalogu pomocy *de minimis* w rolnictwie<sup>15</sup>. W Polsce zasadami takiej pomocy zostały objęte między innymi: zakup materiału siewnego, wybrane ulgi i zwolnienia w podatku rolnym, umorzenie zobowiązań wobec Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS) czy też

<sup>11</sup> Art. 5 ust. 1 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013.

<sup>12</sup> Art. 1 ust. 1 lit. e) Rozporządzenia Komisji (UE) nr 2023/2831.

<sup>13</sup> Art. 4 ust. 3–6 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013.

<sup>14</sup> R. Zenc, *Pomoc de minimis*, [w:] *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, red. A.A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc, Warszawa 2020, s. 130–131.

<sup>15</sup> A. Suchoń, *Wybrane zagadnienia prawne pomocy de minimis w rolnictwie*, „Przeгляд Prawa Rolnego” 2011, nr 1, s. 179 i nast.

umorzenie lub rozłożenie na raty należności Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR)<sup>16</sup>.

Regulacje unijne dotyczące pomocy *de minimis* nakładają na państwa członkowskie obowiązek monitorowania przyznawanego wsparcia. Do niedawna prawodawca unijny dopuszczał dwie możliwości. Pierwsza polegała na tym, aby w ramach systemu monitorowania beneficjent pomocy był każdorazowo powiadamiany pisemnie o statusie takiej pomocy. Druga opierała się na stworzeniu centralnego rejestru pomocy *de minimis*, w którym zawarte są wszelkie informacje dotyczące przyznanej pomocy<sup>17</sup>. Należy jednak zauważyć, że Komisja Europejska zdecydowała się odejść od powyższej wskazanego dualizmu. Na przykład po wejściu w życie nowego rozporządzenia Komisji (UE) w sprawie stosowania art. 107 i 108 TFUE do pomocy *de minimis*<sup>18</sup> państwa członkowskie zobligowane zostały, aby z dniem 1 stycznia 2026 r. informacje na temat przyznanej pomocy *de minimis* były rejestrowane w centralnym rejestrze na poziomie krajowym lub unijnym<sup>19</sup>. Natomiast w przypadku stosowania pomocy *de minimis* w rolnictwie wymóg taki będzie obowiązywał od 1 stycznia 2027 r.<sup>20</sup>, a dane dotyczące udzielonej pomocy powinny być zamieszczane w centralnym rejestrze w terminie 20 dni roboczych od daty przyznania pomocy<sup>21</sup>.

### 3. PROBLEMY PRAKTYCZNE ZWOLNIENIA SPRZEDAŻY WŁASNOŚCI GRUNTÓW W KONTEKŚCIE PRZEPISÓW POMOCY *DE MINIMIS* W ROLNICTWIE

Skorzystanie ze zwolnienia w podatku od czynności cywilnoprawnych w związku ze sprzedażą własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne będzie możliwe po kumulatywnym spełnieniu wyżej wymienionych przesłanek. Dodatkowo ustawodawca zastrzegł, że omawiane zwolnienie stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie. Stąd też zastosowanie go

<sup>16</sup> Eadem, *Pomoc de minimis w rolnictwie jako instrument wsparcia producentów rolnych: wybrane aspekty prawne*, [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, Warszawa 2021, s. 801 i nast.

<sup>17</sup> R. Zenc, *Pomoc de minimis...*, s. 142.

<sup>18</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 2023/2831.

<sup>19</sup> Art. 6 ust. 1 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 2023/2831

<sup>20</sup> Art. 6 ust. 1 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013.

<sup>21</sup> Art. 6 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013.

będzie możliwe nie tylko po spełnieniu wszystkich ustawowych przesłanek, lecz także wraz z wypełnieniem warunków, o których mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013.

