

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
4/2022





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2022

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. María Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM
(Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
prof. Pasquale Pistone (University of Vienna;
Università degli Studi di Salerno)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Ireneusz Nowak – z-ca redaktora naczelnego
Monika Poradecka – redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny
Mateusz Jaranowski – sekretarz redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

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

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10812.22.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 15,5; ark. druk. 17,0

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Ireneusz Nowak Świadomość podatkowa podmiotów administracji rządowej	9
Bogumił Brzeziński O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego, <i>(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych</i> , Warszawa 2021, ss. 406.....	67
Włodzimierz Nykiel, Michał Wilk Sprzedaż licytacyjna a przesłanki zastosowania art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług	83
Wojciech Bronicki Wpływ struktury stawek podatku akcyzowego na rynek poszczególnych wyrobów akcyzowych	95
Agata Ćwik-Bury Dobra wiara w prawie podatkowym. Rozważania na gruncie art. 58a Ordynacji podatkowej	127
Dariusz Gibasiewicz Odpowiedzialność członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe w kontekście zasady zaufania do organów podatkowych	161
Przemysław Krzykowski Wyjątki od zasady doręczania przez organy podatkowe profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej	193
Sebastian Kowalski Kilka uwag o szkodliwości konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa – z perspektywy karnoprosesowej	215

Stefan Babiaryz

Glosa do postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2017 r.,
sygn. akt II FSK 2864/17 239

 Polemiki

Marek Dobrowolski

Pozorna rysa na obliczu Temidy 259

 Recenzje

Bogumił Brzeziński

Taxation. Philosophical Perspectives, red. M. O'Neill, S. Orr, Oxford University Press,
Oxford 2018, ss. 288 269



ŚWIADOMOŚĆ PODATKOWOPRAWNA PODMIOTÓW ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ

Streszczenie. Artykuł podejmuje tematykę szeroko rozumianej świadomości podatkowoprawnej podmiotów administracji rządowej, co do zasady z obszaru danin publicznych. Podstawowym celem rozważań jest ukazanie, na podstawie Krajowej Administracji Skarbowej oraz pakietu ustaw pt. Podatkowy Polski Ład/Niskie Podatki, tzw. rozdźwięku pomiędzy celami deklarowanymi przez kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów a rzeczywistością. Co więcej, zasadnicza wątpliwość, którą autor próbuje wyjaśnić, sprowadza się do pytania: „Czy osoby powoływane na kierownicze stanowiska w administracji podatkowej/skarbowej powinny mieć »sprofilowane« wykształcenie oraz »ukierunkowane« doświadczenie w zakresie wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznych?»

Słowa kluczowe: świadomość podatkowoprawna, Krajowa Administracja Skarbowa, Minister Finansów, pracownik, funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej, wykształcenie

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

Świadomość podatkowoprawna szeroko rozumianych podmiotów administracji rządowej¹ bardzo rzadko bywa przedmiotem publikacji naukowych. A szkoda, bo rzeczoną tematykę należałoby w końcu poddać wszechstronnej dyskusji. Stąd też jednym z celów niniejszego opracowania jest wypełnienie – oczywiście w ograniczonym zakresie – powyższej luki w piśmiennictwie. Ponadto autor, zachęcony przez Mistrzów swojej *Alma Mater*, stara się pamiętać, że „w wolności [także akademickiej – przyp. I.N.] najcenniejsza jest jej świadomość”², a „nauka zawsze rodzi się w dyskusji, a nie w grzecznym potakiwaniu [...]”³. Innymi słowy, „próbujmy podważać w dociekaniu wszystko, gdyż w ten tylko sposób można wykryć to, co się podważyć nie da. To, co się ostoi, będzie prawdą wspólnie uznaną i niechaj ona się okaże jedynym w sporze zwycięzcą”⁴. W przeciwnym razie zgodzimy się z tezą, że dziś myślenie i odwaga wyszły z mody, gdyż przynoszą jedynie same szkody⁵. Warto zatem podejmować trudne tematy, ponieważ lepiej być krytykowanym niż „tolerowanym za cenę siedzenia cicho w swym mateczniku”⁶.

Aby prawidłowo „odkodować” obszar badawczy określony tytułem artykułu, należy w pierwszej kolejności ustalić zakres desygnatów tytułowego pojęcia „świadomość podatkowoprawna”. Zasadnicza jednak część opracowania poświęcona zostanie świadomości podatkowoprawnej podmiotów administracji rządowej, co do zasady z obszaru danin publicznoprawnych,

¹ Na potrzeby publikacji przez podmioty administracji rządowej autor rozumie co do zasady Ministra Finansów, sekretarzy i podsekretarzy stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i jego zastępców, Prezydenta RP, Premiera RP, ale także ministrów innych resortów, którzy wypowiadają się na tematy podatkowe – por. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 242 i nast.; R. Michalska-Badziak, *Podmioty administrujące*, [w:] *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2013, s. 266 i nast.

² T. Kotarbiński, *Idea wolności*, „Epoka” 1936, nr 1, s. 5–7, 11–14. Przedruk (skan) umieszczony w: T. Kotarbiński, *Wybór pism*, t. I: *Myśli o działaniu*, Warszawa 1957, s. 495.

³ „Nie potrafię pojąć, dlaczego niektórzy wciąż o tym zapominają” – B. Petrykowska-Lewaszkiwicz w: *Inteligencja serca i rozumu*, 2017, <https://www.uni.lodz.pl/aktualnosc/szczegoly/inteligencja-serca-i-rozumu-jubileusz-pani-profesor-biruty-petrykowskiej-lewaszkiewicz> (dostęp: 30.06.2022).

⁴ T. Kotarbiński, *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1974, s. 188.

⁵ Por. J. Szpotański, *Gnom. Caryca. Szmaciak*, Łomianki 2014, s. 162.

⁶ Zob. H. Elzenberg, *Kłopoty z istnieniem. Aforyzmy w porządku czasu. Pisma*, t. 2, Kraków 1994, s. 14.

ale nie tylko. W powyższym celu autor wykorzystał liczne deklaracje płynące ze strony podmiotów odpowiedzialnych za działanie/funkcjonowanie Krajowej Administracji Skarbowej oraz wdrażanie pakietu ustaw pt. Podatkowy Polski Ład/Niskie Podatki wraz z poglądami doktrynalnymi w połączeniu z metodami: krytyczną, dogmatyczno-prawną oraz historyczno-prawną⁷. Ponadto teza badawcza zmierza do udzielenia odpowiedzi na podstawowe pytanie: „Czy osoby z administracji rządowej, powoływane na kierownicze stanowiska w administracji podatkowej (skarbowej), powinny mieć kompetencje w obszarze szeroko rozumianego prawa podatkowego?”

2. ŚWIADOMOŚĆ PODATKOWOPRAWNA PODMIOTÓW ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ W ŚWIETLE PRAWA PODATKOWEGO JAKO ODRĘBNEJ GAŁĘZI PRAWA

Przez świadomość podatkowoprawną podmiotów administracji rządowej autor rozumie przede wszystkim posiadaną przez nie sprofilowaną wiedzę, połączoną z odpowiednim wykształceniem na temat prawa podatkowego i jego zasad wraz z całą „paletą” ocen tego prawa i zachowań przez nie regulowanych oraz postaw i postulatów dotyczących tej gałęzi prawa⁸. Godzi się przypomnieć, że od przedstawicieli władzy publicznej z obszaru prawa daninowego należałoby również oczekiwać „takiego przygotowania intelektualnego, zawodowego i moralnego, które pozwoliłoby im zrozumieć potrzebę samoograniczenia się i respektowania granic wyznaczonych przez etykę, prawdziwą tolerancję i rzeczywiste dobro wspólne”⁹. Skoro bowiem od biernych podmiotów stosunków podatkowoprawnych ustawodawca wymaga maksymalnej staranności, „jeśli chodzi o sposób ujawnienia obowiązku podatkowego i sposób zapłaty”¹⁰, to bez wątpienia powinny one mieć

⁷ Zob. także I. Nowak, *National Revenue Administration – current organizational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 38, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 41 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

⁸ Por. A. Łopatka, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1969, s. 212.

⁹ W. Łączkowski, *Granice prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, nr 4, s. 9–10, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2015.77.4.1>

¹⁰ A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 370.

gwarancję, że ich sprawy będą powierzane kompetentnym podmiotom ze sfery administracji podatkowej, legitymującym się co do zasady wykształceniem i doświadczeniem „ukierunkowanym” przede wszystkim w zakresie wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych lub szerzej – funkcjonowania systemu finansów publicznych¹¹.

Szeroko rozumiane kontakty (urzędowe, medialne etc.) podmiotów zobowiązanych z tytułu podatków z przedstawicielami administracji rządowej z zakresu danin publicznoprawnych, którzy nie wypełniają powyższych przesłanek, bez wątpienia nie wpływają pozytywnie na morale tych pierwszych¹². Co więcej, kompetentni przedstawiciele organów administracji podatkowej/skarbowej powinni budować, a nie rujnować zaufanie podatników do reprezentantów „wierzyciela podatkowego”¹³, potwierdzając jednocześnie swoimi działaniami, że nie dochodzi do „marnowania” publicznych zasobów finansowych. Ponadto „ludzie władzy będący [...] urzędnikami powinni być wykonawcami szeroko pojętej służby publicznej (cywilnej), a sprawowanie władzy powinno być dla nich misją wykonywaną w dobrej wierze [...]”¹⁴.

Podmioty administracji rządowej nie mogą zapominać o kilku istotnych kwestiach, a może trafniej – powinny je znać. Po pierwsze, prawo podatkowe jest jedną z najbardziej restrykcyjnych gałęzi prawa publicznego¹⁵, stanowiącą „instrument” ingerencji państwa w sferę własności i wolności gospodarczej podatników¹⁶. Co więcej, jako prawo o ingerencyjnym

¹¹ I. Nowak, *National...*, s. 50; tenże, *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2023 [w druku].

¹² Por. B. Brzeziński, *Podatki a etyka. Refleksje na kanwie lektury książki Andrzeja Gomulowicza*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 4, s. 87; tenże, *Założenia aksjologiczne i podstawy organizacji systemu sygnalizacji w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.01>

¹³ B. Brzeziński, *Podatki...*, s. 89.

¹⁴ W. Modzelewski, *Czy podatnicy, zwłaszcza będący przedsiębiorcami, mają (choć trochę) zaufania do prawa podatkowego?*, 2021, <https://gf24.pl/26376/czy-podatnicy-zwlaszcza-bedacy-przedsiębiorcami-maja-choc-trochezaufania-do-prawa-podatkowego/> (dostęp: 4.06.2022); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 44–45.

¹⁵ Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 123; tenże, *Szkie z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 10; tenże, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 28.

¹⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Szczecinie z dnia 30 września 2004 r., sygn. SA/Sz 2908/02, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 19 czerwca 1998 r., sygn. I SA/Lu 799/97, CBOSA.

charakterze często porównywane jest ono do prawa karnego, gdyż „tak jak prawo karne ingeruje w sferę wolności człowieka, tak prawo podatkowe prowadzi do ograniczenia (odebrania) własności”¹⁷. Innymi słowy, jedną z charakterystycznych właściwości norm prawa podatkowego jest to, że prawodawca wymusza na jej adresatach zachowania określone w dyspozycji¹⁸. Po drugie, proces legislacyjny związany z tworzeniem prawa podatkowego jest nieporównywalnie bardziej skomplikowany niż w przypadku innych gałęzi prawa¹⁹. Po trzecie, prawo podatkowe cechuje oddzielenie merytoryczne, przez co charakterystyczna jest jego materia unormowań (samodzielne i autonomiczne względem innych gałęzi instytucje prawne), a także „budowa norm, cechy stosunków społecznych regulowanych przez te normy, sposób regulacji tych stosunków, cel, w jakim zostały ustanowione”²⁰. Po czwarte, w prawie podatkowym występują „specyficzne” reguły wykładni²¹, określane niekiedy jako tzw. swoiste kanony wykładni prawa podatkowego, powstałe w wyniku „zwieńczenia długiego procesu przemiany dogmatyki prawa podatkowego”²². Po piąte, w Polsce dominuje zasada samoobliczenia

¹⁷ B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 10; tenże, *Podstawy...*, s. 28.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 3–4.

¹⁹ R. Mastalski, *Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosownie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2, s. 33 i nast.; L. Etel, *Tworzenie prawa podatkowego przez władzę lokalną*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Warszawa 2009, s. 145 i nast.

²⁰ W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 398.

²¹ B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 5 i nast.; tenże, *Podstawy...*, s. 10 i nast.; tenże, *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. tenże, Toruń 2009, s. 415 i nast.; tenże, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>; W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 127 i nast.; D. Antonów, *Wybrane problemy wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Warszawa 2009, s. 39 i nast.

²² M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 20; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego – zagadnienia ogólne*, „Kazus Podatkowy” 2021, nr 3, s. 20 i nast.; tenże, *Wykładnia prawa podatkowego – aspekty językowe*, „Kazus Podatkowy” 2021, nr 4, s. 25 i nast.

podatku²³, a przy tym obowiązuje reguła *ignorantia iuris nocet*²⁴. Taka sytuacja „zmienia charakter ustrojowy organów administracji finansowej, przekształcając je w istocie z organów bezpośrednio i pierwotnie stosujących prawo celem określenia sytuacji adresatów obowiązków – w organy kontroli następczej [...]”²⁵. Tym samym „karkołomność” w dokonaniu właściwej subsumcji ustalonego stanu faktycznego do odpowiednich uregulowań prawnych, biorąc pod uwagę prawidłową interpretację przepisów prawa podatkowego mających w sprawie zastosowanie, spoczywa na biernym podmiocie stosunku podatkowoprawnego²⁶.

Konkludując, należy pamiętać, że „podatnik powinien budować swoje poczucie pewności prawa nie tylko na samym brzmieniu słów ustaw podatkowych”²⁷, lecz także na tym, jak szeroko rozumiane podmioty administracji rządowej z obszaru podatkowego stosują/interpretują przepisy prawa podatkowego. W przeciwnym razie dojdzie do utraty zaufania podatników do organów państwa. Inaczej mówiąc, tylko wówczas, gdy podmioty administracji rządowej ze sfery prawa daninowego będą mieć dostateczną znajomość systemu podatkowego (systemu podatków i opłat), możliwe stanie się kształtowanie pozytywnego wizerunku administracji finansowej²⁸, pełniące służebną funkcję wobec podatników²⁹.

²³ A. Mariański, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3, s. 32.

²⁴ J. Małecki, *Ignorantia iuris w prawie podatkowym*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Studia Prawno-Finansowe” 2007, t. XVI, s. 192 i nast.; Z. Duniewska, *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998, s. 10 i nast.; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 376.

²⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 100–101; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 marca 2010 r., sygn. I SA/Po 649/09, CBOSA.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2010 r., sygn. II OSK 284/09, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 października 2006 r., sygn. II SA/Łd 527/06, CBOSA.

²⁷ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 100.

²⁸ Por. A. Gomułowicz, *Moralność...*, s. 366.

²⁹ „Zgodnie z konstytucyjnym standardem demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. – dalej Konstytucja) wszelkie prawo, w tym prawo podatkowe, ma być »za« obywatelem, a nie »przeciw« niemu” – A. Gomułowicz, *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika a orzecznictwo sądownictwa administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 17; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Wr 723/20, CBOSA.

3. ŚWIADOMOŚĆ PODATKOWOPRAWNA KIEROWNICTWA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ ORAZ MINISTERSTWA FINANSÓW

3.1. „Klient” jako synonim definicji legalnej podatnika

W nomenklaturze kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów karierę robią dość specyficzne terminy, np. „klient”, „klientocentryczność” czy też „putinlacja”. Przykładowo: według wykonującego obowiązki Ministra Finansów – w tej roli Prezes Rady Ministrów i Minister Cyfryzacji³⁰ – „pod pojęciem klient należy rozumieć każdą osobę, która może mieć obowiązek podatkowy w Polsce lub z innego powodu może kontaktować się z Krajową Administracją Skarbową i Ministerstwem Finansów”³¹. Można wskazać także inne osoby ze ścisłego kierownictwa wyżej wskazanych instytucji, które nagminnie stosowały/stosują termin „klient”. Po pierwsze, T. Kościński³² wielokrotnie podnosił, że „przychodzi bardzo duża zmiana. Chcę, żebyśmy się zmienili, żebyśmy byli klientocentryczni. Nie używam słowa podatek, używam słowa klient”³³. Wskazywał, że „stawiamy na potrzeby klientów”³⁴, ponieważ „podatek to

³⁰ Ministerstwo Finansów, *Ministrowie finansów*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/ministrowie-finansow> (dostęp: 7.06.2022).

³¹ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022 pozyskane w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 902 ze zm.). W przypadku pozostałych pism co do zasady od organów administracji podatkowej, przy których brak będzie informacji o bazie, w której są one dostępne, należy rozumieć, że zostały uzyskane na podstawie powyższego aktu prawnego. Szerzej na ten temat I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 51 i nast., <https://czasopisma.uni.lodz.pl/tax/article/view/14136/13655> (dostęp: 1.07.2022).

³² Były Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej/Minister Finansów – zob. Ministerstwo Finansów, *Ministrowie...*; Ministerstwo Finansów, *Tadeusz Kościński ministrem finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/tadeusz-koscinski-ministrem-finansow> (dostęp: 7.06.2022); zob. także Ministerstwo Finansów, *Curriculum Vitae – Tadeusz Kościński*, 2020, <https://www.ebrd.com/documents/comms-and-bis/cv-koscinski.pdf> (dostęp: 13.06.2022).

³³ T. Kościński w: *Kościński: Najważniejsze jest niskie bezrobocie*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5.11.2021, <https://finanse.gazetaprawna.pl/artykuly/8285821,koscinski-niskie-bezrobocie.html> (dostęp: 2.07.2022).

³⁴ Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 2.07.2022).

nasz klient”³⁵, a otwierając się „na naszych klientów”³⁶, staramy się dostosowywać działania do ich oczekiwań i sytuacji, w jakiej się znajdują³⁷. W końcu zauważył, że „obywatel zawsze ma rację – to jest nasz klient”³⁸. I cóż można rzec na takie *dictum*? Zapewne J. Szpotański ująłby to w ten sposób: minister chciał „klientów” uszczęśliwić, a przy tym cały świat zadziwić³⁹!

Po drugie, M. Rzeczkowska jako Szef Krajowej Administracji Skarbowej podkreślała, że „w centrum uwagi KAS znajduje się klient i to dla niego KAS się zmienia”⁴⁰. Także jako Minister Finansów zauważyła, że „diagnozowaniu potrzeb naszych klientów służy realizowane od kwietnia 2021 roku badanie satysfakcji po wizycie w urzędzie skarbowym”⁴¹. Oprócz tego używa także – jak się wydaje – dość intrygującego określenia, a mianowicie „putinflacja” – to ona podobno, wraz z agresją Rosji na Ukrainę, doprowadziła do podwyżki stóp procentowych, a te z kolei przełożą się na rosnące raty kredytów⁴². Nie sposób nie dostrzec, że również według Premiera RP „mamy do czynienia z putinflacją [...]”⁴³. Co więcej, Prezes Rady Ministrów zadeklarował także, że „wprowadziliśmy również Rządową Tarczę Antyinflacyjną, która ma

³⁵ T. Pietryga, A. Stec, *Minister finansów Tadeusz Kościński: Żaden samorząd nie straci na „Polskim Ładzie”*, 2021, <https://www.rp.pl/budzet-i-podatki/art19212071-minister-finansow-tadeusz-koscinski-zaden-samorzad-nie-straci-na-polskim-ladzie> (dostęp: 29.04.2022).

³⁶ Ibidem.

³⁷ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *MF i KAS wspierają uczciwy biznes i walczą z przestępczością ekonomiczną*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-i-kas-wspieraja-uczciwy-biznes-i-walcza-z-przestepczoscia-ekonomiczna> (dostęp: 15.06.2022).

³⁸ *Tadeusz Kościński o relacji urząd–mieszkaniec w inteligentnym mieście*, 2016, <https://www.youtube.com/watch?v=aUrU4A6paPc> (dostęp: 15.06.2022).

³⁹ J. Szpotański, *Gnom...*, s. 181.

⁴⁰ Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*; zob. także Rzeczkowska, szefowa KAS: *Zbadaliśmy jak ocenia nas podatnik*, 2021, https://biznes.interia.pl/podatki/news-rzeczkowska-szefowa-kas-zbadalismy-jak-ocenia-nas-podatnik,nId,5226850#utm_source=paste&utm_medium=paste&utm_campaign=firefox (dostęp: 13.07.2022); zob. także *Wystąpienie ministra finansów Tadeusza Kościńskiego i Szefa KAS Magdaleny Rzeczkowskiej*, 2022, <https://www.youtube.com/watch?v=wQ9HIZjDVg0> (dostęp: 11.06.2022).

⁴¹ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Jak klienci oceniają wizytę w urzędzie skarbowym – wyniki badania*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/jak-klienci-oceniaja-wizyte-w-urzedzie-skarbowym--wyniki-badania> (dostęp: 11.07.2022).

⁴² M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Wsparcie dla kredytobiorców*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/wsparcie-dla-kredytobiorcow> (dostęp: 1.07.2022).

⁴³ M. Morawiecki w: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier: rozszerzamy Tarczę Antyputinowską o pakiet wsparcia dla kredytobiorców*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-rozszerzamy-tarcze-antyputinowska-o-pakiet-wsparcia-dla-kredytobiorcow> (dostęp: 1.07.2022).

chronić Polaków przed skutkami rosnącej putinflacji [...]”⁴⁴. Powstaje zatem uzasadnione pytanie: „Czy te neologizmy, stworzone zostały »wspólnie i w porozumieniu« przez Ministra Finansów z Prezesem Rady Ministrów?”. Całe szczęście, że „rząd nie zamierza zostawić Polaków z tym samych, dbając równocześnie o stabilność krajowego sektora bankowego i finansowego”⁴⁵. Przykładowo: według Ministra Finansów „teraz musimy przyglądać się każdej złotówce i ostrożnie podejmować decyzje odnośnie do wydatków czy ubytków w podatkach”⁴⁶. Co więcej, Premier RP deklaruje nawet, że „każdej złotówce będziemy się przyglądać nie dwa razy, a trzy razy. [...] Jeśli ktoś ma z czegoś zrezygnować, to w pierwszej kolejności musimy sami zacisnąć pasa, a nie zwykli Polacy. Polacy mają odczuć tą przyjazną rękę państwa i zrobimy wszystko, żeby tak było”⁴⁷.

Po trzecie, także powołany 12 maja 2022 r. na stanowisko Szefa Krajowej Administracji Skarbowej B. Zbaraszcuk⁴⁸ podnosi, że zmiany w przepisach dotyczących tzw. automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową pozwolą m.in. na „szybką wymianę informacji z klientami KAS”⁴⁹, co w praktyce oznaczać będzie „wygodę i oszczędność czasu naszych klientów”⁵⁰. Podnosi także, iż „wyniki

⁴⁴ M. Morawiecki w: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Seniorzy mogą liczyć na wsparcie rządu. W 2022 r. wypłacimy 14. emeryturę*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/seniorzy-moga-liczyc-na-wsparcie-rzadu-w-2022-r-wyplacimy-14-emeryture> (dostęp: 4.06.2022).

⁴⁵ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Wsparcie dla kredytobiorców*; M. Morawiecki w: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier: rozszerzamy Tarczę Antyputinowską...*

⁴⁶ M. Rzeczkowska w: *Minister finansów: musimy przyglądać się każdej złotówce, ale 500 plus zostaje*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/finanse/minister-finansow-magdalena-rzeczkowska-liczymy-kazda-zlotowke/d0s9q9g> (dostęp: 4.09.2022).

⁴⁷ M. Morawiecki w: *Tarcza antyinflacyjna. Blokada etatów w administracji. „Każdej złotówce będziemy się przyglądać”*, 2021, <https://www.polsatnews.pl/wiadomosc/2021-11-25/tarcza-antyinflacyjna-premier-kazdej-zlotowce-bedziemy-przygladac-sie-nie-dwa-a-trzy-razy/> (dostęp: 4.09.2022).

⁴⁸ Ministerstwo Finansów, *Bartosz Zbaraszcuk. Sekretarz Stanu, Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/bartosz--zbaraszcuk> (dostęp: 4.07.2022).

⁴⁹ B. Zbaraszcuk w: Ministerstwo Finansów, *Ustawa wprowadzająca automatyzację załatwiania spraw przez KAS z podpisem Prezydenta*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/ustawa-wprowadzajaca-automatyzacje-zalatwiania-spraw-przez-kas-z-podpisem-prezydenta> (dostęp: 11.07.2022).

⁵⁰ Ibidem.

wskazują, że generalnie nasi klienci pozytywnie oceniają te wizyty, dostrzegają wysiłek i doceniają starania pracowników urzędów⁵¹, gdyż „zmiana przepisów umożliwiła automatyzację załatwiania niektórych spraw przez KAS i ułatwiła klientom komunikację z urzędami skarbowymi”⁵². Również w wypowiedziach A. Chałupa⁵³ można usłyszeć m.in. o „budowaniu lepszych kontaktów z klientami”⁵⁴, nowych e-usługach „dla różnych grup naszych klientów”⁵⁵, usłudze, która „ułatwi naszym klientom kontakt z administracją skarbową”⁵⁶ czy też o nowym rozwiązaniu cyfrowym proponowanym „naszym klientom w najbliższym czasie”⁵⁷ oraz o badaniu, w którym „wzięły udział różne grupy naszych klientów: osoby fizyczne, przedsiębiorcy, urzędnicy państwowi, biura rachunkowe oraz kancelarie prawne”⁵⁸.

Reasumując, pomiędzy podatnikiem a „klientem” nie można stawiać znaku równości, ponieważ nie są to synonimy⁵⁹, a ponadto definicja legalna podatnika⁶⁰ jest unormowana w art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia

⁵¹ B. Zbaraszczyk, w: Ministerstwo Finansów, *Jak klienci...*

⁵² B. Zbaraszczyk w: Ministerstwo Finansów, *Nowe usługi w e-Urzędzie Skarbowym*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowe-uslugi-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 11.07.2022).

⁵³ Ministerstwo Finansów, *Anna Chałupa. Podsekretarz Stanu, Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/anna-chalupa> (dostęp: 25.06.2022).

⁵⁴ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Podpisanie listu intencyjnego w sprawie powołania uczelni kształcącej kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Efd8qgrNFcc> (dostęp: 8.06.2022).

⁵⁵ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*.

⁵⁶ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Nowa usługa w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowa-usluga-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 23.06.2022).

⁵⁷ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Jesteśmy obecni na „IGF 2021” w Katowicach*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jestesmy-obecni-na-igf-2021-w-katowicach> (dostęp: 13.06.2022).

⁵⁸ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Jak klienci...*

⁵⁹ Por. I. Nowak, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 49, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.03>; W. Nykiel, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. CXVIII, s. 45, <https://journals.ltn.lodz.pl/index.php/Studia-Prawno-Ekonomiczne/article/view/1223/1130> (dostęp: 23.06.2022); I. Nowak, *Metafizyka...*, s. 61.

⁶⁰ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 51.

1997 r. Ordynacja podatkowa⁶¹, zgodnie z którą jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu⁶². Nie sposób również zaaprobować wyrażonej przez Podsekretarza Stanu, Zastępcę Szefa Krajowej Administracji Skarbowej argumentacji, iż uzasadnione jest mówienie o osobie, która korzysta z usług urzędu skarbowego, jako o „klientcie”, ponieważ jest to pojęcie szersze niż podatnik, a ponadto „słowo »klient« nie jest sprzeczne z naszym kodeksem etycznym i etosem pracy oraz służby. Jednocześnie odnosząc się do definicji znajdującej się w słowniku języka polskiego PWN, »klient to osoba kupująca coś w sklepie, korzystająca z usług banku, adwokata itp. lub załatwiająca sprawę w jakiejś instytucji« – dlatego, jako administracja – używamy słowa »klient« zgodnie z obowiązującymi zasadami”⁶³.

Jeśli chodzi o termin „putinflacja”, niestety, autor niniejszego opracowania, specjalizując się wyłącznie w obszarze prawa podatkowego, w którym nie występuje rzeczony zwrot, jest zmuszony pozostawić jego odkodowanie profesjonalistom – zapewne z ekonomii lub innych dyscyplin naukowych. Nie ulega jednak wątpliwości, że używanie przez prominentnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej powyższych neologizmów⁶⁴, czy też trafniej „nazw-potworków”⁶⁵, jest nie tylko „gafą”, kolokwializmem, semantyczną beztroską, ale również błędem, na podstawie którego można nawet domniemywać niewiedzę z zakresu prawa podatkowego.

⁶¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

⁶² *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 51.

⁶³ „Nie każdy klient w urzędzie jest podatnikiem, ale należy zaznaczyć, że każdy podatnik jest zdecydowanie klientem i korzysta z rozwiązań i usług, które przygotowujemy i wdrażamy na rynku polskim [...] W świetle powyższego uzasadnionym jest mówienie o osobie, która korzysta z usług urzędu skarbowego, jako klient (wynika to wprost z definicji słownika języka polskiego) lub podatnik (podlegający na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu). Mając powyższe na uwadze, pozostajemy przy naszej rekomendacji używania słowa »klient« w odniesieniu do wszystkich (jako pojęcie szersze), którzy korzystają z profesjonalnych usług, rozwiązań i obsługi w różnych kanałach kontaktu” – pismo Podsekretarza Stanu, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej A. Chałupy z dnia 27 lipca 2022 r., nr DOM8.105.37.2022.

⁶⁴ B. Brzeziński, *O niedoskonałościach podatkowego języka prawniczego cz. II*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 5, s. 26.

⁶⁵ B. Brzeziński, *O niedoskonałościach podatkowego języka prawniczego*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4, s. 36.

3.2. Prosty język oraz ulga językowa według Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów

Od kilku lat zarówno kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ministerstwa Finansów dąży do tzw. upowszechniania prostego języka⁶⁶, m.in. poprzez dostarczanie „klientom” komunikacji najwyższej jakości, dbanie o pozytywne doświadczenia „klientów” w relacji z Krajową Administracją Skarbową, przejście na komunikację elektroniczną⁶⁷. Również wspólny projekt pod nazwą „Ulga językowa” stał się kolejną inicjatywą propagującą prosty język w taki sposób, aby odbiorcy otrzymywali klarowne i czytelne informacje⁶⁸. Podobno ideą projektu była chęć zmiany sposobu myślenia o komunikacji z podatnikiem, która wpisywałaby się w formułę „klienta w centrum uwagi”, a przyjazna komunikacja i prosty język odgrywałyby – jako podstawy relacji – kluczową rolę⁶⁹.

Autor niniejszej publikacji stoi na stanowisku, że za pomocą prostego języka oraz ulgi językowej nie można uprościć „języka” indywidualnych aktów podatkowych⁷⁰, a w szczególności poprzez pisanie *per* „ja” lub *per* „my”, personalizację pouczeń czy wreszcie usuwanie wyrazów przesadnie formalnych⁷¹. Wręcz przeciwnie, tzw. upraszczanie języka podatkowego oraz projekt

⁶⁶ Według K. Prus-Malinowskiej przez prosty język należy rozumieć język przejrzysty, zrozumiały i skuteczny styl pisania, który odpowiada na potrzeby obywateli. Prostego języka używa „już wiele firm i urzędów w Polsce i na świecie. Zauważyły one, że prosta komunikacja przynosi wiele korzyści wszystkim zainteresowanym i buduje partnerskie relacje” – pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

⁶⁷ I. Nowak, *Metafizyka...*, s. 68; Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej. Ulga językowa*, 2021, <https://power.wup-katowice.pl/file/download/691> (dostęp: 23.06.2022).

⁶⁸ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

⁶⁹ I. Nowak, *Metafizyka...*, s. 77; Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka w Ministerstwie Finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/upraszczanie-jezyka-w-ministerstwie-finansow> (dostęp: 12.06.2022).

⁷⁰ I. Nowak, *Metafizyka...*, s. 84 i nast.; Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej...*

⁷¹ T. Piekot, G. Zarzeczny, E. Moroń, *Standard plain language w polskiej sferze publicznej*, 2019, http://ppp.uni.wroc.pl/pliki/standard_plain_language_w_polskiej_sferze_publicznej.pdf (dostęp: 15.06.2022); ciż, *Prosta polszczyzna w praktyce. Standaryzacja języka serwisu Obywatel.gov.pl*, 2017, http://www.ppp.uni.wroc.pl/pliki/prosta_polszczyzna_w_praktyce_standaryzacja_jezyka_serwisu_obywatel_gov_pl.pdf (dostęp: 24.06.2022); T. Piekot, *Standard prostego języka w urzędzie (prezentacja)*, Pracownia Prostej Polszczyzny Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław b.d.; M. Hebal-Jeziarska, *Wybrane problemy*

„Ulga językowa” destabilizują pracę w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Przykładowo: objętość wszelkich pism, oprócz obowiązku stosowania w nich m.in. czcionki Calibri, ustalonych odstępów między wierszami etc., wzrosła od 50 do 100%, generując nakłady finansowe (np. papier, tusz, tonery, serwis kserokopiarek, drukarek, niszczarek, archiwizacji itp.). Biorąc pod uwagę prawie sześćdziesięciopięciotysięczną strukturę Krajowej Administracji Skarbowej, łącznie z Ministerstwem Finansów⁷², będą to „strzeliste” wydatki, które chyba nie są jeszcze policzone⁷³. I zapewne znów – w stylu „gaszenia pożarów” – Departament Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów, we współpracy z zespołem pracowników z komórek Nadzoru nad Obsługą Klienta, przygotował dla Krajowej Administracji Skarbowej tzw. standard *paperless*, czyli proces bez papieru⁷⁴, w ramach którego rekomenduje się tzw. podejście *paperless*, tj. ograniczenie dokumentacji w wersji papierowej, efektywne wykorzystanie obsługiwanych systemów, lepsze zarządzanie obiegiem dokumentów, możliwość tworzenia kopii dokumentu z jego wersji elektronicznej, oszczędność czasu⁷⁵, łatwiejszy dostęp do dokumentów w postaci elektronicznej, „czyste biurko, pustą szafę”⁷⁶. Podobno dzięki stosowaniu tego podejścia ma dojść m.in. do ograniczenia kosztów⁷⁷,

związane z wprowadzeniem prostego języka, „Oblicza Komunikacji” 2019, nr 11, <https://wuwr.pl/okom/article/download/12786/11569/> (dostęp: 25.06.2022).

⁷² Stan zatrudnienia w resorcie finansów w 2022 r. wynosi 64 577 osób (pracowników oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej) – pismo Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2022 r., nr BDG7.054.6.2022. Pojęcie „resort finansów” stosuje się dla zbiorczego określenia jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów – pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.55.2022.

⁷³ Trudno zgodzić się z twierdzeniem, że „wprowadzenie Ulgi językowej – czyli prostej komunikacji w resorcie finansów – nie wygenerowało osobnych wydatków. Pracownicy resortu finansów przygotowują informacje czy aktualizują wzory pism w systemach kancelaryjnych w ramach swoich obowiązków pracowniczych. Uproszczenie języka jest czynnością, którą pracownicy wprowadzają ewolucyjnie – nie ma osobnego projektu, który można wycenić” – pismo Ministra Finansów z dnia 16 maja 2022 r., nr BMI1.0123.883.2022.

⁷⁴ Tak zwane dobre praktyki w zakresie ograniczenia dokumentacji w wersji papierowej w wybranych procesach realizowanych w KAS. Wdrożenie dobrych praktyk zależy od możliwości wprowadzenia ich w poszczególnych izbach i urzędach.

⁷⁵ Dokumenty w wersji elektronicznej podpisane podpisem elektronicznym mogą być natychmiast przygotowane i przesłane do właściwego odbiorcy.

⁷⁶ Rozdział pt. *Co musisz wiedzieć o Podejściu Paperless*.

⁷⁷ Papieru, drukarek, tuszu, niszczarek, magazynu, transportu, archiwizacji, niszczenia zarchiwizowanych dokumentów.

zmniejszenia pracochłonności po stronie pracownika (eliminacji zbędnych czynności, efektywniejszego wykorzystania czasu); dbania o ekologię, wyeliminowania zbędnych/dodatkových czynności technicznych⁷⁸, uwolnienia czasu na realizację czynności merytorycznych czy też zwiększenia efektywności pracy⁷⁹. Oczywiście Departament Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów, we współpracy z zespołem pracowników z komórek Nadzoru nad Obsługą Klienta, zdiagnozował także główne bariery, które mogą wystąpić podczas wdrażania podejścia *paperless*, zaliczając do nich: mentalność ludzi, dotychczasowe przyzwyczajenia, obawę przed zmianą, brak dostatecznej wiedzy, jak wykreować nowe, bezpieczne procesy, brak dostatecznej świadomości istnienia regulacji i możliwości technologicznych⁸⁰. *Prima facie* (analogia do czasów PRL?) wróg czai się wszędzie (klasowy, ludu, dywersant, sabotażysta, bumelant etc.)⁸¹.

Jednakże to jeszcze nie koniec, ponieważ z pisma Dyrektora Departamentu Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów z dnia 1 czerwca 2022 r. pt. *Audyt powszechny pism w uldze językowej*, skierowanego do dyrektorów izb administracji skarbowej, dowiadujemy się, że w czerwcu 2022 r. zostanie przeprowadzony „pierwszy ogólnopolski audyt pism w uldze językowej. Sprawdzimy po jednym piśmie z każdego urzędu skarbowego oraz wyspecjalizowanego. W tej edycji audytu [zapewne nie ostatniej – przyp. I.N.] nie uczestniczą urzędy celno-skarbowe oraz izby”⁸². Audyt będzie przeprowadzony wyłącznie elektronicznie i zgodnie ze wskazówkami: „w każdym urzędzie powinna być osoba, która dba o ulgę językową w tym urzędzie. Ta osoba oceni pismo, czyli: wybierze jedno pismo [z czterech⁸³ – przyp. I.N.], które oceni; otworzy elektroniczny plik karty oceny

⁷⁸ Takich jak drukowanie, kserowanie, archiwizacja.

⁷⁹ Rozdział pt. *Korzyści ze stosowania Podejścia Paperless* oraz *Dlaczego warto korzystać ze Standardu*.

⁸⁰ Rozdział pt. *Główne bariery we wdrażaniu podejścia Paperless*.

⁸¹ Za przekazywanie informacji o dobrych praktykach i zachęcenie do ich wdrażania odpowiedzialni będą dyrektorzy izb administracji skarbowej oraz naczelnicy urzędów skarbowych. W podrozdziale pt. *Uwaga! Wskazówki dla naczelników* czytamy m.in., że muszą być oni przykładem dla pracowników oraz jeśli dostrzegą wokół siebie procesy, przy realizacji których niepotrzebnie wykorzystuje się papier – przekażą stosowaną informację na ten temat.

⁸² Pismo z dnia 1 czerwca 2022 r. pt. *Pisma w standardzie Ulgi językowej. Audyt powszechny w KAS*.

⁸³ Wezwanie do przekazania dokumentów – postępowanie podatkowe; wezwanie do przekazania pliku JPK_V7; postanowienie art. 140 o.p. dla urzędu skarbowego; postanowienie art. 200 o.p. dla urzędu skarbowego – ibidem.

pisma i informacji o piśmie [13 obszarów, które należy ocenić – przyp. I.N.]; oceni pismo według kryteriów tej karty oraz zapisze wyniki w pliku karty ocen; wypełni elektronicznie ankietę oceny pisma”⁸⁴. Według powyższej metodologii bez wątpienia sukces będzie nieunikniony – co najmniej na poziomie 90% satysfakcji (sic!). *Nolens volens* jest to jedna z form instrumentalizacji przyjętej ideologii, ze z góry założoną tezą obfitości dóbr wszelakich, ale jednak stanowiąca marnotrawstwo czasu i innych nieefektywnych działań, na które pracownicy/funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej muszą odpowiedzieć.

Powyższy przekaz, analogicznie jak „styl pisarski” „wychodzący” z Departamentu Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów, będącego obecnie *spiritus movens* powyższych działań językowych, nie daje cienia nadziei, że upraszczanie języka podatkowego, ulga językowa oraz wszelkiego rodzaju audyty mają jakiegokolwiek szanse na sukces. Innym przykładem jest pismo Dyrektora Departamentu Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów z dnia 13 maja 2022 r., z którego wynika m.in., że w „Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwie Finansów nie ma stanowiska Kierownika Ulgi językowej. Nie ma osobnego zakresu obowiązków dla takiego stanowiska. Nie było konkursu na to stanowisko – gdyż nie ma takiego stanowiska [...] Informację o roli Kierownika Ulgi językowej przekazała dyrektorom izb administracji skarbowej ówczesna Szefowa KAS Magdalena Rzeczkowska na spotkaniu 21 kwietnia 2021 roku. Jako Kierownika Ulgi językowej wskazała Panią Agnieszkę Dąbrowską-Uss (jako że nie jest to stanowisko, nie została nań powołana) [...] Nie ma osobnego wynagrodzenia na stanowisku Kierownika Ulgi językowej – gdyż nie ma takiego stanowiska”⁸⁵. *Nolens volens* są to na pewno „jakieś standardy” – niekoniecznie chyba językowe⁸⁶ – które bez wątpienia mogłyby się wpisać w cykl humorystycznych opowiadań S. Mrożka o tzw. urzędniczych absurdach⁸⁷.

Reasumując, Krajowa Administracja Skarbowa oraz Ministerstwo Finansów powinny jak najszybciej wycofać się ze stosowania prostego języka, a tym bardziej z „ambitnego” projektu pt. „Ulga językowa”, ponieważ „procedura” upraszczania języka aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego nie jest właściwym kierunkiem zmian, w które powinny one

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BMI1.0123.961.2022.

⁸⁶ I. Nowak, *Metafizyka...*, s. 77–78.

⁸⁷ Zob. S. Mroźek, *Czekoladki dla Prezesa*, Warszawa 2018, s. 7 i nast.

angażować swoje siły i środki⁸⁸. To ustawodawca musi być konsekwentny w formułowaniu prawidłowej terminologii⁸⁹, ponieważ aby prawo podatkowe należycie wypełniało swoje funkcje, niezbędny jest wysoki stopień jego komunikatywności, formułowany aktami prawnymi⁹⁰, a obecnie mamy „zmiennie, nieprzewidywalne prawo”⁹¹. Natomiast stosowanie prostego (powszechnego) języka w indywidualnych aktach podatkowych, m.in. poprzez używanie komunikatywnych słów czy nawet szerzej – całych struktur zdaniowych, nie przyniesie zakładanych przez przedstawicieli Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów efektów, biorąc pod uwagę chociażby skomplikowane instytucje prawa podatkowego⁹².

3.3. Pracownicy oraz funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej – między Scyllą a Charybdą

Zgodnie z licznymi deklaracji i zapewnieniami – składanymi przez permanentnie zmieniających się Ministrów Finansów i ich zastępców, Szefów Krajowej Administracji Skarbowej i ich zastępców etc. – bez sprawnej i skutecznej⁹³ administracji skarbowej, gwarantującej m.in. bezpieczeństwo

⁸⁸ Por. *Pisz, tak po prostu*, 2019, <https://www.sluzbacywilna.info.pl/aktualnosci/1731-pisz-tak-po-prostu> (dostęp: 13.06.2022); I. Nowak, K. Teszner, J. Mikołajczyk, *Jednorazowe dofinansowanie przysługujące nauczycielom na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu w ramach pracy zdalnej – wybrane aspekty podatkowoprawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, s. 89 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.017>

⁸⁹ Zob. B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 14 i nast.; T. Woltański, *Risks of Using „Language Relief” and Plain Language Principles in the Process of Applying Tax Law – Selected Issues*, „Studies in Logic, Grammar and Rhetoric” 2021, vol. 66, no. 2, s. 235 i nast., <https://doi.org/10.2478/slgr-2021-0013>

⁹⁰ Szerzej B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 8 i nast.; tenże, *Podstawy...*, s. 6 i nast.; tenże, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 6 i nast.; I. Nowak, *Podatki nazywane opłatami...*, s. 47–48.

⁹¹ Zob. G. Spytek-Bandurska w: *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> (dostęp: 2.10.2022).

⁹² Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 259.

⁹³ „Sprawność i skuteczność są wynikiem nie tylko efektywnego zarządzania, ale też profesjonalizmu i zaangażowania pracowników KAS” – T. Czerwińska w: *Ministerstwo Finansów, XV Ranking Urzędów Skarbowych i Izb Administracji Skarbowej Dziennika Gazety Prawnej*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/xv-ranking-urzedow-skarbowych-i-izb-administracji-skarbowej-dziennika-gazety-prawnej> (dostęp: 11.07.2022).

finansów publicznych, nie można „odpowiedzialnie zaplanować realnego budżetu”⁹⁴. „Nawet najlepsza legislacja [czy w Polsce jeszcze taka występuje? – przyp. I.N.⁹⁵], bez dobrego funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, nie będzie dawała właściwych rezultatów, [...] stąd kluczowa jest rola pracowników i funkcjonariuszy KAS”⁹⁶, ponieważ „ustawy i przepisy nigdy nie zapewnią sukcesów, jeśli nie ma dobrych wykonawców”⁹⁷. Warto także przywołać inne stwierdzenia prominentnych przedstawicieli administracji danin publicznych, według których „najważniejsi dla Krajowej Administracji Skarbowej są ludzie – to oni stanowią o jej skuteczności”⁹⁸. Co więcej, „siłą KAS są pracownicy i funkcjonariusze wszystkich szczebli, dążący do realizacji wspólnego celu. Bez Was – ludzi kreatywnych, otwartych na nowoczesność, ale też rozumiejących ideę służby publicznej – realizacja zadań KAS nie byłaby możliwa”⁹⁹. Trudno również nie zauważyć pozostałych „proklamacji”, zgodnie z którymi „tylko jako zespół, który ma wspólne cele i determinację do ich realizacji, KAS może stać się awangardą w zakresie rozwiązań w administracji rządowej”¹⁰⁰. Podobne wątpliwości należy także wyrazić w stosunku do wypowiedzi Ministra Finansów, że „z dumą patrzemy, jak KAS nieustannie się zmienia i rozwija, by jeszcze

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ Szerzej P. Frączak, K. Izdebski, G. Kopińska, W. Michałek, A. Vetulani-Cęgiel, *Polski BezŁad Legislacyjny. Rządowy i parlamentarny proces legislacyjny w pierwszych dwóch latach IX kadencji (15 listopada 2019 – 15 listopada 2021)*. XIV raport Obywatelskiego Forum Legislacji, 2022, https://www.batory.org.pl/wp-content/uploads/2022/04/Polski.BezLad.Legislacyjny_XIV.Raport.Obywatelskiego.Forum_.Legislacji.pdf (dostęp: 11.07.2022); zob. także B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 121; ciż, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 117; ciż, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 75.

⁹⁶ T. Czerwińska w: Ministerstwo Finansów, *Wizyta minister finansów Teresy Czerwińskiej w woj. śląskim*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/wizyta-minister-finansow-teresy-czerwinskiej-w-woj-slaskim> (dostęp: 11.06.2022).

⁹⁷ P. Walczak w: Ministerstwo Finansów, *XV Ranking Urzędów Skarbowych...*

⁹⁸ P. Walczak w: Ministerstwo Finansów, *Wizyta minister Czerwińskiej na północno-wschodnich granicach*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/wizyta-minister-czerwinskiej-na-polnocno-wschodnich-granicach> (dostęp: 1.07.2022).

⁹⁹ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-kas-2021> (dostęp: 19.06.2022).

¹⁰⁰ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Wyróżniliśmy zasłużonych dla finansów publicznych*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych> (dostęp: 18.06.2022).

lepiej wspierać podatników i odpowiadać na ich oczekiwania¹⁰¹. Niestety, autor nie podziela powyższego poglądu Ministra Finansów, a w szczególności stanowiska *in fine*.

Z oceny powyższego stanu rzeczy wynika m.in.: 1) chęć pozyskania najwartościowszych kandydatów, w tym z najmłodszego pokolenia, którzy podejmą się wyzwań w budowaniu nowoczesnych struktur Krajowej Administracji Skarbowej; 2) potrzeba wdrożenia programu wspierającego pracowników i funkcjonariuszy przez całą ścieżkę zawodową¹⁰² – od naboru do przejścia na emeryturę – w tym także programu mentorskiego zachęcającego doświadczonych członków zespołu do pozostania w szeregach Krajowej Administracji Skarbowej i przekazywania wiedzy młodszym kolegom; 3) dążenie, aby Krajowa Administracja Skarbowa „była coraz bardziej atrakcyjnym miejscem pracy i służby [...]”¹⁰³. *Expressis verbis* wskazują one, że „decydenci” z Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej już sami nie do końca chyba wiedzą, jaką systemową „agendę podatkową” w strukturze organizacyjnej administracji podatkowej/skarbowej chcą realizować¹⁰⁴. Tak zwany rozdźwięk pomiędzy celami deklarowanymi a rzeczywistością jest niemożliwy do „odczytania” nie tylko przez obserwujących tę „propagandową degrengoladę” podatników, ale także przez pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (dalej: S.C.-S.). Chciałoby się zapytać, czy osoby deklarujące powyższe slogany naprawdę w nie wierzą, czy też „spoza gęstej mgły abstraktów najprostszych już nie widzą faktów”¹⁰⁵. A może jednak autor niniejszego opracowania niezasadnie krytykuje powyższą wizję nowej populistyczno-wizjonerskiej struktury organizacyjnej administracji finansowej? W końcu według prezentacji

¹⁰¹ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 21.09.2022).

¹⁰² Wielka szkoda, że po pięciu latach funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej jeszcze jej nie ma.

¹⁰³ „Dlatego tak ważne są solidne fundamenty, czyli doświadczone i profesjonalne kadry zawodowe KAS [...]” – *Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z okazji 4 rocznicy powstania Krajowej Administracji*, b.d., <https://celnicy.pl/threads/4-rocznica-kas-list-szefa-kas.17101/> (dostęp: 2.07.2022).

¹⁰⁴ *List Szefa KAS*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/list-szefa-kas.16798/> (dostęp: 1.07.2022); *Informacja Szefa KAS do Pracowników i Funkcjonariuszy*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/informacja-szefa-kas-do-pracownikow-i-funkcjonariuszy.16853/> (dostęp: 12.07.2022).

¹⁰⁵ J. Szpotański, *Gnom...*, s. 173.

przedstawionej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na spotkaniu z przedstawicielami związków zawodowych 31 maja 2022 r. padają kolejne zapewnienia, m.in. że według założeń uchwały modernizacyjnej na lata 2023–2025 mają nastąpić: modernizacja i wzrost konkurencyjności wynagrodzeń i uposażeń w Krajowej Administracji Skarbowej, wprowadzenie dodatków mentorskich dla pracowników i funkcjonariuszy¹⁰⁶, którzy przekazują swoją często unikalną wiedzę innym pracownikom i funkcjonariuszom, inwestycje, remonty i modernizacje nieruchomości oraz zakupy sprzętowe (w tym sprzętu komputerowego) poprawiające warunki pracy i służby¹⁰⁷.

Na podstawie składanych przez kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej różnorodnych „gwarancji” można odnieść nieodparte wrażenie, że w najlepszym wypadku jest to niefrasobliwość „decydentów”, którzy takie irracjonalne założenia jawnie manifestują, ale chyba bliższa prawdzie jest formuła demagogii politycznej, ponieważ „cele zapowiadane pozostają bez większego związku z realiami już w momencie ich wytyczania”¹⁰⁸. Dobitym tego przykładem jest przeprowadzony w 2017 r. proces konsolidacji administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową¹⁰⁹, który doprowadził do destrukcyjnej, nie tylko pod kątem prawnym, ale także etycznym sytuacji kadrowej

¹⁰⁶ „Dodatek o charakterze mentorskim przewidziany jest dla około 3000 mentorów i opiekunów w KAS” – zob. *Uzasadnienie modernizacji KAS 2023–2025*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28257 (dostęp: 11.09.2022). Powstają jednak elementarne pytania: „Kto, kiedy i według jakich reguł będzie powoływał mentorów i opiekunów w poszczególnych izbach administracji skarbowej w Polsce?”; „Jaka jest różnica między mentorem a opiekunem?”; „W jakich godzinach mentorzy i opiekunowie będą uczyć nowych pracowników/funkcjonariuszy – po pracy/po służbie?”; bo przecież to kolejne 3000 osób, którym będą „dodane” obowiązki, a jednak do tzw. dydaktyki trzeba mieć przygotowanie, nie wspominając już o permanentnym „deficycie kadrowym” w całej Krajowej Administracji Skarbowej.

¹⁰⁷ *Prezentacja ze spotkania z SKAS 31.05, 2022*, <https://celnicy.pl/threads/prezentacja-ze-spotkania-z-skas-31-05.17770/> (dostęp: 11.07.2022) oraz m.in. *Uzasadnienie modernizacji KAS 2023–2025; Modernizacja KAS 2023–2025*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28267 (dostęp: 11.09.2022).

¹⁰⁸ B. Brzeziński, *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Kilka uwag. Księga dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013, s. 69.

¹⁰⁹ Zob. szczegółowo: *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018; *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.

w administracji danin podatkowych, która „zdeprawowała” szeroko rozumiane służby podatkowo-skarbowo-celne w Polsce, m.in. ze względu na zastosowanie tzw. opcji zerowej czy też „ucywilnienie”¹¹⁰ funkcjonariuszy celnych¹¹¹. W związku z reformą administracji skarbowej z pracy bądź służby w Krajowej Administracji Skarbowej odeszło co najmniej 3139 osób¹¹². Ponadto w okresie od 1 czerwca do 31 sierpnia 2017 r. z Krajowej Administracji Skarbowej odeszło 1209 osób, których motywacje nie są znane¹¹³. Przedłożonych propozycji pracy bądź służby nie przyjęło 528 osób, co – w myśl art. 170 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy

¹¹⁰ W tym obszarze należy za B. Brzezińskim postulować o jak najszybsze wprowadzenie podatkowych trybunałów arbitrażowych, stanowiących pośredni stopień w orzekaniu pomiędzy organami podatkowymi a sądami administracyjnymi, ponieważ te ostatnie, zdaniem autora niniejszej publikacji, nie zagwarantowały funkcjonariuszom celnym prawidłowej ochrony ich stosunków służbowych – B. Brzeziński, *Arbitraż podatkowy – rzecz do rozważenia*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 4, s. 14 i nast.

¹¹¹ E. Ura, „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, s. 255 i nast., <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>; też, *Zatrudnienie funkcjonariuszy w administracji celno-skarbowej po reformie*, „Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej” 2021, t. 28, nr 4, s. 243 i nast., <https://doi.org/10.4467/25444654SPP.21.021.14263>; A. Halicki, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021, *passim*; I. Nowak, *Funkcjonariusze celnicy w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 37 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 50 i nast.; tenże, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 33, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>; tenże, „Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, s. 77–79, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>

¹¹² W części przypadków rozwiązanie stosunku pracy/służbowego nastąpiło przed 31 sierpnia 2017 r. z inicjatywy pracowników i funkcjonariuszy, którzy, nie otrzymawszy propozycji pracy bądź służby w KAS, decydowali o przejściu na emeryturę lub zmianie miejsca zatrudnienia – Najwyższa Izba Kontroli, *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, 2020, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/> (dostęp: 27.08.2021), dalej: NIK-1; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 84, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>

¹¹³ Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w skali całego kraju 88 osób (52 pracowników korpusu służby cywilnej oraz 36 funkcjonariuszy dawnej służby celnej) nie przyjęło propozycji pracy bądź służby ze względu na zaproponowane niższe wynagrodzenie/uposażenie od wcześniej otrzymywanego – NIK-1; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 85.

wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej¹¹⁴ – skutkowało wygaśnięciem stosunku pracy/służbowego po upływie trzech miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym pracownik albo funkcjonariusz złożył oświadczenie o odmowie przyjęcia propozycji zatrudnienia, albo pełnienia służby, jednak nie później niż 31 sierpnia 2017 r.¹¹⁵ Co więcej, w 2017 r. 4072 funkcjonariuszy S.C.-S. otrzymało propozycję pracy, a nie kontynuacji służby¹¹⁶.

Na poziom braku wizji, a może trafniej bałaganu po konsolidacji administracji w Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje także fakt, że w okresie od 1 marca 2017 r. do 19 maja 2022 r. liczba tzw. ucywilnionych funkcjonariuszy S.C.-S., którym po raz kolejny przekształcono stosunek pracy w stosunek służbowy wyniosła 1265 osób¹¹⁷. W następstwie przeprowadzonej „reformy” od 2018 r. część pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej zaczęła przechodzić na emerytury¹¹⁸:

- 1) 2018 r. – 1026 (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 890; funkcjonariusze S.C.-S. – 102);
- 2) 2019 r. – 1335 (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 1089; funkcjonariusze S.C.-S. – 213);
- 3) styczeń–maj 2020 r. – 975 (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 526; funkcjonariusze S.C.-S. – 442).

Po tzw. konsolidacji administracji podatkowo-skarbowo-celnej w Krajową Administrację Skarbową przez kilkanaście/kilkadziesiąt najbliższych lat pozostanie niebywały chaos kadrowy, ze szkodą dla podatników i budżetu państwa. A liczne zapewnienia płynące ze strony Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że podejmowane działania zmierzające do utworzenia specjalistycznej służby skarbowej, mające na celu poprawę warunków pracy i płacy osób, które będą zatrudnione w Krajowej

¹¹⁴ Dz.U. poz. 1948 ze zm.

¹¹⁵ NIK-1; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 85.

¹¹⁶ Propozycję służby, a nie propozycję pracy otrzymało 715 pracowników – NIK-1; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 86.

¹¹⁷ Dane pochodzą z odpowiedzi Ministra Finansów na interpelacje poselskie znajdujące się pod numerami 33456–33469, *Interpelacje, zapytania, pytania i oświadczenia poselskie, minister finansów*, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/interpelacje.xsp?view=6&cat=minister%20finans%C3%B3w&page=2> (dostęp: 11.07.2022).

¹¹⁸ Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z dnia 18 czerwca 2020 r., nr DOS11.054.41.2020.ELP, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBQQJ64/%24FILE/i07133-o1.pdf> (dostęp: 6.07.2022); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 84.

Administracji Skarbowej, jak też stabilizację ich sytuacji zawodowej¹¹⁹, będą miały raczej propagandowy przekaz¹²⁰. Przykładowo: w 2021 r. ze Służby Celno-Skarbowej odeszło 1145 funkcjonariuszy¹²¹. Rodzi się zatem kluczowe pytanie: „Dlaczego jest tak duża fluktuacja w Krajowej Administracji Skarbowej?”. A może to na skutek zapowiedzi Dyrektora Generalnego w Ministerstwie Finansów, zgodnie z którą „szeroko otwieramy drzwi administracji przed młodymi ludźmi, przed nowym pokoleniem badaczy. Łączy nas misja pracy dla dobra Polski, nad kierunkami realizowanej w naszym kraju polityki gospodarczej, budżetowej i podatkowej. Łączy nas również idea odczarowania administracji i wspólnego budowania pozytywnego myślenia o niej. Przed nami coraz więcej wyzwań. Silny zastrzyk pozytywnej energii i wiedzy, młodości i doświadczenia to impuls, który jest niezbędny dla stworzenia administracji publicznej przyszłości”¹²². Oczywiście prawdziwymi przyczynami są co do zasady braki kadrowe¹²³, nadgodziny w Krajowej Administracji Skarbowej¹²⁴ oraz permanentne, a zarazem

¹¹⁹ Na przykład pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 4 kwietnia 2007 r. <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/39998EDC> (dostęp: 19.06.2022).

¹²⁰ I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 97.

¹²¹ M. Rzeczowska w: D. Mikołajczyk, *Służba Celno-Skarbowa ma już za sobą falę odejść? Nadinsp. Rzeczowska o sytuacji kadrowej formacji*, 2022, https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/sluzba-celno-skarbowa-ma-juz-za-soba-fale-odejsc-nadinsp-rzeczowska-o-sytuacji-kadrowej-formacji?fbclid=IwAR2Oag5fSp0xtlxrj-VgxUED6F-l4W6Iz-FvAQlw_AHbMcWUlwMeZxF54Io (dostęp: 25.06.2022).

¹²² R. Osztas w: Ministerstwo Finansów, *Jeszcze bliższa współpraca między MF i SGH*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jeszcze-blizsza-wspolpraca-miedzy-mf-i-sgh> (dostęp: 8.07.2022).

¹²³ Przykładowo: stan zatrudnienia pracowników korpusu służby cywilnej w etatach w terenowych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, zgodnie ze sprawozdaniem RB-70 za IV kwartał z roku 2017 do roku 2021 w poszczególnych izbach administracji skarbowej przedstawia się następująco: IAS Białystok – 1340,26 : 1228,00 (*in minus* 112,26); IAS Gdańsk – 2774,07 : 2654,49 (*in minus* 119,58); IAS Katowice – 5465,26 : 4901,46 (*in minus* 563,80); IAS Rzeszów – 2078,98 : 1953,75 (*in minus* 125,23); IAS Wrocław – 3562,42 : 3456,43 (*in minus* 105,99) – pismo Ministra Finansów z dnia 8 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022.

¹²⁴ Według sprawozdań Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby najwięcej godzin nadliczbowych przepracowano w Krajowej Administracji Skarbowej: 2017 r. – około 348 tys. (39%); 2018 r. – ponad 400 tys. (około 42%); 2019 r. – ponad 384 tys. (około 42%); 2020 r. – ponad 331 tys. (około 46%); 2021 r. – około 263 tys. (około 40%) – Serwis Służby Cywilnej, *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i o realizacji zadań tej służby*, b.d., <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 18.09.2022).

„nieuchwytnie” dla szeroko rozumianych urzędników administracji podatkowej/skarbowej „wymiany” kierowników jednostek organizacyjnych¹²⁵, które *nolens volens* działają frustrująco – niewykluczone, że nawet na samych nominowanych.

Zgodnie z licznymi listami otwartymi kierowanymi do pracowników oraz funkcjonariuszy S.C.-S. w nowej skonsolidowanej strukturze administracji danin podatkowych (Krajowej Administracji Skarbowej) miało być „kolorowo i pięknie”. Minister Finansów oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej deklarowali, że wszelkie podejmowane działania zmierzające do utworzenia specjalistycznej służby skarbowej mają na celu: poprawę warunków pracy i płacy osób, które będą zatrudnione w Krajowej Administracji Skarbowej; stabilizację ich sytuacji zawodowej¹²⁶, gdzie dostęp i ścieżka kariery dla każdego pracownika będą jasne, wyraziste i ułatwione¹²⁷, a profesjonalizm i fachowość funkcjonariuszy pełniących służbę zostaną w pełni wykorzystane¹²⁸. Dodawali także, że wszyscy funkcjonariusze i pracownicy Krajowej Administracji Skarbowej będą mieli szansę na rozwój i realizację wyzwań w budowie nowej administracji, a przy tym będą godziwie wynagradzani za swoją ciężką i odpowiedzialną pracę¹²⁹. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazywał także: „mając świadomość szczególnego znaczenia tego procesu dla pracowników, pragnę zapewnić, że dokładam wszelkich starań, aby proces ten był uczciwy i transparentny [...]. Bardzo Państwa proszę o zrozumienie ewolucyjnego charakteru procesu stabilizacji zatrudnienia i pełnienia służby. Gwarantuję, że KAS będzie przyjaznym miejscem pracy i służby dla wszystkich uczciwych osób. Wierząc w Państwa

¹²⁵ Taki „proces” w doktrynie prawa podatkowego oceniany jest jednocześnie *in minus* – B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 103.

¹²⁶ Na przykład pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 4 kwietnia 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/39998EDC> (dostęp: 19.07.2022).

¹²⁷ Tak M. Banaś, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów w: *Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 116 z dnia 18 października 2016 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/biuletyn.xsp?skrn=FPB-116> (dostęp: 5.07.2022).

¹²⁸ Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z września 2016 r., nr RS2.054.6.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT137B073F/%24FILE/i05416-o1.pdf> (dostęp: 16.06.2022).

¹²⁹ Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 13 lutego 2017 r., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25199 (dostęp: 5.06.2022).

mądrość, proszę jednocześnie o wsparcie w tworzeniu nowej jakości pracy i służby oraz o pełne zaangażowanie w realizację zadań”¹³⁰.

Mając na uwadze wszystkie powyższe uwagi, należy uznać, że wobec „proteżowej reformy”, związanej podobno z profesjonalną reorganizacją służb podatkowo-skarbowo-celnych w postaci Krajowej Administracji Skarbowej, autor niniejszej publikacji deklaruje, iż w symboliczny sposób opowiada się „3 × NIE” wobec swoistego „przesłania” Prezydenta RP, że: „utworzenie KAS ustawą z 2016 roku, która połączyła organy skarbowe, celne i urzędy kontroli skarbowej w jednolitą formację, stanowiło jedną z najważniejszych przemian ostatnich lat, służącą sprawności, sile i rozwojowi Rzeczypospolitej Polskiej. Jestem przekonany, że ta reforma doceniana będzie również przez kolejne pokolenia Polaków, bo dzięki niej istotnie zwiększyliśmy szanse pomyślnej przyszłości naszej Ojczyzny”¹³¹. Jest też kwestią dyskusyjną, jak należy rozumieć wypowiedzi Prezydenta RP, z których wynika m.in., że „nie sposób przecenić roli administracji skarbowej – bowiem to jej działania sprawiają, że państwo ma realne, materialne podstawy funkcjonowania, że jest sprawne, silne, bezpieczne i szanowane”¹³², czy też „nasi przodkowie świetnie rozumieli uniwersalną prawdę, że skarbowość to jeden z filarów państwa. Bez skarbowości nie ma państwowości”¹³³. Ponadto autor – jako *sui generis* „małej wiary Tomasz” – na podstawie prowadzonych od ponad czterech lat badań związanych z Krajową Administracją Skarbową ma liczne wątpliwości, czy można bezkrytycznie zaufać Premierowi RP, który stwierdza, że „rzetelność i odpowiedzialność to słowa, które dobrze charakteryzują administrację skarbową. Pracownicy i funkcjonariusze KAS – ludzie o najwyższych kwalifikacjach – wybrali jako swoją drogę zawodową

¹³⁰ Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 24 marca 2017 r., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25257 (dostęp: 2.07.2022).

¹³¹ Prezydent RP A. Duda w: Prezydent PL, *Do uczestników obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.prezydent.pl/aktualnosci/wypowiedzi-prezydenta-rp/listy/dzien-krajowej-administracji-skarbowej,35162> (dostęp: 10.07.2022).

¹³² Prezydent RP A. Duda w: Prezydent PL, *List z okazji Dnia Krajowej Administracji Skarbowej z 21 września 2018*, <https://www.prezydent.pl/aktualnosci/wypowiedzi-prezydenta-rp/listy/list-z-okazji-dnia-krajowej-administracji-skarbowej,5659> (dostęp: 10.07.2022).

¹³³ Prezydent RP A. Duda w: Prezydent PL, *List Prezydenta RP z okazji Dnia Krajowej Administracji Skarbowej z 20 września 2019*, <https://www.prezydent.pl/aktualnosci/wypowiedzi-prezydenta-rp/listy/list-prezydenta-rp-z-okazji-dnia-krajowej-administracji-skarbowej,5993> (dostęp: 10.07.2022).

służbę publiczną, służbę obywatelom¹³⁴. Powstaje zatem uzasadnione pytanie, dlaczego przywołanych pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej z w pełni świadomym zamysłem lub też nie – do dyskusji – zniechęca się do dalszej pracy/służby we wskazanej instytucji.

Prawdą jest, że ochrona interesów Skarbu Państwa, wykonywana m.in. przez administrację celną i skarbową, to ważne zadanie, które jest kluczowe z punktu widzenia interesów kraju¹³⁵. Jednakże bez profesjonalnej administracji danin publicznych nie można prawidłowo realizować wymiaru, poboru i egzekucji należności podatkowo-celnych. Tym samym tzw. symboliczne podziękowania Ministra Finansów za wkład, rzetelność i zaangażowanie w obszarze wspólnych zmian Krajowej Administracji Skarbowej, jako administracji efektywnej, nowoczesnej i przyjaznej „klientowi” (poprawnie podatnikowi), należy – zdaniem autora – postrzegać jako składane do „pustego dzbanka”¹³⁶. Podobno według Ministra Finansów „bardzo istotna w sprawnym funkcjonowaniu administracji podatkowej jest rola wykwalifikowanych pracowników, którzy świadczą wysokiej jakości usługi dla podatników”¹³⁷. Pełna zgoda Pani Minister – tylko skąd tych pracowników/funkcjonariuszy obecnie pozyskiwać? Zapewne S. Bareja – gdyby żył – mógłby stworzyć kolejną kultową scenę filmową, według której Pani Krysia ten pracownik/funkcjonariusz Krajowej Administracji Skarbowej co tu pracował/służył, jest potrzebny, wyszedł, potrzebny jest¹³⁸. Niestety, przywołani pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej już nie wrócą, ponieważ zostali skutecznie „wypchnięci” ze struktur organizacyjnych danin finansowych. Bez wątplenia pod kątem kadrowym był to „szach i mat” dla nowo powstałej struktury organizacyjnej administracji danin publicznych. Nawet „oryginalne pomysły” Podsekretarza Stanu w Ministerstwie

¹³⁴ List Prezesa Rady Ministrów M. Morawieckiego z dnia 21 września 2018 r. z okazji Centralnych Obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, 2018, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=35163323-c828-4794-a92d-88e24bbe43ea&groupId=764034 (dostęp: 10.07.2022).

¹³⁵ M. Morawiecki w: Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Centralne...*

¹³⁶ T. Kościński, w: *ibidem*.

¹³⁷ M. Rzeczowska w: Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Posiedzenie Forum Administracji Podatkowych przedstawicieli OECD*, 2021, <https://www.gov.pl/web/kas/posiedzenie-forum-administracji-podatkowych-przedstawicieli-oecd> (dostęp: 11.07.2022).

¹³⁸ *Miś*, reż. S. Bareja, 2012, scena przywołania omyłkowo odesłanego dublera, https://www.youtube.com/watch?v=llUB6jsR_uk (dostęp: 16.06.2022).

Finansów¹³⁹ zdane są z góry na niepowodzenie, ponieważ stworzenie w państwowej sferze budżetowej nowego systemu wynagrodzeń, opartego na jasnych, sprawiedliwych i równych dla wszystkich kryteriach – takiego, jaki funkcjonuje w dużych, prywatnych firmach, gdzie podwyżki i nagrody nie są obligatoryjne, lecz są wypłacane – nigdy nie będzie kluczem do nowoczesnej, sprawnie funkcjonującej administracji danin publicznoprawnych, oferującej atrakcyjne miejsca pracy¹⁴⁰. Zapewne powyższe, skądinąd ekscentryczne jak na administrację publiczną „idee” zgłaszane są wyłącznie w celu poprawy relacji z „klientem”, ponieważ „do tej pory [...] struktura zarządcza Ministerstwa Finansów i KAS była hierarchiczna, wojskowa, minister był na górze [...] Przychodzi bardzo duża zmiana. Chcę, żebyśmy się zmienili, żebyśmy byli klientocentryczni”¹⁴¹. Wydaje się jednak, że dla wszystkich zainteresowanych (obecnych i przyszłych pracowników/funkcjonariuszy), obserwatorów etc. zmian w Krajowej Administracji Skarbowej jasne jest, iż nie uda się zatrzymać najlepszych pracowników/funkcjonariuszy ani przekonać młodych ludzi, iż będzie to dla nich atrakcyjne miejsce pracy/służby¹⁴². Nie skutkowały i wciąż nie pomagają zapewnienia, że „najważniejsi dla Krajowej Administracji Skarbowej są ludzie – to oni stanowią o jej skuteczności. Dlatego naszym pracownikom i funkcjonariuszom chcemy dać najlepszy sprzęt, ponieważ uważamy, że przyszłość należy do nowoczesnych technologii”¹⁴³. Co więcej, „w Krajowej Administracji Skarbowej stawiamy na komputeryzację i elektronizację. Chcemy mieć sprawne systemy, które pozwolą nam w sposób przyjazny funkcjonować”¹⁴⁴. Niestety, „sam system informatyczny nie będzie

¹³⁹ Ministerstwo Finansów, Piotr Patkowski. *Podsekretarz Stanu, Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/piotr-patkowski> (dostęp: 16.06.2022).

¹⁴⁰ I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 93; pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Patkowskiego z dnia 23 lipca 2021 roku, nr DWR1.411.4.2021 w: *Arogancja to jeno, czy brak zdolności czytania ze zrozumieniem? (sonda)*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27902 (dostęp: 11.06.2022); I. Nowak, *Metafizyka...*, s. 55–56.

¹⁴¹ T. Kościński, w: *Kościński: Najważniejsze...*

¹⁴² M. Pogroszewska, Joanna Stachura, *dyrektor departamentu MF o zapowiadanych podwyżkach w sektorze administracji*, 2021, <https://www.rp.pl/Administracja/210729446-Joanna-Stachura-dyrektor-departamentu-MF-o-zapowiadanych-podwyzkach-w-sektorze-administracji.html> (dostęp: 5.07.2022).

¹⁴³ P. Walczak w: Ministerstwo Finansów, *Wizyta minister Czerwińskiej...*

¹⁴⁴ P. Cybulski w: Ministerstwo Finansów, *Minister Teresa Czerwińska na XI Europejskim Kongresie Gospodarczym w Katowicach*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/minister-teresa-czerwinska-na-xi-europejskim-kongresie-gospodarczym-w-katowicach> (dostęp: 5.06.2022).

w stanie wiele pomóc, jeśli nie będzie odpowiedniej kadry czy odpowiedniej współpracy z osobami merytorycznymi w skarbowości. Na początku i na końcu każdego procesu jest człowiek i to od niego tak naprawdę zależy jakość i skuteczność działania¹⁴⁵.

Poczynione uwagi pozwalają na sformułowanie postulatu *de lege ferenda*, aby – wzorem anonimowych internetowych badań ankietowych dotyczących satysfakcji podatników związanych z szeroko rozumianymi kontaktami z organami podatkowymi¹⁴⁶ – przeprowadzić analogiczne „analizy”, ale tym razem wśród pracowników oraz funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, m.in. pod kątem warunków pracy czy też służby, ale także reguł upowszechniania prostego języka z ulgą językową na czele¹⁴⁷. „Nie ulega wątpliwości, iż nowoczesna organizacja, do miana której aspiruje Krajowa Administracja Skarbowa, powinna być otwarta na sygnały płynące z jej otoczenia wewnętrznego¹⁴⁸. Trafność powyższego wniosku zdaje się także potwierdzać Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dostrzegając m.in., że relacje międzyludzkie oraz rola pracowników „jako najważniejszego zasobu kształtującego kulturę i tożsamość Krajowej Administracji Skarbowej”¹⁴⁹, a w tym także ich opinie na temat „funkcjonowania organizacji, otrzymywane z otoczenia wewnętrznego są istotnym źródłem wiedzy, którą można wykorzystywać w projektowaniu działań doskonalących procesy transformacji bądź planowanego jej rozwoju”¹⁵⁰. Niestety, nowa struktura organizacyjna danin

¹⁴⁵ P. Cybulski w: W. Dróżdź, *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, 2021, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom> (dostęp: 16.07.2022); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 90–91.

¹⁴⁶ Ministerstwo Finansów, *Jak klienci...*

¹⁴⁷ Przy tym badania powinny mieć również ciągły, a nie okazjonalny charakter, ponieważ na podstawie wyników jednorazowej ankiety, w której wzięło udział tylko 20% pracowników i funkcjonariuszy, nie można opracować rzetelnego planu działań w obszarze zarządzania kapitałem ludzkim w Krajowej Administracji Skarbowej – zob. pismo Podsekretarza Stanu, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej A. Chałupy z dnia 27 lipca 2022 r., nr DOM8.105.37.2022; A. Grycuk, *Motywacja i satysfakcja z pracy/służby w KAS*, Ministerstwo Finansów, Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS Webinar, 24.03.2022; Ministerstwo Finansów, *Jak klienci...*

¹⁴⁸ A. Halicki, *Petycja w sprawie przeprowadzenia przez Ministerstwo Finansów badania poziomu satysfakcji pracowników i funkcjonariuszy służby celno-skarbowej pod kątem oceny procesu wdrożenia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2017, s. 3, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2b3da488-cd1c-41cd-96f2-4e0950621cb9&groupId=764034 (dostęp: 11.07.2022).

