

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski
Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków

Ireneusz Mirek

Zasady równomierności i ustawowości opodatkowania w Niemczech

Błażej Kuźniacki, Robert Krasnodębski

Próba uporządkowania chaosu interpretacyjnego wokół zwolnień z opodatkowania dochodów organizacji non profit

Agata Ćwik-Bury

„Puste faktury” w podatku od towarów i usług. Kilka uwag

Beata Rogowska-Rajda

Czy zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie w podatku od towarów i usług?

Ireneusz Nowak

„Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania

Andrzej Gomulowicz

Spór o wartości – sąd niezależny czy „zależny”, sędzia niezawisły czy „zawisły”

Bogumił Brzeziński

Recenzja książki W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, ss. 104

Ireneusz Nowak, Małgorzata Sęk

XXV Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych”, Łódź, 13 grudnia 2022 r.



KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2023





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2023

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. Maria 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 Stanisławiszyn (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 2023

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10947.22.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 12,0; ark. druk. 14,125

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

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków	9
Ireneusz Mirek Zasady równomierności i ustawowości opodatkowania w Niemczech	19
Błażej Kuźniacki, Robert Krasnodębski Próba uporządkowania chaosu interpretacyjnego wokół zwolnień z opodatkowania dochodów organizacji non profit	35
Agata Ćwik-Bury „Puste faktury” w podatku od towarów i usług. Kilka uwag	63
Beata Rogowska-Rajda Czy zasada <i>in dubio pro tributario</i> znajduje zastosowanie w podatku od towarów i usług?	93
Ireneusz Nowak „Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcyj- nowania	113

Polemiki

Andrzej Gomulowicz Spór o wartości – sąd niezależny czy „zależny”, sędzia niezależny czy „zawisły”	195
---	-----

Recenzje

Bogumił Brzeziński

Recenzja książki W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, ss. 104 215

Informacje

Ireneusz Nowak, Małgorzata Sęk

XXV Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych”, Łódź, 13 grudnia 2022 r. 223



Bogumił Brzeziński* 

Krzysztof Lasiński-Sulecki** 

Wojciech Morawski*** 

PROBLEMY WYKŁADNI MIĘDZYNARODOWYCH UMÓW W SPRAWIE UNIKANIA OPODATKOWANIA, SPORZĄDZONYCH W DWÓCH LUB WIĘKSZEJ LICZBIE JĘZYKÓW

Streszczenie. Umowy międzynarodowe mogą być sporządzane w jednym, dwóch lub większej liczbie języków. Różne są przyczyny tego stanu rzeczy – od politycznych po czysto pragmatyczne. Wielojęzyczność traktatów dotyczy także umów w sprawie zapobiegania unikaniu opodatkowania. Artykuł poświęcony jest analizie problemów, jakie niesie z sobą wielojęzyczność traktatów w sprawach podatkowych oraz sposobom ich unikania bądź też rozwiązywania.

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

** Dr hab., prof. UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

*** Dr hab., prof. UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika e-mail: wmoraw@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

Słowa kluczowe: międzynarodowe prawo podatkowe, umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, wielojęzyczność umów międzynarodowych, interpretacja umów międzynarodowych sporządzonych w wielu językach

I

Dla funkcjonowania systemu prawa międzynarodowego kluczowe znaczenie mają dyrektywy jego interpretacji czy też wykładni, zawarte w Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów¹. Dopuszczalne wydaje się przy tym – w świetle istniejącej praktyki języka prawniczego w Polsce – synonimiczne używanie terminów „interpretacja” oraz „wykładnia”².

Na wykładnię traktatów międzynarodowych dotyczących unikania podwójnego opodatkowania istotny wpływ ma to, że sporządzane są one zazwyczaj w dwóch, a niekiedy nawet w większej liczbie języków. Różne wersje językowe są *a limine* uzgadniane i aprobowane przez strony traktatu, nie oznacza to jednak, że nie mogą one budzić wątpliwości w praktyce stosowania przepisów umów. Pojawia się w związku z tym problem precyzowania znaczenia pojęć zawartych w traktacie – w jego różnych wersjach językowych³.

II

Sporządzanie traktatów w językach umawiających się stron jest powszechną praktyką stosunków międzynarodowych. Należy przy tym podkreślić, że nie ma takich norm prawa międzynarodowego, które przyznawałyby *a priori* pierwszeństwo którejś z wersji językowych traktatu. Nie należy przy tym do rzadkości sytuacja, w której sporządza się – niezależnie od tekstów w językach umawiających się stron – tekst w jeszcze innym języku. Jest to zazwyczaj jeden z tzw. języków kongresowych, takich jak arabski,

¹ Konwencja wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439), dalej: Konwencja, Konwencja wiedeńska.

² Zob. na ten temat B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2011, s. 11.

³ Omawiana tu problematyka ma dosyć obszerną literaturę międzynarodową – zob. M. Hilf, *Die Auslegung mehrsprachiger Verträge: eine Untersuchung zum Völkerrecht und zum Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin–Heidelberg–New York 1973; M. Tabor, *Multilingualism in International Law and Institutions*, Alphen aan den Rijn 1980; G. Maisto, *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Amsterdam 2005; P. Arginelli, *The Interpretation of Multilingual Tax Treaties*, Leiden 2013.

chiński, angielski, francuski, rosyjski czy hiszpański⁴. Ponieważ każdy tekst nawiązuje, siłą rzeczy, do konotacji semantycznych właściwych dla systemu prawnego państwa, w którego języku został sporządzony, a także do realiów systemu prawnego, pojawić mogą się problemy wynikające z różnic w tym zakresie. Rozwiązaniu tych problemów służyć ma art. 33 Konwencji wiedeńskiej. Ma on następującą treść:

- „1. Jeżeli tekst traktatu został ustalony jako autentyczny w dwóch lub więcej językach, ma jednakową moc w każdym z nich, chyba że traktat postanawia lub strony uzgodniły, iż w przypadku rozbieżności określony tekst jest rozstrzygający.
2. Wersja traktatu w języku innym niż jeden z tych, w których tekst został ustalony jako autentyczny, będzie uważana za autentyczną tylko wówczas, gdy traktat tak postanawia lub strony tak uzgodnią.
3. Przyjmuje się domniemanie, że wyrazy użyte w traktacie mają to samo znaczenie w każdym z tekstów autentycznych.
4. Z wyjątkiem wypadków, w których określony tekst zgodnie z ustępem 1 jest rozstrzygający, gdy porównanie tekstów autentycznych wykazuje różnicę w znaczeniu, której nie usuwa zastosowanie art. 31 i art. 32, należy przyjąć znaczenie, które przy uwzględnieniu przedmiotu i celu traktatu najlepiej godzi te teksty”.

Ustęp 1 art. 55 Konwencji dotyczy znaczenia i wagi różnych wersji językowych w sytuacji, w której tekst traktatu ustalony został w dwóch lub większej liczbie języków i gdy każdy z tych języków został uznany za autentyczny. W takiej sytuacji każdy z tekstów ma jednakową moc. Oznacza to, że w dyskursie interpretacyjnym nie można skutecznie przeciwstawiać normatywnego znaczenia przepisu w jednym z tekstów znaczeniu wynikającemu z drugiego tekstu. Sytuacja różnych znaczeń tego samego przepisu w różnych tekstach traktatu wymaga innych operacji interpretacyjnych. Od tej zasady są dwa wyjątki.

Pierwszym jest sytuacja, w której traktat postanawia, że – w przypadku rozbieżności – jeden z tekstów ma znaczenie rozstrzygające. Drugim jest sytuacja, w której strony uzgodniły – w inny sposób niż w treści traktatu – że jeden z tekstów będzie miał znaczenie decydujące. Forma tego postanowienia nie jest określona, co pozwala wnioskować, że może to być wola stron wyrażona w dowolny sposób – we wspólnie autoryzowanym dokumencie, a nawet w odrębnych deklaracjach stron traktatu.

⁴ Zob. U. Lindrefalk, *On the Interpretation of Treatises*, Dordrecht 2007, s. 355.

Można zastanawiać się nad tym, czy danie pierwszeństwa określonej wersji językowej w traktacie umożliwia – w sytuacji konfliktu znaczeń – zmianę pierwszeństwa i ostateczne, pozatraktatowe uzgodnienie wskazujące na decydujące znaczenie innego języka niż zapisano w traktacie. Wydaje się, że taka możliwość nie jest z góry wykluczona.

Ustęp drugi art. 33 Konwencji stanowi o znaczeniu tekstu traktatu innego niż ten, który został ustalony (uznany) za autentyczny w traktacie. W pewnych sytuacjach i taka wersja tekstu może zostać uznana za autentyczną. Są tutaj wskazane dwie sytuacje. Pierwsza jest taka, że traktat może postanawiać, iż tekst *ab initio* nieautentyczny może być – w warunkach określonych, jak można rozumieć, w tymże traktacie – uznany za autentyczny. Druga to taka, że strony traktatu już w trakcie jego obowiązywania mogą uzgodnić uznanie tekstu – dotąd nieautentycznego – za autentyczny.

Przepis nasuwa wątpliwość co do tego, czy taki tekst nieautentyczny musi już istnieć w chwili podpisywania traktatu (a nawet jego istnienie musi być wzmiankowane w traktacie), czy też charakter tekstu autentycznego może – po spełnieniu warunku – mieć tekst sporządzony *ad hoc*. Ta ostatnia teza wydaje się do zaakceptowania w świetle zasad wykładni językowej, a wykładnie systemowa i celowościowa nie dostarczają znaczących argumentów przeciwnych.

Artykuł 33 ust. 3 wyraża domniemanie, że wyrazy użyte w traktacie mają to samo znaczenie w każdym z tekstów autentycznych. Nie jest to oczywiście domniemanie faktyczne, ale dyrektywa interpretacyjna. Teksty autentyczne, o których tam mowa, to zarówno te mające charakter autentyczny *ab initio*, jak i te, które zyskały przymiot bycia tekstem autentycznym w okolicznościach, o których mowa w art. 33 ust. 2 Konwencji.

Domniemanie powyższe może być obalone dostatecznie mocnymi argumentami przeciwnymi – nie wystarczy tutaj cień wątpliwości. Argumenty obalające domniemanie mogą mieć charakter *stricte* językowy, ale także systemowy – wyrazy odpowiadające sobie językowo mogą nabierać innej treści na przykład w związku ze zróżnicowaną w różnych krajach konstrukcją podatku, do jakiego się odnoszą.

W piśmiennictwie rozważany był problem zasadności porównywania tekstów umów w celu stwierdzenia zaistniałych ewentualnie rozbieżności znaczeniowych. Współcześnie zdaje się dominować pogląd F. Engelena, w myśl którego sądy nie mają obowiązku każdorazowej analizy wszystkich (najczęściej dwu) wersji językowych traktatu. Rutynowo – jego zdaniem – wystarczy interpretacja właściwej dla sądu wersji językowej, ale za to prowadzona

w dobrej wierze, tj. dopóki ta analiza nie wykaże niejasności czy rozbieżności⁵. Uważa on, że można polegać na interpretacji jednego, „lokalnego” tekstu, dopóki jest ona prowadzona w dobrej wierze i daje w pełni zadowalające, jasne i niewątpliwe rezultaty.

Engelen nazywa to „interpretacją rutynową”. Nie jest do końca jasne, co to określenie ma oznaczać. Być może rutyna miała się objawiać w rozpowszechnionych zabiegach interpretacyjnych sądów krajowych, które najczęściej – tj. rutynowo – ograniczały się do interpretacji traktatów w jednym, właściwym i zrozumiałym dla sądu języku.

Ten sam autor dostrzega jednak niebezpieczeństwo takiej praktyki, narażającej na błędną (jednostronną) interpretację nieodkrytych wcześniej niespójności znaczeniowych wersji językowych traktatu⁶. To niebezpieczeństwo – warto dodać – rośnie w wypadku takich dziedzin prawa, w których rozbieżność interesów stron stosunków prawnych jest relatywnie duża. Ma to miejsce w przypadku prawa podatkowego, gdzie interpretacja norm „rozdzielczych” międzynarodowych umów podatkowych może być bardziej lub mniej korzystna finansowo dla państwa, którego sąd prowadzi interpretację.

Wydaje się, że stanowisko skrajne, zakładające ograniczenie interpretacji do jednej, „lokalnej” językowo wersji traktatu, jest nie do utrzymania⁷. Nawet gdyby uznać, że przepis w danej wersji językowej nie budzi wątpliwości, to taka metodyka interpretacyjna nie pozwoli na wykrycie różnic znaczeniowych w relacji do drugiej, nieinterpretowanej póki co wersji traktatu⁸. Można przy tym się zastanawiać, czy taka – zalecająca redukcjonizm – recepta z zakresu strategii interpretacji nie narusza zasady interpretacji w dobrej wierze, tak jak ta zasada jest rozumiana w prawie międzynarodowym.

Akceptowalne jest natomiast stanowisko, w myśl którego należy dokonywać interpretacji każdej wersji językowej traktatu, chociaż – w pierwszym stadium tego procesu – każdej wersji z osobna, w kontekście systemu

⁵ Zob. F. Engelen, *Interpretation of Tax Treatises under International Law*, Amsterdam 2004, s. 384 i nast.

⁶ Ibidem, s. 390.

⁷ Taki pogląd szerzej argumentuje R. Resch – R. Resch, *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties Theory, Practice, Policy*, Leyden 2018, s. 53; idem, *Not in good faith – a critique of the Vienna Convention rule of interpretation concerning its application to plurilingual (tax) treaties*, „British Tax Review” 2014, nr 3, s. 307–328.

⁸ Rozróżnienie to – skądinąd oczywiste – podkreśla M. Tabor, *Multilingualism...*, s. 177 i nast.

prawa i kultury prawnej kraju, którego wersja językowa traktatu jest rozważana. Brak merytorycznej rozbieżności w kwestiach znaczenia słów i sformułowań zawartych w każdej wersji językowej traktatu pozwala uznać, że interpretacja „obcej” (z punktu widzenia organu stosującego przepisy traktatu) wersji językowych dała efekt „potwierdzający” znaczenia ustalone w trakcie interpretacji „własnej” wersji językowej. Jeżeli w konkretnej sytuacji tak nie jest, to otwiera się przestrzeń do dalszych zabiegów interpretacyjnych w celu osiągnięcia optymalnego rezultatu.

Traktaty z założenia powinny prowadzić do rozdziału „roszczeń” podatkowych w uzasadnionych proporcjach między ich stronami. Ten cel może być osiągnięty tylko w sytuacji, gdy traktat będzie interpretowany w sposób spójny przez władze i sądy obu państw-stron traktatu. Rezultaty wykładni powinny być w związku z tym akceptowalne dla obu stron traktatu. Taka sytuacja stwarza trudności zarówno w procesie tworzenia paralelnych tekstów traktatu, które w różnych językach powinny odzwierciedlać w identyczny sposób koncepty prawne pozwalające na osiągnięcie założonych rezultatów, jak i w procesie interpretacji różnojęzycznych tekstów traktatu.

Aby traktaty były efektywne i rzetelnie stosowane, sądy krajowe powinny czynić starania o spójność rezultatów interpretacji. Te starania określane są mianem zasady wspólnej (zgodnej) interpretacji (*common interpretation*) i są dobrze osadzone w praktyce sądów wielu jurysdykcji krajowych. Model Konwencji OECD sugeruje, że idea zgodnej interpretacji może rozciągać się na całość systemu traktatów, jakie zawarło dane państwo – w taki sposób, że interpretacja jednego traktatu może być wspomagana wiedzą wynikającą z interpretacji innych traktatów zawartych przez to państwo. Ideę wspólnej (zgodnej) interpretacji wyraża także – zdaniem K. Vogla – art. 33 § 4 Konwencji, odnoszący się do traktatów mających wiele wersji językowych⁹.

Ostatni, czwarty ustęp art. 33 Konwencji proponuje rozwiązanie problemu przejawiającego się w różnicy znaczenia wyrazów czy sformułowań zawartych w różnych językowo tekstach autentycznych. Stanowi on, że „z wyjątkiem wypadków, w których określony tekst zgodnie z ustępem 1 jest rozstrzygający, gdy porównanie tekstów autentycznych wykazuje różnicę w znaczeniu, której nie usuwa zastosowanie art. 31 i art. 32 Konwencji, należy przyjąć znaczenie, które przy uwzględnieniu przedmiotu i celu traktatu najlepiej godzi te teksty”. Przepis opisuje warunki jego zastosowania

⁹ K. Vogel, *Double Tax Treatises and Their Interpretation*, „International Tax and Business Lawyer” 1986, t. 4, nr 1, s. 37–38.

i sposób postępowania w sytuacjach, do których się odnosi. Po pierwsze, wyłącza on przypadki, gdy z mocy art. 33 ust. 1 Konwencji jeden z tekstów jest rozstrzygający. Jest to logiczne, ale można pozytywnie ocenić fakt, że wyrażone zostało to *expressis verbis*. Po drugie, w wypadku identyfikacji różnic znaczeniowych przepis nakazuje, dla ustalenia znaczenia właściwego, zastosowanie reguł z art. 31 i 32 Konwencji. Po trzecie, jeśli to nie przyniesie zadowalających rezultatów, przepis nakazuje przyjęcie znaczenia, które „przy uwzględnieniu przedmiotu i celu traktatu najlepiej godzi te teksty [traktatu – przyp. aut.]”.

Wspomniany wyżej art. 31 wyraża tzw. podstawową regułę interpretacji, a art. 32 przedstawia pomocnicze środki interpretacji.

Z kolei art. 31 Konwencji wiedeńskiej, wyrażający podstawową regułę interpretacji, stanowi, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu. Kontekst – w myśl tego przepisu – to każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu, a także każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu. Elementem kontekstu może być również każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień, każda późniejsza praktyka stosowania traktatu, ustanawiająca porozumienie stron co do jego interpretacji, a także wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami. Preferując zwykłe znaczenie wyrazów użytych w traktacie, komentowany tu przepis dopuszcza przyjmowanie specjalnego znaczenia wyrazów, ale tylko wówczas, gdy taki był zamiar stron i ten zamiar da się wykazać czy ustalić.

III

Artykuł 32 Konwencji wskazuje możliwość sięgania do uzupełniających środków interpretacji, zezwalając na odwoływanie się do nich, łącznie z materiałami z prac przygotowawczych do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania art. 31 lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja oparta na art. 31 pozostawia wyraz dwuznacznym lub niejasnym bądź prowadzi do rezultatu wyraźnie absurdalnego lub nierozsądnego.