Zauważyć należy, że prawodawca unijny wprowadził dwa limity kwotowe. Pierwszy odnosi się do konkretnego beneficjenta, co do którego całkowita kwota pomocy nie może przekroczyć 50 000 euro w okresie trzech lat. Drugi wskazuje na wymóg nieprzekroczenia limitu ustalanego na poziomie państwa członkowskiego, odpowiadającego procentowemu udziałowi w jego rocznej produkcji rolnej. W przypadku Polski wynosi on 682,85 miliona euro. Oznacza to, że oprócz ustalenia, czy nie przekroczono limitu indywidualnego wynoszącego 50 000 euro, weryfikacji należy poddać także to, czy całkowita pomoc *de minimis* w rolnictwie, z której skorzystali polscy beneficjenci, nadal mieści się kwocie limitu krajowego.

W związku z nowelizacją rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013<sup>22</sup>, która miała miejsce w 2024 r., zmianie uległ sposób ustalania okresu trzyletniego. Wcześniej kwotę wsparcia przy ustaleniu limitu indywidualnego wskazanego w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 należało zsumować z wszelką pomocą uzyskaną w roku bieżącym oraz poprzedzających go dwóch latach podatkowych. Dokonana zmiana jest korzystna dla podatników podatku od czynności cywilnoprawnych, gdyż skraca perspektywę czasową. Bierze ona pod uwagę trzy lata, licząc od dnia, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów stanowiącą podstawę do skorzystania ze zwolnienia podatkowego. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na opieszałość polskiego ustawodawcy. Pomimo faktu, że nowe regulacje unijne obowiązują od roku, dopiero 13 sierpnia 2025 r. wniesiono do Sejmu projekt ustawy zmieniającej przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, a więc aktu prawnego regulującego kwestie proceduralne odnoszące się do stosowania pomocy publicznej<sup>23</sup>. Natomiast ustawa zmieniająca dotychczasowe przepisy weszła w życie dopiero 13 grudnia

<sup>22</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) 2024/3118 z dnia 10 grudnia 2024 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 1408/2013 w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz.U.UE.L.2024.3118).

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 468) – dalej: Ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

2025 r.<sup>24</sup> Mając na uwadze powyższe, podatnicy, a w szczególności płatnicy (notariusze), przez rok stali przed dylematem, jaki okres w celu weryfikacji poprzednio uzyskanej pomocy należało wziąć pod uwagę. Kwestia ta była kluczowa, gdyż w istotny sposób mogła wpływać na to, czy podatnik mógł skorzystać z przedmiotowego zwolnienia czy też nie. Biorąc pod uwagę to, że limity kwotowe ustalone zostały w drodze unijnego rozporządzenia, do 13 grudnia 2025 r. należało stosować je bezpośrednio zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa unijnego względem polskiego.

W kontekście omawianego zwolnienia wiele wątpliwości może budzić także sama treść art. 37 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, która nakłada na podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* w rolnictwie (w tym uzyskanie zwolnienia podatkowego) obowiązek przedłożenia wszelkich zaświadczeń o pomocy, jaką uzyskał, albo oświadczeń o wielkości otrzymanej pomocy, albo oświadczeń o nieotrzymaniu jej. Należy zauważyć, że w Polsce istnieje wprawdzie system mający pełnić rolę centralnego rejestru, lecz nadal ma on jedynie charakter informacyjny. Wątpliwości w zakresie prawidłowego stosowania zwolnienia będą pojawiały się jeszcze przez rok, gdyż z dniem 1 stycznia 2027 r. system oświadczeń powinien zostać zastąpiony centralnym rejestrem.

Na pierwszy rzut oka wydawać by się mogło, że przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej nakładające wymogi na potencjalnych beneficjentów pomocy *de minimis* nie powinny mieć przełożenia na stosowanie omawianego zwolnienia. Niemniej jednak system taki stwarza wiele niepewności po stronie notariuszy, co do prawidłowego zastosowania zwolnienia. Prowadzi to niejednokrotnie do sytuacji, w której notariusze bez względu na treść przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych *a priori* przyjmują, że zwolnienie nie przysługuje, pobierając od podatnika podatek w pełnej wysokości<sup>25</sup>. Powyższe zachowanie wynika z obawy przed poniesieniem przez płatnika odpowiedzialności wynikającej z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 9 października 2025 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2025 r., poz. 1652).

<sup>25</sup> O podobnych problemach związanych z poborem podatku zob. szerzej: A. Mariański, *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 39–41.