¹⁴⁹ Pismo Szefa KAS z dnia 13 maja 2017 r., nr KS7.056.17.2017.KZM.

¹⁵⁰ Ibidem.

publicznoprawnych funkcjonuje już od ponad pięciu lat, a mimo to kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów nie przeprowadziło powyższych badań. Trudno więc nie odnieść wrażenia, że zapewne zachodzi obawa, iż ich wyniki mogłyby być katastrofalne i to nie tylko pod kątem wizerunkowym, a na pewno nie można byłoby liczyć na ogólny poziom satysfakcji, jaki deklarowali „klienci” organów” podatkowych – 82%¹⁵¹. Co więcej, nie ziszczyłyby się także przekonania, że „oddanie i profesjonalizm, nieskazitelność postawy oraz otwartość i życzliwość pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej [...]”¹⁵², „którzy pracują na rzecz obywateli poprzez zabezpieczanie materialnych podstaw naszego kraju”¹⁵³, będą stale przyczyniać się „do utrwalania właśnie takiego wizerunku służb finansowych Rzeczypospolitej”¹⁵⁴.

4. ŚWIADOMOŚĆ PODATKOWOPRAWNA PODMIOTÓW ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ NA PRZYKŁADZIE PODATKOWEGO POLSKIEGO ŁADU

4.1. Uwagi ogólne

Podobno „we współczesnym świecie bez znajomości finansów po prostu nie da się funkcjonować”¹⁵⁵, ponieważ zarówno w życiu prywatnym, jak i zawodowym od finansów nie uciekniemy¹⁵⁶. Przyjmując *a priori*, że pod terminem „finanse” mieszczą się także szeroko rozumiane regulacje podatkowe, związane m.in. ze sztandarowym pakietem ustaw zbiorczo określanych mianem Podatkowego Polskiego Ładu, *a vista* należy zanegować powyższą tezę *nolens volens* byłej Minister Finansów. Jednakże należy zgodzić się

¹⁵¹ Niezależnie od przyjętej przy tym metodologii – M. Rzczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Jak klienci...*

¹⁵² List Prezydenta RP A. Dudy z dnia 21 września 2018 r. z okazji Centralnych Obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, 2018, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=36675ad6-dba2-45d6-9d22-fa45cada3c8c&groupId=764034 (dostęp: 10.07.2022).

¹⁵³ Ł. Mikołajczyk w: Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu, List z okazji Dnia Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 21 września 2020 r., 2020, <https://www.poznan.uw.gov.pl/wydarzenia-archiwalne/list-z-okazji-dnia-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 10.07.2022).

¹⁵⁴ List Prezydenta RP A. Dudy z 21 września 2018 r. z okazji Centralnych Obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej.

¹⁵⁵ T. Czerwińska w: Ministerstwo Finansów, *Powołanie Rady Edukacji Finansowej*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/powolanie-rady-edukacji-finansowej> (dostęp: 10.07.2022).

¹⁵⁶ *Ibidem*.

z przekazem, że „edukacja finansowa jest również tym, czego na co dzień nam potrzeba” [także „decydom podatkowym” – przyp. I.N.]¹⁵⁷, ponieważ „każdy z nas ma przecież rachunek bankowy, polisę ubezpieczeniową lub pożyczkę, więc podejmuje zobowiązania finansowe na co dzień”¹⁵⁸. Może więc forsowany w doktrynie od co najmniej 2000 r. pomysł utworzenia szkoły skarbowości znajdzie w końcu rację bytu¹⁵⁹? Według Ministra Edukacji i Nauki „łączmy siły i wspólnie z resortem finansów działamy, by powstała nowoczesna uczelnia z szerokim programem nauczania, stawiająca przede wszystkim na jego wymiar praktyczny”¹⁶⁰. Bez wątplenia utworzenie szkoły wyższej (pod jednym wszakże warunkiem, że jej skład nie będzie upolityczniony) kształcącej dla resortu finansów wykwalifikowane kadry¹⁶¹, głównie z zakresu prawa, administracji, nauk ekonomicznych i społecznych¹⁶², może sprawić, że jej przyszli pracownicy/funkcjonariusze staną się kompetentni¹⁶³, a zdobyte przez nich umiejętności będą warunkiem *sine qua non* skutecznego dbania o stabilne finanse publiczne¹⁶⁴.

Wielka szkoda, że tzw. anonimowi autorzy/twórcy pakietu ustaw pt. Podatkowy Polski Ład nie mogli odbyć studiów w takiej uczelni. Zapewne byłoby to in plus dla wszystkich podatników, prawników, doradców podatkowych, księgowych etc. W efekcie powyższych, tak przynajmniej można przypuszczać, „braków” w sprofilowanym wykształceniu w zakresie danin publicznoprawnych mamy do czynienia z „morzem propagandowo-ideologicznych” zapowiedzi i deklaracji od szeroko rozumianych przedstawicieli administracji publicznej na temat podobno długo oczekiwanego przez Polaków „snu podatkowego” pt. Podatkowy Polski Ład. W każdym razie akty prawne z zakresu prawa podatkowego pt. Podatkowy Polski Ład na pewno nikogo nie przekonają, że jakość prawa w tym obszarze uległa zmianie¹⁶⁵.

¹⁵⁷ Ibidem.

¹⁵⁸ Ibidem.

¹⁵⁹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000...*, s. 121; ciż, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005...*, s. 117; ciż, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010...*, s. 75.

¹⁶⁰ M. Czarnek w: Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 10.07.2022).

¹⁶¹ T. Kościński w: ibidem.

¹⁶² A. Chałupa w: ibidem.

¹⁶³ Ibidem.

¹⁶⁴ T. Kościński w: ibidem.

¹⁶⁵ Zob. K. Teszner, *Polski Ład czy proceduralny bezład? Uwagi na tle zmian w procedurach kontrolnych (cz. 1)*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 3, s. 16–21;

4.2. Podatkowy Polski Ład w świetle deklaracji przedstawicieli administracji publicznej

Według zapewnień Premiera RP „Polski Ład to najbardziej ambitna solidarnościowa reforma systemu podatkowego, jakiej podjęliśmy się w ciągu 30 lat. Każda z nowych zmian, korekt sprawia, że na Polskim Ładzie skorzysta jeszcze większa liczba Polaków”¹⁶⁶. Prezes Rady Ministrów zauważył także, że „to bezprecedensowa, najwyższa obniżka podatków w historii III Rzeczypospolitej. Ta reforma systemu podatkowego będzie pracowała na wiele lat do przodu. [...] Na reformie podatkowej w ramach Polskiego Ładu skorzystają miliony Polaków – pracownicy i pracodawcy, ale także rodziny, emeryci i renciści”¹⁶⁷. Warto też zaznaczyć, że Podatkowy Polski Ład – według Premiera RP – to kompleksowa strategia, „która umożliwi osiągnięcie wyższego standardu życia, stworzy perspektywy rozwoju i przyciągnie obywateli z zagranicy”¹⁶⁸. Aż chciałoby się humorystycznie spuentować – chyba tylko po resztę rzeczy Panie Premierze. Jednakże autor niniejszego opracowania zapewne jest w błędzie, bo również zdaniem Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów „wielu naszych rodaków rozważa powrót do Polski, szczególnie w świetle trudności wynikających z Brexitu, dwucyfrowego bezrobocia w krajach południa Europy i utrzymującej się kolejny rok sytuacji epidemicznej”¹⁶⁹. Inaczej rzecz ujmując, „pakiet Polskiego Ładu tworzy podatkowe zachęty do powrotu do Polski ze zdobytą

tenże, *Polski Ład czy proceduralny bełład? Uwagi na tle zmian w procedurach kontrolnych (cz. 2)*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 4, s. 18–27.

¹⁶⁶ M. Morawiecki w: Ministerstwo Finansów, *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy> (dostęp: 10.07.2022).

¹⁶⁷ M. Morawiecki w: Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – korzystne zmiany w rozwiązaniach systemu podatkowego*, 2022, <https://www.gov.pl/web/polski-lad/polski-lad--korzystne-zmiany-w-rozwiazaniach-systemu-podatkowego> (dostęp: 8.07.2022).

¹⁶⁸ M. Morawiecki w: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier Mateusz Morawiecki spotkał się z prezydentami miast, by porozmawiać o Polskim Ładzie dla samorządowców*, 2021, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-mateusz-morawiecki-spotkal-sie-z-prezydentami-miast-by-porozmawiac-o-polskim-ladzie-dla-samorzadowcow> (dostęp: 6.07.2022).

¹⁶⁹ J. Sarnowski w: Ministerstwo Finansów, *Polski Ład wsparciem dla pracowników i rodzin*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-wsparciem-dla-pracownikow-i-rodzin> (dostęp: 1.07.2022).

za granicą wiedzą, doświadczeniem, dobrymi praktykami”¹⁷⁰. A jeszcze powątpiewających, łącznie z autorem niniejszego artykułu, niech przekona kolejna argumentacja Wiceministra Finansów, z której wynika m.in., że „Polski Ład to nowoczesna, spójna strategia, która da Polsce najsilniejszą pozycję w regionie w walce o zagraniczne inwestycje. [...] Postawi nas pod względem atrakcyjności inwestycyjnej nie obok naszych sąsiadów – Litwy, Czech, Słowacji czy Węgier, a obok Singapuru, Tajwanu, Korei Południowej i wielkich centrów produkcyjnych Europy, takich jak Wielka Brytania, Francja, Niemcy czy Włochy”¹⁷¹.

Tytułem uzupełnienia warto dodać, że dla Ministerstwa Finansów forsowane zmiany w podatkach były kluczowe z kilku powodów¹⁷². Po pierwsze, wchodząca w życie od 1 stycznia 2022 r. „historyczna reforma systemu podatkowego”¹⁷³ miała wpisywać się w prowadzoną od pięciu lat ambitną politykę rządu¹⁷⁴. Po drugie, celem Polskiego Ładu było wprowadzenie systemu podatkowego w XXI wiek, „równając go z najnowocześniejszymi systemami podatkowymi w Europie”¹⁷⁵, „tak aby rozwiązania podatkowe poprawiały komfort życia w Polsce i były silnym impulsem wpływającym na szybki rozwój gospodarczy naszego kraju”¹⁷⁶. Po trzecie, żywiono nadzieję, aby „w Polsce żyło się lepiej i by nasza gospodarka nabrała rozpędu”¹⁷⁷. Po czwarte, Podatkowy Polski Ład miał uzupełnić „rządową politykę prospołeczną [...], opartą na fundamencie solidarności, wspierającą najmłodszych i najstarszych obywateli oraz rodziny”¹⁷⁸.

¹⁷⁰ J. Sarnowski w: Ministerstwo Finansów, *Nowoczesny, sprawiedliwy i konkurencyjny system podatkowy w Polsce*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowoczesny-sprawiedliwy-i-konkurencyjny-system-podatkowy-w-polsce> (dostęp: 2.07.2022).

¹⁷¹ Ibidem.

¹⁷² Ministerstwo Finansów, *Nowe rozwiązania podatkowe MF przyjęte przez rząd*, 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowe-rozwiazania-podatkowe-mf-przyjete-przez-rzad> (dostęp: 3.07.2022).

¹⁷³ Ministerstwo Finansów, *Jutro wchodzi w życie Podatkowy Polski Ład*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jutro-wchodzi-w-zycie-podatkowy-polski-lad> (dostęp: 4.07.2022).

¹⁷⁴ Ibidem.

¹⁷⁵ J. Sarnowski w: Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*.

¹⁷⁶ T. Kościński w: *ibidem*.

¹⁷⁷ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Nowoczesny, sprawiedliwy i konkurencyjny system...*

¹⁷⁸ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 4.07.2022).

Powyższy „kierunek rozumowania” reprezentowali także inni przedstawiciele administracji rządowej. Przykładowo: Wiceminister Rozwoju i Technologii¹⁷⁹ zauważył, że „nowe regulacje, które stanowią fundament rządowego programu Polski Ład, przyniosą wiele korzyści wszystkim obywatelom, również przedsiębiorcom”¹⁸⁰. Także według Ministra Rodziny i Polityki Społecznej¹⁸¹ „zaprojektowaliśmy Polski Ład z myślą o przyszłości Polski i Polaków. Chcemy dać impuls do rozwoju i zagwarantować wsparcie grupom społecznym niedocenianym przez poprzednie rządy”¹⁸². Co więcej, według przywołanej Pani Minister „Polski Ład to turbodoładowanie polskiej gospodarki po pandemii. Celem programu jest napędzenie wzrostu gospodarczego tak, by przeciętni Polacy mogli z niego korzystać. Budujemy państwo szczęśliwych rodzin”¹⁸³. Ponadto „wprowadzenie Polskiego Ładu, a co za tym idzie ulg podatkowych, spowoduje, że w kieszeni emerytów zostanie więcej pieniędzy niż po wypłacie cztertnastek”¹⁸⁴. Bez wątplenia – według Ministra Rodziny i Polityki Społecznej – „celem programu Polski Ład jest przede wszystkim sprawiedliwość społeczna w partycypacji utrzymania państwa polskiego poprzez ponoszenie danin publiczno-prawnych. Jeżeli

¹⁷⁹ O. Semeniuk w: Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Olga Ewa Semeniuk. Sekretarz stanu, Pełnomocnik Rządu ds. Małych i Średnich Przedsiębiorstw*, b.d., <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/olga-ewa-semeniuk> (dostęp: 9.07.2022).

¹⁸⁰ O. Semeniuk w: Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/kas/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 9.07.2022).

¹⁸¹ M. Małąg w: Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej, *Marlena Małąg. Minister Rodziny i Polityki Społecznej*, b.d., <https://www.gov.pl/web/rodzina/marlena-malag> (dostęp: 8.07.2022).

¹⁸² M. Małąg w: Ministerstwo Finansów, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 9.07.2022); zob. szerzej M. Małąg w: Ministerstwo Finansów, *Polski Ład wsparciem dla pracowników...*; M. Małąg w: Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej, *Polski Ład korzystny dla emerytów i rencistów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/rodzina/polski-lad-korzystny-dla-emerytow-i-rencistow> (dostęp: 9.07.2022); M. Małąg w: Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinary dotyczące podatkowej części Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zapraszamy-na-regionalne-webinary-dotyczace-podatkowej-czesci-polskiego-ladu> (dostęp: 1.07.2022).

¹⁸³ M. Małąg w: „*Budujemy państwo szczęśliwych rodzin*”. *Minister Małąg o Polskim Ładzie*, 2022, <https://regiony.tvp.pl/57825529/budujemy-panstwo-szczesliwych-rodzin-minister-malag-o-polskim-ladzie#!> (dostęp: 29.07.2022).

¹⁸⁴ M. Małąg w: *Małąg: Polski Ład oznacza więcej pieniędzy w kieszeni emerytów niż po wypłacie „czternastek”*, 2022, <https://www.tvp.info/57882662/minister-malag-polski-lad-spowoduje-ze-w-kieszeni-emerytow-zostanie-wiecej-pieniedzy-niz-po-wyplacie-czternastek> (dostęp: 18.07.2022).

ktoś ma bardzo duże dochody, to jego wkład w funkcjonowanie wspólnoty będzie większy. Myślę, że wprowadzenie tej zmiany w polityce podatkowej, zmiany w mentalnościach, jest procesem i jestem głęboko przekonana, że po kilku miesiącach funkcjonowania Polskiego Ładu społeczeństwo oceni, że program ten jest adresowany do zwykłych obywateli, a nie do elit. Zależy nam na tym, żeby przeciętnemu Polakowi żyło się lepiej”¹⁸⁵.

Mając na uwadze wszystkie powyższe składane przez przedstawicieli administracji publicznej deklaracje dotyczące Podatkowego Polskiego Ładu, należy chyba uznać, że są one bliskie „flagowego” hasła E. Gierka: „Aby Polska rosła w siłę, a ludzie żyli dostatniej”¹⁸⁶ oraz jego zapewnień, że: „Będziemy się starać dzielić ten chleb uczciwie, sprawiedliwie, tak by starczyło go dla wszystkich córek i synów naszego narodu”¹⁸⁷.

4.3. Podatkowy Polski Ład a rzeczywistość od 1 stycznia 2022 r.

Jeszcze na 12 dni przed wejściem w życie „pakietu” aktów prawnych pt. Podatkowy Polski Ład Minister Finansów deklarował, że jest to historyczna zmiana w podatkach, przywracająca nowoczesny system podatkowy do właściwych proporcji, który ma wspierać m.in. rozwój gospodarki¹⁸⁸. Jednakże po 1 stycznia 2022 r. tak hucznie zapowiadany cud podatkowo-gospodarczy w Polsce nie zaszedł. Wręcz przeciwnie, następowały jedno po drugim paniczne działania ze strony Ministerstwa Finansów, które *a vista* wskazywały, że chyba wystąpiła wieszczona przez tzw. przeciwników/oponentów katastrofa legislacyjno-organizacyjna¹⁸⁹. Nagle Ministerstwo

¹⁸⁵ M. Małąg w: P. Obłuski, „Dla zwykłych obywateli, a nie dla elit”. *Minister Małąg dla Niezależna.pl o Polskim Ładzie i seniorach*, b.d., <https://niezalezna.pl/425835-dla-zwyklych-obywateli-a-nie-dla-elit-minister-malag-dla-niezalezna-pl-o-polskim-ladzie-i-seniorach> (dostęp: 20.07.2022).

¹⁸⁶ Por. M. Milewska, *Ślepa kuchnia. Jedzenie i ideologia w PRL*, Warszawa 2021, s. 11 i nast.

¹⁸⁷ I. Kienzler, *Kronika PRL 1944–1989. Uroczystości i święta*, t. I, Warszawa 2015, s. 106, za M. Milewska, *Ukradzione święto. Dożynki w PRL*, „Zeszyty Wiejskie” 2020, z. 26, s. 197, <https://czasopisma.uni.lodz.pl/zwiej/article/view/9297> (dostęp: 21.07.2022).

¹⁸⁸ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 4.07.2022).

¹⁸⁹ Krytyków Polskiego Ładu określano nawet mianem „pseudoelity” – *TVP nie odpuszcza. „Wiadomości” o „pseudoelitach” i „prorosyjskości opozycji*”, 2022, <https://wiadomosci.wp.pl/tvp-nie-odpuszcza-wiadomosci-o-psuedoelitach-i-prorosyjskosci-opozycji-6724995122650080a> (dostęp: 5.07.2022).

Finansów zaczęło podejmować *sui generis* „szereg [...] działań wspierających Polaków w stosowaniu nowych rozwiązań podatkowych”¹⁹⁰, m.in.:

- 1) udzielanie informacji o nowych rozwiązaniach podatkowych zawartych w Polskim Ładzie przez pracowników urzędów skarbowych w dni robocze, w godzinach od 8.00 do 19.00¹⁹¹;
- 2) dyżury telefoniczne¹⁹²;
- 3) livechaty¹⁹³;
- 4) webinary¹⁹⁴;
- 5) bazy Q&A¹⁹⁵;
- 6) przewodniki/poradniki¹⁹⁶ etc.¹⁹⁷

Bez wątpienia za Szefem Krajowej Administracji Skarbowej należało-
by powtórzyć, że były to kolejne „działania skierowane do obywateli, aby
pomóc im w interpretacji przepisów wprowadzonych przez Polski Ład”¹⁹⁸.

¹⁹⁰ Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – codzienne wsparcie dla podatników*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--codzienne-wsparcie-dla-podatnikow> (dostęp: 7.07.2022).

¹⁹¹ Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład: Pytania możesz zadać również przez formularz on-line*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-pytania-mozesz-zadac-rowniez-przez-formularz-on-line> (dostęp: 10.07.2022); Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – wsparcie MF i KAS dla podatników*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--wsparcie-mf-i-kas-dla-podatnikow> (dostęp: 1.07.2022).

¹⁹² Ministerstwo Finansów, *Dyżury w Urzędach Skarbowych w zakresie Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/dyzury-w-urzedach-skarbowych-w-zakresie-polskiego-ladu> (dostęp: 3.07.2022); Ministerstwo Finansów, *Polski Ład. Dyżur telefoniczny na antenie RMF*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-dyzur-telefoniczny-na-antenie-rmf> (dostęp: 2.07.2022).

¹⁹³ Ministerstwo Finansów, *Polski Ład: Livechaty też w przyszłym tygodniu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-livechaty-tez-w-przyszlym-tygodniu> (dostęp: 25.06.2022); Ministerstwo Finansów, *Livechaty o Polskim Ładzie: kolejny cykl spotkań już w przyszłym tygodniu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/livechaty-o-polskim-ladzie-kolejny-cykl-spotkan-juz-w-przyszlym-tygodniu> (dostęp: 2.07.2022).

¹⁹⁴ Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinary...*

¹⁹⁵ Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład: gdzie znajdziesz informacje i odpowiedzi na swoje pytania*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-gdzie-znajdziesz-informacje-i-odpowiedzi-na-swoje-pytania> (dostęp: 6.07.2022).

¹⁹⁶ Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład w pigułce*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-w-pigulce> (dostęp: 1.07.2022).

¹⁹⁷ Ministerstwo Finansów, *Polski Ład: Zapraszamy na cykl spotkań online*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-zapraszamy-na-cykl-spotkan-online> (dostęp: 29.06.2022).

¹⁹⁸ M. Rzeczowska w: Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinary...*

Nawet w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów podczas posiedzenia Rady Doradców Politycznych członkowie tego gremium omawiali aktualną sytuację związaną z reformą podatkową w ramach Polskiego Ładu¹⁹⁹. Można jednak mieć uzasadnione wątpliwości, jak to było możliwe, ponieważ według Podsekretarza Stanu „Ministerstwo Finansów przeprowadziło bezprecedensową akcję informacyjną i szkoleniową, m.in. spotkania z biznesem i webinaria dla przedsiębiorców, doradców podatkowych i księgowych rozpoczęły się jeszcze przed przyjęciem przez Sejm nowych rozwiązań. Ponadto od września do połowy grudnia Ministerstwo Finansów przeszkoliło ponad 15 tys. osób – profesjonalistów, liderów zmiany, którzy będą wdrażać w firmach nowe rozwiązania”²⁰⁰. Jako ciekawostkę trzeba także wskazać, że łączna kwota wydatków Ministerstwa Finansów, związana z informowaniem i edukowaniem podatników w zakresie wprowadzanych zmian podatkowych w obszarze „reformy” pt. Polski Ład – związana z działaniami płatnymi, głównie z wykorzystaniem szerokozasięgowych środków przekazu, niezbędnych do osiągnięcia założonego efektu i zasięgu kampanii – wyniosła 10 277 634,68 zł²⁰¹.

¹⁹⁹ Rada Doradców Politycznych o reformie podatkowej w ramach Polskiego Ładu, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/rada-doradcow-politycznych-o-reformie-podatkowej-w-ramach-polskiego-ladu> (dostęp: 7.07.2022).

²⁰⁰ Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 4.07.2022). Warto jednak pamiętać, że na stronach Ministerstwa Finansów można było przeczytać, iż „rozumujemy, że wprowadzenie tak istotnych zmian może powodować pewne trudności, dlatego zapewniamy, że żadne nieświadome błędy (w tym popełnione przez księgowych) związane z nowymi regulacjami nie spotkają się z sankcjami” – Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – informacja dla księgowych*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 5.07.2022).

²⁰¹ W tym koszty na poszczególne media: telewizja 4 784 220,08 zł, radio 799 338,84 zł, ulotki 3 728 436,74 zł i outdoor 150 127,65 zł. Kosztów plakatów nie ponoszono – tak według pisma Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.8.2021, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBGY/%24FILE/i28650-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022); pisma Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.12.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBHK/%24FILE/i32369-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022); pisma Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.13.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBHH/%24FILE/i32345-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022); zob. także pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.14.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBHL/%24FILE/i32396-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022).

Na tle powyższych działań rodzą się następujące pytania: „Czyżby sprawa tak z pozoru łatwa, ni stąd, ni zowąd zaczęła wnet się gmatwać?”²⁰², „Czy też miało być tak dobrze, a wyszło inaczej?”. Podejmując próbę odpowiedzi na nie i wspomagając się przy tym twórczością J. Szpotańskiego, należy zauważyć, iż kraj w okropny popadł zamęt i wokół słychać było podatków straszny lament, ale czy to były trudności wzrostu – nie – bałagan to po prostu!²⁰³ Podobne ujęcie prezentuje Wicemarszałek Sejmu, według którego „niestety, popełniliśmy trochę błędów na samym początku. Być może było za dużo zbyt skomplikowanych zmian naraz. Mamy informacje, że wiele osób nie jest w stanie się w tych zmianach zorientować. To dotyczy także przedsiębiorców różnego szczebla. Księgowi siedzą od wielu dni nad tym, żeby te zmiany przeczytać, zrozumieć, a następnie wprowadzić w życie. Były też pomyłki i luki, nieprecyzyjne określenia, które narobiły wiele szkód [...]”²⁰⁴.

W efekcie powyższych zakrojonych na szeroką skalę działań w Ministerstwie Finansów nastąpiły personalne roszady. Po pierwsze, Premier RP 24 stycznia 2022 r. powołał na stanowisko sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów A. Sobonia²⁰⁵, który „przeszedł [...] z Ministerstwa Rozwoju i Technologii do Ministerstwa Finansów, aby wesprzeć wdrożenie Polskiego Ładu”²⁰⁶. Można *a vista* postawić chyba uzasadnione pytanie: „A jakie to szczególne kwalifikacje zadecydowały o wyborze na Wiceministra Finansów?”²⁰⁷. Jednakże analiza dotychczasowej praktyki w obszarze

²⁰² J. Szpotański, *Gnom...*, s. 165.

²⁰³ Ibidem, s. 121.

²⁰⁴ R. Terlecki, w: *Terlecki: Niestety, popełniliśmy trochę błędów*, 2022, <https://dorzeczy.pl/opinie/251608/terlecki-pis-niestety-popelnilismy-troche-bledow.html> (dostęp: 5.07.2022).

²⁰⁵ Ministerstwo Finansów, *Artur Sobon. Sekretarz Stanu*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/artur-sobon> (dostęp: 5.07.2022).

²⁰⁶ G. Bruszewski, *Artur Sobon przejdzie do Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/kraj/artykuly/8339293,artur-sobon-ministerstwo-finansow.html> (dostęp: 5.07.2022); Ministerstwo Finansów, *Artur Sobon nowym wiceministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/artur-sobon-nowym-wiceministrem-finansow> (dostęp: 8.07.2022). „To już czwarte ministerstwo, w którym ma rozwiązywać palące problemy, choć w żadnym jeszcze procesie uzdrawiania nie dokończył” – J. Solska, *Minister finansów przykładowie ukarany za Polski Ład. I nic z tego nie wynika*, 2022, <https://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/rynek/2153709,1,minister-finansow-przykladnie-ukarany-za-polski-lad-i-nic-z-tego-nie-wynika.read> (dostęp: 30.06.2022).

²⁰⁷ Jest poniekąd zadziwiające, że to „sekretarz stanu w Ministerstwie Rozwoju i Technologii i pełnomocnik Prezesa Rady Ministrów do spraw rozwoju lokalnego. W latach

szeroko rozumianego i jednocześnie trudnego do odszyfrowania systemu „awansowania” w administracji publicznej wskazuje, że jest to zapewne wiedza zarezerwowana dla wybrańców²⁰⁸. Przykładowo: Ministrem Środowiska w 2013 r. został wieloletni Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów²⁰⁹. A wszystkim negującym ten styl zarządzania kadrami – łącznie z autorem artykułu – można zawsze rzec: „Sorry, mamy taki klimat, no niestety”²¹⁰. Po drugie, 9 lutego 2022 r. Prezydent RP przyjął rezygnację T. Kościńskiego z funkcji Ministra Finansów²¹¹ – kierował on pracą tego resortu od 15 listopada 2019 r.²¹². Po trzecie, z dniem 11 lutego 2022 r. Premier RP odwołał Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów J. Sarnowskiego, który pełnił tę funkcję od 28 listopada 2019 r.²¹³ I po czwarte,

2018–2019 był sekretarzem stanu w Ministerstwie Inwestycji i Rozwoju, odpowiedzialnym m.in. za budownictwo oraz Program Operacyjny Polska Wschodnia 2014–2020, w 2019 roku pełnił funkcję sekretarza stanu w Ministerstwie Funduszy i Polityki Regionalnej i później w Ministerstwie Aktywów Państwowych, gdzie pełnił funkcję pełnomocnika rządu do spraw transformacji spółek energetycznych i górnictwa węglowego. Jest posłem Prawa i Sprawiedliwości” – G. Bruszewski, *Artur Soboń...*; *Teraz ruszy z kopyta!*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28049 (dostęp: 24.06.2022).

²⁰⁸ Por. *Poznaj swego Szefa*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28331 (dostęp: 17.10.2022).

²⁰⁹ *Maciej Grabowski ministrem ochrony środowiska*, 2013, <https://www.rp.pl/polityka/art5285551-maciej-grabowski-ministrem-ochrony-srodowiska> (dostęp: 1.07.2022); „Sceptycznie o wyborze Macieja Grabowskiego na stanowisko ministra środowiska wypowiedział się były minister gospodarki Janusz Steinhoff. [...] Życzę sukcesu wszystkim nowym ministrom, natomiast mam wątpliwości, czy ekspert od finansów da sobie radę ze złożonymi problemami ochrony środowiska. Jest tam wiele problemów; gospodarka wodna, ochrona powietrza, etc.” – *Maciej Grabowski nowym ministrem środowiska*, 2013, <https://www.gramwzilone.pl/trendy/8677/maciej-grabowski-nowym-ministrem-srodowiska> (dostęp: 1.07.2022).

²¹⁰ *Bieńkowska o kłopotach pasażerów pociągów: sorry, taki mamy klimat*, 2014, <https://wiadomosci.onet.pl/kraj/elzbieta-bienkowska-sorry-mamy-taki-klimat/nrg5f> (dostęp: 5.07.2022); *Bieńkowska – sorry taki mamy klimat*, 2014, https://www.youtube.com/watch?v=dNk_CDwTOVQ (dostęp: 5.07.2022).

²¹¹ Od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r. obowiązki ministra finansów pełnił M. Morawiecki, Prezes Rady Ministrów i Minister Cyfryzacji – Ministerstwo Finansów, *Ministrowie Finansów*.

²¹² Ministerstwo Finansów, *Zmiany w Kierownictwie Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zmiany-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow3> (dostęp: 5.06.2022).

²¹³ Ministerstwo Finansów, *Kolejna zmiana w Kierownictwie Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/kolejna-zmiana-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow> (dostęp: 5.06.2022).

Prezydent RP z dniem 26 kwietnia 2022 r. na stanowisko Ministra Finansów powołał M. Rzeczkowską²¹⁴.

Reasumując, przeprowadzanie zmian podatkowych w pośpiechu nie może przynosić „dobrych owoców”, ponieważ powstaną „przepisy wadliwe zarówno na płaszczyźnie merytorycznej, jak i czysto legislacyjnej, w dodatku niezgodne z deklarowanym celem i sensem politycznym wprowadzanych zmian”²¹⁵. Co więcej, można postawić pytanie, kto tak naprawdę „tworzył” regulacje związane z nowym „rajem podatkowym”²¹⁶, który w Polsce miał zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2022 r. A dokładniej, czy osoby/podmioty kreujące miały świadomość, jak prawidłowo wygląda legislacja podatkowa oraz czy miały do tego stosowne kompetencje, sprofilowane pod kątem podatkowego wykształcenia i doświadczenia? Pewne światło rzuca na to sformułowana w formie negatywnych przesłanek teza W. Modzelewskiego, według którego w Polsce na pewno nie rządzą podatkami i prawem podatkowym: a) „politycy posiadający demokratyczną legitymację sprawowania władzy (większość parlamentarna); b) urzędnicy ministerstwa finansów: oczywiście oni formalnie »kleją« przedkładane w Sejmie przepisy, ale bardzo często (z reguły?) nie mają wpływu na ich rzeczywisty kształt; c) »niezależni eksperci«²¹⁷. Przywołany autor twierdzi, że »wiodący« [jest – przyp. I.N.] udział w formalnym procesie legislacyjnym (czyli urzędniczym) tzw. ludzi z rynku, czyli byłych (?) pracowników z reguły zagranicznych firm zajmujących się głównie »optymalizacją podatkową« swoich klientów”²¹⁸.

²¹⁴ Ministerstwo Finansów, *Magdalena Rzeczkowska nowym ministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/magdalena-rzeczkowska-nowym-ministrem-finansow> (dostęp: 5.07.2022).

²¹⁵ Szerzej W. Modzelewski, *Skąd się biorą patologiczne przepisy podatkowe?*, 2022, <https://gf24.pl/29372/skad-sie-biora-patologiczne-przepisy-podatkowe/> (dostęp: 5.07.2022).

²¹⁶ Według T. Kościńskiego „w kwestii Polskiego Ładu wykonywał to, co kazano. Zleceńdawcą był głównie pan premier. A on zbierał wszystkie pomysły, które wychodziły z Nowogrodzkiej, z innych ministerstw i z różnych instytucji, na przykład Polskiego Instytutu Ekonomicznego. [...] Jeszcze nikt mi nie pokazał, która ustawa, w którym miejscu jest błędna. Błędne są koncepcje, a one przychodziły z zewnątrz” – *Kościński o Polskim Ładzie: błędne są koncepcje, a one przychodziły z zewnątrz*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/kosciński-o-polskim-ladzie-bledne-sa-koncepcje-a-one-przychodzą-z-zewnatrz/cw1espl> (dostęp: 5.07.2022).

²¹⁷ Szerzej na ten temat W. Modzelewski, *Kto w rzeczywistości rządzi polskim prawem podatkowym?*, 2021, <https://gf24.pl/28776/kto-w-rzeczywistosci-rzadzi-polskim-prawem-podatkowym/> (dostęp: 5.07.2022).

²¹⁸ W. Modzelewski, *Skąd...*

Poczynione uwagi pozwalają na sformułowanie wniosku natury ogólnej, że wyłącznie profesjonalna kadra urzędnicza (apolityczna służba cywilna)²¹⁹ powinna zasilać administrację danin publicznych, a w szczególności całą Krajową Administrację Skarbową oraz Ministerstwo Finansów. Natomiast nominaci z tzw. szeroko rozumianych sektorów bankowego, handlowego oraz korporacyjno-podatkowego nigdy nie gwarantowali i nie będą właściwie „zabezpieczać” sprawnie działającego aparatu administracji podatkowej (skarbowej) w obszarze wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych²²⁰. Niestety, w ostatnim dwudziestoleciu wszystkie ekipy rządowe skutecznie „upolityczniły” służbę cywilną, która przecież powinna być neutralna²²¹, zapominając, że „żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty”²²².

4.4. Niskie podatki – metamorfoza Podatkowego Polskiego Ładu

W pewnym uproszczeniu można rzec, że po tzw. koncertowym blamażu całego pakietu ustaw podatkowych zatytułowanych Polski Ład Podatkowy to określenie straciło na atrakcyjności (sic!). Przedstawiciele Ministerstwa Finansów, ale nie tylko, unikają powyższego terminu, a w jego miejsce pojawił się zwrot Niskie Podatki. W każdym razie określenie „Polski Ład” na stronie internetowej Ministerstwa Finansów ostatni raz pojawiło się 1 marca 2022 r. w zakładce pt. *Ułatwienia dla Podatkowych Grup Kapitałowych (PGK) w Polskim Ładzie*²²³. Oznacza to, że od tzw. przejścia nadzoru nad Polskim Ładem

²¹⁹ Zob. I. Nowak, „Polityczno-kadrowa”..., s. 80; tenże, *National Revenue Administration...*, s. 37 i nast.; tenże, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89–113, <https://apcz.umk.pl/PBPS/article/view/PBPS.2020.019/27009> (dostęp: 1.07.2022).

²²⁰ W. Modzelewski, *Skąd...*

²²¹ J. Hryniewicz w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 24.11.2021, nr 227(5635), s. B8; analogicznie I. Nowak, *National Revenue Administration...*, s. 47; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 53.

²²² J. Itrich-Drabarek w: A. Radwan, *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 23.02.2022, nr 37(5699), s. B9; analogicznie S. Siwy, *Przewodniczący Związku Zawodowego Celnicy PL w: Do Premiera-Służba Cywilna*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/do-premiera-sluzba-cywilna.16913/> (dostęp: 5.07.2022).

²²³ Ministerstwo Finansów, *Ułatwienia dla Podatkowych Grup Kapitałowych (PGK) w Polskim Ładzie*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/ulatwienia-dla-podatkowych-grup-kapitalowych-pgk-w-polskim-ladzie> (dostęp: 5.07.2022).

przez nowego Wiceministra Finansów nastąpiła chyba także zmiana w nazewnictwa na Niskie Podatki²²⁴ i zapewne dlatego już od 13 kwietnia 2022 r. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów mowa jest o Niskich Podatkach²²⁵, z pominięciem „grzechu pierwotnego” pt. Podatkowy Polski Ład.

Zdaniem kierownictwa Ministerstwa Finansów „wszystkie zmiany [z obszaru pt. Niskie Podatki – przyp. I.N.] są na korzyść podatnika. [...] Propozycje zostały przedyskutowane ze wszystkimi zainteresowanymi środowiskami, szczegółowo przeanalizowane, uzgodnione i przyjęte przez rząd”²²⁶. Ponadto „zmiany, które od lat są realizowane w Ministerstwie Finansów, mają uczynić podatki nie tylko niższymi, ale równocześnie bardziej sprawiedliwymi i przyjaznymi w płaceniu”²²⁷. Co więcej, zdaniem „decydentów podatkowych” z Ministerstwa Finansów „dołożyliśmy wszelkich starań, żeby zmiany w PIT były efektem dialogu społecznego i szerokiego konsensusu. Zostaje wszystko to, co dobre, czyli 30 tys. zł kwoty wolnej od podatku i 120 tys. zł rocznie w progu podatkowym. PIT będzie niższy, bo ledwie 12-procentowy. Zlikwidujemy też nieprzewidywalną i skomplikowaną tzw. ulgę dla klasy średniej i przywrócimy wspólne rozliczenie z dzieckiem dla samotnych rodziców. Do zaproponowanych przez nas rozwiązań dołożyliśmy kilka nowych, których oczekiwała od nas opinia publiczna”²²⁸.

²²⁴ Ministerstwo Finansów, *Artur Soboń nowym wiceministrem finansów*.

²²⁵ Ministerstwo Finansów, *Kolejne korzystne zmiany w PIT w ramach #NiskiePodatki po konsultacjach społecznych*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/kolejne-korzystne-zmiany-w-pit-w-ramach-niskiepodatki-po-konsultacjach-spoecznych> (dostęp: 5.07.2022); Ministerstwo Finansów, *#NiskiePodatki: Informacje dla dostawców systemów i usług IT*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/niskiepodatki-informacje-dla-dostawcow-systemow-i-uslug-it> (dostęp: 5.07.2022); Ministerstwo Finansów, *#NiskiePodatki. Sejm przyjął ustawę*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/niskiepodatki-sejm-przyjal-ustawe> (dostęp: 5.07.2022); Ministerstwo Finansów, *Niskie podatki – zapraszamy na bezpłatne spotkania informacyjne*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/niskie-podatki-zapraszamy-na-bezplatne-spotkania-informacyjne> (dostęp: 5.07.2022); Ministerstwo Finansów, *Prezydent podpisał ustawę wprowadzającą #NiskiePodatki*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/prezydent-podpisał-ustawe-wprowadzajaca-niskiepodatki> (dostęp: 5.07.2022).

²²⁶ A. Soboń w: Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt ustawy obniżający PIT do 12%*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-ustawy-obnizajacy-pit-do-12> (dostęp: 7.07.2022).

²²⁷ A. Soboń w: Ministerstwo Finansów, *Podatki 2015–2022. Korzystne zmiany dla Polaków*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatki-2015--2022-korzystne-zmiany-dla-polakow> (dostęp: 8.07.2022).

²²⁸ A. Soboń w: Ministerstwo Finansów, *Kolejne korzystne zmiany w PIT...*; A. Soboń w: Ministerstwo Finansów, *Prezydent podpisał ustawę...*

Należy też odnotować, że według Wiceministra Finansów ma dojść także do zlikwidowania patologii dualizmu zaliczkowego, który obowiązywał od 1 stycznia 2022 r.²²⁹

Niestety, pomimo licznie przywoływanych zapewnień ze strony Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej, Premiera RP, przede wszystkim podatnicy, ale także pracownicy/funkcjonariusze rządowej administracji finansowej nie są w stanie już zaufać tzw. fenomenalnym podatkowym produktom legislacyjnym²³⁰. Nawet – w co trudno uwierzyć – Premier RP w ramach udzielonego wywiadu dla podcastu „Przygody Przedsiębiorców” stwierdził, że „jest rozczarowany funkcjonowaniem flagowej reformy gospodarczej”²³¹, gdyż „zmiany w ramach Polskiego Ładu nie zostały »w odpowiedni sposób zorganizowane« [...] Źle oceniam, ponieważ pewne kwestie nie zostały we właściwy sposób ocenione. Przede wszystkim to mitręga po stronie księgowej. Księgowi, przedsiębiorcy, wszyscy, którzy muszą rozliczać podatki: swoje, pracowników, mają prawo do prostoty, do uproszczenia tego systemu i to jest dzieło, które jest przed nami [...]”²³². Prezes Rady Ministrów wyraził jednak przekonanie, że „przy wielkich zmianach, wielkich projektach, gdzie drwa rąbią, tam wióry lecą. Tak się niestety stało”²³³. Powstaje zatem w pełni uzasadnione pytanie: „Skoro nie umieli napisać przepisów, to dlaczego teraz wiedzą, jak je wyjaśnić²³⁴, interpretować i właściwie poprawiać?”. Niestety, zmiany przepisów podatkowych, „w dodatku niezgodne z deklarowanym celem i sensem politycznym”²³⁵ partii/koalicji rządzącej, funkcjonujące pod hasłem

²²⁹ A. Soboń w: *Od lipca duże zmiany w podatkach. Wiceminister mówi o „likwidacji patologii”*, 2022, <https://tvn24.pl/biznes/z-kraju/podatki-2022-polski-lad-stawki-pit-ulga-dla-klasy-sredniej-zmiany-od-1-lipca-2022-artur-sobon-wiceminister-finansow-komentuje-5757298> (dostęp: 6.07.2022).

²³⁰ Por. W. Modzelewski, *Łatanie „Polskiego Ładu”: tym razem dotyczy to tzw. grup VAT*, 2022, <https://gf24.pl/30929/latanie-polskiego-ladu-tym-razem-dotyczy-to-tzw-grup-vat/> (dostęp: 1.07.2022).

²³¹ M. Morawiecki w: *Premier Morawiecki: „przy wielkich zmianach, wielkich projektach, gdzie drwa rąbią, tam wióry lecą. Tak się niestety stało”*, 2022, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1254075%2Cpremier-morawiecki-przy-wielkich-zmianach-wielkich-projektach-gdzie-drwa> (dostęp: 8.07.2022).

²³² Ibidem.

²³³ Ibidem.

²³⁴ W. Modzelewski, *Co się da jeszcze uratować z rozpadającego się systemu podatkowego?*, 2022, <https://gf24.pl/30080/co-sie-da-jeszcze-uratowac-z-rozpadajacego-sie-systemu-podatkowego/> (dostęp: 5.07.2022).

²³⁵ W. Modzelewski, *Skąd...*

Podatkowy Polski Ład/Niskie Podatki, „obnażyły wszystkie znane już od kilkunastu lat wady procesu tworzenia przepisów podatkowych”²³⁶ z mocno w ostatnich miesiącach nagłaśnianym procesem konsultacji społecznych. Obecnie zauważa się, że „nadszedł czas na analizę uwag, dyskusję i korektę projektu pod kątem oczekiwanych zmian wypracowanych w konsensusie ze stroną społeczną”²³⁷. Co więcej, Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów podnosił, że „proponowane zmiany są odpowiedzią na sygnały płynące od podatników, w tym przedsiębiorców oraz ekspertów [...] Zachęcam wszystkich do aktywnego udziału w konsultacjach. Zależy nam na tym, by ostateczny kształt przepisów został wypracowany w porozumieniu ze stroną społeczną, w tym z organizacjami pracodawców, związkami zawodowymi, księgowymi i doradcami podatkowymi”²³⁸.

Niestety, zdaniem autora niniejszej publikacji jest już za późno na konsultacje społeczne z prawdziwego zdarzenia, a czynione w tym obszarze marketingowo-populistyczne zabiegi należy postrzegać wyłącznie w formie ilościowej, a nie jakościowej²³⁹. Innymi słowy, „eksperyment” wykonany, szkoda tylko, że totalnie nieudany²⁴⁰.

²³⁶ Ibidem.

²³⁷ A. Soboń w: Ministerstwo Finansów, *Ministerstwo Finansów zakończyło konsultacje w sprawie m.in. obniżki PIT z 17 proc. na 12 proc.*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/ministerstwo-finansow-zakonczylo-konsultacje-w-sprawie-min-obnizki-pit-z-17-proc-na-12-proc> (dostęp: 7.07.2022).

²³⁸ A. Soboń w: Ministerstwo Finansów, *PIT niższy o 5 punktów procentowych. Zmiany w systemie podatkowym*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/pit-nizszy-o-5-punktow-procentowych-zmiany-w-systemie-podatkowym> (dostęp: 8.07.2022).

²³⁹ Szerzej na ten temat: W. Nykiel, *Konsultacje społeczne a stanowienie prawa podatkowego*, [w:] *Wyzwania współczesnej polityki prawa. Pani Profesor Małgorzacie Król uczniowie i przyjaciele*, red. S. Wojtczak, J. Wyporska-Frankiewicz, Warszawa 2022, Legalis/el.; W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 106, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.07>; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa, geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.

²⁴⁰ Por. Kazik, *Jeszcze Polska...*, b.d., https://www.tekstowo.pl/piosenka,kazik,jeszcze_polska_.html (dostęp: 5.09.2022).

5. PODSUMOWANIE

Bardzo trudno opanować sztukę odkodowywania sensu artykułowanych przez podmioty administracji rządowej intelektualno-propagandowych konstruktów, formułowanych podobno na bazie obowiązujących regulacji z zakresu prawa podatkowego²⁴¹. Niestety, dokonywana przez nich *sui generis* „wykładnia/interpretacja” przepisów prawa podatkowego co do zasady chyba niekoniecznie jest właściwa, jeśli chodzi o rzeczoną gałąź (dziedzinę) prawa. Bez wątplenia brak sprofilowanego wykształcenia w powyższym obszarze działa wyłącznie *in minus*²⁴². Co więcej, tego „deficytu” nie „nadrobi” się „przynależnością mentalną”, a nawet jawnym solidaryzowaniem się z partią/koalicją rządzącą. Ten ostatni *modus operandi* nie zadziała także poprzez występowanie np. na briefingach prasowych. Parafrazując J.T. Stanisławskiego, można nawet chyba przyjąć, że wśród podmiotów administracji rządowej z zakresu danin publicznoprawnych byli, są i zapewne będą młodzi gniewni, co nie czytali, i starsi, co zapomnieli²⁴³. Chcąc nie chcąc – zdaniem doktryny – takie postawy należy oceniać w kategoriach „nieodpowiedzialności moralnej”²⁴⁴, ponieważ świadomość podatkowoprawna powinna stanowić warunek *sine qua non* zarówno przy stanowieniu, stosowaniu, jak i przestrzeganiu prawa podatkowego, zasada *ignorantia iuris nocet* zawsze będzie bowiem pogarszać „położenie prawne podatnika”²⁴⁵.

Autor przyłącza się do żywionej przez C. Kosikowskiego nadziei, że „kiedyś będziemy mieli też »kompetentny korpus urzędników

²⁴¹ Por. A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, tom I*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 178 i nast.

²⁴² Zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 141–142.

²⁴³ J.T. Stanisławski, *Z naganem do MHD (2. wersja)*, b.d., <https://spiewnik.wywrota.pl/jan-tadeusz-stanislawski/z-naganem-do-mhd-2-wersja> (dostęp: 15.06.2022).

²⁴⁴ R. Wiśniewski, *Etyka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 555–556; zob. także B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 16.

²⁴⁵ Więcej na ten temat A. Gomułowicz, *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 147 i nast.; J. Małecki, *Ignorantia...*, s. 192 i nast.; zob. także A. Ćwik-Bury, *Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. Refleksje na gruncie prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 23 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.02>

podatkowych/skarbowych« z prawdziwego zdarzenia, który pomny swojej powinności zadba zarówno o państwo, jak i o podatników [...], a wiedza podatkowa dotrze pod strzechy władzy publicznej”²⁴⁶. I nie będziemy już słyszeć m.in. od Premiera RP, że „litera prawa przestrzegana w czasach III RP nie była wystarczającym komponentem sprawiedliwej rzeczywistości – legalizm i litera prawa służyły, w pewnym uproszczeniu, zazwyczaj tym, którzy byli silniejsi. Jak dodał – duch prawa i wola narodu musi być brany pod uwagę [...]”²⁴⁷. W takim razie powstaje uzasadnione pytanie: „Gdzie był duch prawa i wola narodu podczas reformowania: po pierwsze, administracji danin publicznoprawnych pod hasłem konsolidacji administracji skarbowo-podatkowo-celnej w Krajową Administrację Skarbową, a po drugie, ustaw normujących oraz permanentnie nowelizujących akty prawne związane z Podatkowym Polskim Ładem i kolejną jego – od 1 lipca 2022 r. – »edycją« pt. Niskie Podatki?”. Jednakże w pewnym obszarze należy zgodzić się z Premierem RP, kiedy przywołuje słowa J. Korczaka, że „dziecko chce być dobre. Jeśli nie umie – naucz. Jeśli nie wie – wytłumacz, jeśli nie może – pomóż. Myślę, że to jest *credo* dla nas wszystkich na całe życie. Kiedy uczymy dzieci dobra, to sami stajemy się lepsi. Kiedy pokazujemy dzieciom piękny świat, to sami dostrzegamy jego wyjątkowość”²⁴⁸. Analogicznie poczynione w publikacji uwagi mają m.in. na celu wskazanie mankamentów w deklarowanych przez przedstawicieli administracji publicznej „manifestach podatkowo-organizacyjnych”, zgodnie z tezą *Amicus Plato, sed magis amica veritas*²⁴⁹. Co więcej, za C. Kosikowskim powtórzyć należy, że „zarówno sprawujący władzę, jak i opodatkowani muszą mieć świadomość, iż zakres wiedzy o podatkach jest obszerny oraz interdyscyplinarny”²⁵⁰. Jednakże „zakres minimalnej wiedzy władzy publicznej o podatkach powinien być [...] szerszy niż minimalna wiedza

²⁴⁶ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 242.

²⁴⁷ M. Morawiecki w: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier o formach stanowienia prawa w zmieniającym się świecie*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-o-formach-stanowienia-prawa-w-zmieniajacym-sie-swiecie> (dostęp: 5.07.2022).

²⁴⁸ M. Morawiecki w: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier otworzył piknik w KPRM: Drogie dzieci, Kancelaria Premiera należy dzisiaj do Was*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-otworzyl-piknik-w-kprm-drogie-dzieci-kancelaria-premiera-nalezy-dzisiaj-do-was> (dostęp: 8.07.2022).

²⁴⁹ Por. A. Gomułowicz, *Rysa na obliczu Temidy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 37, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.02>

²⁵⁰ C. Kosikowski, *Podatki...*, s. 15.

opodatkowanych²⁵¹. I tu dochodzimy do największego dylematu – „jak dotrzeć do tych, którzy wiedzę o podatkach posiąść powinni, ale nie mają na to specjalnej ochoty²⁵². Autor pozostaje jednak w nadziei, że niniejsza publikacja „uczyni postępowanie w prawie podatkowym” wśród powyższych podmiotów, ponieważ większą krzywdę sprawującym władzę wyrządzi się, nie stawiając im odpowiednio wysokich wymagań²⁵³!

BIBLIOGRAFIA

- Antonów D., *Wybrane problemy wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Warszawa 2009.
- Arogancja to jeno, czy brak zdolności czytania ze zrozumieniem? (sonda), b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27902 (dostęp: 11.06.2022).
- „Budujemy państwo szczęśliwych rodzin”. Minister Małag o Polskim Ładzie, 2022, <https://regiony.tvp.pl/57825529/budujemy-panstwo-szczesliwych-rodzin-minister-malag-o-polskim-ladzie#!> (dostęp: 29.07.2022).
- Bieńkowska – sorry taki mamy klimat, 2014, https://www.youtube.com/watch?v=dNk_CDwTOVQ (dostęp: 5.07.2022).
- Bieńkowska o kłopotach pasażerów pociągów: sorry, taki mamy klimat, 2014, <https://wiadomosci.onet.pl/kraj/elzbieta-bienkowska-sorry-mamy-taki-klimat/nrg5f> (dostęp: 5.07.2022).
- Bruszewski G., *Artur Sobon przejdzie do Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/kraj/artykuly/8339293,artur-sobon-ministerstwo-finansow.html> (dostęp: 5.07.2022).
- Brzeziński B., *Arbitraż podatkowy – rzecz do rozważenia*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 4.
- Brzeziński B., *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>
- Brzeziński B., *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Kilka uwag. Księga dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013.
- Brzeziński B., *O niedoskonałościach podatkowego języka prawniczego*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4.
- Brzeziński B., *O niedoskonałościach podatkowego języka prawniczego cz. II*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 5.

²⁵¹ Ibidem, s. 16.

²⁵² Ibidem.

²⁵³ Por. B. Lewaszkiwicz-Petrykowska w: *Czynić postępowanie w prawie. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Birucie Lewaszkiwicz-Petrykowskiej*, red. W. Robaczyński, Łódź 2017; I. Nowak, *Podatki...*, s. 49 i nast.

- Brzeziński B., *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.
- Brzeziński B., *Podatki a etyka. Refleksje na kanwie lektury książki Andrzeja Gomułowicza*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 4.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Brzeziński B., *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego – aspekty językowe*, „Kazus Podatkowy” 2021, nr 4.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego – zagadnienia ogólne*, „Kazus Podatkowy” 2021, nr 3.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Założenia aksjologiczne i podstawy organizacji systemu sygnalizacji w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.01>
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Czynić postęp w prawie. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Birucie Lewaszkiwicz-Petrykowskiej*, red. W. Robaczyński, Łódź 2017.
- Ćwik-Bury A., *Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. Refleksje na gruncie prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.02>
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Do Premiera-Służba Cywilna*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/do-premiera-sluzba-cywilna.16913/> (dostęp: 5.07.2022).
- Dróżdż W., *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, 2021, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom> (dostęp: 16.07.2022).
- Duniewska Z., *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998.
- Elzenberg H., *Kłopoty z istnieniem. Aforyzmy w porządku czasu. Pisma*, t. 2, Kraków 1994.
- Etel L., *Tworzenie prawa podatkowego przez władzę lokalną*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Warszawa 2009.
- Frączak P., Izdebski K., Kopińska G., Michałek W., Vetulani-Cęgiel A., *Polski Bezład Legislacyjny. Rządowy i parlamentarny proces legislacyjny w pierwszych dwóch la-*

- tach IX kadencji (15 listopada 2019 – 15 listopada 2021). XIV raport Obywatelskiego Forum Legislacji, 2022, https://www.batory.org.pl/wp-content/uploads/2022/04/Polski.BezLad.Legislacyjny_XIV.Raport.Obywatelskiego.Forum_.Legislacji.pdf (dostęp: 11.07.2022).
- Gomułowicz A., *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, tom I*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Gomułowicz A., *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- Gomułowicz A., *Rysa na obliczu Temidy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.02>
- Gomułowicz A., *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika a orzecznictwo sądownictwa administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6.
- Gomułowicz A., *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11.
- Grycuk A., *Motywacja i satysfakcja z pracy/służby w KAS*, Ministerstwo Finansów, Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS Webinar, 24.03.2022.
- Halicki A., *Petycja w sprawie przeprowadzenia przez Ministerstwo Finansów badania poziomu satysfakcji pracowników i funkcjonariuszy służby celno-skarbowej pod kątem oceny procesu wdrożenia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2017, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2b3da488-cd1c-41cd-96f2-4e0950621cb9&groupId=764034 (dostęp: 11.07.2022).
- Halicki A., *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021.
- Hebal-Jeziarska M., *Wybrane problemy związane z wprowadzeniem prostego języka*, „Oblicza Komunikacji” 2019, nr 11, <https://wuwr.pl/okom/article/download/12786/11569/> (dostęp: 25.06.2022).
- Informacja Szefa KAS do Pracowników i Funkcjonariuszy*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/informacja-szefa-kas-do-pracownikow-i-funkcjonariuszy.16853/> (dostęp: 12.07.2022).
- Inteligencja serca i rozumu*, 2017, <https://www.uni.lodz.pl/aktualnosc/szczegoly/inteligencja-serca-i-rozumu-jubileusz-pani-profesor-biruty-petrykowskiej-lewaszkiewicz> (dostęp: 30.06.2022).
- Interpelacje, zapytania, pytania i oświadczenia poselskie, minister finansów*, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/interpelacje.xsp?view=6&cat=minister%20finans%C3%B3w&page=2> (dostęp: 11.07.2022).
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier Mateusz Morawiecki spotkał się z prezydentami miast, by porozmawiać o Polskim Ładzie dla samorządowców*, 2021, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-mateusz-morawiecki-spotkal-sie-z-prezydentami-miast-by-porozmawiac-o-polskim-ladzie-dla-samorzadowcow> (dostęp: 6.07.2022).
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier o formach stanowienia prawa w zmieniającym się świecie*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-o-formach-stanowienia-prawa-w-zmieniajacym-sie-swiecie> (dostęp: 5.07.2022).

- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier otworzył piknik w KPRM: Drogie dzieci, Kancelaria Premiera należy dzisiaj do Was*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-otworzyl-piknik-w-kprm-drogie-dzieci-kancelaria-premiera-nalezy-dzisiaj-do-was> (dostęp: 8.07.2022).
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Premier: rozszerzamy Tarczę Antyputinowską o pakiet wsparcia dla kredytobiorców*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/premier-rozszerzamy-tarcze-antyputinowska-o-pakiet-wsparcia-dla-kredytobiorcow> (dostęp: 1.07.2022).
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Seniorzy mogą liczyć na wsparcie rządu. W 2022 r. wypłacimy 14. emeryturę*, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/seniorzy-mogalicy-na-wsparcie-rzadu-w-2022-r-wyplacimy-14-emeryture> (dostęp: 4.06.2022).
- Kazik, *Jeszcze Polska...*, b.d., https://www.tekstowo.pl/piosenka,kazik,jeszcze_polska_.html (dostęp: 5.09.2022).
- Kienzler I., *Kronika PRL 1944–1989. Uroczystości i święta*, t. I, Warszawa 2015.
- Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> (dostęp: 2.10.2022).
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa, geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006.
- Kościński: *Najważniejsze jest niskie bezrobocie*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5.11.2021, <https://finanse.gazetaprawna.pl/artykuly/8285821,koscinski-niskie-bezrobocie.html> (dostęp: 2.07.2022).
- Kościński o Polskim Ładzie: *błędne są koncepcje, a one przychodziły z zewnątrz*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/kfniskieoscinski-o-polskim-ladzie-bledne-sa-koncepcje-a-one-przychodzily-z-zewnatrz/cw1espl> (dostęp: 5.07.2022).
- Kotarbiński T., *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1974.
- Kotarbiński T., *Wybór pism*, t. I: *Myśli o działaniu*, Warszawa 1957.
- Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.
- List Prezesa Rady Ministrów M. Morawieckiego z dnia 21 września 2018 r. z okazji Centralnych Obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, 2018, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=35163323-c828-4794-a92d-88e24bbe43ea&groupId=764034 (dostęp: 10.07.2022).
- List Prezydenta RP A. Dudy z 21 września 2018 r. z okazji Centralnych Obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, 2018, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=36675ad6-dba2-45d6-9d22-fa45cada3c8c&groupId=764034 (dostęp: 10.07.2022).
- List Szefa KAS, 2020, <https://celnicy.pl/threads/list-szefa-kas.16798/> (dostęp: 1.07.2022).
- Łączkowski W., *Granice prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, nr 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2015.77.4.1>
- Łopatka A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1969.
- Maciej Grabowski ministrem ochrony środowiska*, 2013, <https://www.rp.pl/polityka/art5285551-maciej-grabowski-ministrem-ochrony-srodowiska> (dostęp: 1.07.2022).
- Maciej Grabowski nowym ministrem środowiska*, 2013, <https://www.gramwzielone.pl/trendy/8677/maciej-grabowski-nowym-ministrem-srodowiska> (dostęp: 1.07.2022).

- Maląg: *Polski Ład oznacza więcej pieniędzy w kieszeni emerytów niż po wypłacie „czternastek”*, 2022, <https://www.tvp.info/57882662/minister-malag-polski-lad-spowoduje-ze-w-kieszeni-emerytow-zostanie-wiecej-pieniedzy-niz-po-wyplocie-czternastek> (dostęp: 18.07.2022).
- Małecki J., *Ignorantia iuris w prawie podatkowym*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Studia Prawno-Finansowe” 2007, t. XVI.
- Mariański A., *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3.
- Mastalski R., *Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosownie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- Michalska-Badziak R., *Podmioty administrujące*, [w:] *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2013.
- Mikołajczyk D., *Służba Celno-Skarbowa ma już za sobą falę odejść? Nadinsp. Rzeczkowska o sytuacji kadrowej formacji*, 2022, https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/sluzba-celno-skarbowa-ma-juz-za-soba-fale-odejsc-nadinsp-rzeczowska-o-sytuacji-kadrowej-formacji?fbclid=IwAR2Oag5fSp0xtlxrj-VgxUED6F-l4W6Iz-FvAQlw_AHbMcWUlzMeZxF54Io (dostęp: 25.06.2022).
- Milewska M., *Ślepa kuchnia. Jedzenie i ideologia w PRL*, Warszawa 2021.
- Milewska M., *Ukradzione święto. Dożynki w PRL*, „Zeszyty Wiejskie” 2020, z. 26, <https://doi.org/10.18778/1506-6541.26.08>
- Minister finansów: *musimy przyglądać się każdej złotówce, ale 500 plus zostaje*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/finanse/minister-finansow-magdalena-rzeczowska-liczymy-kazda-zlotowke/d0s9q9g> (dostęp: 4.09.2022).
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/kas/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 9.07.2022).
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Posiedzenie Forum Administracji Podatkowych przedstawicieli OECD*, 2021, <https://www.gov.pl/web/kas/posiedzenie-forum-administracji-podatkowych-przedstawicieli-oecd> (dostęp: 11.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *#NiskiePodatki: Informacje dla dostawców systemów i usług IT*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/niskiepodatki-informacje-dla-dostawcow-systemow-i-uslug-it> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *#NiskiePodatki. Sejm przyjął ustawę*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/niskiepodatki-sejm-przyjal-ustawe> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 9.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Anna Chałupa. Podsekretarz Stanu, Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/anna-chalupa> (dostęp: 25.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Artur Sobon nowym wiceministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/artur-sobon-nowym-wiceministrem-finansow> (dostęp: 8.07.2022).

- Ministerstwo Finansów, *Artur Soboń. Sekretarz Stanu*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/artur-sobon> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Bartosz Zbaraszczyk. Sekretarz Stanu, Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/bartosz--zbaraszczyk> (dostęp: 4.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-kas-2021> (dostęp: 19.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 21.09.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Curriculum Vitae – Tadeusz Kościński*, 2020, <https://www.ebrd.com/documents/comms-and-bis/cv-koscinski.pdf> (dostęp: 13.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Dyżury w Urzędach Skarbowych w zakresie Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/dyzury-w-urzedach-skarbowych-w-zakresie-polskiego-ladu> (dostęp: 3.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 23.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Jak klienci oceniają wizytę w urzędzie skarbowym – wyniki badania*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/jak-klienci-oceniaja-wizyte-w-urzedzie-skarbowym--wyniki-badania> (dostęp: 11.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Jesteśmy obecni na „IGF 2021” w Katowicach*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jestesmy-obecni-na-igf-2021-w-katowicach> (dostęp: 13.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Jeszcze bliższa współpraca między MF i SGH*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jeszcze-blizsza-wspolpraca-miedzy-mf-i-sgh> (dostęp: 8.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Jutro wchodzi w życie Podatkowy Polski Ład*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jutro-wchodzi-w-zycie-podatkowy-polski-lad> (dostęp: 4.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Kolejna zmiana w Kierownictwie Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/kolejna-zmiana-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow> (dostęp: 5.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Kolejne korzystne zmiany w PIT w ramach #NiskiePodatki po konsultacjach społecznych*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/kolejne-korzystne-zmiany-w-pit-w-ramach-niskiepodatki-po-konsultacjach-spoecznych> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy> (dostęp: 10.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Livechaty o Polskim Ładzie: kolejny cykl spotkań już w przyszłym tygodniu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/livechaty-o-polskim-ladzie-kolejny-cykl-spotkan-juz-w-przyszlym-tygodniu> (dostęp: 2.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Magdalena Rzeczkowska nowym ministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/magdalena-rzeczkowska-nowym-ministrem-finansow> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *MF i KAS wspierają uczciwy biznes i walczą z przestępczością ekonomiczną*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-i-kas-wspieraja-uczciwy-biznes-i-walczą-z-przestepczoscia-ekonomiczna> (dostęp: 15.06.2022).

- Ministerstwo Finansów, *Minister Teresa Czerwińska na XI Europejskim Kongresie Gospodarczym w Katowicach*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/minister-teresa-czerwinska-na-xi-europejskim-kongresie-gospodarczym-w-katowicach> (dostęp: 5.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ministerstwo Finansów zakończyło konsultacje w sprawie m.in. obniżki PIT z 17 proc. na 12 proc.*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/ministerstwo-finansow-zakonczylo-konsultacje-w-sprawie-min-obnizki-pit-z-17-proc-na-12-proc> (dostęp: 7.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ministrowie finansów*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/ministrowie-finansow> (dostęp: 7.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Niskie podatki – zapraszamy na bezpłatne spotkania informacyjne*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/niskie-podatki--zapraszamy-na-bezplatne-spotkania-informacyjne> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Nowa usługa w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowa-usluga-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 23.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Nowe rozwiązania podatkowe MF przyjęte przez rząd*, 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowe-rozwiazania-podatkowe-mf-przyjete-przez-rzad> (dostęp: 3.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Nowe usługi w e-Urzędzie Skarbowym*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowe-uslugi-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 11.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Nowoczesny, sprawiedliwy i konkurencyjny system podatkowy w Polsce*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowoczesny-sprawiedliwy-i-konkurencyjny-system-podatkowy-w-polsce> (dostęp: 2.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Piotr Patkowski. Podsekretarz Stanu, Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/piotr-patkowski> (dostęp: 16.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *PIT niższy o 5 punktów procentowych. Zmiany w systemie podatkowym*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/pit-nizszy-o-5-punktow-procentowych-zmiany-w-systemie-podatkowym> (dostęp: 8.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatki 2015–2022. Korzystne zmiany dla Polaków*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatki-2015--2022-korzystne-zmiany-dla-polakow> (dostęp: 8.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 4.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład: gdzie znajdziesz informacje i odpowiedzi na swoje pytania*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-gdzie-znajdziesz-informacje-i-odpowiedzi-na-swoje-pytania> (dostęp: 6.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład: Pytania możesz zadać również przez formularz on-line*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-pytania-mozesz-zadac-rowniez-przez-formularz-on-line> (dostęp: 10.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład w pigułce*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-w-pigulce> (dostęp: 1.07.2022).

- Ministerstwo Finansów, *Podpisanie listu intencyjnego w sprawie powołania uczelni kształcącej kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Efd8qgrNFcc> (dostęp: 8.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – codzienne wsparcie dla podatników*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--codzienne-wsparcie-dla-podatnikow> (dostęp: 7.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – informacja dla księgowych*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – wsparcie MF i KAS dla podatników*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--wsparcie-mf-i-kas-dla-podatnikow> (dostęp: 1.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład. Dyżur telefoniczny na antenie RMF*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-dyzur-telefoniczny-na-antenie-rmf> (dostęp: 2.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład: Livechaty też w przyszłym tygodniu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-livechaty-tez-w-przyszlym-tygodniu> (dostęp: 25.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład wsparciem dla pracowników i rodzin*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-wsparciem-dla-pracownikow-i-rodzin> (dostęp: 2.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład: Zapraszamy na cykl spotkań online*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad-zapraszamy-na-cykl-spotkan-online> (dostęp: 29.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Powołanie Rady Edukacji Finansowej*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/powolanie-rady-edukacji-finansowej> (dostęp: 10.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 10.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Prezydent podpisał ustawę wprowadzającą #NiskiePodatki*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/prezydent-podpisal-ustawe-wprowadzajaca-niskiepodatki> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej. Ulga językowa*, 2021, <https://power.wup-katowice.pl/file/download/691> (dostęp: 23.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt ustawy obniżający PIT do 12%*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-ustawy-obnizajacy-pit-do-12> (dostęp: 7.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Tadeusz Kościński ministrem finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/tadeusz-koscinski-ministremfinansow> (dostęp: 7.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ułatwienia dla Podatkowych Grup Kapitałowych (PGK) w Polskim Ładzie*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/ulatwienia-dla-podatkowych-grup-kapitalowych-pgk-w-polskim-ladzie> (dostęp: 5.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ustawa wprowadzająca automatyzację załatwiania spraw przez KAS z podpisem Prezydenta*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/ustawa-wprowadzajaca-automatyzacje-zalatwiania-spraw-przez-kas-z-podpisem-prezydenta> (dostęp: 11.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Wizyta minister Czerwińskiej na północno-wschodnich granicach*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/wizyta-minister-czerwinskiej-na-polnocno-wschodnich-granicach> (dostęp: 1.07.2022).

- Ministerstwo Finansów, *Wizyta minister finansów Teresy Czerwińskiej w woj. śląskim*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/wizyta-minister-finansow-teresy-czerwinskiej-w-woj-slaskim> (dostęp: 11.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Wsparcie dla kredytobiorców*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/wsparcie-dla-kredytobiorcow> (dostęp: 1.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Wyróżniliśmy zasłużonych dla finansów publicznych*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych> (dostęp: 18.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *XV Ranking Urzędów Skarbowych i Izb Administracji Skarbowej Dziennika Gazety Prawnej*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/xv-ranking-urzedow-skarbowych-i-izb-administracji-skarbowej-dziennika-gazety-prawnej> (dostęp: 11.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinary dotyczące podatkowej części Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zapraszamy-na-regionalne-webinary-dotyczace-podatkowej-czesci-polskiego-ladu> (dostęp: 1.07.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Zmiany w Kierownictwie Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zmiany-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow3> (dostęp: 5.06.2022).
- Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej, *Marlena Maląg. Minister Rodziny i Polityki Społecznej*, b.d., <https://www.gov.pl/web/rodzina/marlena-malag> (dostęp: 8.07.2022).
- Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej, *Polski Ład korzystny dla emerytów i rencistów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/rodzina/polski-lad-korzystny-dla-emerytow-i-rencistow> (dostęp: 9.07.2022).
- Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Olga Ewa Semeniuk. Sekretarz stanu, Pełnomocnik Rządu ds. Małych i Średnich Przedsiębiorstw*, b.d., <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/olga-ewa-semeniuk> (dostęp: 9.07.2022).
- Miś*, reż. S. Bareja, 2012, scena przywołania omyłkowo odesłanego dublera, https://www.youtube.com/watch?v=llUB6jsR_uk (dostęp: 16.06.2022).
- Modernizacja KAS 2023–2025*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28267 (dostęp: 11.09.2022).
- Modzelewski W., *Co się da jeszcze uratować z rozpadającego się systemu podatkowego?*, 2022, <https://gf24.pl/30080/co-sie-da-jeszcze-uratowac-z-rozpadajacego-sie-systemu-podatkowego/> (dostęp: 5.07.2022).
- Modzelewski W., *Czy podatnicy, zwłaszcza będący przedsiębiorcami, mają (choć trochę) zaufania do prawa podatkowego?*, 2021, <https://gf24.pl/26376/czy-podatnicy-zwlaszcza-bedacy-przedsiębiorcami-maja-choc-trochezaufania-do-prawa-podatkowego/> (dostęp: 4.06.2022).
- Modzelewski W., *Kto w rzeczywistości rządzi polskim prawem podatkowym?*, 2021, <https://gf24.pl/28776/kto-w-rzeczywistosci-rzadzi-polskim-prawem-podatkowym/> (dostęp: 5.07.2022).
- Modzelewski W., *Łatanie „Polskiego Ładu”: tym razem dotyczy to tzw. grup VAT*, 2022, <https://gf24.pl/30929/latanie-polskiego-ladu-tym-razem-dotyczy-to-tzw-grup-vat/> (dostęp: 1.07.2022).

- Modzelewski W., *Skąd się biorą patologiczne przepisy podatkowe?*, 2022, <https://gf24.pl/29372/skad-sie-biora-patologiczne-przepisy-podatkowe/> (dostęp: 5.07.2022).
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
- Mrożek S., *Czekoladki dla Prezesa*, Warszawa 2018.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, 2020, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/> (dostęp: 27.08.2021).
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, <https://apcz.umk.pl/PBPS/article/view/PBPS.2020.019/27009> (dostęp: 1.07.2022).
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.03>
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organizational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>
- Nowak I., *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.03>
- Nowak I., *„Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>
- Nowak I., *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2023 [w druku].
- Nowak I., Teszner K., Mikołajczyk J., *Jednorazowe dofinansowanie przysługujące nauczycielom na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu w ramach pracy zdalnej – wybrane aspekty podatkowoprawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.017>
- 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.
- Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. CXVIII, <https://journals.ltn.lodz.pl/index.php/Studia-Prawno-Ekonomiczne/article/view/1223/1130> (dostęp: 23.06.2022).

- Nykiel W., *Konsultacje społeczne a stanowienie prawa podatkowego*, [w:] *Wyzwania współczesnej polityki prawa. Pani Profesor Małgorzacie Król uczniowie i przyjaciele*, red. S. Wojtczak, J. Wyporska-Frankiewicz, Warszawa 2022, Legalis/el.
- Nykiel W., *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.07>
- Obluski P., *„Dla zwykłych obywateli, a nie dla elit”. Minister Małag dla Niezależna.pl o Polskim Ładzie i seniorach*, b.d., <https://niezależna.pl/425835-dla-zwyklych-obywateli-a-nie-dla-elit-minister-malag-dla-niezalezna-pl-o-polskim-ladzie-i-seniorach> (dostęp: 20.07.2022).
- Od lipca duże zmiany w podatkach. Wiceminister mówi o „likwidacji patologii”*, 2022, <https://tvn24.pl/biznes/z-kraju/podatki-2022-polski-lad-stawki-pit-ulga-dla-klasy-sredniej-zmiany-od-1-lipca-2022-artur-sobon-wiceminister-finansow-komentuje-5757298> (dostęp: 6.07.2022).
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Gdańsk 2017.
- Piekot T., *Standard prostego języka w urzędzie (prezentacja)*, Pracownia Prostej Polszczyzny Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław b.d.
- Piekot T., Zarzeczny G., Moroń E., *Prosta polszczyzna w praktyce. Standaryzacja języka serwisu Obywatel.gov.pl*, 2017, http://www.ppp.uni.wroc.pl/pliki/prosta_polszczyzna_w_praktyce_standaryzacja_jezyka_serwisu_obywatel_gov_pl.pdf (dostęp: 24.06.2022).
- Piekot T., Zarzeczny G., Moroń E., *Standard plain language w polskiej sferze publicznej*, 2019, http://ppp.uni.wroc.pl/pliki/standard_plain_language_w_polskiej_sferze_publicznej.pdf (dostęp: 15.06.2022).
- Pietryga T., Stec A., *Minister finansów Tadeusz Kościński: Żaden samorząd nie straci na „Polskim Ładzie”*, 2021, <https://www.rp.pl/budzet-i-podatki/art19212071-minister-finansow-tadeusz-koscinski-zaden-samorzad-nie-straci-na-polskim-ladzie> (dostęp: 29.04.2022).
- Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z okazji 4 rocznicy powstania Krajowej Administracji*, b.d., <https://celnicy.pl/threads/4-rocznica-kas-list-szefa-kas.17101/> (dostęp: 2.07.2022).
- Pisz, tak po prostu*, 2019, <https://www.sluzbacywilna.info.pl/aktualnosci/1731-pisz-tak-po-prostu> (dostęp: 13.06.2022).
- Pogroszewska M., *Joanna Stachura, dyrektor departamentu MF o zapowiadanych podwyżkach w sektorze administracji*, 2021, <https://www.rp.pl/Administracja/210729446-Joanna-Stachura-dyrektor-departamentu-MF-o-zapowiadanych-podwyzkach-w-sektorze-administracji.html> (dostęp: 5.07.2022).
- Polski Ład, *Polski Ład – korzystne zmiany w rozwiązaniach systemu podatkowego*, 2022, <https://www.gov.pl/web/polski-lad/polski-lad--korzystne-zmiany-w-rozwiazaniach-systemu-podatkowego> (dostęp: 8.07.2022).