Trzeba zauważyć, że przyjęcie przez strony, iż traktat będzie sporządzony nie tylko w językach narodowych, ale także w języku „trzecim”, na dodatek uznanym za rozstrzygający, także nie rozwiązuje wszystkich problemów interpretacyjnych, które mogą pojawić się w procesie stosowania jego postanowień. Język wersji „rozstrzygającej” jest znaczeniowo uwikłany w system prawny kraju, w którym funkcjonuje. Tak więc potencjalnie znaczenie określonego wyrażenia może być różne nie tylko w obu językach autentycznych (jeśli traktat sporządzono w każdym z nich), ale także w kolejnej wersji językowej, uznanej za rozstrzygającą. Rozwiązania prawne, jakie on proponuje, mogą nie mieć odpowiednika w systemach prawnych, do których nawiązują dwa pierwsze teksty traktatu.

Niebezpieczeństwo to wydaje się najmniejsze w wypadku wyboru, jako rozstrzygającej, wersji anglojęzycznej traktatu. Ponieważ piśmiennictwo z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego powstaje w znaczącej mierze w języku angielskim, to z czasem język ten (w przypadku użycia w traktatach) w mniejszym stopniu związany jest z anglosaskim systemem prawnym, a staje się coraz bardziej współczesną *lingua latina* międzynarodowych stosunków podatkowych, autonomizując się w określonej mierze wobec konotacji anglosaskich systemów podatkowych.

Praktycznie rzecz biorąc, strony traktatu mogą zgodzić się co do tego, że jeden z tekstów uznanych pierwotnie za autentyczne będzie miał decydujące znaczenie, albo co do tego, że decydujące znaczenie będzie mieć jeszcze inny tekst, którego pierwotnie nie uznano za autentyczny¹⁰. Te zasady są w pełni zadowalające z punktu widzenia zasady suwerenności państw i równości stron stosunków międzynarodowych, ale ich praktyczna implementacja może stwarzać trudności w wypadku traktatów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Różnice w rozumieniu różnych wersji językowych traktatu mogą ujawnić się w trakcie toczącego się sporu sądowego, a w takiej sytuacji trudno wyobrazić sobie wszczynanie międzynarodowych negocjacji, których zwieńczeniem byłby np. wybór tego tekstu, któremu przydano by pierwszeństwo (przy założeniu, że nie uczyniono tego wcześniej), a tym bardziej wskazanie tekstu nieautentycznego, którego znaczenia miałyby być decydujące.

¹⁰ Zob. U. Lindrefalk, *On the Interpretation...*, s. 360.

Ogólne zasady postępowania z rozbieżnościami znaczeń wyrazów i zwrotów użytych w traktatach byłyby takie, że jeśli traktat został sporządzony w dwóch lub większej liczbie autentycznych wersji językowych, a reguły interpretacji wskazane w art. 31–32 Konwencji nie doprowadziły do uzgodnienia znaczeń wyrazu w tych językach, należy wybrać takie znaczenie, które w największym stopniu realizuje przedmiot i cel traktatu – chyba że w grę wchodzi sytuacja, do której odnosi się art. 33 § 4 Konwencji. W tym ostatnim wypadku, kiedy to znaczenia wyrazów w dwóch lub większej liczbie wersji językowych traktatu uznanych za autentyczne nie są możliwe do ustalenia na podstawie art. 31–32 Konwencji i kiedy strony uzgodniły to, który tekst i jego znaczenie ma mieć pierwszeństwo, ten wskazany przez strony tekst ma znaczenie decydujące¹¹.

Odłączny problem, wykraczający poza ramy analizy w tym opracowaniu, stanowi dopuszczalność – w świetle konstytucyjnych uwarunkowań państw-stron umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – modyfikowania normy prawnopodatkowej mającej zastosowanie do podatnika poprzez obcojęzyczną wersję postanowienia takiej umowy. Jest to problem sporny i w orzecznictwie¹², i w doktrynie¹³.

BIBLIOGRAFIA

- Arginelli P., *The Interpretation of Multilingual Tax Treaties*, Leiden 2013.
Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2011.
Engelen F., *Interpretation of Tax Treatises under International Law*, Amsterdam 2004.
Filipczyk H., *Glosa do wyroku NSA z 2 lutego 2012, II FSK 1398/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 3.

¹¹ Ibidem, s. 369.

¹² Patrz np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1398/10; z dnia 15 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2225/13; z dnia 27 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 1866/15; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 października 2009 r., sygn. III SA/Wa 101/09.

¹³ H. Filipczyk, *Glosa do wyroku NSA z 2 lutego 2012, II FSK 1398/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 3; K. Marchocka, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 2012 r.*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 4; D. Łabędzka, W. Majkowski, *Problemy związane ze stosowaniem właściwej wersji językowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku na podstawie umowy pomiędzy Polską i Szwecją*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8.

- Hilf M., *Die Auslegung mehrsprachiger Verträge: eine Untersuchung zum Völkerrecht und zum Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin–Heidelberg–New York 1973.
- Lindrefalk U., *On the Interpretation of Treatises*, Dordrecht 2007.
- Łabędzka D., Majkowski W., *Problemy związane ze stosowaniem właściwej wersji językowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku na podstawie umowy pomiędzy Polską i Szwecją*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8.
- Maisto G., *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Amsterdam 2005.
- Marchocka K., *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 2012 r.*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 4.
- Resch R., *Not in good faith – a critique of the Vienna Convention rule of interpretation concerning its application to plurilingual (tax) treaties*, „British Tax Review” 2014, nr 3.
- Resch R., *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties Theory, Practice, Policy*, Leyden 2018.
- Tabory M., *Multilingualism in International Law and Institutions*, Alphen aan den Rijn 1980.
- Vogel K., *Double Tax Treatises and Their Interpretation*, „International Tax and Business Lawyer” 1986, t. 4, nr 1.

INTERPRETING INTERNATIONAL TAX AVOIDANCE TREATIES WRITTEN IN TWO OR MORE LANGUAGES

Summary. International agreements may be drawn up in one, two or more languages. There are various reasons for this – from political to purely pragmatic. The multilingualism of the treaties also applies to treaties for the prevention of double taxation. This paper is devoted to the analysis of the problems posed by the multilingualism of tax treaties and the ways of avoiding them or solving problems.

Keywords: international tax law, agreements on the avoidance of double taxation, DTA, multilingualism of international agreements, interpretation of multilingual tax agreements

ZASADY RÓWNOMIERNOŚCI I USTAWOWOŚCI OPODATKOWANIA W NIEMCZECH

Streszczenie. Zasady równomierności oraz ustawowości opodatkowania (ustawowego nakładania podatków) były w tradycji doktryny niemieckiej wyprowadzane z ustawowej definicji podatku w Ordynacji podatkowej. Współcześnie obie te zasady, zgodnie z orzecznictwem Federalnego Sądu Konstytucyjnego, wyprowadza się wprost z konstytucji. Ich uściśleniem i dopełnieniem są zasady opodatkowania według zdolności świadczenia oraz zgodnie z ustawowym stanem faktycznym.

Słowa kluczowe: Niemcy, zasada równomierności opodatkowania, zasada ustawowości opodatkowania, zasada zdolności świadczenia, opodatkowanie zgodnie z ustawowym stanem faktycznym

1. ZASADY OPODATKOWANIA A POJĘCIE PODATKU

W Niemczech ustawowa definicja podatku zawarta jest obecnie w Ordynacji podatkowej z 16 marca 1976 r., obowiązującej od 1977 r. (*Abgabenordnung 1977*, dalej: AO 1977)¹. Zgodnie z § 3 I 1² AO 1977 „podatki

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: imirek@wpia.uni.lodz.pl; <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>

¹ *Bundesgesetzblatt* (dalej: BGBl.) 1976, I, s. 613 ze zm.

² W zapisie numeracji przepisów stosowanym w Niemczech cyfra rzymska oznacza ustęp, a następująca po niej cyfra arabska to numer zdania w ustępie.

to świadczenia pieniężne, niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie, nakładane przez wspólnotę publicznoprawną w celu osiągnięcia wpływów na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”. Regulacja ta praktycznie powtarza stosowaną *bis dato* definicję wywodzącą się z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 13 grudnia 1919 r. (*Reichsabgabenordnung*, dalej: RAO 1919)³, zawartą w § 1 I 1 RAO 1919⁴.

Wspólnym elementem obu tych definicji jest m.in. identyczne sformułowanie końcowe, zgodnie z którym podatki to świadczenia nakładane „na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”. Z takiego sformułowania w tradycji doktryny niemieckiej wyprowadza się wiele konsekwencji i wniosków⁵.

Po pierwsze, wskazuje się, że podatki z definicji nakłada się tylko w drodze ustawy. W ustawie tej prawodawca łączy określony stan faktyczny ze skutkiem prawnym w postaci obowiązku świadczenia. Oznacza to wymóg opodatkowania na podstawie ustawy, a ściślej zgodnie z ustawowym stanem faktycznym.

Po drugie, według *stricte* literalnej wykładni § 3 I 1 AO 1977 (oraz § 1 I 1 RAO 1919) na miano podatków zasługiwałyby tylko takie świadczenia, które obciążają bez różnicy wszystkich tych, którzy spełniają przesłanki ustawowego stanu faktycznego. Z tak rozumianej definicji wyprowadza się wymóg równomierności opodatkowania, który z kolei uściślać można w kierunku opodatkowania według zdolności świadczenia.

W ten sposób tradycyjnie z definicji podatku wyprowadza się dwie podstawowe zasady prawa podatkowego (wraz z ich wariantami pochodnymi), traktując przy tym definicję ustawową jako źródło tych zasad. Są to:

- 1) zasada równomierności opodatkowania (*Gleichmäßigkeit der Besteuerung*) wraz z jej uściśleniem w postaci wymogu opodatkowania według zdolności świadczenia (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) – patrząc od strony materialnej, oraz
- 2) zasada ustawowości opodatkowania (*Gesetzesmäßigkeit*) wraz z jej dopełnieniem w postaci wymogu opodatkowania zgodnie z ustawowym

³ *Reichsgesetzblatt* (dalej: RGBl.) 1919, I, s. 1993 ze zm.

⁴ Szerzej: I. Mirek, *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 25 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>

⁵ Szerzej idem, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 206 i nast.

stanem faktycznym (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*) od strony formalnej.

Obie te zasady, mimo że w oczywisty sposób związane z instytucją podatku, nie są jednak konstytutywnymi cechami podatku. W ten sposób różnią się zasadniczo od podstawowych, konstytutywnych elementów definicji ustawowej, obejmujących pieniężny charakter, jednostronne i władcze nakładanie obowiązku świadczenia przez wspólnotę publicznoprawną, brak świadczenia wzajemnego czy cel fiskalny – choćby jako cel uboczny.

Danina publiczna, wykazująca konstytutywne cechy podatku, jest podatkiem również wówczas, jeśli narusza zasadę równomierności opodatkowania czy zasadę opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym⁶. Stąd też równomierność czy ustawowość opodatkowania uznać należy jedynie za kryteria (konstytucyjnej) dopuszczalności podatków, które tradycyjnie zawarte są w ich definicji ustawowej, nie zaś za cechy rozstrzygające o podatkowym czy niepodatkowym charakterze daniny. W tym kontekście mówić można co najwyżej o pomocniczych, niekonstytutywnych cechach podatku⁷ lub bardziej precyzyjnie o uzupełniających elementach definicji ustawowej⁸.

2. RÓWNOMIERNOŚĆ OPODATKOWANIA

Twórca pierwszej prawniczej definicji podatków w Niemczech (1895 r.), O. Mayer, określał podatki jako „płatności pieniężne nałożone według jednolitej skali na wszystkich poddanych i służące jedynie pomnżaniu dochodów państwa”⁹. W 1914 r. dodał, że „do istoty podatku należy, iż nakładany jest według powszechnej skali. Inaczej nie byłby podatkiem, ale rozbójniczą kontrybucją”¹⁰. Ten ugruntowany już wówczas pogląd znalazł odzwierciedlenie w redagowanej przez E. Beckera Ordynacji podatkowej Rzeszy, przyjętej w 1919 r., w tym w ustawowej definicji podatku w § 1 I 1 RAO 1919. Odnosząc się do tej definicji, O. Mayer wskazywał, że zawarty w niej *passus*: „świadczenie pieniężne [...] nałożone na wszystkich”

⁶ H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991, s. 43.

⁷ Idem, § 3 AO, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, Köln, nb. 30 [zbiór wymiennokartkowy].

⁸ Szerzej: I. Mirek, *Daniny...*, s. 138 i nast., 206 i nast.; idem, *Pojęcie...*, s. 36 i nast.

⁹ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, Leipzig 1895, s. 386.

¹⁰ Idem, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, München–Leipzig 1914, s. 331.

służy głównie usunięciu stanowych przywilejów podatkowych¹¹. O ile jednak wolność podatkową monarchów zniesiono w Niemczech generalnie w 1918 r. (w szczególności wobec dynastii Hohenzollernów), to jednak ostatnim przywilejem stanowym tego rodzaju było zwolnienie z opodatkowania dóbr ziemskich prezydenta Rzeszy Paula von Hindenburga w ustawie przyjętej jeszcze w 1933 r.¹²

Postulat powszechności i równomierności opodatkowania¹³ ma jednak w Niemczech znacznie wcześniejszą tradycję prawną. W ograniczonym zakresie pojawił się bowiem już w rewolucyjnej Konstytucji Rzeszy z okresu Wiosny Ludów, uchwalonej 28 marca 1849 r. w kościele Św. Pawła we Frankfurcie (*Frankfurter Reichsverfassung, Paulskirchenverfassung*, dalej: FRV)¹⁴. W § 173 FRV stanowiono wyraźnie, że „opodatkowanie należy regulować w taki sposób, aby skończyć z przywilejami dla poszczególnych stanów i dóbr (majątków) w państwie i gminach”¹⁵.

Tym sposobem kwestie podatków (w tym *explicite* równomierności opodatkowania) sięgały w ogóle początków szerszej debaty wokół powszechnej zasady równości i jej ewentualnych gwarancji konstytucyjnych. Rezultat tej debaty – wobec fiaska Konstytucji frankfurckiej – znalazł swój normatywny wyraz dopiero w czasach Republiki Weimarskiej, w Konstytucji Rzeszy z 11 sierpnia 1919 r. (*Weimarer Reichsverfassung*, dalej: WRV)¹⁶. W art. 134 WRV stwierdzano dobitnie, że „wszyscy obywatele bez różnicy ponoszą obciążenia publiczne w stosunku do posiadanych środków według kryteriów określonych w ustawach”.

Co istotne, Ustawa Zasadnicza RFN z 23 maja 1949 r. (*Grundgesetz*, dalej: GG)¹⁷ nie zawiera żadnego przepisu, który bezpośrednio odpowiadałby regulacjom art. 134 WRV. Według orzecznictwa Federalnego Sądu Konstytucyjnego

¹¹ Idem, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie III, München–Leipzig 1924, s. 316.

¹² *Gesetz über Befreiung des Reichspräsidenten von Hindenburg von Reichs- und Landessteuern für das Rittergut Neudeck*, RGBl. 1933, I, s. 595.

¹³ Zob. także: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 35 i nast., 42 i nast.

¹⁴ „Reichs-Gesetz-Blatt der Frankfurter Nationalversammlung” 1848–1849, Nr 16, z 28 kwietnia 1849 r., s. 101–147; zob. G. Dürig, W. Rudolf, *Texte zur deutschen Verfassungsgeschichte*, München 1979, s. 95 i nast.

¹⁵ Szerzej S. Kempny, *Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung. Eine Untersuchung des Finanz- und Steuerverfassungsrechts der Verfassung des deutschen Reiches vom 28. März 1849*, Tübingen 2011, s. 287 i nast.

¹⁶ RGBl. 1919, I, s. 1383 ze zm.

¹⁷ BGBl. 1949, I, s. 1 ze zm.

(*Bundesverfassungsgericht*), zasadę równości opodatkowania (*Gleichmäßigkeit der Besteuerung*) wyprowadza się zatem wprost z konstytucyjnej zasady powszechnej równości (*Gleichheitssatz*), sformułowanej w art. 3 I–III GG¹⁸. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu: „I. Wszyscy ludzie są równi wobec ustawy. II. Mężczyźni i kobiety są równouprawnieni. III. Nikt nie może być dyskryminowany ani uprzywilejowany z powodu swojej płci, pochodzenia społecznego, rasy, języka, kraju pochodzenia i narodowości, wyznania, poglądów religijnych lub politycznych. Nikt nie może być dyskryminowany z powodu swojej niepełnosprawności”.

Zasada powszechnej równości z art. 3 GG, ujęta najszerzej w art. 3 I GG, należy do katalogu konstytucyjnie gwarantowanych praw podstawowych (*Grundrechte*). Pod pojęciem praw podstawowych rozumie się prawa podmiotowe, przyznane jednostce wobec państwa¹⁹. Są to „prawa indywidualne [...] służące ochronie konkretnej, szczególnie zagrożonej sfery ludzkiej wolności”²⁰. Zgodnie z art. 1 III GG „prawa podstawowe wiążą władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące”.

Współcześnie zasada równości opodatkowania, będąc specyficzną dla podatków postacią konstytucyjnej zasady powszechnej równości, wykracza zatem daleko poza pierwotny, historyczny wymiar walki z przywilejami podatkowymi²¹.

Na tym tle sformułowanie zawarte w definicji ustawowej z § 3 I 1 AO 1977: „świadczenie [...] nałożone na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia” jest przede wszystkim wyrazem powszechnego charakteru podatku jako podstawowego instrumentu finansowania państwa. Pełniąc taką funkcję, podatek obciążać musi równomiernie wszystkich podatników, którzy spełniając nałożony obowiązek świadczenia, przyczyniają się do finansowania państwa.

Mimo to wymóg równości opodatkowania nie jest cechą pojęcia podatku, a jedynie podstawową zasadą prawa podatkowego. Podatkowa ingerencja w sferę wolności i sferę majątkową podatnika zyskuje bowiem

¹⁸ Zbiory Orzecznictwa – *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts* (dalej: BVerfGE), 14, 76, 103 (oznaczenia liczbowe wskazują kolejno: tom, stronę początkową wyroku, stronę cytowaną).

¹⁹ B. Banaszak, *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich* (RFN, Austria, Szwajcaria), Wrocław 1990, s. 146 i nast.

²⁰ BVerfGE, 50, 290, 337.

²¹ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 29.

legitymację tylko wówczas, jeśli jej wynikiem jest powszechne i równomierne obciążenie wszystkich na rzecz wspólnego dobra, jakim jest państwo. W ten sposób podatki jako obciążenia powszechne (*Gemeinlasten*) różnią się od innych form ingerencji państwa w sferę majątkową obywateli. Szczególny charakter innych danin publicznych (*Sonderlasten*) nie wynika zatem z takiego czy innego sformułowania definicji podatku w § 3 I 1 AO 1977 (czy wcześniej § 1 I 1 RAO 1919), ale w ogóle z odmiennej roli, jaka przypada podatkowi w ramach systemu danin publicznych. Tylko podatki służą bowiem bezpośrednio dostarczaniu środków na pokrycie potrzeb państwa. Opłaty i dopłaty z reguły kompensują jedynie nakłady poniesione przez państwo w interesie zobowiązanych.