<sup>26</sup> M. Kalinowski, *Instytucja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2020, nr 26, s. 185–186.

Stosownie do przepisów prawa podatkowego notariusz jako płatnik ponosi odpowiedzialność osobistą nieograniczoną, obejmującą zarówno jego majątek, jak i majątek wspólny w związku z podatkiem niepobrany lub podatkiem pobranym, a niewpłaconym<sup>27</sup>. Przepisy prawa podatkowego wskazują, że od odpowiedzialności tej płatnik zostanie uwolniony, gdy winę za podatek niepobrany ponosi podatnik<sup>28</sup>. Mowa tu o każdym rodzaju winy (nie tylko umyślnej), rozumianej jako wszelkiej przyczyny leżącej po stronie podatnika. Może ona polegać na podaniu nieprawdziwych informacji, zatajeniu danych, nieprzedłożeniu niezbędnych dokumentów. Niemniej jednak niejednokrotnie zdarza się, że organy podatkowe próbują przypisać odpowiedzialność płatnikom w związku z niepobraniem podatku, powołując się na okoliczność niewystarczającego ustalenia stanu faktycznego. Prawdą jest, że notariusz powinien wziąć pod uwagę całokształt okoliczności, które wpływają na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, bez względu na to, czy wynikają one z treści przedstawionych przez podatników dokumentów, zarówno urzędowych, prywatnych czy też oświadczeń złożonych ustnie<sup>29</sup>. Nie zmienia to jednak faktu, że okolicznością powodującą pociągnięcie do odpowiedzialności płatnika jest uprzednie wyłączenie winy podatnika, o czym niejednokrotnie zapominają organy podatkowe.

Kolejnym, nie mniej ważnym zagadnieniem dotyczącym przepisów o pomocy *de minimis* warunkujących skorzystanie ze zwolnienia podatkowego jest przeliczenie wyrażonej w euro kwoty limitu indywidualnego. Stosownie do treści przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, równowartość pomocy w euro ustalana jest według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu udzielenia pomocy.

W tym kontekście pojawiają się kolejne wątpliwości interpretacyjne dotyczące ustalenia dnia udzielenia pomocy. Warunkuje to bowiem prawidłowe przeliczenie równowartości kwoty euro. Rozstrzygając kwestie wskazania dnia udzielenia pomocy, należy wziąć pod uwagę to, że zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnej powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w przepisach ustawy

<sup>27</sup> Art. 30 § 1 oraz § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Zob. szerzej J. Sawczuk, *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 1, s. 111–142.

<sup>28</sup> K. Buk, *Notariusz jako płatnik podatków – zagadnienia wybrane*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015, nr 1, s. 20–22.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 30 września 2021 r., sygn. III FSK 4132/21, LEX nr 3252448.

podatkowej. Oznacza to, że jest to dzień dokonania czynności cywilnoprawnej. Tym samym data niepobrania podatku przez notariusza w wyniku zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, będzie wyznaczać dzień udzielenia pomocy *de minimis*.

Przypomnieć należy, że przedmiotem podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) jest także orzeczenie sądu, w tym i polubownego, jak również ugody, o ile wywołują one takie same skutki prawne jak podlegające opodatkowaniu czynności cywilnoprawne. Powyższe oznacza, że nabycie gruntów w drodze licytacji komorniczej czy przeprowadzonej przez syndyka licytacji majątku upadłego w ramach postępowania upadłościowego także może podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W powyższych przypadkach powstanie obowiązku podatkowego będzie wynikało z prawomocnego postanowienia sądu o przysądzeniu własności. W tym kontekście dzień uprawomocnienia się postanowienia będzie równoznaczny z dniem udzielenia pomocy *de minimis*. Inna interpretacja byłaby sprzeczna z treścią przepisów rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013, zgodnie z którymi pomoc *de minimis* uznaje się za przyznaną w dniu, w którym przedsiębiorstwo uzyskuje prawo otrzymania takiej pomocy zgodnie z obowiązującym krajowym systemem prawnym, niezależnie od terminu wypłacenia takiej pomocy<sup>30</sup>.