- Poznaj swego Szefa, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28331 (dostęp: 17.10.2022).
- Premier Morawiecki: „przy wielkich zmianach, wielkich projektach, gdzie drwa rąbią, tam wióry lecą. Tak się niestety stało”, 2022, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1254075%2Cpremier-morawiecki-przy-wielkich-zmianach-wielkich-projektach-gdzie-drwa> (dostęp: 8.07.2022).
- Prezentacja ze spotkania z SKAS 31.05, 2022, <https://celnicy.pl/threads/prezentacja-ze-spotkania-z-skas-31-05.17770/> (dostęp: 11.07.2022).
- Prezydent PL, *Do uczestników obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.prezydent.pl/aktualnosci/wypowiedzi-prezydenta-rp/listy/dzien-krajowej-administracji-skarbowej,35162> (dostęp: 10.07.2022).
- Prezydent PL, *List Prezydenta RP z okazji Dnia Krajowej Administracji Skarbowej z 20 września 2019*, 2019, <https://www.prezydent.pl/aktualnosci/wypowiedzi-prezydenta-rp/listy/list-prezydenta-rp-z-okazji-dnia-krajowej-administracji-skarbowej,5993> (dostęp: 10.07.2022).
- Prezydent PL, *List z okazji Dnia Krajowej Administracji Skarbowej z 21 września 2018*, 2018, <https://www.prezydent.pl/aktualnosci/wypowiedzi-prezydenta-rp/listy/list-z-okazji-dnia-krajowej-administracji-skarbowej,5659> (dostęp: 10.07.2022).
- Rada Doradców Politycznych o reformie podatkowej w ramach Polskiego Ładu, 2022, <https://www.gov.pl/web/premier/rada-doradcow-politycznych-o-reformie-podatkowej-w-ramach-polskiego-ladu> (dostęp: 7.07.2022).
- Radwan A., *Urząd to nie korporacja*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 24.11.2021, nr 227(5635).
- Radwan A., *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 23.02.2022 r., nr 37(5699).
- Rzeczkowska, szefowa KAS: *Zbadaliśmy jak ocenia nas podatnik*, 2021, https://biznes.interia.pl/podatki/news-rzeczkowska-szefowa-kas-zbadalismy-jak-ocenia-nas-podatnik,nId,5226850#utm_source=paste&utm_medium=paste&utm_campaign=firefox (dostęp: 13.07.2022).
- Serwis Służby Cywilnej, *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i o realizacji zadań tej służby*, b.d., <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 18.09.2022).
- Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka w Ministerstwie Finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/upraszczanie-jezyka-w-ministerstwie-finansow> (dostęp: 12.06.2022).
- Solska J., *Minister finansów przykładowie ukarany za Polski Ład. I nic z tego nie wynika*, 2022, <https://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/rynek/2153709,1,minister-finansow-przykladnie-ukarany-za-polski-lad-i-nic-z-tego-nie-wynika.read> (dostęp: 30.06.2022).
- Stanisławski J.T., *Z naganem do MHD (2. wersja)*, b.d., <https://spiewnik.wywrota.pl/jan-tadeusz-stanislawski/z-naganem-do-mhd-2-wersja> (dostęp: 15.06.2022).
- Szpołański J., *Gnom. Caryca. Szmaciak, Łomianki* 2014.
- Tadeusz Kościński o relacji urząd–mieszkaniec w inteligentnym mieście, 2016, <https://www.youtube.com/watch?v=aUrU4A6paPc> (dostęp: 15.06.2022).

- Tarcza antyinflacyjna. Blokada etatów w administracji. „Każdej złotówce będziemy się przyglądać”*, 2021, <https://www.polsatnews.pl/wiadomosc/2021-11-25/tarcza-antynflacyjna-premier-kazdej-zlotowce-bedziemy-przygladac-sie-nie-dwa-a-trzy-razy/> (dostęp: 4.09.2022).
- Teraz ruszy z kopyta!*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28049 (dostęp: 24.06.2022).
- Terlecki: Niestety, popełniliśmy trochę błędów*, 2022, <https://dorzeczy.pl/opinie/251608/terlecki-pis-niestety-popeelnilismy-troche-bledow.html> (dostęp: 5.07.2022).
- Teszner K., *Polski Ład czy proceduralny bezład? Uwagi na tle zmian w procedurach kontrolnych (cz. 1)*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 3.
- Teszner K., *Polski Ład czy proceduralny bezład? Uwagi na tle zmian w procedurach kontrolnych (cz. 2)*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 4.
- TVP nie odpuszcza. „Wiadomości” o „pseudoelitach” i „prorosyjskości opozycji”*, 2022, <https://wiadomosci.wp.pl/tvp-nie-odpuszcza-wiadomosci-o-psuedoelitach-i-prorosyjskosci-opozycji-6724995122650080a> (dostęp: 5.07.2022).
- Ura E., *„Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>
- Ura E., *Zatrudnienie funkcjonariuszy w administracji celno-skarbowej po reformie*, „Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej” 2021, t. 28, nr 4, <https://doi.org/10.4467/25444654SPP.21.021.14263>
- Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Uzasadnienie modernizacji KAS 2023–2025*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28257 (dostęp: 11.09.2022).
- Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu, *List z okazji Dnia Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 21 września 2020 r.*, 2020, <https://www.poznan.uw.gov.pl/wydarzenia-archiwalne/list-z-okazji-dnia-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 10.07.2022).
- Wiśniewski R., *Etyka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Woltanowski T., *Risks of Using „Language Relief” and Plain Language Principles in the Process of Applying Tax Law – Selected Issues*, „Studies in Logic, Grammar and Rhetoric” 2021, vol. 66, no. 2, <https://doi.org/10.2478/slgr-2021-0013>
- Wystąpienie ministra finansów Tadeusza Kościńskiego i Szefa KAS Magdaleny Rzeczkowskiej*, 2022, <https://www.youtube.com/watch?v=wQ9HlZjDVg0> (dostęp: 11.06.2022).
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.
- Zirk-Sadowski M., *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.

TAX AWARENESS OF GOVERNMENT ENTITIES

Summary. The article takes up the subject of broadly understood tax-legal awareness of government administration entities, as a rule in the area of public law levies. The basic aim of the considerations is to show, on the basis of the National Revenue Administration and the package of acts entitled “Polish Tax Order/Low Taxes”, the so-called “gap” between the goals declared by the management of the National Revenue Administration and the Ministry of Finance and the reality. Moreover, the fundamental doubt, to which the author seeks an answer, boils down to the question: should persons appointed to managerial positions in the tax/tax administration, have a “profiled” education and experience “focused” on the assessment, collection and enforcement of public law tributes?

Keywords: tax-legal awareness, National Revenue Administration, Minister of Finance, employee, officer of the Customs and Fiscal Service, education

Bogumił Brzeziński* 

O (NIE)SPRAWIEDLIWYM PODATKU
DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH.
REFLEKSJE NA MARGINESIE KSIĄŻKI
ADAMA MARIAŃSKIEGO, (NIE)SPRAWIEDLIWY
POLSKI PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB
FIZYCZNYCH, WARSZAWA 2021, SS. 406

Streszczenie. Artykuł zawiera omówienie książki A. Mariańskiego pt. *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*. Obok uwag natury recenzyjnej umieszczono w nim wiele spostrzeżeń i opinii na temat kluczowych kwestii opodatkowania dochodu, takich jak zasada sprawiedliwości podatkowej czy zasada zdolności do świadczenia podatkowego. Poruszono także zagadnienie polityki orzeczniczej polskich sądów podatkowych w sprawach dotyczących opodatkowania dochodów.

Słowa kluczowe: opodatkowanie, podatek dochodowy, polski system podatkowy, zasada sprawiedliwości podatkowej, zasada zdolności do świadczenia podatkowego

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



Data wpływu: 17.02.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© 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/>)

Problematyka sprawiedliwości w opodatkowaniu ma swoją bogatą literaturę. Spowodowane jest to po części atrakcyjnością idei sprawiedliwości i sprawiedliwego opodatkowania, a po części istotną niedookreślonością samego pojęcia sprawiedliwości jako takiej. To ostatnie skłania do podejmowania prób sprecyzowania nie tylko granic, ale także samej istoty tego pojęcia.

Pojęciem sprawiedliwości zajmowali się już filozofowie w starożytnej Grecji, a współcześnie pojęciem sprawiedliwości podatkowej zajmuje się A. Gomułowicz¹. Można byłoby w związku z tym sądzić, że na ten temat powiedziano już wszystko, ale książka A. Mariańskiego dowodzi, że tak nie jest.

Z zagadnieniem sprawiedliwości podatkowej wiąże się wiele nierozwiązanych problemów. Po pierwsze, pojawia się pytanie, czy zasada sprawiedliwości podatkowej ma swój odrębny byt od konstytucyjnej zasady sprawiedliwości, czy też może trzeba mówić jedynie o podatkowych przejawach tej drugiej. Po drugie, czy ewentualna zasada sprawiedliwości nie jest aby inną nazwą dla zasady równości (niedyskryminacji) w opodatkowaniu. Po trzecie wreszcie, czy tak subiektywne odczucie, jak bycie sprawiedliwie opodatkowanym, może podlegać jakiegokolwiek sensownej (nawet w postaci ogólnej zasady) normatywizacji². Można przecież spotkać poglądy, w myśl których określenie i wprowadzenie w życie sprawiedliwości podatkowej jest – ze względu na brak jednej, wspólnej miary tejże sprawiedliwości – na tyle trudne, że praktycznie nie ma tu nawet miejsca na racjonalne argumenty³.

Autor przedstawia szeroką paletę poglądów na kwestie zarówno sprawiedliwości, jak i sprawiedliwości podatkowej. W odniesieniu do tego pierwszego zagadnienia prezentuje poglądy Arystotelesa, Platona, Rawlsa, Nozicka i innych. W odniesieniu do kwestii sprawiedliwości podatkowej prezentuje on poglądy autorów dwudziestowiecznych. Nie solidaryzuje się w sposób jednoznaczny z żadnym z istniejących poglądów na sprawiedliwość podatkową; dostrzega, że dyskusja o zasadzie sprawiedliwości podatkowej zawsze będzie naznaczona ideologią osoby formułującą koncepcję tej zasady⁴. Być może w takim stanowisku

¹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 308.

³ C. Bradford, *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986, s. 148.

⁴ Zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 16 i nast. Wcześniej zwracał na to uwagę E. Seligmann, *Essays in Taxation*, New York 1903, s. 1.

można by doszukiwać się refleksu tezy, że „byt określa świadomość”, wyrażanej m.in. przez sekowanego wspólnie z przyczyn pozamerytorycznych Karola Marksa.

II

Mimo tak mglistego obrazu sprawiedliwości podatkowej autor stawia jednak pytanie: „Czy polski podatek dochodowy od osób fizycznych jest zgodny z zasadą sprawiedliwości podatkowej?”. Brak jasności co do samej zasady sprawiedliwości podatkowej skłania go do przyjęcia założenia metodologicznego, iż punktem wyjścia prowadzonych analiz powinna być nie sama idea, ale jej powszechnie akceptowane konsekwencje, przedstawiane w doktrynie prawa podatkowego jako „potrzebna opodatkowania dochodu, a także różnicowania jego poziomu w zależności od sytuacji osobistej podatnika, czyli jego zdolności poniesienia ciężaru podatkowego” (s. 3). Za kryterium oceny rozwiązań systemowych przyjęto tu więc nie ideę, ale powszechnie i bez większych zastrzeżeń wiązane z nią konsekwencje.

Takie założenie wyjściowe wydaje się słuszne, zwłaszcza z punktu widzenia dogmatyki prawa podatkowego. W szczególności nie prowadzi ono do nadmiernego uproszczenia idei sprawiedliwego opodatkowania, nie wymaga opowiedzenia się za którąś z teorii sprawiedliwości, a na dodatek nie wikła autora w sferę rozważań dotyczących subiektywnego odbioru rozwiązań systemowych jako sprawiedliwych bądź niesprawiedliwych.

Jak już wspomniano wyżej, pewna (wystarczająca moim zdaniem do celów pracy) partia materiału poświęcona jest zrelacjonowaniu poglądów na sprawiedliwość, także na sprawiedliwość podatkową. Poglądów tych jednak autor nie analizuje, słusznie koncentrując uwagę na rozwiązaniach systemowych i problemach *stricte* prawnych bądź – co najwyżej – problemach polityki podatkowej ujawniającej się w rozwiązaniach prawnych.

Jeśli chodzi o zasadę zdolności do świadczenia podatkowego, to analiza rozmaitych poglądów na kwestię relacji zasady zdolności do świadczenia podatkowego (zdolności płatniczej) do zasady sprawiedliwości opodatkowania pozwala na wyodrębnienie co najmniej kilku grup takich poglądów⁵. Pierwsza grupa obejmuje poglądy o podłożu pozytywistycznym, negujące znaczenie zasady zdolności podatkowej jako kryterium sprawiedliwości czy

⁵ J. Perez de Ayala, *Las cargas publicas: principios para su distribution*, „Hacienda Publica Española” 1979, no. 59, s. 24.

równości w opodatkowaniu. Druga to poglądy dostrzegające znaczenie kryteriów etycznych i sprawiedliwości opodatkowania, ale negujące możliwość osiągnięcia tych standardów w drodze wykorzystania zasady zdolności podatkowej w praktyce legislacyjnej. Trzecia to poglądy dostrzegające w zasadzie zdolności płatniczej wyłącznie aspekty utylitarne, a więc uznające ją za bezużyteczną do oceny sprawiedliwości podatkowej. Czwarta grupa to poglądy, w myśl których zasada zdolności podatkowej rozwiązuje problem sprawiedliwości czy równości opodatkowania. Poglądy zaliczane do piątej grupy uznają zasadę zdolności podatkowej za pojęcie nieprecyzyjne, a samą ideę za niedookreśloną, a w konsekwencji dostrzegają potrzebę poszukiwania innych kryteriów sprawiedliwości podatkowej. Jest jeszcze grupa poglądów, w myśl których zasada zdolności do świadczenia podatkowego nie jest autonomicznym wyznacznikiem zasady sprawiedliwości podatkowej, ale powinna być traktowana jako wspólna bądź niezbędna podstawa uczciwego opodatkowania, na którą składają się również progresywność, równość i niekonfiskatoryjność systemu podatkowego⁶.

III

Sprawiedliwość podatkową wiąże się więc zazwyczaj – tak jak zresztą czyni to autor książki – ze wspomnianą wyżej zdolnością do świadczenia podatkowego. Trudno tutaj nie przytoczyć kronikarskiej opowieści sprzed dziesięciu wieków, pokazującej opłakane skutki naruszenia zasady zdolności do świadczenia podatkowego. Tak pisał ruski kronikarz Nestor:

„Roku 6458. Tego roku odezwała się drużyna do Igora: »[...] chodź z nami księżę po daninę, skorzystasz ty i my (z tobą)«. Igor usłuchał i poszedł po daninę do Drewlanów, [...] zebrawszy (zaś) daninę wracał do swego grodu. Gdy zaś powracał do domu, namyślał się (jeszcze) [...] i rzekł do drużyny: »idźcie z daniną do domu, ja jeszcze pobroję«. Odprawił (tedy) drużynę do domów, a sam z mniejszą ilością (wojska) powrócił, chcąc się więcej wzbogacić. Drewlanie, usłyszawszy, że (Igor) znowu powraca, [...] posłali do niego, mówiąc: »Czegoż znowu idziesz? Wszak wszystką wybrałeś daninę«. Ale Igor ich nie usłuchał, a Drewlanie, wyszedłszy z grodu Iskorostenia, zabili go i jego drużynę (wymordowali), nieliczna bowiem była”⁷.

⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 311.

⁷ *Latopis Nestora. Stary tekst Mnicha Ławrentego z XIV w. Oddział Pierwszy*, przepol-szczył J. Kotkowski, Kijów 1860, s. 103.

Tak jak nieoczywista jest koncepcja sprawiedliwości podatkowej, tak też nieoczywista jest koncepcja dochodu jako przedmiotu opodatkowania. Nie ma tu miejsca na bliższą analizę tego zagadnienia. Podobnie – w syntetycznym zarysie – przedstawia je autor książki.

Pojęcie dochodu intuicyjnie wiąże się z korzyściami materialnymi, jakie przynosi jednostce jej aktywność (działalność). Te korzyści to suma przychodów z tej działalności, jednak z uwzględnieniem poniesionych wydatków, strat etc. Dochód rozumiany jest tu jako „rezultat (dodatni) netto” prowadzonej działalności⁸.

Próby precyzyjnego definiowania pojęcia dochodu nie dały jak dotąd jednoznacznych rezultatów. W literaturze dotyczącej podatków przyjmuje się, że najbardziej miarodajna w tym zakresie jest koncepcja Schanza-Haiga-Simonsa. Amerykańscy ekonomiści R.M. Haig i H. Simons kontynuowali myśl G. von Schanza – profesora Uniwersytetu Juliusza i Maksymiliana w Würzburgu⁹. W myśl ich koncepcji dochód (w danym przedziale czasowym) to suma wartości konsumpcji powiększona o przyrost majątku netto danej osoby¹⁰. Przyjęcie takiego znaczenia dochodu ma rozmaite mankamenty – zwłaszcza gdy podejmuje się próby jego opodatkowania, na co zwracał uwagę już sam H. Simons¹¹.

Próbując ująć dochód do celów opodatkowania, zbudowano kilka teorii wyznaczających wymogi, jakie powinien spełniać dochód podatkowy¹². Teorie zakładające węższe ujęcie dochodu to teoria źródeł (dochodem są tylko wpływy ze stałego źródła), teoria periodyczności (dochodem są wpływy powtarzające się regularnie), teoria rodzajów przychodu (dochodem są wpływy z działalności gospodarczej) i teoria funduszu konsumpcyjnego (dochodem jest to, co można spożytkować bez naruszenia źródła tego dochodu)¹³. Stosunkowo szeroko ujmuje natomiast dochód wspomniana już teoria czystego przyrostu majątkowego wedle koncepcji Schanza-Haiga-Simonsa¹⁴.

⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 158.

⁹ G. von Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, vol. 13, s. 1–87.

¹⁰ Szerzej o tej koncepcji R.M. Haig, *The Concept of Income*, [w:] *The Federal Income Tax*, red. tenże, New York 1921; H.C. Simons, *Personal Income Taxation*, Chicago 1938.

¹¹ H. Simons, *Personal...*, s. 41–42.

¹² Zob. M. Kalinowski, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 51–53.

¹³ Na temat tych teorii m.in. S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902.

¹⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 158.

Na potrzebę rekonstrukcji teoretycznego pojęcia dochodu w wypadku potraktowania go jako przedmiotu podatku wskazywał H. Simons¹⁵. Z kolei N. Kaldor twierdził, że problem zdefiniowania dochodu jest w zasadzie nierozwiązywalny¹⁶, a J. Prebble wyraża i uzasadnia pogląd, że kategoria dochodu jest niejednoznaczna i praktycznie niemożliwa do precyzyjnego ujęcia w kategorię normatywną, stąd z natury rzeczy – jako kategoria prawa podatkowego – musi być obarczona istotną „porcją konwencjonalności”¹⁷. Na stanowisku, że podatek dochodowy, w przeciwieństwie do innych podatków, charakteryzuje się istotnym oderwaniem od sfery rzeczywistości, rozumianej jako dające się zaobserwować fakty, zdarzenia, obiekty itp., stoi J. Prebble¹⁸. Jego zdaniem powoduje to, że pewne problemy związane z założeniami podatku dochodowego nigdy nie zostaną rozwiązane w sposób logiczny i spójny¹⁹.

Na określenie sytuacji istniejącej w podatkach dochodowych J. Prebble z upodobaniem używa w swoich opracowaniach terminu „ektopia”. Oznacza to – najogólniej – przesunięcie, oderwanie czy – lepiej – niewłaściwe ulokowanie obiektu. W tym wypadku chodzi o to, że podatek dochodowy jest z natury rzeczy oderwany od faktów, do których ostatecznie się odnosi. Dochód, będący przedmiotem opodatkowania, jest abstrakcją, rezultatem oceny faktów, jakie wystąpiły według przyjętej konwencji, a w istocie wielu konwencji dotyczących czasu, przestrzeni, metodologii obliczeń itp.²⁰ Prebble okazuje się także facecjonistą, stwierdza bowiem sentencjonalnie, że kiedy Bóg tworzył pojęcie dochodu, nie przewidział, że w przyszłości rządy będą próbowały dochód opodatkować²¹.

¹⁵ H.C. Simons, *Personal...*, s. 41–42.

¹⁶ N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, London 1956, s. 70.

¹⁷ Zob. J. Prebble, *Why is Tax Law Incomprehensible?*, „British Tax Review” 1994, no. 4; tenże, *Philosophical and Design Problems that Arise from The Ectopic nature of Income Tax Law and their Impact on the Taxation of International Trade and Investment*, „Chinese Yearbook of International Law and Affairs” 1994–1995, no. 13; tenże, *Ectopia*, „Tax Law and International Taxation British Tax Review” 1997, no. 5; tenże, *Income Taxation: A Structure Built on Sand*, „Sydney Law Review” 2002, vol. 24, no. 3.

¹⁸ Zob. J. Prebble, *Why is Tax Law...*, s. 383.

¹⁹ Ibidem, s. 384.

²⁰ B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. tenże, Warszawa 2013, s. 178.

²¹ Ibidem.

Istotne problemy z pojęciem dochodu mają także sądy. Wysiłki Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych w tej dziedzinie to seria wyroków składających się na wielotomową epopeję²². Wyrazem swego rodzaju kapi-tulacji w poszukiwaniach znaczenia pojęcia dochodu jest pogląd wyrażony w jednym z wyroków australijskiego sądu stanowego, w myśl którego – do-chodem jest to, co powszechnie jest dochodem nazywane (sic!)²³.

Wskazane wyżej okoliczności różnią nie tylko prawo o opodatkowaniu dochodów od regulacji z innych gałęzi prawa, ale także od innych dziedzin prawa podatkowego. Napięcie między sferą faktów a sferą prawa jest po-niekąd naturalne. Niemniej jednak w prawie dotyczącym opodatkowania dochodów jest ono szczególnie intensywne ze względu na „mglistość” sfe-ry faktów. Brak tu symbiotycznej relacji między prawem a faktami – fakty uzasadniają stosowanie prawa, ale jednocześnie prawo w dużej mierze te fakty samo tworzy²⁴.

Mówiąc obrazowo, ze względu na różnorodność koncepcji dotyczących treści pojęcia dochodu jako fenomenu ekonomicznego, nie wiemy, która z tych kon-cepacji jest „prawdziwa”, tj. najpełniej i najpoprawniej odzwierciedla intuicję eko-nomicznych korzyści, których synonimem ma być dochód. Nie wiemy nawet w sposób dostatecznie pewny, o jakie korzyści chodzi (czas wolny, aktywność hobbystyczna, korzystanie z własnego majątku?)²⁵.

Reasumując, jeśli do celów opodatkowania ustawodawca przyjmie jedną z tych niepewnych, konwencjonalnych koncepcji dochodu, to powstają za-sadnicze trudności w jej wyrażeniu w kategoriach normatywnych. W isto-cie rzeczy konwencjonalnie rozumiany dochód jest po raz drugi konwen-cjonalnie – tym razem w języku prawnym – wyrażany (i to nawet bez próby definiowania).

Na dodatek ustawodawca niekiedy świadomie odstępkuje od przyjętych przez siebie założeń ze względów motywowanych polityką podatkową. Naj-lepszym przykładem ilustrującym ten fakt są w polskich podatkach docho-dowych ograniczenia w możliwości traktowania określonych wydatków po-datnika jako kosztów uzyskania przychodów bądź też arbitralne i oderwane

²² *Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Cases*, red. P. Caron, New York 2003.

²³ *Scott v Commissioner of Taxation (NSW)*, 1935, 35 SR (NSW), s. 219.

²⁴ J. Prebble, *Why is Tax Law...*, s. 391.

²⁵ B. Brzeziński, *Perypetie...*, s. 179.

niekiedy od realiów ekonomicznych ustalanie limitów wydatków uznawanych za takie koszty²⁶.

Wspomniana kwestia precyzyjnego ustalenia zakresu pojęcia dochodu może sprawiać kłopoty tam, gdzie ustawy podatkowe nie zawierają normatywnej definicji dochodu, chociaż tym pojęciem się posługują. Na tym tle mogą pojawiać się zasadnicze spory co do tego, czy określone zjawisko ekonomiczne jest dochodem, czy też nie²⁷.

Trudności ustawodawcy z normatywnym ujęciem dochodu ilustrują przykłady z rozmaitych systemów prawa. W Stanach Zjednoczonych § 61 Federalnego Kodeksu Podatkowego stanowi, że dochodem brutto jest „cały dochód niezależnie od źródła, z jakiego jest osiągnany” [tłum. B.B.]. Jeśli to sformułowanie uznać za definicję dochodu, to obarczona jest ona błędem logicznym *idem per idem*. W Polsce, gdzie nie ma co prawda definicji dochodu, ale przepisy podają sposób jego obliczenia, problem ustalenia istoty dochodu praktycznie znika (co nie znaczy, że znikają problemy związane z interpretacją konkretnych przepisów). Można co najwyżej zastanawiać się, czy sposób obliczania dochodu – przyjęty przez ustawodawcę – jest bardziej czy mniej adekwatny do określonej koncepcji ekonomicznej dochodu.

Wyzwaniem dla idei opodatkowania dochodów mogą być także nowe zjawiska społeczne i gospodarcze, takie np. jak obrót ludzkimi narządami w celach transplantacyjnych, krwią do transfuzji, mlekiem ludzkim, zarodkami ludzkimi, spermą etc.²⁸

V

W książce zwraca uwagę prezentacja działalności sądów administracyjnych w sprawach z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych. Autor analizuje poszczególne przypadki najbardziej znanych i znaczących kategorii spraw podatkowych, nie podejmując się syntetycznej oceny polityki orzeczniczej (i słusznie, bo nie o tym jest książka). Niemniej jednak historia orzekania w dużej liczbie spraw była taka, że najpierw pojawiał się błędny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) albo seria wyroków z przeciwstawnymi konkluzjami interpretacyjnymi, a następnie – być może po części

²⁶ Ibidem, s. 179–180.

²⁷ Zob. A.G. Abreu, R.K. Greenstein, *Defining Income*, „Florida Tax Review” 2011, vol. 11(5), s. 295–348.

²⁸ Zob. B. Crawford, *Our Bodies, Our Tax Selves*, „Virginia Tax Review”, Spring 2012, no. 31 s. 695 i nast.

w związku z krytyką ze strony doktryny prawa podatkowego, a z pewnością w konsekwencji przemyśleń wewnątrz środowiska sędziowskiego – zaczynało myśleć, jak z błędnej koncepcji orzeczniczej można byłoby się wycofać. Ta korekta poglądów miała nierzadko formę uchwały NSA.

Ponieważ – jak uważał św. Tomasz z Akwinu – mylić się jest rzeczą ludzką, a tkwić w błędzie rzeczą diabelską, można te przemiany poglądów oceniać pozytywnie. W każdym razie jest to polityka orzecznicza o klasę lepsza od trendu orzeczniczego, jaki był widoczny w pierwszej dekadzie XX w. Tutaj nie należały do rzadkości sytuacje, w których w przypadku rozbieżności w orzecznictwie NSA podejmowano uchwałę rozwiązującą problem interpretacyjny w sposób niekorzystny dla podatnika, chociaż używana w dyskusjach nad problemem prawnym argumentacja była mało przekonująca.

Nie wiadomo, dlaczego tak się działo. Być może była to strategia unikania odpowiedzialności (prestিজowej, moralnej czy po prostu ludzkiej) wobec tych, którzy stali się ofiarami wcześniej zapadłych, dla nich niekorzystnych wyroków. Uchwała niekorzystna dla podatników rozwiązywała(?) ten problem. Jest to oczywiście tylko hipoteza, którą warto, a może i należy weryfikować. Być może pamiętniki emerytowanych sędziów NSA rzucą nieco światła na to ważne dla nauki o przemianach systemu prawa zagadnienie.

Reasumując, można wysunąć ostrożną hipotezę, że sytuacja pod tym względem się poprawiła. Nadal jednak pozostaje zagadką polityka rozstrzygania trudnych przypadków za pomocą uchwał NSA – i to z zasady w sytuacji, w której zapadło już kilka wzajemnie sprzecznych wyroków tego sądu. Przecież wiedza o tym, że w odniesieniu do konkretnego problemu prawnego zapadło już wiele – niekiedy odmiennych – wyroków WSA, zawarta jest nie tylko w Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, ale w dokumentacji spraw, w których do NSA wpłynęły już skargi kasacyjne. Zespół tuzów prawniczych, zgromadzonych w Biurze Orzecznictwa NSA byłby, jak sądzę, w stanie wypracować jakąś rekomendację dla składów orzekających NSA. Gdyby rekomendacja była przekonująca i została szeroko zaakceptowana, to linia orzecznicza na niej oparta byłaby definitywna i pierwszy wyrok NSA byłby wystarczającym sygnałem co do losów pozostałych skarg kasacyjnych. Bo, jak dotąd, wyrok NSA rozwiązujący sprawę w określony sposób wzmaga jedynie wśród publiczności oczekiwanie na wyrok przeciwny. I to oczekiwanie nierzadko zostaje spełnione.

Tej propozycji można oczywiście zarzucić, że nie szanuje faktu niezawisłości sędziów, sugerując określony sposób interpretacji przepisów – i to przez komórkę administracyjną, jaką jest Biuro Orzecznictwa. Byłby to

jednak zarzut słaby, a wręcz bałamutny. Sędzia zawsze może zająć takie stanowisko, jakie uważa za stosowne, niezależnie od rozmaitych rekomendacji (np. płynących ze środowiska doktryny prawa podatkowego czy z samego środowiska sędziowskiego). Na tym polega jego niezawisłość i propozycja wcześniejszego przemyślenia kierunku orzekania pod tym względem niczego mu nie odbiera. Niezawisłość nie koliduje z uczestnictwem w dyskursie prawniczym – zwłaszcza toczonym we własnych sędziowskich gremiach. A w Biurze Orzecznictwa NSA pracują przede wszystkim sędziowie.

Można też rozważyć sprawę z innej strony, stawiając pytanie, co jest dla prestiżu sądownictwa administracyjnego lepsze: przemyślenie *a priori* pojawiającego się nieuchronnie problemu prawnego czy też naprawianie linii orzeczniczej (bo wyroków uznanych ostatecznie za nietrafne naprawić się już nie da...). Nie trzeba dodawać, że sformułowane wyżej sugestie wymagałyby określonego poziomu spójności środowiska sędziowskiego i właściwego rozumienia dobra wymiaru sprawiedliwości.

VI

W książce pojawia się jeszcze jeden dostrzegany przez autora, ale z oczywistych względów nierozwijany wątek: w jakim stopniu przy ocenie sprawiedliwości opodatkowania trzeba uwzględniać sprawiedliwość w osiągnięciu korzyści z redystrybucji zgromadzonych publicznych zasobów finansowych, a jeśli tak, to czy przy tym „mierzeniu” sprawiedliwości brać pod uwagę tylko bezpośrednie transfery na rzecz obywateli (niekoniecznie będących podatnikami), czy też także wartość pośrednich usług państwa na rzecz podatników (np. utrzymywanie porządku chroniącego własność)²⁹. Jeżeli np. państwo w oczywiste nadmierny sposób obciąża podatkowo ludzi bogatych, ale jednocześnie to samo państwo przeznaczą w wyraźnie nieproporcjonalnym zakresie zgromadzone środki na taką infrastrukturę techniczną czy społeczną, z której w znakomitej większości korzystają ludzie bogaci, to czy w takiej sytuacji zasadne jest mówienie o braku sprawiedliwości, a zwłaszcza sprawiedliwości podatkowej? Inaczej: czy można uznać sprawiedliwość podatkową za wartość autonomiczną, której respektowanie przez władzę publiczną można rozważać – pomijając już wszelkie

²⁹ Szerzej na ten temat L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford 2000.

zastrzeżenia co do obiektywizmu ocen, mierzalności zjawiska etc. – abstrahując od oceny kompletnego, całościowego mechanizmu redystrybucji dochodów³⁰?

Nie są to problemy *stricte* prawne, a raczej zagadnienia ze sfery ekonomii, socjologii czy psychologii. Warto mieć świadomość ich istnienia, gdy formułuje się zasadę sprawiedliwości podatkowej. Na marginesie – inne dziedziny życia społecznego też domagają się „sprawiedliwości”, ale nikt (może poza sferą karania) nie mówi ani nie pisze np. o sprawiedliwości cywilnoprawnej, budowlanej, lotniczej, myśliwskiej etc.³¹

VII

Książka A. Mariańskiego zasługuje na wysoką ocenę. Realistyczne założenia badawcze, wnikliwość analizy i poprawnie sformułowane wnioski to podstawowe wartości omawianej pracy. Publikacja ma charakter unikalny w tym znaczeniu, że trudno byłoby znaleźć w polskiej literaturze przedmiotu dzieło podobnej klasy. Jest to bez wątpienia znaczący punkt na drodze rozwoju myśli o opodatkowaniu dochodu i to nie tylko w tytułowym kontekście sprawiedliwości podatkowej, ale także w kontekście szerszym. Przykładowo: pouczające – chociaż dzisiaj chyba już nieodkrywcze – jest ukazanie stanu sądownictwa podatkowego na przykładzie jego „przygód” z podatkiem dochodowym.

W konkluzjach autor dochodzi do wniosku, że polski podatek dochodowy od osób fizycznych nie odpowiada zasadzie sprawiedliwości podatkowej, a przyczyny tego stanu rzeczy upatruje przede wszystkim w braku równości opodatkowania tego samego dochodu (s. 399), a więc w braku tzw. sprawiedliwości poziomej, której istotą jest identyczne opodatkowanie dochodu tej samej wysokości, niezależnie od tego, przez kogo i z jakiego źródła został osiągnięty.

Teza ta brzmi dobrze od strony programowej, lecz jej realizacja niekoniecznie dałaby dobre rezultaty. Identyczna wysokość osiągniętych dochodów np. przedsiębiorcy oraz zatrudnionego w jego fabryce pracownika nie zawsze ma identyczny walor gospodarczy. Trzeba bowiem wziąć pod uwagę to, że przedsiębiorca – w przeciwieństwie do pracownika – ponosi ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej, a ponadto część dochodu, w średnim i dłuższym okresie, musi przeznaczyć na inwestycje. Jeśli nawet reszta dochodu zostaje mu na konsumpcję, to pracownik osiągający dochód

³⁰ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 309–310.

³¹ *Ibidem*, s. 310.

tej samej wysokości konsumuje w zasadzie wszystko (może ewentualnie oszczędzać, ale państwo odbierze mu dużą część tych oszczędności, manipulując stopą kredytu refinansowego banku centralnego, a nawet wywołując pożądaną – chociaż jedynie przez państwo – inflację). Inflacja dotknie też przedsiębiorcę, powodując wzrost kosztów zaopatrzenia i trudności ze zbyt droższych towarów/usług przez niego sprzedawanych. To siłą rzeczy obniży poziom oraz realną wartość dochodu osiąganego w przyszłych latach czy nawet miesiącach. Tymczasem pracownik, nie chcąc (i słusznie) rezygnować z osiągniętego poziomu życia, zgłosi się zapewne do pracodawcy z sugestią stosownego podwyższenia jego wynagrodzenia.

I już tylko na marginesie – w Polsce przedsiębiorca może uwzględnić koszty uzyskania przychodów jedynie w odniesieniu do prowadzonej działalności gospodarczej (ale już nie koszty „życia”). Pracownik – niezależnie od tego, że w Polsce koszty uzyskania przychodów są dla tej kategorii podatników śmiesznie niskie – taką możliwość jednak ma.

Wydaje się więc, że przedsiębiorca i zatrudniony u niego pracownik – mimo osiągnięcia, w założeniu, dochodu w identycznej wysokości – nie są w porównywalnej sytuacji. Co więcej, trudno byłoby znaleźć jakiś wspólny mianownik do takich porównań, co stawia pod znakiem zapytania postulat identycznego opodatkowania identycznego dochodu. Nawet w przypadku zaakceptowania odmienności sytuacji obu wspomnianych wyżej podmiotów, uzasadniającej odmienne opodatkowanie, i tak trudno byłoby w sposób obiektywny ustalić zakres tego zróżnicowania.

VIII

Można – co jest naturalne w wypadku książki tak obszernej – wskazywać na rozmaite drobne kwestie dyskusyjne. Przykładowo: autor głosi tezę, że wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym działalności rolniczej i leśnej jest sprzeczne z zasadami powszechności i równości opodatkowania (s. 28). Z tym poglądem trudno się zgodzić. Już E. Drgas podkreślał, że w konstrukcji podatku gruntowego (podatek rolny jest z konstrukcyjnego punktu widzenia kontynuacją tego pierwszego) można odnaleźć zarówno cechy podatku majątkowego, jak i przychodowo-dochodowego³².

³² E. Drgas, *Podstawowe założenia i cechy zreformowanego podatku gruntowego*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne, Prawo” 1973, nr 12(56), s. 47 i nast.

Wydaje się, że można sformułować tezę bardziej radykalną i twierdzić, że współczesny podatek rolny nawiązuje swą konstrukcją do (potencjalnie oczekiwanego, przeciętnego) dochodu i jest substytutem podatku dochodowego. Nie przeczy temu ani fakt, że podatek nawiązuje do przychodu (a nie dochodu), ani też fakt, że do wspomnianego przychodu nawiązuje w sposób pośredni (tj. do przychodu potencjalnego, a nie faktycznie osiąganego). Znane są przecież przypadki jeszcze dalej idącego upraszczania opodatkowania dochodów (w Polsce – karta podatkowa).

Nieodmiennie zdziwienie, a nawet rozbawienie budzą skróty używane w książce, takie na przykład jak PubWolontU – z gruntu niezgodne z zasadami języka polskiego, ale za to dziwnie bliskie szykowi zdania używanemu przez sąsiadów zza Odry i Nysy (Łużyckiej...). Skojarzenie z Majakowskim i jego „naczdyrdupsem” nasuwa się samo. Trudno podejrzewać, że jest to skutkiem decyzji autora.

Powyższe rozważania dają następujący obraz sytuacji: skoro pojęcie sprawiedliwości jest płynne, a pojęcie dochodu niedookreślone, to trudno na takim gruncie zbudować gmach sprawiedliwości podatkowej. Na (nie)możliwość zrealizowania idei sprawiedliwości opodatkowania dochodów wpływają także procesy zachodzące „w tle”: niespotykany w Polsce od dziesięcioleci (albo i dłużej) bałagan legislacyjny, patchworkowość zmian w prawie podatkowym, obciążanie konstrukcji podatkowych zadaniami нефiskalnymi czy wreszcie potrzeba „odwrócenia medalu” i uwzględnienie nie tylko obciążeń podatkowych, ale także transferów (bezpośrednich, pieniężnych i ukrytych – w postaci usług publicznych) trafiających do podatników.

Można, tak jak czyni to autor książki, postulować eliminację podatku dochodowego od osób fizycznych z systemu podatkowego, ale – moim zdaniem – nie dlatego przede wszystkim, że jest on niesprawiedliwy, ale dlatego, że coraz słabiej spełnia swoje funkcje, angażując w istotny sposób zarówno aparat podatkowy, jak i podatników, będąc źródłem licznych sporów obywateli z państwem („koszty” pełnionej funkcji fiskalnej). Przede wszystkim jednak karleje jego funkcja redystrybucyjna – i to co najmniej z dwóch powodów. Pierwszy to ten, że funkcja redystrybucyjna wymagałaby istotnego zaostżenia progresji podatkowej, co z wielu względów politycznych i gospodarczych nie wydaje się możliwe. Powód drugi to ten, że współcześnie rośnie rola bezpośrednich transferów pieniężnych jako narzędzi redystrybucji dochodów. W Polsce są to rozmaite świadczenia okołowyborcze – 500+, 300+, trzynasta i czternasta emerytura, kredkowe, ołówkowe, gumkowe i piórnikowe – ale na świecie dyskutuje się poważnie

o instytucji tzw. dochodu gwarantowanego, będącego gruntownym zaprzeczeniem idei św. Pawła: „Kto nie chce pracować, ten też niech i nie je”³³...

Być może idea sprawiedliwości społecznej w jej materialnym aspekcie będzie realizowana nie przez system podatkowy, ale przez system precyzyjniej adresowanych transferów finansowych. Oznaczałoby to powrót podatków dochodowych do ich podstawowej, fiskalnej funkcji, a w konsekwencji należałoby dostosować do niej konstrukcję podatku. To pozwoliłoby uprościć tę konstrukcję, a sprawiedliwości należałoby poszukiwać nie tylko przez uznanie tej idei za punkt wyjścia, ale przez rekonstrukcję dających się zidentyfikować elementów konstrukcji podatku, naznaczonych oczywiście niesprawiedliwym w powszechnym odczuciu traktowaniem poszczególnych kategorii podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Abreu A.G., Greenstein R.K., *Defining Income*, „Florida Tax Review” 2011, vol. 11(5).
- Bradford C., *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986.
- Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Crawford B., *Our Bodies, Our Tax Selves*, „Virginia Tax Review”, Spring 2012, no. 31.
- Drgas E., *Podstawowe założenia i cechy zreformowanego podatku gruntowego*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Prawo” 1973, nr 12(56).
- Głąbiński S., *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Haig R.M., *The Concept of Income*, [w:] *The Federal Income Tax*, red. R.M. Haig, New York 1921.
- Kaldor N., *An Expenditure Tax*, London 1956.
- Kalinowski M., *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996.
- Latopis Nestora. Stary tekst Mnicha Ławrentego z XIV w. Oddział Pierwszy*, przepolszczył J. Kotkowski, Kijów 1860.
- Murphy L., Nagel T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford 2000.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Perez de Ayala J., *Las cargas publicas: principios para su distribution*, „Hacienda Publica Española” 1979, no. 59.
- Prebble J., *Ectopia*, „Tax Law and International Taxation British Tax Review” 1997, no. 5.
- Prebble J., *Income Taxation: A Structure Built on Sand*, „Sydney Law Review” 2002, vol. 24, no. 3.

³³ 2 List św. Pawła do Tesaloniczan 3,10.

- Prebble J., *Philosophical and Design Problems that Arise from The Ectopic nature of Income Tax Law and their Impact on the Taxation of International Trade and Investment*, „Chinese Yearbook of International Law and Affairs” 1994–1995, no. 13.
- Prebble J., *Why is Tax Law Incomprehensible?*, „British Tax Review” 1994, no. 4.
- Schanz G. von, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, vol. 13.
- Seligmann E., *Essays in Taxation*, New York 1903.
- Simons H.C., *Personal Income Taxation*, Chicago 1938.
- Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Cases*, red. P. Caron, New York 2003.

ON (UN)FAIR PERSONAL INCOME TAX. REFLECTIONS ON THE MARGIN
OF ADAM MARIAŃSKI BOOK: (UN)FAIR POLISH PERSONAL INCOME TAX,
WARSAW 2021, PP. 406.

Summary. The article discusses the book by A. Mariański (*Un) fair Polish personal income tax*. Apart from the comments of a review nature, the article contains a number of observations and opinions of the author on the key issues of income taxation, such as the principle of tax justice or the principle of the ability to pay. The issue of the jurisprudence policy of Polish tax courts in matters relating to income taxation was also discussed.

Keywords: taxation, income tax, Polish tax system, principle of tax justice, principle of ability to pay

Włodzimierz Nykiel* 

Michał Wilk** 

SPRZEDAŻ LICYTACYJNA A PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA ART. 108 UST. 1 USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Streszczenie. Celem artykułu jest ustalenie warunków nałożenia obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług na komornika dokumentującego dokonaną sprzedaż licytacyjną fakturą VAT w sytuacji, w której organ podatkowy uznaje, że faktura ta nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Artykuł koncentruje się na sankcyjno-prewencyjnym charakterze prawnym normy z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w kontekście prawnej roli komornika w systemie poboru tego podatku w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

Słowa kluczowe: VAT, komornik, faktura

* Profesor, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

** Doktor, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, doradca podatkowy, e-mail: mwilk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7898-5220>

1. UWAGI WSTĘPNE

Artykuł 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ ustanawia obowiązek zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze VAT. W myśl tego przepisu: „w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”.

Regulacja ta stanowi implementację art. 203 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej², w świetle którego „każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Cytowany art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie został ograniczony podmiotowo. W związku z tym w praktyce zrodziło się pytanie o warunki jego stosowania w sytuacji sprzedaży licytacyjnej dokumentowanej fakturą VAT wystawianą przez komornika działającego w charakterze płatnika podatku. W szczególności chodzi o przypadki, w których organ podatkowy stwierdza, że wystawiona przez komornika faktura VAT nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, oraz o sytuacje, w których doszło do naruszenia procedur postępowania egzekucyjnego.

2. CHARAKTER PRAWNY ART. 108 U.P.T.U.

Norma prawna wynikająca z zacytowanego na wstępie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma charakter prewencyjno-sankcyjny, a jej celem jest zapobieżenie utracie wpływów budżetowych oraz dyscyplinowanie podatników.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) podkreśla się wyraźnie, że w sytuacji, w której wystawca faktury we właściwym czasie wyeliminował ryzyko jakichkolwiek strat we wpływach podatkowych, zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymaga, by podatek, który został nieprawidłowo zafakturowany, mógł być skorygowany bez uzależniania tej korekty od warunku działania wystawcy faktury w dobrej wierze³. Wskazuje to jednoznacznie na dominujący, prewencyjny cel art. 203 Dyrektywy VAT oraz art. 108 u.p.t.u. Z wyroku w sprawie C-454/98 wynika,

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931, dalej: u.p.t.u.

² Dz.U.UE.L.2006.347.1, dalej: Dyrektywa VAT.

³ Zob. wyrok TSUE z dnia 19 września 2000 r. w sprawie Schmeink & Cofreth, AG C-454/98.

że wystawca faktury może wyeliminować wadliwą fakturę z obrotu prawnego, jeśli Skarb Państwa nie poniósł żadnej szkody z tego tytułu⁴.

W literaturze zaznacza się przy tym, że mimo dopuszczenia możliwości stosowania sankcji za wystawienie „pustej” faktury konieczne jest zachowanie w tym zakresie zasady proporcjonalności. Wymaga ona, aby sankcja była współmierna do przewinienia bądź naruszenia przepisów. W konsekwencji sankcyjny podatek nie powinien być nakładany na wystawcę faktury w sytuacji, w której naruszenie przepisów instrumentalnych (w zakresie wystawiania faktur VAT) nie doprowadziło do negatywnych skutków dotyczących wywiązywania się z obowiązków o charakterze fundamentalnym (tj. obowiązku zapłaty podatku)⁵. Innymi słowy, jeśli w danej sprawie nie doszło do uchylenia się od zapłaty podatku, nałożenie sankcyjnego podatku byłoby samo w sobie nieproporcjonalne.

W wyroku z dnia 6 listopada 2003 r. w połączonych sprawach C-78/02 Elliniko Dimosio v. Maria Karageorgou, C-79/02 Katina Petrova i C-80/02 Loukas Vlachos TSUE zauważył, że korekta faktury jest możliwa w sytuacji, w której mimo wystawienia faktury nie było możliwości uszczuplenia należności podatkowych⁶.

3. WARUNKI ZASTOSOWANIA ART. 108 UST. 1 U.P.T.U.

W STOSUNKU DO KOMORNIKA DZIAŁAJĄCEGO JAKO PŁATNIK PODATKU

Jak już wspomniano, w świetle art. 108 ust. 1 u.p.t.u. podmiot, który wystawił fakturę VAT z wykazaną kwotą podatku, jest zobowiązany do jego zapłaty. W związku z tym pojawia się pytanie o sposób zastosowania tej regulacji prawnej w sytuacji, w której fakturę VAT wystawia komornik w imieniu i na rachunek dłużnika. W szczególności ustalenia wymaga, czy odpowiedzialność za zapłatę podatku z takiej faktury ponosi podatnik czy komornik (płatnik) – jako jej wystawca.

W praktyce można spotkać się z różnymi stanami faktycznymi, w których faktura wystawiona przez komornika jest wadliwa. Najczęściej spotkać się można z sytuacją, w której faktura dokumentuje dostawę nieruchomości zwolnioną z podatku od towarów i usług (względnie niepodlegającą temu

⁴ Zob. także T. Michalik, *Komentarz do art. 108*, Warszawa 2021.

⁵ Zob. szerzej: K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku TK z dnia 19 września 2000 r., C-454/98*, LEX/el.

⁶ Zob. także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA): z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 813/11 oraz z dnia 18 grudnia 2012 r., sygn. I FSK 166/12.

podatkowi), ale komornik błędnie kwalifikuje daną dostawę jako opodatkowaną tym podatkiem. Można wyobrazić sobie jednak również przypadek wystawienia przez komornika faktury VAT niedokumentującej żadnego zdarzenia gospodarczego (umyślnie bądź nieumyślnie, a także w wyniku wprowadzenia w błąd przez strony transakcji).

W orzecznictwie pojawiły się w tym zakresie dwie linie orzecznicze. W należącym do pierwszej z nich wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r. (I FSK 359/12) stwierdzono, że art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie daje podstaw „do obciążania podatkiem osoby, która nie występuje na fakturze, lecz jest faktycznym jej autorem, bo interpretacji tego przepisu trzeba dokonywać w powiązaniu z celem, który realizuje. Wiąże się on ze szczególną rolą faktury jako sformalizowanym dokumentem (z istotnymi danymi, które są na niej ujawnione) w obrocie prawnym”. Zdaniem sądu art. 108 ust. 1 u.p.t.u. „odnosi się do osoby, która widnieje na fakturze jako jej wystawca, tj. dokonujący sprzedaży”. W tym kontekście nie byłoby żadnych podstaw do obciążenia komornika odpowiedzialnością z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Jedynie dłużnik mógłby być adresatem decyzji określającej wysokość podatku z tego tytułu.

W ramach drugiej linii orzeczniczej wyrażono pogląd, że „nie jest [...] wystawcą faktury zobowiązanym do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie »podszył się« inny podmiot”⁷. Sprawa dotyczyła osoby, która samodzielnie, bez wiedzy i zgody podatnika, posługując się jego pieczętką firmową, wystawiła wiele faktur sprzedażowych. Podobny pogląd wyrażony został w wyroku NSA z dnia 23 października 2019 r. (I FSK 1037/17), który dotyczył podobnego stanu faktycznego.

W stanie faktycznym, w którym faktura VAT z tytułu egzekucyjnej dostawy nieruchomości została błędnie wystawiona przez komornika (w wyniku błędnej oceny stanu faktycznego przez komornika), Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 18 grudnia 2015 r. (III SA/Gl 179/15) stwierdził, że „stosunek prawnopodatkowy pomiędzy organem podatkowym a stroną [dłużnikiem – przyp. autorów] nie powstał (jako że nie była ona podatnikiem), nie powstał zatem także obowiązek »płatnika« do wystawienia faktury i zapłaty podatku (skoro bowiem nie istniał ani podatnik, ani obowiązek podatkowy, komornik z tytułu tej sprzedaży nie był w istocie płatnikiem)”. W konsekwencji w takim stanie

⁷ Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., I FSK 1459/15.

faktycznym (błąd komornika) zdaniem sądu sankcyjnym podatkiem powinien być obciążony komornik, a nie dłużnik. Podobne stanowisko przedstawił WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 czerwca 2019 r. (III SA/Wa 2954/18).

Analiza orzecznictwa sądowego w tym zakresie prowadzi do wniosku, że część składów orzekających przychyliła się do możliwości obciążenia komornika odpowiedzialnością za wystawienie wadliwej faktury na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Trzeba jednak wyraźnie zwrócić uwagę na charakter spraw, w których zapadły te wyroki. Chodziło w nich bowiem o to, czy podatnicy mogą uwolnić się od odpowiedzialności z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w sytuacjach, w których – upraszczając – wystawienie przez inny podmiot faktury VAT nie nastąpiło z przyczyn leżących po ich stronie. Sądy – w ramach drugiej z przedstawionych wyżej linii orzeczniczych – przyjęły, że w takich sytuacjach co do zasady odpowiedzialność ponosić będzie wystawca faktury. Wydaje się, że jest to stanowisko zgodne z sankcyjno-prewencyjną rolą, jaką w systemie VAT pełni art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Tak więc jeśli już mówimy o rozbieżności w orzecznictwie sądowym w tym zakresie, to dotyczy ona spraw, w których wadliwość faktury spowodowana była przyczynami leżącymi po stronie komornika. W takich sytuacjach w części orzeczeń sądy administracyjne dopuszczają nałożenie na komornika obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 u.p.t.u.

Trzeba jednak wyraźnie podkreślić, że taka wykładnia tego przepisu nakazywałaby przyjąć, że w sytuacji, w której wystawca faktury został wprowadzony w błąd przez podatnika, nie może być mowy o jego odpowiedzialności za wystawienie wadliwej faktury i nałożeniu na ten podmiot obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 u.p.t.u.

Przykładem takiej sytuacji może być sformułowane przez podatnika polecenie wystawienia faktury określonej treści przez podmiot upoważniony do wystawiania faktur. Analogicznie – komornik wystawiający fakturę VAT z tytułu dokonanej sprzedaży egzekucyjnej nie może ponosić odpowiedzialności z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w sytuacji, w której okazałoby się, że transakcja dotknięta jest nieprawidłowościami, które skutkują tym, że w sprawie nie doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (np. w przypadku, w którym doszło do „zmony” pomiędzy dłużnikiem i wierzycielem) – o ile z materiału dowodowego nie wynika, że wiedział on o tych nieprawidłowościach.

Takie podejście do interpretacji art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jest nie tylko zbieżne z obydwooma wyżej zaprezentowanymi liniami orzeczniczymi

polskich sądów administracyjnych, ale także odpowiada wyrokowi Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r. (P 44/07) oraz TSUE z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Manikowski.

Trzeba przy tym zauważyć, że jeśli celem art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma być dyscyplinowanie wystawców faktur do staranności przy ich wystawianiu, to jak pogodzić z tym celem praktykę obciążania odpowiedzialnością z tego przepisu komorników niemających świadomości ewentualnych nieprawidłowości po stronie dłużników i wierzycieli. Byłoby to rażąco sprzeczne nie tylko z wykładnią celowościową tego unormowania, ale także z zasadą proporcjonalności.

4. ELEMENTY POJĘCIA DOSTAWY TOWARÓW NA GRUNCIE SYSTEMU VAT A PODSTAWY PRAWNE WYDANIA DECYZJI Z ART. 108 U.P.T.U.

W świetle art. 5 ust. 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Co istotne, zgodnie z art. 5 ust. 2 u.p.t.u. czynności wymienione powyżej podlegają opodatkowaniu „niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”. Stanowi to wyraz przyjęcia w polskiej konstrukcji podatku od towarów i usług koncepcji przewagi ekonomicznej treści czynności nad jej prawną formą.

Jedną z podstawowych czynności rodzących powstanie obowiązku podatkowego w VAT jest dostawa towarów. Czynność ta została zdefiniowana w art. 7 ust. 1 jako „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. Przepis ten stanowi implementację art. 14 ust. 1 Dyrektywy VAT, w myśl którego „»dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”⁸.

⁸ W wersji anglojęzycznej Dyrektywy VAT: „the transfer of the right to dispose of tangible property as owner”.

W jednolitym w tym zakresie orzecznictwie TSUE podkreśla się, że dla uznania, iż w danym przypadku doszło do opodatkowanej VAT dostawy towarów, nie ma znaczenia, czy doszło do przeniesienia własności w rozumieniu prawa danego państwa członkowskiego⁹. W wyroku z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV TSUE wskazał, że „dostawa towarów nie odnosi się do zbycia prawa własności zgodnie z procedurami przewidzianymi w obowiązującym prawie krajowym, lecz obejmuje wszelkie zbycie majątku rzeczowego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do dysponowania w rzeczywistości tym majątkiem, tak jakby była jego właścicielem. Ten pogląd zgodny jest z celem dyrektywy, która została opracowana między innymi w celu oparcia wspólnego systemu VAT na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu. Celowi temu mogłaby zagrozić sytuacja, gdyby warunek zaistnienia dostawy towarów – będącej jedną z trzech transakcji podlegających opodatkowaniu – różnił się w poszczególnych państwach członkowskich, jak to ma miejsce w przypadku warunków rządzących przeniesieniem prawa własności w prawie cywilnym”¹⁰.

Uzasadnieniem takiej konstrukcji podstawowej dla podatku od wartości dodanej transakcji, jaką jest dostawa towarów, jest potrzeba harmonizacji systemu VAT w obrębie Unii Europejskiej. Gdyby uznanie danej czynności za dostawę towarów warunkowane było spełnieniem szczególnych przesłanek kształtowanych np. przez prawo cywilne danego państwa członkowskiego, to nieuniknione byłoby zaistnienie przypadków, w których ta sama czynność byłaby odmiennie traktowana na potrzeby VAT w różnych państwach. Z punktu widzenia celów, jakim przyświecało wprowadzenie wspólnego systemu VAT (neutralność, promocja rozwoju rynku wewnętrznego itd.), byłoby to zjawisko wysoce niepożądane.

W literaturze wskazuje się, że kluczowym elementem dostawy towarów jest przejście faktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią¹¹. Dostawa towarów sprowadza się zatem do przeniesienia ekonomicznego władztwa nad towarem – konsekwencje cywilnoprawne dokonanej czynności są zatem drugorzędne.

⁹ Zob. także wyroki TSUE z dnia 21 listopada 2013 r. w sprawie C-494/12 Dixons Retail plc oraz z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-237/09 państwo belgijskie v. Nathalie De Fruytier.

¹⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz do art. 108*.

¹¹ *Ibidem*.

Z unijną koncepcją dostawy towarów, rozumianą jako przejście ekonomicznego władztwa nad rzeczą, koresponduje art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem czynności podlegające opodatkowaniu VAT (a zatem także dostawa towarów) są objęte podatkiem „niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”.

Jak już wspomniano, art. 108 u.p.t.u. ma zastosowanie wówczas, gdy wystawiona przez dany podmiot faktura VAT nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Innymi słowy, jeśli faktura dokumentuje dokonanie dostawy towarów w rozumieniu art. 7 u.p.t.u., to nie może być mowy o zastosowaniu art. 108 u.p.t.u.

W konsekwencji kluczowym elementem, który należy ustalić w postępowaniu podatkowym, którego celem jest zweryfikowanie poprawności rozliczeń danego podmiotu na gruncie VAT, jest potwierdzenie, czy w odniesieniu do danej czynności dokumentowanej fakturą VAT doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Z drugiej strony poprawność, prawidłowość czy zgodność ze szczegółowymi zasadami dokonywania czynności prawnej, wyznaczonymi przez przepisy szczególne prawa cywilnego czy postępowania cywilnego, nie ma znaczenia prawnego dla ustalenia, czy w sprawie doszło do dokonania dostawy towarów.

Abstrahując w tym miejscu od bogatego orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych odnoszących się do tzw. dobrej wiary w VAT, trzeba zwrócić uwagę na szczególny status komornika. W świetle art. 18 u.p.t.u. komornik, dokonując sprzedaży licytacyjnej, działa w charakterze płatnika. Jest zatem zobowiązany do obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku z tytułu dostawy egzekucyjnej na rachunek właściwego organu podatkowego. W literaturze trafnie wskazuje się, że celem regulacji, które nakładają na komornika sądowego obowiązki płatnika, jest zapewnienie skutecznego poboru podatku. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do dostawy egzekucyjnej, w ramach której podatnikiem jest dłużnik, a więc podmiot, co do solidności którego można mieć uzasadnione wątpliwości¹².

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r. (P 44/07) wyraźnie wskazano, że komornik jest jedynie „podmiotem pośredniczącym” pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem, „wyręczającym” podatnika w wykonaniu ciężącego na nim obowiązku podatkowego. W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny badał zgodność z Konstytucją RP regulacji nakładających na komorników sądowych obowiązki płatnika podatku.

¹² Zob. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020.

Elementem oceny zgodności z Konstytucją RP art. 18 u.p.t.u. było ustalenie, czy komornik sądowy w praktyce ma faktyczną i prawną możliwość realizacji obowiązków płatnika podatku. Trybunał Konstytucyjny nie dopatrzył się sprzeczności tej regulacji z ustawą zasadniczą właśnie dlatego, że w toku analizy prawnej doszedł do wniosku, iż komornicy mają możliwość wywiązania się z obowiązków nałożonych na nich przez prawo w tym zakresie.

Warto zauważyć, że również TSUE przeprowadził analizę legalności art. 18 u.p.t.u. – tu: z Dyrektywą VAT. W wyroku z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Manikowski TSUE podkreślił, że art. 18 u.p.t.u. jest zgodny z prawem unijnym – choć pod pewnymi warunkami. Trybunał zaznaczył, że „zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę podatku od wartości dodanej od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji w wypadku, gdy nie wykona on obowiązku pobrania i wpłacenia tego podatku, pod warunkiem że dany komornik sądowy faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku”. Oznacza to, że niezgodne z prawem unijnym byłoby ustanowienie takich regulacji krajowych, które nakładałyby na komornika obowiązki płatnika podatku z tytułu dokonywanych dostaw w ramach postępowania egzekucyjnego w sytuacji, w której komornik nie miałby instrumentów faktycznych i prawnych służących wykonaniu tych obowiązków¹³.

Uderzająca zbieżność poglądów polskiego Trybunału Konstytucyjnego oraz TSUE w tym zakresie prowadzi do wniosku, że działanie organu władzy państwowej, które prowadziłyby do nałożenia na komornika obowiązków niemożliwych do spełnienia, byłoby sprzeczne z Konstytucją RP oraz unijną zasadą proporcjonalności.

Warto przy tym podkreślić, że w sytuacji, w której komornik pobrał podatek i wpłacił go na rachunek właściwego urzędu skarbowego, nie istnieje ryzyko uszczuplenia należności podatkowych Skarbu Państwa. Jeśli tak, to rola komornika – jako płatnika – została odegrana. Jak już wspominaliśmy, elementem normy z art. 108 u.p.t.u. powinno być ustalenie, czy w danej sprawie istnieje zagrożenie naruszenia interesu Skarbu Państwa. Jest to wykluczone w sytuacji, w której komornik wpłaca należny podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

¹³ A. Wesołowska, *Status komornika na gruncie podatku VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 26 marca 2015 r., C-499-13*, LEX/el.

Dostawa towarów to przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Wynika to bezpośrednio z art. 7 ust. 1 u.p.t.u., dyrektywy VAT, co potwierdza i rozwija bogate orzecznictwo TSUE i polskich sądów administracyjnych oraz doktryna podatkowa. Nie ulega wątpliwości, że stwierdzenie istnienia ewentualnej „zmony” pomiędzy stronami transakcji, mającej na celu uzyskanie korzyści podatkowych, nie może mieć znaczenia prawnego dla ustalenia, czy w sprawie doszło w ogóle do dokonania dostawy towarów.

Obciążenie komornika odpowiedzialnością za ewentualną wadliwość transakcji stałoby wówczas w jaskrawej sprzeczności z tezami wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r. (P 44/07) oraz TSUE w sprawie C-499/14. W orzeczeniach tych warunkowo dopuszczono zgodność odpowiednio: z Konstytucją RP oraz zasadą neutralności VAT nałożenia na komorników obowiązków płatnika podatku od towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny oraz TSUE wskazały wyraźnie, że wymogiem dopuszczalności art. 18 u.p.t.u. jest zagwarantowanie faktycznych możliwości wywiązania się przez komornika z obowiązków płatnika nałożonych tym przepisem oraz odpowiednimi przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴. Przykładowo – wydaje się, że można wymagać od komornika ustalenia stanu faktycznego niezbędnego do opodatkowania VAT dostawy nieruchomości (np. ustalenia statusu dłużnika jako podatnika VAT). W tym zakresie część sądów administracyjnych dopuszcza nawet zastosowanie względem komornika art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w razie wystawienia faktury VAT z naliczonym podatkiem w sytuacji, w której transakcja nie podlegała opodatkowaniu.

Trzeba jednak bardzo wyraźnie podkreślić, że w przypadku, w którym komornik wystawia fakturę VAT, co do której organ podatkowy twierdzi, że nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego – decyzja z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. może być wydana wyłącznie względem dłużnika – o ile komornik nie wiedział o ewentualnych nieprawidłowościach leżących po stronie dłużnika (ewentualnie dłużnika i wierzyciela).

Wydanie decyzji na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. względem komornika w sytuacji, w której podstawą jest domniemana przez organ podatkowy „zmona” pomiędzy wierzycielami a dłużnikami, stanowi jaskrawe, widoczne „na pierwszy rzut oka” naruszenie Konstytucji RP oraz zasady neutralności w VAT.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020.

Lasiński-Sulecki K., *Glosa do wyroku TK z dnia 19 września 2000 r., C-454/98*, LEX/el.

Michalik T., *VAT. Komentarz do art. 108*, Warszawa 2021.

Wesołowska A., *Status komornika na gruncie podatku VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 26 marca 2015 r., C-499-13*, LEX/el.

AUCTION SALE AND PREREQUISITES FOR APPLICATION OF ARTICLE 108 PARAGRAPH 1 OF THE VAT ACT

Summary. The purpose of the article is to determine the conditions for imposing an obligation to pay tax under Article 108 Section 1 of the Law on Goods and Services Tax on a bailiff who documents an auction sale with VAT invoice in a situation where the tax authority considers that the invoice does not document a real economic event. The article focuses on the sanction-preventive legal nature of the provision of Article 108 paragraph 1 of the Law on Goods and Services Tax in the context of the legal role of the bailiff in the system of collection of this tax in the light of case law of the Court of Justice of the EU, administrative courts and the Constitutional Court.

Keywords: VAT, bailiff, invoice

WPLYW STRUKTURY STAWEK PODATKU AKCYZOWEGO NA RYNEK POSZCZEGÓLNYCH WYROBÓW AKCYZOWYCH¹

Streszczenie. System poboru akcyzy w Unii Europejskiej, a także w Polsce, oparty głównie na procedurze zawieszenia poboru akcyzy, jest najszczelniejszym systemem poboru podatków. Bardzo duży wpływ na rynek wyrobów akcyzowych ma ustalenie stawek podatku akcyzowego na alkohol etylowy, piwo, wino i napoje fermentowane oraz papierosy, tytoń do palenia czy wyroby nowatorskie do 2027 r. (na okres pięciu lat). W przypadku napojów alkoholowych ustalone stawki akcyzy utrzymują relację stawki podatkowej między napojami wysokoprocentowymi, takimi jak wódka, a napojami niskoprocentowymi, takimi jak piwo i wino. Jednak ze względu na dużą wrażliwość na zmiany cen w przypadku relatywnie tanich pojedynczych napojów niskoalkoholowych, takich jak piwo, ich spożycie może być ograniczone kosztem napojów wysokoalkoholowych. W przypadku wyrobów tytoniowych, a zwłaszcza papierosów, relacja obciążenia akcyzą papierosów tanich do drogich zostanie utrzymana w dłuższej perspektywie, ponieważ po pierwszym roku obowiązywania nowych stawek równomierny wzrost opłaty będzie wynikał z zastosowania wyższej stawki kwotowej. Jednakże w odniesieniu do produktów alternatywnych dla papierosów, takich jak e-papierosy i produkty nowatorskie, taka równowaga nie została zachowana, ponieważ stawki dla wyrobów nowatorskich

* Doradca podatkowy, partner w BBGTAX Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o., e-mail: kancelaria@bbgtax.pl, <https://orcid.org/0000-0002-3312-6190>

¹ Tekst przygotowany przy wykorzystaniu informacji zawartych w uzasadnieniu do ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym.

znacznie wzrosły, podczas gdy stawki dla e-papierosów pozostały niezmienione. Stawki na tradycyjne papierosy również pozostały niezmienione w pierwszym roku, zwiększono jedynie stawkę minimalną, ale w mniejszym stopniu niż inflacja. W rezultacie nawet papierosy objęte tą minimalną stawką są realnie nie mniej dostępne ekonomicznie. Ponadto rynek nadal oferuje papierosy po cenach znacznie niższych od średniej ważonej wartości papierosów w poprzednim roku. Na strukturę rynku nie powinny jednak wpływać planowane podwyżki stawek podatku akcyzowego na tytoń do palenia, wyroby innowacyjne i papierosy, począwszy od 2023 r., ponieważ rosną one równo (poza e-papierosami) o 10% na wszystkie produkty i są realizowane poprzez zwiększenie stawki kwotowej.

Słowa kluczowe: akcyza, podatek, stawki, wyroby akcyzowe, alkohol, papierosy, piwo, wino

1. SYSTEM POBORU PODATKU AKCYZOWEGO – UWAGI WPROWADZAJĄCE

Podatek akcyzowy to jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetowych² i jedna z najstarszych danin publicznych.

System poboru podatku akcyzowego to jeden z najszczelniejszych systemów poboru podatku, nie tylko w Polsce, ale i w Unii Europejskiej. Wynika to z efektywnej harmonizacji w całej Wspólnocie przepisów systemu, który wymusza konieczność rejestracji wszystkich podmiotów zamierzających produkować wyroby akcyzowe i dokonywać obrotu nimi, również w trybie zawieszonoego poboru akcyzy. System ten wymusza także konieczność złożenia zabezpieczenia na poczet ewentualnych przyszłych należności podatkowych, co gwarantuje pewność poboru tego podatku w razie jakichkolwiek nieprawidłowości.

System poboru podatku akcyzowego w Unii Europejskiej i w Polsce oparty jest głównie na procedurze zawieszonoego poboru podatku akcyzowego. W procedurze tej funkcjonują następujące podmioty: składy podatkowe, zarejestrowani odbiorcy i zarejestrowani wysyłający. W składach podatkowych wyroby akcyzowe są produkowane i przechowywane. Zarejestrowany odbiorca to podmiot, który ma uprawnienia do potwierdzenia odbioru wyrobów w systemie zawieszonoego poboru, a zarejestrowany wysyłający może wprowadzić do systemu zawieszonoego poboru podatku akcyzowego wyroby pochodzące z importu.

Przemieszczanie wyrobów akcyzowych pomiędzy tymi podmiotami odbywa się na podstawie dokumentów towarzyszących, w elektronicznym systemie. System EMCS (*Excise Movement and Control System*) to platforma informatyczna służąca między innymi do wystawiania dokumentu, w którym zawarta jest informacja o wysyłanym wyrobie, odbiorcy tego wyrobu, jak również o nadawcy. Informacja ta podlega on-line weryfikacji

² E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 153–159.

w systemie informatycznym co do zgodności ze złożonym przez wysyłającego zabezpieczeniem, jak również co do uprawnień odbiorcy do odbioru danego wyrobu. Komunikaty z systemu są przekazywane również do właściwych organów, zarówno w zakresie wysyłającego, jak i odbierającego, co zapewnia możliwość fizycznej kontroli przemieszczanych wyrobów.

Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstaje już w momencie produkcji wyrobu akcyzowego, natomiast powstanie obowiązku podatkowego nie powoduje konieczności zapłaty akcyzy, jeżeli wyroby akcyzowe są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Wtedy następuje przesunięcie w czasie daty powstania zobowiązania podatkowego, czyli skonkretyzowanej powinności zapłaty akcyzy, która ma miejsce w momencie, gdy wyroby opuszczają system zawieszzonego poboru, to znaczy są przekazywane do konsumpcji. Podobnie jest w przypadku importu, kiedy obowiązek podatkowy powstaje w momencie powstania długu celnego, a importer zdecyduje się na objęcie wyrobu procedurą zawieszzonego poboru.

Podatnikiem podatku akcyzowego co do zasady jest podmiot wyprawdzający wyrób akcyzowy z systemu zawieszzonego poboru akcyzy. Jest to przeważnie skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca.

System poboru podatku akcyzowego oparty jest na klasyfikacji wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym nomenklaturze scalonej (CN)³, czyli klasyfikacji stworzonej dla poboru cel.

W systemie występują również uproszczenia i zwolnienia. Niektóre wyroby akcyzowe oznaczane są znakami akcyzy w postaci banderol, inne są barwione i oznaczane znacznikami w celu zabezpieczenia płatności podatku akcyzowego.

Podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim i cenotwórczym, więc ma bezpośredni wpływ na cenę wyrobu. Podatek akcyzowy zwiększa również podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, który powiększa jego oddziaływanie na cenę w wysokości 23%.

2. ZMIANY STAWEK NA WYROBY AKCYZOWE

Rok 2022 to początek wielu zmian podatkowych zwanych Polskim Łądem, dotyczących głównie sfery podatków dochodowych. Duże zmiany dotyczą też podatku akcyzowego, a szczególnie stawek na wyroby akcyzowe.

³ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1719/2005 z dnia 27 października 2005 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2657/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

Można śmiało powiedzieć, że mamy „dobrą zmianę” odnośnie do sposobu informowania uczestników rynku o planowanych podwyżkach. Już samo przyjęcie 29 października 2021 roku ustawy zmieniającej ustawę o podatku akcyzowym, wprowadzającej podwyżki na lata następne, jest pozytywną zmianą w stosunku do praktyki stosowanej w latach poprzednich, czyli wprowadzania zmian wysokości podatku akcyzowego w grudniu. Jednak same propozycje podwyżek nie są już tak dobrze oceniane.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁴ wprowadza zmiany stawek podatkowych dla poszczególnych wyrobów alkoholowych, poszczególnych wyrobów tytoniowych oraz ich substytutów. Ustawa ustala stawki podatku akcyzowego dla tych wyrobów w poszczególnych latach, za pomocą tzw. mapy drogowej, czyli harmonogramu podwyżek podatku akcyzowego w latach 2023–2027 na:

- 1) alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane i wyroby pośrednie co roku o 5%;
- 2) papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki i wyroby nowatorskie oraz susz tytoniowy poprzez podniesienie stawki kwotowej co roku o 10%.

Ta dalekowzrocność ustawodawcy oraz wysokość stawek mają określony wpływ na rozwój poszczególnych rynków wyrobów akcyzowych. Wpływ właśnie wprowadzonego kształtu stawek podatku akcyzowego na rynek wyrobów akcyzowych będzie przedmiotem analizy niniejszego tekstu.

W uzasadnieniu do ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw czytamy, że celem proponowanych rozwiązań jest realizowanie zadań Rady Ministrów w zakresie polityki prozdrowotnej poprzez ograniczanie dostępności cenowej napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i ich substytutów oraz zniwelowanie skutków inflacji, jaka w najbliższych latach prowadziłaby stopniowo do relatywnego spadku cen używek w stosunku do cen innych wyrobów konsumpcyjnych.