Z kolei tak zwane szczególne daniny celowe (*Sonderabgaben*) obciążają *de facto* tylko niektóre grupy społeczne i wykorzystywane są zwykle także w szeroko pojętym interesie zobowiązanych środowisk. Przykładem są funkcjonujące od lat daniny wyrównawcze w rolnictwie, np. w sektorze mleczarskim (*Milchausgleichsabgabe*)²², daniny kompensujące koszty transportu w sektorze cukrowym i zbożowym (*Frachtausgleichsabgaben*)²³, danina na rzecz promocji win krajowych (*Weinabgabe*)²⁴, danina filmowa (*Filmabgabe*), danina na rzecz szkolnictwa zawodowego (*Berufsausbildungsabgabe*)²⁵, danina według ustawy o osobach niepełnosprawnych (*Schwerbehindertenabgabe*)²⁶ itd. W pewnym stopniu podobnie rzecz ma się ze składkami na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz składkami w korporacjach prawa publicznego (w izbach adwokackich, lekarskich itd.)²⁷.

Podkreślić jednak należy, że obciążenia finansowe w ramach poszczególnych środowisk muszą być rozdzielane także w sposób równomierny. Inaczej naruszona zostanie powszechna zasada równości z art. 3 GG. W tym sensie różnica między obciążeniami szczególnymi (*Sonderlasten*) a powszechnymi (*Gemeinlasten*), czyli podatkami, dotyczy zatem jedynie zakresu stosowania zasady powszechnej równości, a nie jej istoty. Jest to więc różnica natury ilościowej, a nie jakościowej, kwantytatywna, a nie kwalitatywna.

²² I. Mirek, *Daniny...*, s. 307 i nast., 331 i nast.

²³ Ibidem, s. 308 i nast.

²⁴ Ibidem, s. 312 i nast.

²⁵ Ibidem, s. 315 i nast.

²⁶ Ibidem, s. 319 i nast.

²⁷ Ibidem, s. 273 i nast., 283 i nast.

W orzecznictwie powszechną zasadę równości, a więc również zasadę równomierności opodatkowania, konsekwentnie interpretuje się w kierunku bezwzględnego zakazu samowoli²⁸. Normodawca konstytucyjny, potwierdzając równość wszystkich wobec ustawy w art. 3 I GG, oczekuje przestrzegania tej zasady nie tylko w sferze stosowania prawa, ale również – a może przede wszystkim – w procesie jego stanowienia. Istotnie takie same stany faktyczne ustawodawca traktować powinien tak samo, a istotnie odmienne – odmiennie. Określenie, co jest istotnie takie samo, a co istotnie odmienne, należy do kompetencji ustawodawcy. Podstawą decyzji w tym zakresie są często motywy polityczne, ekonomiczne, społeczne, rzadziej argumenty prawne²⁹.

Federalny Sąd Konstytucyjny od początku swej działalności wskazywał konsekwentnie, że „zasada równości zabrania jedynie niejednakowego traktowania tego, co istotnie jednakowe, nie sprzeciwia się zaś temu, aby to, co niejednakowe, traktować w różny sposób, stosownie do istniejących odmienności”³⁰. Takie dość ogólne ujęcie sąd starał się uściślać podczas kilkunastu lat orzekania³¹, wskazując, że zasada równości doznaje uszczerbku, jeśli to, co istotnie jednakowe, nie jest traktowane tak samo, a to, co istotnie niejednakowe, traktowane jest w ten sam sposób. Naruszenie zasady równości stwierdzić można jednak tylko w przypadku, kiedy nie da się przedstawić merytorycznego uzasadnienia dla takiego postępowania³².

Do początku lat osiemdziesiątych XX w. warunki naruszenia zasady równości sąd opisywał za pomocą tzw. formuły samowoli (*Willkürformel*), według której zasada ta doznawała uszczerbku dopiero wtedy, kiedy tok rozumowania ustawodawcy nie opierał się na przesłankach wynikających z natury rzeczy albo motywach w inny sposób merytorycznie uzasadniających jednakowe lub niejednakowe traktowanie. Ustawodawcy nie wolno zatem samowolnie traktować tego, co istotnie jednakowe w sposób zróżnicowany, a tego, co istotnie odmienne jednakowo³³.

²⁸ BVerfGE, 1, 14, 52; BVerfGE, 50, 386, 391; BVerfGE, 86, 148, 251; BVerfGE, 87, 273, 278.

²⁹ H.W. Kruse, *Lehrbuch...*, s. 45.

³⁰ BVerfGE, 1, 14, 52.

³¹ Wiele sformułowań używanych przez sąd podaje K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993, s. 324.

³² R. Lechelt, *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium” 1997, nr 3, s. 135.

³³ BVerfGE, 1, 14, 52; BVerfGE, 50, 386, 391; BVerfGE, 86, 148, 251; BVerfGE, 87, 273, 278.

Od połowy lat osiemdziesiątych XX w. sąd częściej używa tzw. nowej formuły (*Neue Formel*), wedle której „zasada równości doznaje naruszenia przede wszystkim wówczas, kiedy jedna grupa adresatów normy traktowana jest inaczej w porównaniu do innej grupy adresatów, mimo że między nimi nie ma różnic tego rodzaju i tej wagi, które mogłyby uzasadniać niejednakowe traktowanie”³⁴. W orzecznictwie stosowane są przy tym takie terminy jak: „idea sprawiedliwości”, „ewidentny brak uzasadnienia”, „wystarczający powód”, „powód obiektywny”, „przekonujący”, „merytorycznie uzasadniony” itd. Znaczenie tych sformułowań nie jest precyzowane w orzecznictwie. Poglądy doktryny na ten temat również nie są jednolite. W rezultacie trudno ustalić jednoznaczne i precyzyjne znaczenie tej zasady w judykaturze³⁵.

Z drugiej strony decyzja ustawodawcy o takim czy innym kształcie daniny jest z reguły decyzją polityczną, uwarunkowaną aktualnym stosunkiem sił w parlamencie, a więc ze swej natury w niewielkim stopniu poddającą się kontroli sądowej. Kontrola taka może mieć miejsce w zasadzie tylko wówczas, kiedy ustawodawca ewidentnie i bez wystarczającego uzasadnienia obciąży jakąś grupę społeczną silniej niż inne porównywalne grupy. Trzeba jednak pamiętać, że wedle konstytucyjnego rozdziału władz kształtowanie systemu danin publicznych stanowi domenę ustawodawcy, który ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru między różnymi rozwiązaniami, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą czy społeczną państwa. W konsekwencji także Federalny Sąd Konstytucyjny „pozostawia” ustawodawcy szeroką swobodę działania w sferze kreowania danin³⁶. Ustawodawca nie musi zawsze wybierać najbardziej celowych, rozsądnych i sprawiedliwych rozwiązań. Może w tym zakresie kierować się motywami polityki finansowej, makroekonomicznej, socjalnej, względami techniki podatkowej itd.³⁷ Z uzasadnionych powodów może obciążać silniej niektóre grupy zawodowe, a wobec innych stosować zwolnienia czy ulgi³⁸.

³⁴ BVerfGE, 55, 72, 88; BVerfGE, 82, 126, 146; BVerfGE, 83, 395, 400; BVerfGE, 85, 238, 245.

³⁵ B. Banaszak, *Sądownictwo...*, s. 153.

³⁶ BVerfGE, 50, 57, 77.

³⁷ BVerfGE, 36, 66, 71; BVerfGE, 49, 343, 360; BVerfGE, 65, 325, 354; BVerfGE, 74, 182, 200; H.-W. Arndt, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988, s. 70.

³⁸ BVerfGE, 21, 12, 27; BVerfGE, 26, 1, 8; BVerfGE, 74, 182, 200.

3. ZASADA ZDOLNOŚCI ŚWIADCZENIA

Zdaniem Federalnego Sądu Konstytucyjnego nie jest konieczne wypracowanie *in abstracto* absolutnego i powszechnego wzorca równomierności opodatkowania³⁹. Z reguły jednak uznaje się, że wzorcem takim jest opodatkowanie według zasady zdolności świadczenia (*Leistungsfähigkeitsprinzip*)⁴⁰ czy – inaczej mówiąc – według indywidualnej wydajności ekonomicznej czy zdolności płatniczej każdego podatnika (*Besteuerung nach der Zahlungsfähigkeit*).

W istocie nie jest to idea nowa. W miastach północnej Italii zasada, według której bogaty powinien płacić więcej do wspólnej kasy niż biedny, stosowana była szeroko już w końcu XII w. Stamtąd idea ta przeniknęła do Niemiec. Szczególnie w ciężkich czasach wojen okazywało się, że bogaty, mając więcej do stracenia, znacznie więcej gotów był oddać na rzecz wspólnoty niż jego mniej zasobny towarzysz niedoli. Uznając tę prostą prawdę, A. Smith wskazywał w 1776 r., że „obywatele powinni przyczyniać się do finansowania zadań publicznych w relacji do swoich możliwości (zdolności), co oznacza, że udział każdego z nich ustalany powinien być w stosunku do dochodu, jaki osiąga on, korzystając z ochrony państwa”⁴¹. Pogląd ten odpowiada również klasycznemu pojęciu sprawiedliwości podatkowej, sformułowanemu w 1891 r. przez A. Wagnera⁴². Swoją konstytucyjnoprawny wyraz pogląd ten znalazł w Republice Weimarskiej w powołanym już art. 134 WRV.

W orzecznictwie ukształtowanym na gruncie Ustawy Zasadniczej RFN z 1949 r. wskazywano wielokrotnie, że zasada powszechnej równości z art. 3 I GG nakłada na ustawodawcę obowiązek takiego kształtowania norm prawa podatkowego, aby obciążenia podatkowe rozdzielane były odpowiednio do indywidualnej wydajności ekonomicznej podatników⁴³.

³⁹ BVerfGE, 78, 249, 287.

⁴⁰ P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtlicher Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft” 1985, s. 324.

⁴¹ A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 1776 (Der Wohlstand der Nationen)*, München 1990, s. 703 i nast., <https://doi.org/10.1093/oseo/instance.00043218>; idem, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Warszawa 1954, s. 584 i nast.

⁴² A. Wagner, *Über soziale Finanz- und Steuerpolitik*, [w:] *Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik*, Berlin 1891, t. 4, s. 1.

⁴³ BVerfGE, 6, 55, 67; BVerfGE, 8, 51, 68; BVerfGE, 32, 333, 339; BVerfGE, 43, 108, 120; BVerfGE, 47, 1, 29; BVerfGE, 66, 214, 223; BVerfGE, 67, 290, 297; zob. również: K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1994, s. 77.

W myśl głównej w doktrynie opinii opodatkowanie według zdolności świadczenia stanowi konkretyzację zasady powszechnej równości⁴⁴. Przyznać trzeba, że teza taka słuszna jest przynajmniej w odniesieniu do opodatkowania dochodu⁴⁵ i co najmniej w stosunku do norm o celu fiskalnym⁴⁶.

Równomierne opodatkowanie oznacza zatem zwykle opodatkowanie zróżnicowane według wydajności ekonomicznej⁴⁷. Zasada zdolności świadczenia ze względu na swój niedookreślony charakter nie pozwala jednak na bezwzględne wskazanie prawidłowej wysokości obciążenia podatkowego, stwarzając jedynie możliwość określenia wartości przybliżonych. Ustawodawca nie musi przy tym zawsze wybierać rozwiązań najbardziej celowych i sprawiedliwych. Nie może jednak przekraczać granic swobodnego uznania⁴⁸. Swoboda ta kończy się tam, gdzie nie da się już przedstawić merytorycznie jasnego uzasadnienia dla ustawowego różnicowania obciążeń spoczywających na poszczególnych grupach społecznych. Zakres swobody działania, jaki orzecznictwo gwarantuje ustawodawcy, jest jednak stosunkowo szeroki⁴⁹.

4. USTAWOWOŚĆ OPODATKOWANIA

Otto Mayer w klasycznej definicji podatku – obok równomierności (*Gleichmäßigkeit*) – wskazywał także na wymóg ustawowości opodatkowania (*Gesetzesmäßigkeit*), podkreślając, iż „nakładanie podatków, stanowiąc ingerencję w sferę wolności i własności, wymaga oczywiście podstawy ustawowej”⁵⁰. Postulat ten znalazł normatywne odzwierciedlenie w Konstytucji weimarskiej – w art. 134 WRV oraz ustawowych definicjach podatku w § 1 I 1 RAO 1919 i potem § 3 I 1 AO 1977. Wszędzie tam jednoznacznie wskazuje się na konieczność ustawowej podstawy obowiązku świadczenia.

⁴⁴ P. Kirchhof, *Staatliche Einnahmen*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, red. J. Isensee, P. Kirchhof, t. 4, Heidelberg 1990, s. 87, 138 i nast.; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 33; krytycznie: P. Henseler, *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, Baden-Baden 1984, s. 37 i nast.

⁴⁵ BVerfGE, 61, 319, 343; BVerfGE, 82, 60, 86.

⁴⁶ D. Birk, § 3 AO, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln, nb. 44, 99 [zbiór wymiennokartkowy].

⁴⁷ Zob. także A. Gomułowicz A., *Zasada...*, s. 36 i nast., 47 i nast., 67 i nast.

⁴⁸ BVerfGE, 81, 108, 118.

⁴⁹ H.-W. Arndt, *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur „Abgabenerfindungskompetenz“ des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983, s. 77; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 32.

⁵⁰ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, s. 331; wydanie III, s. 316.

Podkreślić jednak należy, że „ustawą” w powyższym sensie jest tylko ustawa w sensie formalnym (albo statut podatkowy wspólnoty publiczno-prawnej, np. gminy)⁵¹, nie zaś – jak można by sądzić według brzmienia § 4 AO 1977 czy § 2 RAO 1919 – „każda norma prawna”. Oznacza to *prima vista*, że samodzielnych podatkowych stanów faktycznych nie wolno konstruować w rozporządzeniach wykonawczych⁵². Delegacja ustawowa zmierzająca w tym kierunku jest niedopuszczalna⁵³. Akty rangi podustawowej są wprawdzie źródłami prawa daninowego, służą jednak wyłącznie konkretyzacji stanu faktycznego, którego istotne elementy zawarte są w ustawie⁵⁴. Przepisy ustawy muszą także określać dokładnie treść, cel i zakres delegacji. Federalny Sąd Konstytucyjny podkreśla, że prawo podatkowe (daninowe) odpowiada „idei prymatu zasadniczej decyzji ustawodawcy w sprawie poddania opodatkowaniu pewnych generalnie określonych stanów faktycznych” i w rezultacie funkcjonuje z mocy „dyktatu ustawodawcy”⁵⁵.

Podstawy do wprowadzania obciążeń próżno również szukać w normach prawa zwyczajowego⁵⁶, mimo że sama zasada stanowienia podatków wyłącznie w ustawach w sensie formalnym wywodzi się z prawa zwyczajowego. Podatki od dawna nakładane są bowiem tylko w taki sposób. Z biegiem czasu wykształciła się właściwa świadomość prawna i powszechne przekonanie, że bez odpowiednich decyzji ze strony parlamentu nie wolno żądać żadnych danin publicznych. Przekonanie to wynika z ukształtowanego historycznie prawa do uchwalania budżetu i udzielania zgody na podatki, przysługującego demokratycznie wybranym przedstawicielom społeczeństwa. Prawo wyrażania zgody na podatki zawiera w sobie również kompetencje do dokładnego określania elementów podatkowego stanu

⁵¹ Szerzej na temat statutów autonomicznych wspólnot publiczno-prawnych (*autonome Satzungen*): I. Mirek, *Daniny...*, s. 77, 91, 160, 214, 271.

⁵² J. Brinkmann, *Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, Köln 1982, s. 130, 136.

⁵³ P. Kirchhof, *Die Finanzierung des Leistungsstaates, Die verfassungsrechtlichen Grenzen staatlicher Abgabehoheit*, Jura 1983, s. 505, 507; idem, *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem*, [w:] *Staatsfinanzierung im Wandel*, red. K.H. Hansmeyer, Berlin 1983, s. 34; H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit aus rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984, s. 85, 87; D. Birk, § 3 AO, nb. 91; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 26.

⁵⁴ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 27.

⁵⁵ BVerfGE, 13, 318, 328.

⁵⁶ K. Vogel, H. Walter, *Art. 105 GG*, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg, nb. 135 [zbiór wymiennokartkowy].

faktycznego w drodze ustawy. Tylko w takim wypadku parlament może mieć rzeczywisty wpływ na kształt i rozmiar obciążeń podatkowych.

W podobny sposób uzasadnia się szczególną rolę podatkowych statutów autonomicznych wspólnot publicznoprawnych, przede wszystkim gmin, choć i tu potrzebna jest wyraźna delegacja z ustawy⁵⁷. Uniwersalnej idei wprowadzania podatków za zgodą przedstawicieli narodu staje się bowiem zadość także wówczas, kiedy w procesie stanowienia podatków komunalnych uczestniczą przedstawiciele społeczności lokalnej, skupieni w radzie gminy⁵⁸. Nie inaczej traktować trzeba współdziałanie synodów Kościołów ewangelickich oraz rad ds. podatków w Kościele katolickim przy stanowieniu podatku kościelnego w ustawach krajów związkowych⁵⁹.

Konstytucyjny wymóg nakładania podatków jedynie po uzyskaniu zgody przedstawicieli społeczeństwa wyklucza jednocześnie możliwość konstruowania podatkowych stanów faktycznych na podstawie norm zawartych w wyrokach sądowych, zarządzeniach, pismach okólnych, interpretacjach i wytycznych administracji. W tym wypadku trudno bowiem mówić o współdziałaniu przedstawicieli zainteresowanych w procesie tworzenia norm tego rodzaju⁶⁰.

5. OPODATKOWANIE ZGODNIE Z USTAWOWYM STANEM FAKTYCZNYM

Zasada opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*), wynikająca *prima vista* z § 3 I 1 AO 1977 (wcześniej z § 1 I 1 RAO 1919), oznacza, że podatki wymierzać wolno tylko wtedy, kiedy urzeczywistniony zostanie stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia. Mianem „stan faktyczny” określa się całość abstrakcyjnych przesłanek, zawartych w normach prawa materialnego, z których wystąpieniem w konkretnym przypadku (a więc z urzeczywistnieniem stanu faktycznego) związane są określone skutki prawne⁶¹.

Pomimo precyzji sformułowań definicji ustawowych podatku w tym zakresie Federalny Sąd Konstytucyjny wyprowadza wymóg opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym bezpośrednio z zasady państwa prawnego (*Rechtsstaatsprinzip*), zawartej w art. 20 III GG, uznając

⁵⁷ BVerfGE, 49, 343, 362.

⁵⁸ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 26; por. K. Vogel, H. Walter, *Art. 105 GG*, nb. 133.

⁵⁹ BVerfGE, 73, 388, 401.

⁶⁰ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie III, s. 317.