Polskie regulacje prawne podobnie precyzują dzień udzielenia pomocy, wskazując, że gdy przyjmuje ona formę ulgi podatkowej stosowanej na podstawie aktu normatywnego, bez wymogu wydania decyzji, jest to dzień faktycznego przysposobienia korzyści finansowych<sup>31</sup>. Za błędne należy uznać zatem stanowisko części organów podatkowych, zgodnie z którym za dzień udzielenia pomocy uznaje się dzień wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych. Decyzja taka jest bowiem decyzją deklaratoryjną, a więc stwierdzającą już istniejące zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości. Określenie zobowiązania podatkowego za podatnika nie oznacza, że wraz z dniem wydania takiej decyzji powstaje zobowiązanie podatkowe, co przekłada się na możliwość zastosowania przedmiotowego zwolnienia.

Wątpliwości związane z określeniem dnia udzielenia pomocy mogą pojawić się w sytuacji, gdy notariusz, z różnych względów, nie zastosuje

<sup>30</sup> Art. 3 ust. 4 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013.

<sup>31</sup> Art. 2 pkt 11 lit. c) ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

zwolnienia, podbierając podatek, a następnie podatnik zwróci się do organu podatkowego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W tym kontekście nasuwa się pytanie, czy w takiej sytuacji dniem udzielenia pomocy będzie dzień nienależnego pobrania podatku przez notariusza, w związku z niezastosowaniem zwolnienia, dzień wydania przez organ podatkowy decyzji stwierdzającej nadpłatę czy też dzień zwrotu nadpłaconego podatku. Zauważyć należy, że decyzja o stwierdzeniu nadpłaty ma charakter deklaryacyjny. Stwierdza ona okoliczność pobrania podatku nienależnego pomimo tego, że podatnik miał prawo do skorzystania ze zwolnienia. Skoro zatem dniem powstania nadpłaty jest dzień nienależnego pobrania podatku przez notariusza, a nie dzień wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, to uznać należy, że w dniu tym została udzielona pomoc<sup>32</sup>. Stosownie bowiem do treści rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 pomoc *de minimis* uznaje się za przyznaną w dniu, w którym przedsiębiorstwo uzyskuje prawo otrzymania takiej pomocy, a więc w dniu zawarcia aktu notarialnego<sup>33</sup>.

Wyjaśnienie wątpliwości co do dnia udzielenia pomocy umożliwi prawidłowe ustalenie jej równowartości w euro, stosując średni kurs walut obcych ogłaszany przez Narodowy Bank Polski. Podkreślić należy, że powyższy sposób ustalenia równowartości euro różni się od tego przyjętego na potrzeby prawa podatkowego, gdzie przeliczenia kursu walut dokonuje się zazwyczaj na ostatni dzień roboczy poprzedzający na przykład powstanie obowiązku podatkowego<sup>34</sup>, poniesienie kosztu<sup>35</sup> czy też uzyskanie przychodu<sup>36</sup>. Przyjęcie odmiennej koncepcji ustalania równowartości euro może stwarzać problemy natury praktycznej. Konieczność obliczenia indywidualnego limitu pomocy *de minimis* wyrażonego w euro według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu udzielenia pomocy ogranicza możliwość dokonywania czynności notarialnych do godzin popołudniowych. Wynika to z prostej przyczyny.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 13 marca 2025 r., sygn. III FSK 1575/23, LEX nr 3860080; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2021 r., sygn. I SA/Bd 481/21, LEX nr 3291107.

<sup>33</sup> Art. 3 ust. 4 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013.

<sup>34</sup> Art. 31a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 775).

<sup>35</sup> Art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 278).

<sup>36</sup> Art. 11a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 163).

Tabela średnich kursów walut obcych jest aktualizowana przez Narodowy Bank Polski w każdy dzień roboczy pomiędzy godziną 11:45 a 12:15. Zatem zawarcie czynności cywilnoprawnej stanowiącej umowę sprzedaży gruntów gospodarstw rolnych w godzinach porannych w niektórych przypadkach uniemożliwi prawidłowe ustalenie, czy doszło do przekroczenia indywidualnego limitu pomocy *de minimis*. W praktyce wiąże to ręce notariuszowi w zakresie zastosowania przedmiotowego zwolnienia, co w konsekwencji może doprowadzić do tego, że podatnik zmuszony będzie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Pojawią się tym samym dodatkowe koszty organizacyjne czy też pieniężne.