Polityka akcyzowa państwa jest ważną częścią polityki fiskalnej, ale jednocześnie stanowi doskonałe narzędzie regulujące poziom konsumpcji używek mających negatywny wpływ na zdrowie społeczeństwa. Pośrednio ma ona przełożenie na możliwość kontrolowania szkód zdrowotnych ponoszonych przez społeczeństwo oraz wielkości nakładów na działalność profilaktyczną i ich leczenie.

⁴ Dz.U. poz. 2313.

Ze względu na przedmiot opodatkowania akcyza pełni funkcję zdrowotną poprzez oddziaływanie na cenę, prowadzące do ograniczenia konsumpcji⁵.

3. NAPOJE ALKOHOLOWE

Do napojów alkoholowych w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym zalicza się alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane oraz wyroby pośrednie.

Do alkoholu etylowego w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym zalicza się:

- 1) wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury scalonej;
- 2) wyroby objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00, o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości;
- 3) napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy.

Podstawą opodatkowania alkoholu etylowego jest liczba hektolitrów alkoholu etylowego 100% vol. w temperaturze 20°C zawartego w gotowym wyrobie.

Stawka akcyzy na alkohol etylowy do 2021 roku wynosiła 6275,00 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego 100% vol. zawartego w gotowym wyrobie.

Piwem w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2203 00 oraz wszelkie wyroby zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, objęte pozycją CN 2206 00, jeżeli rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% objętości.

Stawka akcyzy na piwo do 2021 roku wynosiła 8,57 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu. Podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato.

Winem w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym jest:

- 1) wino niemusujące – wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 i 2205, z wyjątkiem wina musującego określonego w pkt 2:
 - o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 15% objętości, pod warunkiem że

⁵ W. Zgliczyński, J. Pinkas, *Polityka regulacyjna państwa a wybory prozdrowotne*, [w:] *Współczesne wyzwania zdrowia publicznego*, red. J. Pinkas, Warszawa 2021, s. 55–57.

- cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji, albo
- o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 15% objętości, lecz nieprzekraczającej 18% objętości, pod warunkiem że nie zawiera żadnych dodatków wzbogacających oraz że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji;
- 2) wino musujące – wszelkie wyroby oznaczone kodami CN 2204 10, 2204 21, 2204 29 10 oraz objęte pozycją 2205, które łącznie spełniają następujące warunki:
- znajdują się w butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka, umocowany za pomocą węzłów lub spinek, albo cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze,
 - mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającą 15% objętości,
 - cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji.

Podstawą opodatkowania wina jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu. Stawka akcyzy na wino do 2021 roku wynosiła 174,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu.

Napojami fermentowanymi w rozumieniu ustawy są:

- 1) musujące napoje fermentowane – wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2206 00 oraz wyroby oznaczone kodami CN 2204 10, 2204 21, 2204 29 10 i objęte pozycją 2205, niewymienione w przepisach jako wino, które znajdują się w butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka, umocowany za pomocą węzłów lub spinek, albo cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze, oraz:
- mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającą 13% objętości albo
 - mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 13% objętości, lecz nieprzekraczającą 15% objętości,
 - pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji;
- 2) niemusujące napoje fermentowane – niebędące musującymi napojami fermentowanymi określonymi w pkt 1 – wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 i 2205, z wyjątkiem wyrobów określonych jako wino,

oraz wyroby objęte pozycją CN 2206 00, z wyjątkiem wszelkich wyrobów określonych jako piwo:

- o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 10% objętości albo
- o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 10% objętości, lecz nieprzekraczającej 15% objętości,
- pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji.

Podstawą opodatkowania napojów fermentowanych jest liczba hektolitrow gotowego wyrobu.

Stawki akcyzy na napoje fermentowane do 2021 roku wynosiły:

- 1) na cydr i perry o kodach CN 2206 00 31, 2206 00 51 oraz 2206 00 81, o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu nieprzekraczającej 5% objętości – 97,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu;
- 2) na pozostałe napoje fermentowane – 174,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu.

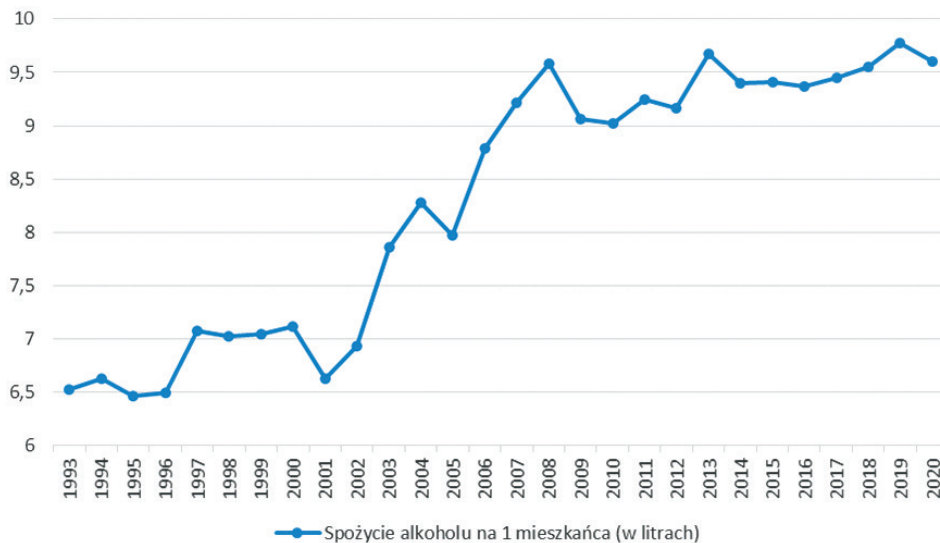
Wyroбами pośrednimi w rozumieniu ustawy są wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 22% objętości, objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00, z wyjątkiem wyrobów określonych jako piwo, wino i napoje fermentowane.

Podstawą opodatkowania wyrobów pośrednich jest liczba hektolitrow gotowego wyrobu. Stawka akcyzy na wyroby pośrednie do 2021 roku wynosiła 350,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu.

Jak wynika z powyższego, napoje alkoholowe to niejednorodna grupa wyrobów o bardzo różnym znaczeniu budżetowym w zakresie dochodów z podatku akcyzowego. Dominującą rolę pod tym względem odgrywa alkohol etylowy, najczęściej występujący pod postacią wódek czystych lub smakowych. Dochody z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego kształtują się na poziomie 8 mld złotych. Wynika to z faktu, iż wśród innych napojów alkoholowych to właśnie alkohol etylowy jest obciążony najwyższą stawką podatku akcyzowego. Dla porównania dochody z piwa to kwota około 3,4 mld złotych, a dochody z podatku akcyzowego razem od napojów fermentowanych, wina i produktów pośrednich to kwota niespełna 400 tys. zł.

Analizując ten temat, warto również wskazać, z jakimi ilościami na tym rynku mamy do czynienia.

Spżycie alkoholu w litrach na jednego mieszkańca przedstawiono na wykresie 1.



Wykres 1. Spożycie alkoholu w litrach na jednego mieszkańca

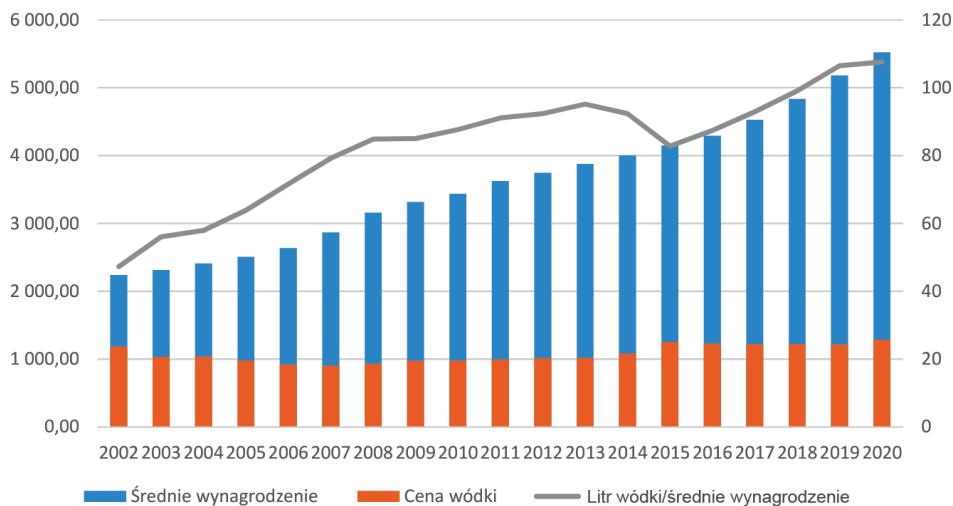
Źródło: Druk nr 1673. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1673> (dostęp: 30.06.2022).

Komentując te dane, należy zaznaczyć, że dotyczą one spożycia alkoholu na jednego mieszkańca w różnych postaciach – od wódki czy wręcz spirytusu, przez wino, do piwa oraz różnych podobnych wyrobów. Widać z nich, że w latach 2002–2008 wzrost spożycia alkoholu był zdecydowany, następnie miały miejsce duże wahania do 2013 roku, po czym ponownie widać tendencję wzrostową z niewielkim spadkiem w 2020 roku.

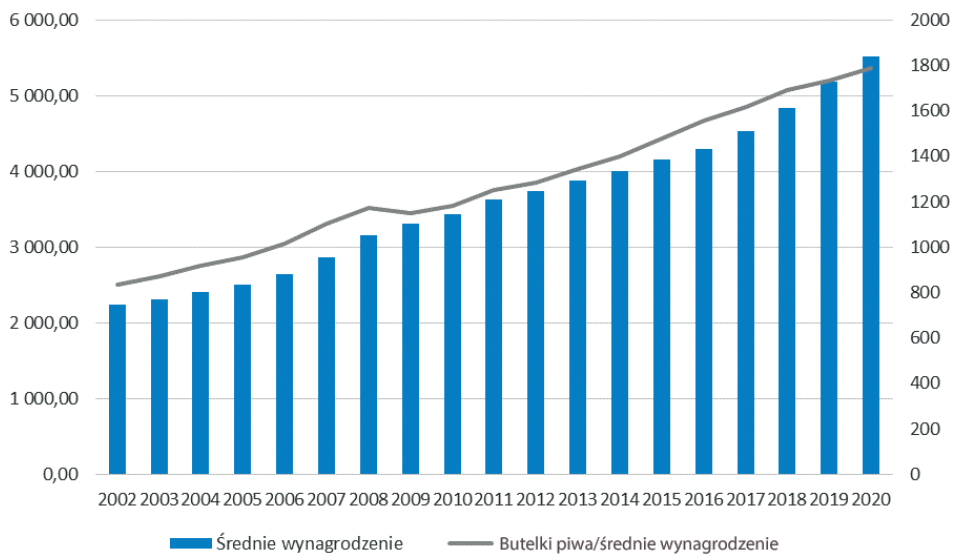
Wraz ze wzrostem średniego wynagrodzenia za miesięczną wypłatę można kupić coraz większą ilość używek, co obrazują wykresy 2–4.

Wraz ze wzrostem średniego wynagrodzenia za miesięczną wypłatę można kupić coraz większą ilość wódki (w 2015 średnie wynagrodzenie wystarczało na około 83 litry wódki, a w 2020 już na ponad 107 litrów).

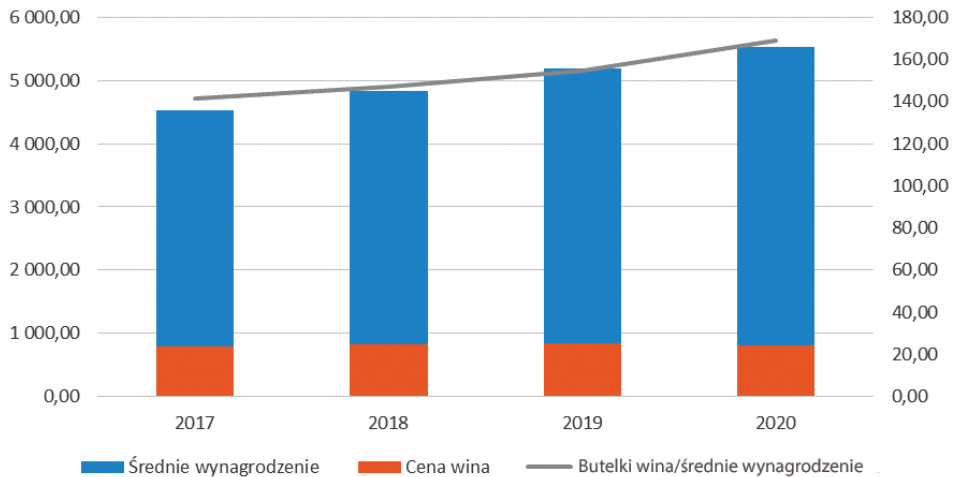
Wraz ze wzrostem średniego wynagrodzenia za miesięczną wypłatę można kupić coraz większą liczbę butelek piwa (w 2002 roku średnie wynagrodzenie wystarczało na około 836 butelek, a w 2020 roku już na 1787 butelek).



Wykres 2. Siła nabywcza a wódka
Źródło: Druk nr 1673; wódka czysta 40% – za 0,5 l.



Wykres 3. Siła nabywcza a piwo
Źródło: Druk nr 1673; piwo jasne pełne, butelkowane – za 0,5 l.



Wykres 4. Siła nabywcza a wino

Źródło: Druk nr 1673; wino białe gronowe, wytrawne – za 0,75 l.

4. SZCZEGÓŁOWY ZAKRES INDEKSACJI STAWEK W LATACH

Z zakresu indeksacji akcyzy na używki wyłączono cydr i perry o mocy nieprzekraczającej 5% (wyroby te pozostaną opodatkowane preferencyjną stawką podatku akcyzowego w wysokości 97 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu) w celu rozwoju tego rynku i pośredniego wspierania produkcji sadowniczej, stanowiącej jeden z filarów polskiego rolnictwa.

Szczegółowy zakres wdrożonych zmian obejmuje:

1) napoje alkoholowe, w tym:

a) alkohol etylowy:

- w 2022 r. podwyżka z 6275,00 zł/hl 100% vol. do kwoty 6903,00 zł/hl 100% vol.,
- w 2023 r. podwyżka z 6903,00 zł/hl 100% vol. do kwoty 7248,00 zł/hl 100% vol.,
- w 2024 r. podwyżka z 7248,00 zł/hl 100% vol. do kwoty 7610,00 zł/hl 100% vol.,
- w 2025 r. podwyżka z 7610,00 zł/hl 100% vol. do kwoty 7991,00 zł/hl 100% vol.,
- w 2026 r. podwyżka z 7991,00 zł/hl 100% vol. do kwoty 8391,00 zł/hl 100% vol.,
- w 2027 r. podwyżka z 8391,00 zł/hl 100% vol. do kwoty 8811,00 zł/hl 100% vol.;

b) piwo:

- w 2022 r. podwyżka z 8,57 zł/hl st. Plato do kwoty 9,43 zł/hl st. Plato,
- w 2023 r. podwyżka z 9,43 zł/hl st. Plato do kwoty 9,90 zł/hl st. Plato,
- w 2024 r. podwyżka z 9,90 zł/hl st. Plato do kwoty 10,40 zł/hl st. Plato,
- w 2025 r. podwyżka z 10,40 zł/hl st. Plato do kwoty 10,92 zł/hl st. Plato,
- w 2026 r. podwyżka z 10,92 zł/hl st. Plato do kwoty 11,47 zł/hl st. Plato,
- w 2027 r. podwyżka z 11,47 zł/hl st. Plato do kwoty 12,04 zł/hl st. Plato;

c) wyroby winiarskie, w tym:

- wino i napoje fermentowane:
 - w 2022 r. podwyżka z 174,00 zł/hl do kwoty 191,00 zł/hl,
 - w 2023 r. podwyżka z 191,00 zł/hl do kwoty 201,00 zł/hl,
 - w 2024 r. podwyżka z 201,00 zł/hl do kwoty 211,00 zł/hl,
 - w 2025 r. podwyżka z 211,00 zł/hl do kwoty 222,00 zł/hl,
 - w 2026 r. podwyżka z 222,00 zł/hl do kwoty 233,00 zł/hl,
 - w 2027 r. podwyżka z 233,00 zł/hl do kwoty 245,00 zł/hl,
- wyroby pośrednie:
 - w 2022 r. podwyżka z 350,00 zł/hl do kwoty 385,00 zł/hl,
 - w 2023 r. podwyżka z 385,00 zł/hl do kwoty 404,00 zł/hl,
 - w 2024 r. podwyżka z 404,00 zł/hl do kwoty 424,00 zł/hl,
 - w 2025 r. podwyżka z 424,00 zł/hl do kwoty 445,00 zł/hl,
 - w 2026 r. podwyżka z 445,00 zł/hl do kwoty 467,00 zł/hl,
 - w 2027 r. podwyżka z 467,00 zł/hl do kwoty 490,00 zł/hl.

Wzrost stawek podatku akcyzowego będzie oznaczać wzrost cen napojów alkoholowych. Ministerstwo Finansów zakłada, że w przypadku przeniesienia przez podmioty obciążeń fiskalnych w zakresie podatku akcyzowego na konsumentów prawdopodobny jest następujący wzrost cen wyżej wymienionych wyrobów, a mianowicie:

Rok	Prognozowana cena butelki w zł z VAT po podwyżkach stawek akcyzy			
	Cena 0,5 l butelki wódki 40% vol.	Cena 0,75 l butelki wina wytrawnego	Cena 0,5 l piwa 12 Plato	Cena 0,5 l butelki wyrobu pośredniego
2021	22,0	20,00	2,80	30,00
2022	23,5	20,16	2,86	30,22
2023	24,4	20,25	2,90	30,33
2024	25,3	20,34	2,94	30,46
2025	26,2	20,44	2,97	30,58
2026	27,2	20,54	3,01	30,72
2027	28,2	20,65	3,06	30,86

Nakładając jednak na te wzrosty obciążenia wynikające z prognozowanej inflacji oraz wzrostu cen surowców i energii, należy spodziewać się dużo większego wzrostu cen.

Trzeba jednak zwrócić uwagę na obserwowaną od lat mniejszą podatność na inflację cen wyrobów akcyzowych⁶.

W kontekście tak ukształtowanych obciążeń na następne lata, należy się zastanowić, jaki będą one miały wpływ na strukturę rynku alkoholu. Rynek winiarski rządzi się swoimi prawami i jest mało konkurencyjny dla alkoholi mocnych. Inaczej jest z piwem, z którym od lat konkuruje rynek alkoholi mocnych, próbując odebrać część klientów, stosując chociażby małe opakowania (tzw. małpki) za cenę zbliżoną do ceny piwa. Piwo ma jednak preferencje w podatku akcyzowym, przeliczając na 1% alkoholu. Wynika to z kosztów produkcji piwa, które są prawie trzykrotnie wyższe niż np. wódki oraz z polityki zdrowotnej państwa, która preferuje alkohole niskoprocentowe. Ta preferencja przy kształtowaniu stawek została zachowana, dlatego należy sądzić, że obecny stosunek spożywanego piwa i napojów wysokoprocentowych co do zasady powinien zostać zachowany. Jednak konsumenci piwa dużo gorzej reagują nawet na stosunkowo niewielki wzrost cen niż konsumenci alkoholi mocnych. To zjawisko może spowodować spadek spożycia piwa względem alkoholi mocnych. Należy również odnotować, że na rynek piwa bardzo oddziałuje obecna pandemia i ograniczenia z nią związane. Brak imprez sportowych czy w ogóle spotkań

⁶ J. Ceglarz, J. Frączyk, *Polska krajem taniego alkoholu. Tu inflacja aż tak nie doskwiera*, 2021, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/w-polsce-alkohol-tani-jak-malozdzie-przez-10-lat-sporo-sie-zmienilo/eyt3g5q> (dostęp: 30.06.2022).

towarzyskich w większym gronie, na świeżym powietrzu prowadzi do spadku spożycia piwa i ten trend narasta, w odróżnieniu od wzrostu sprzedaży napojów wysokoprocentowych. Należy przewidywać, że tendencja ta utrzyma się w najbliższym czasie, ponieważ przyzwyczajenia zostają na długo, a ich zmiana, a tym samym powrót do towarzyskiego spożywania słabych alkoholi wymaga czasu.

5. WYROBY TYTONIOWE, SUSZ TYTONIOWY, PŁYN DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH I WYROBY NOWATORSKIE

W przypadku wyrobów tytoniowych oraz ich substytutów sytuacja w zakresie oddziaływania stawek akcyzy na strukturę rynku jest dużo bardziej skomplikowana niż w przypadku napojów alkoholowych. Wynika to z faktu, iż opodatkowanie części tych wyrobów uzależnione jest nie tylko od ilości lub masy, ale również od ich ceny. Ponadto w przypadku wyrobów tytoniowych możliwe jest używanie alternatywnych wyrobów. Nie bez znaczenia są też zachodzące na rynku zmiany wynikające z mody na stosowanie nowoczesnych urządzeń służących do konsumpcji substytutów tradycyjnych papierosów.

Dla potrzeb podatku akcyzowego do wyrobów tytoniowych zalicza się, bez względu na kod CN, papierosy, tytoń do palenia, cygara i cygaretki.

Za papierosy dla potrzeb podatku akcyzowego uznaje się tytoń zrolowany, nadający się do palenia w tej postaci, który nie jest cygarami ani cygaretkami, tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w tutkach z bibuły papierosowej, tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest owijany w bibułę papierosową. Tytoń zrolowany określany jako papieros ma również ograniczenia co do jego długości.

Dla potrzeb akcyzy wyróżnia się ponadto cygara lub cygaretki, zdefiniowane jako tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu lub tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w naturalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu, pokrywającym produkt w całości, łącznie z filtrem, tam, gdzie zachodzi taka konieczność, ale nie ustnik, w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 grama i nie więcej niż 10 gramów, a obwód, równy przynajmniej jednej trzeciej długości, wynosi nie mniej niż 34 milimetry – jeżeli są oraz mogą być przeznaczone wyłącznie do palenia w stanie niezmienionym.

Innym wyrobem tytoniowym jest tytoń do palenia, określony jako tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego. Tytoniem do palenia są również odpady tytoniowe, będące pozostałościami liści tytoniu i produktami ubocznymi, uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych, oddane do sprzedaży detalicznej, niebędące papierosami, cygarami lub cygaretkami, a nadające się do palenia.

Stawki akcyzy na wyroby tytoniowe mają charakter mieszany, a ich podstawą jest zarówno jednostka miary, jak i procent ceny detalicznej, którą producenci papierosów mają obowiązek nadrukować na każdej paczce. Stawki te w 2021 roku wynosiły:

- 1) na papierosy – 228,10 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- 2) na tytoń do palenia – 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- 3) na cygara i cygaretki – 433,00 zł za każdy kilogram.

Na papierosy lub tytoń do palenia nieobjęte obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy i nieoznaczone maksymalną ceną detaliczną stawki akcyzy są inne i do 2021 r. wynosiły:

- 1) na papierosy – 378,38 zł za każde 1000 sztuk;
- 2) na tytoń do palenia – 252,25 zł za każdy kilogram.

Z uwagi na wysoką część procentową stawki podatku akcyzowego występuje zjawisko obniżania cen papierosów w celu zdobycia jak największego rynku. Dzieje się tak również z uwagi na zmniejszającą się wagę tytoniu w papierosach. Kiedyś przyjmowano, że jeden papieros to około 1 grama tytoniu, dzisiaj jest to około 0,5 grama, a w przypadku papierosów tzw. slim nawet niecałe 0,4 grama. Dla porównania w wyrobach nowatorskich tytoń to około 0,3 grama. Żeby przeciwdziałać temu procederowi, wprowadzono mechanizm tzw. minimalnej stawki podatku akcyzowego na papierosy. Minimalna stawka akcyzy na papierosy do końca 2021 roku wynosiła 100% całkowitej kwoty akcyzy (obecnie od 2022 r. 105%), naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów z poprzedniego roku. Niestety, nadal większa część papierosów na rynku to papierosy najtańsze, czyli takie, od których uiszczana jest akcyza minimalna.

Do wyrobów tytoniowych zalicza się również susz tytoniowy, będący tak naprawdę surowcem do produkcji wyrobów tytoniowych. Opodatkowano go ze względów prewencyjnych, w związku z tym, że często stanowił

surowiec dla nielegalnych fabryk papierosów, a także sprzedawany był konsumentom, którzy po rozdrobnieniu przygotowywali z niego papierosy. Obowiązek podatkowy od tych wyrobów powstaje tylko w sytuacji stwierdzenia nieprawidłowości w obrocie tym wyrobem.

Za susz tytoniowy uznaje się, bez względu na wilgotność, tytoń, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym. Podstawą opodatkowania suszu tytoniowego jest jego ilość wyrażona w kilogramach. Stawka akcyzy na susz tytoniowy wynosi 252,25 zł za każdy kilogram. W przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego lub importu suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, lub sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy – bez jego oznaczenia znakami akcyzy, stawka akcyzy wynosi 504,50 zł za każdy kilogram.

Z rynkiem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, takich jak papierosy czy tytoń do palenia, od 2006 roku konkurują papierosy elektroniczne. Są to urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku, służące do spożywania – za pomocą ustnika – pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki. Urządzenia te nie są opodatkowane podatkiem akcyzowym. Opodatkowany jest jedynie płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu, zawierająca glikol lub glicerynę. Podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość wyrażona w mililitrach. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 0,55 zł za każdy mililitr. W przypadku niezgodnej z przepisami produkcji płynu do papierosów stosuje się stawkę sankcyjną, która stanowi dwukrotność stawki podstawowej.

Pod koniec 2017 roku pojawiły się kolejne wyroby konkurujące z tradycyjnymi wyrobami tytoniowymi – tzw. wyroby nowatorskie. Podobnie jak e-papierosy nie służą one do palenia, tylko – za pośrednictwem urządzeń podgrzewających – do inhalacji aerozolem, bez spalania mieszaniny.

Wyroby nowatorskie to wyroby będące mieszaniną, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy. Wyrobem nowatorskim jest również mieszanina, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych.

Podstawą opodatkowania wyrobów nowatorskich jest ich ilość wyrażona w kilogramach. Stawka akcyzy na wyroby nowatorskie wynosi 155,79 zł

za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia.

Obecnie na rynku pojawił się kolejny substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych w postaci saszetek z tytoniem do żucia lub saszetek z nikotyną. Wyrób ten w Polsce obecnie nie podlega opodatkowaniu, a dyskusje nad sposobem i wielkością jego opodatkowania dopiero się rozpoczynają.

6. SPECYFIKA POSZCZEGÓLNYCH WYROBÓW TYTONIOWYCH, NIKOTYNOWYCH

6.1. Papierosy

Papierosy to w Polsce największa grupa wyrobów tytoniowych. Do obrotu w 2020 roku wprowadzono ponad 43 mld ich sztuk. Jest to też grupa wyrobów, w której najczęściej występują nadużycia związane z przemyceniem, nielegalną produkcją, nielegalnym wprowadzaniem do obrotu. O klientów tych wyrobów toczy się walka pomiędzy koncernami chcącymi sprzedać jak największą ilość swoich produktów, nawet kosztem braku zysku, w celu przyzwyczajenia klienta do marki. To w przypadku papierosów zaistniała potrzeba, by zastosować mechanizm zapobiegania zapasom w celu uzyskania możliwości oddziaływania na cenę wyrobu poprzez podwyżki akcyzy. Siła koncernów tytoniowych jest bowiem tak duża, że mogą one pozwolić sobie np. na roczne zapasy „wyrobów wyakcyzowanych przed podwyżką” (wyrobów z zapłaconą akcyzą, ze stawkami obowiązującymi przed podwyżką). Pozwala to z jednej strony zatrzymać klienta przy swoich wyrobach, a z drugiej przejąć część podwyżki wliczanej stopniowo w cenę. Mechanizm przeciwdziałania zapasom polega na ograniczeniu możliwości sprzedaży wyrobów oznaczonych banderolami z danego roku tylko przez dwa miesiące roku następnego. Mechanizm taki jest potrzebny, ponieważ papierosy jako jedyny wyrób opodatkowany jest w części, w zależności od liczby sztuk wyrobu, w odróżnieniu od innych wyrobów akcyzowych, których opodatkowanie uzależnione jest od wagi albo objętości.

Papierosy są również wyrobami, wśród których mamy do czynienia z tzw. wojnami cenowymi pomiędzy koncernami operującymi na rynku. „Wojny” te polegają na zaniżaniu cen w celu zdobycia jak największego rynku przez dany koncern. Zapobiegać temu zjawisku ma mechanizm minimalnej stawki podatku akcyzowego, który polega na tym, iż w przypadku papierosów o niższej cenie niż średnia ważona detaliczna cena ich

sprzedaży z roku poprzedniego stosuje się stawkę minimalną, tzn. na poziomie określonym dla średniej ważonej detalicznej ceny z poprzedniego roku. Z informacji uzyskanych z Ministerstwa Finansów wynika, że w 2020 r. papierosów o cenie równej lub niższej od średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży z poprzedniego roku było blisko 50%. Oznacza to, że połowa rynku papierosów była obciążona jedynie minimalną stawką podatku akcyzowego, czyli taką, jaka obowiązywała dla średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży w 2019 r. Sytuacja taka jest niepożądana zarówno z punktu widzenia wpływów budżetowych, jak i z punktu widzenia działania systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów tytoniowych. Warto tu wskazać również, że zgodnie z dyrektywą Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych⁷ unijne przepisy podatkowe dotyczące wyrobów tytoniowych wymagają zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i równocześnie wysokiego poziomu ochrony zdrowia, zgodnie z wymogiem art. 168 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, biorąc pod uwagę, że wyroby tytoniowe mogą być przyczyną poważnych problemów zdrowotnych, i że Unia Europejska jest stroną Ramowej konwencji Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu. Światowa Organizacja Zdrowia wskazuje, że podwyższenie podatków na wyroby tytoniowe jest najefektywniejszym sposobem ograniczenia używania tytoniu, szczególnie wśród młodzieży⁸.

Brak wpływu do budżetu spowodowany jest tym, iż minimalna stawka podatku akcyzowego ustalona jest w kwocie na jednostkę wyrobu i oparta jest na średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży wyrobów z poprzedniego roku, zamiast odnosić się do ceny wyrobu sprzedawanego na rynku w danym roku. Prowadzi to do braku spodziewanych wpływów z części procentowej stawki podatku akcyzowego.

Z kolei zaburzenie systemu poboru podatku akcyzowego polega na tym, iż system ten co do zasady oparty jest na mieszanej stawce podatku akcyzowego, to znaczy w części ustalonej od jednostki wyrobu, a w części od jego wartości. W przypadku stosowania minimalnej stawki podatku akcyzowego, ustalonej w kwocie na jednostkę wyrobu, na tak masową skalę, mamy do czynienia z zaburzeniem stosowania mieszanej stawki podatku

⁷ Dz.U. UE. L.2011.176.24.

⁸ *Regulacja rynku wyrobów tytoniowych w Polsce w ujęciu zdrowotnym i fiskalnym*, 2020, FPP-CALE, s. 8.

akcyzowego i uwzględniania w wartości wyrobu wielkości obciążenia tym podatkiem. W przypadku bowiem połowy rynku papierosów tak naprawdę znajduje zastosowaniem podatek kwotowy, wyliczony jedynie na podstawie średniej wartości cen z poprzedniego roku, zamiast stosowania systemu mieszanego stawki podatku akcyzowego, opartej zarówno na jednostce wyrobu, jak i na jego wartości.

6.2. Tytoń do palenia

Tytoń do palenia odgrywa w Polsce bardzo ważną rolę w przeciwdziałaniu poszukiwaniu wyrobów tytoniowych pochodzących z przemytu lub nielegalnej produkcji. Jest on zawsze niżej opodatkowany od papierosów – stanowi tańszą alternatywę tego wyrobu. Co do zasady występują dwa rodzaje tytoniu do palenia: tytoń do tzw. skrętów i tytoń fajkowy.

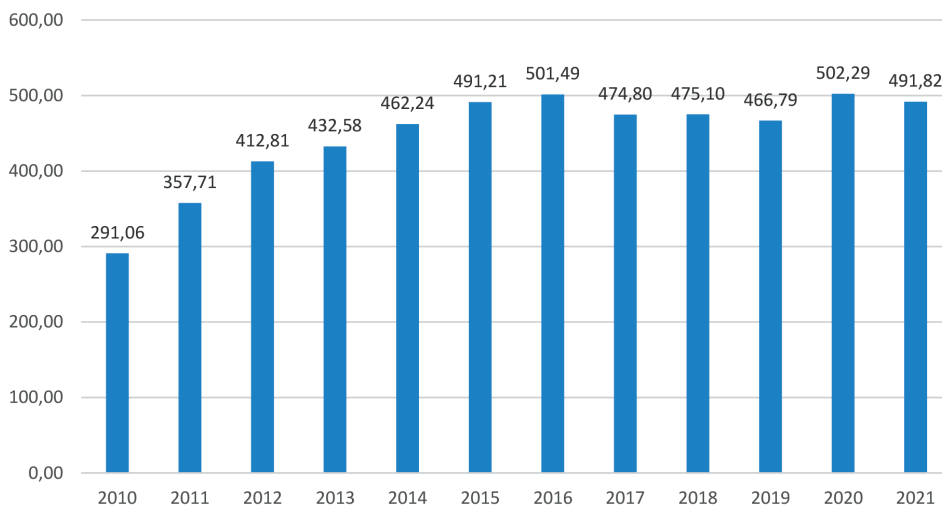
Tytoń fajkowy nie ma większego znaczenia pod względem budżetowym ani nie wiążą się z nim znaczne nadużycia. Charakteryzuje się tym, że jest pocięty lub poszarpany w poprzek włókien na drobne, równomierne kawałki, tak aby dobrze układał się w cybuchu fajki, w celu ubicia.

Tytoń do skrętów to wspomniana wcześniej tańsza alternatywa dla papierosów. Wykorzystywany jest do samodzielnego wytwarzania papierosów, zarówno manualnie, jak i z wykorzystaniem prostych urządzeń. Charakteryzuje się tym, iż jest pocięty w dłuższe kawałki w celu umożliwienia zwinienia ich w kształt wałka, owinięcia bibułką i w ten sposób konsumowania przez spalenie. Zawsze jednak powinno odbywać się to dla własnych potrzeb, domowym sposobem. W tym aspekcie w przeszłości pojawiały się nieprawidłowości, związane z występowaniem w miejscach publicznych automatów, które po włożeniu do nich tytoniu do palenia albo np. cygara imprezowego i bibulek, produkowały w sposób masowy papierosy. Niejednokrotnie w tego typu automatach do produkcji papierosów służył również tytoń nielegalnego pochodzenia, od którego nie odprowadzono w ogóle podatku akcyzowego, co oczywiście powodowało nadużycia budżetowe. Po zmianach przepisów, w których określono, że tego typu produkcja może odbywać się wyłącznie w składzie podatkowym, proceder ten ustał.

W ostatnim czasie rynek tytoniu do palenia stał się odniesieniem dla opodatkowania wyrobów nowatorskich. Z uwagi na fakt, iż wyroby nowatorskie opodatkowane są w zależności od ich wagi i od średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, nieliczni doradcy podatkowi sugerowali, że taka regulacja zachęci producentów wyrobów nowatorskich

do zaniżania cen tytoniu do palenia, aby obniżyć podstawę opodatkowania akcyzy na wyroby nowatorskie. Przewidywania te okazały się jednak nieprawdziwe. Dzisiaj za najtańsze papierosy trzeba zapłacić około 13,50 zł, a tytoń do palenia o wadze 30 g, z którego, jak zapewnia producent, można wykonać 66 sztuk papierosów, kosztuje około 15 zł. Tytoń potrzebny do wykonania 20 sztuk papierosów kosztuje zatem 4,54 zł. Tak wykonane 20 sztuk papierosów jest obciążone podatkiem akcyzowym w kwocie zaledwie 2,87 zł, co w stosunku do podatku akcyzowego za najtańsze papierosy (9,75 zł) stanowi około 30%. Koszt tutki do nabicia nie jest istotny, ponieważ kształtuje się na poziomie niecałych 2 gr za sztukę. Zważywszy na tak ukształtowaną stawkę w stosunku do tytoniu do palenia, stawki na wyroby alternatywne, takie jak np. wyroby nowatorskie, powinny być ustalane na niższym poziomie, biorąc pod uwagę cele zdrowotne.

Średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu na rynku, według obwieszczenia Ministerstwa Finansów, przedstawia się następująco (wykres 5):



Wykres 5. Średnia ważona cena tytoniu do palenia (w zł/kg)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Zestawienie to pokazuje, że cena ta podlega naturalnym wahaniom, ale średnio ma tendencję rosnącą. Jednocześnie po wprowadzeniu faktycznego obciążenia na wyroby nowatorskie w 2020 roku osiągnęła najwyższy poziom od 10 lat.

6.3. Susz tytoniowy

Susz tytoniowy może występować w różnej formie i w różnej postaci, ponieważ jest to surowiec bądź półprodukt do produkcji zarówno tytoniu do palenia, jak i papierosów.

Jego opodatkowanie ma charakter prewencyjny, którego głównym celem jest monitoring produkcji i obrotu. Powodem tego opodatkowania był proceder używania tego typu półproduktów, nieklasyfikowanych jeszcze jako tytoń do palenia, do wytwarzania nielegalnych papierosów. Obrót surowcem tytoniowym od zawsze podlegał pewnemu monitoringowi, chociaż nie wynikał on z przepisów podatkowych. W latach minionych cały susz skupowany przez podmioty był w praktyce kontraktowany wcześniej przez kupujących i była nad nim pełna kontrola. Po liberalizacji przepisów w tym zakresie okazało się, że powstało bardzo wiele podmiotów obracających suszem tytoniowym i do końca nie wiadomo było, komu ten susz był sprzedawany. Stąd też nastąpiła konieczność wprowadzenia regulacji mających na celu objęcie obrotu tym surowcem przepisami o podatku akcyzowym.

Dzisiejsze ograniczenie szarej strefy to między innymi efekt wprowadzenia prewencyjnego opodatkowania suszu tytoniowego w Polsce, które odcięło źródło zaopatrzenia dla nielegalnych fabryk. Co do zasady podmioty obracające suszem tytoniowym są rejestrowane i prowadzą ewidencję obrotu swoimi wyrobami. Pewnego rodzaju zagrożenie niesie ze sobą ostatnia nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym, rozszerzająca listę podmiotów uprawnionych do obrotu suszem tytoniowym o organizacje, które mogą mieć jedynie dziesięciu członków, w odróżnieniu od wcześniejszych przepisów, mówiących tylko o grupach producenckich zrzeszających pięćdziesięciu członków. Z formalnego punktu widzenia sytuacja ta nie powoduje żadnej różnicy w stosunku do obowiązków, jakie ciążą na tych podmiotach, niemniej jednak na pewno zdecydowanie łatwiej jest znaleźć dziesięciu nieuczciwych producentów tytoniu niż pięćdziesięciu. Zmiana ta będzie wymagała od administracji szczególnej uwagi i szczególnego monitoringu nowo powstających organizacji obracających suszem tytoniowym.

6.4. Cygara i cygaretki

Cygara i cygaretki to wyroby o niewielkim znaczeniu budżetowym, co do zasady niewywołujące nadużyć budżetowych. Cygaretki są zdecydowanie mniejsze od cygar i bliższe swoimi wymiarami papierosom, często występują z ustnikiem. Cygara były w swoim czasie przedmiotem nadużyć

i stanowiły źródło tytoniu do skrętów. Przez bardzo długi czas były one opodatkowane od sztuki. W pewnym momencie okazało się, że nieuczciwi producenci wymyślili tzw. cygara imprezowe, które mogły mieć nawet 30 bądź 50 cm długości i ważyć około pół kilograma – były one opodatkowane od sztuki jak normalne cygara. Stały się źródłem bardzo nisko opodatkowanego tytoniu do skrętów, dlatego sposób opodatkowania należało zmienić i ustalić go od wagi tych wyrobów. Po tej zmianie proceder ten ustał. Z tego też względu ustawodawca, Ministerstwo Finansów, stara się obecnie opodatkowywać nowe kategorie, stosując jako podstawę opodatkowania jednostki objętości lub wagi, bo są one ustandaryzowane i niezmiennne, a sztuki pośrednio poprzez określanie ich wagi definiuje producent.

6.5. Wyroby nowatorskie i e-papierosy

Papierosy elektroniczne, płyny do papierosów elektronicznych i wyroby nowatorskie nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i wysokości stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania tych wyrobów akcyzowych. Wyroby nowatorskie i papierosy elektroniczne, w których wykorzystuje się – w celu spożycia – pary, płyny zawierające nikotynę lub płyny beznikotynowe, stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Polska, jak i kilka innych krajów Unii Europejskiej, zdecydowała się objąć płyny do e-papierosów i wyroby nowatorskie krajowym podatkiem akcyzowym.

E-papierosy funkcjonują na rynku polskim od 2006 roku i rynek ten ma tendencję wzrostową, natomiast wyroby nowatorskie wprowadzono na polski rynek dopiero w kwietniu 2017 roku i ich użytkowników jest znacząco mniej – jest to rynek dopiero powstający i dlatego pomijany w statystyce budżetowej.

Rynek wyrobów nowatorskich to stosunkowo nowy rynek nowoczesnych wyrobów, konkurujących z tradycyjnymi wyrobami tytoniowymi. Bardzo duża różnorodność form, zarówno samego wkładu do inhalacji, jak i urządzeń do tego służących, powoduje, że jest to wyrób dość trudny do opodatkowania. W związku z tym, że wyroby te są opodatkowane realną stawką dopiero od roku, trudno mówić o znaczącej skali nadużyć związanych z nimi. Jeżeli chodzi o szarą strefę, należy wymienić jedynie kategorie nielegalnie sprowadzanych wkładów tytoniowych do podgrzewaczy, czyli tak naprawdę przemysł wyrobów nowatorskich z krajów ościennych, takich jak Białoruś czy Ukraina oraz podróbki tych wyrobów, niezawierające

jednak prawdziwego tytoniu. Z uwagi na fakt, iż rynek wyrobów nowatorskich to dosłownie kilka procent rynku wyrobów tytoniowych, również skala tych zjawisk jest na razie nieznaczna.

To, że nie można jeszcze mówić o praktycznych nadużyciach na tym rynku, nie znaczy, że nie ma na nim zagrożeń. Zagrożenia te w dużej części wynikają z działań konkurujących firm, które walczą o przyszłych klientów. Natomiast dyskutowany zakaz sprzedaży smakowych wyrobów nowatorskich może spowodować ich przemyt spoza Unii Europejskiej, gdzie są one ogólnie dostępne.

Podobnie do opodatkowania wyrobów nowatorskich podchodzą inne państwa członkowskie UE, które już opodatkowały ten wyrób (21 z 23 państw, które wprowadziły opodatkowanie). Również ze względu na prace nad harmonizacją opodatkowania wyrobów nowatorskich i e-papierosów w Unii Europejskiej zmiany w tym momencie są niewskazane.

Pojawiają się też różnego rodzaju propozycje, idące w kierunku zrównania opodatkowania wyrobów nowatorskich z wielkością opodatkowania papierosów tradycyjnych, które również należy uznać za niepokojące z uwagi na fakt, iż doprowadziłoby to do sytuacji zablokowania rozwoju tego rynku.

W innych krajach, gdzie zdecydowano się na opodatkowanie wyrobów nowatorskich, stawka ta również jest na zdecydowanie niższym poziomie niż dla papierosów.

Jeżeli chodzi o dane dotyczące sprzedaży e-papierosów, to są one w Polsce bardzo rozbieżne i pochodzą częściowo z szacunków, opierających się na liczbie użytkowników tych wyrobów i wielkości średniego spożycia, a częściowo z informacji udzielanych przez podmioty zajmujące się tymi wyrobami.

Żeby oceniać wielkość rynku e-papierosów, np. w porównaniu do tradycyjnych wyrobów tytoniowych czy wyrobów nowatorskich, należy wiedzieć, że wydajność płynu do e-papierosów jest znacznie wyższa niż naturalnego tytoniu, zawartego np. w wyrobach nowatorskich. Odpowiednik paczki papierosów to około 3 ml płynu do e-papierosów oraz około 6 gramów tytoniu w wyrobach nowatorskich⁹.

Pewnym zagrożeniem dla przyszłych wpływów z podatku akcyzowego od papierosów elektronicznych są zmiany technologiczne, jakie zaszły na rynku od momentu, kiedy ustalono stawki podatku akcyzowego na te wyroby.

Z raportu Krajowej Izby Gospodarczej wynika, że największe dysproporcje w wysokości akcyzy płaconej przez producentów są między otwartymi a zamkniętymi systemami e-papierosowymi. Wynikają one z różnic

⁹ Dane Ministerstwa Finansów z 2017 r., *Raport z badania KANTAR*, Warszawa 2020.

technologicznych między urządzeniami, które przekładają się na różnice w średnim dziennym zużyciu płynów:

- 1) w otwartych systemach e-papierosowych (starsza generacja e-papierosów, ze zbiornikiem na płyn) średnie dzienne zużycie płynu wynosi 4,2 ml; ich producenci (polskie firmy z sektora MŚP) płacą tym samym średnio 2,31 zł akcyzy;
- 2) w zamkniętych systemach e-papierosowych (nowsza generacja e-papierosów, na wkład z płynem) średnie dzienne zużycie płynu wynosi 1,1 ml; ich producenci (międzynarodowe koncerny tytoniowe) płacą tym samym średnio 0,60 zł akcyzy.

W rezultacie e-papierosy na wkłady z płynem (zamknięte systemy e-papierosowe) są najbardziej preferencyjnie opodatkowaną kategorią spośród wszystkich na rynku. Ich producenci za wkład z płynem o pojemności 0,7 ml płacą 0,38 zł akcyzy.

Międzynarodowe koncerny produkujące takie płyny płacą dziś zatem nawet pięciokrotnie mniejszą akcyzę niż producenci podgrzewaczy tytoniu, prawie sześciokrotnie mniejszą niż polscy producenci płynów do e-papierosów z sektora MŚP oraz blisko 25-krotnie mniejszą niż producenci tradycyjnych papierosów (średnia akcyza na paczce papierosów wynosi ponad 9 zł).

6.6. Tytoń do żucia

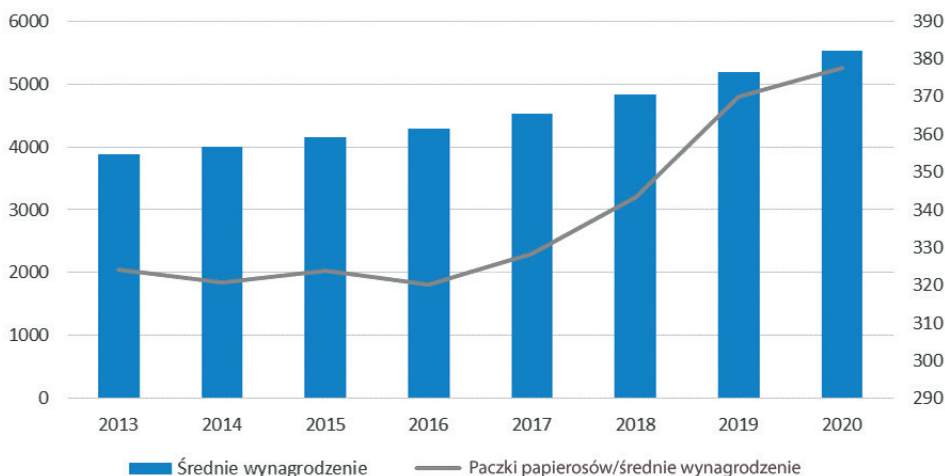
Mówiąc o nietradycyjnych wyrobach, konkurencyjnych dla papierosów czy tytoniu do palenia, należy już teraz zwrócić uwagę na nowo tworzący się rynek tytoniu do żucia, który jest poza systemem opodatkowania akcyzą. Są to wyroby wchodzące na rynek, konkurencyjne dla innych wyrobów tytoniowych, ponieważ ich cena nie zawiera podatku akcyzowego, a one również zastępują pewną część rynku wyrobów tradycyjnych, powodując brak wpływów z tego tytułu. Pozostawienie tej grupy wyrobów na rynku bez obciążenia podatkiem akcyzowym będzie powodować systematyczny rozwój tego rynku i systematyczne zmniejszanie się wpływów z papierosów tradycyjnych, zastępowanych przez nieopodatkowany tytoń do żucia. Niemniej jednak patrząc na rozwój tego rynku, saszetki z tytoniem powinny być opodatkowane do celów ewidencyjnych i pewnej ochrony rynku przed nieuczciwą konkurencją. Nie powinny jednak realizować celu fiskalnego, to znaczy powinny być opodatkowane najniżej z całego rynku, a więc poniżej opodatkowania wyrobów do palenia i inhalacji, aby pozwolić na swobodny rozwój tego rynku.

6.7. Indeksacja stawek wyrobów tytoniowych

Jak wynika z powyższego, sytuacja na rynku wyrobów tytoniowych jest skomplikowana, a wprowadzanie zmian w bardzo różny sposób oddziałuje na poszczególne wyroby.

Wdrażana indeksacja stawek wyrobów tytoniowych zakłada zmiany na podstawie poziomu szacowanej średniej ważonej ceny detalicznej na papierosy i tytoń do palenia, obowiązującej w roku 2021, przy założeniu pełnego przeniesienia zmienianej stawki na ceny wyrobów. W przypadku kwotowo-procentowych stawek akcyzy zaproponowano podniesienie tylko składnika kwotowego, tak aby dodatkowe obciążenie oddziaływało przede wszystkim na tańsze segmenty rynku. Zmiana ta, oprócz zmian stawek od 2023 roku, już w 2022 roku przyniosła podniesienie minimalnej stawki akcyzy na papierosy do 105% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów. Ponadto zakłada się wprowadzenie od 2022 roku minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia w wysokości 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży tytoniu do palenia.

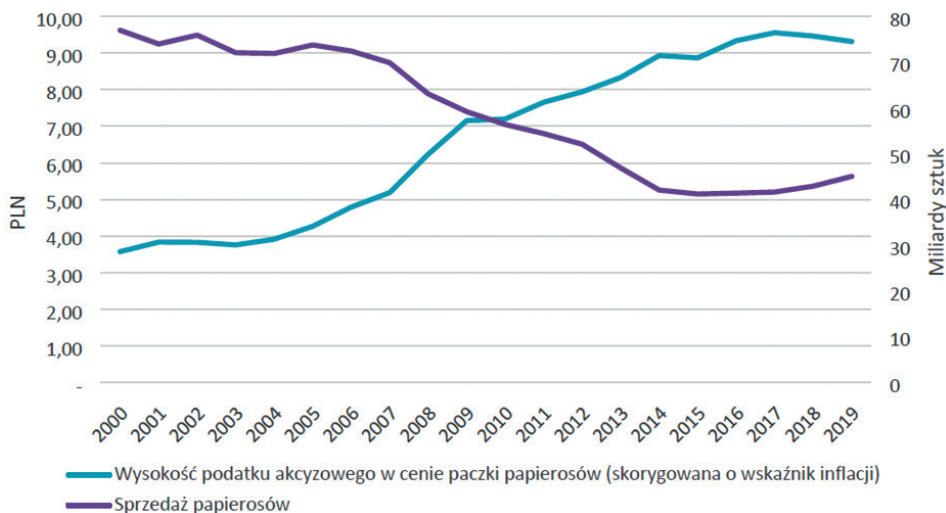
Papierosy to dla jednych wyrób zupełnie zbędny, a dla innych wyrób, bez którego nie wyobrażają sobie normalnego funkcjonowania, traktowany jako wyrób pierwszej potrzeby. Dlatego nie zawsze wzrost siły nabywczej wprost przekłada się na wzrost sprzedaży.



Wykres 6. Papierosy a średnie wynagrodzenie

Źródło: Druk nr 1673; papierosy – za 20 szt.

Wraz ze wzrostem średniego wynagrodzenia za miesięczną wypłatę można kupić coraz większą liczbę papierosów (w 2016 roku średnie wynagrodzenie wystarczyło na 320 paczek, a w 2020 roku już na 377 paczek).



Wykres 7. Podatek akcyzowy i spożycie papierosów w Polsce (2000–2019)

Źródło: Druk nr 1673.

Wprowadzone stawki podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe wyniosą:

- 1) na papierosy:
 - a) w 2023 r. z 228,10 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 250,91 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - b) w 2024 r. z 250,91 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 276,00 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - c) w 2025 r. z 276,00 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 303,60 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - d) w 2026 r. z 303,60 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 333,96 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - e) w 2027 r. z 333,96 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 367,36 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;

- 2) na tytoń do palenia:
 - a) w 2023 r. z 155,79 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 171,37 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - b) w 2024 r. z 171,37 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 188,51 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - c) w 2025 r. z 188,51 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 207,36 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - d) w 2026 r. z 207,36 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 228,10 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej,
 - e) w 2027 r. z 228,10 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej na 250,91 zł/kg i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- 3) na cygara i cygaretki:
 - a) w 2023 r. – 476,00 zł za każdy kilogram,
 - b) w 2024 r. – 524,00 zł za każdy kilogram,
 - c) w 2025 r. – 576,00 zł za każdy kilogram,
 - d) w 2026 r. – 634,00 zł za każdy kilogram,
 - e) w 2027 r. 697,00 zł za każdy kilogram;
- 4) na susz tytoniowy
 - a) w 2022 r. – 252,25 zł za każdy kilogram,
 - b) w 2023 r. – 277,48 zł za każdy kilogram,
 - c) w 2024 r. – 305,23 zł za każdy kilogram,
 - d) w 2025 r. – 335,75 zł za każdy kilogram,
 - e) w 2026 r. – 369,33 zł za każdy kilogram,
 - f) w 2027 r. – 406,26 zł za każdy kilogram.

Na susz tytoniowy nieoznaczony znakami akcyzy stawki akcyzy wynosić będą:

- 1) w 2022 r. – 504,50 zł za każdy kilogram,
- 2) w 2023 r. – 554,96 zł za każdy kilogram,
- 3) w 2024 r. – 610,46 zł za każdy kilogram,
- 4) w 2025 r. – 671,50 zł za każdy kilogram,
- 5) w 2026 r. – 738,66 zł za każdy kilogram,
- 6) w 2027 r. – 812,52 zł za każdy kilogram.

Zmiana stawki podatku akcyzowego na wyroby nowatorskie wyniesie:

- 1) w 2022 r. z 155,79 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na 311,58 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia;

- 2) w 2023 r. z 311,58 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na 342,74 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia;
- 3) w 2024 r. z 342,74 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na 377,01 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia;
- 4) w 2025 r. z 377,01 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na 414,71 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia;
- 5) w 2026 r. z 414,71 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na 456,18 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia;
- 6) w 2027 r. z 456,18 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na 501,80 zł/kg i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia.

Zgodnie z założeniami administracji wzrost stawek podatku akcyzowego będzie oznaczać wzrost cen papierosów, tytoniu do palenia i wyrobów nowatorskich. W przypadku przeniesienia przez podmioty obciążeń fiskalnych w zakresie podatku akcyzowego na konsumentów prawdopodobny jest następujący wzrost cen wyżej wymienionych wyrobów, a mianowicie:

Rok	Papierosy (za paczkę 20 szt.)	Tytoń do palenia (za 100 gramów)
2022	0,30	–
2023	0,42	4,15
2024	0,99	4,36
2025	1,06	4,58
2026	1,15	4,81
2027	1,24	5,05

Czy te założenia są właściwe? Czy papierosy faktycznie będą droższe? Na razie na początku roku nie widać, aby wdrożone podwyżki spowodowały rewolucję w cenach papierosów najtańszych. Biorąc pod uwagę obecną inflację, rzędu 8,6%, i wzrost kosztów produkcji, cena papierosów powinna wzrosnąć nie o 0,30 zł, a o 1,5 zł. Na rynku jednak mamy już tanie papierosy z nowymi znakami akcyzy, czyli takie, od których zapłacono podwyższona stawkę minimalną podatku nadal w cenie 12,99 zł czy 13,50 zł, czyli po cenie zdecydowanie mniejszej od średniej ceny z zeszłego roku, która

wynosiła 14,74 zł. Oznacza to, że przy inflacji prawie 8,6% minimalna stawka na poziomie 105% średniej ceny z zeszłego roku po prostu nie zadziałała, ponieważ nie rekompensuje wzrostu inflacji, a jedynie spadek średniej ważonej ceny papierosów w 2021 roku. Ten spadek średniej ważonej ceny papierosów w 2021 roku jest wynikiem między innymi zmiany struktury stawek na papierosy poprzez zwiększenie udziału części procentowej z 31,41% do 32,05%. Ten wzrost stawki procentowej kosztem mniejszego wzrostu części stawki kwotowej pozwolił na pogłębienie zjawiska obniżania cen. Należy pamiętać, że obecnie w przypadku obniżenia ceny o 1 zł koszt dla podatnika to tylko 45 gr, ponieważ 55% to podatki od tej ceny (32,05% akcyzy + 23% VAT), których nie trzeba odprowadzać. Dlatego każdy wzrost części stawki procentowej w stosunku do części kwotowej powoduje obniżanie cen.

Średnie ceny papierosów i wynikające z nich minimalne obciążenie akcyzą paczki kształtują się następująco:

Rok	Średnia ważona cena na 1000 szt. w zł	Średnia cena paczki	Stawka kwotowa	Stawka proc.	Obciążenie jednej paczki
2022	737,07	14,74	228,10	32,05	9,75
2021	747,67	14,95	228,10	32,05	9,35
2020	705,63	14,11	228,10	32,05	9,09
2019	701,98	14,04	206,76	31,41	8,55
2018	687,95	13,76	206,76	31,41	8,46
2017	679,87	13,60	206,76	31,41	8,41
2016	664,16	13,28	206,76	31,41	8,31
2015	642,81	12,86	206,76	31,41	8,17

Źródło: wyliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Zgodnie z założeniami ustawy zmieniającej ustawę o podatku akcyzowym podwyższenie minimalnej stawki akcyzy na papierosy spowoduje ograniczenie podaży najtańszych papierosów, palonych m.in. przez nieletnich (w 2020 roku papierosy sprzedawane poniżej średniej ważonej detalicznej ceny papierosów stanowiły około 49% rynku). Takie założenie co do zasady byłoby słuszne, gdyby minimalna stawka była większa od inflacji, w innym przypadku tak się nie stanie i struktura rynku nie ulegnie

zmianie, w dalszym ciągu będzie się obserwować ceny poniżej ceny średniej z poprzedniego roku na dużej części rynku papierosów. Minimalna stawka podatku powinna być ustalona na takim poziomie, aby zapobiegać zjawisku obniżania cen poniżej ceny średniej z zeszłego roku, tak aby realizować cel podnoszenia podatku na papierosy powyżej inflacji. Tego typu działania powodowałyby zmniejszenie dostępności cenowej papierosów, a w konsekwencji ograniczanie ich konsumpcji ze względów ekonomicznych.

Z kolei wprowadzenie minimalnej stawki akcyzy dla tytoniu do palenia ma służyć ograniczeniu rzekomego zaniżania jego cen w celu zmniejszenia opodatkowania wyrobów nowatorskich. Tak postawiony cel wynika z doniesień medialnych, które wskazywały na taką możliwość, niepotwierdzoną na rynku, ponieważ w roku 2020 cena tytoniu na rynku była najwyższa. Średnia ważona cena dla tytoniu do palenia ma wpływ na wysokość akcyzy od wyrobów nowatorskich. Wyroby nowatorskie są traktowane m.in. przez młodzież jako alternatywa tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Dlatego uważa się, że wzrost stawki akcyzy o 100% w 2022 roku i w latach 2023–2027 co roku o kolejne 10% na wyroby nowatorskie, z jednoczesnym wprowadzeniem minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia, powinien doprowadzić do ograniczenia palenia wśród nieletnich. Ta teza jest teoretycznie zasadna, ponieważ podwyżka stawki na jakikolwiek wyrób skokowo z roku na rok o 100%, która nie miała miejsca w historii podatku akcyzowego w naszym kraju, powinna wpłynąć na ograniczenie rynku. Jednak czy tak będzie, zależy od tego, jak to odbije się na cenie tych wyrobów.

Wprowadzenie minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia spowoduje natomiast większą przewidywalność wpływów budżetowych.

Na strukturę rynku nie powinny z kolei wpłynąć zaplanowane podwyżki stawek akcyzy na tytoń do palenia i papierosy, począwszy od 2023 roku, ponieważ wzrastają one równo (poza e-papierosami) o 10% na wszystkie wyroby, ale są realizowane stawką kwotową. Natomiast to, czy ich skala będzie miała jakikolwiek wpływ na dostępność cenową tych wyrobów, zależy od wielkości inflacji i wzrostu wynagrodzeń, które mogą przewyższyć zakładany wzrost obciążenia, co zniweczy cel, jaki sobie postawiono, tzn. ograniczenie spożycia wyżej wymienionych wyrobów przez konsumentów, w tym szczególnie przez osoby nieletnie.

Analizując rynek wyrobów tytoniowych i wpływ stawek podatku akcyzowego na niego, należy zwrócić uwagę na wyroby, które nie są w ogóle obciążone takim podatkiem. Obecnie rozwija się rynek beztytoniowych wyrobów nikotynowych w postaci saszetek, które nie są obciążone podatkiem

akcyzowym. W ramach forum akcyzowego rozpoczęła się dyskusja na temat konieczności obciążenia tych wyrobów podatkiem akcyzowym w celu zachowania podobnego obciążenia podatkowego dla konkurencyjnych wyrobów tytoniowych. W tym zakresie w ramach dyskusji na forum akcyzowym panowała pełna zgoda co do konieczności wprowadzenia podatku na te wyroby. Patrząc na przykład e-papierosów, należy to jednak zrobić w sposób rozważny, poczynając od niskiego opodatkowania, tak aby zachęcić wszystkich do rejestracji swoich wyrobów na rynku i w zależności od jego rozwoju kształtować wielkość stawki podatku akcyzowego. Nie można też popełnić kolejny raz błędu, który miał miejsce przy wprowadzaniu podatku akcyzowego na e-papierosy.

7. PODSUMOWANIE

System poboru podatku akcyzowego w Unii Europejskiej i w Polsce, oparty głównie na procedurze zawieszono poboru podatku akcyzowego, to najszczelniejszy system poboru podatków.

Ustalenie stawek podatku akcyzowego na alkohol etylowy, piwo, wino i napoje fermentowane oraz papierosy, tytoń do palenia czy wyroby nowatorskie do roku 2027, to jest na okres pięcioletni, ma bardzo duży wpływ na rynek tych wyrobów.

W przypadku napojów alkoholowych ustalone stawki podatku akcyzowego zachowują relacje w wysokości opodatkowania pomiędzy napojami wysokoprocentowymi, takimi jak wódki, a napojami niskoprocentowymi, takimi jak piwo i wino. Jednak z uwagi na dużą wrażliwość zmian cen w przypadku stosunkowo tanich jednostkowo napojów niskoprocentowych, takich jak piwo, powodują one, że może nastąpić ograniczenie ich spożycia kosztem napojów wysokoprocentowych.

W przypadku wyrobów tytoniowych, a szczególnie papierosów, relacje obciążenia podatkiem akcyzowym papierosów tanich w stosunku do drogich zostaną zachowane w długim okresie, ponieważ poza pierwszym rokiem obowiązywania nowych stawek zastosowano równy wzrost obciążenia z tytułu stawki kwotowej.

Jednak w stosunku do wyrobów alternatywnych dla papierosów, takich jak e-papierosy i wyroby nowatorskie, takiej równowagi nie zachowano, ponieważ zdecydowanemu wzrostowi uległy stawki dla wyrobów nowatorskich, natomiast stawki dla e-papierosów pozostawiono bez zmian. Również bez zmian w pierwszym roku pozostawiono stawki na papierosy

tradycyjne, podnosząc jedynie stawkę minimalną, ale w stopniu mniejszym niż inflacja. Powoduje to, że realnie nawet papierosy objęte tą minimalną stawką nie są mniej dostępne pod względem ekonomicznym. Ponadto w dalszym ciągu na rynku oferowane są papierosy w cenach znacznie niższych od ceny średniej ważonej papierosów w poprzednim roku. Na strukturę rynku nie powinny natomiast wpłynąć zaplanowane podwyżki stawek akcyzy na tytoń do palenia, wyroby nowatorskie i papierosy, począwszy od 2023 roku, ponieważ wzrastają one równo (poza e-papierosami) o 10% na wszystkie wyroby i są realizowane przez podniesienie stawki kwotowej.

BIBLIOGRAFIA

- Ceglarz J., Frączyk J., *Polska krajem taniego alkoholu. Tu inflacja aż tak nie doskwiera*, 2021, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/w-polsce-alkohol-tani-jak-malodzie-przez-10-lat-sporo-sie-zmienilo/eyt3g5q> (dostęp: 30.06.2022).
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2010.
- Druk nr 1673. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1673> (dostęp: 30.06.2022).
- Raport z badania KANTAR*, Warszawa 2020.
- Regulacja rynku wyrobów tytoniowych w Polsce w ujęciu zdrowotnym i fiskalnym*, FPP-CALE 2020.
- Zgliczyński W., Pinkas J., *Polityka regulacyjna państwa a wybory prozdrowotne*, [w:] *Współczesne wyzwania zdrowia publicznego*, red. J. Pinkas, Warszawa 2021.

IMPACT OF THE STRUCTURE OF THE EXCISE DUTY RATE ON THE MARKET OF INDIVIDUAL EXCISE GOODS

Summary. The excise duty collection system in the European Union as well as in Poland based mainly on the procedure of suspended excise duty collection here is the tightest tax collection system. Setting excise duty rates for ethyl alcohol, beer, wine and fermented beverages as well as cigarettes, smoking tobacco or innovative products until 2027 (for a five-year period), has a very large impact on the market of these products. In the case of alcoholic beverages, the established excise duty rates maintain the tax rate relationship between high-percentage beverages such as vodka and low-percentage beverages such as beer and wine. However, due to the high sensitivity of price changes in the case of relatively cheap individual low-alcohol beverages such as beer, their consumption may be limited at the expense of high-alcohol beverages. In the case of tobacco products, and especially cigarettes, the relationship of the excise tax burden on cheap cigarettes to expensive cigarettes will be maintained in the long term, because beyond the first year of application of the new rates, an equal increase in the charge due to the quota rate was applied. However, with regard to alternative products to cigarettes, such as e-cigarettes and novel products, such a balance was not maintained, as the rates for novel products significantly increased while the rates for e-cigarettes were left unchanged. The rates on traditional cigarettes were also left unchanged in the first year, increasing only the minimum rate, but to a lesser extent than inflation. As a result, even cigarettes covered by

this minimum rate are realistically not less economically available. In addition, the market continues to offer cigarettes at prices well below the weighted average value of cigarettes in the previous year. The structure of the market should not, however, be affected by the planned increases in excise tax rates on smoking tobacco, innovative products and cigarettes, starting from 2023, because they increase equally (except for e-cigarettes) by 10% on all products, and are implemented by increasing the amount rate.

Keywords: excise duty, tax, rates, excise goods, alcohol, cigarettes, beer, win

DOBRA WIARA W PRAWIE PODATKOWYM. ROZWAŻANIA NA GRUNCIE ART. 58A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Artykuł podejmuje problematykę dobrej wiary w aspekcie regulacji art. 58a Ordynacji podatkowej, wprowadzającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z przepisami antyabuzyjnymi – klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Autorka, dokonując analizy normatywnej instytucji dobrej wiary z art. 58a Ordynacji podatkowej jako przesłanki mogącej uwolnić podatnika od dodatkowego zobowiązania podatkowego, rozważa znaczenie tego pojęcia oraz jego relację w odniesieniu do orzeczniczej koncepcji dobrej wiary funkcjonującej w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Wskazuje również, że z uwagi na niedookreśloność terminu „dobra wiara” stanowi ona elastyczną formę stosowania prawa podatkowego, właściwą dla neopozytywizmu prawniczego.

Słowa kluczowe: dobra wiara, podatki bezpośrednie, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

* Doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, e-mail: tonik_brum06@icloud.com, <https://orcid.org/0000-0003-0677-1220>

Dobra wiara na gruncie prawa podatkowego, związana dotychczas z podatkiem od wartości dodanej (podatkiem od towarów i usług), zyskała nowy wymiar. Ustawodawca krajowy wprowadził bowiem instytucję dobrej wiary do art. 58a § 3 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ poprzez dodanie rozdziału 6a „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe”. Normatywna konstrukcja dobrej wiary pozostawia organom podatkowym pewien zakres swobody co do samego ustalenia zaistnienia przesłanki dobrej wiary *ad casum*, z uwagi na przyjętą przez ustawodawcę definicję posługującą się pojęciem nieostrym, niedookreślonym, wymagającym doprecyzowania na gruncie stosowania prawa, a następnie przesądzenia w drodze uznania administracyjnego pozytywnych dla podatnika konsekwencji wynikających z działania w dobrej wierze. Samo bowiem ustalenie dochowania przez podatnika dobrej wiary w rozumieniu art. 58a § 3 o.p. nie obliuguje organu podatkowego do odstąpienia od wymierzenia sankcji administracyjnej – dodatkowego zobowiązania podatkowego.

W przeciwieństwie do analizowanej regulacji z art. 58a o.p. na gruncie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej dobra wiara – stanowiąc przede wszystkim przesłankę realizacji uprawnień wynikających z prawa unijnego – nie została zdefiniowana zarówno przez prawodawcę unijnego, jak i krajowego. Działanie w dobrej wierze uwalnia podatnika VAT od odpowiedzialności za przestępcze działania kontrahenta na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu. Dobra wiara stanowi koncepcję orzeczniczną wypracowaną w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej² w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stając się tym samym elementem krajowego systemu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Samo ustalenie zakresu pojęciowego działania podatnika w dobrej wierze następuje na etapie stosowania prawa w okolicznościach konkretnej sprawy; w pierwszej kolejności przez organy administracji podatkowej, a następnie w postępowaniu sądowo-administracyjnym przez sąd w ramach kontroli legalności działań administracji podatkowej. Koncepcja dobrej wiary, nierozzerwalnie związana z pojęciem należytej staranności, jest uzależniona od rozwoju jurysprudencki Trybunału Sprawiedliwości i zasadniczo polega na skonstruowaniu wzorca powinienego zachowania podatnika w realiach konkretnej sprawy.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Dalej: Trybunał Sprawiedliwości UE, Trybunał Sprawiedliwości, Trybunał, TSUE.

W związku z powyższym pojawia się kwestia odkodowania normy prawnej zawartej w art. 58a § 3 o.p. i związana z nią problematyka relacji z orzecznictwem koncepcją dobrej wiary w podatku od wartości dodanej, sprowadzająca się do następujących pytań: „Czym w istocie jest »dobra wiara«, o której mowa w art. 58a o.p.?” „Czy i w jakim zakresie orzecznictwo odnoszące się do tego pojęcia w podatku od wartości dodanej znajdzie zastosowanie do konstrukcji dobrej wiary w podatkach bezpośrednich?”

Postawione pytania identyfikują zarazem problem badawczy podjęty w artykule i wyznaczają obszar rozważań – przestrzeń prawa podatkowego. Tym samym poza zakresem refleksji pozostają koncepcje dobrej wiary oraz należytej staranności, funkcjonujące na gruncie prawa prywatnego. W publikacji nie podjęto także szerszej analizy relacji obydwu pojęć, uznając, że nie jest ona konieczna do rozwiązania podjętego problemu badawczego. Artykuł nie stanowi również kompleksowej analizy problematyki. Może być jednak przyczynkiem do dalszych rozważań i dyskursu naukowego.

Rozważenie zaprezentowanej problematyki wymagać będzie w pierwszej kolejności syntetycznego przedstawienia konstrukcji dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58a o.p., przeprowadzenia analizy pojęcia dobrej wiary w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a zwłaszcza postrzegania tego pojęcia w judykaturze, następnie rozważenia znajdującej wsparcie w przepisach prawa pozytywnego instytucji dobrej wiary z § 3 art. 58a o.p., doprecyzowanej w §§ 4 i 5 przywołanego przepisu, a w końcu porównania jej z orzecznictwem koncepcją dobrej wiary w podatku od wartości dodanej i próby odpowiedzi na postawione pytania.

Już zatem samo zarysowanie podjętej w publikacji tematyki wskazuje na problem o dużej złożoności, mający nie tylko teoretyczny, ale również praktyczny wymiar, który stanowić będzie przede wszystkim wyzwanie dla sądów administracyjnych dokonujących kontroli legalności rozstrzygnięć organów administracji podatkowej, działających w granicach uznania administracyjnego na gruncie regulacji art. 58a o.p., zwłaszcza w zakresie doprecyzowania pojęcia dobrej wiary.

2. DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE Z ART. 58A O.P. – UWAGI OGÓLNE

Analogicznie jak pojęcie dobrej wiary dodatkowe zobowiązanie podatkowe funkcjonowało dotychczas w obszarze prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, budząc liczne spory i kontrowersje zarówno

w literaturze przedmiotu³, jak i orzecznictwie. Było przedmiotem rozważań Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴, Trybunału Konstytucyjnego⁵ i administracyjnych sądów krajowych⁶.

W aspekcie podjętych rozważań szersza analiza problematyki dodatkowego zobowiązania podatkowego jako sankcji administracyjnej nie wydaje się konieczna⁷. Wskazać wszakże trzeba, że niezależnie od prawnej

³ Zobacz np. K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 roku, I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3, s. 225; H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3; P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011; A. Nita, *Kontrowersje wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński, Rzeszów 2003; A. Łabuzińska, *Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, s. 10–16; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wydanie 12, Warszawa 2018, s. 1257–1267; tenże, *VAT. Komentarz*, wydanie 16, Warszawa 2022, s. 1449–1462.

⁴ Wyroki TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07, K-1 Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, EU:C:2009:11; z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19, Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu, EU:C:2021:387 oraz postanowienie TSUE z dnia 6 marca 2007 r. C-168/06, Ceramika Paradyż Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2007:139.

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK 1998/3, poz. 30, który orzekał w sprawie konstytucyjności sankcji określonej w art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 17 listopada 1998 r., wynoszącej 30%.

⁶ Na przykład prawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Łodzi z dnia 7 czerwca 2005 r., sygn. I SA/Łd 404/05 i z dnia 18 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/Łd 337/21 oraz wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 21 maja 2009 r., sygn. I FSK 134/09, z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. I FSK 510/21, CBOSA.

⁷ Stefan Babiaryz wskazuje, że zdezaktualizowały się: dotychczasowe orzecznictwo NSA dotyczące charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego jako zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 5 o.p. i zaległości podatkowej w rozumieniu art. 51 o.p. oraz uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09, ONSA WSA 2010/1, poz. 7, z której wynika, że: „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone w terminie płatności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 116 § 1 w związku z art. 51 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), za którą odpowiada członek zarządu takiej spółki” – S. Babiaryz, *Komentarz do art. 58a o.p. i art. 58e o.p.*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiaryz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie 11, Warszawa 2019, s. 405. W literaturze wyrażane jest odmienne stanowisko, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm., dalej: u.p.t.u.) stanowi zobowiązanie podatkowe w rozumieniu art. 5 o.p.

kwalifikacji dodatkowego zobowiązania podatkowego na gruncie Ordynacji podatkowej oraz przypisywanej mu funkcji prewencyjnej stanowi ono przede wszystkim reakcję państwa na naruszenie obowiązujących podatników norm prawnych. Uzasadnieniami wprowadzenia sankcji są: ingerencyjny charakter prawa podatkowego, rozbieżność interesów stron stosunku podatkowego, skutkująca konfliktem interesu jednostki (podatnika, płatnika czy osób trzecich) z interesem ogółu, nierówność stron wynikająca z władztwa daninowego państwa, nakierowanie prawa podatkowego na realizację interesów ogółu, a także konieczność zagwarantowania równowagi budżetowej⁸.