⁶¹ H. Hahn, *Die Grundsätze...*, s. 91, 242; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 25.

tym samym konstytucyjną rangę tego wymogu⁶². Zgodnie z brzmieniem tego przepisu „ustawodawstwo musi być zgodne z porządkiem konstytucyjnym, władza wykonawcza i sądownicza związane są ustawą i prawem”. W państwie demokratycznym pojęcia „ustawa” i „prawo” nie są oczywiście antonimami. Sformułowanie użyte w art. 20 III GG nawiązuje jedynie do występującego w dyktaturach „bezprawia sankcjonowanego ustawą”⁶³, co nie może dziwić, skoro Ustawa Zasadnicza RFN powstawała w końcu lat czterdziestych XX w., a więc bezpośrednio po tragicznych doświadczeniach III Rzeszy.

Podkreślić jednak należy, że w przypadku zasady opodatkowania według ustawowego stanu faktycznego nie trzeba bezwzględnie sięgać do koncepcji państwa prawnego, a więc formalnie do art. 20 III GG. Państwo, nakładając daniny publiczne, w tym podatki, ingeruje bowiem w sferę konstytucyjnie chronionej wolności osobistej. Z kolei wolność owa doznać może ograniczeń jedynie w ramach konstytucyjnego porządku prawnego, którego wyrazem są ustawy zgodne z konstytucją, o czym wyraźnie stanowi art. 2 I GG. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu „każdy ma prawo do swobodnego rozwoju swojej osobowości, o ile [...] nie wykracza przeciw porządkowi konstytucyjnemu”. W konsekwencji w ramach powszechnego prawa do wolności (*Freiheitsgrundrecht*), gwarantowanego w art. 2 I GG, mieści się również prawo do akceptowania tylko takich ciężarów publicznych, które wynikają z przepisów zgodnych z porządkiem konstytucyjnym tak pod względem formalnym, jak i materialnym⁶⁴.

Podatki i inne daniny publiczne stanowią oczywiste ograniczenie ekonomicznej swobody inwestowania, oszczędzania czy konsumowania. Tym samym obciążenie obywatela daniną publiczną bez podstawy ustawowej (*extra legem*) albo niezgodnie z ustawą (*contra legem*) jest sprzeczne z konstytucją⁶⁵. Daniny naruszają także inne wartości, jak choćby konstytucyjnie chronione prawa rodziny w sensie art. 6 I GG (*Schutz der Ehe und*

⁶² BVerfGE, 2, 307, 316; BVerfGE, 6, 32, 43; BVerfGE, 13, 153, 160; BVerfGE, 19, 253, 257; BVerfGE, 49, 343, 362; BVerfGE, 73, 388, 400; szerzej: H.-J. Papier, *Der Bestimmtheitsgrundsatz*, [w:] *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, DStJG-Tagungsband 12, Köln 1989, s. 63, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/5108863-9783504620127_0.pdf (dostęp: 27.07.2022).

⁶³ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 159.

⁶⁴ BVerfGE, 9, 3, 11; BVerfGE, 19, 206, 215; BVerfGE, 19, 226, 241; BVerfGE, 19, 242, 247; BVerfGE, 21, 1, 3; także: G. Dürig, *Art. 2 GG*, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München, nb. 26 [zbiór wymiennokartkowy].

⁶⁵ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 158.

Familie), czy zagrażać gwarancji poszanowania własności z art. 14 I GG (*Eigentums garantie*), zawartej w sformułowaniu: „Gwarantuje się własność i prawo dziedziczenia. Ich treść i granice określają ustawy”. Stąd też wprowadzaniu podatków i innych danin, już choćby ze względu na samą (potencjalną) możliwość naruszenia konstytucyjnie chronionych praw podstawowych, zawsze towarzyszyć musi zastrzeżenie formy ustawowej (*Gesetzesvorbehalt*)⁶⁶.

Mimo to jednak tradycyjnie przez wiele dziesięcioleci zasadę opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym wyprowadzano z powoływanego już sformułowania § 1 I RAO 1919: „podatek to świadczenie [...] nałożone na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”. Federalny Trybunał Finansowy (*Bundesfinanzhof*) orzekał w ten sposób aż do 1968 r.⁶⁷ Idea opodatkowania według ustawowego stanu faktycznego jest bowiem tak ściśle związana z samą istotą podatku, że cecha ta niejako siłą inercji znalazła się w definicji ustawowej w Ordynacji Podatkowej Rzeszy z 1919 r., a w konsekwencji także w obecnej Ordynacji z 1976 r. Jednakże dodatkowe potwierdzanie powszechnie obowiązujących zasad konstytucyjnych, zwłaszcza dotyczących praw podstawowych, w aktach o randze podkonstytucyjnej (ustawowej) nie jest konieczne⁶⁸. Wszak zgodnie z art. 1 III GG „prawa podstawowe wiążą władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące”.

Co istotne, Federalny Sąd Konstytucyjny, odnosząc się do pojęcia „podatkowego stanu faktycznego”, konsekwentnie domaga się, aby był on zawsze „dostatecznie określony [...] pod względem treści, przedmiotu, celu i zakresu, tak aby podatnik mógł na podstawie ustawy [...] przewidzieć i obliczyć wysokość podatku”⁶⁹. Z zasady opodatkowania zgodnego z ustawowym stanem faktycznym (*Tatbestandsmäßigkeit*) wynika zatem w konsekwencji także zasada określoności podatkowego stanu faktycznego (*Tatbestandsbestimmtheit*)⁷⁰. Ustawa podatkowa musi więc określać wszystkie elementy podatkowego stanu faktycznego, przede wszystkim przedmiot i podmiot opodatkowania, podstawę wymiaru i stawkę podatku oraz

⁶⁶ D. Birk, § 3 AO, nb. 89.

⁶⁷ *Bundessteuerblatt* (BStBl.), II, 1968, s. 216–217.

⁶⁸ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 160.

⁶⁹ BVerfGE, 13, 153, 160; BVerfGE, 19, 253, 267; BVerfGE, 63, 312, 323.

⁷⁰ D. Birk, § 3 AO, nb. 93.

ewentualne zwolnienia i ulgi⁷¹. Jednak ze względu na powszechność występowania w prawie podatkowym i gospodarczym pojęć z zakresu nauk ekonomicznych dopuszcza się możliwość stosowania w ustawach podatkowych klauzul generalnych oraz pojęć ustawowo niedookreślonych⁷². Nie do końca lub niejasno określone elementy podatkowego stanu faktycznego, zawarte w przepisach ustaw w sensie formalnym, mogą być konkretyzowane w rozporządzeniach⁷³. Jednakże granicy pomiędzy z reguły niedopuszczalnym uzupełnianiem cech podatkowego stanu faktycznego w drodze rozporządzeń a dopuszczalną konkretyzacją tychże cech w akcie wykonawczym nie da się wyznaczyć *a priori* w sposób abstrakcyjny i powszechnie obowiązujący. W konkretnym wypadku niezbędne jest, jak się wydaje, odpowiednie wyczucie prawnicze⁷⁴.

BIBLIOGRAFIA

- Arndt H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988.
- Arndt H.-W., *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur “Abgabenerfindungskompetenz” des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983.
- Banaszak B., *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich (RFN, Austria, Szwajcaria)*, Wrocław 1990.
- Birk D., § 3 AO, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln [zbiór wymiennokartkowy].
- Brinkmann J., *Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, Köln 1982.
- Dürig G., Art. 2 GG, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München [zbiór wymiennokartkowy].
- Dürig G., Rudolf W., *Texte zur deutschen Verfassungsgeschichte*, München 1979.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Hahn H., *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit aus rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984.
- Henseler P., *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, Baden-Baden 1984.
- Kempny S., *Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung. Eine Untersuchung des Finanz- und Steuerverfassungsrechts der Verfassung des deutschen Reiches vom 28. März 1849*, Tübingen 2011.
- Kirchhof P., *Der verfassungsrechtlicher Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft” 1985.

⁷¹ Szerzej na temat poszczególnych elementów podatkowego stanu faktycznego: H. Hahn, *Die Grundsätze...*, s. 102 i nast., 150 i nast., 195 i nast., 228 i nast., 239 i nast.

⁷² BVerfGE, 13, 153, 161; BVerfGE, 78, 214, 226.

⁷³ BVerfGE, 7, 267, 274; BVerfGE, 21, 209, 215.

⁷⁴ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 26.


- Kirchhof P., *Die Finanzierung des Leistungsstaates, Die verfassungsrechtlichen Grenzen staatlicher Abgabehoheit*, Jura 1983.
- Kirchhof P., *Staatliche Einnahmen*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, red. J. Isensee, P. Kirchhof, t. 4, Heidelberg 1990.
- Kirchhof P., *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem* [w:] *Staatsfinanzierung im Wandel*, red. K.H. Hansmeyer, Berlin 1983.
- Kruse H.W., § 3 AO, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, Köln [zbiór wymiennokartkowy].
- Kruse H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991.
- Lechelt R., *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium” 1997, nr 3.
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie I, Leipzig 1895.
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, München–Leipzig 1914.
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie III, München–Leipzig 1924.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Mirek I., *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>
- Papier H.-J., *Der Bestimmtheitsgrundsatz*, [w:] *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, DStJG-Tagungsband 12, Köln 1989, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/5108863-9783504620127_0.pdf (dostęp: 27.07.2022).
- Smith A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 1776 (Der Wohlstand der Nationen)*, München 1990, <https://doi.org/10.1093/oseo/instance.00043218>
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Warszawa 1954.
- Tipke K., *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1994.
- Vogel K., Walter H., *Art. 105 GG*, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg [zbiór wymiennokartkowy].
- Wagner A., *Über soziale Finanz- und Steuerpolitik*, [w:] *Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik*, t. 4, Berlin 1891.

THE PRINCIPLE OF UNIFORMITY AND LEGALITY OF TAXATION IN GERMANY

Summary. In the tradition of German doctrine, the principles of taxation uniformity and legality of taxation (statutory imposition of taxes) were derived from the statutory definition of tax in the Tax Ordinance. Nowadays, both of these principles, in accordance with the jurisprudence of the Federal Constitutional Court, are derived directly from the Constitution. They are further specified and complemented by the ability to pay principle and taxation in accordance with the statutory factual state.

Keywords: Germany, principle of taxation uniformity, principle of legality (statutory) of taxation, ability to pay principle, taxation in accordance with the statutory factual state

Błażej Kuźniacki* 

Robert Krasnodębski** 

PRÓBA UPORZĄDKOWANIA CHAOSU INTERPRETACYJNEGO WOKÓŁ ZWOLNIEŃ Z OPODATKOWANIA DOCHODÓW ORGANIZACJI NON PROFIT

Streszczenie. Artykuł stanowi próbę wykazania błędnego stosowania wykładni zawężającej na przykładzie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów uzyskiwanych przez organizacje non profit. Autorzy krytycznie analizują chaos interpretacyjny dotyczący sposobu lokowania dochodów na cele statutowe, w szczególności w zakresie wydatkowania bezpośredniego i pośredniego. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych ukazuje, że często stosują one interpretacyjną „drogę na skróty”, tj. rozstrzygają spory bez przekonującego uzasadnienia twierdzenia interpretacyjnego, np. dotyczącego zastosowania wykładni zawężającej. W efekcie

* Doktor nauk prawnych, radca prawny, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego, Assistant Professor w Amsterdamskim Centrum Prawa Podatkowego na Uniwersytecie w Amsterdamie, Advisor w PwC Global Tax Policy oraz Senior Manager w departamencie International Tax Services PwC Netherlands, e-mail: blazej.kuzniacki@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3459-7656>

** Radca prawny, doradca podatkowy, partner w kancelarii Rymarz Zdort, współkierujący jej departamentem podatkowym, e-mail: rskrasnodebski@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-4448-5332>

właściwa wykładnia przepisów prawa podatkowego zastępowana jest ustaleniami intuicyjnymi, opartymi głównie na niemającej dostatecznego uzasadnienia w polskim systemie prawa konieczności stosowania wykładni zawężającej przepisów o ulgach i zwolnieniach podatkowych.

Słowa kluczowe: wykładnia zawężająca, zwolnienia podatkowe, organizacje non profit

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W artykule autorzy dokonują próby rozwiania wątpliwości interpretacyjnych narosłych wokół zwolnień z opodatkowania dochodów organizacji non profit¹ poprzez przedstawienie i przeanalizowanie zagadnień istotnych dla tej problematyki. Precyzując, chodzi o dochody przeznaczane i wydatkowane na ustawowo wskazane cele, zwłaszcza w sytuacji, gdy organizacja non profit zawiera z innymi podmiotami umowy pożyczki, przekazując im środki na realizację celów statutowych.

Głównym celem artykułu jest weryfikacja hipotezy badawczej, zgodnie z którą konieczność stosowania wykładni zawężającej ulg i zwolnień podatkowych nie ma uzasadnienia w polskim systemie prawa, w szczególności w kształtowanych przez orzecznictwo i doktrynę zasadach wykładni prawa podatkowego. Na stosowanie wykładni zawężającej przepisów o ulgach i zwolnieniach podatkowych nie pozwalają również przepisy konstytucyjne i wywodzone z nich ogólne zasady prawa, takie jak zasada sprawiedliwości podatkowej, na którą składają się zasady powszechności i równości opodatkowania.

Oprócz wprowadzenia do artykułu autorzy przedstawiają genezę i rozwój przepisów dotyczących zwolnień dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit. Omawiają także spełnienie warunku zwolnienia poprzez przeznaczenie dochodu na cele statutowe objęte zwolnieniem oraz związany z tym przeznaczeniem sposób wydatkowania. Z przedmiotowej analizy wynika, że przepisy prawa podatkowego nie wykluczają wspierania działalności statutowej w sposób pośredni, np. poprzez udzielanie pożyczek na realizację celów statutowych innym podmiotom. Z punktu widzenia treści i celu przepisów istotne jest bowiem, aby doszło do rzeczywistego wsparcia działalności statutowej objętej zwolnieniem, a nie to, aby wsparcie miało bezpośredni

¹ Wyrażenie „organizacja non profit” zostało użyte m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1461/21, CBOŚA. Termin ten występuje także w piśmiennictwie podatkowym, np. S. Frydrych, *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5.

charakter. Autorzy przedstawiają i krytycznie analizują chaos interpretacyjny dotyczący sposobu lokowania dochodów na cele statutowe, w szczególności w zakresie wydatkowania bezpośredniego i pośredniego. Próba ta następuje poprzez analizę orzecznictwa sądów administracyjnych, ze szczególnym uwzględnieniem wyroków NSA. Z analizy tej wynika, że sądy często stosują tzw. interpretacyjną drogę na skróty, rozstrzygając spory między organami podatkowymi i podatnikami bez przekonującego uzasadnienia twierdzenia interpretacyjnego o zasadności zastosowania wykładni zawężającej wobec zwolnień dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit².

2. GENEZA I ROZWÓJ ZWOLNIEŃ DOCHODÓW UZYSKIWANYCH PRZEZ PODMIOTY NON PROFIT

Zwolnienie z podatków podmiotów realizujących określone cele społeczne nie jest zjawiskiem nowym, znane było już ustawodawstwu przedwojennemu. Zgodnie z art. 5 pkt 8 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym³ wolne od podatku były osoby prawne, których dochody były obracane w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne i dobroczynne. Termin „obracać dochody” rozumieć można zarówno jako „zużytkowanie, wydanie dochodu na coś”, jak i „przeznaczenie dochodu na coś”⁴. Niemniej jednak, zważywszy na fakt, że dla zwolnienia – jak wynika z treści tej ustawy: mającego charakter podmiotowy – bez znaczenia była treść statutu danego podatnika (tj. treść statutu powołującego daną osobę prawną lub jednostkę organizacyjną do życia), uznać należy, że ustawodawca odniósł się do warunku faktycznego wydatkowania przez osobę prawną uzyskanego przez nią całego dochodu na określone ustawowo cele⁵. Obracanie całości dochodów na określone

² Obowiązek takiego uzasadnienia wynika wprost z jednej z dyrektyw ogólnych de-rywacyjnej koncepcji wykładni prawa: „(U) ZASADA: Każdą decyzję kończącą całą interpretację, a także decyzje kończące poszczególne fragmenty interpretacji należy uzasadnić (zarówno w wersji słabej, jak i w wersji mocnej)” – zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 278.

³ Dz.U. Nr 84, poz. 550.

⁴ *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *obracać*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obraca%C4%87.html> (dostęp: 1.12.2022).

⁵ Tak rozumiał to także Najwyższy Trybunał Administracyjny, który w wyroku z dnia 20 października 1934 r., I rej. 7253/31, orzekł, że okoliczność, iż dochody konwentu używane są częściowo na utrzymanie jego członków, wyklucza uznanie ich w całości za cele wyznaniowe.

cele jako warunek podmiotowego zwolnienia z podatku dochodowego pojawiło się także w regulacjach powojennych. Na przykład art. 6 pkt 6 dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym⁶ zwalniał z opodatkowania (podmiotowo) osoby prawne, których dochód zgodnie ze statutem był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, opieki społecznej i dobroczynne. Zwolnienie powiązано zatem z celem statutowym, co może sugerować przesunięcie akcentu z wydatkowania dochodu na jego przeznaczenie (w ramach dopuszczalnych znaczeniowo wariantów czasownika „obracać”). Warto także podkreślić wyłączenie zwolnienia w stosunku do tej części dochodu, które objęte tym artykułem osoby uzyskiwały z przedsiębiorstw obliczonych na zysk (*profit-making*). Tego rodzaju wyłączenia, odnoszące się do dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej lub na nią przeznaczanych, pojawiały się także w późniejszym ustawodawstwie.

Z punktu widzenia obecnych regulacji prawnych warto zwrócić uwagę na postanowienia ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym⁷. Zgodnie z jej art. 5 osoby prawne, których celem statutowym była działalność naukowa, oświatowa, kulturalna, sportowa oraz w zakresie kultu religijnego, dobroczynności i opieki społecznej, wolne były w danym roku od podatku dochodowego należnego od dochodu ze źródeł niepodlegających opodatkowaniu podatkiem obrotowym, jeżeli przekazały w tym roku lub roku bezpośrednio po nim następującym wszystkie uzyskane w roku podatkowym dochody bezpośrednio na cele statutowe. System opodatkowania wskazanych podmiotów miał jednak bardziej złożony charakter, chociażby ze względu na fakt, że dopiero ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁸ wyłączyła z opodatkowania tym podatkiem podatników innych niż osoby fizyczne, z kolei fundacje, czyli najpopularniejszy rodzaj podmiotów non profit, po raz kolejny wprowadzono do polskiego systemu prawnego dopiero ustawą z dnia 6 kwietnia 1984 r.⁹, w której zawarto także szczególne zwolnienia podatkowe. Dodatkowo część rozwiązań podatkowych wprowadzana była regulacjami rangi podustawowej, np. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie prowadzenia przez fundacje działalności gospodarczej¹⁰. Można jednak

⁶ Dz.U. Nr 2, poz. 14.