Kolejnym problemem, z którym muszą zmierzyć się podatnicy, jak i notariusze, jest sytuacja, gdy kwota zwolnionego podatku od czynności cywilnoprawnych jedynie w części przekroczy indywidualny limit wynoszący 50 000 euro. Zgodnie z praktyką organów podatkowych przekroczenie choćby w niewielkiej kwocie powyższego limitu powoduje utratę prawa do skorzystania ze zwolnienia. Wydaje się jednak, że powyższe stanowisko jest błędne<sup>37</sup>. Nie ma bowiem racjonalnych podstaw do twierdzenia, że w przypadku przekroczenia powyższego pułapu część kwoty podatku, która mieści się jeszcze w limicie indywidualnym pomocy *de minimis*, nie powinna zostać zwolniona z opodatkowania. Na stanowisku takim stoi także polska judykatura<sup>38</sup>. W oparciu o dokonaną wykładnię językową sądy uznały, że skoro zwolnienie podatkowe może zostać udzielone wyłącznie do kwoty możliwej pomocy wynoszącej 50 000 euro, to przekroczenie powyższej wielkości spowoduje, że jedynie nadwyżka nie będzie objęta przedmiotowym zwolnieniem<sup>39</sup>. Wzmacniając wykładnię językową

<sup>37</sup> Por. także: S. Brzeszczyńska, *Wylączenia i zwolnienia*, [w:] eadem, H. Ciepła, *Obrot nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, Warszawa 2018, s. 733–734; S. Bogucki, [w:] idem, A. Waclawczyk, K. Winiarski, *Podatek od czynności cywilnoprawnej. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 501–502.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2022 r., sygn. III FSK 256/22, LEX nr 3370601; wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2022 r., sygn. II FSK 1141/21, LEX nr 3308791; wyrok NSA z dnia 22 września 2021 r., sygn. III FSK 189/21, LEX nr 3228323; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 456/18, LEX nr 3010653; wyrok NSA z dnia 7 lipca 2020 r., sygn. II FSK 930/20, LEX nr 3220475; wyrok NSA z dnia 2 września 2020 r., sygn. II FSK 1422/18, LEX nr 3067910; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 listopada 2022 r., sygn. I SA/Ol 477/22, LEX nr 3441583; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 listopada 2022 r., sygn. I SA/Bd 511/22, LEX nr 3432220.

<sup>39</sup> Za taką interpretacją przemawia wykładnia językowa treści art. 3 ust. 2 oraz art. 3 ust. 7 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013, zgodnie z którymi górny pułap przyznanej pomocy nie może przekraczać określonej wysokości.

wykładnią celowościową, sądy odwołują się do preambuły rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013, gdzie w punkcie 8 prawodawca unijny wskazał, że okres trzech lat należy oceniać w sposób ciągły, stąd też dla każdego przypadku nowej pomocy *de minimis* należy uwzględnić całkowitą kwotę pomocy przyznaną w ciągu tego okresu. Zauważa się także punkt 13 preambuły, w którym wyrażona została potrzeba maksymalnego ograniczenia ryzyka przyznania pomocy ponad przyjęte limity, z jednoczesnym wskazaniem, że dyrektywą w przyznawaniu pomocy ma być przejrzystość, równe traktowanie i możliwość skutecznego monitorowania. Dodatkowo wynik wykładni językowej, jak i celowościowej wzmacnia się wykładnią historyczną. Sądy zwracają uwagę, że regulacje prawne poprzednio obowiązującego rozporządzenia nr 1535/2007 wskazywały, że jeżeli łączna kwota pomocy przekraczała pułap indywidualnej pomocy, wówczas nie mogła zostać objęta przepisami rozporządzenia, nawet w odniesieniu do części pomocy nieprzekraczającej tego pułapu<sup>40</sup>. Należy zwrócić uwagę, że w aktualnie obowiązującym rozporządzeniu brak jest tego typu zastrzeżeń.