W literaturze wskazuje się, że sankcje podatkowe, takie jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe, stanowią aktualnie powszechną formę egzekwowania rzetelnych rozliczeń podatników, a ich celem jest zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa poprzez zniechęcanie podatników do stosowania rozwiązań skutkujących rozliczeniem niekorzystnym dla Skarbu Państwa⁹. Sankcje w prawie podatkowym stanowią instrument uszczelnienia systemu podatkowego¹⁰, świadczą także o niskiej skuteczności wykonywania obowiązków podatkowych, a sam system sankcji ulega poszerzeniu¹¹.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, będące przedmiotem niniejszych rozważań, wprowadzone na grunt Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2019 r.¹², związane jest z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem

– zob. M. Niezgódka-Medek, *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Warszawa 2004, s. 47, 51; M. Popławski, *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 168.

⁸ Szerzej P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 33–37.

⁹ K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji”, t. CXX/I, s. 619, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>

¹⁰ K. Kandut, *Sankcje w podatku od towarów i usług – zarys problemu*, [w:] *Sądownictwo administracyjne w umacnianiu państwa prawa. Księga z okazji 100-lecia sądownictwa administracyjnego w województwie śląskim*, red. A. Matan, A. Nita, Warszawa 2020, s. 159; M. Wicenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierania*, Warszawa 2008, s. 141.

¹¹ K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s. 621.

¹² Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.); M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące za unikanie opodatkowania*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020, s. 399–402.

środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów o cenach transferowych. Przepisy rozdziału 6a Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż określone w § 1 (art. 58a ust. 2 o.p.). Dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie podatku od towarów i usług regulują przepisy art. 112b i art. 112c u.p.t.u.

Zasadniczym powodem nowelizacji wprowadzającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe na grunt Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatków bezpośrednich¹³ był przede wszystkim niewystarczający efekt prewencyjny wywierany przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Projektodawcy uznali, że w obowiązującym systemie prawnym brakuje sankcji administracyjnych połączonych z realnością zatrzymania wykreowanej korzyści podatkowej, związanej z systemowym założeniem prowadzenia kontroli u procentowo niewielkiej liczby podatników, co stanowiło zbyt dużą zachętę do podejmowania czynności o znamionach unikania opodatkowania. W uzasadnieniu noweli przywołano także rozwiązania funkcjonujące w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych¹⁴, zwrócono uwagę na konieczność wzmocnienia prewencyjnego oddziaływania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz wskazano na niewielką dotychczas efektywność wpływania na powyższe zjawisko poprzez obowiązujący system naliczania odsetek¹⁵. W rezultacie za konieczne uznano wprowadzenie mechanizmu wzorowanego na innych krajach, takich jak Francja czy Wielka Brytania – penalizującego zachowania podatników nienoszące jeszcze znamion przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, jednak w sposób znaczący uszczuplające dochody budżetowe¹⁶. Sankcja administracyjna z art. 58a o.p. realizuje zatem ideę domiaru podatku, będącego swoistą karą za działania podatnika niezgodne z prawem¹⁷ – delikty

¹³ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Druk nr 2860. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, 2018, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 20.07.2022).

¹⁴ Por. także J. Kudła, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1/(2), <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2017.1.2>

¹⁵ Zob. uzasadnienie do noweli z 2018 r. Zob. też J. Marusik, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 461.

¹⁶ G. Liszewski, *Komentarz do art. 58a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 705–706.

¹⁷ Ibidem, s. 706 oraz K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s. 628.

podatkowe pozostające poza zakresem prawa karnego, a sama procedura stosowania sankcji jest prostsza i podlega reżimowi prawa podatkowego¹⁸. W tym kontekście potencjalnie problematyczne mogą okazać się granice kształtowania sankcji podatkowych, które powinny być wyznaczone z uwzględnieniem zasady proporcjonalności¹⁹, co podlegać będzie kontroli sądów administracyjnych²⁰.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie Ordynacji podatkowej stanowi, jak już wskazano, sankcję administracyjną za unikanie opodatkowania²¹, której wymierzenie w świetle art. 58a § 1 pkt 1 o.p. jest co do zasady obligatoryjne, jest konsekwencją wydania decyzji dotyczącej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania²² i elementem jej sentencji. Ustalenie tej sankcji jest możliwe jedynie wtedy, gdy doszło do wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli unikania opodatkowania²³. Okoliczności uzasadniające zastosowanie sankcji administracyjnej są ustalane w postępowaniu klauzulowym, a samo rozstrzygnięcie w tym zakresie ma charakter konstytutywny²⁴. Oznacza to, że dodatkowe zobowiązanie nie powstanie, dopóki organ podatkowy nie doręczy decyzji ustalającej to zobowiązanie albo w sytuacji, gdy decyzja zostanie doręczona po upływie terminów przedawnienia wskazanych w art. 68 § 3a o.p.²⁵ „Organ podatkowy, wydając decyzję z zastosowaniem

¹⁸ Typowym przykładem jest przewidziana w art. 25e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128, dalej: u.p.d.o.f.) 75-procentowa stawka podatku obciążającego przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Innym przykładem – bliskim rozwiązaniom przyjętym w komentowanym rozdziale – jest tzw. sankcja w VAT, czyli dodatkowe zobowiązanie wynoszące 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe (obecnie art. 112b u.p.t.u.), albo dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynoszące 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług z naruszeniem obowiązków dotyczących stosowania kas rejestrujących (art. 111 u.p.t.u.).

¹⁹ Szerzej na ten temat P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, 2010, s. 62–64.

²⁰ Zob. I. Sepiolo-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, s. 4.

²¹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 400.

²² Ibidem.

²³ R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Polsce*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021, s. 334.

²⁴ G. Liszewski, *Komentarz do art. 58a*, s. 706.

²⁵ Ibidem.

tych przepisów, ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe odpowiadające ułamkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej²⁶.

Nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego jest możliwe w sytuacji, gdy korzyść podatkowa została uzyskana po 1 stycznia 2019 r.²⁷, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – gdy korzyści podatkowe uzyskane zostały w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie noweli z 23 października 2018 r.²⁸

Z treści art. 58a o.p. wynika, że ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego związane jest z:

- 1) unikaniem opodatkowania (art. 119a § 1 lub 7 o.p.);
- 2) zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści (art. 3 pkt 19 o.p.);
- 3) unikaniem lub uchylaniem się od opodatkowania w przypadkach wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego oraz połączenia i podziału spółek, a także ze zwolnieniem od podatków dochodów z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru (art. 24 ust. 19 i 20 u.p.d.o.f.; art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁹);
- 4) przepisami o cenach transferowych (art. 23o–23v u.p.d.o.f. oraz art. 11c–11j u.p.d.o.p.);
- 5) zakresem odpowiedzialności płatnika i inkasenta (art. 30 § 1 o.p.), gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 u.p.d.o.f., lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g u.p.d.o.p., nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika.

Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego zależy od podatku, którego sankcja dotyczy³⁰. W odniesieniu do podatków dochodowych

²⁶ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Druk nr 2860.

²⁷ Art. 33 noweli z dnia 23 października 2018 r.

²⁸ S. Babiarz, *Komentarz do art. 58a, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800, dalej: u.p.d.o.p.

³⁰ Art. 58b o.p.: „§ 1. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1–4, gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczaltowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy należnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji. § 2. W przypadku wydawania decyzji z zastosowaniem przepisów określonych w art. 58a § 1 pkt 1 w zakresie

od osób fizycznych i osób prawnych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji³¹. Jeśli chodzi o pozostałe podatki podlegające klauzuli, to dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji³².

Regulacje art. 58a o.p. przewidują zarówno podwyższenie wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego poprzez jego podwojenie lub potrojenie w stosunku do stawek podstawowych, przyjmując w ten sposób kwalifikowaną formę, jak i redukcję wysokości sankcji w określonych przez ustawodawcę przypadkach. Można zatem uznać, że stawki sankcji stanowią przyjęty przez ustawodawcę miernik naruszenia norm prawnych przez ich adresatów. Innymi słowy, miarę naruszenia prawa odzwierciedla wysokość stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Podwojenie stawki podstawowej³³ ma miejsce, gdy:

- 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1–3 o.p. – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
- 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 u.p.d.o.f. lub rozdziału 1a oddziału 3 u.p.d.o.p. – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 o.p. i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

podatków innych niż wymienione w § 1 dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji. § 3. W sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt 5 dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku. § 4. W sytuacjach określonych w § 1 i 2 organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie”.

³¹ Art. 58b § 1 o.p.

³² Art. 58b § 2 o.p.

³³ Art. 58c § 1 o.p.

Natomiast w sytuacji, gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w § 1 pkt 1 i 3 o.p., stawka, o której mowa w art. 58b § 1 o.p., ulega potrąceniu³⁴. Jednak kwalifikowanej stawki sankcji³⁵ nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.

Redukcja wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego³⁶ do połowy jego wysokości znajdzie natomiast zastosowanie w sytuacji, gdy w postępowaniu klauzulowym, w wyznaczonym przez organ czternastodniowym terminie do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, podatnik zaakceptuje przedstawioną przez ten organ ocenę prawną i skoryguje deklarację w sposób uwzględniający stanowisko organu.

Niezależnie od powyższego, w sytuacji gdy podatnik sam ujawni organom działania noszące znamiona unikania opodatkowania, wszczynając procedurę cofnięcia skutków unikania opodatkowania, uregulowaną w art. 119zfa i nast. o.p., dodatkowe zobowiązanie nie zostanie nałożone. Przyjętą przez ustawodawcę regulację należy ocenić pozytywnie – daje ona bowiem podatnikowi możliwość dobrowolnego wycofania się ze stosowanych schematów naruszających normy prawne.

Stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego jest wyłączone w przypadku odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe³⁷. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie jest konsekwencją wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r. w sprawie K 17/97³⁸ i z dnia 4 września 2007 r. w sprawie P 43/06³⁹, stwierdzających niekonstytucyjność dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług⁴⁰. W przywołanych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny odwołał się do

³⁴ Art. 58c § 2 o.p.

³⁵ Art. 58c § 3 o.p.

³⁶ Która, jak wskazują M. Gizicki i J. Pachecka, w przeciwieństwie do rozwiązań przyjmowanych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych ograniczona została wyłącznie do jednej sytuacji – M. Gizicki i J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 400.

³⁷ Art. 58e o.p.

³⁸ OTK 1998/3, poz. 30.

³⁹ OTK-A 2007/8, poz. 95.

⁴⁰ Takie rozwiązanie funkcjonowało w nieobowiązującej już ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) oraz w aktualnie obowiązującej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

zasady *ne bis in idem*, uznając, że przepisy art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. były niezgodne z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁴¹ w zakresie, w jakim dopuszczały stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej (dodatкового zobowiązania podatkowego) i odpowiedzialność za przestępstwo albo wykroczenie skarbowe.

Natomiast w sytuacji, gdy podatnik działał w dobrej wierze, organ podatkowy może w drodze uznania administracyjnego odstąpić od wymierzenia sankcji. O tym, jakie przesłanki muszą zostać spełnione, aby zachowanie podatnika w okolicznościach konkretnej sprawy realizowało definicję pojęcia dobrej wiary, a także jakie uprawnienia przysługują organom podatkowym w ramach dyskrecjonalnej władzy w granicach uznania administracyjnego, będzie mowa w dalszych rozważaniach.

3. DOBRA WIARA W PRAWIE PODATKOWYM

3.1. Pojęcie dobrej wiary. Uwagi ogólne

Źródła koncepcji dobrej wiary sięgają prawa rzymskiego⁴². Dobra wiara nie jest też obca prawu prywatnemu⁴³ czy międzynarodowemu⁴⁴. Na gruncie unijnego prawa podatkowego instytucja dobrej wiary nie znajduje odzwierciedlenia w przepisach prawa pozytywnego. Stanowi ona w istocie orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku od wartości dodanej, uzasadnioną zasadami słuszności. Tym samym, jak wskazano w doktrynie⁴⁵,

⁴¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

⁴² Szerzej na ten temat D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7, s. 29–31.

⁴³ Por. P. Grzybowski, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2020, s. 17. Autor wskazuje, że w prawie prywatnym dobra wiara pełni funkcję korygującą – ibidem, s. 24. Na zasadę dobrej wiary jako generalnej klauzuli odsyłającej wskazują L. Leszczyński i G. Maroń, *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia” 2013, vol. LX, no. 2, s. 148.

⁴⁴ Szerzej na ten temat M. Kołduński, *Zasada dobrej wiary w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2017.

⁴⁵ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 45.

o sposobie zastosowania instytucji dobrej wiary w ramach tej gałęzi prawa wnioskować można wyłącznie na podstawie rozwoju orzeczniczej koncepcji. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie rozważył możliwości zastosowania koncepcji dobrej wiary na gruncie innych regulacji podatkowych niż podatek od wartości dodanej⁴⁶.

Choć traktaty europejskie nie posługują się *expressis verbis* pojęciem dobrej wiary, to w literaturze przedmiotu⁴⁷ podnosi się, że źródeł tej instytucji w prawie europejskim poszukiwać należy w prawie pierwotnym, tj. w wynikającej z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁴⁸ zasadzie lojalności, zgodnie z którą zarówno Unia Europejska, jak i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów, podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne, właściwe do zapewnienia wykonania zobowiązań z tych traktatów wynikających oraz ułatwiają wypełnianie przez Unię Europejską jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu jej celów.

Potwierdzenie powyższej tezy znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴⁹. Zasada dobrej wiary jest postrzegana jako zwyczajowa zasada prawa międzynarodowego, która – jak podkreślono w wyroku z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-203/07 P – znajduje zastosowanie do Unii Europejskiej, a także pozostałych partnerów, a została ujęta w ramy prawne art. 18 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu 23 maja 1969 r.⁵⁰

Pojęcie dobrej wiary w prawie pierwotnym Unii Europejskiej stanowi standard oceny postępowania określonego podmiotu, które *ad casum*, w zależności od jego zgodności z ustalonym wzorcem, powoduje określone skutki prawne⁵¹. Zdaniem P. Grzybowskiego w zależności od okoliczności dobra wiara może powodować powstawanie zobowiązań, ich zmianę oraz wygasanie. „Służy także interpretacji zobowiązań zgodnie z zamierzeniem stron. W zbliżonym ujęciu pojęcie dobrej wiary funkcjonuje w ramach wtórnego prawa UE. Istotna różnica polega jednak na jego bezpośrednim

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Ibidem, s. 33 i nast.; M. Kołduński, *Zasada dobrej wiary...*, s. 94 i nast.

⁴⁸ Z dnia 7 lutego 1992 r., wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE z 2016 r. C 202, s. 13.

⁴⁹ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 33 i 34.

⁵⁰ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 ze zm.

⁵¹ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 35.

przywołaniu w treści poszczególnych regulacji⁵². W konsekwencji zarówno w prawie pierwotnym, jak i wtórnym dobra wiara jest czynnikiem miary czyjeś zachowania oraz oceny wartościującej to zachowanie, a także stanowi przesłankę nabycia określonych uprawnień⁵³.

Analiza działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości w obszarze dobrej wiary prowadzi do wniosku, że koncepcja ta funkcjonuje nie tylko na gruncie prawa podatkowego⁵⁴; ponadto jest ona odnoszona zarówno do jednostki⁵⁵, jak i do państwa członkowskiego – jako podmiotów prawa unijnego. Przykładem odniesienia pojęcia dobrej wiary do państwa członkowskiego jest polska sprawa C-313/05 Brzeziński⁵⁶, w której Trybunał Sprawiedliwości UE, analizując zasadność uznania wniosku wystosowanego przez rząd polski, podniósł, że skoro w sprawie nie zostało wykazane ryzyko wystąpienia poważnych konsekwencji gospodarczych, to przesłanka dobrej wiary nie ma zastosowania.

W przywołanym orzeczeniu dobra wiara odnosi się do państwa członkowskiego i w tym aspekcie można ją wywodzić z zasady lojalności, o której mowa w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej. Wyrazić natomiast należy wątpliwość, czy koncepcja dobrej wiary, rozpatrywana z perspektywy jednostki jako podmiotu prawa unijnego, w istocie wypływa z zasady lojalności, która przecież skierowana została do państw członkowskich. Abstrahując od zasygnalizowanej kwestii, niewątpliwie samo odwoływanie się do pojęcia dobrej wiary w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości wyraża przyjętą w prawie unijnym aksjologię⁵⁷.

Dotychczasowe uwagi prowadzą do wniosku, że pojęcie dobrej wiary występuje zarówno w prawie prywatnym, jak i publicznym, w obszarze prawa międzynarodowego i unijnego. Jednakże dla podjętych rozważań znaczenie ma rozumienie tego pojęcia wyłącznie w obszarze prawa podatkowego. W orzecznictwie krajowym podkreślono bowiem, że zagadnienie

⁵² Ibidem, s. 35–36.

⁵³ Ibidem, s. 33–34.

⁵⁴ Ibidem, s. 44.

⁵⁵ Jednostka jako podmiot prawa to osoba fizyczna, osoba prawna bądź inna nieposiadająca osobowości prawnej jednostka organizacyjna. Por. A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność podatku VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, s. 23; K. Scheuring, *Ochrona praw jednostki w postępowaniach przed sądami unijnymi*, Warszawa 2007, s. 43; M. Taborowski, *Konsekwencje naruszenia prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Warszawa 2012, s. 17.

⁵⁶ Wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r., EU:C:2007:33.

⁵⁷ Por. P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 44.

należytej staranności kupieckiej (tzw. dobrej wiary) ma swoje bezpośrednie źródło i właściwe jemu rozumienie w unijnym prawie podatkowym kształtowanym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE, a nie w instytucjach wyłączających winę, uregulowanych w polskim prawie cywilnym, tudzież karnym⁵⁸.

3.2. Dobra wiara a wspólny system podatku od wartości dodanej

W obszarze wspólnego systemu VAT zagadnienie dobrej wiary związane jest z oszustwami i nadużyciami w podatku od wartości dodanej, wynikającymi z konstrukcji podatku VAT. Podatek od wartości dodanej obciąża bowiem każdą fazę obrotu, niezależnie od liczby transakcji (wielofazowość)⁵⁹, jednak faktyczny ciężar podatku ponosi konsument, a nie podatnik VAT. Zapewnieniu neutralności podatku VAT dla podatników tego podatku służy prawo do odliczenia podatku naliczonego, stanowiące emanację zasady neutralności⁶⁰, które nie ma jednak charakteru absolutnego – organ podatkowy może je bowiem zakwestionować.

Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie podkreślał, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień⁶¹. Natomiast państwa członkowskie mają obowiązek zwalczania przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć⁶², co stanowi priorytet Unii Europejskiej określony w rozporządzeniu Rady (UE)

⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 2572/21, CBOSA.

⁵⁹ A Ćwik-Bury, *Dobra wiara i należyta staranność z perspektywy instytucjonalnej – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a praktyka wymiaru sprawiedliwości*, „Doradca Podatkowy” 2017, nr 3. Zob. art. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, s. 1, Dz.Urz. UE L 347 ze zm., dalej: dyrektywa 112.

⁶⁰ Szerzej D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.

⁶¹ C-285/11 Bonik pkt 36, EU:C:2012:774 oraz wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., w sprawie C-32/03 Fini H., pkt 32; EU:C:2005:128, z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., pkt 68, EU:C:2006:121; w sprawie C-439/04, Kittel, pkt 54; EU:C:2006:446, wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, pkt 41, EU:C:2012:373.

⁶² Wyroki TSUE w sprawach C-285/11, Bonik, pkt 35; C-255/02, Halifax i in., pkt 71; w sprawach połączonych C-439/04, Kittel i Recolta Recycling, pkt 54; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10, Tanoarch, pkt 50; wyrok w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, pkt 41.

Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej⁶³.

Dobra wiara na gruncie podatku od wartości dodanej związana jest z dochowaniem przez podatnika należytej staranności⁶⁴. Pojęcia dobrej wiary i należytej staranności – jako terminy języka prawnego w obszarze wspólnego systemu VAT – są ze sobą ściśle związane⁶⁵ czy wręcz utożsamiane⁶⁶. W orzecznictwie ich relacja nie jest postrzegana jednolicie. Zasadniczo przyjmuje się, że dobra wiara polega na dochowaniu należytej staranności czy też należyta staranność stanowi element oceny, czy podatnik działał w dobrej wierze⁶⁷.

W judykaturze wskazano, że należyta staranność podatnika podatku od towarów i usług w relacjach handlowych (dobra wiara) to stan świadomości podatnika i związana z nim powinność oraz możliwość przewidywania określonych zdarzeń, tj. uczestnictwa w działaniach prowadzących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku. Aby działać w „złej wierze”, podatnik nie musi mieć świadomości, że swoim działaniem czy też zaniechaniem narusza prawo. „W złej wierze” jest podatnik, który ma wiedzę o istotnym i rzeczywistym stanie faktycznym i prawnym, oraz ten, kto takiej wiedzy nie

⁶³ Dz.U.UE.L.2020.62.1.

⁶⁴ M. Cieśla, *Dobra wiara i należyta staranność w „karuzeli podatkowej”*, [w:] *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system prawny*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014, s. 13. Szerzej na temat należytej staranności zob. K. Lasiński-Sulecki, *Pojęcie należytej staranności na gruncie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75), s. 26–39.

⁶⁵ M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, nr 2, s. 179, <https://doi.org/10.12775/SIT.2016.021>

⁶⁶ Por. wyroki NSA z dnia: 28 października 2016 r., sygn. I FSK 511/15; 26 stycznia 2017 r., sygn. I FSK 849/15; 22 listopada 2016 r., sygn. I FSK 2118/15; 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 i sygn. I FSK 779/20, CBOŚA oraz M. Maliński, W. Ślisz, *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 29–35. W literaturze wskazuje się, że choć terminy „dobra wiara” i „należyta staranność” są ze sobą powiązane, to nie są to pojęcia tożsame – por. K. Lasiński-Sulecki, *Pojęcie „należytej staranności” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6, s. 27 oraz B. Bieniek, *Przesłanki wyłączenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, cz. 2*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 4, s. 20–27.

⁶⁷ M. Maliński, W. Ślisz, *Należyta staranność...*, s. 30.

ma, ale w świetle okoliczności danej sprawy może i powinien wiedzieć, że bierze udział w przedsięwzięciu, którego celem jest oszustwo podatkowe⁶⁸.

Ustalenie działania w dobrej wierze polega na zrekonstruowaniu modelu (wzorca) powinno zachowania, czyli ustaleniu, jak podatnik powinien się zachować w danych okolicznościach faktycznych, tj. podejmowania jakich czynności należy racjonalnie od niego oczekiwać, a także ustalenia, czy okoliczności sprawy uzasadniają podjęcie dodatkowych działań, a jeśli tak, to obowiązkiem organów podatkowych jest określenie tych działań. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości UE podatnik działający w dobrej wierze to „przezorny przedsiębiorca”⁶⁹ czy „sumienny kupiec”⁷⁰, który ma prawo działać w zaufaniu do kontrahenta i domniemywać legalnego charakteru transakcji.

Weryfikacja działania podatnika w dobrej wierze powinna być przeprowadzona w odniesieniu do daty dokonania określonej czynności. Jeżeli zostanie ustalone, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia przestępstwa, wówczas należy go uznać za współnika w przestępstwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży towarów. Jak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości, rozstrzygając powyższą kwestię, sąd krajowy powinien zadbać o to, by ocena materiału dowodowego nie podważała sensu orzecznictwa i nie zmuszała pośrednio odbiorcy faktury do sprawdzania swojego kontrahenta, co zasadniczo nie należy do jego obowiązków⁷¹.

W sytuacji gdy popełnienie oszustwa, przestępstwa podatkowego jest wynikiem nieuczciwych działań kontrahenta podatnika, tj. podmiotu działającego na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu, Trybunał Sprawiedliwości w swojej działalności orzeczniczej odwołuje się do tzw. testu wiedzy oraz testu staranności, zmierzających do przesądzenia roli podatnika w popełnieniu oszustwa podatkowego⁷².

⁶⁸ Wyroki NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 oraz sygn. I FSK 779/20, CBOSA.

⁶⁹ Zob. wyrok w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid.

⁷⁰ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06, Netto Supermarket, pkt 27, EU:C:2008:105.

⁷¹ Por. postanowienia TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13, Jagiełło, pkt 40, EU:C:2014:184; z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-563/11, Forwards V, EU:C:2013:125, pkt 42.

⁷² A Ćwik-Bury, *Dobra wiara i należyta staranność...*, s. 40.

Celem „testu wiedzy” jest wykazanie, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że uczestniczył w popełnionym oszustwie podatkowym, a więc wykazanie, że z okoliczności faktycznych konkretnej sprawy wynika, iż dokonując transakcji, podatnik miał świadomość, że transakcja ta zostanie wykorzystana w celu popełnienia oszustwa podatkowego, niezależnie od tego, czy wiązało się to z otrzymaniem przez niego pewnej korzyści podatkowej.

Natomiast „test staranności”, określane także mianem testu „sumiennego kupca”⁷³, ma dać odpowiedź na pytanie, czy podatnik podjął wszelkie środki, jakie można od niego oczekiwać, w celu upewnienia się, że nie uczestniczy w oszustwie podatkowym. Ponadto organ podatkowy, jak już wskazano, powinien określić czynności, jakie podatnik zobowiązany był wykonać w celu wyeliminowania uczestnictwa w oszustwie podatkowym. To, jakich działań można oczekiwać od podatnika jako „sumiennego kupca”, uzależnione jest od okoliczności rozpatrywanej sprawy⁷⁴, w tym również od samego mechanizmu oszustwa. To, które z okoliczności faktycznych rozpoznawanej sprawy są istotne dla przesądzenia istnienia bądź braku dobrej wiary, należy do uznania sądu krajowego dokonującego kontroli legalności rozstrzygnięć organów podatkowych.

Tym samym należy przyjąć, że działanie w dobrej wierze to dochowanie należytej staranności, przez którą rozumieć należy kupiecką, zwyczajowo przyjętą staranność, związaną z uzyskaniem przekonania, że towar nie jest nabywany od oszusta⁷⁵. W stosunku do tzw. towarów wrażliwych (obróć złomem, paliwem, olejem rzepakowym) od podmiotów w nim uczestniczących krajowy wymiar sprawiedliwości wymaga podwyższonej, a nie

⁷³ Zob. pkt 27 wyroku w sprawie Netto Supermarket, w którym Trybunał stwierdził: „Z powyższego wynika, że dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodność z prawem podejmowanych przez siebie czynności, bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeżeli – tak jak w sprawie przed sądem krajowym – nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę”. Zob. analogicznie pkt 52 wyroku z dnia 19 sierpnia 2019 r. w sprawie C-34/18 Lovasné Tóth, EU:C:2019:764.

⁷⁴ *Dobra wiara podatnika VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Biuro Orzecznictwa NSA, grudzień 2014 r., s. 71, niepublikowane.

⁷⁵ *Należyta staranność w orzecznictwie polskich sądów i w świetle wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE. Wybrane zagadnienia na tle polskiej praktyki podatkowej*, b.d., https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2012/ku/prezentacje/prezentacjaspcg.pdf (dostęp: 11.08.2022).

zwykłej staranności⁷⁶. Trybunał uznał bowiem, że cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy⁷⁷, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności⁷⁸. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym wskazano, że uzyskanie przez stronę dokumentów rejestrowych kontrahenta (wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, zarejestrowania jako podatnik VAT, decyzji o nadaniu numeru NIP i REGON), przy braku dokumentów potwierdzających, że nabywany towar był olejem napędowym i że kontrahent strony prowadzi legalnie swoją działalność (świadczenia jakości, koncesja na obrót paliwem, dokumenty przewozowe), nie może świadczyć o tym, że skarżący dochował ze swej strony należytej staranności przy zawieraniu transakcji⁷⁹. Podkreślono także, że zawodowy charakter prowadzonej działalności uzasadnia zwiększone oczekiwania wobec podatnika, co do jego umiejętności, wiedzy i skrupulatności, rzetelności, zapobiegliwości i zdolności przewidywania w prowadzonych przez siebie działaniach, obejmuje znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, a dążenie do osiągnięcia korzyści za wszelką cenę nie jest okolicznością modyfikującą i usprawiedliwiającą każde zachowanie strony w profesjonalnym obrocie gospodarczym⁸⁰. Również znaczna obniżka ceny powinna wzbudzić co najmniej podejrzenia podatnika, czy na pewno ma do czynienia z uczciwym kontrahentem, zwłaszcza gdy podatnik miał już doświadczenie w danej branży⁸¹. O tym, że podatnik nie dochował

⁷⁶ Por. wyrok NSA z dnia 30 maja 2014 r., sygn. I FSK 1395/13, CBOSA.

⁷⁷ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, s. 44).

⁷⁸ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06, Supermarket Netto, pkt 22 oraz przywołany tam wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, Teleos in., pkt 58, EU:C:2007:548.

⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 21 maja 2014 r., sygn. I FSK 1126/13, CBOSA.

⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 647/13, CBOSA.

⁸¹ Por. wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 2405/21, CBOSA.

należytej staranności i brał świadomie udział w łańcuchach transakcyjnych, świadczą następujące okoliczności⁸²:

- 1) obrót towarami często dokonywany był bardzo szybko, w ciągu 1–2 dni;
- 2) towary o dużych wartościach podatnik otrzymywał od kontrahentów bez żadnego zabezpieczenia, a zapłaty dokonywał dopiero po otrzymaniu wpłat od odbiorcy;
- 3) podatnik nie ponosił żadnego ryzyka handlowego;
- 4) mechanizm transakcji, w których z jednej strony nabywca wpłacał sprzedawcy 100% zaliczki na towar, a sprzedawca kierował towar bezpośrednio do magazynów nabywcy, bez jego sprawdzania i nadzorowania rozładunku, wymagał dużego zaufania, niespotykanego w relacjach między kontrahentami działającymi na wolnym rynku;
- 5) przepływ towarów był wielokrotnie nieuzasadniony gospodarczo;
- 6) podmioty występujące w opisanych łańcuchach transakcji pełnią określone, przypisane im funkcje;
- 7) osoby zaangażowane w opisane transakcje mają konto w jednym banku.

O tym, że podatnik nie wykazał się należytą starannością w kontaktach gospodarczych, świadczy także fakt, że nie zajmował się bezpośrednim zakupem towarów, a czynności takie zlecił pośrednikowi, natomiast faktycznie działania podatnika ograniczały się do odbioru faktur oraz dokonywania płatności kontrahentom, których pozyskiwanie zlecił⁸³.

Weryfikacja zachowania podatnika w określonym stanie faktycznym pozwala na ustalenie, czy działał on w dobrej wierze. Zarzut niedochowania dobrej wiary postawić można zatem w sytuacji, gdy zachowanie podatnika nie jest zgodne z ustalonym *ad casum* modelem zachowania. Trybunał Sprawiedliwości podkreślał, że w przypadku podatnika, który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli podatnik przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT⁸⁴.

Obowiązek badania dobrej wiary podatnika podatku od towarów i usług nie dotyczy tzw. pustych faktur, tj. faktur, które nie stwierdzają

⁸² Wyrok NSA z dnia 17 marca 2022 r., sygn. I FSK 709/18, CBOSA.

⁸³ Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 1052/18, CBOSA.

⁸⁴ Por. wyroki TSUE: C-255/02, Halifax, pkt 71; C-439/04 i C-440/04, Kittel i in., pkt 54; a także C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, pkt 41.

żadnych realnych transakcji gospodarczych⁸⁵. W takich sytuacjach nie powstaje ani podatek należny, ani naliczony. Nie można też przyjąć, że podatnik odliczający podatek z „pustej faktury” nie jest świadomy swojego oszukańczego działania.

Z dotychczasowych rozważań wynika, że koncepcja dobrej wiary na gruncie VAT postrzegana jest w literaturze przedmiotu jako niedookreślona zarówno w wymiarze materialnym, jak i formalnoprawnym⁸⁶, a wzorzec powinnego zachowania identyfikowany jest *ad casum*. Dobra wiara wyraża w istocie reżim odpowiedzialności podatnika VAT za przestępcze działania jego kontrahentów na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu, oparty na zasadzie winy, tj. braku dobrej wiary (niedochowania należytej staranności) w rozumieniu ukształtowanym w judykaturze.

Orzecznicza koncepcja dobrej wiary na gruncie prawa krajowego znalazła odzwierciedlenie w wytycznych Ministerstwa Finansów, zatytułowanych *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*⁸⁷, określających najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie ryzyka zachowania przez podatników należytej staranności.

Nie można też zapominać, że konstrukcja dobrej wiary w podatku od wartości dodanej, osadzona w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości, ewoluuje wraz z jej rozwojem, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w procesie stosowania prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne⁸⁸.

3.3. Dobra wiara z art. 58a Ordynacji podatkowej. Aspekt materialnoprawny

Zastosowanie instytucji dobrej wiary w świetle art. 58a § 3 o.p. jest fakultatywne. Ustawodawca przewidział bowiem możliwość odstąpienia od wymierzenia sankcji, w przypadku gdy podatnik działał w dobrej wierze. Działanie w dobrej wierze to, zgodnie z art. 58a § 3 o.p., pozostawianie przez

⁸⁵ Por. np. wyroki NSA z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. I FSK 566/15; z dnia 19 marca 2015 r., sygn. I FSK 2205/13, CBOSA.

⁸⁶ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 22.

⁸⁷ *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, b.d., <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 11.08.2022).

⁸⁸ *Dobra wiara podatnika VAT...*, s. 5.

podatnika w momencie dokonywania czynności w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, wskutek czego nie można rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, o której mowa w § 1, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących ich skutków podatkowych⁸⁹. Na działanie podatnika w dobrej wierze może wskazywać również wywiązywanie się z obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie, jeżeli zdarzenie lub czynność skutkujące zastosowaniem przepisów, o których mowa w § 1 pkt 1–3, wystąpiły w okresie trwania tej umowy⁹⁰.

Przywołana wyżej regulacja art. 58a § 4 o.p. poddana została w literaturze przedmiotu uzasadnionej krytyce⁹¹. Korzystanie przez podatnika z profesjonalnych porad prawnych nie może bowiem *per se* przesądzać o braku dobrej wiary, a oszukańcze działania i sposób ich zastosowania mogą być pomysłem samego podatnika⁹² czy też osób, które nie zajmują się profesjonalnie doradztwem podatkowo-prawnym. Jak wskazuje się w doktrynie⁹³, korzystanie przez podatników z usług profesjonalistów – przedstawicieli zawodu publicznego – nie może być argumentem za działaniem w złej wierze. Przeciwnie – powinno być postrzegane jako przejaw dbałości o swoje interesy i należyte wypełnianie obowiązków nakładanych w drodze ustaw. Nie można też wymagać, aby podatnik tak prowadził działalność, by płacić jak najwyższe podatki⁹⁴. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnić należy charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika, dynamiczny, zmienny charakter procesów gospodarczych oraz realizowanie przez podmioty gospodarcze określonych strategii, opartych na ekonomicznych analizach i kalkulacjach, co uzasadnia korzystanie z porad profesjonalistów. Ponadto innego traktowania wymagają sytuacje,

⁸⁹ Art. 58a § 4 o.p.

⁹⁰ Art. 58a § 5 o.p.

⁹¹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje groźące...*, s. 401, szerzej S. Babiarez, *Komentarz do art. 58a*.

⁹² S. Babiarez, *Komentarz do art. 58a o.p. i art. 58e o.p.*, s. 398.

⁹³ R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s. 336–337.

⁹⁴ Prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. III SA/Wa 131/13, CBOSA.

w których osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym, głównym czy też jednym w głównych celów podjęcia przez podatnika określonych działań, co koresponduje z faktem, że okoliczności te badane są w postępowaniu klauzulowym, m.in. na podstawie art. 119a § 5 i art. 119d o.p.⁹⁵

Niewątpliwie, jak podnosi się w literaturze⁹⁶, odstępianie od ustalenia dodatkowego zobowiązania powinno uwzględniać działanie podatnika na podstawie urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14a i 14b o.p.), utrwalonej praktyki interpretacyjnej (art. 14n § 4 o.p.) czy też dokonania rozliczenia na bazie przepisów, których interpretacja lub stosowanie budzi rozbieżności w orzecznictwie. Można nawet przyjąć, że podatnik, stosując się do obowiązującej wykładni, działa w usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej korzyści podatkowej z przepisami prawa⁹⁷.

Jednakże należy zaakcentować, że brak powiązania normatywnego dobrej wiary z działaniem podatnika w zaufaniu do organów podatkowych oraz niejasnościami i rozbieżnościami stosowania prawa podatkowego nie oznacza, iż przywołane okoliczności nie mogą stanowić przesłanek wskazujących na działanie podatnika w dobrej wierze w realiach konkretnej sprawy. Regulacje prawne zawarte w art. 58a §§ 4 i 5 o.p. mają charakter egzemplifikacyjny, wymieniają bowiem jedynie dwie przykładowe okoliczności, które w ocenie ustawodawcy wskazują, że podatnik działał w dobrej wierze. Nie oznacza to wszakże, że inne niż wymienione w §§ 4 i 5 art. 58a o.p. zachowanie podatnika nie może w okolicznościach danej sprawy przesądzać tezy, że działał on w dobrej wierze. Tym samym ustawodawca zasadnie nie ograniczył organów podatkowych stosujących przywołane regulacje prawne w zakresie przesłanek wskazujących na działanie podatnika w dobrej wierze, przenosząc odkodowanie normy prawnej na płaszczyznę stosowania prawa w sposób właściwy dla neopozytywizmu prawniczego. Nie jest bowiem możliwe, jak trafnie twierdzi B. Brzeziński⁹⁸, aby ustawodawca uregulował w przepisach prawa wszystko i na tyle szczegółowo, aby wszelkie potencjalne przypadki zastosowania prawa zostały objęte tymi przepisami.

W literaturze podnosi się także, że normatywna treść pojęcia dobrej wiary, posługująca się nieostryimi oraz niejednoznacznymi kryteriami,

⁹⁵ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 402.

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 19, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>

w połączeniu z przyznaną organom podatkowym władzą dyskrejonalną w kontekście ich spełnienia, potęguje wątpliwości co do realnego wymiaru odstąpienia od ustalenia sankcji administracyjnej – dodatkowego zobowiązania podatkowego⁹⁹, które w moim przekonaniu należy podzielić. O ile bowiem samo posługiwanie się pojęciem dobrej wiary jako terminem, któremu określoną treść nadać należy w procesie stosowania prawa w realiach konkretnej sprawy, nie budzi zastrzeżeń, to wykorzystanie konstrukcji uznania administracyjnego, wymykającego się w istocie spod pełnej kontroli sądów administracyjnych, w rzeczywistości może prowadzić do wniosku o wykreowaniu iluzorycznej konstrukcji prawnej, niedającej podatnikowi możliwości uwolnienia się od sankcji podatkowej. Instytucja dobrej wiary ma natomiast, jak się wydaje, przeciwdziałać, przynajmniej formalnie, automatyzmowi w wymierzaniu sankcji podatkowych, a więc zapewnić *a priori* zgodność regulacji w zakresie dodatkowego zobowiązania z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Regulacja art. 58a o.p. może zostać także poddana weryfikacji w aspekcie jej zgodności z zasadami ogólnymi porządku prawnego Unii Europejskiej, takimi jak zasady praworządności czy proporcjonalności. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości podnosi się bowiem, że o ile w braku harmonizacji w prawie Unii do państw członkowskich należy wybór sankcji, które uznają za odpowiednie w przypadku naruszenia obowiązków przewidzianych w ich prawie krajowym w dziedzinie podatków bezpośrednich, o tyle jednak państwa te są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem tego prawa i jego zasad ogólnych, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności¹⁰⁰.

Niezależnie od powyższych wątpliwości nie można jednak zapominać, że wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego co do zasady jest obligatoryjne, chyba że organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanki dobrej wiary podatnika, a ważąc interes jednostki z interesem fiskalnym ogółu, temu pierwszemu przyzna pierwszeństwo, co stanowić powinno wyjątek od zasady, zgodnie z dyrektywami wykładni prawa.

W literaturze wskazano także, iż mając na uwadze wnioski wypływające z analizy rozwiązań przyjmowanych przez zagraniczne systemy podatkowe, negatywnie oceniana w krajowym porządku prawnym dyskrejonalność

⁹⁹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 401 i przywołana tam literatura.

¹⁰⁰ Wyroki TSUE: z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie C-788/19, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii, EU:C:2022:55, pkt 48; z dnia 12 lipca 2001 r., C-262/99, Louloudakis, EU:C:2001:407, pkt 67 i przywołane tam orzecznictwo.

działania organów podatkowych stanowi immanentny oraz konieczny przymiot prawa antyabuzywnego¹⁰¹.

Odstąpienie od orzekania o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym powinno przybrać formę jednego z rozstrzygnięć zawartych w sentencji decyzji. Jednak rezygnacja z wymierzenia sankcji z art. 58a o.p. nie oznacza, że organ podatkowy nie będzie uprawniony do pozbawienia podatnika uzyskanej korzyści podatkowej lub obowiązku zapłaty podatku z szacowania transakcji pod kątem jej rynkowości na gruncie przepisów o cenach transferowych.

Z przywołanych przepisów art. 58a o.p. jednoznacznie wynika, że koncepcja dobrej wiary jako przesłanki uwalniającej od sankcji administracyjnej odnosi się wyłącznie do podatnika, a nie płatnika, co może budzić wątpliwości z perspektywy systemowej i aksjologicznej. Tym samym *de lege ferenda* wyrazić należy postulat, aby przesłanka dobrej wiary była stosowana również w odniesieniu do płatników.

3.4. Dobra wiara a wzorzec powinienego zachowania podatnika

Jak już wskazano, koncepcja dobrej wiary na gruncie Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatków bezpośrednich może stanowić przesłankę odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o ile organ podatkowy, działając w granicach uznania administracyjnego, tak postanowi. Tym samym, w przeciwieństwie do orzeczniczej koncepcji dobrej wiary wywiedzionej z judykatury Trybunału Sprawiedliwości UE w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ustawodawca krajowy przyjął, że zaistnienie dobrej wiary w realiach konkretnej sprawy nie przesądza *per se* o sytuacji podatkowo-prawnej.

Podobnie jednak jak na gruncie podatku od wartości dodanej, w postępowaniu klauzulowym, badając ziszczenie się przesłanki dobrej wiary, organy podatkowe powinny zrekonstruować model powinienego zachowania podatnika. Oznacza to, że są one zobligowane określić, jakie zachowanie, w aspekcie wszystkich okoliczności danej sprawy, uznać należy za naganne, a jakich zachowań, które można określić mianem dobrej wiary, należałoby oczekiwać od przezornego, sumiennego podatnika. Tym samym prowadzone postępowanie podatkowe w związku z art. 58a o.p. powinno być w pierwszej kolejności ukierunkowane na ustalenie przesłanki dobrej wiary.

¹⁰¹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 401.

Dobra wiara stanowi bowiem element stanu faktycznego, który organ podatkowy zobowiązany jest ustalić.

Można także przyjąć, że dobra wiara podatnika polega na docho- waniu przez niego należytej staranności poprzez upewnienie się, że nie bierze udziału w działaniach mających na celu unikanie opodatkowania (uzyskanie nienależnej korzyści majątkowej) czy sam nie podejmuje czyn- ności o znamionach unikania opodatkowania, mogących stanowić delik- ty podatkowe. Tym samym aplikacja „testu wiedzy” i „testu staranności”, stosowanych w badaniu dobrej wiary podatnika VAT, wydaje się mieć tu zastosowanie. Jednak odwołanie się do dorobku orzeczniczego w zakresie pojęcia dobrej wiary (należytej staranności) w podatku od wartości dodanej na potrzeby art. 58a § 3 o.p. może wiązać się z modyfikacją bądź niemoż- nością zastosowania wyrażonego w nim stanowiska, z uwagi na odmienną konstrukcję prawną tych podatków i brak takiej harmonizacji¹⁰² podatków dochodowych na poziomie unijnym, jaka występuje w zakresie podatku od wartości dodanej.

Jak już wspomniano, przywołane w §§ 4 i 5 art. 58a o.p. okoliczności stanowią katalog otwarty i nie przesądzają *per se* dobrej wiary podatni- ka, czego nie mogą tracić z pola widzenia zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. Tym samym działania podatnika w aspekcie zasady zaufania, ochrony uzasadnionych oczekiwań, rozbieżności interpretacyj- nych w orzecznictwie czy też innych przywołanych wcześniej okoliczności powinny być przedmiotem analizy organów podatkowych przy ustalaniu dobrej wiary podatnika na gruncie art. 58a § 3 o.p.

Nie można także zapominać, że ocena działania podatnika w dobrej wierze dokonywana jest przez organ podatkowy w toku postępowania po- datkowego na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej, a więc za- równo z uwzględnieniem zasad ogólnych, jak i reguł postępowania dowo- dowego. Oznacza to, że:

- 1) organ podatkowy zobligowany został z mocy art. 187 § 1 o.p. do zebra- nia i rozpatrzenia całego zgromadzonego w sprawie materiału dowo- dowego, jednak wyłącznie w zakresie dowodów wykazujących okolicz- ności istotne dla sprawy oraz niewykazane innymi przeprowadzonymi już dowodami;

¹⁰² Harmonizacją w tym obszarze objęto bowiem jedynie pewne zagadnienia doty- czące podatków bezpośrednich, należących zasadniczo do kompetencji państw członkow- skich, a nie same podatki bezpośrednie – w przeciwieństwie do podatku VAT.

- 2) należyta jego ocena, w świetle art. 191 o.p., jest swobodna, lecz nie dowolna; przepis art. 191 o.p. stanowi bowiem, że organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona; w tych ramach zasadnie twierdzi Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 marca 2022 r.¹⁰³, że zasada swobodnej oceny dowodów nakłada na organy podatkowe obowiązek oceny wszystkich zebranych w sprawie dowodów, każdego z nich z osobna i we wzajemnym ich związku; przy tej ocenie organy podatkowe orzekają na podstawie całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego, kierując się zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego i nie są skrupowane regułami dotyczącymi wartości poszczególnych dowodów; w przypadku dowodów przeciwstawnych mogą jednym z nich dać wiarę, a innym tej wiarygodności odmówić.

W tym kontekście wyzwaniem dla środowiska prawniczego stanie się wybór właściwych narzędzi prawnych w zakresie odkodowywania znaczenia „dobrej wiary” i modelu powinienego zachowania podatnika, co jest istotne z perspektywy ochrony prawnej podatnika.

Ustalenie dobrej wiary podatnika inicjuje natomiast kolejny etap postępowania opartego na dyskrecyjnej władzy organów podatkowych, tj. uznania administracyjnego.

3.5. Dobra wiara a uznanie administracyjne

Decyzje wydawane na podstawie uznania administracyjnego oznaczają pozostawienie przez ustawodawcę organowi wyboru pomiędzy równoważnymi rozstrzygnięciami. Jak podkreślono w orzecznictwie, organ zobowiązany jest – w sposób umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania – przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowania. Konieczne jest zatem wskazanie wyraźnych kryteriów decyzyjnych (dóbr chronionych przez prawo), w tym zwłaszcza znajdujących oparcie w wartościach konstytucyjnych, dopiero bowiem ich należyta identyfikacja i ustalenie ich hierarchii *ad casum* pozwala na instancyjną kontrolę rozstrzygnięcia mającego charakter uznaniowy, odwołującego się do ocen¹⁰⁴. Uznanie administracyjne nie wyraża się jednak w swobodzie

¹⁰³ Sygn. I FSK 703/18, CBOSA.

¹⁰⁴ Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1254/08, CBOSA. Szerzej T. Gizbert-Studnicki, *Konflikt dóbr i kolizja norm*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 1.

oceny w danym stanie faktycznym sprawy okoliczności odpowiadających użytemu pojęciu dobrej wiary, ale w możliwości negatywnego dla podatnika rozstrzygnięcia nawet przy jej ustaleniu¹⁰⁵. Istotą uznania jest to, że ustawodawca, wprowadzając do przepisu pojęcie nieostre, przerzuca na władzę wykonawczą konieczność wypełnienia hipotezy normy prawnej konkretną treścią¹⁰⁶. Instytucja uznania administracyjnego godziłaby w istotę państwa praworządnego, gdyby uprawniała organ do działania według „swego widzimisię”¹⁰⁷. Organ obowiązany jest także do wyważenia interesu społecznego z indywidualnym interesem strony, gdyż zobowiązuje go do tego art. 2 Konstytucji RP w każdym przypadku, w którym w sprawie ma zastosowanie norma prawna uzależniająca załatwienie sprawy od tzw. uznania administracyjnego¹⁰⁸.

Tym samym nawet wówczas, gdy ponad wszelką wątpliwość ustalona zostanie dobra wiara podatnika, organ może odmówić odstąpienia od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Użyte w przepisie art. 58a o.p. określenie „może” oznacza, iż to organ samodzielnie dokonuje wyboru alternatywnego rozwiązania, co jednak nie świadczy o tym, że dysponuje w tym zakresie zupełną dowolnością. Ustalenie przez organ podatkowy istnienia przesłanki „dobrej wiary” wiąże się z koniecznością ważenia relacji na dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyznę tworzy zasada, jaką jest wypełnianie wobec państwa obowiązków podatkowych, tj. płaćcie podatków w pełnej wysokości, drugą wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej preferencji w postaci odstąpienia od ukarania podatnika – wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy w takim przypadku, podobnie jak w innych decyzjach uznaniowych, powinien ustalić i należycie uzasadnić w decyzji, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego: ukaranie podatnika – sprawcy deliktu podatkowego czy też odstąpienie od zastosowania sankcji administracyjnej. Jak wskazano w literaturze, ważenie interesu indywidualnego i publicznego na tle istotnych dla sprawy ustaleń faktycznych i przy wzięciu pod uwagę wartości konstytucyjnych stanowi zgodną z przepisami

¹⁰⁵ Por. wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. II FSK 426/10, LEX nr 1083134.

¹⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 18 maja 2005 r., sygn. FSK 2211/04, LEX nr 154626.

¹⁰⁷ E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz – teksty – wzory – formularze*, Warszawa 1970.

¹⁰⁸ Por. prawomocne wyroki WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2017 r., sygn. I SA/Gl 707/16; z dnia 14 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Gl 983/18, CBOSA.

prawnymi realizację upoważnienia do uznania¹⁰⁹. Sam fakt, że organ podatkowy, stwierdzając dobrą wiarę podatnika, nie odstąpi od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, nie przesądza, że doszło do przekroczenia granic uznania administracyjnego. Swoje stanowisko powinien jednak w sposób wyczerpujący uzasadnić.

Wskazana specyfika decyzji uznaniowych determinuje zarazem zakres sądowej kontroli decyzji uznaniowych, której podlega prawidłowość przeprowadzonego postępowania oraz formalne badanie decyzji, nie zaś zasadność samego rozstrzygnięcia. Kontrola ta dotyczy zarówno wykładni prawa materialnego, jak i właściwego przeprowadzenia postępowania dowodowego, uwzględniającego wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej reguły dowodzenia, kompletność materiału dowodowego oraz jego ocenę.

W utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że decyzje uznaniowe organów podatkowych podlegają ograniczonej kontroli sądu administracyjnego, nie jest on bowiem organem trzeciej instancji w postępowaniu administracyjnym i nie może poddawać ocenie, czy dokonany przez organ administracji państwowej wybór jest słuszny, a więc sąd nie jest uprawniony do badania merytorycznej zasadności (celowości) decyzji administracyjnej. Sąd administracyjny nie rozstrzyga o tym, czy pobór podatku powinien być zaniechany wskutek umorzenia zaległości podatkowej, ewentualnie czy rozłożyć zaległość podatkową na raty. Takie rozstrzygnięcie należy wyłącznie do organów administracyjnych. Natomiast w pełnym zakresie zaskarżona decyzja podlega badaniu co do jej zgodności z przepisami proceduralnymi¹¹⁰. Podobnie w orzeczeniu z dnia 7 lutego 2001 r. NSA stwierdził, iż sądowa kontrola legalności uznaniowych decyzji sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowych mają swoje uzasadnienie w zebranych w sprawie materiale dowodowym, a także czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, a wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne¹¹¹. Ograniczenie kontroli sądowej do badania zgodności decyzji z prawem, a nie z punktu widzenia słuszności i celowości, nie oznacza jednak, wbrew twierdzeniom zawartym w zaskarżonym wyroku,

¹⁰⁹ J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 181.

¹¹⁰ Zob. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 kwietnia 1998 r., sygn. I SA/Kr 1227/97, CBOSA.

¹¹¹ Zob. prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. I SA/Gd 1507/00, CBOSA.

że sąd bada jedynie, czy wydanie decyzji uznaniowej w zakresie umorzenia zaległości podatkowej poprzedzone zostało prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem dowodowym oraz wyjaśnieniem stanu faktycznego. Sąd administracyjny ma obowiązek zbadać i ocenić, czy organ administracji podatkowej prawidłowo zinterpretował pojęcie nieostre na tle stanu faktycznego w konkretnej sprawie¹¹². W przypadku decyzji uznaniowej organ podatkowy zobowiązany jest w sposób czytelny, umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania, przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowe. Oznacza to, że z samym uznaniem będziemy mieli do czynienia dopiero wówczas, gdy organ podatkowy ustali istnienie przesłanki dobrej wiary. Jeżeli jednak stwierdzi brak dobrej wiary podatnika, nie dojdzie do zastosowania przez ten organ uznania administracyjnego. Tym samym organ nie będzie dysponował wyborem, tylko decyzja będzie miała charakter związany – organ podatkowy zobowiązany będzie do wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Mając na uwadze powyższe rozważania, kluczowe w tym zakresie będą: praktyka korzystania przez organy z przyznanego im uprawnienia, a także stanowisko sądów administracyjnych w prowadzeniu dyskursu argumentacyjnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. „Spór podatkowy dotyczący unikania opodatkowania odbywa się w zasadzie, jak wynika z dotychczasowych rozważań, na gruncie ekonomicznym. Stanowi on gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego. Nacisk położony jest tu na rzeczywistość gospodarczą [...]”¹¹³. Wysoki stopień rozbieżności interesów stron stosunku podatkowo-prawnego powoduje, że na tle ekonomicznym prawo podatkowe stanowi dziedzinę o charakterze konfliktogennym¹¹⁴. Organ podatkowy dokonuje bowiem na płaszczyźnie ekonomicznej weryfikacji relacji podatnika z kontrahentami w osadzonej w konkretnym stanie faktycznym rzeczywistości gospodarczej.

¹¹² Wyrok NSA z dnia 18 maja 2005 r., sygn. FSK 2211/04, CBOSA.

¹¹³ M. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 161. Zob. też A. Franczak, *Kilka uwag o zastosowaniu ekonomicznej analizy w prawie podatkowym*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. Jan Głuchowski, Warszawa 2019, s. 129–137.

¹¹⁴ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Towarzystwo Naukowe Organizacja i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 151.

Niewątpliwie wprowadzenie do systemu prawa krajowego pojęcia dobrej wiary wraz jego ustawodawczą legitymizacją zmienia dotychczasową perspektywę postrzegania tego pojęcia w prawie podatkowym. Normatywne wsparcie koncepcji dobrej wiary w podatkach bezpośrednich, z uwagi na brak ich harmonizacji na poziomie unijnym w zakresie analogicznym do podatku od wartości dodanej, wydaje się nie tyle uzasadnione, ile konieczne.

Tak samo jak w podatku od wartości dodanej pojęcie dobrej wiary z art. 58a o.p. wymaga doprecyzowania w procesie stosowania prawa. W konsekwencji odkodowanie tego pojęcia następuje *ad casum* i zdeterminowane jest okolicznościami faktycznymi konkretnej sprawy podatkowej. Nie jest wszakże możliwe jego zrekonstruowanie *in abstracto*. Można także przyjąć, że dobra wiara na gruncie analizowanych regulacji Ordynacji podatkowej oznacza w istocie dochowanie przez podatnika należytej staranności w kontaktach z kontrahentami.

Osadzenie koncepcji dobrej wiary w kontekście przepisów antyabuzyjnych determinuje niewątpliwie przyjętą przez ustawodawcę krajowego formułę tej instytucji. Nie bez znaczenia pozostaje również odmienna konstrukcja podatków, do których odnosi się instytucja dobrej wiary. Nie oznacza to wszakże braku możliwości odwołania się do dotychczasowego dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości i sądów krajowych w zakresie dobrej wiary w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Przeciwnie, zasadna wydaje się teza, że w granicach wyznaczonych przez ustawodawcę definicją pojęcia dobrej wiary z art. 58a §§ 3, 4 i 5 o.p. i specyfiką regulacji unormowanej w art. 58a o.p. odwołanie się do tego orzecznictwa jest uzasadnione. Stanowisko jurysprudencji w przedmiocie dobrej wiary w podatku VAT, z uwagi na przywołane okoliczności, wymagać może modyfikacji bądź też nie znajdzie w ogóle zastosowania.

Takie podejście niewątpliwie pociąga za sobą właściwy dla neopozytywizmu prawniczego twórczy charakter stosowania prawa, zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. Prawo podatkowe jako prawo publiczne i ingerencyjne ze swej istoty, jak podnosi R. Mastalski¹¹⁵, „przynajmniej w swych założeniach” ma charakter zupełny i zamknięty, co charakteryzuje pozytywizm prawniczy.

¹¹⁵ M. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 166.

Analogicznie jak w podatku od towarów i usług dobra wiara z art. 58a § 3 o.p. może uwolnić podatnika od niekorzystnych dla niego konsekwencji, tj. odpowiedzialności z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego, jednakże tylko wówczas, gdy w drodze uznania administracyjnego organ podatkowy, ważąc interes indywidualny podatnika z interesem ogółu (interesem fiskalnym), temu pierwszemu przyzna pierwszeństwo. Tym samym przyjąć należy, że odpowiedzialność podatnika z art. 58a o.p. nie jest uzależniona od winy w rozumieniu działania w złej wierze, ale od dyskrecjonalnej władzy organów administracji podatkowej.

Normatywna konstrukcja dobrej wiary w podatkach bezpośrednich, podobnie jak orzecznicza koncepcja dobrej wiary w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, prowadzą do konstatacji o pewnej otwartości prawa podatkowego posługującego się pojęciami nieostryimi czy klauzulami generalnymi, co w obliczu zmian gospodarczych, skomplikowanych zjawisk gospodarczych i postępującej integracji z Unią Europejską wydaje się nie tylko uzasadnione, ale i konieczne. Pamiętać wszakże trzeba, że zarówno orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, jak i krajowych sądów administracyjnych zapadają w określonym stanie faktycznym, co również należy mieć na uwadze, odwołując się do wyrażonych w nich poglądów.

Przeprowadzone rozważania dają również podstawy do przyjęcia tezy, że koncepcja dobrej wiary w podatkach bezpośrednich nie znajduje zastosowania poza regulacją art. 58a o.p. Brak bowiem podstaw prawnych do zastosowania koncepcji dobrej wiary w zakresie kosztów uzyskania przychodów, pustych faktur¹¹⁶, wykreślenia kontrahenta z rejestru na gruncie podatków dochodowych. Nie można jej bowiem wyprowadzić z judykatury Trybunału Sprawiedliwości w zakresie podatku od wartości dodanej, zharmonizowanego na poziomie unijnym poprzez system dyrektyw.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Komentarz do art. 58a o.p. i art. 58e o.p.*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie 11, Warszawa 2019.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 58a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wydanie 12, Warszawa 2018.

¹¹⁶ Tym bardziej że, jak już wcześniej wskazano, brak podstaw do rozważania dobrej wiary podatnika VAT w odniesieniu do „pustych faktur”, tj. faktur niestwierdzających żadnej realnej czynności gospodarczej.

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wydanie 16, Warszawa 2022.
- Bieniek B., *Przesłanki wyłączenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, cz. 2, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 4.
- Brzeziński B., *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Towarzystwo Naukowe Organizacja i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- Bulejak R., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Polsce*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021.
- Cieśla M., *Dobra wiara i należyta staranność w „karuzeli podatkowej”*, [w:] *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system prawny*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014.
- Ćwik-Bury A., *Dobra wiara i należyta staranność z perspektywy instytucjonalnej – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a praktyka wymiaru sprawiedliwości*, „Doradca Podatkowy” 2017, nr 3.
- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność podatku VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020.
- Dobra wiara podatnika VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Biuro Orzecznictwa NSA, grudzień 2014 r., niepublikowane.
- Dominik-Ogińska D., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7.
- Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3.
- Franczak A., *Kilka uwag o zastosowaniu ekonomicznej analizy w prawie podatkowym*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. Jan Głuchowski, Warszawa 2019.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Gizbert-Studnicki T., *Konflikt dóbr i kolizja norm*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 1.
- Gizicki M., Pachecka J., *Sankcje grożące za unikanie opodatkowania*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020.
- Grzybowski P., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2020.
- Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz – teksty – wzory – formularze*, Warszawa 1970.
- Kandut K., *Sankcje w podatku od towarów i usług – zarys problemu*, [w:] *Sądownictwo administracyjne w umacnianiu państwa prawa. Księga z okazji 100-lecia sądownictwa administracyjnego w województwie śląskim*, red. A. Matan, A. Nita, Warszawa 2020.
- Kołoduński M., *Zasada dobrej wiary w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2017.
- Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. CXX/I, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>

- Kudła J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1/(2), <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2017.1.2>
- Lasiński-Sulecki K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 roku, I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3.
- Lasiński-Sulecki K., *Pojęcie „należytej staranności” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6.
- Lasiński-Sulecki K., *Pojęcie należyta staranność na gruncie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75).
- Leszczynski L., Maroń G., *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia” 2013, vol. LX, no. 2.
- Liszewski G., *Komentarz do art. 58a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Eteł, Warszawa 2022.
- Łabuzińska A., *Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Maliński M., Ślisz W., *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Marusik J., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019.
- Mastalski M., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, b.d., <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 11.08.2022).
- Michalak M., *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, nr 2, <https://doi.org/10.12775/SIT.2016.021>
- Należyta staranność w orzecznictwie polskich sądów i w świetle wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE. Wybrane zagadnienia na tle polskiej praktyki podatkowej*, b.d., https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2012/ku/prezentacje/prezentacjaspcg.pdf (dostęp: 11.08.2022).
- Niezgódka-Medek M., *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Nita A., *Kontrowersje wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński, Rzeszów 2003.
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.
- Popławski M., *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Eteł, Warszawa 2022.
- Scheuring K., *Ochrona praw jednostki w postępowaniach przed sądami unijnymi*, Warszawa 2007.

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Druk nr 2860. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, 2018, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 20.07.2022).

Sepiolo-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2.

Taborowski M., *Konsekwencje naruszenia prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Warszawa 2012.

Wicenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierania*, Warszawa 2008.

GOOD FAITH IN TAX LAW. CONSIDERATIONS UNDER ARTICLE 58A OF THE TAX ORDINANCE

Abstract. The article addresses the issue of good faith in the aspect of the regulation of Article 58a of the Tax Ordinance, introducing additional tax liabilities related to anti-abusive provisions – a clause against tax avoidance. The author, making a normative analysis of the institution of good faith under Article 58a of the Tax Ordinance, as a prerequisite for freeing the taxpayer from additional tax liability, considers the meaning of this concept and its relations in reference to the jurisprudence of the concept of good faith functioning in the common system of value added tax. She also points out that due to the indeterminacy of the term good faith, it is a flexible form of application of tax law, inherent in legal neopositivism.

Keywords: good faith, direction taxation, anti-abusive clausis

ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ ZA JEJ ZALEGŁOŚCI PODATKOWE W KONTEKŚCIE ZASADY ZAUFANIA DO ORGANÓW PODATKOWYCH

Streszczenie. Artykuł dotyczy odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe. Przedstawiono w nim sposób interpretacji i stosowania tych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne w konkretnych sprawach. Dokonano także analizy błędów popełnianych w tego typu postępowaniach oraz naruszeń praw członków zarządu jako podmiotów solidarnie odpowiedzialnych ze spółkami za ich zaległości podatkowe. Jednocześnie opisano prawidłowy model orzekania odpowiedzialności członków zarządu za takie zaległości, z uwzględnieniem zasady zaufania do organów podatkowych.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność za zaległości podatkowe, spółki kapitałowe, zaległości podatkowe, członkowie zarządu, solidarna odpowiedzialność, zasada zaufania do organów podatkowych

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: dariusz.gibasiewicz@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7715-6917>

1. UWAGI WSTĘPNE

Wydaje się, że na temat odpowiedzialności osób trzecich na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ napisano bardzo wiele i temat² jest w całości wyczerpany w odniesieniu między innymi do odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe³. Jednakże w ostatnim czasie można zauważyć zwiększenie liczby tego typu postępowań prowadzonych przez organy podatkowe, niezrządowo wszczynanych tuż przed upływem terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, tj. członka zarządu spółki kapitałowej. Krótki okres pozwalający na wydanie i doręczenie członkowi zarządu decyzji orzekającej o jego odpowiedzialności powoduje, że bardzo często w takich sprawach łamane są podstawowe standardy postępowania, a prawa osób będących stroną tych postępowań są poważnie naruszane⁴. Przepisy prawa podatkowego są stosowane „mecha-

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Zob. na ten temat między innymi: S. Marciniak, *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych (art. 116 ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12, s. 2–24; A. Dziemaszkiewicz-Kwiecińska, W. Majkowski, *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidowanej spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12, s. 26–35; J. Rusek, *Zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we „właściwym terminie” jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 5, s. 50–55; S. Koczur, *Odpowiedzialność osobista członków zarządu z tytułu niezapłaconych przez spółkę kapitałową należności publicznoprawnych*, „Przegląd Sądowy” 2014, nr 9, s. 89–101; A. Olesińska, E. Prejs, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3, s. 25–31; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Specyfika odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich w cłach, akcyzie i VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 1, s. 39–46; J. Oleśiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020.

³ Zgodnie z treścią art. 116 § 1 o.p. za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu. Dodatkowo w treści art. 116a § 1 o.p. uregulowano, że za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami, a przepis art. 116 stosuje się odpowiednio.

⁴ Art. 118 § 1 o.p. stanowi, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat.

nicznie”, bez uwzględnienia kontekstu określonej sprawy. Prowadzi to do oczywistego pogwałcenia praw osób odpowiadających jako osoby trzecie za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Jest to niedopuszczalne ze względu na fakt, iż podmioty te nie odpowiadają za swoje zobowiązania podatkowe, ale innych podmiotów, tj. spółek, których członkami zarządu były⁵. Tym bardziej powinny zatem odnosić się do tych postępowań dużo wyższe wymagania i standardy ich prowadzenia, a ustalenia walidacyjne i interpretacyjne powinny być wyjątkowo wnikliwe. Również te osoby w szczególności mają prawo oczekiwać, że w stosunku do nich będą przestrzegane podstawowe zasady rządzące postępowaniem podatkowym, w tym zasada zaufania do organów podatkowych. Mają oni prawo wierzyć, że postępowanie podatkowe nie będzie jedną wielką pułapką podatkową, przygotowaną z „chirurgiczną precyzją” przez organy podatkowe, które w sposób bezrefleksyjny będą starały się „przerzucić” odpowiedzialność na członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek. Celem niniejszego artykułu jest analiza takich postępowań z uwzględnieniem kontekstu systemowego i funkcjonalnego instytucji odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek i aksjologii ją budującej.

⁵ Na temat charakteru odpowiedzialności osób trzecich wypowiedział się między innymi Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w uchwale z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. II FPS 3/09, LEX/el., który stwierdził, iż „cechą charakteryzującą odpowiedzialność osób trzecich jest to, iż odpowiadają one za cudzy dług. Jest to bowiem odpowiedzialność gwarancyjna i zabezpieczająca należności publicznoprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników, płatników, inkasentów. Co więcej, odpowiedzialność osób trzecich nie ma żadnego związku z obowiązkiem podatkowym ciążącym na podatniku czy też obowiązkiem instrumentalnym płatnika i inkasenta. Odpowiedzialność osób trzecich ma w związku z tym charakter odpowiedzialności wprawdzie oderwanej od zobowiązania podatkowego, ale jednak jest zależna od powstania zaległości podatkowej, skoro w art. 107 § 1–3, art. 108 § 1–4 i art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej ściśle została określona kolejność zgłaszania przez wierzyciela podatkowego roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej. Wynika to z istoty subsydiarności tej odpowiedzialności [...]. Wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wymaga wykazania przesłanek pozytywnych tej odpowiedzialności, jak również wykazania, że w sprawie nie wystąpiły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność, przesłanki egzoneracyjne”.

2. PRZESŁANKI ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKÓW ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ

Na wstępie należy wskazać, że każdorazowo odpowiedzialność członków zarządu, o której mowa w art. 116 o.p., ma charakter wyjątkowy i znajduje zastosowanie jedynie wtedy, gdy zachodzą wymienione w nim pozytywne przesłanki i brakuje którejkolwiek z okoliczności wyłączających tę odpowiedzialność. Niewłaściwe jest podejście, zgodnie z którym odpowiedzialność subsydiarna podmiotów trzecich jest zasadą, a jej brak wyjątkiem. Brakuje podstaw, aby dosyć „mechanicznie”, wręcz bezrefleksyjnie, „przenieść” odpowiedzialność za zaległości podatkowe z podatnika na podmiot trzeci. Niestety, taka praktyka jest bardzo często widoczna w rozstrzygnięciach organów podatkowych, w których osoby trzecie są traktowane jako swoiści „następcy prawni” w odniesieniu do zaległości podatkowych pierwotnie zobowiązanych, co jest często tłumaczone tym, że wystarczający do przejścia takiej odpowiedzialności na osobę trzecią jest normatywny związek między tymi podmiotami, określony w przepisach Ordynacji podatkowej.

Po drugie, należy zauważyć, że za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

- 1) nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości⁶ lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne⁷ albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie Prawo restrukturyzacyjne, albo
 - b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

⁶ Zob. ustawę z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1228 ze zm., dalej: u.p.u.).

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1588 ze zm.

Pełnego skatalogowania przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej dostarczyło bogate w tej materii orzecznictwo sądowe. Dało ono także określone wytyczne, których prawidłowe stosowanie może znacząco wpływać na poprawność orzeczenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki:

- 1) w każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, gdyż tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 o.p.;
- 2) odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości;
- 3) z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też ponosi winę za jego niewypełnienie; w każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony;
- 4) jeśli w okresie pełnienia funkcji przez członka zarządu nie zachodziły przesłanki do ogłoszenia upadłości, to późniejsze pogorszenie się sytuacji finansowej spółki w okresie, kiedy już tej funkcji nie pełnił, powoduje uwolnienie tego członka zarządu od odpowiedzialności ukształtowanej w art. 116 § 1 o.p.;
- 5) w decyzji podjętej na podstawie art. 116 § 1 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest wskazać istnienie przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za jej zaległości podatkowe oraz zbadać, czy nie zachodziły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność; w przypadku orzeczenia odpowiedzialności byłych członków zarządu tych spółek badanie przesłanek wyłączających tę odpowiedzialność z uwagi na podstawy ogłoszenia upadłości lub wszczęcia postępowania układowego może dotyczyć wyłącznie okresu, w którym osoby te pełniły obowiązki członka zarządu, i dotyczyć zobowiązań podatkowych powstałych w tym okresie (art. 116 § 2 o.p.);
- 6) badanie przez organ podatkowy właściwego czasu na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy.

Z powyżej zaprezentowanych wytycznych wynika, iż jednym z centralnych pojęć odnoszących się do kwestii odpowiedzialności członka zarządu

spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe jest pojęcie „właściwego czasu”, użyte w kontekście złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego. Tym samym zatem, aby było możliwe wykazanie, że członek zarządu spółki kapitałowej nie złożył we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie nie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, konieczne jest ustalenie, jaki czas był „czasem właściwym” w rozumieniu tego przepisu. Innymi słowy, konieczne jest dokonanie systemowej, zewnętrznej wykładni przepisów i interpretacja właściwych przepisów prawa upadłościowego oraz prawa restrukturyzacyjnego. Tym samym o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej nie będą w dużej mierze decydować przepisy prawa podatkowego, ale właśnie przepisy prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego⁸, przynajmniej w kontekście istnienia i wykazania przesłanek negatywnych tej odpowiedzialności.

Istotne znaczenie w tym zakresie ma wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., w którym sąd ten przypomniał, że „obie sformułowane w nich (art. 11 ust. 1 i 2 u.p.u.) przesłanki mają charakter alternatywny i dlatego zaistnienie chociażby jednej z nich pozwala na ogłoszenie upadłości [...] podmiotu. Jak bowiem wynika z art. 10 u.p.u., upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny, a z kolei stosownie do art. 21 ust. 1 u.p.u.⁹ dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. [...] Dodać też należy, że określone w art. 11 ust. 1 oraz ust. 2 u.p.u. przesłanki niewypłacalności dłużnika, stanowiące zarazem podstawę do ogłoszenia jego upadłości, normują dwie różne sytuacje. Nie można ich więc ujednoclić i łączyć w ramach ogólnej oceny stanu finansowego dłużnika (tu – Spółki), lecz muszą być one analizowane i oceniane oddzielnie”. W podobnym tonie NSA wypowiedział się

⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 3063/13, LEX/el., w którym NSA podkreślił, że „współstosowanie z art. 116 § 1 pkt 1) lit a) Ordynacji podatkowej oraz odpowiednich przepisów ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia terminów i pojęć: zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości – zagadnienia te są natomiast całościowo uregulowane w powoływanym Prawie upadłościowym, tak więc bez odwołania się do niego zastosowanie wymienionego na początku przepisu prawa podatkowego nie byłoby możliwe”.

⁹ Aktualnie art. 21 u.p.u. wskazuje, że dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości.

także w innych wyrokach, wskazując, że „prawidłowa jest ocena dokonana przez organy, a następnie zaakceptowana przez Sąd I instancji, że wniosek o ogłoszenie upadłości winien być złożony w sytuacji niewypłacalności rozumianej jako niewykonywanie przez dłużnika jego wymagalnych zobowiązań (art. 11 ust. 1 u.p.u.). Jeżeli zatem dłużnik nie wykonuje ciężących na nim wymagalnych zobowiązań, wówczas jest niewypłacalny, co stwarza podstawę ogłoszenia go upadłym. Przy czym nieistotne jest, czy nie wykonuje wszystkich zobowiązań czy też tylko niektórych z nich. [...] Nieistotny też jest rozmiar niewykonywanych przez dłużnika zobowiązań. Nawet niewykonywanie zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza jego niewypłacalność w rozumieniu art. 11 u.p.u. Dla określenia stanu niewypłacalności bez znaczenia też jest przyczyna niewykonywania zobowiązań. Niewypłacalność istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje zobowiązań z innych przyczyn”¹⁰.