⁷ Dz.U. Nr 53, poz. 339.

⁸ Dz.U. Nr 45, poz. 207.

⁹ Dz.U. Nr 21, poz. 97.

¹⁰ Dz.U. Nr 57, poz. 293.

zidentyfikować podstawowe kryteria kształtującego się modelu zwolnienia z opodatkowania dochodów podmiotów prowadzących działalność w preferowanych obszarach, które modyfikowano w kolejnych nowelizacjach. Opierał się on na założeniu, że zwolniona osoba prawna: a) bezpośrednio, b) przekazuje, c) w roku podatkowym lub bezpośrednio po nim następującym, d) na określone cele statutowe, e) wszystkie uzyskane dochody. Na uwagę zasługuje przede wszystkim wymóg przekazania (co należy rozumieć szeroko) całości dochodów bezpośrednio na cele statutowe. Wymóg ten wyłączał zwolnienie podmiotowe w sytuacji, w której środki (choćby w części) przekazane zostałyby innemu podmiotowi, niezależnie od tożsamości realizowanych przezeń celów.

Przedefiniowanie warunków zwolnienia nastąpiło z dniem 1 stycznia 1990 r., wraz z nowelizacją art. 9 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹. Zgodnie z tym przepisem prawa podatkowego wolne od podatku dochodowego były dochody osób prawnych, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i opieki społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części, w jakiej zostały przeznaczone na cele statutowe w roku podatkowym lub roku po nim następującym.

Nastąpiła zatem istotna zmiana podejścia do kwestii zwolnienia z opodatkowania organizacji non profit. Zwolnienie podmiotowe zastąpione zostało zwolnieniem przedmiotowym. Przy zachowaniu względnej tożsamości preferowanych celów statutowych warunek przekazania przez podatnika dochodu na cel statutowy zastąpiono jego przeznaczeniem, co oznaczało przesunięcie akcentu z faktycznej realizacji celu na element wolicjonalny. Zlikwidowano także wymóg bezpośredniości, co można uznać za logiczne następstwo modyfikacji wskazanego wyżej warunku przekazania. W tym okresie zaczęło kształtować się także orzecznictwo sądowe podkreślające, że organizacje non profit mogą korzystać ze zwolnień od podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli swoje dochody przekazują (w „starym rozumieniu” ustawy) na cele statutowe, ściśle przez ustawodawcę sprecyzowane i określone przez niego jako tzw. społecznie użyteczne¹². Zauważono również, że nie każda fundacja realizuje cele społecznie użyteczne, a cele

¹¹ Dz.U. Nr 3, poz. 12.

¹² Wyrok NSA z dnia 21 maja 1993 r., sygn. SA/Po 246/93, CBOSA.

fundacji, będące jednym z warunków do wyłączenia jej dochodu od podatku dochodowego od osób prawnych, muszą wynikać wprost ze statutu fundacji i nie mogą być ustalane przez organy podatkowe w drodze wykładni, do której organy te nie są uprawnione (wykładnia *contra legem*, tj. modyfikująca treść przepisów zamiast ustalająca ich właściwe znaczenie)¹³.

Kolejny krok w ewolucji zwolnienia z opodatkowania dochodów podmiotów non profit nastąpił wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁴. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zwolniono z podatku dochody podatników – z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek – których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na te cele. Wróciła zatem, stosowana chociażby w ustawie z 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, koncepcja powiązania zwolnienia z elementem wydatkowania dochodu (faktycznie środków finansowych odpowiadających uzyskanemu dochodowi) na określone cele.

Z dniem 1 stycznia 1995 r. art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zmieniony został przez art. 2 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw¹⁵. Ustawodawca, z godną uwagą konsekwencją, dokonał kolejnej modyfikacji przesłanek zwolnienia, zastępując w treści rzeczonoego przepisu wymóg wydatkowania dochodu warunkiem jego przeznaczenia (bezterminowego). Jednocześnie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono nowy art. 17 ust. 1b, zgodnie z którym zwolnienie ujęte w art. 17 ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio

¹³ Wyrok NSA z dnia 8 lutego 1994 r., sygn. SA/Lu 1321/93, CBOSA.

¹⁴ Dz.U. Nr 21, poz. 86 (dalej: u.p.d.o.p.).

¹⁵ Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.

realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Nastąpiła zatem fuzja przesłańek występujących w dotychczasowych rozwiązaniach. Zwolnienie zaczęło obejmować swoim zakresem dochody zarówno przeznaczone, jak i wydatkowane na preferowane ustawowo cele, przy czym warunek wydatkowania nie został ograniczony żadnym terminem. Przyjęty model opodatkowania tzw. dochodu wydatkowanego zakłada, że osoba prawna o określonych (wskazanych w ustawie) celach statutowych w przypadku zadeklarowania przeznaczenia uzyskanego w danym roku dochodu¹⁶ na te cele nie ma obowiązku zapłaty podatku dochodowego, tj. korzysta ze zwolnienia przedmiotowego już w momencie złożenia rzeczony deklaracji¹⁷. Ostateczna weryfikacja oświadczenia o przeznaczeniu wydatku odroczone zostaje do chwili jego poniesienia. W momencie poniesienia wydatku, niezależnie od tego, ile czasu upłynęło od uzyskania dochodu¹⁸ (brak wymogu, aby uzyskanie i wydatkowanie nastąpiło w tym samym roku podatkowym, budżetowym czy innym okresie rozliczeniowym), następuje bowiem ocena, czy został on poniesiony zgodnie z deklarowanym przeznaczeniem, tj. na cele statutowe. Pozytywna weryfikacja powoduje potwierdzenie zwolnienia wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (a także z art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p.). Zasada dwustopniowego testu wprowadzona w 1995 r. obowiązuje do dziś i określana jest w doktrynie jako zwolnienie pod warunkiem rozwiązującym¹⁹.

¹⁶ Z wyjątkiem niektórych rodzajów dochodów wskazanych w art. 17 ust. 1a u.p.d.o.p., tj. dochodów uzyskanych z działalności handlowej oraz z działalności w zakresie wytwarzania wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% (co wynikało ze zmian wprowadzonych ustawą z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 28, poz. 127). Lista wyłączonych dochodów, z niewielkimi modyfikacjami i uzupełnieniami, nadal funkcjonuje w ustawie.

¹⁷ M. Grzybowski, *Finansowoprawne granice wolności organizacji pozarządowych*, „Glosa” 1999, nr 3, s. 4.

¹⁸ Wyroki NSA: z dnia 2 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 1850/14, CBOSA; z dnia 18 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1369/10, CBOSA.

¹⁹ M. Grzybowski, *Finansowoprawne granice wolności...*, s. 3. Uzależnienie zwolnienia od spełnienia warunku rozwiązującego nie jest instytucją przewidzianą wyłącznie dla podmiotów non profit. Jako przykład podobnej konstrukcji w ustawie o podatkach dochodowych od osób prawnych wskazać można chociażby zwolnienie z podatku dochodowego z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę kapitałową w sytuacji, gdy dwuletni okres posiadania udziałów lub akcji przez wspólnika przypada po dniu wypłaty dywidendy (art. 22 ust. 4–4b i nast. u.p.d.o.p.).

3. WARUNEK PRZEZNACZENIA DOCHODU NA CELE STATUTOWE ORAZ SPORNY ELEMENT WYDATKOWY – ROZWAŻANIA WSTĘPNE I KAZUS FUNDACJI NA RZECZ ROZWOJU NAUKI POLSKIEJ

Warunek przeznaczenia dochodu na cele statutowe²⁰ nie budził od początku szczególnych kontrowersji, a przedmiotem rozważań doktryny i orzecznictwa były kwestie uboczne, takie jak forma oświadczenia podatnika²¹ lub też ocena, czy działania faktyczne realizujące cele preferowane, nieobjęte jednak treścią statutu, pozwalają na zastosowanie zwolnienia²². Należy zgodzić się z tezą, że wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. cele statutowe nie muszą być głównymi czy też jedynymi celami działalności osoby prawnej²³. Rezygnacja przez ustawodawcę z wcześniej wykorzystywanego wymogu przeznaczenia przez organizację non profit wszystkich jej dochodów na określone cele, a także zmiana zwolnienia podmiotowego na przedmiotowe pozwalają na przyjęcie, że podatnik może przeznaczać

²⁰ W piśmiennictwie na potrzeby podmiotów, które nie posiadają statutu, zwraca się uwagę na odróżnianie „celu statutowego”, jakim posługuje się ustawodawca, od sformułowania „cel zapisany w statucie”. Cel statutowy powinien być analizowany w związku z przepisami prawa określającymi dla danego podatnika obszar i cele działania, w granicach których może on wskazać konkretne cele swojego działania w statucie. Co więcej, ponieważ „cel statutowy” nie jest tym samym co „cel zapisany w statucie”, funkcjonowanie danego podmiotu na podstawie ustawy, która nie przewiduje dlań tworzenia statutu, nie stanowi o braku możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. – M. Jamróży, A. Główka, *Czy dochód uzyskiwany przez okręgową izbę lekarską z działalności gospodarczej może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 11, s. 54, a także wskazane tam orzecznictwo. Spotyka się jednak stanowiska odmienne, utożsamiające „cel statutowy” z celem, który został wyraźnie sprecyzowany w statucie podatnika – M. Zagórski, *Zwolnienie dochodów przeznaczonych na cele statutowe na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 6.

²¹ „Zatem konieczne jest podjęcie stosownej uchwały przez właściwy organ, w której zadeklaruje, iż dochód uzyskany w danym roku podatkowym przeznaczony zostaje na działalność sportową” – A. Mariański, *Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, Legalis.

²² Wyrok NSA z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1461/21, CBOSA; M. Szymocha, *Utrata prawa do zwolnienia na cele statutowe – podatek dochodowy od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 10.

²³ M. Jendraszczyk, *Przychody podatnika, którego celem statutowym jest pomoc społeczna, a zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 5.

swoje dochody na dowolne cele, a dysponowanie nimi na cele „niepreferowane” nie „infekuje” zwolnienia dochodów przekazanych (a później wydatkowanych) na cele wskazane w ustawie. Nie wywołuje także dyskusji teza, że katalog działalności statutowej uprawniającej do zwolnienia, wskazany w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., ma charakter zamknięty oraz że nie jest ograniczony terytorialnie²⁴.

Płaszczyzną sporu stał się natomiast element wydatkowy²⁵. Z dniem 1 stycznia 2004 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dodany został art. 17 ust. 1e²⁶, zgodnie z którym zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie:

- 1) wyemitowanych po 1 stycznia 1989 r. obligacji Skarbu Państwa lub bonów skarbowych oraz obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego po 1 stycznia 1997 r.;
- 2) innych papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu, o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania cudzym pakietem papierów wartościowych na zlecenie, o którym mowa w art. 30 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi²⁷, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot w rozumieniu powołanej ustawy;
- 3) jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o funduszach inwestycyjnych²⁸.

Zasada ustanowiona w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. z określonymi zmianami wynikającymi z ustaw „branżowych” (tj. ustawy o funduszach inwestycyjnych, ustawy o ofercie publicznej etc.) obowiązuje do dziś. Wraz z art. 17 ust. 1e do u.p.d.o.p. wprowadzony został także ust. 1f wskazujący,

²⁴ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15–42*, Warszawa 2022, art. 17, LEX.

²⁵ Z zastrzeżeniem stosowanego przez ustawodawcę skrótu myślowego, że w istocie wydatkowaniu podlegają środki pieniężne, a nie dochód, gdyż dochód jako taki nie ma swojego odrębnego substratu majątkowego – B. Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 4, poz. 44.

²⁶ Zob. art. 9 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz.U. Nr 96, poz. 874.

²⁷ Dz.U. z 2002 r. Nr 49, poz. 447 i Nr 240, poz. 2055 oraz z 2003 r. Nr 50, poz. 424 i Nr 84, poz. 774.

²⁸ Dz.U. z 2002 r. Nr 49, poz. 448 i Nr 141, poz. 1178.

że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1. Co więcej, ze względu na wprowadzenie do systemu prawnego organizacji pożytku publicznego, zwolniono z opodatkowania ich dochody w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej. Zachowując podobny mechanizm przeznaczenia i wydatkowania dochodów, ze względu na katalog działalności pożytku publicznego, w praktyce posiadanie przez podmiot non profit statusu organizacji pożytku publicznego pozwala na zastosowanie w stosunku do niego szerszego zakresu zwolnienia na gruncie ustawy²⁹.

Przyczyną wprowadzenia do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulacji dotyczących „lokowania dochodów” były orzecznice efekty sporu, jaki toczyła z organami podatkowymi Fundacja na Rzecz Rozwoju Nauki Polskiej, która dokonała nabycia papierów wartościowych. W kończącej postępowanie sądownoadministracyjne (wówczas jednoinstancyjne) uchwale siedmiu sędziów z dnia 20 listopada 2000 r.³⁰ NSA stwierdził, że w świetle przepisów art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 17 ust. 1b i art. 17 ust. 1a pkt 2 u.p.d.o.p. dochody podatników, których celem statutowym jest wspieranie działalności naukowej, w części przeznaczonej i wydatkowanej na nabycie papierów wartościowych nie są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że ustawodawca dopuścił rozdzielenie w czasie (bez ograniczenia) „przeznaczenia” dochodu, którego przejawem jest jedynie zadeklarowanie zamiaru, od „wydatkowania” tego dochodu (choć obu tych momentów nie musi dzielić istotny upływ czasu). Dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego lub jego utraty ma natomiast zasadnicze znaczenie ocena, czy zarówno „przeznaczenie”, jak i „wydatkowanie” nastąpiło „na cele określone w przepisach”. Przeznaczenie i wydatkowanie dochodu powinna zatem charakteryzować tożsamość celu, na który podatnik najpierw dochód przeznaczył, a następnie wydatkował. W ocenie NSA nabycie papierów wartościowych stanowiło już akt wydatkowania dochodu, a nie jedynie jego przeznaczenia. Kluczowym argumentem dla sądu był fakt, że art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. wśród wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów wymienia wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni,

²⁹ Zob. też Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Krakowie w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r., sygn. I SA/Kr 39/21, CBOSA.

³⁰ Sygn. FPS 9/00, CBOSA.

udziałów w spółce albo akcji i innych papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych i świadectwach udziałowych narodowych funduszy inwestycyjnych.

Ze względu na możliwość skorzystania z instytucji rewizji nadzwyczajnej (w tej sprawie przez Rzecznika Praw Obywatelskich) sprawa trafiła pod ocenę Sądu Najwyższego, który w uchwale siedmiu sędziów z dnia 13 marca 2002 r.³¹ uznał, że dochód fundacji, której cel statutowy stanowi wspieranie działalności naukowej, jest w części wykorzystanej na lokatę kapitału przez nabycie papierów wartościowych wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1a pkt 2 i art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. W ocenie Sądu Najwyższego dokonanie nabycia papierów wartościowych było rodzajem lokaty, z której dochody miały służyć realizacji celów statutowych. Rodzaj lokaty, tj. źródła przychodu, z jakiego dochód ten zostaje osiągnięty, jest jednak w zasadzie pozbawiony znaczenia, więc równie dobrze może to być bankowe konto *a vista* czy bankowa lokata terminowa lub bony skarbowe, jak też obligacje jednostek samorządu terytorialnego albo akcje spółek giełdowych. Wynika stąd, że dochody z lokat majątku fundacji muszą być traktowane równo i ewentualnie albo w całości opodatkowane (w tym te przechowywane w formie zwykłej lokaty bankowej), albo w całości zwolnione (niezależnie od formy lokaty). Absurdalność – zarówno na płaszczyźnie aksjologicznej, jak i praktycznej – poglądu o konieczności opodatkowania środków finansowych umieszczonych przez fundacje w banku na rachunku oszczędnościowym czy lokacie pozwoliła Sądowi Najwyższemu na postawienie tezy dopuszczalności bez utraty zwolnienia lokowania dochodu także w formie nabycia papierów wartościowych. Pozostałe argumenty odnoszące się do legalności działania fundacji nabywającej papiery wartościowe etc. słusznie uznane zostały przez glosatorów³² za irrelewantne. Ważna natomiast, i mająca istotny wpływ na dalszy rozwój sporów orzeczniczych, jest konstatacja Sądu Najwyższego, że sposoby wspierania działalności statutowej określone w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. mają jedynie przykładowy charakter, co wynika wprost ze zwrotu „w tym także”. Przywołany przepis nie wykluczył zatem wspierania działalności statutowej w inny sposób, choćby pośredni. Z punktu widzenia celu przepisów ustawy istotne jest jedynie to, aby doszło do rzeczywistego

³¹ Sygn. III ZP 21/01.

³² B. Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r...*; A. Mariański, *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01 oraz do uchwały NSA z 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, „Glosa” 2003, nr 1.*

wsparcia działalności statutowej, a nie to, aby wsparcie miało bezpośredni charakter. Przeciwny efekt wykładni art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., tj. uzależnienie zwolnienia z opodatkowania dochodów organizacji non profit w zależności od tego, czy realizacja jej celów statutowych następuje bezpośrednio czy pośrednio przez tę organizację, byłby sprzeczny z celem i zamierzonym efektem tego przepisu, tj. wspieraniem działalności statutowej, określonym w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.

4. CHAOS INTERPRETACYJNY DOTYCZĄCY SPOSOBU LOKOWANIA DOCHODÓW NA CELE STATUTOWE – WYDATKOWANIE BEZPOŚREDNIE I POŚREDNIE

Problematyka bezpośredniej i pośredniej realizacji celu na tle art. 17 u.p.d.o.p. poruszona w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego była przyczynkiem do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r.³³ Sąd uznał w niej, że dochód fundacji, której celem statutowym nie jest prowadzenie działalności gospodarczej, przeznaczony i wydatkowany w części na zakup udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, nie był w okresie od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1 b i art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. Podstawą wydania uchwały były m.in. rozbieżności ocen prawnych zawartych w wyroku NSA z dnia 17 grudnia 2008 r.³⁴, w którym sąd, oddalając skargę kasacyjną organu podatkowego, wyraził pogląd, że wydatkowanie dochodu na nabycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, a przeznaczonego na cel statutowy, uzasadnia prawo do zwolnienia podatkowego ze względu na fakt, że zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. dotyczy także pośredniego wydatkowania dochodu na cel statutowy preferowany przez ustawodawcę, oraz w wyroku NSA z dnia 4 stycznia 2006 r.³⁵, w którym sąd wyraził stanowisko odmienne. W uzasadnieniu uchwały NSA opowiedział się za drugim z tych kierunków, kierując się tym, że interpretowane przepisy u.p.d.o.p. odnoszą się dosłownie do lokowania w papiery wartościowe i pomimo tego, że w prawie polskim nie obowiązuje zasada *numerus clausus* papierów wartościowych, to nie można utożsamiać pojęcia „papier wartościowy” z udziałem w spółce

³³ Sygn. II FPS 4/09, CBOSA.