Choć linia orzecznicza polskich sądów administracyjnych zasługuje na aprobatę, to należy zwrócić uwagę na przyczyny przyjęcia odmiennego stanowiska przez organy podatkowe. Wynika ono z treści pisma Komisji Europejskiej z dnia 6 listopada 2020 r.<sup>41</sup>, w którym to Dyrektor Generalny do Spraw Konkurencji podniósł, że gdy udzielana pomoc *de minimis* przekroczyłaby pułapy określone w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013, to wykluczona jest możliwość zastosowania pomocy do wszelkich kwot tej pomocy, a nie tylko kwoty nadwyżki ponad limit indywidualny. Wprawdzie powyższy dokument nie posiada mocy wiążącej, co podkreśla się w polskiej judykaturze, to jednak istnieje ryzyko, że w przyszłości Komisja Europejska może podjąć decyzję zobowiązującą polskich podatników do zwrotu uzyskanej pomocy *de minimis* w wyniku skorzystania ze zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych.

<sup>40</sup> Art. 3 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (WE) nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i art. 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej (Dz.U.UE.L.2007.337.35).

<sup>41</sup> Pismo Komisji Europejskiej z dnia 6 listopada 2020 r., znak: WR.fgr.071.183.2020.

## 4. UWAGI KOŃCOWE

Przedstawione powyżej trudności stosowania przepisów prawa dotyczących zwolnienia sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne wynikają z dwóch kwestii.

Należy zauważyć, że odwołanie się na gruncie ustawy podatkowej do określonej instytucji regulowanej przez inną gałąź prawną, powołaną do realizacji celów pozafiskalnych, niejednokrotnie prowadzi do zniekształcenia lub osłabienia realizacji celu podatkowego założonego przez ustawodawcę. Na gruncie podatków i opłat stanowiących dochód własny gmin sytuacja taka miała miejsce w podatku od nieruchomości, gdzie ustawodawca, definiując jeden z przedmiotów opodatkowania, jakim jest budowla, odsyłał do ustawy Prawo budowlane<sup>42</sup>. W konsekwencji przez szereg lat podatnicy, organy podatkowe, jak i sądy mierzyły się z problemami interpretacyjnymi. Dodatkowo każdorazowa zmiana przepisów ustawy prawo budowlane, której zasadniczym celem jest unormowanie szeroko pojętych zasad bezpieczeństwa związanych z powstawaniem i użytkowaniem obiektów budowlanych, wpływała na zakres przedmiotowy w podatku od nieruchomości. Tym samym zmiany przepisów prawa zmierzające do zapewnienia większego bezpieczeństwa podmiotów korzystających z obiektów budowlanych powodowały, że dany obiekt budowlany stanowił lub przestawał stanowić przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości. Kolejnym przykładem daniny stanowiącej dochód własny gminy, w konstrukcji której odniesiono się do możliwości jej pobierania w zależności od spełnienia warunków uregulowanych w ustawie niepodatkowej, jest opłata miejscowa. Uzależnienie jej ustanowienia od spełnienia warunków klimatycznych, które zostaną zachowane, o ile na terenie strefy w rozumieniu ustawy Prawo ochrony środowiska<sup>43</sup>, na obszarze której położona jest miejscowość, nie zostaną przekroczone dopuszczalne poziomy niektórych substancji w powietrzu, powoduje, że w praktyce szereg gmin nie może skorzystać z dodatkowych dochodów z tytułu opłaty miejscowej<sup>44</sup>.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 418).

<sup>43</sup> Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 647).

<sup>44</sup> Zob. szerzej: M. Burzec, *Opłata miejscowa – relikwiarz przeszłości czy efektywne źródło dochodów gmin*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2019, nr 3, s. 9–13; E. Sygut, *Czy już czas na opłatę turystyczną?*, „Finanse Komunalne” 2025, nr 1, s. 56–57.