3. PRAKTYKA DZIAŁANIA ORGANÓW PODATKOWYCH ORAZ ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W niniejszym artykule skupiono się na akcie prawnym regulującym przesłanki złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości (tj. na ustawie Prawo upadłościowe), jest on bowiem najczęściej przywoływany w decyzjach podatkowych przez organy podatkowe w kontekście wykazania przesłanek negatywnych orzeczenia odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe spółki. Zgodnie z treścią art. 11 ust. 1 u.p.u. dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. W dalszych przepisach tego artykułu ustawodawca konkretyzuje to w ten sposób, że o niewypłacalności można mówić w razie spełnienia jednej z dwóch przesłanek. Po pierwsze, domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. Po drugie, dłużnik, będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące. W tym miejscu również zostanie zawężony przedmiot

¹⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 11 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2229/15, LEX/el.

analizy niniejszego opracowania, organy podatkowe dosyć niechętnie sięgają bowiem do badania drugiej przesłanki, co wiązałoby się z koniecznością ustalania wielkości zobowiązań pieniężnych osoby trzeciej, wartości jej majątku w aspekcie rynkowym, konieczne byłoby także prowadzenie analizy wielkości tych dwóch parametrów w określonym czasie, co byłoby niejednokrotnie zadaniem niełatwym dla organu podatkowego, a na pewno czasochłonnym i angażującym zasoby kadrowe. Organy podatkowe w treści swoich rozstrzygnięć wybierają zatem możliwość dużo prostszą – wskazując, że czas właściwy na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości to czas, w którym przynajmniej jedno zobowiązanie nie było regulowane w terminie wymagalności (nie trzeba przy tym dodawać, że najczęściej było to zobowiązanie podatkowe powstałe na zasadzie samoobliczenia, którego jednak podatnik nie był świadomy, uznał bowiem, że nie wystąpił taki podatkowopravny stan faktyczny, który powodowałby powstanie obowiązku podatkowego). Dodatkowo organy podatkowe z reguły stają na stanowisku, że przepisy prawa upadłościowego uprawniają do konstatacji, że do określenia stanu niewypłacalności nieistotne jest, czy dłużnik nie wykonuje wszystkich swoich zobowiązań, czy tylko niektórych z nich, jak też – jaka jest przyczyna niewykonania zobowiązań, nieistotne jest bowiem, czy dłużnik nie ma środków, czy też przyczyny niewykonania zobowiązań są zupełnie inne. Oczywiście takie rozumienie tego przepisu może prowadzić do kuriozalnych wniosków i uznania, że nawet bardzo niewielkie długi pieniężne, które nie są na bieżąco regulowane przez podmiot mający aktywa o ogromnej wartości, stanowią o niewypłacalności tego podmiotu i nakazują złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości.

Na gruncie prawa upadłościowego przychodzi z pomocą takiemu podmiotowi i potencjalnemu wnioskodawcy art. 11 ust. 6 u.p.u., który wydaje się „głosem rozsądku ustawodawcy” i „kołem ratunkowym”. Zgodnie z jego treścią sąd może oddalić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli nie ma zagrożenia utraty przez dłużnika zdolności do wykonywania jego wymagalnych zobowiązań pieniężnych w niedługim czasie¹¹. Natomiast podobnego

¹¹ Zob. na ten temat K. Osajda, *Uwagi o pojęciu niewypłacalności w świetle nowelizacji Prawa upadłościowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 1, s. 13–15; także K. Oplustil, *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znowelizowanego prawa upadłościowego, cz. I*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2, s. 5–11. Zdaniem tego ostatniego autora: „Przy wykładni [...] pojęcia [niedługiego czasu, o którym mowa w art. 11 ust. 6 u.p.u. – przyp. D.G.] należy mieć na uwadze regulację domniemania niewypłacalności przewidzianą w art. 11 ust. 1a [u.p.u. – przyp. D.G.]. Oznacza to, że sąd będzie mógł skorzystać z możliwości przewidzianej

rozwiązania nie przewidziano w przepisach Ordynacji podatkowej, w jej treści ustawodawca skoncentrował się bowiem na samym złożeniu wniosku i na przesłankach jego złożenia, całkowicie nie interesując się normatywnie dalszym stadium takiego postępowania zainicjowanego złożeniem wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Stąd też pojawiające się niekiedy skrajne stanowiska organów podatkowych, zgodnie z którymi nawet niewykonywanie zobowiązania pieniężnego o niewielkiej wartości, niezależnie od wielkości majątku dłużnika, uzasadnia, a wręcz nakazuje złożenie stosownego wniosku o ogłoszenie upadłości, ponieważ tylko takie działanie członka zarządu – zdaniem organów podatkowych – może stanowić przesłankę egzoneracyjną.

Konieczne jest także zauważenie, że bardzo często w praktyce postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej są poprzedzone postępowaniami podatkowymi przeciwko podmiotom, za których zaległości podatkowe te podmioty trzecie mają odpowiadać. W tym miejscu należy przypomnieć, że sposób powstawania zobowiązań podatkowych jest regulowany w art. 21 § 1 o.p., który przewiduje dwa sposoby powstawania takich zobowiązań:

- 1) z mocy prawa;
- 2) na skutek doręczenia decyzji ustalającej takie zobowiązanie.

Powszechnie wiadomo, że zasadą występującą na gruncie polskiego prawa podatkowego jest zasada powstawania zobowiązań podatkowych poprzez samoobliczenie, a więc *ex lege*. Bardzo często właśnie takie postępowania przeciwko podatnikom – spółkom kapitałowym – dotyczą takich zobowiązań, a w szczególności zobowiązań w podatku od towarów i usług. Prowadzi to do sytuacji, w których wobec podatnika tego podatku po kilku latach od przeprowadzenia przez niego zakwestionowanych transakcji prowadzone jest postępowanie podatkowe i wydawana jest przez organ podatkowy decyzja określająca wysokość podatku od towarów i usług za minione okresy w zupełnie innej wysokości niż obliczona przez podatnika i wykazana w złożonych deklaracjach podatkowych na potrzeby podatku od towarów i usług. Powoduje to, iż w wyniku wydania takiej decyzji podatnik-spółka dowiaduje się, że od kilku lat nie reguluje zobowiązania podatkowego oraz że od wielu lat istnieje zaległość podatkowa.

w art. 11 ust. 6 [u.p.u. – przyp. D.G.], jeżeli dojdzie do wniosku (lub zostanie przekonany przez dłużnika), iż pomimo nadmiernego zadłużenia domniemanie, o którym mowa w art. 11 ust. 1a [u.p.u. – przyp. D.G.], nie zaktualizuje się, a więc, iż dłużnik jest w stanie spłacić swoje już wymagalne zobowiązania pieniężne w takim okresie, aby nie popaść, co najmniej wobec dwóch swoich wierzycieli, w opóźnienie przekraczające 3 miesiące”.

Ponadto gdyby dokonać analizy tego stanu rzeczy na gruncie art. 11 u.p.u., to taka spółka kapitałowa powinna zostać uznana za niewypłacalną, a w przypadku spółek kapitałowych członkowie ich zarządów powinni zgłosić stosowne wnioski o ogłoszenie ich upadłości. Takiej optyki widzenia tego stanu faktycznego nie zmienia także fakt, że spółka na przestrzeni okresu, w którym zostały przeprowadzone zakwestionowane transakcje i momentu wydania decyzji określającej, znakomicie funkcjonowała i uzyskiwała dobre wyniki finansowe. W przypadku bowiem, gdyby się okazało, że nie może ona zapłacić tej zaległości, organ podatkowy wszcząłby postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, to jest członków zarządu takiej spółki kapitałowej, twierdząc, że spółka nie regulowała swoich zobowiązań już w okresie, w którym zostały dokonane zakwestionowane transakcje, a więc była niewypłacalna, *ergo* konieczne było złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Sprawa staje się jeszcze trudniejsza dla członka zarządu takiej spółki w przypadku, gdy między okresem dokonania transakcji a prowadzonym wobec niego postępowaniem o orzeczeniu jego odpowiedzialności na gruncie art. 116 o.p. przestał on być członkiem zarządu spółki (i dodatkowo udziały lub akcje w tej spółce zmieniły właściciela). W takiej sytuacji zostaje on pozbawiony całkowicie wpływu na prowadzone postępowanie wobec spółki, zmierzające do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania, która to decyzja na kolejnym etapie stanie się „mechanicznie” podstawą wszczęcia postępowania w sprawie orzeczenia jego odpowiedzialności jako członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe powstałe w okresie, w którym pełnił funkcję członka jej zarządu.

Prowadzi to do bardzo daleko idących konsekwencji dla członka zarządu spółki kapitałowej, nie tylko nie ma on bowiem wiedzy, że spółka nie reguluje zaległości podatkowych, ale nawet nie ma podstaw, aby mieć jakiegokolwiek podejrzenia co do istnienia tych zaległości. Na gruncie aktualnego orzecznictwa sądowego (przeważającej linii orzeczniczej) pozostaje to jednak bez znaczenia, tak jak bez znaczenia jest przyczyna niewykonania zobowiązań przez spółkę kapitałową. Zdaniem sądów administracyjnych niewypłacalność istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy nie wykonuje zobowiązań z innych przyczyn. Innymi słowy, niewypłacalność ma charakter obiektywny i istnieje zawsze, gdy dłużnik (w tym wypadku spółka kapitałowa) nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań¹².

¹² Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 656/13, LEX/el.

Bardzo często w wydawanych przez organy podatkowe decyzjach o podatkowej odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych brakuje jednoznacznych sformułowań i ustaleń co do „czasu właściwego”. Co więcej, bardzo też trudno w aktach postępowania znaleźć jakiegokolwiek materiały, które pozwalałyby organom podatkowym na samodzielne dokonanie ustaleń w tym zakresie, poza oczywiście decyzją – najczęściej określającą – wydaną wobec podatnika, za którego długi osoba trzecia ma ponieść odpowiedzialność. Organy podatkowe nie wskazują zazwyczaj w treści swojego rozstrzygnięcia daty istotnej ekonomicznie rozbieżności pomiędzy wartością zobowiązań spółki a wartością jej majątku, koncentrując się na łatwiejszej do wykazania przesłance określonej w art. 11 ust. 1 i 1a u.p.u. Z reguły analiza w tym zakresie nie jest w ogóle prowadzona przez organy podatkowe, a samo postępowanie jest ukierunkowane wyłącznie na wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości. W działaniach organów podatkowych brakuje jakiegokolwiek „elastyczności” oraz wzięcia pod uwagę całości kontekstu danej sprawy, a także aspektów ekonomicznych i finansowych prowadzenia działalności gospodarczej. Występuje tutaj bardzo prosty mechanizm – zdaniem organów podatkowych, jeśli spółka w przeszłości nie wykazała zobowiązania podatkowego w pełnej wysokości, *ergo* nie zapłaciła podatku w pełnej wysokości, *ergo* nie uregulowała w pełni wymagalnych zobowiązań podatkowych (które nie zostały zadeklarowane, spółka nie miała bowiem wiedzy na temat ich powstania), to członek zarządu takiej spółki powinien złożyć wniosek o ogłoszenie jej upadłości (mimo że takie zobowiązania nie zostały zadeklarowane), a jeśli tego nie uczynił, to należy uznać, że we właściwym czasie nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości (lub w tym czasie nie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne).

Jednak takie podejście organów podatkowych oraz sądów administracyjnych jest błędne i nie powinno polegać na „mechanicznym” przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości podatkowe ze spółki na członków zarządu tej spółki. Konieczne jest zwrócenie uwagi, że pojęcie „właściwego czasu” do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p., powinno być ujmowane elastycznie w zależności od okoliczności konkretnego przypadku, jest to bowiem przesłanka obiektywna, ustalona na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy¹³. Dokonując oceny, czy zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości

¹³ Zob. wyroki Sądu Najwyższego (SN): z dnia 22 czerwca 2006 r., sygn. I UK 369/05; z dnia 7 listopada 2016 r. III UK 13/16, LEX/el.

nastąpiło we właściwym czasie, jednocześnie należy mieć na względzie, że powinno ono nastąpić w takim momencie, w którym możliwa będzie ochrona zagrożonych interesów wszystkich wierzycieli poprzez możliwość uzyskania po ogłoszeniu upadłości równomiernego, chociaż tylko częściowego zaspokojenia z majątku spółki. Zarząd spółki kapitałowej powinien zatem zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli tylko zachodzi zagrożenie niewypłacalnością, które nastąpienie w sposób oczywisty niweczy sens postępowania upadłościowego, pozbawiając wszystkich wierzycieli jakiegokolwiek ochrony prawnej ich interesów¹⁴. Nie uzasadnia złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości niewykonanie jednego zobowiązania, ponieważ zobowiązań tych musi być więcej, co najmniej dwa, skoro w przepisie użyto liczby mnogiej w odniesieniu do zobowiązań¹⁵.

Tym samym na gruncie Ordynacji podatkowej nie ma możliwości automatycznego przyjęcia skrajnego rozumowania z przepisów prawa upadłościowego, iż nieuregulowanie wymagalnego zobowiązania i powstanie zaległości podatkowej powoduje konieczność złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, a brak jego złożenia, niezależnie od wielkości majątku spółki i jej rzeczywistej zdolności regulowania zobowiązań podatkowych, uniemożliwia wykazanie przesłanki negatywnej odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zobowiązania tej spółki.

W ocenie sądów administracyjnych prawodawca, konstruując odpowiedzialność z art. 116 o.p., uzależnił jej zastosowania także od stwierdzenia przesłanek negatywnych odpowiedzialności, co powoduje, że dopiero ocena całokształtu unormowania, a więc odnoszącego się zarówno do przesłanek pozytywnych, jak i negatywnych, pozwala przyjąć prawny mechanizm odpowiedzialności. Jednakże w orzecznictwie wskazuje się, że jedynie przy wyrażeniu przesłanek negatywnych odpowiedzialności ustawodawca określił obowiązki członka zarządu co do ich wykazania, natomiast w przypadku przesłanek pozytywnych obowiązek ten spoczywa na organach podatkowych w zakresie każdej z nich¹⁶. Innymi słowy, to organ ma udowodnić przesłanki pozytywne odpowiedzialności członka zarządu spółki

¹⁴ Zob. wyroki NSA: z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1383/13; z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. I FSK 1318/17; wyroki SN: z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. I UK 324/05; z dnia 10 lutego 2011 r., sygn. II UK 265/10; z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. II UK 196/13, LEX/el.

¹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1743/12, LEX/el.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 21 października 2021 r., sygn. III FSK 130/21, LEX/el. Zob. także wyrok NSA z tego samego dnia w sprawie sygn. III FSK 133/21, LEX/el.

kapitałowej za jej zaległości podatkowe, natomiast przesłanki negatywne powinny zostać wykazane przez członka zarządu spółki¹⁷. W konsekwencji – zdaniem organów podatkowych – ciężar wykazania przesłanek wyłączających odpowiedzialność za zobowiązania spółki spoczywa na członku zarządu, tylko on może bowiem powołać się na wystąpienie szczególnych okoliczności.

Pomimo takiego stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych niektóre organy podatkowe w trakcie prowadzenia postępowań nie chcą umożliwiać podatnikom wykazania tych okoliczności wyłączających odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Nagminnie oddalane są wnioski członków zarządu, którzy istotne okoliczności w sprawie pragną wykazać dostępnymi obiektywnie dla nich dowodami i składają między innymi następujące wnioski dowodowe: przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości w sprawie:

- 1) ustalenia faktu i daty powstania niewypłacalności spółki oraz „czasu właściwego” na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego;
- 2) ustalenia – po uprzednim ustaleniu „czasu właściwego”, o którym mowa w pkt 1 – czy fakt niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania układowego we właściwym czasie spowodował, że Skarb Państwa utracił możliwość uzyskania zaspokojenia zaległości podatkowych w stopniu większym, niż gdyby wyżej wymieniony wniosek został złożony we właściwym czasie;
- 3) ustalenia, czy wydanie decyzji określającej wobec spółki, dotyczącej zobowiązań podatkowych w zakresie podatku oraz za okres, którego dotyczyła decyzja określająca wydana wobec spółki, niezwłocznie po

¹⁷ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Bk 23/14, w którym sąd wskazał, że „W każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, gdyż tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 o.p. Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też, że ponosi winę za jego niewypełnienie; w każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony”.

upływie tych okresów oraz wszczęcie egzekucji wobec tej spółki niezwłocznie po tym, jak ta decyzja stałaby się ostateczna, mogło doprowadzić do zaspokojenia wierzyciela podatkowego (Skarbu Państwa) w całości lub części.

Organy podatkowe odmawiają także przeprowadzenia dowodu ze sprawozdań finansowych składanych przez spółkę w okresie, w którym dana osoba pełniła funkcję członka zarządu spółki kapitałowej na okoliczność sytuacji finansowej spółki w okresie, w którym strona była jej członkiem zarządu, oraz z wydruków z kont rozrachunkowych spółki i z jej rachunku bankowego. Przeprowadzenie tych dowodów jest w szczególności istotne w przypadku sprzedaży udziałów lub akcji w spółce kapitałowej w okresie pomiędzy wystąpieniem zaległości podatkowych spółki a prowadzeniem postępowania przeciwko członkowi jej zarządu, który został w międzyczasie odwołany z zarządu tej spółki (będąc wcześniej jednocześnie udziałowcem lub akcjonariuszem)¹⁸.

Taka praktyka działania organów podatkowych jest całkowicie błędna, ponieważ jeżeli były członek zarządu powołuje się w toku tego postępowania na okoliczności dowodzące, że w czasie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia stosownego wniosku, wskazując na sytuację finansową spółki, która to potwierdza, to organ tylko wtedy może wydać decyzję o jego odpowiedzialności, gdy wykaże, że sytuacja ta była inna, w szczególności, że wystąpiły okoliczności uzasadniające złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości¹⁹. Organy z reguły nie prowadzą rozważań w szerszym zakresie na temat „czasu właściwego” do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego, co powinno być warunkiem *sine qua non* przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na członków zarządu spółki, która to instytucja jest wyjątkowym instrumentem prawnym o charakterze ingerencyjnym w majątek podmiotu trzeciego – innego niż podatnik (wymusza to zatem rzetelne i obiektywne zbadanie przesłanek warunkujących możliwość orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich za zobowiązania spółki), a więc powinna być stosowana z uwzględnieniem zasady proporcjonalności i przy pełnym poszanowaniu gwarancji procesowych osoby

¹⁸ Zob. na ten temat wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2019 r., sygn. I SA/Bk 603/18, LEX/el.

¹⁹ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I SA/Bk 679/18 oraz cytowany w nim wyrok NSA z dnia 28 października 2009 r., sygn. II FSK 1813/07, LEX/el.

trzeciej, co implikuje bezwzględną konieczność ustalenia „czasu właściwego” do zgłoszenia wniosku oraz momentu, w którym zarząd spółki, przy dołożeniu należytej staranności, mógł uzyskać wiedzę o tym, że spółka stała się niewypłacalna i w sposób trwały zaprzestała płacenia długów, a jej majątek nie wystarczał na ich zaspokojenie²⁰. Konieczne jest bowiem zauważenie, że zarząd spółki powinien zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli tylko zachodzi zagrożenie niewypłacalnością, które następnie w sposób oczywisty niweczy sens postępowania upadłościowego, pozbawiając wszystkich wierzycieli ochrony prawnej ich interesów²¹.

Tak więc w konsekwencji, skoro organy podatkowe stosują wykładnię systemową zewnętrzną, starając się ustalić treść normy prawnej wynikającej z przepisu art. 116 o.p. w zw. z art. 10 i art. 11 u.p.u., konieczna jest również prawidłowa interpretacja tych ostatnich przepisów z uwzględnieniem ich wykładni, także przy użyciu instrumentów funkcjonalnych. Tym samym organy podatkowe powinny wnikliwie badać faktyczną sytuację finansową spółki, w tym to, czy niewykonywanie wymagalnych zobowiązań ma charakter trwały (czyli świadczyło o niewypłacalności dłużnika), czy tylko przejściowy (co nie uzasadnia złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości). Badaniu powinny podlegać także niewykonane zobowiązania spółki wobec jej kontrahentów, stan jej majątku oraz to, czy pozwalał on na zaspokojenie istniejących zobowiązań w przyszłości, a w przypadku niewykonywania zobowiązań przez spółkę – przyczyn tego stanu rzeczy, co może wynikać z przejściowych trudności płatniczych. Wszystkie wskazanej powyżej okoliczności są istotne dla wydania rozstrzygnięcia, a uwzględnienie wniosków dowodowych w tym zakresie nie powinno być kwestionowane, skoro to na członku zarządu – zdaniem organów podatkowych – ciąży obowiązek wykazania, że wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony we właściwym czasie. Nie można także oddalić wniosków dowodowych członka zarządu, powołując się na to, że okoliczności, na które miały być przeprowadzone wnioskowane dowody, zostały już wykazane za pomocą innych dowodów, skoro członek zarządu żąda przeprowadzenia dowodów na tezę przeciwną niż wynikająca z materiałów zebranych przez organ²². Takie działania

²⁰ Por. wyrok NSA z dnia 14 maja 2015 r., sygn. II FSK 1190/13, LEX/el.

²¹ Por. wyroki NSA: z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1838/13; z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. I FSK 1318/17, LEX/el.

²² Por. wyrok NSA z dnia 6 marca 2018 r., sygn. II FSK 2173/17, LEX/el. Zob. także wyrok NSA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. I FSK 466/14, LEX/el., w którym sąd wskazał, że: „Przepis art. 188 o.p. nie uzasadnia oddalenia wniosku dowodowego strony domagającej

organów podatkowych nie mogą spotkać się z aprobatą i należy je traktować jako przejaw chęci jak najszybszego zakończenia tego typu postępowań przy jednoczesnym pogwałceniu zasad postępowań podatkowych wskazanych w Ordynacji podatkowej – w wyniku niezgodnego z prawem „uproszczenia procedury dowodowej”, pominięcia wnikliwej i wieloaspektowej analizy okoliczności faktycznych sprawy oraz bardzo często nieposzanowania zasady zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu. Tym samym organy podatkowe dopuszczają się naruszenia m.in. art. 121, art. 122, art. 123, art. 187 § 1 i art. 191 o.p.

W praktyce te dowody wnioskowane przez członków zarządu spółek nie są przeprowadzane, organy podatkowe, a za nimi sądy administracyjne, stoją bowiem na stanowisku, że niewypłacalność dłużnika, o której mowa w art. 10 i art. 11 ust. 1 i 2 u.p.u., występuje również, gdy dłużnik ten nie zaspokaja jednego tylko wierzyciela posiadającego znaczną wierzytelność²³. Ich zdaniem przesłanka egzoneracyjna wymieniona w art. 116 § 1 pkt 1 o.p. odnosi się bowiem wyłącznie do zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku, jakim jest ogłoszenie upadłości. W ich ocenie wnioski należy złożyć wówczas, gdy zaistnieją przesłanki niewypłacalności dłużnika, określone w art. 10 i art. 11 u.p.u. Jeżeli zatem dłużnik nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań, powinien taki wniosek zawsze złożyć. Organy stoją przy tym na stanowisku, że należy odróżnić obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości od skuteczności tego wniosku i ogłoszenia tej

się np. powołania nowych świadków na okoliczności mające znaczenie dla sprawy na tej tylko podstawie, że dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie, zdaniem organu podatkowego pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego. Takie rozumienie art. 188 o.p. stanowi przyzwolenie dla organu podatkowego, na dowolne selekcionowanie materiału dowodowego sprawy, przez gromadzenie w ramach tego materiału dowodów niekorzystnych dla strony, z jednoczesnym blokowaniem zgłaszanych przez nią wniosków dowodowych na okoliczności dla niej korzystne, z uzasadnieniem, że te pierwsze pozwalają już organowi na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego sprawy. Taka wykładnia art. 188 o.p. pozostaje w sprzeczności z zasadą praworządności, obiektywizmu i bezstronności, gdyż odmowa wnioskowi dowodowemu strony na okoliczności mające znaczenie dla sprawy i jej zdaniem dla niej korzystne, z tego względu, że zdaniem organu dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego, oznacza, że organ już przed wydaniem orzeczenia daje wyraz swojemu przekonaniu co do rozstrzygnięcia”.

²³ Zob. wyroki NSA: z dnia 10 stycznia 2017 r., sygn. II FSK 3737/14; z dnia 28 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1624/15; z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1951/15; z dnia 23 października 2018 r., sygn. II FSK 3005/16; z dnia 5 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 1686/18; z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. II FSK 3336/18, LEX/el.

upadłości przez sąd upadłościowy. Dłużnik ma jedynie obowiązek dokonania oceny, czy wykonuje swoje wymagalne zobowiązania, natomiast oceny, czy faktycznie zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości władny jest dokonać wyłącznie sąd właściwy w sprawach upadłości²⁴. To do sądu upadłości należy zatem ocena, czy faktycznie zobowiązania nie są wykonywane i czy istnieją podstawy do wszczęcia postępowania upadłościowego. Tak więc nawet niewykonywanie wymagalnych zobowiązań wobec jednego wierzyciela nie zwalnia członka zarządu od zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, nie do niego bowiem należy rozstrzygnięcie o zasadności wniosku. Organy podatkowe podkreślają, że przepis art. 116 § 1 pkt 1 o.p. nie daje członkowi zarządu takiego uprawnienia. W konsekwencji – zdaniem organów podatkowych – wnioski dowodowe odwołujące się do konieczności analizy sytuacji finansowej spółki, czy to poprzez powołanie biegłego, analizę sprawozdań, czy przesłuchanie strony i świadków, nie mogą, wbrew oczekiwaniom podatników, obalić wykazywanego przez organ zaistnienia trwałego zaprzestania płacenia długów jako przesłanki do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.u., tj. w rzeczywistości bardzo często niewykazania kilka lat wcześniej zobowiązania w podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Taka sytuacja ma bardzo często miejsce na gruncie podatku od towarów i usług w przypadkach, w których organy podatkowe kwestionują określone faktury VAT jako podstawy odliczenia podatku naliczonego, co automatycznie pociąga za sobą powstanie zaległości podatkowej z mocą wsteczną. W konsekwencji zakwestionowanie przez organ podatkowy podstawy odliczenia podatku przez spółkę w okresie, w którym dana osoba była członkiem jej zarządu, przy braku możliwości wyegzekwowania tej kwoty z majątku spółki, powoduje niejako automatycznie – po wydaniu w tym zakresie odpowiedniej decyzji przez organ podatkowy – odpowiedzialność tej osoby jako osoby trzeciej, tj. członka zarządu, osoba taka nie może bowiem w momencie powzięcia wiedzy o takiej zaległości złożyć wniosku o ogłoszenie upadłości spółki z mocą wsteczną; ponadto bardzo często nie jest już członkiem zarządu spółki, której dotyczy zaległość.

Z powyższym stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe nie sposób się zgodzić ze względu na argumenty funkcjonalne i konieczność uniknięcia wykładni tego przepisu, która prowadziłaby *ad absurdum*,

²⁴ Por. wyrok SN z dnia 7 listopada 2016 r., sygn. III UK13/16, LEX/el.

w szczególności przy wzięciu pod uwagę gwarancyjnego i subsydiarnego charakteru odpowiedzialności osoby trzeciej.

W zdecydowanej większości przypadków, gdyby spółka była świadoma konieczności spełnienia zobowiązań za lata wcześniejsze, to by uczyniła to w terminach wynikających z przepisów prawa. Postępowania przeciwko członkom zarządu jako osobom trzecim zobowiązanym solidarnie ze spółką za jej zaległości podatkowe są wynikiem wieloletniej bezczynności organów podatkowych, które nie wydają wobec spółek decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych, co powoduje u członków ich zarządów bardzo często w pełni uzasadnione przekonanie, że nie istnieją żadne inne zobowiązania, które powinny być uregulowane i które w konsekwencji nie są regulowane. W tym samym czasie spółki takie nie tracą także zdolności do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Spółki nie mają wiedzy o takich zobowiązaniach i ze względu na bezczynność organów podatkowych nie mają podstaw, aby przypuszczać, że takie zobowiązania istnieją.

Należy także podkreślić, że członek zarządu nie odpowiada za złą sytuację finansową spółki, uniemożliwiającą spłatę długów, lecz za własne zaniechanie prowadzące do pokrzywdzenia wierzycieli, w tym wierzyciela podatkowego. Przepis art. 116 o.p. jest regulacją o charakterze wyjątkowym. Tym samym nie może być on interpretowany w kontekście nadmiernego fiskalizmu. Wydaje się także, że przepis art. 116 § 1 pkt 1 o.p. nie wyklucza możliwości poddawania analizie stopnia zawinienia członka zarządu w powstałym stanie rzeczy. Możliwa jest wykładnia uzasadniająca stanowisko, że przesłanka egzoneracyjna w postaci braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości powinna być badana również w sytuacji, gdy wniosek został zgłoszony w czasie niewłaściwym lub nie został zgłoszony wcale²⁵. Może to wynikać z obiektywnych faktów, które będą uzasadniać taką ocenę, jeżeli bowiem spółka miała szanse w możliwym do przewidzenia, krótkim czasie uzyskać środki na spłatę długów, członek zarządu, pozostający w subiektywnym przekonaniu, że niespłacenie długów jest spowodowane przejściowymi trudnościami, może skorzystać z przesłanki egzoneracyjnej²⁶.

Konieczne jest także stwierdzenie, że odpowiedzialność członka zarządu mogą wyłączyć uchybienia wierzyciela podatkowego w zakresie

²⁵ A. Zarzycki, *Przesłanka „winy” członka zarządu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji*, „Glosa” 2017, nr 3, s. 121–125.

²⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. I SA/Po 470/19, LEX/el.

czynności zmierzających do zaspokojenia się z majątku spółki. Ten skutek należy odnieść do niepodjęcia przez wierzyciela podatkowego w stosownym czasie egzekucji przeciwko spółce, choć taka egzekucja była możliwa. Tym samym jeśli wierzyciel doprowadza przez zaniechanie egzekucji, w przypadku gdy tą drogą mógł skutecznie uzyskać zaspokojenie swoich roszczeń, do bezskuteczności egzekucji, to uznać należy, że nie wykazał on, iż egzekucja przeciwko spółce okazała się bezskuteczna.

Z drugiej strony członek zarządu spółki z o.o. może uwolnić się od odpowiedzialności przewidzianej w art. 116 o.p. poprzez wykazanie, że stopień zaspokojenia wierzyciela byłby identyczny także w sytuacji zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości; wniosek o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego jest zatem konieczny.

4. ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ A ZASADA ZAUFANIA DO ORGANU PODATKOWEGO

W przypadku postępowań prowadzonych wobec tzw. osób trzecich niezwykle istotne jest zachowanie gwarancji procesowych im przysługujących. U podstaw sformułowania takich obowiązków (gwarancji procesowych) w postępowaniu podatkowym leży to, iż postępowanie podatkowe, będące szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego, nie ma charakteru kontradyktoryjnego, a stosunek łączący podatnika z organem podatkowym to stosunek administracyjnoprawny cechujący się nierównorzędnością podmiotów, który oparty jest na władztwie administracyjnym. W tym stanie rzeczy pozycja strony postępowania jest słabsza, gdyż to organ podatkowy jest gospodarzem tego postępowania. To organ je prowadzący podejmuje czynności poszukiwawcze zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a następnie przeprowadza niezbędne dowody. Chcąc zrównoważyć to gorsze położenie procesowe strony, przepisy przyznają jej wiele uprawnień o gwarancyjnym znaczeniu. Jednym z nich jest konieczność prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego. Organ podatkowy powinien to czynić między innymi poprzez sprawne i merytorycznie uzasadnione czynności, poprzez odpowiednie wyważenie interesu podatnika i Skarbu Państwa i rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika²⁷.

²⁷ Zob. m.in. wyroki NSA: z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10; z dnia 5 września 2008 r., sygn. II FSK 823/07; z dnia 4 marca 2008 r., sygn. I FSK 365/07; wyroki

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się natomiast, że: „zaskakiwanie strony nową interpretacją i wymierzanie opłat za lata ubiegłe w znacznej wysokości, które burzą przyjęte przez stronę założenia ekonomiczne swej działalności, należy ocenić jako naruszenie art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej w stopniu rażącym”²⁸.

Co więcej, zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana jako postulat wobec tych organów, lecz jako wiążąca norma prawna²⁹, która zobowiązuje organy podatkowe do uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy – także tych korzystnych dla podatnika³⁰. Ta reguła działania organów podatkowych powinna znajdować także w pełni zastosowanie w postępowaniach w sprawach odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Jednak jest ona bardzo często naruszana, patrząc bowiem obiektywnie na działania organów podatkowych, można dojść do wniosku, że organy podatkowe przygotowują z „chirurgiczną precyzją” pułapkę na członków zarządu spółek kapitałowych poprzez wszczynanie postępowań przeciwko spółkom po wielu latach od dnia wymagalności zobowiązań i bardzo często już w okresach, w których poprzedni członkowie zarządu nie są członkami tego organu i nie mają żadnej możliwości podjęcia obrony jako reprezentanci spółki przed wydaniem niekorzystnej decyzji określającej. Następnie – na podstawie decyzji wydanej przeciwko spółce – wydawana jest decyzja o odpowiedzialności członków zarządu spółki za jej zaległości podatkowe.

W tego typu postępowaniach – co było wskazywane już wcześniej – naruszenie art. 121 § 1 o.p. następuje także w wyniku obstrukcji inicjatywy dowodowej strony, a tym samym prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, bez wymaganej wnikliwości w celu ustalenia stanu faktycznego³¹. Organ podatkowy bardzo często orzekając o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, w ogóle nie przeprowadza postępowania dowodowego, badając jedynie:

WSA: w Szczecinie z dnia 8 października 2009 r., sygn. I SA/Sz 515/09; we Wrocławiu z dnia 16 września 2009 r., sygn. I SA/Wr 1139/09; w Warszawie z dnia 12 września 2008 r., sygn. III SA/Wa 64/08, LEX/el.

²⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. I SA/Bk 72/05, za wyrokiem NSA z dnia 7 listopada 2000 r., sygn. III SA 2670/99, LEX/el.

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 r., sygn. III SA 3390/00, LEX/el.

³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 r., sygn. II FSK 2166/12, LEX/el.

³¹ Zob. na ten temat: S. Sadocha, *Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2021, nr 3, s. 2–11.

- 1) istnienie zaległości spółki, co następuje poprzez włączenie decyzji wydanej wobec takiej spółki do akt sprawy przeciwko członkowi zarządu;
- 2) fakt bezskuteczności egzekucji poprzez włączenie tytułów wykonawczych i informacji o majątku spółki oraz
- 3) fakt piastowania funkcji członka zarządu przez daną osobę poprzez włączenie do akt odpisu z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Jednocześnie oddalane są wnioski o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego i dokumentów finansowych spółki oraz dowody osobowe. Takie działanie organów podatkowych jest nie do zaakceptowania. Na poparcie tego stanowiska konieczne jest przywołanie bardzo wnikliwej analizy zawartej w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 26 maja 2015 r.³², w którym stwierdzono, że „organ podatkowy zasadniczo nie może odmówić stronie przeprowadzenia zawnioskowanego przez nią dowodu, jeżeli dotyczy on okoliczności mającej znaczenie na zastosowanie normy materialnoprawnej, gdyż oznacza to, że dowód ten może mieć wpływ na wynik sprawy [...] Przepis art. 188 o.p. nie uzasadnia oddalenia wniosku dowodowego strony domagającej się np. powołania nowych świadków na okoliczności mające znaczenie dla sprawy na tej tylko podstawie, że dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie, zdaniem organu podatkowego, pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego. Takie rozumienie art. 188 o.p. stanowi przyzwolenie dla organu podatkowego na dowolne selekcjonowanie materiału dowodowego sprawy, przez gromadzenie w ramach tego materiału dowodów niekorzystnych dla strony, z jednoczesnym blokowaniem zgłaszanych przez nią wniosków dowodowych na okoliczności dla niej korzystne, z uzasadnieniem, że te pierwsze pozwalają już organowi na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego sprawy. Taka wykładnia art. 188 o.p. pozostaje w sprzeczności z zasadą praworządności, obiektywizmu i bezstronności, gdyż odmowa wnioskowi dowodowemu strony na okoliczności mające znaczenie dla sprawy i jej zdaniem dla niej korzystne, z tego względu, że zdaniem organu dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego, oznacza, że organ już przed wydaniem orzeczenia daje wyraz swojemu przekonaniu co do rozstrzygnięcia. Organ podatkowy, obowiązany do wyczerpującego ustalenia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy, nie może dowolnie wybierać dowodów,

³² Wyrok NSA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. I FSK 466/14, LEX/el.

które są podstawą ustaleń faktycznych, poprzez dyskredytowanie inicjatywy dowodowej strony, w oparciu o wadliwe rozumienie art. 188 o.p., gdyż oznaczałoby to, że prowadzi postępowanie pod z góry założoną tezę, co zaprzeczałoby wszelkim zasadom rzetelnego postępowania podatkowego, określonym w Ordynacji podatkowej”.

5. KSZTAŁTOWANIE SIĘ NOWEJ LINII ORZECZNICZEJ – UZNANIE PRAW PODATNIKA

Jeden z najistotniejszych problemów dotyczących odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółki dotyczy odpowiedzi na pytanie, czy zbadanie przesłanek egzoneracyjnych powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie powstało. Innymi słowy, czy przesłanki te muszą być brane pod uwagę przy uwzględnieniu wysokości zobowiązania podatkowego (które przekształciło się w zaległość podatkową), w wysokości ustalonej na podstawie przepisów prawa (przy wzięciu pod uwagę zasady samoobliczenia podatku), czy też przy uwzględnieniu wysokości zobowiązania wykazanego w deklaracji podatkowej.

Kolejna kwestia wymagająca rozstrzygnięcia dotyczy tego, czy zobowiązania niewykazane w deklaracji były zobowiązaniami wymagalnymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.u. i czy brak ich uregulowania oznacza zatem, że podatnik jest niewypłacalny, utracił bowiem zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, których jednak nie wykazał w swojej deklaracji podatkowej, ponieważ na przykład obniżył podatek należny o podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury VAT, która następnie została zakwestionowana na gruncie art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³³. Analiza znacznej części orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie nie jest korzystna dla podatników. Jednak na znaczeniu zyskuje także linia orzecznicza, która bierze pod uwagę również realia prowadzenia działalności gospodarczej i cel analizowanych regulacji, oraz jest wynikiem refleksyjnego, a nie „mechanicznego” stosowania prawa, uwzględniającego jego funkcjonalny wymiar. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na orzeczenie

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.

NSA z dnia 25 maja 2018 roku³⁴, w którym sąd ten odniósł się do analizy przesłanki ogłoszenia upadłości z art. 11 ust. 1 u.p.u., kwestionując możliwość uwzględnienia wysokości zobowiązania podatkowego wynikającego nie ze złożonej pierwotnie deklaracji, lecz z późniejszej wydanej decyzji, określającej zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa³⁵. Sąd zauważył, że unormowanie art. 11 ust. 1 u.p.u. kładzie nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika, co powoduje, że zdaniem sądu nie sposób przyjąć, że wymagalne w 2009 r. było zobowiązanie, które zostało określone w decyzji wydanej w 2012 r. Ponadto przyjęcie innej wykładni doprowadziłoby do takiej sytuacji, że w istocie zawsze, gdy zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, członek zarządu ponosiłby odpowiedzialność, nawet wówczas, gdy ta decyzja wydana została w okresie, gdy utracił status członka zarządu. W istocie w takiej sytuacji ten członek zarządu nigdy nie mógłby wykazać istnienia okoliczności egzoneracyjnych w postaci braku winy w zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, co stałoby w oczywistej sprzeczności z tezą uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09. Dalej sąd zauważył, że odpowiedzialność tej osoby za zaległości spółki byłaby niczym nieograniczona, gdyż nigdy nie mogłaby się ona od niej zwolnić, ponieważ organ zawsze by twierdził, że spółka nie regulowała zobowiązań podatkowych – nawet wówczas, gdy decyzja, w której określono inną wysokość tego zobowiązania, niż wykazano w pierwotnej deklaracji, wydana została kilka lat później. Reasumując tezy uzasadnienia tego wyroku, sąd prawidłowo skonstatował, że „tylko w odniesieniu do przesłanki ogłoszenia upadłości przewidzianej w art. 11 ust. 2 u.p.u. badanie istnienia przesłanki egzoneracyjnej polegającej na tym, że w okresie pełnienia funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie układowe) powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie to powstało. Postępowanie takie nie jest natomiast dopuszczalne przy ocenie niewykonywania wymagalnych zobowiązań (art. 11 ust. 1 u.p.u.)”.

³⁴ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I SA/Bk 679/18, LEX/el.

³⁵ Sąd uznał, że takie rozumowanie może odnosić się tylko do przesłanki ogłoszenia upadłości przewidzianej w art. 11 ust. 2 u.p.u.

W podobnym tonie – korzystnym dla członków zarządów spółek kapitałowych – wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 27 marca 2019 r.³⁶, wskazując, że „Sąd zwraca uwagę na naruszenie przez organy prawa materialnego, poprzez nieprawidłowe zastosowanie art. 116 § 1 pkt 1 lit. a, § 2 i § 4 o.p. w zw. z art. 11 ust. 1 p.u.n. W rozpatrywanej sprawie organy stwierdziły bowiem istnienie niewypłacalności spółki w okresie piastowania przez skarżącą funkcji członka zarządu na podstawie przesłanki z art. 11 ust. 1 p.u.n., tj. gdy dłużnik nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Zobowiązania, które w tym czasie nie zostały wykonane, stały się jednak wymagalne dopiero z dniem wydania decyzji organu drugiej instancji w 2017 r. Na tak wskazanej argumentacji organu nie można oprzeć ziszczenia się przesłanki z art. 11 ust. 1 p.u.n., która jednoznacznie wiąże niewypłacalność dłużnika z niewykonywaniem przez niego jedynie wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Mając na uwadze powyższe, zwrócić trzeba również uwagę na kwestię właściwego czasu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w kontekście zobowiązań, które powstały w czasie, kiedy odpowiedzialny solidarnie pełnił funkcję członka zarządu, jednak decyzja określająca te zobowiązania została wydana w czasie, gdy funkcji tej już nie pełnił. [...] Odmienne należy jednak postępować w przypadku analizy przesłanki ogłoszenia upadłości z art. 11 ust. 1 p.u.n. Przepis ten stanowi, że dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Unormowanie to stawia nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika. Nie sposób przyjąć, że wymagalne w 2013 lub 2014 r. było zobowiązanie, które zostało określone w decyzji wydanej w 2017 r. Co więcej, przyjęcie wykładni zaprezentowanej przez organ doprowadziłoby do sytuacji, że w istocie zawsze, gdy zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, członek zarządu ponosiłby odpowiedzialność, nawet wówczas, gdy ta decyzja wydana została w okresie, gdy utracił status członka zarządu. W istocie w takiej sytuacji ten członek zarządu nigdy nie mógłby wykazać istnienia okoliczności egzoneracyjnych w postaci braku winy w zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Stałoby to w oczywistej sprzeczności z tezą uchwały 7 sędziów NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09. Odpowiedzialność tej osoby za zaległości spółki byłaby niczym nieograniczona, gdyż nigdy nie mogłaby się od niej zwolnić. Zawsze bowiem organ by twierdził, że spółka nie regulowała

³⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I SA/Bk 679/18, LEX/el.

zobowiązań podatkowych, nawet wówczas, gdy decyzja, w której określono inną wysokość tego zobowiązania, niż wykazano w pierwotnej deklaracji, wydana została kilka lat później”.

Tym samym w przedstawionym orzeczeniu, które należy przyjąć z aprobatą, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zanegował stanowisko szeroko prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, że w art. 11 ust. 1 u.p.u. ustawodawca nie powiązał stanu niewypłacalności ze stanem majątku dłużnika, ale z jego zachowaniem, a konkretnie zaniechaniem – zaprzestaniem płacenia długów, oraz że członek zarządu musiał mieć świadomość, iż ciąży na spółce obowiązek zapłaty podatku tylko z tego powodu, że ten obowiązek powstaje z mocy prawa, a nie w dacie wydawania decyzji określającej, oraz że taka osoba miała lub musiała mieć wiedzę – należycie pełniąc funkcję w zarządzie spółki. W niniejszej sprawie sąd w sposób niebudzący wątpliwości uznał, że wymagalność zobowiązania powstającego z mocy prawa, które nie zostało uwzględnione przez spółkę w deklaracji podatkowej, powstaje w odniesieniu do odpowiedzialności członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe nie w dacie płatności zobowiązania podatkowego, ale zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Co więcej, sąd użył do uzasadnienia swojego poglądu bardzo racjonalnych argumentów, zaczerpniętych z istoty obrotu gospodarczego oraz charakterystyki sytuacji prawnej członków zarządu spółki kapitałowej. Jest to orzeczenie mocno osadzone w realiach kierowania spółką kapitałową, a nie wynik „mechanicznego”, „bezrefleksyjnego” stosowania przepisów, bez uwzględnienia odpowiedniego kontekstu ich stosowania.

Kolejnym orzeczeniem, w którego treści uzasadnienia w sposób prawidłowy zdekodowano normy prawne wynikające z przepisów prawa art. 116 § 1 pkt 1 lit. a i b w zw. z art. 10 i 11 u.p.u., jest wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 listopada 2021 r.³⁷ Sąd zauważył w nim, że czym innym jest „wymagalność” zobowiązania, a czym innym jego „powstanie” z mocy prawa, właściwe dla zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa – tak jak zobowiązanie w podatku akcyzowym. W ocenie sądu wymagalność zobowiązania w przypadku powstania zobowiązań podatkowych z mocy prawa musi być wiązana z istnieniem w obrocie prawnym deklaracji, w której wykazano kwotę podatku do zapłaty, bądź decyzji, która określa kwotę zobowiązania podatkowego. Tylko decyzja lub deklaracja mogą

³⁷ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. I SA/Bd 372/21, LEX/el.

stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, tylko z nich zatem wynikać może kwota „wymagalnego” zobowiązania. Jeśli więc zobowiązanie podatkowe nie wynikało z deklaracji, a zostało określone dopiero w decyzji wydanej w 2018 r., to nie można twierdzić, że w 2014 r. było ono wymagalne. W ocenie sądu „wymagalność należy rozumieć jako możliwość prawnie skutecznego zażądania przez wierzyciela, by dłużnik spełnił świadczenie, a taka sytuacja w niniejszej sprawie zaistniała nie wcześniej, niż doręczenie spółce decyzji organu I instancji, określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przed doręczeniem spółce decyzji zobowiązanie nie było wymagalne, choćby nawet organ podatkowy był słusznie przekonany o jego istnieniu. Poprawność tego stanowiska potwierdza choćby taki niezaprzeczalny fakt, że w przypadku braku deklaracji lub decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ nie mógłby przecież swojej wiarygodności zgłosić – jako wymagalnej – w postępowaniu upadłościowym, mimo że w sensie prawnym zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym istniało. Jeśli istniało, ale nie było stwierdzone w decyzji lub deklaracji, to nie było wymagalne”.

Sąd zwrócił także uwagę na inną bardzo ciekawą kwestię o praktycznym znaczeniu, wskazując, że „jeśli nawet organ stał na – błędnym zdaniem Sądu – stanowisku, że przesłanki do ogłoszenia upadłości istniały w momencie upływu terminu płatności podatku akcyzowego za listopad 2014 r., a czasem właściwym do zgłoszenia wniosku o upadłość był [...] stycznia 2015 r., to nie powinno umknąć uwadze organu, że akcentowanie przez Skarżącego braku wiedzy i świadomości co do istnienia zobowiązań spółki powinno być wzięte pod uwagę jako próba wykazania, że Skarżący nie ponosi winy za niezłożenie wniosku o upadłość we właściwym czasie, tj. na przesłankę uwalniającą od odpowiedzialności, przewidzianą w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) o.p.”. Dalej w treści uzasadnienia sąd podniósł, że „brak winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość może być odnoszony jedynie do wyjątkowych sytuacji, w szczególności takich, w których członek zarządu nie ma wiedzy co do rzeczywistej sytuacji w zakresie płacenia zobowiązań przez spółkę z uzasadnionych (obiektywnie) przyczyn i przy dołożeniu należytej staranności nie może tej wiedzy uzyskać albo podjąć stosownych działań (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 lutego 2011 r., sygn. akt II UK 265/10). W argumentacji Skarżącego przedstawianej w toku postępowania i w skardze Sąd dostrzeża właśnie wskazywanie na to, że członek zarządu – na płaszczyźnie rozliczeń w podatku akcyzowym – działał z należyłą starannością i profesjonalizmem, pozostając w zaufaniu do organów

celnych w sposób ciągły nadzorujących poczynania spółki na płaszczyźnie rozliczeń. Skarżący powołuje się na to, że Spółka – a tym samym i on – kierowali się wskazówkami organów, a decyzje wydane w stosunku do spółki po zmianie właściwości organów w sprawach akcyzowych, były zaskakujące”. Sąd zaakcentował także, iż „obowiązkiem organów było rozważenie tego, czy w kontekście podnoszonych przez Stronę argumentów zachodziły przesłanki do uznania, że wystąpiła przesłanka uwalniająca go od odpowiedzialności, polegająca na braku winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość we właściwym czasie. Organ powinien był wziąć pod uwagę to, czy i na ile usprawiedliwiona była jego nieświadomość co do potencjalnej przesłanki niewypłacalności spółki, jaką – zdaniem organu, w świetle późniejszej decyzji z 2018 r. – było istnienie powstałych z mocy prawa, a nieujawnionych jeszcze zobowiązań w podatku akcyzowym za maj i listopad 2014 r., a następnie za styczeń 2015 r.”.

Przedstawione powyżej orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy jest niezwykle istotne, a argumenty, które zostały zawarte w jego uzasadnieniu, korespondują z argumentami dotychczas przedstawianymi przez członków zarządów spółek kapitałowych w postępowaniach dotyczących orzeczenia ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, które to argumenty były całkowicie ignorowane przez organy podatkowe oraz, co najdziwniejsze, także przez sądy administracyjne. Z treści uzasadnienia tego wyroku można wysnuć następujące wnioski, którym można nadać charakter syntetyczny w obszarze odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółek:

1. W każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni bowiem otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie przepisu art. 116 § 1 o.p. Do takiej konkluzji prowadzi wnioskowanie *a contrario*: skoro członek zarządu nie odpowiada za zaległości podatkowe spółki, jeśli we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie jej upadłości, to odpowiadać może tylko wtedy, kiedy upadłości we właściwym czasie nie zgłoszono. W konsekwencji badanie przez organ podatkowy „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy.
2. Ocena, czy wystąpiły przesłanki niewypłacalności spółki i czy zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki nastąpiło we „właściwym

czasie”, powinna być dokonywana w świetle przepisów ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe³⁸ w takim brzmieniu, jakie ustawa ta miała w okresie, gdy powstały zaległości podatkowe spółki, a członek jej zarządu jeszcze sprawował funkcję w zarządzie, oraz w czasie, gdy upływał termin na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości³⁹.

3. Regulacja zawarta w art. 11 ust. 1 u.p.u. kładzie nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika. Czym innym jest „wymagalność” zobowiązania, a czym innym jego „powstanie” z mocy prawa właściwe dla zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Wymagalność zobowiązania w przypadku jego powstawania z mocy prawa musi być wiązana z istnieniem w obrocie prawnym deklaracji, w której wykazano kwotę podatku do zapłaty, bądź decyzji, która określa kwotę zobowiązania podatkowego. Tylko decyzja lub deklaracja mogą stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, tylko z nich zatem wynikać może kwota „wymagalnego” zobowiązania. Jeśli zobowiązanie podatkowe nie wynikało z deklaracji, a zostało dopiero określone, to nie można twierdzić, że było ono wymagalne w okresie, w którym powinno być ujęte w deklaracji za okres jego powstania. Wymagalność należy rozumieć jako możliwość prawnie skutecznego zażądania przez wierzyciela, by dłużnik spełnił świadczenie, a taka sytuacja może zaistnieć w przypadku braku wykazania zobowiązania w deklaracji, nie wcześniej niż doręczenie spółce decyzji organu I instancji, określającej

³⁸ Por. uchwała NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. II FPS 3/09, LEX/el.

³⁹ Stosownie do treści art. 10 u.p.u. upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Zgodnie natomiast z treścią art. 11 ust. 1, 1a i 2 tej ustawy dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Domniemywa się przy tym, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. Z kolei dłużnik będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące. Przepis art. 21 ust. 1 u.p.u. stanowi zaś, że dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Konieczne jest przy tym zauważenie, że w judykaturze wskazuje się, iż wymienione w art. 11 u.p.u. przesłanki zgłoszenia wniosku o upadłość mają charakter alternatywny i równorzędny, dlatego zaistnienie chociażby jednej z nich pozwala na ogłoszenie upadłości przedsiębiorców (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Wr 973/09; wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 853/13).

wysokość zobowiązania podatkowego. Przed doręczeniem spółce decyzji zobowiązanie nie jest wymagalne, choćby nawet organ podatkowy był słusznie przekonany o jego istnieniu. Poprawność tego stanowiska potwierdza choćby taki niezaprzeczalny fakt, że w przypadku braku deklaracji lub decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ nie mógłby swojej wierzytelności zgłosić – jako wymagalnej – w postępowaniu upadłościowym, mimo że w sensie prawnym zobowiązanie podatkowe w podatku, w którym zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, istniało; jeśli jednak istniało, ale nie było stwierdzone w decyzji lub deklaracji, to nie było wymagalne.

4. W wyroku z dnia 25 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1328/16, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził wyraźnie, że tylko w odniesieniu do przesłanki ogłoszenia upadłości przewidzianej w art. 11 ust. 2 u.p.u. badanie istnienia przesłanki egzoneracyjnej, polegającej na tym, że w okresie pełnienia funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowania układowego), powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie to powstało. Postępowanie takie nie jest natomiast dopuszczalne przy ocenie niewykonywania wymagalnych zobowiązań (art. 11 ust. 1 u.p.u.), tj. w przypadku pierwszej z przesłanek ogłoszenia upadłości; tym samym badając sytuację finansową spółki dla potrzeb ustalenia, w kontekście drugiej przesłanki niewypłacalności, tj. art. 11 ust. 2 u.p.u., czy wystąpiła niewypłacalność, rozumiana jako sytuacja, gdy zobowiązania przekroczą wartość majątku spółki, i czy ewentualnie we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości – organ powinien uwzględnić wysokość zobowiązania podatkowego określonego w decyzji organu podatkowego określającej spółce wysokość zobowiązania w podatku.
5. Ocena, czy zobowiązania spółki przekroczyły wartość jej majątku, jest możliwa tylko w kontekście realnej wartości majątku dłużnika, nie zaś zapisów księgowych. Nie wystarcza zatem mechaniczne zestawienie kwot wynikających z bilansu, niezbędna jest bowiem rzeczywista ocena kondycji spółki. Użytych w art. 11 ust. 2 u.p.u. pojęć zarówno „zobowiązań”, jak i „majątku” nie można całkowicie utożsamiać z pojęciami „aktywów” i „pasywów”. Pod pojęciem aktywów należy rozumieć ogół składników majątkowych w ujęciu wartościowym, będących

własnością przedsiębiorcy, z kolei pasywa to źródła finansowania aktywów, czyli znajdujące się w dyspozycji spółki kapitały własne, zysk oraz zobowiązania wobec innych jednostek. Tymczasem w art. 11 ust. 2 u.p.u. ustawodawca posługuje się terminologią *stricte* cywilistyczną. Termin „zobowiązania” oznacza po prostu długi będące składnikiem treści stosunku zobowiązaniowego, a pod pojęciem „majątek” kryje się mienie w rozumieniu art. 44 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴⁰. Wobec tego treść bilansu może nie w pełni odzwierciedlać wszystkie składniki majątku przedsiębiorcy. Bilans ma jedynie walor porządkujący ten majątek według źródeł jego finansowania⁴¹. Jednocześnie w literaturze i orzecznictwie sądowym zauważa się, że stan przekroczenia wartości zobowiązań nad wartością majątku można uznać za podstawę ogłoszenia upadłości tylko wtedy, gdy powstała w ten sposób strata jest wyższa od niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, pod warunkiem że jest ona większa od całego kapitału własnego⁴².

6. Jeśli nawet organ stoi na błędnym stanowisku, że przesłanki do ogłoszenia upadłości istniały w momencie upływu terminu płatności podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, a czasem właściwym do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości jest termin powstania tego zobowiązania, to nie powinno ująć uwadze organu, że akcentowanie przez członka zarządu braku wiedzy i świadomości co do istnienia zobowiązań spółki powinno być wzięte pod uwagę jako próba wykazania, że członek zarządu nie ponosi winy za niezłożenie wniosku o upadłość we właściwym czasie, tj. na przesłankę uwalniającą od odpowiedzialności, przewidzianą w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. W takim wypadku wystarczające jest wskazanie przez członka zarządu, że nie powinien ponosić odpowiedzialności w sytuacji, kiedy wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nastąpiło w czasie, kiedy nie pełnił już funkcji członka zarządu. Takie stanowisko należy także ocenić jako próbę wykazania, że nie ponosi on winy za niezgłoszenie

⁴⁰ Tekst jedn. Dz.U z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

⁴¹ Por. wyroki NSA: z dnia 12 września 2017 r., sygn. I FSK 1666/15; z dnia 10 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2895/15; wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 22 maja 2018 r., sygn. VII AGa 1355/18, LEX/el.

⁴² Por. J.S. Seweryn, *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12, s. 22–23; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2895/15; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 sierpnia 2013 r., sygn. I SA/Wr 318/13, LEX/el.

w terminie wniosku o upadłość, za czym przemawia kwestionowanie zasadności naliczenia spółce podatku oraz podnoszenie argumentów za tym, że nie istniały przesłanki do ogłoszenia upadłości. I choć należy uznać, że w istocie w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej nie można podważać prawidłowości decyzji wydanej wobec spółki, to jednak podawane okoliczności trzeba traktować jak argumenty wzmacniające tezę o braku jej winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość, kiedy z mocy prawa powstawały i nie były regulowane zobowiązania spółki w podatku, w którym zobowiązania podatkowe, których istnienia nikt się nie domyślał, powstają właśnie z mocy prawa. Obowiązkiem organów jest zatem rozważenie tego, czy w kontekście takich argumentów zachodziły przesłanki do uznania, że wystąpiła przesłanka uwalniająca członka zarządu od odpowiedzialności, polegająca na braku winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość we właściwym czasie.

6. PODSUMOWANIE

Analizowana tematyka odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek jawi się jako złożona i wymagająca wnikliwej analizy w odniesieniu do stanu faktycznego każdej sprawy. Mimo że kwestia ta jest regulowana przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, to dla orzeczenia takiej odpowiedzialności ogromne znaczenie mają też przepisy ustawy Prawo upadłościowe, a w szczególności pojęcie „właściwego czasu” do złożenia wniosku o upadłość, które staje się z jednym z centralnych pojęć w odniesieniu do możliwości orzeczenia solidarnej odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe. Powinno ono być ujmowane elastycznie, w zależności od konkretnego wypadku, jest to bowiem przesłanka obiektywna, ustalana na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy. Aby stwierdzić stan niewypłacalności, organ powinien dokonać szczegółowej, wnikliwej i wieloaspektowej analizy okoliczności faktycznych. Powinien również dopuszczać w tym zakresie istotne wnioski dowodowe zgłaszane przez stronę, aby w sposób wszechstronny wyjaśnić sprawę oraz uczynić zadość zasadzie konieczności budowania zaufania podatników do organów podatkowych. Bardzo pozytywnie trzeba też ocenić część najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych w analizowanym zakresie, które dają nadzieję na to, że prawo nie stanie się pułapką dla podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Dziemaszkiewicz-Kwiecińska A., Majkowski W., *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidowanej spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12.
- Koczur S., *Odpowiedzialność osobista członków zarządu z tytułu niezapłaconych przez spółkę kapitałową należności publicznoprawnych*, „Przegląd Sądowy” 2014, nr 9.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Specyfika odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich w clach, akcyzie i VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 1.
- Marciniak S., *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych (art. 116 ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020.
- Olesińska A., Prejs E., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3.
- Oplustil K., *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znowelizowanego prawa upadłościowego, cz. I*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2.
- Osajda K., *Uwagi o pojęciu niewypłacalności w świetle nowelizacji Prawa upadłościowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 1.
- Rusek J., *Zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we „właściwym terminie” jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 5.
- Sadocha S., *Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2021, nr 3.
- Seweryn J.S., *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12.
- Zarzycki A., *Przesłanka „winy” członka zarządu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej*, „Głosa” 2017, nr 3.

THE LIABILITY OF THE MEMBER OF THE MANAGEMENT BOARD
OF COMPANY FOR COMPANY'S TAX ARREARS IN THE LIGHT
OF THE PRINCIPLE OF CREDIBILITY FOR TAX AUTHORITIES

Summary. The article concerns the liability of members of the management board of companies for tax arrears of company. It presents how these provisions are interpreted and applied by tax authorities and administrative courts in specific cases. It also analyses mistakes made in such proceedings and violations of the rights of management board members as entities jointly and severally liable with companies for the tax arrears. At the same time, the correct model of adjudicating the liability of management board members for such arrears is described, taking into account the principle of trust in tax authorities.

Keywords: tax liability, company, tax arrears, member of the management board, joint and severe liability, principle of credibility for tax authorities

Przemysław Krzykowski* 

WYJĄTKI OD ZASADY DORĘCZANIA PRZEZ ORGANY PODATKOWE PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM PISM PROCESOWYCH PRZY UŻYCIU ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Streszczenie. Celem niniejszego artykułu jest analiza przesłanek ustawowych uzasadniających odstąpienie przez organy podatkowe od reguły doręczenia pism procesowych profesjonalnym pełnomocnikom za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 5 października 2021 r. oraz ocena zmian legislacyjnych wprowadzonych ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320) w tym zakresie. Autor na podstawie dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych dokonał kompleksowej oceny nowych regulacji prawnych.

Słowa kluczowe: doręczenia pism, profesjonalni pełnomocnicy, postępowanie podatkowe, doręczenia elektroniczne, nowelizacja Ordynacji podatkowej

* Dr hab., prof. UWM, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: przemyslaw.krzykowski@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-3092-1105>

Przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ o doręczeniach, podobnie jak przepisy innych ustaw procesowych, mają charakter gwarancyjny. Oznacza to, że organ podatkowy ma obowiązek przestrzegać ich z urzędu, a strona nie powinna ponosić negatywnych konsekwencji zaniedbań organu podatkowego lub podmiotu dokonującego doręczeń². Jak pokazuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), nieuzasadnione odstępianie przez organ podatkowy od reguły doręczania profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej może wywoływać daleko idące konsekwencje prawne³. W uzasadnieniu uchwały składu 7 sędziów NSA z 7 marca 2022 r. (sygn. akt I FPS 4/21) zwrócono uwagę, że z powodu ochronnego charakteru przepisów o doręczeniu nie jest dopuszczalne, aby skutki błędu organów przerzucać na podatnika. Strona po to korzysta z profesjonalnego pełnomocnika, aby mieć ochronę. Oznacza to, że organ zobowiązany jest do skutecznego doręczenia, a w przypadku gdy doręczenie jest wadliwe, nie sposób uznać, że decyzja została skutecznie wprowadzona do obrotu prawnego⁴.

W związku z najnowszymi zmianami w Ordynacji podatkowej, wynikającymi z ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych⁵, wystąpiły pewne zmiany w doręczaniu pism pełnomocnikom profesjonalnym. Zamierzeniem autora jest dokonanie wszechstronnej analizy prawno-porównawczej przesłanek ustawowych, uzasadniających odstępianie przez organy podatkowe od zasady doręczania profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w stanie prawnym sprzed i po nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej. Przeprowadzona analiza umożliwi ocenę zasadniczych zmian legislacyjnych wprowadzonych ustawą nowelizacyjną oraz sformułowanie stosownych wniosków *de lege ferenda*.

¹ Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² B. Dauter w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 144.

³ Zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 17 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 2128/21, CBOSA.

⁴ Uchwała NSA z dnia 7 marca 2022 r., sygn. I FPS 4/21, CBOSA; por. 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 i nast.

⁵ Dz.U. poz. 569, dalej: u.d.e.

2. WPŁYW AWARII SYSTEMU TELEINFORMATYCZNEGO NA SPOSÓB DORĘCZANIA PRZEZ ORGANY PODATKOWE PISM PROCESOWYCH PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM – UWAGI OGÓLNE

Prowadzenie postępowania przez organy podatkowe przy użyciu środków komunikacji elektronicznej poza niewątpliwymi zaletami ma też swoje ograniczenia. Pamiętać bowiem należy, że doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej wiąże się z wykorzystaniem nowoczesnych technologii komunikacyjnych i teleinformatycznych, w tym także urządzeń i systemów informatycznych. Wykorzystywaniu tych urządzeń i systemów towarzyszy pewne ryzyko wystąpienia określonych nieprawidłowości w ich funkcjonowaniu i pojawienia się tzw. problemów technicznych, które uniemożliwiają organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. System teleinformatyczny zdefiniowany w ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁶, tak samo jak każdy wytwór techniki, może ulec awarii. Awaria środków technicznych lub sieci teleinformatycznej może w skrajnych przypadkach skutkować brakiem wprowadzenia decyzji do obrotu prawnego⁷.

Zdarzenia faktyczne, stanowiące przyczyny niemożności dokonania czynności postępowania za pośrednictwem systemu, mogą być rozmaite. Można wyobrazić sobie całe bogactwo takich zdarzeń, konieczne jest zatem pewne ich uogólnienie i usystematyzowanie. W szczególności można wskazać następujące zdarzenia⁸:

- 1) zaprzestanie działania albo nieprawidłowe działanie serwera obsługującego system teleinformatyczny bądź wady oprogramowania;
- 2) niemożność zalogowania się przez podmiot postępowania w systemie teleinformatycznym, np. ze względu na nieutworzenie, nieuzasadnioną likwidację bądź zablokowanie konta przez operatora systemu;
- 3) niemożność przesłania danych z powodu niedziałania albo nieprawidłowego działania urządzeń służących do komunikacji z systemem (zapewniających dostęp do internetu), a więc przewodu (np. światłowodu) albo nadajnika (bądź przekaźnika), gdy internet jest dostarczany falami radiowymi;

⁶ Dz.U. z 2021 r., poz. 2070 ze zm.

⁷ Por. P. Pietrasz, Art. 144, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

⁸ Por. szerzej: I. Kunicki, *Skutki proceduralne awarii systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie cywilne*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2018, nr 4.

- 4) niedziałanie albo nieprawidłowe działanie komputera konkretnego uczestnika bądź konkretnego organu postępowania;
- 5) zaplanowane wyłączenie serwera przez operatora systemu.

Z uwagi na temat artykułu istotna jest odpowiedź na pytanie „Jakie są skutki prawne awarii systemu teleinformatycznego z punktu widzenia przyjętych w Ordynacji podatkowej zasad doręczania przez organy podatkowe profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej?”. Wydaje się, że nie da się sformułować ogólnej tezy o skutkach prawnych wskazanych wyżej zdarzeń. W praktyce trzeba zatem rozważać oddzielnie, na tle poszczególnych uregulowań prawnych, czy dane zdarzenie faktyczne jest objęte treścią określonego przepisu prawa. Przypomnieć należy, że w stanie prawnym obowiązującym do 5 października 2021 r., czyli do wejścia w życie nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, wprowadzonej mocą ustawy o doręczeniach elektronicznych, ustawodawca wprowadził ogólną regułę doręczania wszelkich pism procesowych na adres do doręczeń elektronicznych⁹. W takim przypadku doręczenie to następowało przez portal podatkowy lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą. Możliwość wyboru określonego sposobu doręczenia nie zależała od uznania organu, a od spełnienia określonych w Ordynacji podatkowej warunków, w tym dotyczących podmiotu, któremu pismo ma być doręczone. W przypadku profesjonalnych pełnomocników (adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych) ustawodawca wskazał dwa sposoby doręczenia: za pomocą środków komunikacji elektronicznej i w siedzibie organu podatkowego (art. 144 § 5 o.p.). Od tych sposobów można było odstąpić wyłącznie wówczas, gdy doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie było możliwe z powodu wystąpienia „problemów technicznych” (art. 144 § 3 o.p.). Wtedy doręczeń dokonywano w sposób tradycyjny, za pośrednictwem operatora pocztowego¹⁰.

⁹ Przywołane przepisy zamieszczone w rozdziale 5 Ordynacji podatkowej otrzymały nowe brzmienie z dniem 5 października 2021 r. na mocy art. 84 pkt 28 ustawy o doręczeniach elektronicznych zmieniającej niniejszą ustawę.

¹⁰ Z powyższych przepisów należy zatem wyprowadzić wniosek, że co do zasady doręczenie pism dla stron reprezentowanych w postępowaniu podatkowym przez profesjonalnych pełnomocników następować ma przede wszystkim za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Pełnomocnik będący radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym musi zatem dysponować adresem elektronicznym. Taki obowiązek w omawianym stanie prawnym nakładał pośrednio (poprzez wskazany sposób doręczeń) art. 144 § 3 o.p., a także art. 138c § 1 o.p., zgodnie z którym w pełnomocnictwie dla adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego niezbędne jest wskazanie adresu elektronicznego tego pełnomocnika. Zob. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 533/18, CBOSA.

W aktualnym stanie prawnym na skutek zmian wynikających z wprowadzenia ustawy o doręczeniach elektronicznych ustawodawca w istotny sposób zmienił zasady dokonywania doręczeń. Zgodnie z art. 84 pkt 28 lit. e u.d.e. ustawodawca zdecydował się na uchylenie przywołanego art. 144 § 3 o.p. W zakresie doręczania pism pełnomocnikowi profesjonalnemu utrzymano dotychczasową regułę w art. 144 § 5 o.p. Mówi ona, że doręczenie następuje:

- 1) za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) w siedzibie organu podatkowego.

Z treści art. 144 § 5 o.p. wynika jednoznacznie, że pełnomocnikom profesjonalnym pisma są doręczane odmiennie niż pozostałym osobom fizycznym, osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej. Przy tym zauważyć należy, że zgodnie z art. 166 pkt 5 u.d.e. (określającym termin wejścia w życie poszczególnych przepisów) z dniem 5 lipca 2022 r. zacznie obowiązywać art. 9 tej ustawy, który wprost określa wymóg posiadania przez profesjonalnych pełnomocników w postępowaniu podatkowym adresu do doręczeń elektronicznych, wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego¹¹.

W obecnym stanie prawnym ustawodawca, określając przesłanki uzasadniające możliwość doręczenia pism w inny sposób niż na adres do doręczeń elektronicznych, nie posługuje się już pojęciem „wystąpienia problemów technicznych”, ale w art. 144 § 1b o.p. wskazuje, że: „W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w § 1a, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:

- 1) operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo

¹¹ Zgodnie z art. 9 ust. 1 przywołanej ustawy: „Do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego jest obowiązany: 1) adwokat wykonujący zawód; 2) radca prawny wykonujący zawód; 3) doradca podatkowy wykonujący zawód; 4) doradca restrukturyzacyjny wykonujący zawód; 5) rzecznik patentowy wykonujący zawód; 6) notariusz wykonujący zawód; 7) radca Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej wykonujący czynności służbowe; 8) podmiot niepubliczny wpisany do rejestru przedsiębiorców, o którym mowa w art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 112, z 2020 r., poz. 2320 oraz z 2021 r., poz. 1598, 1641 i 2106)”.

- 2) pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”.

3. PRAWNE ODSTĘPSTWA OD ZASADY DORĘCZANIA PISM ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM PROCESOWYM W STANIE PRAWNYM SPRZED NOWELIZACJI PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ, WPROWADZONYCH MOCĄ USTAWY O DORĘCZENIACH ELEKTRONICZNYCH

W stanie prawnym do dnia 5 października 2021 r., czyli do czasu wejścia w życie nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, wprowadzonych mocą ustawy o doręczeniach elektronicznych, przepisem, który określał reguły odstąpienia przez organy podatkowe od zasady doręczenia pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej profesjonalnym pełnomocnikom procesowym, był art. 144 § 3 o.p.

Zgodnie z przywołanym przepisem jedynie w przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism pełnomocnikom profesjonalnym wymienionym w art. 144 § 5 o.p. za pomocą środków komunikacji elektronicznej¹², organ doręczał pisma w sposób określony w art. 144 § 1 pkt 1 o.p. – czyli za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe¹³. Wskazać należy, że treść tego przepisu nie jest jednoznaczna. W literaturze przedmiotu, jak również w orzecznictwie sądów administracyjnych pojęcie „problemów technicznych”, jakim operował ustawodawca w art. 144 § 3 o.p., wzbudzało wiele kontrowersji oraz rozbieżności interpretacyjnych¹⁴. Wspomniany przepis art. 144 § 3 o.p. obowiązywał od 1 stycznia 2016 r.¹⁵ do 5 października

¹² Zob. art. 144 § 5 o.p.: „Doręczenie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego”.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1041.

¹⁴ Zob. P. Pietrasz, *Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 6, s. 22–29; wyroki NSA: z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 534/18, CBOSA; z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1957/19, CBOSA; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Gd 1152/18, CBOSA.

¹⁵ Zob. art. 144 zmieniony przez art. 1 pkt 100 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649), zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 1 stycznia 2016 r.

2021 r.¹⁶ W doktrynie prawa podatkowego rozważano, czy – jako wyjątek od zasady – powinien on być wykładany w sposób zawężający, czy też może mieć zastosowanie w okolicznościach faktycznych, które wprost nie odnoszą się do techniki, ale które uniemożliwiają skuteczne doręczenie organowi danego pisma przy użyciu środków komunikacji elektronicznej (np. brak dysponowania przez profesjonalnego pełnomocnika stosownym adresem elektronicznym)¹⁷.

Z jednej strony można wskazać na pogląd, że owe „problemy techniczne” należy rozumieć szeroko i art. 144 § 3 o.p. może mieć zastosowanie w każdym przypadku wystąpienia okoliczności wskazujących na zaistnienie zdarzeń, które uniemożliwiłyby organowi doręczenie pisma w formie elektronicznej¹⁸. Z drugiej – według dominującego stanowiska – wyjątek od zasady doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej należy interpretować ściśle. W świetle tej linii orzecznictwa sądowego przepis art. 144 § 3 o.p. odnosił się bowiem jedynie do sytuacji, w której doręczenie drogą elektroniczną nie było możliwe z przyczyn nieleżących po stronie organu podatkowego, wskutek problemów związanych z samym funkcjonowaniem portalu podatkowego bądź elektronicznej skrzynki podawczej. Innymi słowy, problemy techniczne należy rozumieć wyłącznie jako wadliwość funkcjonowania systemu teleinformatycznego, uniemożliwiająca komunikację elektroniczną¹⁹.

Na tle przedstawionych poglądów można postawić pytanie, czy przepis art. 144 § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 5 października 2021 r.

¹⁶ Zob. art. 144 § 3 uchylony przez art. 84 pkt 28 lit. e u.d.e., zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 5 października 2021 r.

¹⁷ Zob. P. Pietrasz, *Zasady doręczania e-pism...*; M. Charkiewicz, *Pełnomocnictwo szczególne w sprawie podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 2, s. 21–28; L. Łuczak-Noworolnik, *Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6, s. 103–112; M. Szałkiewicz, *Adres elektroniczny jako element pełnomocnictwa złożonego przez profesjonalnego pełnomocnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 7, s. 35–41. Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 164/21.

¹⁸ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1957/19, CBOSA.