³⁴ Sygn. II FSK 1399/07, CBOSA.

³⁵ Sygn. II FSK 115/05, CBOSA.

z ograniczoną odpowiedzialnością. Na uwagę zasługuje jednak konstatacja sądu, że ustawodawca nie zdefiniował pojęć „dochód przeznaczony” i „wydatkowany”, i że oba te zwroty zostały wyrażone w formie dokonanej. Tym samym odwoływanie się w argumentacji uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 listopada 2000 r. do treści wyrażenia „wydatki” wykorzystanego w art. 16 ust. 1 pkt 8 analizowanej ustawy jako użytego w innej formie było, w ocenie sądu, nieuzasadnione. Użycie wyrażenia „dochód wydatkowany” w formie dokonanej oznacza, że ustawodawca pojęcie „wydatkowanie” rozumie dość wąsko, a więc tylko jako formę ostatecznego i rzeczywistego wydatkowania. Wszelkie inne, pośrednie formy „wydatkowania” dochodu nie będą „wydatkowaniem” ostatecznym i rzeczywistym, a przez to nie będą powodowały utraty prawa do zwolnienia. W tym ujęciu lokowanie to jeszcze nie wydatkowanie ostateczne, ale forma pośrednia wydatkowania. Powiązanie celu z formą dokonaną zwrotu „dochód wydatkowany” oznacza, że wszelkie formy pośrednie, w tym lokowanie dochodu w papiery wartościowe i papiery pieniężne, *a contrario* skutku w postaci utraty prawa do zwolnienia spowodować nie mogą, gdyż nie prowadzą do definitywnej zmiany zadeklarowanego przeznaczenia dochodu.

Powyższy sposób interpretacji spotkał się z krytyką w doktrynie w takim zakresie, w jakim NSA, odwołując się głównie do wykładni językowej, pominął wykładnię celowościową, szczególnie istotną w przypadku przepisów podatkowych, których *ratio legis* to realizacja celów społecznych. W ocenie R. Mastalskiego³⁶ wykładnia analizowanych norm celu społecznego pozwala na zajęcie stanowiska, że wydatkowanie dochodu zwolnionego powinno mieć charakter bezpośredni, a więc rzeczywisty i ostateczny, nie może to być wydatkowanie pośrednie. Artykuł 17 ust. 1e u.p.d.o.p. – pozwalając w sposób pośredni wydatkować środki pieniężne pochodzące ze zwolnienia podatkowego na cele społecznie użyteczne – stanowi wyjątek od reguły bezpośredniego ich wydatkowania na te cele.

Echa tych poglądów odnaleźć można także w aktualnym orzecznictwie. Przy zachowaniu zasady prymatu wykładni językowej w interpretacji prawa podatkowego konieczność zastosowania innych metod wykładni art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p., w tym wykładni celowościowej, wskazał chociażby WSA w Krakowie w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r.³⁷ W ocenie składu

³⁶ R. Mastalski, *Podatek dochodowy od osób prawnych – cele statutowe fundacji – zakup udziałów w spółce handlowej – zwolnienie od podatku. Glosa do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 4/09*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, nr 10, poz. 106.

³⁷ Sygn. I SA/Kr 39/21, CBOSA.

orzekającego nie można bowiem pomijać faktu, że przepisy dotyczące zwolnień podatkowych zostały wprowadzone po to, aby realizować określony cel, który został uznany przez ustawodawcę za istotny. Przy wykładni tych przepisów należy zatem kierować się zasadą efektywności, tzn. dokonać interpretacji przepisu w taki sposób, aby zapewnić jak najlepszą realizację preferowanych przez ustawodawcę zamierzeń³⁸. Jednak w niektórych przypadkach wykładnia celowościowa zwolnień dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit zaczyna nie tyle uzupełniać, ile wręcz dominować nad wykładnią językową. W orzeczeniu NSA z dnia 26 marca 2021 r., dotyczącym możliwości objęcia zwolnieniem od podatku dochodów fundacji przekazywanych w drodze darowizn przez fundację (organizację pożytku publicznego) na rzecz innych podmiotów, które w ramach swoich zadań (celów statutowych) wykonują czynności wpisujące się w sferę działalności społecznie użytecznej określonej statutem fundacji, sąd wyraził pogląd, że dochód przeznaczony na działalność statutową to taki dochód, który nie tylko jest wydatkowany na cel określony w statucie, ale jest również realizowany z bezpośrednim udziałem podmiotu korzystającego ze zwolnienia podatkowego, pomimo tego – zdaniem NSA – że wykładnia językowa omawianego przepisu nie uzasadnia w sposób jednoznaczny powyższego stanowiska. Tylko w taki sposób, uwzględniając wynik wykładni celowościowej i systemowej wewnętrznej, należy bowiem odkodowywać znaczenie zwrotu „działalność statutowa”, użytego w wykładanym przepisie, którego adresatem nie może być inny podmiot od tego, który korzysta z owego zwolnienia podatkowego³⁹.

Jaskrawym przykładem orzeczenia, w którym dla ustalenia zakresu zwolnienia z opodatkowania dochodów podmiotów non profit w miejsce wykładni językowej zastosowano kombinację innych rodzajów wykładni, jest wyrok NSA z dnia 10 listopada 2020 r.⁴⁰ W tym wyroku sąd najpierw stwierdził, że „dochody stowarzyszenia przeznaczone na pożyczkę na cele budowy przedszkola nie korzystają ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych zarówno na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4, jak i art. 17

³⁸ W prawie unijnym i międzynarodowym można mówić w tym kontekście o tzw. dyrektywie *effet utile*, czyli takiej wykładni celowościowej, która prowadzi do pełnej i efektywnej realizacji celów prawa – B. Kuźniacki, *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła. Alokacja dochodu czy przeciwdziałanie nadużyciom międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego?*, Warszawa 2022, s. 151.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 26 marca 2021 r., sygn. II FSK 3206/18, CBOSA.

⁴⁰ Sygn. II FSK 1852/18, CBOSA.

ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p., a tym samym cel wydatkowania tych dochodów nie odpowiada celowi wskazanemu zarówno w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., jak i w art. 4 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie”. Stwierdzenie to uzasadnił tym, iż „udzielanie pożyczki innemu podmiotowi, w tym prowadzącemu w perspektywie preferowaną działalność oświatową, nie jest wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i nie może stanowić celu statutowego skarżącego stowarzyszenia. Wydatki w tym zakresie nie mogą więc być objęte zwolnieniem podatkowym ukonstytuowanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.”. Tezy te są kontrowersyjne i w naszej opinii wynikają z zastosowania przez NSA błędnej wykładni przedmiotowych przepisów.

Kontrowersyjność tez NSA oraz wadliwość zastosowanej przez ten sąd wykładni wynika przede wszystkim z dwóch związanych ze sobą aspektów rozumowania NSA. Po pierwsze, zauważył on, że „zgodnie z utrwalonym stanowiskiem judykatury przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, zatem stosowane muszą być w sposób ścisły. Odnosząc to stwierdzenie do sprawy niniejszej, należy podnieść, że wymóg ten w równym stopniu dotyczy sformułowania ustawy, jak też wymienionych w statucie rodzajów statutowej działalności określonego podmiotu”. Była to niejako teza wyjściowa, która ukształtowała dynamikę całego dalszego wywodu interpretacyjnego. Po drugie, NSA zastosował w bardzo nietypowym celu i w nietypowy sposób wykładnię celowościową, tj. nie dla potwierdzenia, wzmocnienia lub weryfikacji rezultatów wykładni językowej, której *de facto* w ogóle nie zastosował w odpowiedni sposób, lecz dla dalszego zawężenia znaczenia interpretowanych przepisów – dalszego, czyli już wcześniej zawężonego wykładnią zawężającą. Otóż NSA wskazał, iż zwolnienie podatkowe stanowi instrument, za pomocą którego ustawodawca wspiera i ułatwia realizację preferowanych przez niego celów społecznych, wskazanych enumeratywnie w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Tym samym zwolnienie to powinno realizować cel założony i preferowany przez ustawodawcę. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiągniętych przez podmioty realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p.

Powyższe rozważania ukazują, że w wyniku podwójnego zawężenia znaczenia interpretowanych przepisów, najpierw wykładnią zawężającą, a następnie wykładnią celowościową, NSA doszedł do wniosku, że cel statutowy organizacji pożytku publicznego musi być realizowany bezpośrednio przez tę organizację, nawet jeśli wymóg bezpośredniości nie wynika wprost z art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.

Zaczynając od kwestii fundamentalnej, NSA oparł się na błędnych poglądach judykatury⁴¹, zgodnie z którymi przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, stosowane muszą być zatem w sposób ścisły. Pogląd ten nie wydaje się trafny i nie bierze pod uwagę elementów konstrukcji podatku i jego funkcjonowania w polskim systemie prawa. Mianowicie art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁴², z którego wywodzi się powołaną przez NSA zasadę powszechności opodatkowania, stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jak słusznie wskazuje W. Nykiel: „[z]e zwrotu »określonych w ustawie« wynika, że podatnik jest zobowiązany do uiszczenia prawidłowo ustalonej kwoty podatku, nie niższej, niż wynikająca z ustawy, ale i nie wyższej, a więc uwzględniającej między innymi ulgi i zwolnienia”⁴³. Bez wyraźnych podstaw prawnych nie można zatem pozbawiać podatnika, np. organizacji pożytku publicznego, ważnego prawa (uprawnienia) przyznanego mu przez ustawodawcę, np. zwolnienia z opodatkowania dochodów w części przeznaczonych na wskazaną w ustawie działalność statutową. Jak dalek trafnie konstatuje W. Nykiel, takich ograniczeń już na pewno nie powinny wprowadzać, w drodze nieuprawnionych zabiegów interpretacyjnych, organy stosujące prawo, jeśli ustawa wyraźnie nie przewiduje takich ograniczeń. Niestety, obecnie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej z reguły tak czynią, znajdując niekiedy wsparcie w orzecznictwie Naczelnego Sądu

⁴¹ W zakresie zwolnienia z opodatkowania dochodów organizacji non profit wskazać można przykładowo wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 października 2020 r., sygn. I SA/Sz 587/20 (nieprawomocny), CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 21 października 2020 r., sygn. I SA/Go 298/20 (nieprawomocny), CBOSA; wyroki NSA: z dnia 6 marca 2019 r., sygn. II FSK 839/17, CBOSA; z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3595/16, CBOSA.

⁴² Dz.U. Nr 78, poz. 483.

⁴³ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 72.

Administracyjnego⁴⁴. Mimo upływu około 20 lat od obserwacji W. Nykiela o błędnej wykładni ulg i zwolnień podatkowych stosowanej przez organy podatkowe w Polsce niewiele się zmieniło. Potwierdza to omawiany wyrok NSA z dnia 10 listopada 2020 r.

Na szczęście tezy o błędności powyższego podejścia interpretacyjnego można odnaleźć nie tylko w niektórych orzeczeniach NSA, ale i w jurysprudencji Sądu Najwyższego i poglądach klasyków wykładni prawa w Polsce. Warto tu zauważyć stanowisko L. Morawskiego, który wskazał, iż „zasadniczo dopuszczalna jest wykładnia zawężająca obowiązków obywateli, a także wszelkich przepisów ograniczających przysługujące im prawa i wolności”⁴⁵. Podobnie wypowiada się Sąd Najwyższy, zauważając, że wszelkie okoliczności, które ograniczają prawa „należy interpretować ściśle, a nawet zawężająco”⁴⁶. Nie dziwi więc, że orzecznictwo nie tylko Sądu Najwyższego, ale i Trybunału Konstytucyjnego, a nawet NSA podkreśla zasadę zakazu wykładni zwężającej praw i wolności obywatelskich⁴⁷. Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnia wspomniany zakaz zasadą demokratycznego państwa prawnego⁴⁸. Sąd ten wskazuje kategorycznie, iż wszelkiego rodzaju przepisy przyznające ulgi i zwolnienia, na przykład podatkowe, podlegają zakazowi wykładni zwężającej, ponieważ przyznają obywatelom prawa (tutaj: do ulg lub zwolnień podatkowych). W uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r.⁴⁹ możemy przeczytać, że „[w] odniesieniu do prawa podatkowego należy odnotować zasadę interpretacyjną zakazującą zwężającej interpretacji przepisów przyznających uprawnienia”. Jak stwierdza klasyk wykładni prawa podatkowego – B. Brzeziński, do takich przepisów zalicza się z całą pewnością „przepisy przewidujące zwolnienie podatkowe”⁵⁰.

⁴⁴ Ibidem, s. 73.

⁴⁵ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 208.

⁴⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2003 r., sygn. III RN 95/02, „Wokanda” 2004/2/19. Wyrok dotyczył prawa prasy.

⁴⁷ Zob. na przykład wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 1996 r., sygn. III ARN 58/95; uchwała NSA z dnia 16 listopada 1998 r., sygn. OPS 9/98, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1999, nr 1/10; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2003 r., sygn. III CZP 8/03, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Prac” 2001, nr 1/1.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2006 r., sygn. I OPS, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2006, nr 3/69.

⁴⁹ Sygn. FPS 9/03.

⁵⁰ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 33; por. idem, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 124.

Przedstawione powyżej poglądy judykatury i doktryny pozwalają stwierdzić, że teza NSA o tym, iż „przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, zatem stosowane muszą być w sposób ścisły”, nie ma dostatecznego oparcia w polskim dorobku naukowym i orzecznictwym w zakresie wykładni prawa. Jest to przykład zastosowania wykładni przepisów prawa podatkowego w sprzeczności z zasadą zakazu wykładni zawężającej przepisy przyznające zwolnienie podatkowe, co pośrednio naruszyło także zasadę demokratycznego państwa prawa – fundamentalną zasadę prawa w Polsce. Było to także pośrednim naruszeniem art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym: „[n]akładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Konstytucja RP przyznaje więc wyłączne prawo ustawodawcy i wyłącznie w formie ustawy, m.in. w odniesieniu do kształtowania sfery zwolnień podatkowych w Polsce. Takich uprawnień nie może usurpować sobie żaden sąd lub organ podatkowy w drodze wykładni zawężającej zakres zastosowania zwolnienia podatkowego. Zwolnienia podatkowe „są ściśle związane z podmiotem i przedmiotem podatku i nie występują w oderwaniu od tych elementów konstrukcji podatku. W związku z tym uzasadnione jest twierdzenie, że są one wtórnym, niesamoistnym elementem konstrukcji podatku”⁵¹. Konstytucja RP nie pozwala zatem na modyfikację zakresu zwolnień podatkowych poprzez ich ograniczenie podmiotowe lub przedmiotowe (zawężenie) w drodze wykładni zawężającej, tak samo jak nie pozwala na to w stosunku do innych przepisów kształtujących elementy konstrukcyjne podatku, czyli podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Naczelnny Sąd Administracyjny zmienił *de facto* znaczenie treści interpretowanych przepisów poza granicami wykładni wyznaczonymi treścią przepisów konstytucyjnych. Ponadto NSA uzasadnił dalsze zawężenie zastosowania zwolnienia dochodu organizacji pożytku publicznego poprzez rzekomą wykładnię celowościową. Było to nieuprawnione i nieprawidłowe zastosowanie wykładni celowościowej. Nieuprawnione, ponieważ zostało dokonane w celu odbiegnięcia od wyniku wykładni językowej (brak wymogu bezpośredniości realizacji celu statutowego w treści art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.), a tymczasem wykładnia celowościowa nie może odbiegać od

⁵¹ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 19.

treści prawa podatkowego w celu stworzenia zobowiązania podatkowego dla podatnika⁵². Nieprawidłowe, gdyż było zastosowane rzekomo dla zapewnienia realizacji celu założonego przez ustawodawcę, czyli wspierania i ułatwiania realizacji preferowanych celów społecznych, wskazanych enumeratywnie w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., np. wspieranie działalności oświatowej poprzez wspieranie budowy przedszkola, podczas gdy dla NSA nie miało znaczenia – celowościowo – że dochody organizacji pożytku publicznego przeznaczone były na pożyczkę na cele budowy przedszkola i że pieniądze z tej pożyczki mogły być wykorzystane tylko w tym celu. Otóż NSA stanowczo stwierdził, iż bez znaczenia pozostaje to, że umowa pożyczki zastrzega ograniczony cel wykorzystania pożyczki wyłącznie do finansowania budowy przedszkola oraz że strony ustaliły regulacje gwarantujące realizację celu wydatkowania tych środków w postaci rozwiązania umowy pożyczki i postawienia wszystkich należności w stan natychmiastowej wymagalności, zabezpieczone wystawionym wekslem *in blanco* oraz zawartą umową przedwstępną poddziejawy. Udzielenie pożyczki przez stowarzyszenie nie wchodzi w zakres działalności oświatowej, a należy mu przypisać komercyjny, odpłatny charakter, co w sposób oczywisty wynika z istoty umowy pożyczki. Innymi słowy, dla NSA nie miało znaczenia to, że dochody organizacji pożytku publicznego były przeznaczone na realizację jej celów statutowych, objętych zwolnieniem z opodatkowania zgodnie z treścią art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., gdyż umowa pożyczki, na rzecz której zostały przekazane, zastrzegała, iż mogą być wykorzystane tylko do finansowania budowy przedszkola. Irrelevantne było więc to, czy przedszkole zostanie wybudowane i cel ustawodawcy zostanie zrealizowany przy intencjonalnym wsparciu podatkowym w postaci zwolnienia z opodatkowania. Dla NSA miało natomiast znaczenie to, że cel statutowy nie zostałby zrealizowany bezpośrednio przez organizację pożytku publicznego, lecz pośrednio przez inny podmiot, dzięki pożyczce udzielonej przez tę organizację. Sąd ten nie wziął więc pod uwagę, że gdyby nie dochody organizacji pożytku publicznego przekazane w postaci pożyczki, to nie doszłoby do budowy przedszkola.

Z powyższej analizy można wysnuć wniosek, że dla NSA nie liczyły się ani treść, ani kontekst, ani cel interpretowanych przepisów, lecz

⁵² Zob. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 109; M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18.

udowodnienie z góry przyjętej tezy o tym, że zwolnienia podatkowe podlegają wykładni zawężającej, która z kolei nie pozwala na realizację celów statutowych organizacji pożytku publicznego w sposób pośredni bez utraty prawa do zwolnienia z opodatkowania dochodu tej organizacji. Analizowany wyrok jest egzemplifikacją odwrócenia sekwencji rozumowania sądu: najpierw podjęta została decyzja – dochody nie są zwolnione, następnie zaś wyszukana została prowadząca do niej ścieżka interpretacyjna⁵³ – wykładnia zawężająca zwolnień podatkowych wsparta wykładnią quasi-celowościową. Decyzja ta wynikła z argumentu uwzględniającego konsekwencje faktyczne, empirycznie identyfikowalne, które według sądu nie powinny wystąpić, gdyż są niepożądane przez sąd⁵⁴ – wspieranie przez organizację pożytku publicznego budowy przedszkola poprzez udzielenie w tym celu pożyczki. Gdyby wszystkie sądy dokonywały takiej wykładni zwolnień dochodów organizacji pożytku publicznego, społeczny cel ustawodawcy zostałby w istotnym stopniu zniweczony, a w Polsce m.in. byłoby znacznie mniej przedszkoli. Obserwacja ta, ukazująca absurd i skalę wadliwości rozumowania zastosowanego przez NSA w wyroku z dnia 10 listopada 2020 r., jest idealnym zwieńczeniem krytycznej analizy tego wyroku.