Wydaje się, że podobna sytuacja ma miejsce także na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście omawianego zwolnienia. Uwarunkowanie zwolnienia od spełnienia zasad dotyczących pomocy *de minimis* w rolnictwie, które regulowane są przez akty prawne realizujące cele pozafiskalne, powoduje, że preferencja podatkowa nie realizuje w pełni celu, dla którego została wprowadzona. Przypomnieć należy, że ustawodawca jako cel omawianego zwolnienia wskazał zapobieżenie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych, dla jak najefektywniejszego wykorzystania istniejących w Polsce terenów rolniczych<sup>45</sup>.

W dużej mierze wynika to z drugiej kwestii. Jest nią mianowicie to, że weryfikację wystąpienia przesłanek dotyczących pomocy *de minimis* w kontekście każdorazowego zastosowania zwolnienia podatkowego przyznano płatnikowi, czyli notariuszowi. Zauważyć należy, że wprowadzenie do zobowiązania podatkowego, będącego unikalną relacją pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, trzeciego podmiotu, zwłaszcza w tak skomplikowanej materii, jaką jest połączenie przepisów prawa podatkowego z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej, niejednokrotnie wypacza cel omawianego zwolnienia. Wynika to z faktu, że notariusze wobec dużego stopnia zawilości przepisów prawa, w obawie przed poniesieniem odpowiedzialności z tytułu podatku niepobranego, bez względu na to, czy podatnik spełnia, czy też nie spełnia przesłanki do zastosowania zwolnienia, niejednokrotnie obliczają i pobierają podatek od czynności cywilnoprawnych. Zauważyć należy, że w innych podatkach warunkujących przyznanie preferencji podatkowej od spełnienia przesłanek dotyczących pomocy *de minimis* podmiotem weryfikującym jest organ podatkowy. W tych też daninach realizacja celów założonych przez ustawodawcę jest na dużo wyższym poziomie.

Należy zauważyć, że umowa sprzedaży, której przedmiotem jest nieruchomości, aby była ważna, musi zostać dokonana w formie aktu notarialnego. Nie ma zatem możliwości przekazania kompetencji do weryfikacji przesłanek zastosowania zwolnienia ani podatnikom, ani organom podatkowym. Wobec powyższego zasadnym byłoby dostosowanie przyszłego centralnego rejestru pomocy *de minimis*, który powinien zacząć obowiązywać od dnia 1 stycznia 2027 r., w taki sposób, aby uwzględniał on charakter pracy

<sup>45</sup> Zob. druk nr 2656 z dnia 24 lipca 2014 r. projekt ustawy – o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656> (dostęp: 31.10.2025).

notariusza. Ewentualnie, gdyby okazało się to niemożliwe z uwagi na specyfikę materii, którą jest pomoc publiczna, ustawodawca powinien rozważyć, czy nie byłoby zasadnym zrezygnowanie z przedmiotowego zwolnienia.

## BIBLIOGRAFIA

- Bogucki S., [w:] S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, *Podatek od czynności cywilnoprawnej. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Brzeszczyńska S., *Wylężenia i zwolnienia*, [w:] S. Brzeszczyńska, H. Ciepła, *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, Warszawa 2018.
- Buk K., *Notariusz jako płatnik podatków – zagadnienia wybrane*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015, nr 1.
- Burzec M., *Oplata miejscowa – relikw przeszłości czy efektywne źródło dochodów gmin*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2019, nr 3.
- Kalinowski M., *Instytucja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2020, nr 26. <https://doi.org/10.12775/SIT.2020.008>
- Mariański A., *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 39–41.
- Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
- Sawczuk J., *Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku*, „Studia Prawnicze KUL” 2013, nr 1.
- Suchoń A., *Pomoc de minimis w rolnictwie jako instrument wsparcia producentów rolnych: wybrane aspekty prawne*, [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, Warszawa 2021.
- Suchoń A., *Wybrane zagadnienia prawne pomocy de minimis w rolnictwie*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2011, nr 1.
- Sygut E., *Czy już czas na opłatę turystyczną?*, „Finanse Komunalne” 2025, nr 1.
- Zenc R., *Pomoc de minimis*, [w:] *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, red. A.A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc, Warszawa 2020.