¹⁹ Por. wyroki NSA: z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 3054/17, CBOSA; z dnia 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17, CBOSA; z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18, CBOSA.

może mieć zastosowanie w stanach faktycznych, w których doszło do przypadków wadliwie działającego systemu informatycznego organu podatkowego, jednak umożliwiające dokonywanie doręczeń za jego pomocą. W praktyce stosowania prawa można bowiem wskazać przypadki, gdy wadliwość szeroko rozumianego systemu informatycznego będzie dotyczyć momentu składania kwalifikowanego podpisu elektronicznego za pomocą certyfikatu wydanego przez zaufany podmiot świadczący usługi certyfikacyjne, a nie momentu doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wydaje się, że na powyższe pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Przepis art. 144 § 3 o.p. może mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku wystąpienia „problemów technicznych” na etapie doręczenia uprzednio podpisanej podpisem elektronicznym decyzji. Zgodnie z wymogami określonymi w art. 210 § 1 pkt 8 o.p. decyzja wydana w formie dokumentu elektronicznego powinna zawierać kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. Oznacza to, że z prawnego punktu widzenia liczy się wyłącznie weryfikacja określonego pliku (np. PDF) za pomocą właściwego programu przeznaczonego do weryfikacji podpisu kwalifikowanego. Plik opatrzony podpisem elektronicznym spełnia bowiem kryterium przewidziane w art. 210 § 1 pkt 8 o.p. Plik, który jest zwykłym PDF-em (jak również jego wydruk), nieopatrzony podpisem elektronicznym, nie spełnia warunku przewidzianego w art. 210 § 1 pkt 8 o.p.²⁰ W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie wskazywano, że w praktyce stosowania prawa mogą zdarzyć się sytuacje, w których wizualizacja dokumentu elektronicznego będzie zawierała informację, że pismo zostało podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, gdy w rzeczywistości taki podpis nie został złożony. Kwestia ta z punktu widzenia bytu prawnego aktu administracyjnego ma zasadnicze znaczenie. Decyzja administracyjna, która nie spełnia wymagań określonych w art. 210 § 1 pkt 8 o.p., nie może być uznana za podpisaną²¹. Przypomnieć należy, że z prawnego punktu widzenia podpis elektroniczny ma na celu przede wszystkim uwierzytelnienie danego kodu danych (będzie to np. decyzja podatkowa) przez inny kod danych (kod z podpisem elektronicznym), w którym zawarte są

²⁰ Por. wyroki WSA: w Rzeszowie z dnia 12 września 2017 r., sygn. I SA/Rz 468/17; w Krakowie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Kr 1177/17; w Łodzi z dnia 18 lipca 2018 r., sygn. I SA/Łd 390/18; w Opolu z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. I SA/Op 120/18.

²¹ Por. m.in. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2020 r., sygn. II FSK 2315/19; wyroki WSA w Warszawie: z dnia 7 września 2017 r., sygn. III SA/Wa 2681/16; z dnia 31 stycznia 2017 r. sygn. III SA/Wa 3379/15.

informacje o osobie posiadającej ten podpis. Chodzi więc tutaj o poświadczenie przez daną osobę, że to ona podpisała określony plik danych. Ponadto „naniesienie” podpisu elektronicznego na dany dokument, np. w formacie PDF, powoduje, że jakakolwiek zmiana w strukturze danych tego pliku (jako określony kod) spowoduje, że podpis elektroniczny zostanie negatywnie zweryfikowany. Innymi słowy, „posiadanie” podpisu elektronicznego przez określony plik (np. PDF) stanowi dowód na wewnętrzną integralność i niezmiennosc danych znajdujących się w tym wewnętrznym zbiorze danych²². Kwalifikowane podpisy elektroniczne stanowią elektroniczną formę oświadczenia woli i są uznawane za równoważne podpisom własnoręcznym. Ich walidacja, czyli weryfikacja prawidłowości podpisu, jest nieodłącznym elementem ich stosowania w procedurach podatkowych oraz w postępowaniach przed sądami administracyjnymi. W przypadku pojawienia się w raporcie weryfikacji podpisu elektronicznego realizowanego zgodnie z normą ETSI EN 319102-1 informacji, że podpis elektroniczny złożony w danym pliku został negatywnie zweryfikowany, nie budzi wątpliwości, iż dany dokument nie został prawidłowo podpisany, co wywołuje określone skutki prawne w sferze prawa materialnego i procesowego²³.

W świetle powyższych wywodów w ocenie autora nie sposób utożsamiać trudności, które mogą występować w praktyce orzeczniczej organów podatkowych z podpisaniem decyzji kwalifikowanym podpisem elektronicznym, z „problemami technicznymi” wynikającymi z doręczenia decyzji drogą elektroniczną. Przepis art. 144 § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 5 października 2021 r. odnosi się jedynie do sytuacji, w której doręczenie drogą elektroniczną nie jest możliwe z przyczyn nieleżących po stronie organu podatkowego, wskutek problemów związanych z samym funkcjonowaniem portalu podatkowego bądź elektronicznej skrzynki podawczej. Innymi słowy, problemy techniczne należy rozumieć wyłącznie jako wadliwość funkcjonowania systemu teleinformatycznego, uniemożliwiająca komunikację elektroniczną²⁴. Należy więc rozróżnić etap podpisania decyzji kwalifikowanym podpisem elektronicznym i etap doręczenia uprzednio podpisanej decyzji za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Za poparciem powyższego stanowiska przemawia literalna interpretacja ówczesnie

²² Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lipca 2021 r., sygn. I SA/Ol 247/21.

²³ ETSI EN 319 102-1 V1.1.1 (2016-05), 2016, https://www.etsi.org/deliver/etsi_en/319100_319199/31910201/01.01.01_60/en_31910201v010101p.pdf (dostęp: 12.09.2022).

²⁴ Por. wyroki NSA z: dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 3054/17; z dnia 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17; z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18.

obowiązującego art. 144b o.p.²⁵, który wprost przewidywał w określonych sytuacjach możliwość tradycyjnego doręczenia (np. za pośrednictwem publicznego operatora usług pocztowych) pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego, które uprzednio zostały podpisane i opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym²⁶. W orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 144 § 3 o.p. trafnie podnoszono, że negatywna weryfikacja podpisu elektronicznego najczęściej występuje w przypadku ingerencji w treść pliku źródłowego po jego podpisaniu czy też w przypadku utraty ważności certyfikatu osoby składającej podpis elektroniczny. Okoliczności te nie są związane z trudnościami z doręczeniem dokumentu drogą elektroniczną²⁷.

Mając na względzie zróżnicowanie przyczyn awarii systemu teleinformatycznego oraz mogące się pojawić wątpliwości interpretacyjne dotyczące zasadności odstąpienia od reguły zawartej w art. 144 § 5 o.p., wydaje się, że wykazanie, iż w konkretnej sprawie wystąpił „problem techniczny” w rozumieniu art. 144 § 3 o.p., należy do organu podatkowego. To on – jako gospodarz postępowania – powinien udokumentować, że podjęto próbę doręczenia korespondencji w sposób określony w ustawie o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, oraz że nie było możliwe jej doręczenie w ten sposób, z uwagi na techniczną przeszkodę (np. awaria systemu informatycznego czy też np. jego zasilania). Biorąc pod uwagę budowę systemów informatycznych oraz warunki techniczne

²⁵ Przepis art. 144b zmieniony został przez art. 84 pkt 30 lit. a u.d.e., zmieniającej Ordynację podatkową z dnia 5 października 2021 r.

²⁶ Na marginesie warto zauważyć, że ustawodawca w Ordynacji podatkowej w omawianym stanie prawnym nie zawarł żadnego odesłania w przepisie art. 144b § 1 o.p. do sytuacji opisanej w art. 144 § 3 o.p. W doktrynie prawa podatkowego prezentowane jest jednolite stanowisko, że w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej wykluczona jest jakakolwiek możliwość zastosowania art. 144b o.p., pozwalającego na doręczenie wydruku pisma uzyskanego z systemu teleinformatycznego (por. P. Pietrasz w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*; G. Sibiga, „Odwrócona cyfryzacja” w *postępowaniu administracyjnym po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 16.04.2020 r.*, „Monitor Prawniczy” 2020, nr 2, s. 957–963; M. Kalinowski, M. Masternak, *Doręczenia w postępowaniu podatkowym po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 9–21).

²⁷ Por. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18; postanowienie NSA z dnia 29 października 2020 r., sygn. I OZ 808/20; wyroki WSA: we Wrocławiu z dnia 3 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 345/19; w Rzeszowie z dnia 12 września 2017 r., sygn. I SA/Rz 468/17.

i organizacyjne doręczenia pism w formie dokumentu elektronicznego, wyszczególnione w art. 152a § 6 o.p., nie powinno to nastęrczać trudności. System wykorzystywany przez organy podatkowe zawiera historię błędów, w której można – po pierwsze – stwierdzić, że podjęto próbę wysłania korespondencji do strony w konkretnym momencie, po drugie – że skończyła się ona niepowodzeniem, z podaniem przyczyny tego stanu rzeczy²⁸. Trafnie podnosi P. Pietrasz, sędzia NSA, w komentarzu do Ordynacji podatkowej z 2021 r., że organ podatkowy powinien dokonać oceny wystąpienia problemów technicznych na podstawie otrzymywanych komunikatów z systemu teleinformatycznego i to na tym podmiocie spoczywa obowiązek wykazania w sposób wiarygodny i przekonujący zaistnienia okoliczności faktycznych związanych z wystąpieniem tych zdarzeń. Okoliczności takie powinny być utrwalone w postaci adnotacji sporządzonej na podstawie art. 177 § 1 o.p.²⁹

Reasumując powyższe rozważania, na tle stanu prawnego obowiązującego do 5 października 2021 r. należy uznać, że pojęcie problemów technicznych, które uniemożliwiają doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, powinno się definiować jako pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu (mającym charakter awarii) systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (systemu organu i platformy doręzeniowej, np. ePUAP), bądź też w niemożliwości korzystania z systemów informatycznych z innych przyczyn technicznych (np. awarii zasilania)³⁰. Problem techniczny, o którym mowa w art. 144 § 3 o.p., nie może więc być utożsamiany np. z zaniechaniem wskazania czy zaniechaniem posiadania przez pełnomocnika strony adresu na ePUAP³¹. Musi być on związany z działaniem systemu teleinformatycznego, a nie z działaniem konkretnej osoby³².

²⁸ Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18; z dnia 22 marca 2017 r., sygn. I GSK 166/17; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 237/20.

²⁹ Por. P. Pietrasz w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 września 2019 r., sygn. III SA/Wa 299/19.

³⁰ Zob. wyroki NSA: z dnia 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17; z dnia 16 października 2019 r., sygn. I FSK 1152/19.

³¹ Zob. wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., sygn. I GSK 166/17.

³² Z przywołanych przepisów można również wysnuć wniosek, że organ podatkowy nie może wzywać profesjonalnego pełnomocnika do osobistego stawiennictwa w celu doręczenia mu pisma, a odmowa odebrania pisma przez pełnomocnika wezwanego do organu podatkowego tylko w celu doręczenia pisma nie powinna wywoływać skutku

4. PRAWNE ODSTĘPSTWA OD ZASADY DORĘCZANIA PISM ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM PROCESOWYM W AKTUALNYM STANIE PRAWNYM

W aktualnym stanie prawnym, po gruntownej nowelizacji przepisów rozdziału V Ordynacji podatkowej, mocą ustawy o doręczeniach elektronicznych prawodawca w sposób istotny ograniczył możliwość jakichkolwiek odstępstw od komunikacji elektronicznej pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania reprezentowaną przez profesjonalnego pełnomocnika. Ustawodawca, określając przesłanki uzasadniające możliwość doręczenia pism w inny sposób niż na adres do doręczeń elektronicznych, w nowym brzmieniu art. 144 § 1b o.p. nie posługuje się już pojęciem „wystąpienia problemów technicznych”. Jak już wskazano w niniejszym artykule, dotychczasowy przepis art. 144 § 3 o.p. został uchylony z dniem 5 października 2021 r. Obecnie w przywołanym art. 144 § 1b o.p. wskazuje się zwięźle, że: „W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w § 1a, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:

- 1) operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo
- 2) pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”.

Wprowadzone w art. 144 o.p. zmiany należy ocenić w szerszym kontekście zmian wprowadzonych ustawą o doręczeniach elektronicznych. W szczególności z punktu widzenia problematyki artykułu na uwagę zasługuje wdrożenie przez ustawodawcę publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego³³. Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych³⁴, jednym z jej zasadniczych celów jest czytelne zdefiniowanie zasad wymiany korespondencji z podmiotami publicznymi w relacji z innymi podmiotami publicznymi oraz podmiotami niepublicznymi, w tym z osobami fizycznymi. Domyślny sposób

doręczenia na zasadach określonych w art. 153 § 1 o.p. Por. postanowienie NSA z dnia 23 października 2020 r., sygn. II FSK 1601/18.

³³ Zob. art. 2 pkt 8 u.d.e.

³⁴ Zob. *Druk nr 239. Rządowy projekt ustawy o doręczeniach elektronicznych*, Sejm IX Kadencji, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=239> (dostęp: 12.09.2022).

wymiany niniejszej korespondencji stanowić ma publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego, świadczona na zasadach wzorowanych na rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r.³⁵ Zmiany wprowadzone do wielu aktów prawnych, w tym do przepisów Ordynacji podatkowej, związane z wdrożeniem tej usługi publicznej, mają przede wszystkim zagwarantować³⁶:

- 1) zapewnienie wszystkim – zarówno podmiotom publicznym, jak i niepublicznym, w szczególności osobom fizycznym – możliwości korzystania z jednego, własnego adresu do doręczeń elektronicznych, który będzie mógł być użyty do korespondencji ze wszystkimi pozostałymi podmiotami korzystającymi z usług rejestrowanego doręczenia elektronicznego;
- 2) standaryzację usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego – tak aby w szczególności możliwa była skuteczna prawnie wymiana korespondencji między wszystkimi podmiotami korzystającymi z publicznej lub kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego;
- 3) odmiejscowienie procesu doręczenia, przez umożliwienie wysyłania i odbierania korespondencji z dowolnego miejsca – brak konieczności informowania każdorazowo obecnych i potencjalnych korespondujących o zmianie fizycznego miejsca pobytu;
- 4) skrócenie czasu potrzebnego na realizację procesów doręczenia;
- 5) zapewnienie stronom doręczenia wzajemnej identyfikacji;
- 6) zapewnienie stronom doręczenia skutecznych prawnie dowodów doręczenia w postaci dowodów wysłania oraz dowodów otrzymania korespondencji;
- 7) zapewnienie rozliczalności oraz niezaprzeczalności doręczeń dzięki udziałowi trzeciej zaufanej strony – wyznaczonego operatora lub dostawcy usług zaufania, świadczącego kwalifikowaną usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego.

³⁵ Publiczna usługa rejestrowanego doręczenia została uregulowana w art. 3 pkt 36 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE i oznacza usługę umożliwiającą przesłanie danych między stronami trzecimi drogą elektroniczną i zapewniającą dowody związane z posługiwaniem się przesyłanymi danymi, w tym dowód wysłania i otrzymania danych, oraz chroniącą przesyłane dane przed ryzykiem utraty, kradzieży, uszkodzenia lub jakiegokolwiek nieupoważnionej zmiany.

³⁶ Zob. *Druk nr 239...*

Na szczególną uwagę zasługują przepisy zamieszczone w rozdziale 4 ustawy o doręczeniach elektronicznych, zatytułowanym „Świadczenie usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego i publicznej usługi hybrydowej”³⁷. W okresie przejściowym, czyli do 31 grudnia 2025 r. włącznie, obowiązki wyznaczonego operatora, wynikające z ustawy, powierzone zostają wyznaczonemu operatorowi, o którym mowa w art. 3 pkt 13 ustawy Prawo pocztowe, czyli Poczcie Polskiej SA. W uproszczeniu można wskazać, że schemat procesu doręczenia przebiegać będzie w następujący sposób³⁸:

- 1) wyznaczony operator udostępnia skrzynki doręczeń dla nadawców i adresatów korespondencji;
- 2) nadawca identyfikuje się i uwierzytelnia do usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, w której jest zarejestrowany;
- 3) nadawca przekazuje przesyłkę do systemu usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego;
- 4) po otrzymaniu przesyłki usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego przygotowuje dowód potwierdzający wysłanie;
- 5) usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego przekazuje do adresata informację o oczekującej przesyłce do doręczenia oraz wystawia dowód, że przesyłka jest gotowa do odbioru;
- 6) adresat identyfikuje i uwierzytelnia się do usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego;

³⁷ Zob. przepisy art. 38–54 przywołanej ustawy.

³⁸ Por. K. Czaplicki, K. Świłała, *Art. 38, [w:] Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, LEX/el. 2021. W opublikowanych przez Ministra Cyfryzacji standardach świadczenia usługi określono m.in. podstawowe definicje związane ze świadczeniem usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, wymagania usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, w tym wymagania polityki dla usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego podłączonej do krajowego systemu e-doręczeń, dodatkowo wymagania świadczenia usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego w ramach krajowego systemu e-doręczeń. Określono również wymagania dla dowodów gromadzonych w ramach świadczenia usługi, uznawanie dowodów pomiędzy publiczną a kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, potwierdzenie otrzymania doręczeń, wymagania dotyczące weryfikacji dowodów. Ponadto określono zagadnienia dotyczące adresowania i identyfikacji. Zob. szerzej: Ministerstwo Cyfryzacji, *Standard publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego świadczonej przez operatora wyznaczonego i kwalifikowanych dostawców usług*, Warszawa 2021, <https://mc.bip.gov.pl/ogloszenia/standard-publicznej-uslugi-rejestrowanego-doreczenia-elektronicznego-swiadczonej-przez-operatora-wyznaczonego-i-kwalifikowanych-dostawcow-uslug.html> (dostęp: 12.09.2022).

- 7) usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego przekazuje przesyłkę adresatowi oraz wystawia dowód potwierdzający otrzymanie danych;
- 8) dowód otrzymania przesyłki przez adresata jest przekazywany nadawcy.

Warto zwrócić uwagę, że publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego wystawia dowód otrzymania automatycznie po otrzymaniu dokumentu elektronicznego, nie ma zatem konieczności realizacji dodatkowych działań po stronie organu, mających na celu dodatkowe potwierdzenie otrzymania korespondencji.

Ustawodawca w wielu przepisach Ordynacji podatkowej dokonał również zmian terminologicznych, których celem jest usprawnienie komunikacji elektronicznej pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania. Zmiana w zakresie stosowanej w przepisach prawa terminologii odbywa się w pierwszej kolejności w odniesieniu do zamiany wyrazu „pisemne” na wyrażenie „sporządzone na piśmie”, wyrażenia „w formie pisemnej” na wyrażenie „na piśmie”, wyrazu „pisemnie” na wyrażenie „na piśmie” lub „przedstawione na piśmie” (w zależności od kontekstu zdania). Zmiana ta ma na celu zrównanie postaci papierowej z postacią elektroniczną. Zwrot „na piśmie” odnosi się do sposobu utrwalenia informacji w postaci znaków pisma, w przeciwieństwie do zwrotu „pisemnie”, który sugeruje konieczność opatrzenia dokumentu w postaci papierowej własnoręcznym podpisem. Stąd dotychczasowa zasada określona w art. 126 o.p., wskazująca, że: „sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej”, została zastąpiona regulacją, zgodnie z którą:

- 1) sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej – chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej; pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym; pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym; dodano też przepisy o możliwości opatrywania pism kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną; w takim przypadku wymaga się dodatkowo wskazania w treści pisma imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią;
- 2) sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego; w przypadku pism generowanych automatycznie przepisów o konieczności opatrzenia pisma podpisem pracownika organu się nie stosuje;

- 3) sprawy mogą być załatwiane z wykorzystaniem usług on-line udostępnianych przez organy administracji publicznej, po uwierzytelnieniu w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
- 4) pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej; do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepisy powyższego pkt 1. Zauważyć należy, że wprowadzenie tej modyfikacji umożliwia zrezygnowanie przez ustawodawcę ze wskazywania *expressis verbis* w przepisach na możliwość tworzenia, składania, generowania itd. dokumentów w postaci elektronicznej. W aktualnym stanie prawnym równoważne traktowanie postaci elektronicznej i papierowej znajduje odzwierciedlenie w wielu przepisach Ordynacji podatkowej³⁹.

Z punktu widzenia tematyki artykułu na szczególną uwagę zasługuje wprowadzenie przez ustawodawcę w art. 9 u.d.e wymogu posiadania przez profesjonalnych pełnomocników w postępowaniu podatkowym adresu do doręczeń elektronicznych, wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego⁴⁰. Wydaje się, że wprowadzenie ustawowego wymogu posiadania adresu do doręczeń elektronicznych może skutecznie wyeliminować wątpliwości, które pojawiały się w poprzednim stanie prawnym, na tle wykładni ówczesnego art. 144 § 3 o.p. odnośnie do tego, czy brak stosownego adresu elektronicznego pełnomocnika profesjonalnego może być powodem odstąpienia od zasady doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁴¹. Zauważyć należy, że ranga wpisu adresu do doręczeń elektronicznych profesjonalnego pełnomocnika w postępowaniu podatkowym jest bardzo duża, z faktu tego wynikają bowiem konkretne, obligatoryjne działania po stronie podmiotów publicznych. Wpis adresu do doręczeń elektronicznych wywołuje w stosunku do podmiotu publicznego obowiązek doręczania korespondencji podmiotowi niepublicznemu przez podmiot publiczny na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów

³⁹ Zob. *Druk nr 239...* Por. m.in. art. 138d § 3, art. 144b § 1 i § 2 pkt 1, art. 155 § 1, art. 159 § 1, art. 171a §§ 1 oraz 2, art. 211, art. 217 § 1 pkt 7, art. 218, art. 282b § 4 pkt 6 o.p.

⁴⁰ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 lutego 2022 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o doręczeniach elektronicznych (tekst jedn. Dz.U. poz. 569).

⁴¹ Zob. m.in. M. Charkiewicz, *Pełnomocnictwo szczególne...*

elektronicznych⁴². Wprowadzenie przez ustawodawcę wymogu posiadania przez profesjonalnych pełnomocników w postępowaniu podatkowym adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych znosi obowiązek wskazywania oraz informowania o każdorazowej zmianie adresu poczty elektronicznej. Jego rolę w znacznie rozszerzonym zakresie i ze znacznie rozszerzonym umocowaniem prawnym przejmuje adres do doręczeń elektronicznych, co znajduje odzwierciedlenie w treści art. 146 § 1 i art. 146a § 1 o.p.

Dodatkowo warte zauważenia jest to, że ustawowym obowiązkiem wyznaczonego operatora jest zapewnienie profesjonalnym pełnomocnikom w postępowaniu podatkowym, korzystającym z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, skrzynki doręczeń, która – zgodnie z art. 2 pkt 9 u.d.e. – stanowi narzędzie umożliwiające wysyłanie, odbieranie i przechowywanie danych w ramach publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, a także w ramach publicznej usługi hybrydowej. Operator wyznaczony zapewnia gwarantowaną dostępność skrzynek doręczeń, gwarantowaną pojemność skrzynek doręczeń dla podmiotów publicznych i podmiotów niepublicznych, z podziałem na korespondencję prowadzoną z podmiotami publicznymi i podmiotami niepublicznymi⁴³.

Podkreślić należy, że skrzynka doręczeń stanowi pojęcie szersze niż elektroniczna skrzynka podawcza w rozumieniu art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 grudnia 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁴⁴. W odróżnieniu od elektronicznej skrzynki podawczej skrzynka doręczeń ma bowiem służyć zarówno wysyłaniu, jak i odbieraniu oraz przechowywaniu danych – zapewniać zatem dwustronną komunikację między podmiotami publicznymi i niepublicznymi. W związku z tym wymagane było formalne umocowanie skrzynki doręczeń podmiotu publicznego jako narzędzia służącego do transmisji danych zarówno na skrzynkę, jak i ze skrzynki⁴⁵. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, samo posiadanie przez podmiot niepubliczny skrzynki doręczeń ma z założenia oznaczać oczekiwanie przez jej posiadacza realizacji doręczeń elektronicznych zamiast papierowych od wszystkich podmiotów publicznych, już bez potrzeby dodatkowego

⁴² Zob. *Druk nr 239...*

⁴³ K. Czaplicki, K. Światała, *Art. 38*.

⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2070.

⁴⁵ Zob. *Druk nr 239...*

wnoszenia o zastosowanie takiego sposobu doręczania do każdego z tych podmiotów z osobna, a więc wprowadzać domniemanie cyfrowości takiego podmiotu⁴⁶.

5. PODSUMOWANIE

Problematyka doręczeń przez organy podatkowe profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej jest ważnym zagadnieniem współczesnej procedury administracyjnej. Ten sposób doręczeń uregulowany został w Ordynacji podatkowej już 16 sierpnia 2006 r.⁴⁷ Z kolei od 11 maja 2014 r. doręczenia elektroniczne stały się dominującą i obligatoryjną formą komunikacji w ustawowo określonych sytuacjach⁴⁸. Wydawać by się mogło, że wpływ kilku lat od tej istotnej zmiany ogólnego prawa podatkowego był wystarczający do wykształcenia jednolitej linii orzeczniczej w sądach administracyjnych. Tak jednak się nie stało, czego dowodem są ostatnie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 7 marca 2022 r. (sygn. akt I FPS 4/21) oraz z dnia 25 kwietnia 2022 r. (sygn. akt II FPS 1/22).

Jak pokazują przeprowadzone badania, stosowanie przez organy podatkowe przepisów wprowadzających wyjątki od zasady doręczania profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej wciąż sprawia wiele trudności. Ewentualne błędy w tym zakresie mogą w określonych stanach faktycznych powodować daleko idące konsekwencje prawne. Egzystencja prawna decyzji administracyjnej zaczyna się w momencie doręczenia, a jeśli ono nie nastąpiło, aktu w obrocie prawnym po prostu nie ma⁴⁹.

Zmiany wprowadzone do Ordynacji podatkowej, które weszły w życie z dniem 5 października 2021 r., należy ocenić pozytywnie. W nowym stanie prawnym ustawodawca, określając przesłanki uzasadniające możliwość

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Zob. art. 144a dodany przez art. 1 pkt 65 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 16 sierpnia 2006 r.

⁴⁸ Zob. art. 3 pkt 13a ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 346 ze zm.).

⁴⁹ G. Łaszczycza, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, LEX/el. 1998 – uwagi wstępne.

doręczenia pism w inny sposób niż na adres do doręczeń elektronicznych, w art. 144 § 1b o.p. nie posługuje się już pojęciem „wystąpienie problemów technicznych”. Usunięcie tego sformułowania, które w judykaturze oraz literaturze przedmiotu powodowało istotne rozbieżności interpretacyjne, w ocenie autora jest trafne. Obecnie w przywołanym art. 144 § 1b o.p. wskazuje się zwięźle, że: „W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w § 1a, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:

- 1) operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo
- 2) pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”.

Na aprobatę zasługuje wprowadzenie przez ustawodawcę nowych ustandaryzowanych usług publicznych rejestrowanego doręczenia elektronicznego, które w sposób zasadniczy zmieniają dotychczasowe reguły doręczenia pism drogą elektroniczną profesjonalnym pełnomocnikiem⁵⁰. Warto zauważyć, że publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego wystawia dowód otrzymania automatycznie po otrzymaniu dokumentu elektronicznego przez podmiot publiczny, nie ma zatem konieczności realizacji dodatkowych działań ze strony organu, mających na celu dodatkowe potwierdzanie otrzymania korespondencji. Zgodnie z nową konstrukcją doręczenia pism termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane na adres skrzynki doręczeń organu, a nadawca dostał dowód otrzymania⁵¹.

⁵⁰ Zob. przepisy rozdziału 4 ustawy o doręczeniach elektronicznych – „Świadczenie usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego i publicznej usługi hybrydowej”. Ustawa ta wdraża dyrektywę 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiającą procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz.Urz. UE L 241 z dnia 17 września 2015, s. 1). Zob. art. 3 pkt 36 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257 z dnia 28 sierpnia 2014, s. 73).

⁵¹ Por. art. 12 § 6 pkt 1 i art. 14d o.p. Analogicznie za datę wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione drogą elektroniczną przyjmuje się dzień wystawienia dowodu otrzymania – por. art. 165 § 3b o.p.

Wydaje się, że nałożony na profesjonalnych pełnomocników obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych w bazie adresów elektronicznych znacznie ułatwi ustalenie właściwego adresu do doręczeń dla organów podatkowych. Obowiązek ten z jednej strony usprawni zarządzanie dokumentacją w sprawie, a z drugiej może przyczynić się do wyeliminowania wątpliwości dotyczących ewentualnego zastosowania przez organ podatkowy art. 144 § 1b o.p. Wymóg posiadania przez osoby wykonujące zawody prawnicze adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do Bazy Adresów Elektronicznych nie stanowi co do zasady nadmiernego utrudnienia. Wszystkie wprowadzone do Ordynacji podatkowej zmiany mogą w sposób istotny ograniczyć możliwość zastosowania przez organ podatkowy odstępstw od reguły określonej w art. 144 § 5 o.p. W konsekwencji przywołana nowelizacja Ordynacji podatkowej może przyczynić się do przyspieszenia postępowania oraz wyeliminowania przypadków celowego unikania odbioru pism także przez strony reprezentowane przez profesjonalnych pełnomocników.

Oprócz zmian legislacyjnych równie ważne są odpowiednie zmiany w systemach elektronicznych obsługujących komunikację elektroniczną pomiędzy stronami postępowania. Dlatego ważne jest ciągłe usprawnianie systemu teleinformatycznego, tak aby był on odporny na awarie i właściwie zabezpieczony. W takiej sytuacji zastosowanie przez organ podatkowy art. 144 § 1b o.p. będzie dotyczyć sytuacji wyjątkowych. Przedmiotowa kwestia – z punktu widzenia podstawowych praw procesowych jednostki – ma istotne znaczenie. Pamiętać bowiem należy, że przepisy o doręczeniach pełnią funkcję gwarancyjną, co oznacza, że doręczenie jest skuteczne zasadniczo tylko wtedy, gdy zostało dokonane zgodnie z przepisami prawa. Strona postępowania reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika nie może być narażona na negatywne konsekwencje, w szczególności mające swe źródło w innym sposobie doręczania pism, niż wynika to z przepisów prawa.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Charkiewicz M., *Pełnomocnictwo szczególne w sprawie podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 2.
- Czaplicki K., Światała K., Art. 38, [w:] *Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, LEX/el. 2021.
- Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, LEX/el. 2021.

- Druk nr 239. Rządowy projekt ustawy o doręczeniach elektronicznych, Sejm IX Kadencji, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=239> (dostęp: 12.09.2022).
- ETSI EN 319 102-1 V1.1.1 (2016-05), 2016, https://www.etsi.org/deliver/etsi_en/319100_319199/31910201/01.01.01_60/en_31910201v010101p.pdf (dostęp: 12.09.2022).
- Kalinowski M., Masternak M., *Doręczenia w postępowaniu podatkowym po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.
- Kunicki I., *Skutki proceduralne awarii systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie cywilne*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2018, nr 4.
- Łaszczyca G., Matan A., *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, LEX/el. 1998.
- Łuczak-Noworolnik L., *Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6.
- Ministerstwo Cyfryzacji, *Standard publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego świadczonej przez operatora wyznaczonego i kwalifikowanych dostawców usług*, Warszawa 2021, <https://mc.bip.gov.pl/ogloszenia/standard-publicznej-uslugi-rejestrowanego-doreczenia-elektronicznego-swiadczonej-przez-operatora-wyznaczonego-i-kwalifikowanych-dostawcow-uslug.html> (dostęp: 12.09.2022).
- Nowak I., *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012.
- Pietrasz P., *Art. 145*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Pietrasz P., *Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 6.
- Sibiga G., „Odwrócona cyfryzacja” w postępowaniu administracyjnym po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 16.04.2020 r., „Monitor Prawniczy” 2020, nr 2.
- Szałkiewicz M., *Adres elektroniczny jako element pełnomocnictwa złożonego przez profesjonalnego pełnomocnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 7.

EXCEPTIONS TO THE PRINCIPLE OF DELIVERY BY TAX AUTHORITIES TO PROFESSIONAL ATTORNEYS OF PROCEDURAL DOCUMENTS USING ELECTRONIC MEANS OF COMMUNICATION

Summary. The aim of this article is to analyse the statutory premises justifying the tax authorities' departure from the rule of delivering procedural writs to professional attorneys by means of electronic communication in accordance with Article 144 § 3 of the Tax Ordinance in the wording in force until 5 October 2021 and to assess the legislative changes introduced by the Act of 18 November 2020 on electronic delivery (Journal of Laws of 2020, item 2320) in this respect. Based on the jurisprudence of administrative courts to date, the author makes a comprehensive assessment of the new legal regulations.

Keywords: service of letters, professional representatives, tax proceedings, electronic delivery, amendment to the Tax Ordinance

Sebastian Kowalski* 

KILKA UWAG O SZKODLIWOŚCI KONSTRUKCJI IDEALNEGO ZBIEGU PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO I PRZESTĘPSTWA – Z PERSPEKTYWY KARNOPROCESOWEJ

Streszczenie. W artykule podjęto bardzo kontrowersyjny, zarówno w teorii, jak i w praktyce, problem zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa. Autor uważa tę konstrukcję za szkodliwą i naruszającą zasadę *ne bis in idem*. Wskazując na dominujący w orzecznictwie pogląd, że reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., autor przedstawia jego ujemne następstwa w perspektywie karnoprosesowej. Ujawniają się one przede wszystkim w możliwości dwukrotnego prowadzenia postępowania karnego przeciwko osobie uznanej za sprawcę czynu zabronionego, realizującego ustawowe znamiona czynu zabronionego stypizowanego w Kodeksie karnym skarbowym i w innej ustawie karnej. Może to mieć szczególnie negatywne skutki dla osób, które przyznają się do popełnienia przestępstwa skarbowego dlatego, że chcą skorzystać z instytucji zaniechania ukarania sprawcy i tym samym jak najszybciej zakończyć prowadzone przeciwko nim postępowanie. Osobami takimi mogą być zaś nie tylko podatnicy lub osoby zarządzające podmiotami będącymi jednostkami organizacyjnymi, lecz także księgowi czy doradcy podatkowi.

Słowa kluczowe: przestępstwo skarbowe, przestępstwo, idealny zbieg, postępowanie karne, oszustwo podatkowe

* Doktor nauk prawnych, sędzia, Katedra Prawa Karnego i Postępowania Karnego, Instytut Nauk Prawnych, Uniwersytet Łódzki, e-mail: skowalski@wpa.uz.zgora.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1993-1211>



Data wpływu: 4.07.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.

© 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/>)

Od kilkunastu lat żywo dyskutowane są zagadnienia relacji przepisów szeroko rozumianego prawa administracyjnego, przewidujących kary administracyjne do przepisów prawa karnego, określających odpowiedzialność karną *sensu stricto*¹. Jednakże polski prawodawca już w samym najściślej rozumianym prawie karnym multiplikuje odpowiedzialności za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym, umożliwiając ponowne postawienie w stan oskarżenia osoby, co do której postępowanie karne zostało prawomocnie zakończone. Dowodem na to twierdzenie jest instytucja zbiegu idealnego przestępstwa skarbowego i przestępstwa, o której mowa w art. 8 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy². Jakkolwiek

¹ Zob. zwłaszcza: D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004, s. 188–192; M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 231–236; P. Nowak, *Zbieg sankcji penalnej z sankcją administracyjną – de lege lata i postulaty de lege ferenda*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, z. 1, *passim*; M. Rogalski, *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny, s. 66–69; A. Szałkiewicz, *Administracyjne prawo karne – realna koncepcja czy złudna wizja?*, „Studia Prawa Publicznego” 2014, nr 3, s. 128–131; M. Szwarc, *Łączne zastosowanie sankcji administracyjnych i karnych w świetle zasady ne bis in idem (uwagi na tle orzecznictwa ETPCz)*, „Państwo i Prawo” 2017, z. 12, s. 43–56; A. Błachnio-Parzych, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, s. 99–146. Obejmują one także problematykę represyjności sankcji podatkowych – zob. np. W. Maruchin, *Sankcje podatkowe i karne – razem czy osobno?*, „Jurysta” 2004, nr 6, s. 12–15; P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 39–55; B. Gryziak, *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7, s. 4–8; P. Majka, *Zbieg sankcji podatkowych i karnych w świetle Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 4, s. 48–56, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.021>. Por. też wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. akt P 40/13, LEX.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm., dalej: k.k.s. Art. 8 k.k.s. ma następującą treść: „§ 1. Jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów. § 2. Wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co nie stoi na przeszkodzie wykonaniu środków karnych lub innych środków orzeczonych na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Środki karne i środki zabezpieczające oraz dozór stosuje się, chociażby je orzeczono tylko na podstawie jednego ze zbiegających się przepisów; w razie orzeczenia za zbiegające się czyny zabronione zakazów tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych, sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej. § 3. Jeżeli obok kary najsurowszej, która

idealny zbieg przestępstwa i przestępstwa skarbowego został w piśmiennictwie dogłębnie wyjaśniony jako konstrukcja prawa karnego materialnego oraz był wielokrotnie przedmiotem publikowanych rozstrzygnięć Sądu Najwyższego, to jednak znacznie mniej uwagi poświęcano dotąd na analizę następstw tej konstrukcji na płaszczyźnie karnoprocesowej, zwłaszcza w odniesieniu do przypadku odrębnie toczących się: postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, których przedmiotem jest odpowiedzialność oskarżonego za ten sam czyn. Opierając się na metodzie dogmatycznoprawnej, w dalszej części artykułu zostaną przedstawione niektóre ujemne następstwa tej konstrukcji polskiego prawa karnego, właśnie w odniesieniu do instytucji karnoprocesowych. Analiza ta zostanie ujęta w perspektywie przestępstw skarbowych i przestępstw związanych z naruszeniami przepisów prawa podatkowego³.

Zagadnienia poruszane w tym artykule mają niemałe znaczenie dla podatników i osób prowadzących ich sprawy gospodarcze⁴ – z dwóch przynajmniej powodów. Po pierwsze dlatego, że prawo karne skarbowe i prawo karne coraz intensywniej wkraczają w dziedziny życia dotąd zarezerwowane dla innych gałęzi prawa. Prawodawca określa zarazem bardzo podobnie ustawowe znamiona niektórych czynów zabronionych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i na gruncie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny⁵. Najdobitniej świadczy o tym regulacja odpowiedzialności

podlega wykonaniu, orzeczono także karę grzywny, również ta kara podlega łącznemu wykonaniu; w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny, łącznemu wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara grzywny”. Ustawodawca przewiduje też konstrukcję zbiegu idealnego w razie zbiegu przestępstwa i wykroczenia w art. 10 § 1 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2008 ze zm.), jednakże ze względu na zasadnicze różnice w relacjach czynów zabronionych przestępstwo–przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe), przestępstwo–wykroczenie, za najzupełniej usprawiedliwione uważam pominięcie tej konstrukcji zbiegu w dalszych rozważaniach.

³ Celowo pominięte zostaną zaś postulaty *de lege ferenda*, gdyż – moim zdaniem – wiążą się one ze znacznie szerszym spektrum orzekania o odpowiedzialności karnej i karania za ten sam czyn niż ograniczone do zbiegu idealnego przestępstwa skarbowego i przestępstwa, a tym samym zasługują na osobne opracowanie.

⁴ W myśl art. 9 § 3 k.k.s. za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Takimi osobami mogą być nie tylko członkowie organów zarządzających jednostkami organizacyjnymi, lecz także np. doradcy podatkowi lub księgowi.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1138 ze zm., dalej: k.k.

karnej za poświadczanie nieprawdy w fakturach (art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271a § 1 k.k.⁶). Po drugie, ustalenia dokonywane podczas kontroli uprawnionych organów państwowych, a zwłaszcza kontroli podatkowych, nierzadko mają kluczowy wpływ na wszczynanie lub kontynuowanie typowych postępowań karnych. Wiąże się to między innymi z uprzednim ustaleniem w postępowaniu podatkowym, że dana faktura (lub faktury) jest (są) „fikcyjna” („fikcyjne”) – ustaleniem niekiedy bardzo kontrowersyjnym i kwestionowanym przez podatnika, a także z przedwczesnym stawianiem zarzutów związanych z uczestnictwem w karuzeli podatkowej czy żądaniem pociągnięcia do odpowiedzialności karnej osób prowadzących sprawę gospodarcze podatnika (art. 9 § 3 k.k.s.). Zbyt pochopnemu przedstawianiu zarzutów popełniania przestępstw skarbowych lub przestępstw sprzyjać zaś może obniżający się od kilku lat autorytet prokuratury⁷.

2. NORMATYWNE UJĘCIE IDEALNEGO ZBIEGU PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO I PRZESTĘPSTWA

Uregulowany w art. 8 § 1 k.k.s. idealny zbieg przestępstwa skarbowego i przestępstwa, pozwalający ukarać tę samą osobę co najmniej dwukrotnie za ten sam czyn, który z jednej strony wyczerpuje ustawowe znamiona czynu zabronionego stanowiącego skarbowe przestępstwo, z drugiej zaś czynu zabronionego stanowiącego przestępstwo⁸, jest instytucją o ugruntowanej

⁶ Szerzej zob. np. A. Liszewska, *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przeгляд Podatkowy” 2017, nr 9, *passim*; S. Kowalski, *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 2, *passim*.

⁷ Zob. na ten temat np. M. Gmurek, *Polityczność „apolityczności”. Policja, CBA i prokuratura w „IV RP”*, Warszawa 2018, *passim*; Stowarzyszenie Prokuratorów Lex Super Omnia, *Królowie życia w prokuraturze „dobrej zmiany”*, Warszawa 2019, <https://obserwatoriumdemokracji.pl/wp-content/uploads/2019/08/Kr%C3%B3lowie-%C5%BCy%C5%BCia-w-prokuraturze.pdf> (dostęp: 25.03.2022); S. Ananicz, *Kadry kluczem do kontroli prokuratury*, b.d., https://www.batory.org.pl/blog_wpis/kadry-kluczem-do-kontroli-prokuratury/ (dostęp: 25.03.2022); M. Gabriel-Węglowski, R. Kmiecik, *Refleksje nad przyszłością prokuratury*, b.d., <https://lexso.org.pl/2020/05/26/refleksje-nad-przyszloscia-prokuratury/> (dostęp: 25.02.2022).

⁸ *De lege lata* w art. 8 § 1 k.k.s. szeroko uregulowano zbieg czynów zabronionych, nie ograniczając tego jedynie do przestępstw i przestępstw skarbowych. Zgodnie bowiem z tym przepisem, jeżeli ten sam czyn, będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów. Szerzej

tradycji, znaną ustawie karnej skarbowej z 1960 roku⁹ oraz ustawie karnej skarbowej z 1971 roku¹⁰.

Zawartość art. 8 k.k.s. obejmuje kilka norm prawnych, które w odniesieniu do zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa można wyrazić następująco:

- 1) jeżeli sprawca popełnił czyn, który można zakwalifikować jako czyn zabroniony zarówno na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego, jak i na podstawie przepisów Kodeksu karnego¹¹, to sprawcy należy przypisać i czyn zabroniony stanowiący przestępstwo skarbowe, i czyn zabroniony stanowiący przestępstwo¹², po czym za każdy z nich wymierzyć karę¹³;
- 2) spośród kar wymierzonych osobno za przestępstwo skarbowe i przestępstwo tylko najsurowsza z nich podlega wykonaniu, chyba że obok niej wymierzono jeszcze karę grzywny – wtedy też i kara grzywny podlega wykonaniu;
- 3) jeżeli za przestępstwo skarbowe i przestępstwo wymierzono zakazy tego samego rodzaju lub pozbawienie praw publicznych, sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej;

o teoretycznej konstrukcji zbiegu idealnego zob. zwłaszcza: Ł. Pohl, *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw – próba uporządkowania pojęć*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1, s. 99–102; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011, s. 181–212; J. Majewski, *Reguły wyłączenia wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2015, nr 11–12, *passim* oraz M. Błaszczuk, *Idealny zbieg czynów karalnych*, [w:] *Interdyscyplinarność – w nauce najciekawsze rzeczy dzieją się na styku różnych dziedzin. Księga Jubileuszowa Profesor Małgorzaty Król-Bogomilskiej*, red. M. Błaszczuk, A. Zientara, Warszawa 2021, s. 16–18 i cytowana tam literatura.

⁹ Ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123); zgodnie z art. 7 § 2 zd. 1 tej ustawy: „Jeżeli czyn zagrożony karą podpada pod przepisy niniejszej ustawy oraz innej ustawy, zastosować należy każdy z tych przepisów”.

¹⁰ Ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 260); zgodnie z art. 6 § 1 tej ustawy, jeżeli czyn wyczerpuje znamiona określone w przepisach niniejszej ustawy oraz w przepisach innej ustawy karnej, stosuje się każdy z tych przepisów. Szerzej o tym zob. zwłaszcza Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 109 i nast.

¹¹ Z tym że przestępstwo może być – inaczej niż przestępstwo skarbowe – stypizowane również poza kodeksem, w ustawie, o której mowa w art. 116 k.k.

¹² Oczywiście przy spełnieniu pozostałych warunków uznania danego czynu zabronionego za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, w szczególności odpowiedniego stopnia społecznej szkodliwości czynu i winy.

¹³ Naturalnie oprócz wymierzenia kary możliwe jest zastosowanie *in concreto* również innego środka reakcji karnej za każdy z przypisanych czynów.

4) pozostałe środki karne, środki zabezpieczające lub dozór wymierzone za przestępstwo skarbowe i przestępstwo podlegają wykonaniu.

Wymieniona konstrukcja prawna jest konstrukcją prawa karnego materialnego, ma zastosowanie obligatoryjne, niezależnie od tego, czy przypisanie przestępstwa skarbowego i przestępstwa następuje w jednym, czy w dwóch odrębnie prowadzonych postępowaniach¹⁴. Należy tu dodać, że choć ustawodawca unika w odniesieniu do postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe sformułowania „postępowanie karne” – z perspektywy oskarżonego jest ono niewątpliwie postępowaniem karnym, niewiele różniącym się od postępowania w sprawie o przestępstwo¹⁵, aczkolwiek o tyle wyjątkowym, że postępowania przygotowawczego może nie prowadzić prokurator, lecz w szczególności finansowy organ postępowania przygotowawczego. Takim organem może być np. naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego. Do postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania karnego, chyba że co innego wynika z treści art. 113–177 k.k.s.¹⁶

W piśmiennictwie wskazywano niejednokrotnie, że idealny zbieg przestępstwa skarbowego i przestępstwa, czy też szerzej czynów karalnych, ma uzasadnienie z punktu widzenia interesów gospodarki finansowej państwa. Ułatwia pracę organów finansowych w sprawach karnych skarbowych, którym niekiedy trudno ocenić w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe (lub wykroczenie skarbowe), czy poza przestępstwem skarbowym dany czyn nie wyczerpuje także znamion przestępstwa¹⁷. Abstrahując od słuszności takiego uzasadnienia, zauważyć należy, że instytucja idealnego zbiegu przestępstwa i przestępstwa skarbowego recypowana na grunt kodeksu z poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej, ujęta w art. 8 § 1 k.k.s., w istocie od wejścia w życie tego kodeksu powodowała wiele

¹⁴ Postanowienie Sądu Najwyższego (SN) z dnia 12 marca 2020 r., V KK 92/20, Legalis.

¹⁵ W doktrynie dość dyskusyjna jest kwestia charakteru prawnego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, a w szczególności jego relacji do postępowania karnego (w sprawach o przestępstwa); szerzej o tym zob. np. J. Zagrodnik, *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5, s. 98–99. Trafnie wskazał T. Grzegorzczuk, że „jest to w istocie postępowanie karne, tyle że typu szczególnego” – T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 486.

¹⁶ Zob. art. 113 § 1 k.k.s.

¹⁷ Tak np. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 111. Zob. też uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, Sejm RP III kadencji, druk nr 1146, s. 16.

problemów w orzecznictwie, związanych przede wszystkim z zagadnieniem stosowania reguł wyłączenia wielości ocen¹⁸. Rozwijająca się gospodarka i nowe technologie z jednej strony, z drugiej zaś coraz bardziej skomplikowane regulacje prawa podatkowego sprzyjały pojawianiu się nowych, nieznanych wcześniej patologicznych zjawisk, czyniących odczuwalne szkody Skarbowi Państwa i uczciwym uczestnikom obrotu gospodarczego¹⁹. Naturalnie wywoływały również zainteresowanie organów ścigania i prawodawcy, usiłującego sprostać nowym wyzwaniom w zakresie umyślnego wyrządzenia szkód wymienionym podmiotom. Oprócz sytuacji jednoznacznych, np. dotyczących zbiegu przestępstwa bezprawnego wytwarzania wyrobów tytoniowych z przestępstwem skarbowym nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania²⁰, w praktyce występowały szczególnie trudne przypadki dotyczące kwalifikowania czynów zabronionych, związane chociażby z tzw. wyłudzeniem podatku od towarów i usług oraz wystawianiem faktur w sposób nierzetelny²¹. Zanim sąd przypisał przestępstwo skarbowe

¹⁸ Inna rzecz, że stosowanie tych reguł często nie jest zadaniem łatwym; zob. o tym m.in. W. Wolter, *Reguły wyłączenia wielości ocen*, Warszawa 1961, s. 32 i nast.; A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw*, Warszawa 1976, s. 52–140. Na temat trudności związanych ze stosowaniem konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa w judykaturze zob. P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe*, [w:] *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, red. J. Majewski, Toruń 2006, s. 124–133; L. Wilk, *Kwalifikacje prawne przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych związanych z obrotem fakturami i rachunkami*, [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, O. Włodkowski, Warszawa 2019, s. 28–31. Por. też orzecznictwo powoływane przez autorów w dwóch ostatnich publikacjach i orzecznictwo w przypisach nr 21 i 22.

¹⁹ Zob. np. K. Nowak, *Działalność tzw. słupów w oszustwach VAT*, Katowice 2017, niepublikowana rozprawa doktorska.

²⁰ Zob. art. 12a i 14 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobieniu alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2352) oraz art. 54 k.k.s.; por. np. wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 27 września 2019 r., IV K 236/18, Legalis.

²¹ W praktyce orzeczniczej sądów prezentowano w szczególności dwa zgoła odmienne stanowiska. Częściej przyjmowano, że w razie zbiegu przestępstwa i przestępstwa skarbowego dla oceny, czy istotnie jest to zbieg idealny, konieczne jest uprzednie ustalenie, czy w danym przypadku nie mają zastosowania reguły wyłączenia wielości ocen – zob. np. Sąd Najwyższy w uchwałach z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03 i 16/03, OSNKW 2003, z. 9–10, poz. 75 i 77 oraz wyrokach z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX, z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, LEX, a także Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 września 2009 r., II AKa 105/09, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2009, z. 12, poz. 87 oraz Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 13 czerwca 2011 r., II AKa 146/11,

lub przestępstwo, a następnie wymierzył karę, nierzadko musiał najpierw rozstrzygnąć, czy jeden przepis karny zawarty w Kodeksie karnym skarbowym nie wyłącza zastosowania innego – znajdującego się w Kodeksie karnym, np. ze względu na zasadę *lex specialis derogat legi generali* – lub odwrotnie. Bywało, że w tym samym sądzie rejonowym, w zależności od składu sądu karnego, zapadały różne rozstrzygnięcia na tle bardzo podobnych stanów faktycznych. Również w Sądzie Najwyższym nie brakowało rozstrzygnięć zawierających poglądy względem siebie sprzeczne²².

Kontrowersje dotyczące różnorodnego traktowania przez sądy karne sytuacji, w której zachowanie sprawcy czynu zabronionego można zakwalifikować zarówno na podstawie przepisów prawa karnego, jak i prawa karnego skarbowego, miała ostatecznie rozstrzygnąć uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12²³. Wyrażono w niej pogład,

LEX. Natomiast stanowisko przeciwne rzadziej występowało w orzecznictwie – zob. np. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2010, z. 4, poz. 63.

²² Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX oraz uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03 i 16/03, OSNKW 2003, z. 9–10, poz. 75 i 77 i wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX.

²³ „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8, s. 602–605. Zob. krytyczne uwagi do tej uchwały: L. Wilk, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8, s. 608–609; J. Majewski, *Reguły...*, s. 65–81; G. Artymiak, *O konstrukcji zbiegu idealnego – uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1; J. Duda, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, z. 1; J. Kanarek, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 12, s. 173–177. Stanowisko Sądu Najwyższego skrytykował też G. Łabuda w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el., tezy nr 29 do art. 62 k.k.s. Stanowisko Sądu Najwyższego zaaprobowała natomiast m.in. B. Miłk, *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 12, s. 33–64. Wymieniona uchwała miała kluczowe znaczenie dla późniejszego (i dzisiejszego) orzecznictwa sądów karnych, zob. np. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, LEX; wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 2 kwietnia 2013 r., II AKa 202/12, Legalis; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2013 r., II KK 295/13, LEX; wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach: z dnia 16 stycznia 2014 r., II AKa 195/13, Legalis; z dnia 8 sierpnia 2014 r., II AKa 200/14, LEX; z dnia 11 kwietnia 2016 r.,

że reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Rzeczywiście, stanowisko zajęte wówczas przez Sąd Najwyższy bardzo istotnie wpłynęło na praktykę stosowania prawa przez sądy powszechne, które zaaplikowały wymieniony pogląd. Może ono jednak prowadzić do nieakceptowalnych następstw, zwłaszcza gdy postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowanie karne (w sprawie o przestępstwo), dotyczące czynów zabronionych, które stanowią ten sam czyn oskarżonego w znaczeniu ontologicznym, są prowadzone osobno.

3. ODRĘBNE PROWADZENIE POSTĘPOWAŃ: W SPRAWIE O PRZESTĘPSTWO SKARBOWE I KARNEGO

Ujemne następstwa konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa i przestępstwa skarbowego są mniej odczuwalne wówczas, gdy oskarżony jest pociągnięty do odpowiedzialności karnej odnośnie do obu czynów zabronionych w jednym – tym samym postępowaniu. Dzieje się tak, zwłaszcza gdy już na etapie postępowania przygotowawczego podejrzanemu przedstawiono co najmniej dwa zarzuty dotyczące tego samego czynu w znaczeniu ontologicznym, kwalifikowanego jednak jako dwa różne czyny zabronione: jeden stanowiący przestępstwo skarbowe, a drugi przestępstwo. Sytuacja procesowa oskarżonego jest wówczas jasna. Jeżeli chce się bronić, wie, w jakim zakresie będzie musiał to czynić i wie, że dany proces karny zakończy definitywnie jego sprawę, w której zarzuca mu się np. narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku lub poświadczenie nieprawdy w fakturze. Może opracować stosowną taktykę, przygotować wnioski dowodowe itd. Jeżeli chce się porozumieć z organem postępowania przygotowawczego lub z oskarżycielem publicznym w postępowaniu sądowym, nie tylko wie, jaki jest przedmiot tego porozumienia i jego skutki, lecz także co do zasady ma

II AKa 506/15, Legalis. Osobiście nie podzielałam poglądu Sądu Najwyższego, choć rozumiem, że w orzecznictwie wielką wartością jest jego stabilność i przewidywalność rozstrzygnięć sądów podejmowanych w podobnych sprawach. W moim przekonaniu rację miał Ł. Pohl, gdy zmierzał do twierdzenia, powołując się na pogląd T. Grzegorzczka, że idealny zbieg przestępstwa i przestępstwa skarbowego jest specyficzną postacią kumulatywnego zbiegu przepisów, którego specyfika polega wyłącznie na odmiennym rezultacie – wielości czynów zabronionych stanowiących przestępstwo lub przestępstwo skarbowe (zob. przypis 34 w artykule. Pohl, *Zbieg...*, s. 99).

pewność, że zamknie ono kwestię prowadzenia przeciwko niemu postępowania karnego. Sąd orzekający w tego rodzaju sprawach, przypisując winę podsądnemu i rozstrzygając w przedmiocie reakcji karnej za przestępstwo skarbowe i przestępstwo, wydaje orzeczenie, mając na względzie całokształt ocenianej działalności sprawcy. Nie powinien przy tym powielać rozstrzygnięć w swej istocie identycznych, mających podstawę w Kodeksie karnym skarbowym lub w innej ustawie karnej, których następstw ustawodawca nie reguluje. Nie orzeknie zatem najpewniej przypadku tej samej korzyści majątkowej dwukrotnie – w związku z przypisaniem przestępstwa skarbowego bądź w związku z przypisaniem przestępstwa²⁴. W takim wyroku sąd jednoznacznie określa, która kara podlega wykonaniu, ewentualnie jak zostaną wykonane orzeczone środki karne, mając na względzie treść przepisów art. 8 §§ 2–3 k.k.s. Warto jednak zauważyć, że taki wyrok ma niekiedy bardzo skomplikowaną część dyspozytywną, która nie ułatwia podsądnemu zrozumienia rozstrzygnięcia sądu w przedmiocie jego odpowiedzialności karnej.

De lege lata jak najbardziej jest możliwe i w praktyce nierzadko ma miejsce prowadzenie odrębnie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowania karnego przeciwko tej samej osobie (podejrzanemu w postępowaniu przygotowawczym lub oskarżonemu w postępowaniu sądowym), w których chodzi o ten sam czyn sprawcy w znaczeniu ontologicznym. Następstwa takiej sytuacji zostały wyraźnie przewidziane w przepisach art. 181 k.k.s. Pozornie przepisy te gwarantują osobie skazanej za przestępstwo skarbowe i przestępstwo, że nie będzie ona – najogólniej rzecz ujmując – wykonywać wszystkich kar i środków karnych orzeczonych względem niej w dwóch odrębnych postępowaniach za ten sam czyn, jednakże każdy doświadczony w stosowaniu procedury karnej prawnik od razu wychwyci słabe punkty tej regulacji, z których dwa szczególnie łatwo dostrzec:

²⁴ Które to rozstrzygnięcie może być obligatoryjne i na gruncie Kodeksu karnego, i na gruncie Kodeksu karnego skarbowego – zob. art. 45 § 1 k.k. i art. 33 § 1 k.k.s. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2018 r., II AKa 387/17, Legalis. W tym kontekście godzi się zauważyć, że w orzecznictwie dość mocno rozpowszechniony jest bardzo kontrowersyjny, moim zdaniem nietrafny pogląd, że korzyścią majątkową mogącą wynikać z przestępstwa skarbowego jest niezapłacony podatek; zob. np. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 18 grudnia 2013 r., I KZP 19/13, Legalis. Szerzej o tym zob. A. Jezusek, *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przypadkowi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2017, z. 1, s. 140–152.

- 1) konieczność wszczęcia osobnego postępowania w zakresie wykonywania kary, co wymaga albo odpowiedniej wiedzy organu postępowania przygotowawczego o skazaniu oskarżonego za ten sam czyn stanowiący przestępstwo skarbowe i przestępstwo, albo odpowiedniej aktywności skazanego, mającego wiedzę o możliwości wszczęcia postępowania w przedmiocie określonym w przepisach art. 181 k.k.s.;
- 2) możliwe negatywne następstwa różnorakiego opisu czynu przypisanego w zakresie czasu lub miejsca czynu zabronionego, utrudniające ustalenie, czy istotnie *in concreto* zachodzi idealny zbieg przestępstwa skarbowego i przestępstwa, uzasadniający zastosowanie art. 8 §§ 2–3 k.k.s.

Nieco większej biegłości wymaga zidentyfikowanie innych fatalnych – z punktu widzenia sytuacji prawnej oskarżonego – następstw dwutorowego prowadzenia postępowań w sprawach o pozostające w zbiegu idealnym przestępstwo skarbowe i przestępstwo, mogących ujawnić się w toku konkretnego postępowania. Ze względu na ramy opracowania wskażę tylko niektóre z nich, o szczególnym znaczeniu praktycznym.

Wyjątkowo istotne znaczenie w prawie karnym skarbowym mają instytucje zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego, a zwłaszcza: czynny żal oraz dobrowolne poddanie się odpowiedzialności²⁵. Znamienne dla zastosowania każdej z tych instytucji jest to, że organy postępowania przygotowawczego wymagają przyznania się podejrzanego do popełnienia zarzucanego mu przestępstwa skarbowego oraz złożenia krótkich wyjaśnień. Tymczasem bywa, że podejrzany celowo przyznaje się do popełnienia zarzucanego przestępstwa skarbowego i składa krótkie wyjaśnienia, potwierdzające popełnienie czynu zabronionego²⁶, nie tyle będąc przekonanym o swojej winie, ile o jej braku. Czyni tak, aby doprowadzić do szybkiego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe bez wpisu do rejestru skazanych. Tego rodzaju postawa jest nierzadko wyrazem nieufności w wymiar sprawiedliwości, przekonaniem o bezsilności w swoistym starciu z organami postępowania karnego, groźbą zabezpieczenia aktywów w toczącym się postępowaniu czy po prostu wynikiem chłodnej kalkulacji, że zamiast uczestniczyć w mogącym trwać kilka lat postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, którego rozstrzygnięcie jest niepewne – lepiej wziąć na siebie odpowiedzialność, co zminimalizuje koszty i pozwoli

²⁵ Art. 16–18 k.k.s.

²⁶ W tym przyznając się do działania lub zaniechania umyślnego, które w przeważającej większości przypadków jest warunkiem przypisania przestępstwa skarbowego.

kontynuować dotychczasową działalność gospodarczą lub zawodową. Przyjęcie takiej taktyki procesowej może tymczasem skutkować następstwami nieprzewidzianymi przez podejrzanego i bardzo dla niego niekorzystnymi. Przyznając się do popełnienia przestępstwa skarbowego i składając krótkie wyjaśnienia, podejrzanym może nie przewidywać, że protokół jego przesłuchania zostanie wykorzystany w innym postępowaniu karnym – toczącym się znów przeciwko niemu. Tym razem jednak może mu być przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa, stanowiącego ten sam czyn co przestępstwo skarbowe, do którego popełnienia się przyznał. Przykładowo: podejrzanemu swego czasu o przestępstwo skarbowe, polegające na tzw. wyłudzeniu podatku od towarów i usług, zakwalifikowane na podstawie art. 76 § 2 k.k.s., do którego przyznał się i odnośnie do którego złożył krótkie wyjaśnienia, potwierdzając, że przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym wprowadził w błąd właściwy organ podatkowy, co skutkowało nienależnym zwrotem naliczonego podatku VAT, w odrębnym (kolejnym) postępowaniu karnym zostanie przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa oszustwa z art. 286 § 1 k.k. na szkodę Skarbu Państwa, które polegało właśnie na owym „wyłudzeniu” podatku od towarów i usług²⁷. Tym razem postępowanie może zakończyć się wyrokiem skazującym, chyba że zachowanie oskarżonego zostanie zakwalifikowane jako wypadek mniejszej wagi – wówczas możliwe będzie warunkowe umorzenie postępowania karnego²⁸. Wcześniejsze wyjaśnienia złożone w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, w których – licząc na zaniechanie ukarania – podejrzanym przyznał się do popełnienia zarzucanego mu czynu, będą bowiem stanowić dowód w postępowaniu karnym (w sprawie o przestępstwo).

Problem ten może wystąpić również w odwrotnej sytuacji, w której najpierw podejrzanemu przedstawiony zostaje zarzut popełnienia przestępstwa oszustwa z art. 286 § 1 k.k., polegającego na wskazanym „wyłudzeniu” podatku od towarów i usług. Godząc się na porozumienie z prokuratorem, o którym mowa w art. 335 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego²⁹ lub art. 335 § 2 k.p.k., oskarżony może złożyć krótkie wyjaśnienia, przyznając się do tego czynu w zamian za uzgodnienie złożenia do sądu wniosku o wydanie wyroku skazującego na posiedzeniu

²⁷ Zob. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 12 marca 2020 r., V KK 92/20, Legalis oraz z dnia 18 kwietnia 2019 r., II KK 82/19, Legalis.

²⁸ Art. 66–67 oraz art. 286 §§ 1 i 3 k.k.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1375, dalej: k.p.k.

i ukaranie za ten czyn grzywną i środkiem karnym lub środkiem kompensacyjnym (w związku z zastosowaniem art. 37a § 1 k.k.), po czym okaże się, że po wydaniu wyroku skazującego, rozpocznie się postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 76 § 1 k.k.s., w którym jakże istotnymi dowodami staną się wcześniej złożone w postępowaniu przygotowawczym wyjaśnienia.

Dodatkowo należy wskazać na podwójnie ponoszone przez oskarżonego (podejznanego) koszty toczących się w takich wypadkach postępowań, możliwość dwukrotnego stosowania względem niego środków przymusu czy konieczność uczestniczenia w dublujących się w swej istocie czynnościach postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowania karnego. Oskarżony (podejzany) – nawet jeżeli będzie się tego domagać – nie ma większego wpływu na decyzję procesową o połączeniu prowadzonych postępowań w jedno postępowanie karne, w którym ostatecznie sąd rozstrzygnie o jego odpowiedzialności karnej. Połączenie prowadzonych postępowań w jedno leży bowiem w gestii decyzji procesowej organu postępowania karnego – prokuratora w postępowaniu przygotowawczym, sądu w postępowaniu sądowym. Jeżeli oskarżony (podejzany) złoży wniosek o połączenie spraw do wspólnego rozpoznania, a ten zostanie rozpatrzony odmownie, na postanowienie organu postępowania karnego w tym przedmiocie zażalenie nie przysługuje.

Inna rzecz, że może to być w ogóle wykluczone – w sytuacji, w której, zanim przedstawiono zarzut podejrzanemu czy to w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, czy to w postępowaniu karnym, odrębnie prowadzone postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o przestępstwo (pozostające w zbiegu idealnym) zostało prawomocnie zakończone.

4. PROWADZENIE POSTĘPOWANIA KARNEGO PO PRAWOMOCNYM ZAKOŃCZENIU POSTĘPOWANIA W SPRAWIE O PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

W tego rodzaju sytuacjach nie tylko wyjaśnienia składane w jednym postępowaniu przez oskarżonego (podejznanego) mogą posłużyć za dowód w kolejnym postępowaniu, ale mogą ponadto zostać „wzbogacone” o prawomocny wyrok skazujący, zapadły wszakże na podstawie tych właśnie wyjaśnień. Wydanie wyroku skazującego i domaganie się kolejnego wyroku skazującego w związku z przypisaniem przestępstwa skarbowego i przestępstwa pozostających w idealnym zbiegu to jedno, natomiast domaganie się prowadzenia kolejnego postępowania karnego – czy to w sprawie

o przestępstwo, czy o przestępstwo skarbowe przeciwko temu samemu oskarżonemu (podejrzanemu), który w pierwszym z nich został uniewinniony lub zostało ono umorzone – to już zupełnie inna sprawa. Tymczasem w najnowszym orzecznictwie, w którym powszechnie panuje pogląd, że reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s.³⁰, zgodnie przyjmuje się, że jeżeli ten sam czyn wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego i przestępstwa, w każdym przypadku powinno dojść do osądzenia sprawy za oba – albo w jednym postępowaniu, albo w odrębnych³¹.

Do wręcz kuriozalnej sytuacji dojść może w razie poszukiwania odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony polegający na wystawieniu faktury w sposób nierzetelny lub na użyciu takiej faktury. Przytoczony wcześniej pogląd Sądu Najwyższego, wyrażony w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12³², pozwala bowiem – na tle bliźniaczo do siebie podobnych przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271a § 1 k.k. – akceptować sytuację, w której przeciwko oskarżonemu uniewinnionemu od popełnienia przestępstwa skarbowego, polegającego na wystawieniu faktury w sposób nierzetelny (art. 62 § 2 k.k.s.), będzie prowadzone postępowanie karne, w którym przedstawi mu się zarzut przestępstwa poświadczenia nieprawdy w tej samej fakturze co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej (art. 271a § 1 k.k.). Niebezpieczeństwo ponownego postawienia w stan oskarżenia przed sądem karnym w sprawie o ten sam czyn będzie realnie ciążyć na uniewinnionym od popełnienia przestępstwa skarbowego aż do czasu przedawnienia karalności tego samego czynu, kwalifikowanego jako poświadczenie nieprawdy w fakturze. Dopiero przedawnienie karalności czynu obliguje bowiem organ postępowania karnego do odmowy wszczęcia postępowania karnego lub jego umorzenia³³.

Możliwa jest także sytuacja odwrotna, w której oskarżony zostanie prawomocnie uniewinniony od popełnienia przestępstwa poświadczenia

³⁰ Zob. np. wyroki Sądu Apelacyjnego: w Warszawie z dnia 14 października 2019 r., II AKa 404/18, Legalis oraz w Katowicach z dnia 6 kwietnia 2018 r., II AKa 1/18, Legalis. Zob. też postanowienie Sądu Najwyższego z 5 grudnia 2017 r., III KK 256/17, Legalis.

³¹ Zob. np. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2020 r., V KK 92/20, Legalis oraz z dnia 18 kwietnia 2019 r., II KK 82/19, Legalis.

³² „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8, s. 602–605.

³³ Art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.

nieprawdy w fakturze (art. 271a § 1 k.k.), po czym zostanie wszczęte przeciwko niemu postępowanie karne w sprawie o przestępstwo skarbowe wystawienia faktury w sposób nierzetelny – tej samej faktury, której oryginał zalega jeszcze jako dowód w aktach sprawy karnej zakończonej uniewinnieniem oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu. W ten sposób można stawiać konkretną osobę w sytuacji podejrzanego lub oskarżonego o popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego przez wiele lat, mimo że zapadło prawomocne rozstrzygnięcie sądu karnego uniewinniające ją od zarzutu, że popełniła przestępstwo skarbowe lub przestępstwo. Godzi się dodać, że tego rodzaju sytuacja dotknąć może nie tylko osoby, będące podatnikami lub osobami prowadzącymi sprawę podatników, będących jednostkami organizacyjnymi, lecz także księgowych lub doradców podatkowych związanych z tymi podatnikami umową o pracę lub umową cywilnoprawną³⁴.

Jak się wydaje, właśnie na gruncie powtórnego prowadzenia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe przeciwko temu samemu oskarżonemu o ten sam czyn, po uprzednim prawomocnym uniewinnieniu od popełnienia przestępstwa skarbowego lub przestępstwa, ujawnia się ewidentne wręcz naruszenie zasady *ne bis in idem*, jakie może być następstwem konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa, uregulowanego w art. 8 § 1 k.k.s.³⁵ Jak wiadomo, w protokole 7 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności³⁶ zawarto wprost wysłowny zakaz ponownego ścigania lub karania jednej osoby za ten sam czyn, podniesiony do rangi obowiązującego również w sytuacjach nadzwyczajnych³⁷. Chociaż na

³⁴ Zob. art. 9 § 3 k.k.s.

³⁵ Odnośnie do istoty tej zasady w procesie karnym zob. zwłaszcza A. Sakowicz, *Zasada ne bis in idem w prawie karnym*, Białystok 2011, s. 32–72.

³⁶ Dz.U. z 2003 r., Nr 42, poz. 364.

³⁷ W myśl art. 4 ust. 1 tego protokołu: „Nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu przed sądem tego samego państwa za przestępstwo, za które został uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem lub uniewinniony zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego tego państwa”. Natomiast ust. 3 tego art. stanowi: „Żadne z postanowień tego artykułu nie może być uchylone na podstawie artykułu 15 konwencji” (artykuł ten pozwala na uchylenie stosowania zobowiązań wynikających z Konwencji w razie niebezpieczeństwa publicznego). W polskiej doktrynie procesu karnego trafnie wskazywano, że zasada ta odnosi się nie tylko do orzeczeń prawomocnych, lecz także związana jest z orzeczeniami nieprawomocnymi – zob. Z. Doda, *Rewizja nadzwyczajna w polskim procesie karnym*, Warszawa 1972, s. 97; A. Sakowicz, *Zasada ne bis in idem...*, s. 72.

gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka nie jest łatwo wytyczyć granice obowiązywania zakazu *ne bis in idem*, wyrażonego w art. 4 ust. 1 protokołu 7, to jednak warto pokusić się o kilka uwag, odnosząc tę regulację na grunt instytucji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa³⁸ (w aspekcie proceduralnym³⁹). Nie może ulegać wątpliwości, że zarówno odpowiedzialność karna, o której mowa w art. 1 § 1 k.k., jak i odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe, o której mowa w art. 1 § 1 k.k.s., jest nie tylko odpowiedzialnością karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, lecz także odpowiedzialnością karną w ścisłym tego słowa znaczeniu⁴⁰, a więc odpowiedzialnością, do której pociągana jest osoba fizyczna za zawiniony, społecznie szkodliwy w stopniu więcej niż znikomym czyn zabroniony przez ustawę pod groźbą kary. I za przestępstwo skarbowe, i za przestępstwo kara jest wymierzana w postępowaniu w swej istocie karnym, jedynie przez sąd, który może przypisać odpowiedzialność karną i wymierzyć oskarżonemu tę karę wyłącznie w wyroku. Zasadniczo zaś za przestępstwa skarbowe i przestępstwa orzeka się kary o najwyższym stopniu dolegliwości przewidziane w polskim prawie: grzywnę, karę ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności. Co więcej, *de lege lata* kary tego samego rodzaju lub inne podlegające łączeniu, wymierzone za przestępstwa skarbowe i przestępstwa, niepozostające ze sobą w zbiegu idealnym, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., podlegają łączeniu, co dobitnie potwierdza, że kary za przestępstwa skarbowe i za przestępstwa wiążą się z tego samego rodzaju odpowiedzialnością o charakterze represyjnym⁴¹.

³⁸ Szczególne znaczenie dla rozumienia tej regulacji przez Europejski Trybunał Praw Człowieka (dalej: ETPCz) mają następujące rozstrzygnięcia: wyrok z dnia 8 czerwca 1976 r. ws. Engel i inni przeciwko Holandii, 5100-5102/71, 5354/72 i 5370/72, LEX; wyrok z dnia 23 października 1995 r. Grandinger przeciwko Austrii, 15963/90, LEX; wyrok z 10 lutego 2009 r. ws. Zolotukhin przeciwko Rosji, 14939/03, LEX; wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., A i B przeciwko Norwegii, 24130/11 i 29758/11, LEX.

³⁹ Szerzej o tym zob. zwłaszcza Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 1 grudnia 2016 r., K 45/14, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, z. 1.

⁴⁰ Zob. decyzję ETPCz z dnia 15 czerwca 1999 r. ws. WS przeciwko Polsce, 37607/97, LEX.

⁴¹ Podzielam zapatrywanie M. Błaszczyk wyrażone w artykule *Idealny zbieg czynów karalnych*, że aktualna interpretacja przez sądy karne art. 8 § 1 k.k.s., będąca następstwem uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, oraz zmian przepisów k.k. i k.k.s., może prowadzić do naruszenia zasady *ne bis in idem* nawet z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 grudnia 2016 r., K 45/14.

5. WYKONANIE KAR I INNYCH ŚRODKÓW REAKCJI KARNEJ ORZECZONYCH ZA PRZESTĘPSTWO I PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

Dopuszczając w polskim prawie karnym konstrukcję idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa, ustawodawca umożliwił w istocie podwójne karanie za ten sam czyn, będący zarazem przestępstwem skarbowym i przestępstwem. Aby zniwelować skutki takiej konstrukcji, ograniczył możliwość wykonania wszystkich orzeczonych za dany czyn środków reakcji karnoprawnej. Innymi słowy – „przeniósł” problem przeciwdziałania podwójnemu karaniu z płaszczyzny postępowania rozpoznawczego na płaszczyznę postępowania wykonawczego. Jednak jak się okazuje – nader niedoskonale.

Przede wszystkim redukcja kar i innych środków penalnych podlegających wykonaniu uzależniona jest od tego, aby w ogóle zostało wszczęte postępowanie w tym przedmiocie, a sąd uznał, że istotnie *in concreto* chodzi o ten sam czyn zabroniony, stanowiący przestępstwo skarbowe lub przestępstwo. Jeżeli opisy czynów zabronionych przypisanych w wyrokach skazujących są różne, zwłaszcza w zakresie czasu lub miejsca czynu zabronionego czy przedmiotu czynności wykonawczej, problemem może być stwierdzenie, czy istotnie chodzi o skazanie za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym. O ile w razie ustalenia, że jeden z nich „zawiera się” w drugim (np. czasowo), kwestia ta nie powinna budzić większych wątpliwości, o tyle takie na pewno rodzić się będą wówczas, gdy opisy czynów – najogólniej i nieco obrazowo rzecz ujmując – „nachodzą” na siebie.

Co więcej, aktualne uregulowanie zasad redukowania lub łączenia kar i środków karnych samo w sobie rodzić może poważne wątpliwości praktyczne. Jest ono niezmiernie lakonicznie ujęte w przepisach art. 8 §§ 2 i 3 k.k.s. Jako przykład warto przytoczyć kilka konkretnych problemów związanych z tym uregulowaniem.

Prima vista zauważyć należy, że nie jest wcale pewne, czy redukcją kar może być objęta kwota uiszczona tytułem grzywny w razie zastosowania instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Kwota ta nie jest tożsama z karą grzywny, co wprost wynika z treści art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s., aczkolwiek jej represyjny charakter nie może ulegać wątpliwości. Z pewnością do obrony jest pogląd, że kwota ta nie jest karą, o której mowa w art. 8 § 2 zd. 1 k.k.s. Zajmując zaś takie stanowisko, uznać należy, że w razie skazania za przestępstwo na grzywnę, pozostające w zbiegu z przestępstwem skarbowym, w odniesieniu do którego zastosowano instytucję

dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, grzywna wymierzona w postępowaniu karnym (za przestępstwo) podlega wykonaniu, natomiast kwota uiszczona tytułem kary grzywny, o której mowa w art. 18 § 1 pkt 1 k.k.s., nie podlega ani zwrotowi, ani zaliczeniu na poczet grzywny podlegającej wykonaniu. Kwota ta nie podlega też zwrotowi w razie wymierzenia kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności za przestępstwo pozostające w zbiegu idealnym z przestępstwem skarbowym.

Z kolei odnośnie do środków karnych, sprowadzających się do orzeczenia na określony czas zakazu, w szczególności prowadzenia określonej działalności gospodarczej, prawodawca przewiduje odpowiednie zastosowanie przepisów o karze łącznej. *Expressis verbis* aprobuje zatem nie tylko dwukrotne orzekanie środka karnego tego samego rodzaju za ten sam czyn, ale też w istocie ich wykonywanie – ucieleśniające się w orzeczeniu środka karnego w łącznym wymiarze, a więc uwzględniającego wszystkie środki karne stanowiące zakazy tego samego rodzaju lub pozbawienie praw publicznych, orzeczone za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym. Stosowanie przepisów o karze łącznej sprowadza się wszakże do tego, że sąd łączy tego rodzaju środki karne w jeden, którego czas trwania określa w granicach: od wyższej niż najdłuższy wymierzony czas trwania danego środka do ich sumy⁴².

Jeśli chodzi o pozostałe środki karne i inne środki reakcji karnej, ustawodawca nie pozostawia żadnych wątpliwości – wszystkie orzeczone osobno za przestępstwo i za przestępstwo skarbowe podlegają wykonaniu. W szczególności środki karne wymierzone dwukrotnie za ten sam czyn będą podlegać wykonaniu. Do kuriozalnej wręcz sytuacji dojść może w razie przypisania oskarżonemu pozostających w zbiegu idealnym przestępstwa i przestępstwa skarbowego, odnośnie do których (każdego z nich) sąd uznał, iż sprawca uzyskał korzyść majątkową z jego popełnienia – w istocie tę samą, polegającą np. na nieuiszczeniu podatku w wymaganej prawem wysokości, a następnie orzeknie przepadek uzyskanej korzyści majątkowej⁴³. Z literalnej wykładni art. 8 § 2 k.k.s. wynika bez wątpienia, że każde z takich rozstrzygnięć dotyczących przepadku korzyści majątkowej będzie podlegać wykonaniu. I choć w orzecznictwie słusznie wyrażono pogląd, że nie ma racjonalnych podstaw do tego, aby w wypadku przyjęcia idealnego zbiegu czynów karalnych z art. 8

⁴² Art. 90 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

⁴³ Jego orzeczenie jest obligatoryjne w postępowaniu karnym (art. 45 § 1 k.k.) i w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe (art. 33 § 1 k.k.s.).

§ 1 k.k.s. wobec jednego sprawcy orzekać dwa razy przepadek tej samej korzyści majątkowej, raz na podstawie przepisu art. 45 § 1 k.k., a drugi raz przepisu art. 33 § 1 k.k.s., to jednak zauważyć należy, że bazuje on na wykładni celowościowej i systemowej – wbrew literalnej wykładni art. 8 § 2 k.k.s.⁴⁴ Zastosowanie literalnej wykładni ostatnio wskazanego przepisu spowodowałoby, że Skarb Państwa, uprawniony do uzyskania takiego przypadku, uzyskałby dwukrotną wartość takiej korzyści i można byłoby mówić o jego *de facto* niesłusznym, bezpodstawnym wzbogaceniu⁴⁵. Trzeba jednak zaakcentować, że przytaczany tu pogląd został wyrażony w orzeczeniu rozpoznającym apelację od wyroku, w którym oskarżonemu przypisano pozostające w zbiegu idealnym przestępstwo skarbowe i przestępstwo. Tymczasem łatwo wyobrazić sobie, że przed jego rozstrzygnięciem stanąć może sąd w postępowaniu wykonawczym, kiedy okaże się, że w dwóch różnych postępowaniach, przypisując oskarżonemu a to przestępstwo skarbowe, a to przestępstwo, stanowiące w istocie to samo zachowanie oskarżonego, obok kary sąd *meriti* orzeknie przepadek tej samej korzyści majątkowej. Takiej sytuacji ustawodawca w ogóle nie przewiduje, a tym samym nie daje czytelnej recepty na rozwiązanie zarysowanego tu problemu⁴⁶.

6. KONKLUZJE

1. W prawie polskim możliwe jest dwukrotne ukaranie tej samej osoby za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym, będący czynem zabronionym na gruncie prawa karnego skarbowego i na gruncie prawa karnego (art. 8 § 1 k.k.s.). Odpowiedzialność ponoszona przez oskarżonego na podstawie przepisów każdej z tych ustaw jest odpowiedzialnością karną w ścisłym tego słowa znaczeniu.
2. W orzecznictwie polskich sądów karnych rozpowszechniony jest aktualnie pogląd Sądu Najwyższego wyrażony w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, że reguły wyłączenia wielości ocen nie mają

⁴⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2018 r., II AKa 387/17, Legalis.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ Zob. art. 181 k.k.s. Moim zdaniem możliwości uniknięcia podwójnego, niesłusznego wzbogacenia Skarbu Państwa w takim przypadku należałoby poszukiwać raczej w uregulowaniu art. 15 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 53 ze zm.) i częściowym umorzeniu postępowania wykonawczego, przy zastosowaniu wykładni celowościowej i systemowej.

zastosowania w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. To powoduje, że oskarżony może być skazany zarówno za przestępstwo skarbowe, jak i za przestępstwo, na podstawie przepisów pozostających względem siebie w takiej relacji, która mogłaby być objęta zasadą specjalności lub zasadą konsumpcji.

3. Przypisanie przestępstwa skarbowego lub przestępstwa może nastąpić w tym samym lub w dwóch różnych postępowaniach, przy czym przypisanie tego dokonać może jedynie sąd. Postępowania te mogą toczyć się obok siebie w tym samym czasie lub jedno po drugim – bez względu na to, jakie rozstrzygnięcie w przedmiocie sprawstwa zapadło w pierwszym z nich. Innymi słowy, nawet prawomocne uniewinnienie od popełnienia przestępstwa skarbowego nie wyłącza co do zasady postępowania karnego przeciwko temu samemu oskarżonemu o ten sam czyn, zakwalifikowany tym razem jako przestępstwo.
4. Jeżeli dwa postępowania: karne (w sprawie o przestępstwo) i w sprawie o przestępstwo skarbowe toczą się niezależnie od siebie, co do zasady możliwe jest wykorzystanie dowodów z jednego postępowania w drugim. W szczególności dotyczy to wykorzystania wyjaśnień podejrzanego, złożonych w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe w postępowaniu karnym (w sprawie o przestępstwo) także wówczas, gdy podejrzany przyznał się do popełnienia przestępstwa skarbowego i – składając krótkie wyjaśnienia – potwierdził jego popełnienie tylko dlatego, że w ten sposób kalkulował możliwość i opłacalność skorzystania z instytucji zaniechania ukarania sprawcy (np. instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności) w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe.
5. Akceptacja poglądu wyrażonego przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, a zarazem możliwość prowadzenia odrębnie postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowania karnego przeciwko tej samej osobie, dotyczących tego samego czynu, powoduje, że oskarżony ponosi odrębnie koszty takich postępowań oraz jest narażony na stosowanie względem niego środków przymusu w każdym z nich (w tym np. zabezpieczenia majątkowego). Jest tak nawet wówczas, gdy postępowania te dotyczą czynów objętych dowodzeniem tych samych faktów (w szczególności związanych z wystawieniem lub użyciem faktury poświadczającej nieprawdę), a jedno z nich zakończyło się już prawomocnym uniewinnieniem oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu.

6. Rozwiązanie ustawowe, dopuszczające możliwość dwukrotnego osądzenia tej samej osoby za ten sam czyn raz zakwalifikowany jako przestępstwo skarbowe, innym razem zakwalifikowany jako przestępstwo, może być sprzeczne z zasadą *ne bis in idem* wyrażoną w art. 4 ust. 1 protokołu 7 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.
7. Ustawodawca przewiduje możliwość redukowania kar i środków karnych wymierzonych za przestępstwo skarbowe i przestępstwo pozostające w zbiegu idealnym – w przepisach art. 8 §§ 2 i 3 k.k.s. Regulacja ta jest jednak dalece niedoskonała, a w niektórych przypadkach wręcz sankcjonuje podwójne karanie danej osoby za ten sam czyn.

BIBLIOGRAFIA

- Ananicz S., *Kadry kluczem do kontroli prokuratury*, b.d., https://www.batory.org.pl/blog_wpis/kadry-kluczem-do-kontroli-prokuratury/ (dostęp: 25.03.2022).
- Artymiak G., *O konstrukcji zbiegu idealnego – uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1.
- Błachnio-Parzych A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016.
- Błaszczyk M., *Idealny zbieg czynów karalnych*, [w:] *Interdyscyplinarność – w nauce najciekawsze rzeczy dzieją się na styku różnych dziedzin. Księga Jubileuszowa Profesor Małgorzaty Król-Bogomilskiej*, red. M. Błaszczyk, A. Zientara, Warszawa 2021.
- Doda Z., *Rewizja nadzwyczajna w polskim procesie karnym*, Warszawa 1972.
- Duda J., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, z. 1.
- Gabriel-Węglowski M., Kmiecik R., *Refleksje nad przyszłością prokuratury*, b.d., <https://lexso.org.pl/2020/05/26/refleksje-nad-przyszloscia-prokuratury/> (dostęp: 25.02.2022).
- Gmurek M., *Polityczność „apolityczności”. Policja, CBA i prokuratura w „IV RP”*, Warszawa 2018.
- Gryziak B., *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Jeżusek A., *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2017, z. 1.
- Kanarek J., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 12.
- Kardas P., *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011.

- Kardas P., Łabuda G., *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe*, [w:] *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, red. J. Majewski, Toruń 2006.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Kowalski S., *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 2.
- Liszewska A., *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 9.
- Majewski J., *Reguły wyłączania wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2015, nr 11–12.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Majka P., *Zbieg sankcji podatkowych i karnych w świetle Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.021>
- Maruchin W., *Sankcje podatkowe i karne – razem czy osobno?*, „Jurysta” 2004, nr 6.
- Mik B., *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 3013, nr 12.
- Nowak K., *Działalność tzw. słuźpów w oszustwach VAT*, Katowice 2017, niepublikowana rozprawa doktorska.
- Nowak P., *Zbieg sankcji penalnej z sankcją administracyjną – de lege lata i postulaty de lege ferenda*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, z. 1.
- Pohl Ł., *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw – próba uporządkowania pojęć*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1.
- Rogalski M., *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny.
- Sakowicz A., *Zasada ne bis in idem w prawie karnym*, Białystok 2011.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Spotowski A., *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw*, Warszawa 1976.
- Stowarzyszenie Prokuratorów Lex Super Omnia, *Królowie życia w prokuraturze „dobrej zmiany”*, Warszawa 2019, <https://obserwatoriumdemokracji.pl/wp-content/uploads/2019/08/Kr%C3%B3lowie-%C5%BCycia-w-prokuraturze.pdf> (dostęp: 25.03.2022).
- Szałkiewicz A., *Administracyjne prawo karne – realna koncepcja czy złudna wizja?*, „Studia Prawa Publicznego” 2014, nr 3.
- Szumilo-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004.
- Szwarc M., *Łączne zastosowanie sankcji administracyjnych i karnych w świetle zasady ne bis in idem (uwagi na tle orzecznictwa ETPCz)*, „Państwo i Prawo” 2017, z. 12.
- Wilk L., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8.
- Wilk L., *Kwalifikacje prawne przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych związanych z obrotem fakturami i rachunkami*, [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiewicz, O. Włodkowski, Warszawa 2019.

Wincenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.

Wolter W., *Reguły wyłączenia wielości ocen*, Warszawa 1961.

Zagrodnik J., *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześnieowej*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5.

COMMENTS ON THE HARMFULNESS OF THE CONSTRUCTION OF PERFECT
CONCURRENCE OF A TAX OFFENCE AND A CRIMINAL OFFENCE
– FROM A PROCEDURAL PERSPECTIVE

Summary. The paper addresses the highly controversial problem, both in theory and in practice, of the confluence of a tax offence and a crime. The author considers this construction as harmful and violating the *ne bis in idem* principle. Pointing to the view, dominant in case law, that the rules of exclusion of plurality of assessments apply only in the case of a coincidence of provisions of an act, while they do not apply in the case of an ideal coincidence of offences referred to in Article 8 § 1 of the Fiscal Penal Code, the author points to its negative consequences in the procedural perspective. They manifest themselves primarily in the possibility of conducting criminal proceedings twice against a person recognised as the perpetrator of a prohibited act realising the statutory attributes of a prohibited act stipulated both in the Fiscal Penal Code and in another criminal law. This may have particularly negative consequences for persons who admit to having committed a tax offence only in order to benefit from the institution of abandoning the punishment of the perpetrator and thus end the proceedings against them as soon as possible. In turn, such persons may not only be taxpayers or managers of taxpayers that are organisational units, but also accountants or tax advisors.

Keywords: tax offence, crime (offence), perfect concurrence, criminal proceedings, tax fraud

GŁOSA DO POSTANOWIENIA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 8 LISTOPADA 2017 R., SYGN. AKT II FSK 2864/17¹

Streszczenie. Z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h i art. 16 pkt 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wynika, że wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane na rachunek budżetu gminy, na której obszarze znajduje się siedziba przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części. Zgodnie z art. 11 tej ustawy środki te organ podatkowy przekazuje na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły one na rachunek urzędu skarbowego. Podziału środków z tytułu tego podatku dokonuje notariusz jako płatnik (art. 8 Ordynacji podatkowej), sporządzając deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym także informację (będącą deklaracją podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej) o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom. Z powyższych regulacji wynika, że informacja – jako deklaracja – podlega czynnościom sprawdzającym z art. 272 i następnych Ordynacji podatkowej. Jest ona poza tym czynnością materialno-techniczną (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), przez co gmina, która otrzymała mniej środków pieniężnych z podatku od czynności cywilnoprawnych, a chce skorzystać z uprawnienia do zakwestionowania tego podziału, może jako strona (art. 133 § 1 o.p.) tego postępowania o przekazaniu złożyć skargę do sądu administracyjnego zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Pogląd sądu o braku

* Doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: babiarzstefan@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-0869-6941>

¹ LEX/el. nr 2388213.



Data wpływu: 29.07.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© 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/>)

drogi sądowoadministracyjnej w tej kwestii i odsyłający gminę na drogę postępowania przed sądem powszechnym jest błędny, nie uwzględnia bowiem powyższych regulacji prawnych i nie dostrzega, że nie są one tożsame z procedurą podziału środków należnych gminom z tytułu podatków dochodowych.

Słowa kluczowe: podatek od czynności cywilnoprawnych, ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, podział wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych między gminy, czynności materialno-techniczne, skarga do sądu administracyjnego na czynność materialno-techniczną, uprawnienie, obowiązek

I

Powyższym postanowieniem Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) oddalił skargę kasacyjną na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, którym ten sąd odrzucił skargę Miasta Rybnik (gmina) na czynności Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach w przedmiocie przekazania gminie wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych. Podstawę faktyczną do wydania powyższych rozstrzygnięć stanowiło zawarcie notarialnej umowy sprzedaży przedsiębiorstwa, od której notariusz jako płatnik pobrał, a następnie przekazał organowi podatek od czynności cywilnoprawnych w trybie i na zasadach określonych w art. 10 ust. 2–3a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych². W rozpoznawanej sprawie organ przekazał akt notarialny właściwemu miejscowo w sprawie organowi podatkowemu, a środki pieniężne zgodnie z informacją płatnika o kwocie podatku należnego wskazanej gminie na podstawie art. 16 pkt 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³. Gmina pismem z dnia 31 maja 2016 r. skierowanym do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach (przekazanym następnie do właściwego organu, tj. Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach) wniosła o przeprowadzenie czynności sprawdzających lub wszczęcie postępowania zmierzającego do ustalenia podatku od czynności cywilnoprawnych należnego gminie od umowy sprzedaży zawartej w dniu 29 kwietnia 2016 r. Zdaniem gminy organ podatkowy w powyższym trybie powinien ustalić, „czy i w jakiej wartości zorganizowane części przedsiębiorstwa były przedmiotem umowy sprzedaży, a następnie stosownie do wyników ustaleń wezwać podatnika czy płatnika do złożenia stosownych wyjaśnień oraz przekazania podatku od czynności cywilnoprawnych na rachunki właściwych gmin”.

² Dz.U. z 2022 r., poz. 111, dalej: u.p.c.c.

³ Dz.U. z 2021 r., poz. 1672, dalej: u.d.j.s.t.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach postanowieniem z dnia 6 lipca 2016 r. „odmówił wszczęcia postępowania podatkowego i rozpoznania go w zakresie wskazanym w powyższym piśmie”. W uzasadnieniu zaś, powołując się na treść art. 10 ust. 2 i ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., wskazano, że notariusz pobrany podatek odprowadził za pośrednictwem organu podatkowego na rachunek budżetu gminy właściwej dla siedziby przedsiębiorstwa, wskazanej przez strony w akcie notarialnym. Siedziba ta nie znajdowała się na terenie gminy, czego nie kwestionowano, a w akcie notarialnym zdefiniowano przedsiębiorstwo na jego potrzeby jako „wszystkie zakłady górnicze”, czyli zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do wykonywania działalności gospodarczej. Wskazano też, że przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie umożliwiają notariuszowi jako płatnikowi i organowi podatkowemu ustalenia udziałów poszczególnych gmin w dochodzie ze sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części. Dlatego też brak jest podstawy prawnej do określenia przez płatnika w informacji dołączonej do deklaracji, w jakim stopniu poszczególne gminy partycypują w dochodzie podatkowym. W związku z tym, gdy przedmiotem sprzedaży jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana jego część, położone na terenie kilku gmin, to – zgodnie z art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. – należałoby stosować wykładnię systemową wewnętrzną i wskazać tym samym, że dochód z podatku należy przekazać na rachunek budżetu gminy, na której obszarze znajduje się siedziba przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części. Zdaniem tego organu postępowanie w sprawie nie może być wszczęte (art. 165a §§ 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴), zarówno z powodu żądania wniesionego przez podmiot niebędący stroną, jak i braku w przepisach prawa materialnego podstawy do rozstrzygnięcia o tej treści żądania w trybie postępowania podatkowego. Gmina poza tym nie jest stroną postępowania, o której mowa w art. 133 o.p. W związku z powyższym gmina wezwała organ do usunięcia naruszenia prawa (art. 54 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – w brzmieniu ówczesnie obowiązującym⁵), a następnie, po uzyskaniu odpowiedzi organu podtrzymującego swoje stanowisko, wniosła w sprawie skargę do sądu administracyjnego.

⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej: p.p.s.a.

III

W skardze na „czynność materialno-techniczną” organu, polegającą na przekazaniu całej kwoty podatku od czynności cywilnoprawnych, pobranego przez notariusza jako płatnika od sprzedaży, gmina zarzuciła naruszenie prawa materialnego art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. przez jego niewłaściwe zastosowanie i wniosła o jej uchylenie i przekazanie jej w terminie 14 dni od dnia prawomocności wyroku odpowiedniej części podatku od czynności cywilnoprawnej sprzedaży przedsiębiorstwa.

IV

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach skargę gminy należało odrzucić, sprawa przekazania środków pieniężnych przez płatnika Naczelnikowi Urzędu Skarbowego nie należy bowiem do właściwości sądu administracyjnego. Skoro gmina wykazuje, że inna gmina na skutek podziału środków z podatku od czynności cywilnoprawnych „wzbogaciła się jej kosztem”, przez co poniosła szkodę, to ochrony w tym zakresie powinna poszukiwać przed sądem powszechnym w drodze powództwa cywilnego. Kwestionowana czynności nie należy do kategorii innych aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków strony skarżącej (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.).

V

Od powyższego postanowienia gmina wniosła skargę kasacyjną, zarzucając:

- 1) naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 58 § 1 pkt 1 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., przez uznanie, że wskazana czynność nie jest inną niż określona w pkt 1–3 ustawy lub czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., przez co sprawa należy do właściwości sądu powszechnego, jako sprawa cywilna, oraz art. 146 § 1 p.p.s.a. przez odrzucenie skargi zamiast uchylenia zaskarżonej czynności w sytuacji, gdy naruszała ona przepisy prawa materialnego;

- 2) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 167 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁶ oraz art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h, art. 11 ust. 1 i art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t., przez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że gmina nie ma interesu prawnego w otrzymaniu środków pieniężnych z tytułu udziału w podatku od czynności cywilnoprawnych mimo braku podstaw do przyjęcia takiego poglądu.

VI

W uzasadnieniu postanowienia oddalającego skargę kasacyjną Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h u.d.j.s.t. – źródłami dochodów własnych gminy są wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych. Stosownie zaś do art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części – na rachunek budżetu gminy, na której obszarze znajduje się siedziba tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części. Zgodnie zaś z art. 10 ust. 2 u.p.c.c. notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Notariusz jako płatnik – w myśl art. 10 ust. 3a u.p.c.c. – jest obowiązany:

- 1) prowadzić rejestr podatku;
- 2) wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także
- 3) przekazać w tym terminie, w formie elektronicznej, deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom;
- 4) przekazywać w terminie, o którym mowa w pkt 2, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na siedzibę płatnika sporządzoną w formie papierowej albo w formie elektronicznej informację zawierającą treść aktów notarialnych lub dane z tych aktów dotyczące czynności, o których mowa w ust. 2.

Właściwy – w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych – jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podatnika, a w przypadku gdy obowiązek zapłaty ciąży solidarnie na kilku podmiotach – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę jednego z tych podmiotów. Przekazane lub pobrane przez urząd skarbowy środki stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 11 ust. 1 u.d.j.s.t., są odprowadzane na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego. Według sądu powyższe uregulowania „sprowadzają rolę organów podatkowych do czynności odprowadzania pobranego podatku od czynności cywilnoprawnych na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego”. Sąd zaznaczył przy tym, że „nie ma przeszkód prawnych, aby kreowane w ramach jednej czynności cywilnoprawnej (jednego aktu notarialnego) skutki cywilnoprawne powodowały, że beneficjentem pobranego i wpłaconego podatku będzie więcej niż jedna gmina”. Zdaniem sądu jednak „wykładnia językowa art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., uzupełniona wykładnią celowościową oraz systemową, pozwala na wniosek, że informacja o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom, o której mowa w tym przepisie, nie jest załącznikiem do poszczególnych deklaracji, lecz ma charakter zbiorczego dokumentu przekazywanego przez płatnika – notariusza organowi podatkowemu właściwemu ze względu na siedzibę płatnika w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek. Zdaniem sądu pogląd ten koresponduje z § 8 ust. 2 pkt 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych⁷, zgodnie z którym informacja zawiera 1) łączną kwotę podatku należnego poszczególnym gminom, a także 2) numery repertorium A, pod którymi wpisane są czynności cywilnoprawne, od których dokonania podatek jest należny poszczególnym gminom. Za taką wykładnią opowiada się także doktryna⁸. Według NSA zarówno organ, jak i sąd pierwszej instancji mają rację, że aktualnie obowiązujące regulacje w zakresie pobierania i rozdysponowywania podatku od czynności cywilnoprawnych nie przyznają organom podatkowym uprawnienia do weryfikacji prawidłowości czynności płatnika. Pogląd sądu pierwszej instancji, że czynność

⁷ Dz.U. z 2013 r., poz. 179 ze zm. – obecnie nie obowiązuje, a obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. poz. 1999 ze zm.), dalej odpowiednio: rozporządzenie z 2008 r. albo rozporządzenie z 2015 r.

⁸ M. Goettel, *Komentarz do art. 10*, [w:] M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 295.

przekazania jednostce samorządu terytorialnego kwoty podatku od czynności cywilnoprawnych, pobranego przez notariusza jako płatnika tego podatku, nie podlega kognicji sądu administracyjnego. Zdaniem sądu przepis art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. „wyraża zamiar ustawodawcy objęcia kontrolą sądu administracyjnego prawnych form działania administracji publicznej, które są podejmowane przez te organy, w stosunku do podmiotów adresowanych w indywidualnych sprawach, dla których nie jest prawidłowa forma decyzji lub postanowienia, a pojęcie z zakresu administracji publicznej rozumieć należy w ujęciu materialnym”⁹. Cechami tej działalności są: władcza forma, jednostronność działania, moc wiążąca oraz dopuszczalność stosowania przepisu, ale zasadniczym elementem musi tu być władztwo administracyjne¹⁰. To jednak nie pozbawia gminy ochrony prawnej, a podstawą tej ochrony są przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹¹, m.in. w zakresie bezpodstawnego wzbogacenia.

VII

Z rozstrzygnięciem sądu nie sposób się zgodzić. Jest ono nietrafne, a jego uzasadnienie powierzchowne. Rozpoznawana sprawa jest przykładem takiej, z której rozstrzygnięciem nie poradził sobie zarówno organ podatkowy, jak i sąd administracyjny. Wymagała ona bowiem dogłębnej analizy prawnej przepisów prawa, które miały zastosowanie. Powierzchowność argumentacji sądu przejawia się choćby w zdaniu, że „wykładnia językowa art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., uzupełniona wykładnią celowościową oraz systemową wewnętrzną, pozwala [...] na wniosek, że informacja o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom, o której mowa w przepisie, nie jest załącznikiem do poszczególnych deklaracji, lecz ma charakter zbiorczego dokumentu przekazywanego przez płatnika – notariusza organowi podatkowemu”. Ma to korespondować z § 8 ust. 2 pkt 3 i 4 rozporządzenia z 2008 r. Tymczasem w sprawie nie przedstawiono wykładni językowej tego przepisu ani tym bardziej wykładni celowościowej czy systemowej wewnętrznej. Nie jest też jasne, jakich przepisów ta wykładnia systemowa dotyczyła i jakie wnioski z niej sąd wyprowadził. Tymczasem przepis art. 10 ust. 3a

⁹ Postanowienie NSA z dnia 16 października 2007 r., sygn. II OSK 1364/07, CBOSA.

¹⁰ B. Adamiak, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 14–15.

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

pkt 2 u.p.c.c. wyraźnie wskazuje, że „Płatnicy są obowiązani [...] wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie, w formie elektronicznej, deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom”. Nietrudno dostrzec, że powyższe zdanie to zdanie złożone połączone spójnikami, a określenie „w tym” przyłącza zdanie następujące po nim do wcześniejszych zdań, czyniąc je równorzędnymi¹². Poza tym określenie to jest tzw. partykułą uintensywniającą wypowiedź¹³. Jest więc załącznikiem, a nie bliżej nieokreślonym zbiorczym dokumentem. Charakterystyczne jest to, że określenie „informacja” ma swoje znaczenie prawne. Zgodnie z art. 3 ust. 5 o.p. informacja jest deklaracją podatkową, co oznacza, że skoro tak ją definiują przepisy ogólnego prawa podatkowego, to tak też należy ją oceniać i rozumieć na gruncie art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c. Oznacza to, że powyższe zdanie określa trzy równorzędne obowiązki płatnika – notariusza. To, że za takim poglądem wypowiedziała się doktryna¹⁴, jest więc argumentem bez większej wartości prawnej. Skoro informacja, jak twierdzi sąd, jest zbiorczym dokumentem przekazywanym przez płatnika – notariusza organowi podatkowemu, nie oznacza to, że nie jest dokumentem podatkowym zawierającym oświadczenie wiedzy płatnika, dotyczącym faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania płatnika. Konsekwencją takiego jej charakteru, jako deklaracji podatkowej, jest m.in. to, że podlega ona czynnościom sprawdzającym (art. 272 i następne Ordynacji podatkowej). Skoro przepis § 8 ust. 1 rozporządzenia z 2008 r. (podobnie jak § 7 pkt 7 rozporządzenia z 2015 r.) odsyła do obowiązku sporządzenia informacji z uwzględnieniem zasad przekazywania wpływów z tego podatku określonych w art. 16 u.d.j.s.t., oznacza to, że przepis art. 16 u.d.j.s.t. jest także przepisem prawa podatkowego (art. 3 pkt 1 o.p.), podobnie jak art. 11 u.d.j.s.t., co ma określone konsekwencje prawne. Otóż art. 11 u.d.j.s.t. zakreśla organowi pobierającemu podatek od czynności cywilnoprawnych czternastodniowy termin na odprowadzenie tych środków

¹² *Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. T–Ż, Warszawa 2008, s. 176; *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, t. IX, Warszawa 1967, s. 395–396, 803–807; *Słownik poprawnej polszczyzny*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1981, s. 844–845.

¹³ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1981, s. 563; S. Szober, *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1962, s. 205.

¹⁴ Zob. M. Goettel, *Komentarz do art. 10*, s. 295.

na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Przepis ten jest także przepisem prawa podatkowego, a termin w nim określony terminem prawa podatkowego – daje on organowi podatkowemu czas na przeprowadzenie czynności sprawdzających wobec deklaracji oraz informacji, które otrzymał od płatnika – notariusza. Na okoliczności te także nie zwrócił uwagi sąd rozstrzygający omawianą sprawę. Niewątpliwie więc określone w art. 16 u.d.j.s.t. zasady przekazywania wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych to zasady prawa podatkowego, a nie prawa cywilnego. Tak więc pogląd sądu, że przepisy prawa podatkowego „nie przyznają organom podatkowym uprawnienia do weryfikacji prawidłowości pobierania i rozdysponowania podatku od czynności cywilnoprawnych”, jest poglądem błędnym. Zresztą sąd nie wskazał przepisu prawa, z którego by ten pogląd wynikał. Charakterystyczne jest to, że o podobnym problemie rozstrzygał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 sierpnia 2018 r., II FSK 2296/16¹⁵, i zajął w nim zgoła odmienne i trafne stanowisko, *notabene* wskazując, że nie podziela poglądu zawartego w glosowanym postanowieniu. W wyroku tym sąd podkreślił, że „gdyby uznać, że rola organu podatkowego ogranicza się tylko i wyłącznie do bezrefleksyjnego wykonania przelewu zgodnie z poleceniem płatnika – notariusza (nawet, jeżeli deklaracja zawierałaby błędy rachunkowe lub inne nieprawidłowości), nie byłoby potrzeby wprowadzania jego pośrednictwa przy tej czynności”. Sąd zwrócił tu uwagę na art. 17 ust. 1 u.d.j.s.t., z którego wynika, że organ podatkowy potrąca z bieżących wpływów należnych gminie kwoty przekazanego jej podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych wypłacone podatnikom tytułem zwrotu nadpłaty lub tytułem zwrotu podatku, a w przypadku (art. 17 ust. 3 u.d.j.s.t.) gdy gmina nie dokona zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty, zgodnie z art. 2 organ podatkowy wydaje decyzję określającą kwotę zwrotu. W konsekwencji sąd w sprawie dochodzi do wniosku, że przekazanie omawianych środków pieniężnych gminie jest czynnością materialno-techniczną, a odmowa jego dokonania powinna być załatwiona w formie zapewniającej podstawowe gwarancje procesowe wnioskodawcy, a więc w formie decyzji administracyjnej (podatkowej). Jednakże, co ważne, w sprawie tej sąd nie przesądził, na jakiej drodze gmina powinna realizować swoje roszczenie – czy na drodze sądowniczoadministracyjnej, czy też na drodze powództwa cywilnego. Sąd jednak zwrócił trafnie uwagę, że organ podatkowy i sąd pierwszej instancji,

¹⁵ LEX/el. nr 2588218.

odmawiając wszczęcia w rozpoznawanej przez niego sprawie postępowania na podstawie art. 165a o.p., naruszyli art. 133 o.p., bliżej nie analizując jego treści. Tego naruszenia sąd upatrywał w tym, że wprawdzie gmina nie występowała w sprawie jako strona, gdyż nie była ani podatnikiem, ani płatnikiem, jednak z uwagi na treść art. 171 § 3 o.p. (przepis ten zobowiązuje organ podatkowy do zwrotu podania z pouczeniem, jeżeli stwierdzi, że właściwy w sprawie jest sąd powszechny, chyba że sąd ten uprzednio uznał się za niewłaściwy – podobne rozwiązanie zawiera też art. 198¹ k.p.c.) organ powinien pouczyć gminę o jego treści. Z tym poglądem nie można się jednak zgodzić. Sąd trafnie przyjął, że gmina w sprawie przekazania środków pieniężnych pochodzących z podatku od czynności cywilnoprawnych nie ma przymiotu podatnika lub płatnika. Co więcej, można przyjąć, że i gminy, na rzecz których redystrybuuje się część należnego podatku, takiego przymiotu nie mają. Rzecz bowiem w tym, że przymiot podatnika jest związany z przymiotem obowiązku podatkowego, a ten na żadnej z tych gmin nie ciążył. Podatnikami były strony czynności cywilnoprawnych, a przymiot płatnika miał notariusz. Zresztą także art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c. czy art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t, czy § 8 ust. 2 pkt 3 i 4 rozporządzenia z 2008 r., § 7 pkt 7 rozporządzenia z 2015 r. także nie przyznają gminie statusu podatnika, wskazując tylko, że są one gminami, na rzecz których należny podatek powinien być przekazany. W przeciwnym razie to akt przekazania podatku, sporządzona przez płatnika – notariusza informacja (deklaracja) kreowałaby jego status. Oznacza to, że także gmina, która rości sobie pretensje do części wpływów z podatku, nie ma przymiotu podatnika. Wracając jednak do wspomnianego przez sąd art. 133 o.p., wynika z niego, że:

„§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej

w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

§ 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga”.

Z przepisów tych istotny dla rozważanego problemu jest § 2, z którego wynika, że „Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna [tu gmina – przyp. S.B.] lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego (art. 3 pkt 2 w zw. z pkt 1 o.p.) [...] zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa”. Wspomniano wyżej, że art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. to przepisy zawarte w ustawie dotyczącej podatków. Skoro tak, to przymiot gminy jako strony w postępowaniu w sprawie przekazania środków pieniężnych z podatku od czynności cywilnoprawnych nie może być kwestionowany, zamierza ona bowiem skorzystać z uprawnień wynikających z powyższego przepisu. Trzeba zwrócić uwagę na to, że sąd w sprawie II FSK 2216/16 trafnie przyjął, iż przekazanie środków przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego poszczególnym gminom na zasadach określonych w art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. jest czynnością materialno-techniczną. Tymczasem w głosowanym postanowieniu, podobnie zresztą jak w głosie do niego¹⁶, posłużono się terminem „czynność techniczna”, jakby pomniejszając jej wagę gatunkową, z punktu widzenia treści art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. W tym też tkwi kolejne uproszczenie i powierzchowność argumentacji, którą posłużył się sąd w głosowanym postanowieniu, w żadnym razie nie powiązał on bowiem argumentacji odnoszącej się do przesłanek czynności materialno-technicznej ze stanem faktycznym rozpatrywanej sprawy. *Notabene* już w wyroku NSA z dnia 2 grudnia 1993 r., SA/Po 1837/93¹⁷, wskazano, że „Jedną z prawnych form działania administracji państwowej są tzw. czynności faktyczne, które są oparte na wyraźnej podstawie prawnej i wywołują konkretne skutki prawne. Cechą charakterystyczną czynności materialno-technicznych jest wywoływanie skutków

¹⁶ Zob. J. Szczygieł, *Charakter czynności redystrybucji podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 8, s. 34–38.

¹⁷ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 2, poz. 78.

prawnych drogą faktów, które jednakże mają charakter form władczych. Czynności materialno-techniczne nie są jednak ani aktami administracyjnymi, ani normatywnymi – w nich znajduje się jedynie podstawa do podejmowania czynności faktycznych. Różnią się też od nich tym, że są działaniami faktycznymi, pojawiają się jako rzeczywiste zdarzenia, a nie normy postępowania i nie powodują też powstania żadnej normy postępowania. Wśród czynności materialno-technicznych administracji państwowej można wyodrębnić tzw. czynności zewnętrzne, obejmujące działania skierowane przez organ administracji na zewnątrz, w stosunku do adresatów niepodporządkowanych ani służbowo, ani organizacyjnie. Także i podstawą takich czynności zewnętrznych są zawsze akty normatywne powszechnie obowiązujące albo ostateczne akty administracyjne”.

Z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. wynika, że „Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na [...] inne niż określone w pkt 1–3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego [...] postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy – Ordynacja podatkowa, postępowań, o których mowa w dziale V rozdziale 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz postępowania, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw”.

Jak pisze A. Kabat¹⁸, przepis ten z jednej strony rozszerzył kontrolę sądowoadministracyjną wskazaną w art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym¹⁹, a z drugiej strony ją zawęził przez wyłączenie tych aktów i czynności, o których mowa w przepisie, które zostały podjęte w ramach sformalizowanych procedur. Tak czy inaczej, chodzi tu o akty i czynności podejmowane w sprawach

¹⁸ Zob. B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX/el., komentarz do art. 3 teza 24. Podobnie uważa E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 sierpnia 2002 r., II SA/Gd 4182/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 10, s. 562; W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, „Państwo i Prawo” 2002, z. 12, s. 35–36; G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy p.p.s.a.)*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji naukowej poświęconej jubileuszowi 80 urodzin Profesora Eugeniusza Ochędowskiego*, red. Z. Chmiel, Toruń 2005, s. 364.

¹⁹ Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm. – nieobowiązująca od 1 stycznia 2004 r.

indywidualnych, a więc w stosunku do konkretnych podmiotów. Muszą one poza tym mieć charakter publicznoprawny. Właściwość sądu administracyjnego należy zatem rozpatrywać z uwzględnieniem tego pierwszego zastrzeżenia, z treści przepisu art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. nie wynika bowiem, by do zagadnienia przekazania środków finansowych z podatku od czynności cywilnoprawnych należało stosować sformalizowane procedury, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Ponadto z treści przepisu wynika wprost, że akt lub czynność powinny dotyczyć uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. Oznacza to więc konieczność zbadania danego przepisu prawa pod kątem istnienia w nim uprawnienia lub obowiązku dla indywidualnie wskazanego adresata. Akty lub czynności podejmowane na podstawie przepisów prawa nie wymagają autorytatywnej konkretyzacji²⁰. Technika dokonywania czynności materialno-technicznych najczęściej nie jest regulowana przepisami prawa, ale przepisy prawa muszą wyraźnie upoważniać organ administracji publicznej do dokonywania takich czynności²¹. Z treści art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. wynika wprost, że „Wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane [...] od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części – na rachunek budżetu gminy, na obszarze której znajduje się siedziba tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części”. Określenie „są przekazywane” nie wskazuje wprost, kto ma przekazywać wpływy z tego podatku gminom, ale z wykładni systemowej art. 17 ust. 1 u.d.j.s.t. wynika, że ma to czynić organ podatkowy, a w kontekście art. 10 ust. 3a u.p.c.c. jest nim organ podatkowy właściwy ze względu na siedzibę płatnika. Poza tym określenie „są przekazywane” oznacza istnienie obowiązku (kompetencji) tego organu do jego wykonania. Określenie obowiązku nastąpiło tu w formie imiesłowu przymiotnikowego niedokonanego biernego w czasie teraźniejszym²² i oznacza „dawać komuś do dalszego dysponowania”, „przekazać pieniądze”. Określenie „przekazywane” łączy się z rzeczownikiem „wpływ”, mimo że jest odmienną formą czasownika „przekazywać”²³. Imiesłów ten pełni w zdaniu funkcję czasownika, ponieważ mówi z jednej strony o czynności, a z drugiej

²⁰ B. Adamiak, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych...*, s. 18.

²¹ A. Błaś, *Prawne formy działania administracji*, [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2007, s. 349; P. Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016, s. 209.

²² *Nowy słownik poprawnej polszczyzny*, red. A. Markowski, Warszawa 1990, s. 774; *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996, s. 830.

²³ S. Szober, *Gramatyka...*, s. 102.

określa te przedmioty, na które przechodzi czynność określona przez imiesłów²⁴. W dodatku czynność ta ma charakter trwały, wielokrotny²⁵. Tak więc to organ podatkowy, na którym ciąży obowiązek przekazania wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych, jest równocześnie zobowiązany do kontroli deklaracji podatkowej otrzymanej w tym zakresie od płatnika. Na tę czynność materialno-techniczną zainteresowane gminy – a więc zarówno ta, która została w tej deklaracji wymieniona jako uprawniona, jak i ta, która rości sobie pretensje do części wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych – mogą złożyć skargę do sądu administracyjnego. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h u.d.j.s.t. wpływy z tego podatku są źródłem dochodów gmin. Ten przepis i przepis art. 16 pkt 1 i 4 u.d.j.s.t. dają im materialnoprawną podstawę do złożenia skargi do sądu administracyjnego. O obowiązku pisze także H. Filipczyk²⁶.

Oczywiście przepis art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. nie daje wprost pokrzywdzonej gminie podstawy prawnej do dochodzenia części wpływów z tego podatku. Jednak nietrudno zauważyć, że przepis art. 16 pkt 1 i 4 u.d.j.s.t. nie rozstrzyga wprost sytuacji, gdy np. nieruchomości, która jest przedmiotem czynności cywilnoprawnej, jest położona na terenie dwóch gmin albo zbywane przedsiębiorstwo czy jego zorganizowana część ma nieruchomości położone na terenie różnych gmin – wówczas w przepisach tych występuje luka konstrukcyjna, rzeczywista²⁷. Oznacza to więc konieczność zastosowania *analogii legis*. W konsekwencji *analogia legis* art. 16 pkt 1 i 4 u.d.j.s.t. nakazuje przyjąć pogląd, że jeżeli przedmiotem czynności cywilnoprawnych jest przeniesienie własności przedsiębiorstwa czy zorganizowanej jego części, w skład których wchodzi nieruchomości położone na terenie przynajmniej dwóch gmin, to przekazanie wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych powinno nastąpić na rachunek tych dwóch gmin w zależności od wysokości podatku obciążającego wartość tych nieruchomości (przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa) – zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.c.c. Oczywiście jest, że wówczas wartość nieruchomości i inny majątek przedsiębiorstwa położony na terenie gminy, na której nie znajduje się siedziba przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, powinny być podane w akcie notarialnym.

²⁴ P. Bąk, *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1977, s. 160–164.

²⁵ Ibidem, s. 158.

²⁶ H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015, s. 359.

²⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 122–123.

W glosowanym postanowieniu, a także w piśmiennictwie²⁸ wskazano, że właściwym trybem dochodzenia roszczenia o przekazanie brakującej kwoty wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych jest tryb postępowania przed sądem powszechnym z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia. Argumentem w tym przypadku ma być to, że ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie wskazuje na decyzję administracyjną jako właściwą do określenia tej drogi dochodzenia roszczenia. Co prawda A. Niezgoda²⁹ wskazuje, że tryb ten jest dopuszczalny, gdy nie ma innych środków prawnych umożliwiających jednostce samorządu terytorialnego dochodzenie należności z tytułu udziałów obliczonych zgodnie z przepisami ustawy. Rzecz jednak w tym, że zasada ta, po pierwsze, obowiązuje tylko na gruncie prawa i postępowania cywilnego³⁰, a po drugie – nawet gdyby przyjąć ten punkt widzenia, to jest to przepis subsydiarny, którego stosowanie wyłącza istnienie innej podstawy prawnej – czy to cywilnoprawnej, czy publicznoprawnej³¹. W sprawie rozpoznawanej i zaskarżonej glosowanym postanowieniem, jak wykazano, istnieje tryb dochodzenia roszczenia przed sądem administracyjnym, co oznacza, że dochodzenie należnych gminie wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa i postępowania cywilnego jest wyłączone. Poza tym zwrócić należy uwagę na to,

²⁸ Zob. np. A. Niezgoda, *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 312–314; A. Borodo, *Przejmowanie dochodów podatkowych przez gminy – niektóre problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3, s. 19, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2014.026>

²⁹ A. Niezgoda, *Podział środków...*

³⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 1997 r., III CP 57/97, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1998, nr 5, poz. 74; M. Grochowski, *Skutki wyroków TK a bezpodstawne wzbogacenie. Założenia konstrukcyjne na tle orzecznictwa*, [w:] *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania praw*, red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski, Warszawa 2013, s. 104–112.

³¹ Wyrok SA w Warszawie z dnia 12 marca 2015 r., sygn. I ACa 1335/14, LEX/el. nr 1768748; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2006 r., sygn. I CZP 35/07, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 2008, nr 7–8, poz. 72; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 1997 r., sygn. III CZP 57/97, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1998, nr 5, poz. 74; W. Dubis, *Zbieg roszczeń a skarga z bezpodstawnego wzbogacenia*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 1, s. 33–54; P. Księżak, *Głosa do wyroku SN z dnia 27 lutego 2004 r.*, sygn. V CK 272/03, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 14, s. 714–716; P. Księżak, *Naruszenie własności nieruchomości jako źródła bezpodstawnego wzbogacenia*, „Rejent” 2006, nr 4, s. 69–83.

czego nie dostrzegają zwolennicy drogi cywilnoprawnej dochodzenia tych roszczeń. Otóż A. Niezgoda³² zarówno roszczenie o należne środki z tytułu podatków dochodowych, jak i z tytułu innych podatków stanowiących dochody własne gmin traktuje jednakowo, bez rozróżnienia obowiązujących regulacji prawnych, nie tylko na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ale i na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych czy ustawy z dnia 28 sierpnia 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³³. Te dwie ostatnie ustawy zawierają podobne rozwiązania w zakresie obowiązku sporządzania i przekazywania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom (art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., art. 16 i 15 u.d.j.s.t., art. 18 ust. 2 pkt 3 u.p.s.d.). Takie obowiązki natomiast nie ciążyą na organach podatkowych w odniesieniu do podatków dochodowych. Istotnie w tych ostatnich podatkach gmina, która kwestionuje przyznaną jej część wpływów z podatków dochodowych, nie ma innej drogi dochodzenia roszczenia niż droga postępowania przed sądem powszechnym, która zresztą jest drogą dłuższą i bardziej utrudnioną.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2.
- Bąk P., *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1977.
- Błaś A., *Prawne formy działania administracji*, [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2007.
- Borodo A., *Przejmowanie dochodów podatkowych przez gminy – niektóre problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2014.026>
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J.P., *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, „Państwo i Prawo” 2002, z. 12.
- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX/el.
- Dubis W., *Zbieg roszczeń a skarga z bezpodstawnego wzbogacenia*, „Przeгляд Sądowy” 2002, nr 1.
- Filipczyk H., *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015.
- Goettel M., *Komentarz do art. 10*, [w:] M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007.

³² A. Niezgoda, *Podział środków...*, s. 313.

³³ Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm., dalej: u.p.s.d.

- Grochowski M., *Skutki wyroków TK a bezpodstawne wzbogacenie. Założenia konstrukcyjne tle orzecznictwa*, [w:] *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania praw*, red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski, Warszawa 2013.
- Księżak P., *Glosa do wyroku SN z dnia 27 lutego 2004 r., V CK 272/03*, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 14.
- Księżak P., *Naruszenie własności nieruchomości jako źródła bezpodstawnego wzbogacenia*, „Rejent” 2006, nr 4.
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy p.p.s.a.)*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji naukowej poświęconej jubileuszowi 80 urodzin Profesora Eugeniusza Ochędowskiego*, red. Z. Chmiel, Toruń 2005.
- Łętowska E., *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 sierpnia 2002 r., sygn. II SA/Gd 4182/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 10.
- Niezgoda A., *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Nowy słownik poprawnej polszczyzny*, red. A. Markowski, Warszawa 1990.
- Pest P., *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1981.
- Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1967.
- Słownik poprawnej polszczyzny*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1981.
- Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996.
- Szczygieł J., *Charakter czynności redystrybucji podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 8.
- Sozber S., *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1962.
- Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, Warszawa 2008.

GLOSS TO THE DECISION OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 8 NOVEMBER 2017, FILE REF. NO. II FSK 2864/17

Summary. Article 4(1)(1)(h) and Article 16(4) of the Act on income of local government units state that proceeds from the tax on civil-law transactions are transferred to the account of the budget of the municipality (gmina) in the area where the seat of the enterprise or its organized part is located. According to Article 11 of this Act, the tax authority transfers these funds to the budget account of the relevant local government unit within 14 days from the day they are credited to the account of the tax office. The distribution of funds on account of this tax is made by a notary as the withholding agent (Article 8 of the Tax Ordinance Act) by preparing a declaration on the amount of tax collected and paid by the withholding agent, including information (constituting a tax declaration within the meaning of Article 3(5) of the TOA) on the amount of tax due to individual municipalities. It follows from the aforementioned regulations that this information, as a tax declaration, is subject to verification pursuant to Article 272 et seq. of the TOA. Furthermore, it is a substantive technical action (Article 3, § 2(4) of the Act: Law on Proceedings before Administrative Courts) thanks to which a municipality that has received less money from the tax on civil-law transactions and wishes

to exercise the right to challenge this distribution (Article 133, § 1 of the TOA), as a party to these transfer proceedings, may file a complaint with an administrative court in accordance with Article 3, § 2(4) of the LPAC. The Court's view that there is no administrative court route in this matter, forcing the municipality to commence proceedings before a common court, is wrong because it does not take into account the aforementioned legal regulations and fails to recognize that they are different from the procedure for distributing funds due to municipalities from income taxes.

Keywords: civil-law transaction tax, Act on income of local government units, distribution of proceeds from tax on civil-law transactions between municipalities, substantive technical actions, complaint to administrative court on substantive technical action, right, obligation



POZORNA RYSA NA OBLICZU TEMIDY¹

Streszczenie. Artykuł stanowi polemikę z tekstem A. Gomułowicza pt. *Rysa na obliczu Temidy* („Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 29–38), który jest krytyczną, acz swoistą głosą do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2021 r. (III FSK 3626/21) odnoszącego się do powołań sędziowskich (asesorskich) z udziałem obecnej KRS. Jest to glosa napisana w formie publicystyki prawniczej, połączonej dodatkowo z wykładem prawa konstytucyjnego, którego precyzja pozostawia wiele do życzenia. W efekcie w artykule pojawia się szereg tez stawianych nader swobodnie, co czyni je bardziej zbiorem refleksji luźno zainspirowanych wyrokiem NSA niż spójnym prawniczo wywodem (np. dotyczących testu Astradsson), albo tez stawianych z pominięciem dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego oraz doktryny prawa konstytucyjnego (np. w odniesieniu do prerogatywy Prezydenta RP). W rezultacie uznać należy, że autor nazbyt pobieżnie traktuje podjętą w wyroku NSA problematykę – raczej ogłasza tylko swoje przekonania, niż próbuje je udowodnić. W ten sposób jednak nie ma szans zbliżenia się do prawdy, którą – jak deklaruje – ceni sobie bardziej od przyjaźni.

Słowa kluczowe: niezawisłość sędziów, niezależność sądów, Krajowa Rada Sądownictwa, kompetencje Prezydenta RP w zakresie powoływania na stanowiska sędziowskie

* Dr hab., Katedra Prawa Konstytucyjnego, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, e-mail: marek.dobrowolski@kul.lublin.pl, <https://orcid.org/0000-0002-5201-6042>

¹ Tekst w formie publicystycznej ukazał się w dodatku do „Rzeczpospolitej” – „Rzecz o Prawie” z 15 marca 2022 r., s. D3.

1. WPROWADZENIE

Artykuł prof. A. Gomułowicza pt. *Rysa na obliczu Temidy* („Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 29–38) stanowi w istocie swoistą głosę do ważnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 4 listopada 2021 r. (sygn. III FSK 3626/21) odnoszącego się do powołań sędziowskich i asesorskich z udziałem obecnej Krajowej Rady Sądownictwa (KRS). W swoim wyroku NSA stwierdził, iż „sędzia sądu administracyjnego bądź asesor sądowy w wojewódzkim sądzie administracyjnym, powołany do sprawowania urzędu przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, jest sędzią Rzeczypospolitej Polskiej i sędzią europejskim w rozumieniu art. 2 i art. 19 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 ze zm.) oraz art. 6 ust. 1–3 TUE w związku z art. 47 Karty Praw Podstawowych (Dz.Urz. UE C 303 z 14 grudnia 2007 r., s. 1), a także art. 6 ust. 1 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.), także wówczas, gdy procedura poprzedzająca jego powołanie mogła być dotknięta wadami”.

Komentowany artykuł napisany jednak został w formie publicystyki prawniczej, połączonej dodatkowo z wykładem prawa konstytucyjnego, którego precyzja pozostawia wiele do życzenia. Być może właśnie ta swoista hybrydowość powoduje, że z jednej strony stawia się w nim szereg tez nader swobodnie, co czyni artykuł bardziej zbiorem refleksji luźno zainspirowanych wyrokiem NSA niż spójnym prawniczo wywodem, a z drugiej strony niektóre tezy wydają się w nim rozbudowane ponad miarę.

2. STAWIANE W ARTYKULE TEZY WYMAGAJĄ UDOWODNIENIA

Przykładowo: stwierdzenie, jakoby w wyroku NSA „popołniono [...] jaskrawy błąd w analizie oceny skutków nieprawidłowości w procesie nominacji sędziów, powołując się na wykształcony w orzecznictwie ETPCz tzw. test Astradsson”, nie prowadzi bynajmniej do wskazania, na czym ów błąd miałby polegać. Rację ma więc autor, gdy pisze: „rzecz osądzona nie jest prawdą przez sam fakt rozstrzygnięcia jej w sentencji wyroku”, a jedynie „zbliża się do prawdy, jeśli jest oparta na prawdziwych przesłankach”, tyle tylko, że w takim samym stopniu odnosi się ono do stwierdzeń poczynionych przez autora. Nie wystarczy więc samo ich ogłoszenie (nawet autorytatywne) – one też wymagają udowodnienia! Z kolei niezwykle obszerne

wywoły na temat przeprowadzonej przez sąd administracyjny mocno dyskusyjnej kwalifikacji KRS jako „organu samorządu sędziowskiego”, nawet jeśli zwieńczone trafną konkluzją kwestionującą ustalenia NSA, przypominają strzelanie z armaty do muchy. Przede wszystkim jednak profesor w ogóle nie wskazał, dlaczego przywiązuje tak dużą wagę do tej kwestii, tj. jakie znaczenie dla jego wywoły, a przede wszystkim dla rozstrzygnięcia NSA ma taka błędnie dokonana w wyroku charakterystyka KRS.

Wszystko to nie oznacza, że prof. Gomułowicz nie podejmuje w recenzowanym artykule kwestii doniosłych ustrojowo. Takie zagadnienia jak ocena skrócenia kadencji poprzedniej KRS, charakter uprawnień KRS i Prezydenta RP w procedurze powoływania sędziego, skutki ewentualnych nieprawidłowości (w tym ich skali, tzw. wadliwości całkowitej, wadliwości częściowej itd.) mają wręcz fundamentalne znaczenie nie tylko dla komentowanego wyroku NSA, ale również dla toczącego się w Polsce od kilku lat sporu o ocenę reformy wymiaru sprawiedliwości. Z tej perspektywy można byłoby właściwie uznać, że ww. artykuł stanowi jedną z wielu wypowiedzi w tej niezwykle ważnej dyskusji, tyle że większość stawianych w nim pytań i podnoszonych dylematów zostało już dawno rozstrzygniętych.

3. PREZYDENCKI AKT POWOŁANIA MA DECYDUJĄCE ZNACZENIE DLA UZYSKANIA STATUSU SĘDZIEGO

Autor, podejmując krytykę wyroku NSA, zdaje się kwestionować prawo Prezydenta RP do merytorycznej oceny przedstawianych przez KRS kandydatów na urząd sędziego, co musi prowadzić do wniosku, że w istocie zrównuje prezydencki akt powołania sędziego z decyzją administracyjną. Stąd, jak można przypuszczać, biorą się pytania: 1) o potrzebę faktycznego i prawnego uzasadniania postanowienia Prezydenta RP o odmowie powołania na funkcję sędziego; 2) o mechanizm sądowej kontroli takich postanowień; 3) o sens istnienia i znaczenie prawne postępowania powołaniowego przed Krajową Radą Sądownictwa; 4) o relacje między Radą a Prezydentem w tej procedurze, w szczególności w kontekście wyrażanych wątpliwości co do możliwego dublowania postępowania tych organów. Z kolei „argumentacja sędziów NSA” (wyrażona w wyroku z dnia 4 listopada 2021 r.) prowadzi autora do uznania, że wniosek KRS dotyczący mianowania konkretnego kandydata na stanowisko sędziego „ma tylko rangę »rekomendacji«”, co zdaniem profesora może „prowadzić zasadnie do wniosku, że KRS jest zbędna, a więc cały proces nominacji sędziowskich należy powierzyć Prezydentowi RP” i w rezultacie do

konkluzji: „tak ukształtowana prerogatywa Prezydenta RP, jaką w formie i treści proponują sędziowie NSA, niepodlegająca żadnej kontroli [...] jest nie do pogodzenia ze standardem demokratycznego państwa prawnego”. To mocna teza, kwestionująca w istocie status kompetencji prezydenckiej jako prerogatywy, co zostało rozstrzygnięte przez ustrojodawcę w art. 144 ust. 3 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej². Próbę zakwestionowania regulacji konstytucyjnej i jednoznacznego dorobku całej nowoczesnej doktryny konstytucyjnej można uznać za brawurową, jednak niekoniecznie za przekonującą. Istotą prezydenckiej prerogatywy jest bowiem właśnie to, z czego autor czyni zarzut sędziom NSA, tj. że nie podlega ona sądowej kontroli. Prezydencki akt powołania ma bowiem decydujące znaczenie dla uzyskania statusu sędziego, a sposób realizacji tej prerogatywy podlega jedynie ocenie politycznej dokonywanej w akcie wyborczym³. Z kolei kwestie określenia relacji między obydwoma organami już dawno zostały ustalone i nie budzą większych kontrowersji. Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń wskazał, że art. 179 Konstytucji RP jest „normą kompletną [...] w zakresie powoływania sędziów, gdyż zostały w niej uregulowane wszystkie niezbędne elementy procedury nominacyjnej”⁴. W konsekwencji Prezydent RP nie może powołać na urząd sędziego osoby niewskazanej we wniosku KRS⁵, ale może odmówić powołania osoby wnioskowanej przez KRS. Udział Prezydenta RP w tej procedurze nie sprowadza się bowiem tylko do potwierdzenia decyzji podjętej „gdzie indziej”⁶, nie ma też charakteru symbolicznego⁷, jest aktem władczym, który stanowi przejaw wzajemnego oddziaływania i hamowania władz⁸. Tym samym akt powołania sędziego jest czynnością dyskrecyjną, która nie podlega kontroli sądowej, w tym sądownoadministracyjnej⁹. Zresztą wszystkie te kwestie

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ Zob. np. A. Rakowska, *Kontrasygnata aktów głowy państwa w wybranych państwach europejskich*, Toruń 2009, s. 11.

⁴ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 5 czerwca 2012 r., sygn. K 18/09, OTK ZU 6A/2002, poz. 63.

⁵ Zob. P. Kuczma, *Kompetencje nominacyjne Prezydenta RP wobec sędziów*, „Zeszyty Naukowe DWSPiT” 2011, nr 4, s. 193.

⁶ Zob. L. Garlicki, *Artykuł 179, uwaga 7*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. tenże, Warszawa 2005, s. 5.

⁷ Zob. wyrok TK z dnia 8 maja 2012 r., sygn. K 7/10, OTK ZU nr 5/A/2012, poz. 48.

⁸ Zob. K. Weitz [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1045, nb. 15.

⁹ Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. III KRS 9/08 (treść dostępna za pośrednictwem wyszukiwarki na stronie: http://www.sn.pl/orzecznictwo/SitePages/Baza_orzeczen.aspx). Por. M. Dobrowolski, *Glosa do postanowienia NSA z dnia*

można odnaleźć w krytykowanym przez autora wyroku NSA („w ramach kompetencji Prezydenta RP z art. 179 Konstytucji RP mieści się uprawnienie do odmowy uwzględnienia wniosku KRS”, czyli, podkreśla sąd, „w procedurze nominacyjnej sędziów Prezydent RP nie pełni jedynie roli zatwierdzającej”¹⁰).

4. NIEOCZYWISTE OCZYWISTOŚCI

Podobnie teza wskazująca, że sędziowskiej części składu KRS „nie można odwołać przed upływem czteroletniej kadencji” prowadzi autora do prostego wniosku, że zarówno ich odwołanie, jak i „powołanie w to miejsce nowych członków-sędziów KRS” oznacza „złamanie Konstytucji”. W rezultacie obecna KRS w tym ujęciu „nie ma konstytucyjnego mandatu do pełnienia swoich funkcji”, a więc nie ma też konstytucyjnych kompetencji „do skutecznego wnioskowania o powołanie sędziego”. A dalej, jak mówił klasyk, już z góry: „sposób ukonstytuowania się »nowej KRS« oraz sposób powołania jej sędziowskiego składu” doprowadziły w „wymiarze systemowym” do „uzależnienia władzy sądowniczej od aktualnie sprawującej władzę większości politycznej”, a taka Rada „nie gwarantuje prawidłowego egzekwowania zasady trójpodziału władzy wyrażonej w art. 10 Konstytucji RP, zwłaszcza w relacjach innych władz do władzy sądowniczej”. Przy tym zdaniem prof. Gomułowicza wszystko to „powinno być oczywistością”. Otóż nie jest! W doktrynie prawa wskazywano bowiem, że możliwość odwołania członków KRS przed upływem kadencji nie kłóciłyby się z charakterem tego organu¹¹, oraz że w Konstytucji RP nie można znaleźć podstawy do sformułowania zakazu ustawowego określania zasad ich odwołania¹². Również Trybunał Konstytucyjny dopuszczał możliwość skrócenia kadencji piastunów organu władzy ze względu na „ważny interes publiczny”¹³. To, czy uporządkowanie kwestii kadencji KRS stanowiło ów

5 lutego 2020 r., sygn. I OSK 1394/18, „Państwo i Prawo” 2021, nr 9, przypis 12 (wraz z cytowanym tam postanowieniem NSA).

¹⁰ W uzasadnieniu komentowanego wyroku (sygn. III FSK 3626/21) znalazły się odwołania do wcześniejszych rozstrzygnięć NSA (zob. postanowienia NSA: z dnia 7 grudnia 2017 r., sygn. I OSK 858/17 oraz z dnia 26 października 2019 r., sygn. I OZ 550/19).

¹¹ Tak L. Garlicki, *Artykuł 187, uwaga 8*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. tenże, Warszawa 2005, s. 6.

¹² Tak B. Banaszak, *Artykuł 187*, [w:] tenże, *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 822, nb. 9.

¹³ Zob. wyrok TK z dnia 18 lipca 2007 r., sygn. K 25/07, OTK ZU 7A/2007, poz. 80.

ważnym interes, nie jest oczywiste, ale nie w tym rzecz, gdyż z pewnością nie było to – szczególnie ówczesnie – oczywistością. Tym samym powyższa konstatacja stawia pod znakiem zapytania tak kategoriyczny sąd o złamaniu Konstytucji RP. Hipotetyczne uznanie, że do tego doszło, nie prowadzi z kolei bezwzględnie do tezy o złamaniu Konstytucji RP poprzez powołanie nowych członków KRS. W przeciwnym razie trzeba byłoby uznać, że wszystkie składy Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji (KRRiTV) po roku 2006 naruszają Konstytucję, gdyż w tym roku doszło do niezgodnego z nią skrócenia kadencji członków tego organu, co stwierdził Trybunał Konstytucyjny¹⁴. Dalsze wnioski również nie mają bezpośredniego związku przyczynowego, gdyż nawet naruszenie Konstytucji przy powoływaniu składu danego organu nie oznacza automatycznie „utruty mandatu do pełnienia swoich funkcji” czy konstytucyjnych kompetencji organu (aż strach pomyśleć, gdyby takie wnioski zostały zastosowane do KRRiTV). Nie wiadomo również, jak skrócenie kadencji poprzedniej KRS i wybór przez Sejm kolejnego jej składu miałyby uzależniać władzę sądowniczą od „innych władz”, kiedy co najwyżej można by bronić tezy, że prowadzi to do takiego uzależniania KRS (ale idąc tym tokiem myślenia, to samo należałoby powiedzieć o obowiązujących od lat zasadach wyboru przez Sejm sędziów Trybunału Konstytucyjnego).

5. ZAKOŃCZENIE

Dla profesora A. Gomułowicza wszystko jest oczywistością, jednak dla NSA wydającego krytykowany wyrok nie! Po wszechstronnym przeanalizowaniu dotychczasowego orzecznictwa (tak sądów polskich, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka) próbuje on ważyć racje i odnaleźć *modus vivendi* między przyszłową Scyllą i Charybdą. Ostateczny rezultat tych wysiłków nie musi wszystkich zadowalać. Ich krytyka powinna się jednak opierać na gruntownym zbadaniu problematyki. Bez tego bowiem nie ma szans na zbliżenie się do prawdy, do której odwołuje się prof. A. Gomułowicz, przywołując maksymę Arystotelesa (*Amicus Plato, sed magis amica veritas*).

¹⁴ Zob. wyrok TK z dnia 23 marca 2006 r., sygn. K 4/06, OTK ZU 3A/2006, poz. 32.

BIBLIOGRAFIA

- Banaszak B., *Artykuł 187*, [w:] B. Banaszak, *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Dobrowolski M., *Glosa do postanowienia NSA z dnia 5 lutego 2020 r., sygn. I OSK 1394/18*, „Państwo i Prawo” 2021, nr 9.
- Garlicki L., *Artykuł 179, uwaga 7*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2005.
- Garlicki L., *Artykuł 187, uwaga 8*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2005.
- Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Kuczma P., *Kompetencje nominacyjne Prezydenta RP wobec sędziów*, „Zeszyty Naukowe DWSPiT” 2011, nr 4.
- Rakowska A., *Kontrasygnata aktów głowy państwa w wybranych państwach europejskich*, Toruń 2009.

AN APPARENT CRACK ON THE FACE OF THEMIS

Summary. The article is a polemic with the text by A. Gomułowicz entitled *A scratch on the face of Themis* (“Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, no. 2, pp. 29–38), which is a critical and at the same time a kind of gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 4 November 2021 (III FSK 3626/21) concerning judicial (assessor) appointments with the participation of the current NCJ. This is a gloss written in the form of legal journalism combined additionally with a constitutional law lecture, the precision of which leaves much to be desired. As a result, the article contains a number of theses loosely inspired by the judgment of the Supreme Administrative Court (e.g., with regard to the Astradsson test) and put forward with disregard for the body of rulings of the Constitutional Tribunal and the doctrine of constitutional law (e.g., with regard to the prerogative of the President of the Republic of Poland). As a result, it should be concluded that the Author treats the issue raised in the NSA’s judgment too superficially, merely proclaims his convictions rather than trying to prove them. In this way, however, he has no chance of getting closer to the truth, which, as he declares, he values more than friendship.

Keywords: independence of judges, independence of the courts, the National Council of the Judiciary of Poland, the powers of the President of the Republic of Poland with regard to judicial appointments



Bogumił Brzeziński* 

TAXATION. PHILOSOPHICAL PERSPECTIVES,
RED. M. O'NEILL, S. ORR, OXFORD UNIVERSITY
PRESS, OXFORD 2018, SS. 288

Książka prezentuje szerokie spektrum poglądów na temat sprawiedliwości dystrybucyjnej, urzeczywistnianej przez odpowiednio skonstruowane systemy podatkowe. Poglądy są formułowane w tym wypadku przez czołowych filozofów polityki, co dotąd nie zdarzało się zbyt często. A jeśli nawet się zdarzało, to były to opinie formułowane przy okazji rozważań nad innymi problemami (R. Nozick, J. Rawls czy też T. Piketty).

Centralne znaczenie systemu podatkowego jako płaszczyzny interakcji między obywatelami a państwem jest oczywiste. System podatkowy i sposoby wykorzystywania gromadzonych za jego pomocą zasobów pieniężnych mają kluczowe znaczenie dla wielu podstawowych funkcji państwa. Pomimo tego system podatkowy nie był zbyt często przedmiotem głębszych deliberacji filozoficznych, co sprawia, że istnieje wiele fundamentalnych pytań, jakie wobec tego systemu można postawić na gruncie filozofii polityki.

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



Data wpływu: 8.05.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© 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/>)

W zamierzeniu animatorów przedsięwzięcia, redaktorów zbioru esejów różnych autorów publikacja ma przypomnieć te pytania i stojące za nimi problemy filozoficzne i społeczne. Celem – jak piszą we wstępie redaktorzy książki – jest pogłębienie debaty na temat opodatkowania w filozofii politycznej, zarówno w kontekście ogólnym, tj. systemu podatkowego jako całości, jak i w zakresie szczegółowych kwestii dotyczących poszczególnych form polityki podatkowej.

Materia opracowania została podzielona na dwie części. Część pierwsza nosi tytuł *O systemie podatkowym. Kwestie conceptualne i normatywne* [tłum. B.B.], natomiast część druga zatytułowana jest *Filozoficznie problemy polityki podatkowej i form opodatkowania* [tłum. B.B.]. Znaczna liczba analiz zawartych w książce dotyczy obszaru rozciągającego się między poglądami na własność i podatki, prezentowanymi przez R. Nozicka, J. Rawlsa oraz duet autorski T. Nagel i L. Murphy w dziele *The Myth of Ownership, Taxes and Justice* (Oxford 2002). Jak wiadomo, R. Nozick uważał, że własność jest przedpolitycznym, pierwotnym ograniczeniem działania instytucji publicznych i gospodarczych, stąd ingerencja państwa może pojawić się w sferze własności w sytuacjach i zakresie absolutnie niezbędnym – tak aby nie zakłócało to stanu pierwotnego. W konsekwencji uzasadniony był jego zdaniem pogląd, że „Opodatkowanie dochodów z pracy jest równoznaczne z pracą przymusową”. Pogląd ten był równie efektowny, co dyskusyjny (a w każdym razie szeroko i najczęściej krytycznie dyskutowany).

Z kolei J. Rawls uważał, że własność jest wytworem struktury społecznej – głównych jej instytucji, sposobu, w jaki działają i jak ze sobą współpracują. Nie ma więc ona charakteru w żadnym sensie pierwotnego, lecz jest z natury pojęciem o zmiennym zakresie, gdyż jest rezultatem określonego stanu społecznej gry. W tym ujęciu sprawiedliwość podatkowa to jeden z wielu elementów składających się na bardziej ogólne pojęcie sprawiedliwości społecznej. Poglądy zbliżone do poglądów J. Rawlsa prezentują też T. Nagel i L. Murphy, których książka spowodowała ożywienie dyskusji nad własnością, sprawiedliwością i opodatkowaniem.

Część pierwszą otwiera opracowanie A. Hamlina dotyczące związków między filozofią polityczną a ekonomiką opodatkowania. Jest on sceptyczny co do możliwości stworzenia idealnej polityki podatkowej, rekomendując odejście od modeli ekonomicznych tej polityki – takich o wysokim stopniu ogólności – na rzecz polityki uwzględniającej niezbędne ekonomiczne i polityczne kompromisy.

Z kolei M. Fleurbaey pisze o libertarianizmie w kontekście uczciwości w ekonomicznym podejściu do opodatkowania, a G. Brennan zastanawia się nad relacjami takich pojęć jak opodatkowanie, sprawiedliwość oraz status praw jednostki w tym kontekście. Krytykując pewne aspekty koncepcji L. Murphy'ego i T. Nagela, autor rozróżnia dwa poziomy reguły w systemie gospodarczym, tj. reguły typu konstytucyjnego, określone przez podstawowe instytucje gospodarcze i polityczne społeczeństwa oraz reguły o charakterze operacyjnym, nawiązujące do technicznych aspektów systemu podatkowego.

W interesującym opracowaniu L. Biron znaleźć można analizę retoryki używanej w dyskursie podatkowym toczonym na poziomie ogólnospołecznym, zwłaszcza w kontekście prawa własności i jego ograniczeń, jakie niosą ze sobą podatki. Natomiast P. Vallentyń przedstawia poglądy libertariańskie na opodatkowanie, uwzględniając w szczególności właściwe dla tego nurtu filozofii politycznej rozumienie przedpolitycznego prawa własności, a A. Cappelen i B. Tungodden próbują ustalić relacje między polityką podatkową i pojęciem uczciwości w rozumieniu filozofii liberalnej.

Kwestię metod zaspokajania potrzeb osób upośledzonych ekonomicznie, czyli znany dylemat przewagi redystrybucji podatkowej nad społeczną aktywnością charytatywną (bądź odwrotnie), rozważają V. Munoz-Dardé i V. Martin. Skłaniają się oni ku tezie, że redystrybucja podatkowa jest bardziej komfortowa społecznie, uwalnia np. darczyńców od dylematu wyborułożenia czy to na rzecz organizacji charytatywnych, czy też bezpośrednio na rzecz samych potrzebujących.

Część druga książki składa się z pięciu rozdziałów, których autorzy podjęli się analizy rozmaitych szczegółowych problemów opodatkowania w kontekstach filozoficznych. Poruszono tu takie zagadnienia, jak kwestia zasadności wprowadzenia podatku od świadczeń publicznych (mającego w teorii być formą ogólnej odpłatności za bezpłatne usługi publiczne), kwestia społecznej zasadności wysokiego opodatkowania spadków jako remedium na rosnące rozwarstwienie majątkowe współczesnych społeczeństw, a także społecznych i politycznych aspektów opodatkowania wartości gruntów, kwestia międzynarodowej konkurencji podatkowej i jej wpływu na kształt krajowych systemów podatkowych oraz wpływu rajów podatkowych na pogłębianie się globalnej niesprawiedliwości w dystrybucji bogactwa.

Reasumując, książka będzie wspaniałą lekturą dla każdego, kto chciałby poznać i zrozumieć podstawowe założenia i mechanizmy współczesnej polityki podatkowej oraz ich kontekst społeczny i polityczny. Wiedza

z zakresu nauki o polityce, jaką dysponują autorzy poszczególnych opracowań, nadaje tym rozważaniom odpowiednią głębokość i ukazuje w wielu wypadkach prawidłowości i zależności, jakich na co dzień przeciętny czytelnik sobie w ogóle nie uświadamia bądź też uświadamia sobie zaledwie intuicyjnie. Teraz ta intuicja zyskuje naukową podbudowę, co może być istotne dla tych czytelników, którzy chcą z wiedzy naukowej korzystać.

To ostatnie nie dotyczy jednak – jak się wydaje – decydentów w zakresie kształtowania systemu podatkowego w Polsce. Tak zwane reformy opodatkowania, dla kolejnych wersji których nie starcza już etykiet polityczno-handlowych, nie są, niestety, rezultatem żadnej polityki podatkowej, a ich kształt przypomina niekiedy drgawki epileptyka przed definitywnym rozpoznaniem przyczyn tej choroby. Jediną nicią przewodnią, jaką da się tu dostrzec, jest nasilenie się konwulsji systemu w okresach przedwyborczych. Jako zadowalający można natomiast ocenić poziom demagogii towarzyszącej zmianom systemowym, czego dobrym, chociaż nie jedynym przykładem może być hasło „największej w historii obniżki podatków”, która dla wielu grup społecznych (m.in. dla części emerytów) miała w rezultacie przynieść podwyższenie poziomu obciążeń fiskalnych.