Wskazane zaburzenia stosowania, w zakresie interpretacji regulacji obejmujących zwolnienia podatkowe dochodów organizacji non profit, utrwalonej hierarchii zasad wykładni przepisów prawa podatkowego poprzez marginalizację wykładni językowej, są pochodną dokonanej w 2004 r. roku nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wprowadzenia kategorii lokowania dochodów. Spowodowało to powstanie chaosu interpretacyjnego⁵⁵, związanego głównie z odebraniem tej zmiany (będącej efektem konkretnego stanu faktycznego) jako zakłócenia

⁵³ Zob. *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, red. T. Stawecki, J. Winczorek, LEX 2014, część I „Inspiracje”, podrozdział 4.3 z referencją do B. Tripković, *A Constitutional Court in transition: Making sense of constitutional adjudication in postauthoritarian Serbia*, [w:] *Constitutional Courts as Positive Legislators. A Comparative Law Study*, red. A.R. Brewer-Carias, Cambridge 2011, s. 754, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2596565>

⁵⁴ Zob. K. Płeszka, *Uzasadnienie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje*, Kraków 1996, s. 76–77, 101–103; idem, *Następstwa decyzji w sądowym stosowaniu prawa*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 12, s. 69–70.

⁵⁵ W doktrynie można spotkać zdanie przeciwne, widzące w rzeczonyj nowelizacji wyjaśnienie wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych w zakresie lokowania środków pieniężnych mających pokrycie w dochodzie przeznaczonym na preferowane przez ustawodawcę cele – *Podatek od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, Warszawa 2019.

wypracowanego w drodze ewolucji modelu dwustopniowego zwolnienia dochodu z podatku – jego przeznaczenia i następczego wydatkowania. Jak wskazują omawiane wyżej wyroki sądów administracyjnych, poszukiwania w tym modelu miejsca dla lokowania dochodu⁵⁶ z jednej strony poszły w kierunku próby uznania lokowania za samodzielne zdarzenie znajdujące się na osi czasu między deklaracją o przeznaczeniu uzyskanego dochodu a jego faktycznym wydatkowaniem, z drugiej zaś za podtyp wydatkowania⁵⁷ dzielący się na lokowanie zrównane z wydatkowaniem na cele statutowe objęte zwolnieniem (w tym zakresie, w jakim lokowanie mieści się w ramach art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p.) oraz na wydatkowanie dochodu na cele nieobjęte preferencjami (w takim zakresie, w jakim nie mieści się w formach przewidzianych w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p.). Dodatkowo ustawowa lista możliwych (bez utraty zwolnienia) form lokowania dochodu zainicjowała dyskusję o dopuszczalności, w kontekście zwolnienia podatkowego, tzw. pośredniej możliwości realizacji celu statutowego.

Tymczasem wprowadzenia do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulacji o lokowaniu dochodu organizacji non profit nie można traktować jako zmiany dotychczasowych warunków zastosowania zwolnienia, lecz jako rozszerzenie jego zakresu. Przed wszystkim należy wskazać, że kwestia bezpośrednio i pośrednio przekazania dochodu na cele statutowe (czy inaczej ujmując – realizacji lub udziału w realizacji celu statutowego) została jednoznacznie rozstrzygnięta przez ustawodawcę wraz z wejściem w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawodawca podtrzymał bowiem w niej rezygnację z wymogu bezpośrednio przekazania czy wydatkowania dochodu, której dokonał z dniem 1 stycznia 1990 r., wraz z nowelizacją art. 9 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Symptomatyczne jest tu także stanowisko Ministerstwa Finansów⁵⁸ dotyczące zwolnienia z podatku dochodów fundacji, rozstrzygające pojawiające się

⁵⁶ Odwołując się do językowego znaczenia słowa „lokować” (od łac. *locatio*), WSA w Wrocławiu w wyroku z dnia 15 listopada 2012 r., sygn. I SA/Wr 1022/12, CBOSA, uznał, że pojęcie to oznacza umieszczenie, przeniesienie w inne miejsce.

⁵⁷ Jak wskazuje A. Mariański, ustawodawca z dniem 1 stycznia 2004 r. zmodyfikował pojęcie wydatkowania. W tym też znaczeniu każde przeniesienie posiadania środków finansowych będzie wydatkowaniem. Można jednak wydatkować na cele, z którymi wiąże się zwolnienie, albo na inne cele, które skutkują utratą zwolnienia – A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, A. Mariański, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2016, art. 17, Lex.

⁵⁸ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 16 marca 1995 r. o symbolu PO 4/P-722-265/95.

w pierwszych latach funkcjonowania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wątpliwości, czy sformułowanie „których celem statutowym jest działalność” należy rozumieć w ten sposób, że zwolnienie określone w tym przepisie ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do tych fundacji, które w sposób bezpośredni prowadzą działalność np. oświatową czy kulturalną, czy także do tych, które przyczyniają się w sposób pośredni do jej prowadzenia przez powołane do tego celu wyspecjalizowane placówki, tj. wspierają tę działalność. W ocenie Ministerstwa Finansów przez pojęcie „których celem statutowym jest działalność” należy rozumieć nie tylko bezpośrednie prowadzenie przez fundację np. placówki oświatowej czy kulturalnej, lecz także wspieranie takiej działalności, jeżeli wynika to wprost z zatwierdzonego przez fundatora statutu. Zwrócić należy uwagę, że Ministerstwo Finansów – słusznie – nie pokusiło się o próbę konstruowania listy dopuszczalnych form wsparcia (darowizny, pożyczki, dotacje, nieodpłatne świadczenia etc.) ani nie wymagało, aby forma ta także wynikała z treści statutu. Wystarczający był fakt, że statut przewiduje możliwość wspierania działalności statutowej. Podobne stanowisko znaleźć można w doktrynie wskazującej, że zwolnienie „dochodu będzie miało miejsce także w sytuacji jego wydatkowania na wspieranie działalności statutowej, realizowanej przez inny podmiot. Może to być np. dofinansowanie innej fundacji bądź klubu naukowego, o ile realizują one zadania wskazane w statucie organizacji, która przeznaczająca swój dochód na te cele”⁵⁹.

Potwierdzony przez Ministerstwo Finansów brak ograniczenia formy realizacji celu ma także wymiar praktyczny. Oczywiście jest, że realizacja celów preferowanych przez ustawodawcę powinna być racjonalna. Nie chodzi bowiem o to, aby stwarzać zachęty podatkowe dla jakiegokolwiek wydawania uzyskanych środków w ramach ustawowo określonych celów, lecz do takiego, które przyniesie jak największą korzyść społeczną. Tak należy odczytywać zniesienie, znanego w poprzednich rozwiązaniach legislacyjnych, przymusu wydatkowania dochodu na cele statutowe w roku jego uzyskania lub roku następnym. Podatnik uzyskał prawo do wyboru momentu (jego zdaniem najbardziej odpowiedniego z wielu punktów widzenia, także finansowego) wydatkowania i realizacji celu statutowego bez presji czasowej. Teoretycznie termin wydatkowania nie jest ustawowo ograniczony,

⁵⁹ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2010, s. 780–781; zob. też *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2022*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, wyd. 19, art. 17, Legalis.

jednak w praktyce orzeczniczej⁶⁰ dokonuje się oceny działalności podatnika i zbytnie (nieadekwatne do zaistniałej sytuacji) zwlekanie z drugą fazą realizacji celu statutowego, tj. wydatkowaniem nań dochodu, może spotkać się z negatywną reakcją organów podatkowych. Niemniej jednak w wielu przypadkach, szczególnie tych, w których realizacja celu związana jest z inwestowaniem w infrastrukturę – czy to wprost wymienioną w ustawie (drogi, sieci telekomunikacyjne), czy też niezbędną do realizacji wskazanego w ustawie celu (np. infrastruktura sportowa), proces wydatkowania może być rozciągnięty w czasie. Odroczone może być także moment jego inicjacji. W tych sytuacjach optymalnym rozwiązaniem może być finansowanie (bezzwrotne lub zwrotne) inwestycji już prowadzonej lub przygotowanej przez inny podmiot.

Dostrzega to też praktyka interpretacyjna organów podatkowych. Jak wskazuje Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 11 października 2016 r.⁶¹, realizacja celów statutowych może następować również pośrednio, np. w drodze finansowania innych podmiotów. Oznacza to, że przeznaczenie dochodów na takie finansowanie jest wydatkowaniem na cele działalności statutowej organizacji pożytku publicznego. W takiej sytuacji udzielenie przez organizację pożytku publicznego pożyczki podmiotowi, który przeznaczy udostępnione środki na cele tożsame z działalnością statutową pożyczkodawcy, jest przeznaczeniem i wydatkowaniem środków na cele działalności statutowej, spełniającym przesłanki do zastosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p. Takie rozumienie interpretowanych przepisów potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 25 lipca 2016 r.⁶², wskazując, iż w przypadku wątpliwości odnoszących się do kwestii, czy pod pojęciem „których celem statutowym jest działalność” należy rozumieć, że „zwolnienie określone w tym przepisie ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do tych podmiotów, które w sposób bezpośredni prowadzą działalność, np. w zakresie wspierania działalności klubów sportowych, czy też przyczyniają się w sposób pośredni do jej prowadzenia przez inne jednostki, należy wskazać, że przez pojęcie to należy rozumieć nie tylko bezpośrednie wydatkowanie tych środków przez podatnika, lecz także wspieranie takiej działalności prowadzonej przez inne podmioty. W konsekwencji zwolnienie

⁶⁰ Na przykład wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 lipca 2014 r., sygn. I SA/Gd 253/14, CBOSA.

⁶¹ Sygn. 1462-IPPB5.4510.844.2016.1.MR.

⁶² Interpretacja nr ITPB3/4510-293/16/MJ.

dochodu z opodatkowania będzie miało miejsce także w sytuacji jego wydatkowania na wspieranie działalności, realizowanej przez inny podmiot. [...] Można więc wywieść, że w tak definiowanej działalności mieszczą się zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie działania podejmowane w określonym celu lub zakresie”.

Wymóg, aby wspieranie preferowanej działalności wynikało wprost z zatwierdzonego przez fundatora statutu, pojawia się także w orzecznictwie⁶³. Jest to jednak dyskusyjna próba obwarowywania „pośredniości” dodatkowymi warunkami, nieznanymi umocowania w treści ustawy.

Skoro od 1 stycznia 1995 r. żadna zmiana legislacyjna, w tym wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 17 ust. 1e oraz ust. 1f, nie przywróciła kryterium bezpośredniości realizacji celu statutowego, to jego doszukiwanie się w drodze wykładni można traktować jako działanie *contra legem*, tj. zastępowanie ustawodawcy, niezależnie od intencji i próby budowania argumentacji odwołującej się do celowości danego zwolnienia⁶⁴. W ocenie autorów nie można takich skutków wywodzić z treści art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., dotyczącego specyficznych rodzajów wydatków, jakimi są zarówno nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji celów statutowych, jak i opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Czym innym jest bowiem bezpośrednia realizacja celu statutowego (poprzez bezpośrednie wydatkowanie nań środków), a czym innym nabycie środka trwałego, który z kolei ma być w bezpośrednim związku z realizacją celów preferowanych przez ustawodawcę.

⁶³ Na przykład NSA w wyroku z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1461/21, CBOSA, stwierdził, że „pojęcie cel statutowy to nie tylko bezpośrednie prowadzenie przez organizację jakiejś działalności, lecz także wspieranie takiej działalności, o ile wynika to wprost ze statutu. Działanie faktyczne organizacji (także jako osoby prawnej), polegające np. na doraźnie udzielonej pomocy społecznej, prowadzonych szkoleniach, nie będzie usprawiedliwiać przyjęcia, że działania takie mieszczą się w jej statutowych celach, jeżeli w tym podstawowym akcie prawa wewnętrznego organizacji działania takie nie zostały uwzględnione jako jej cel”.

⁶⁴ Jak podkreślił NSA w wyroku z dnia 6 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 537/19, CBOSA: „w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 20 listopada 2000 r., o sygn. akt FPS 9/00, stwierdzono, że wprawdzie art. 17 ust. 1b PDOPrU nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłyby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiągniętych przez jednostki realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 PDOPrU”.

Przy interpretacji art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. nie można także zapominać, że przepis ten – wskazujący dopuszczalne formy tzw. lokowania – za punkt odniesienia bierze podatników przeznaczających (a nie wydatkujących) dochody na cele statutowe, wskazując, że zawarte w nim zwolnienie stosuje się również w przypadku określonego lokowania dochodów. Lokowanie odniesiono zatem nie do drugiego etapu (tj. wydatkowania), ale do fazy przeznaczenia dochodu na cele statutowe. Przepis ten należy interpretować przy wzięciu pod uwagę treści art. 17 ust. 1f u.p.d.o.p. (wprowadzonego w tym samym czasie co art. 17 ust. 1e), zgodnie z którym zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1. Zakładając racjonalność ustawodawcy, odrzucić trzeba tezę, że norma zawarta w ust. 1f odnosić się miała do dochodów organizacji non profit uzyskanych przez nie z lokowania uprzednio uzyskanego dochodu (dochody z odsetek, dochody ze zbycia czy umorzenia papierów wartościowych, a także jednostek inwestycyjnych). Objęte są one bowiem – tak jak dochody ze wszystkich innych źródeł – normami wynikającymi z art. 17 ust. 1 pkt 4 i 6c oraz art. 17 ust. 1b pkt 2, więc art. 17 ust. 1f byłby w takiej sytuacji *superflum*. Sens art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. należy zatem odczytywać jako obejmujący sytuację („zwolnienie stosuje się również”), w której podatnicy o określonych, preferowanych celach statutowych nie przeznaczają uzyskanych w danym roku podatkowym dochodów na realizację tych celów, lecz – głównie z powodów ekonomicznych, w celach tezauryzacji – przeznaczają środki na nabycie papierów wartościowych, instrumentów finansowych etc. Ustawodawca uznał, że katalog dopuszczanych uprzednio możliwości tezauryzacji, ograniczający się – i to na zasadzie akceptowanej praktyki – głównie do bezpiecznych produktów bankowych (rachunek oszczędnościowy, lokata etc.), powinien zostać rozszerzony. Bez wyraźnej zmiany ustawowej na zasadach analogii byłoby to niemożliwe, gdyż prowadziłoby do zmiany zakresu opodatkowania bez ustawowej podstawy prawnej, naruszając tym samym art. 217 Konstytucji RP. Jak wskazywano w doktrynie⁶⁵, nie należy utożsamiać lokaty bankowej z nabyciem papierów wartościowych, a to z tego powodu, że w pierwszym wypadku nie traci się prawa do wypracowanego dochodu (środków pieniężnych), w drugim zaś następuje nabycie, czyli zamiana środków pieniężnych na ułomne prawo płynące „z papieru”.

⁶⁵ G. Borkowski, M. Piłaszewicz, *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01*, „Glosa” 2002, nr 10, s. 37–43.

Dopuszczając zatem możliwość lokowania w przewidzianych ustawą formach, ustawodawca nie zmodyfikował dwustopniowego modelu zwolnienia dochodu z podatku (przeznaczenie – wydatkowanie) poprzez wprowadzenie elementu pośredniego, lecz go uzupełnił, a wręcz – inspirując się przykładem Fundacji Rozwoju Nauki Polskiej – rozszerzył. Ze zwolnienia mogą bowiem od tego czasu korzystać także podmioty, które, mając odpowiednio określone cele statutowe, nie decydują się na natychmiastowe przeznaczenie uzyskanych dochodów na realizację tych celów statutowych, lecz na ich – enumeratywnie wskazane w ustawie – ulokowanie (tezauryzację). Lokowanie nie jest zatem formą czy podtypem wydatkowania.

5. PODSUMOWANIE

Niejako automatyczne stosowanie przez znaczną część judykatury zasady, w myśl której przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, w procesie stosowania prawa interpretowane muszą być zatem w sposób ścisły, a wręcz zawężający, jest obecnie jedną z największych bolączek praktyki polskiego prawa podatkowego. Stoi bowiem w sprzeczności z fundamentalnymi zasadami i wartościami konstytucyjnymi, na jakich powinien opierać się system podatkowy, wypaczając sens, cel i funkcje wprowadzania rozwiązań przewidujących określone zwolnienia podatkowe. Taki stan rzeczy narusza podstawowe reguły relacji państwo–obywatel, wynikające z zasady pewności prawa oraz zasady zaufania obywateli wobec państwa i prawa. Oczywiście konsekwencją wykładniczej ingerencji w treść przepisu podatkowego jest wykraczanie zarówno organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych poza przyznaną im sferę kompetencji i tworzenie prawa zamiast jego stosowanie w prawidłowy sposób. To z kolei prowadzi do sytuacji, w której obywatel, np. pragnący skorzystać ze zwolnienia czy ulgi podatkowej, nie ma pewności, jaka treść przepisu znajdzie zastosowanie w jego indywidualnej sytuacji: a) czy ta wynikająca z treści przepisów poddanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej, b) czy wyinterpretowana przy zastosowaniu wykładni zawężającej, c) czy też będąca efektem próby odkodowania przez interpretatora celu wprowadzenia tego przepisu, a może – jak ma to miejsce przy stosowaniu regulacji w zakresie zwolnienia z opodatkowania dochodów organizacji non profit – d) będąca kompilacją efektów wszystkich powyżej wskazanych metod z najmniejszym uwzględnieniem tej wskazanej w literze (a) powyżej. Próby zastępowania ustawodawcy za

pomocą szczególnych metod wykładni prowadzić mogą w zasadzie tylko do jednego – dalszego pogłębienia kryzysu jakości prawa podatkowego. Ufam, że niniejsze opracowanie będzie odebrane przez sądy administracyjne jako sygnał do refleksji nad wykładnią przepisów przyznających ulgi i zwolnienia podatkowe w Polsce. W szczególności naszym celem było podważanie paradygmatu części orzecznictwa o słuszności i trafności stosowania wykładni zawężającej ulg i zwolnień podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

- Borkowski G., Piłaszewicz M., *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01, „Glosa” 2002, nr 10.
- Brzeziński B., *Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 4.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007.
- Frydrych F., *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5.
- Grzybowski M., *Finansowoprawne granice wolności organizacji pozarządowych*, „Glosa” 1999, nr 3.
- Jamróży M., Główka A., *Czy dochód uzyskiwany przez okręgową izbę lekarską z działalności gospodarczej może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 PODOPrU*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 11.
- Jendraszczyk M., *Przychody podatnika, którego celem statutowym jest pomoc społeczna, a zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 5.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2022*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, wyd. 19, Legalis.
- Krajewska A., Nowak-Piechota A., Wilk M., Żurawiński J., Mariański A., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2016, Lex.
- Kuźniacki B., *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła. Alokacja dochodu czy przeciwdziałanie nadużyciom międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego?*, Warszawa 2022.
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15–42*, Warszawa 2022, LEX.
- Mariański A., *Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, Legalis.
- Mariański A., *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01 oraz do uchwały NSA z 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, „Glosa” 2003, nr 1.
- Mastalski R., *Podatek dochodowy od osób prawnych – cele statutowe fundacji – zakup udziałów w spółce handlowej – zwolnienie od podatku. Glosa do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r.*, II FPS 4/09, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, nr 10.

- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Nykiel W., *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2010.
- Płeszka K., *Następstwa decyzji w sądowym stosowaniu prawa*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 12.
- Płeszka K., *Uzasadnienie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje*, Kraków 1996.
- Podatek od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Warszawa 2019.
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *obracać*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obraca%C4%87.html> (dostęp: 1.12.2022).
- Szymocha M., *Utrata prawa do zwolnienia na cele statutowe – podatek dochodowy od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 10.
- Tripković B., *A Constitutional Court in transition: Making sense of constitutional adjudication in postauthoritarian Serbia*, [w:] *Constitutional Courts as Positive Legislators. A Comparative Law Study*, red. A.R. Brewer-Carias, Cambridge 2011, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2596565>
- Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, red. T. Stawecki, J. Winczorek, LEX 2014.
- Zagórski M., *Zwolnienie dochodów przeznaczonych na cele statutowe na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 6.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

AN ATTEMPT TO DISPEL THE INTERPRETATIONAL CHAOS AROUND TAX EXEMPTIONS ON THE INCOME OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Summary. The article tries to demonstrate the fallacy of applying a restrictive interpretation. This attempt takes place on the basis of the restrictive interpretation of exemption from corporate income tax of income earned by non-profit organisations, as applied by the tax authorities and administrative courts. To this end, a critical analysis of the interpretative chaos concerning the manner of allocating income for statutory purposes is undertaken by the authors. The analysis of the relevant jurisprudence of the administrative courts shows that the courts often apply the so-called interpretative shortcuts, reaching conclusions without convincing justification of the interpretative claim. As a result, the correct interpretation of tax law is replaced by intuitive findings by the courts. Such approach is mainly based on the necessity to apply a restrictive interpretation of provisions on tax reliefs and exemptions, which has no sufficient justification in the Polish legal system.

Keywords: restrictive interpretation, tax exemptions, non-profit organisations

Agata Ćwik-Bury* 

„PUSTE FAKTURY” W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG. KILKA UWAG

Streszczenie. Artykuł podejmuje problematykę „pustych faktur” w podatku od towarów i usług, związanych z oszustwami i nadużyciami podatkowymi – pojęcia niezdefiniowanego w przepisach prawa podatkowego, niefunkcjonującego we wspólnym obszarze podatku od wartości dodanej, a wypracowanego w krajowym orzecznictwie sądowym. Autorka prezentuje stosowany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym sposób rozumienia pojęcia „pustych faktur”, wskazując jednocześnie, jakie czynniki uznać należy za decydujące w procesie jego odkodowania. Rozważa także implikacje wystawiania i wprowadzania „pustych faktur” do obrotu prawnego w aspekcie prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Słowa kluczowe: puste faktury, VAT, oszustwa i nadużycia podatkowe, podatek naliczony, dobra wiara

1. WPROWADZENIE

Przedmiotem rozważań niniejszej publikacji jest stosowanie na gruncie krajowego podatku od towarów i usług wyrażenia „puste faktury”¹, związanego z oszustwami i nadużyciami w tym podatku, którego konstrukcja

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

¹ Dalej także: tzw. puste faktury.

sprzyja sprzecznej z prawem aktywności podatników VAT. Pojęciem tym określane bywają również faktury, o których mowa w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług², z nienależnie wykazany podatkim VAT, wystawione przez podatnika działającego w dobrej wierze, także wówczas, gdy jego działanie nie wiązało się z oszustwem podatkowym³, co jednak pozostaje poza zakresem rozważań.

Podjęta w publikacji problematyka „pustych faktur” koresponduje z prawem do odliczenia podatku naliczonego i koncepcją dobrej wiary. Tymczasem wyrażenie „puste faktury” nie zostało zdefiniowane w prawie podatkowym, a jego odkodowanie następuje na płaszczyźnie stosowania prawa w orzecznictwie sądowym, bywa też przedmiotem rozważań w doktrynie. Podstawowe trudności w precyzyjnym zdefiniowaniu pojęcia „pustych faktur” wynikają zatem z faktu, że odnosząca się do nich terminologia nie ma charakteru normatywnego, a jej odkodowanie uzależnione jest od oceny ustalonego w sprawie stanu faktycznego. W konsekwencji tym samym pojęciem określa się faktury stwierdzające różne stany faktyczne.

Mając na uwadze powyższe, uporządkowanie zagadnienia „pustych faktur” w aspekcie wypracowanego w orzecznictwie sposobu rozumienia tego pojęcia wydaje się nie tylko celowe, a także konieczne.

Publikacja stanowi zatem element dyskursu prawniczego toczącego się przede wszystkim na płaszczyźnie stosowania prawa przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Posługując się metodą empiryczną, za podstawowy materiał badawczy przejęto orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych, operujące pojęciem „pustych faktur” w różnych znaczeniach. Jednak analizy judykatury w tym zakresie nie można uznać za kompleksową, a przywołane orzeczenia mają charakter egzemplifikacyjny. Poglądy doktryny stanowią natomiast jedynie uzupełnienie materiału badawczego.

Celem podjętych badań jest przedstawienie stosowanego w orzecznictwie sądownoadministracyjnym sposobu rozumienia wyrażenia „pustych faktur” i jego analiza określająca, jakie czynniki uznać należy za decydujące w procesie odkodowania tego pojęcia.

W publikacji przyjęto tezę, że pojęcie „pustej faktury” na gruncie podatku od towarów i usług, niezależnie od zasad księgowości, korelować

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685.

³ Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20 P. (Cartes de carburant), EU:C:2021:215, wydany w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) skierowane postanowieniem z dnia 15 listopada 2019 r., sygn. I FSK 1535/17, CBOSA.

powinno przede wszystkim z ustaleniem, czy faktura stwierdza dokonanie rzeczywistej czynności przez podatnika VAT – dostawy lub świadczenia usług – w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. I w tym właśnie aspekcie za konieczne uznano także odwołanie się do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, mimo iż nie posługuje się on pojęciem „pustych faktur”, które funkcjonuje wyłącznie w orzecznictwie krajowym. Nie stanowi zatem elementu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W artykule, tytułem wprowadzenia do podjętej problematyki, przedstawiona zostanie syntetycznie przyjęta przez prawodawcę unijnego i krajowego terminologia dotycząca faktur, w tym również w kontekście krajowych zasad księgowości jako dowodu księgowego. Z uwagi na fakt, że prawidłowo wystawiona faktura stanowi „nośnik” podatku naliczonego, rozważenie kluczowej dla publikacji kwestii poprzedzone zostanie prezentacją problematyki prawa do odliczenia podatku naliczonego, także w aspekcie dobrej wiary (dochowania należytej staranności). Przeprowadzone rozważania posłużą do analizy orzecznictwa sądów administracyjnych i powiązania zagadnienia „pustych faktur” z wypracowanym sposobem rozumienia tego pojęcia w judykaturze. Wnioski końcowe poprzedzone zostaną zwięzłą prezentacją orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE w zakresie niezbędnym do uzasadnienia przyjętej tezy badawczej.

2. FAKTURA JAKO DOWÓD KSIĘGOWY

Faktura jest przede wszystkim dokumentem księgowym, stanowiącym podstawę zapisów w księgach rachunkowych, stwierdzającym dokonanie operacji gospodarczych. Elementy, jakie powinny zawierać dowody księgowe, określone zostały w art. 21 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴. Jej przepisy określają zarówno wymogi merytoryczne (materialne) – art. 22, jak i formalne – art. 21 tej ustawy – jakim powinny odpowiadać dowody księgowe. Przede wszystkim, w świetle art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 oraz wolne od błędów rachunkowych. Dowód księgowy powinien zawierać m.in. określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej, opis

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217.

operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe – określoną także w jednostkach naturalnych.

Drugim aktem prawnym regulującym zasady księgowości w odniesieniu do podmiotów, do których nie ma zastosowania ustawa o rachunkowości, jest Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁵. Przepis § 11 ust. 1 tego rozporządzenia stanowi, że zapisy w księdze są dokonywane w języku polskim i w walucie polskiej w sposób staranny, czytelny i trwałe, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów.

Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i rozporządzenie o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów posługują się pojęciem rzetelności, będącym przedmiotem rozważań w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie podatków dochodowych.

Za dowód niezgodny z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, a więc sprzeczny z wymogami art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz § 11 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, judykatura uznaje dowód dokumentujący operację gospodarczą, która w ogóle nie miała miejsca lub zaistniała w innym rozmiarze czy z innym podmiotem niż w rzeczywistości. Pojęcie operacji gospodarczej łączyć należy nie tylko z przedmiotem zdarzenia, ale i z podmiotem. Nie mogą stanowić podstawy zapisów w księdze rachunkowej oraz podatkowej księdze przychodów i rozchodów takie dowody księgowe, które nie są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, jaką dokumentują. Ich rzetelność ma bowiem wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych, dlatego jest ważne, aby wiarygodność tych dowodów nie mogła zostać zakwestionowana. W konsekwencji w przypadku transakcji udokumentowanych za pomocą faktur lub dowodów zakupu nieodzownie odzwierciedlających rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych określone w nich wydatki nie mogą stanowić kosztu podatkowego⁶.

⁵ Dz.U. z 2019 r., poz. 2544, dalej: rozporządzenie o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

⁶ Wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2021 r., sygn. II FSK 226/19. Por także wyroki NSA: z dnia 19 grudnia 2007 r., sygn. II FSK 1438/06; z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 462/11; z dnia 12 lutego 2012 r., sygn. II FSK 627/12; z dnia 7 października 2014 r., sygn. II FSK 2436/12; z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 791/15; z dnia 17 maja 2017 r., sygn. II FSK 1056/15; z dnia 19 maja 2017 r., sygn. II FSK 3009/15 i FSK 1187/15; z dnia 3 marca 2020 r., sygn. II FSK 1466/18; prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. I SA/Kr 675/08, CBOSA.

Reasumując, na gruncie podatków dochodowych pojęcie nierzetelności faktur postrzegane jest przez pryzmat przepisów ustawy o rachunkowości i rozporządzenia o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w kontekście możliwości zaliczenia wynikających z danej faktury wydatków w koszty uzyskania przychodów. W tych ramach zasadniczo za ugruntowane uznać należy stanowisko, że za faktury nierzetelne uznawane są faktury dokumentujące inny przebieg operacji gospodarczej niż w rzeczywistości, tj. stwierdzające usługi lub dostawy, które w rzeczywistości nie zostały wykonane przez podmiot je wystawiający albo zostały wykonane w innym rozmiarze bądź też takie, które w ogóle nie miały miejsca. Takie faktury nie mogą stanowić podstawy zapisów w księgach rachunkowych.

3. FAKTURA W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ. DEFINICJA

Z perspektywy podatku od wartości dodanej faktura stanowi istotny dokument do prawidłowego rozliczenia tego podatku. Posiadanie poprawnie wystawionej faktury, która dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, stanowi jeden z podstawowych warunków realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego⁷. Stąd samo pojęcie faktury, faktury elektronicznej oraz korygującej (noty korygującej) zostało zdefiniowane zarówno w prawie unijnym, jak i krajowym.

Na poziomie unijnym w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁸ problematyce faktur poświęcono rozdział 3 – Fakturowanie. Zawiera on pojęcie faktury elektronicznej, definicję faktury, zasady wystawiania faktur, określenie danych, które powinny być umieszczane na fakturach, regulacje dotyczące faktur papierowych i elektronicznych oraz środki upraszczające.

Dla podjętych rozważań wystarczy przywołać przepisy, które definiują powołane wyżej dokumenty. I tak, zgodnie z art. 218 dyrektywy 112: „do celów niniejszej dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w niniejszym rozdziale”. Natomiast „faktura elektroniczna” do celów tej dyrektywy oznacza fakturę zawierającą

⁷ Ł. Matusiakiewicz, *Świadomość uczestnictwa w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku a prawo do odliczenia VAT*, LEX.

⁸ Dz.Urz. UE L 347 ze zm., s. 1, dalej: dyrektywa 112.

informacje wymagane w tej dyrektywie, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym⁹.

Implementację powyższych regulacji do krajowego porządku prawnego stanowią przepisy art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁰. I tak faktura to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej, zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie¹¹. Natomiast za fakturę elektroniczną uznać należy fakturę w formie elektronicznej, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym¹².

Z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹³ prawodawca krajowy wprowadził do ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie faktury ustrukturyzowanej, stanowiącej w istocie rodzaj faktury elektronicznej, która zgodnie z art. 2 pkt 32a u.p.t.u. stanowi fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie.

Niezależnie od faktur i faktur elektronicznych zarówno prawodawca unijny, jak i ustawodawca krajowy wyróżniają fakturę korygującą. Jak stanowi dyrektywa 112, każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę¹⁴. Przepisy dyrektywy 112 nie wprowadzają żadnych konkretnych wymogów dotyczących faktur korygujących, pozostawiając tym samym państwom członkowskim doprecyzowanie tej kwestii. Istotne jest wszakże, jak podniesiono w doktrynie¹⁵, aby faktura taka w sposób precyzyjny odnosiła się do faktury pierwotnej. Na gruncie prawa krajowego problematykę faktur korygujących reguluje art. 106j u.p.t.u., natomiast art. 106k u.p.t.u. odnosi się do not korygujących.

Choć regulacje dyrektywy 112 w zakresie faktur mogą uchodzić za obszernie, to nie stanowią kompleksowej regulacji problematyki. Co do zasady w świetle art. 219a ust. 1 dyrektywy 112 fakturowanie podlega przepisom

⁹ Art. 217.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685, dalej: u.p.t.u.

¹¹ Art. 2 pkt 31 u.p.t.u.

¹² Art. 2 pkt 32 u.p.t.u.

¹³ Dz.U. poz. 2076.

¹⁴ Art. 219 dyrektywy 112.

¹⁵ A. Cmoch, *Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami*, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2012*, red. J. Martini, Wrocław 2012, s. 959.

mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z przepisami tytułu V. Odstępstwo od tej zasady przewiduje ust. 2 powołanego przepisu. Szczegółowe unormowania odnoszące się do faktur w prawie krajowym zawarte zostały w dziale XI – Dokumentacja, rozdział 1 – Faktury, w art. 106 i nast. u.p.t.u.

Można zatem przyjąć, że na gruncie art. 218 dyrektywy 112 faktura jest dokumentem, który spełnia warunki określone w przepisach dyrektywy 112, co oznacza, że powinna odpowiadać wymogom określonym w art. 226 dyrektywy 112. Dyrektywa ta wprowadza jednak odmienne wymogi formalne w odniesieniu do faktur papierowych i elektronicznych¹⁶.

Faktura jest dokumentem prywatnym. Nie korzysta zatem z domniemania prawdziwości jak dokument urzędowy. Nie jest też absolutnym dowodem zdarzenia gospodarczego, któremu nie można przeciwstawić innych dowodów¹⁷. Stanowi jedynie formalny dowód na dokonanie czynności przez podatnika podatku VAT.

4. „PUSTE FAKTURY” A PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO

Problematyka „pustych faktur” związana jest z prawem do odliczenia podatku naliczonego, stanowiącym gwarancję neutralności podatku VAT. Prawo to, w zależności od okoliczności faktycznych danej sprawy, może być uzależnione od konieczności badania dobrej wiary podatnika VAT. Obowiązek weryfikacji działania podatnika w dobrej wierze, a więc dochowania przez niego należytej staranności, nie zawsze jednak będzie miał miejsce.

Przedmiotem dalszych rozważań będzie zatem identyfikacja tych stanów faktycznych, których zaistnienie powoduje obowiązek badania dobrej wiary. W tym celu analizie poddane zostaną dwa zagadnienia: prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz orzecznicza koncepcja dobrej wiary we wspólnym systemie podatku VAT.

4.1. Prawo do odliczenia. Powstanie. Realizacja

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i następnym dyrektywy 112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być

¹⁶ Ibidem, s. 956.

¹⁷ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 310.

ograniczane, jeżeli wymogi materialne i formalne lub warunki, którym podlega to prawo, są przestrzegane przez podatników zamierzających z niego skorzystać. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność w zakresie ciężaru podatkowego całej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że wspomniana działalność co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT¹⁸.

Samo posiadanie faktury (warunek formalny) nie gwarantuje jednak prawa do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku naliczonego, stanowiące emanację zasady neutralności podatku VAT, jest następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu rzeczywistej czynności podatnika wystawiającego fakturę, czyli obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu¹⁹, i związane jest wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi. Zarówno powstanie, jak i wykonanie tego prawa uzależnione są od spełnienia wymogów o charakterze formalnym i materialnym²⁰. Odnosząc się do wymogów (przesłanek) materialnych, Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie wskazywał, iż z brzmienia art. 168 lit. a dyrektywy 112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika, znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a dyrektywy 112 stanowi, że podatnik musi posiadać

¹⁸ Zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 37; z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17 SGI (C-459/17), Valériane SNC (C-460/17) EU;C:2018:501, pkt 31–40 i postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 40–41.

¹⁹ A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, s. 72.

²⁰ Zob. rozdział IV dyrektywy 112. Por. P. Selera, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, s. 137.

fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy²¹. Warunki materialne, którym podlega prawo do odliczenia, są spełnione tylko wtedy, gdy dostawa towarów lub usług, których dotyczy faktura, została rzeczywiście zrealizowana. Weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy²².

W orzecznictwie krajowym także podkreśla się, że prawo do odliczenia dotyczy jedynie faktur stwierdzających faktycznie zrealizowany obrót gospodarczy; sama faktura jako dokument nie tworzy prawa do odliczenia VAT w niej wskazanego. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług nie jest prawem samoistnym, lecz ma charakter warunkowy, tj. nie wynika z samego faktu posiadania faktury, lecz z faktu nabycia towaru lub usługi od wystawcy faktury. Faktura potwierdzająca uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego musi zatem odzwierciedlać prawdziwy przebieg zdarzeń gospodarczych²³. Dysponowanie przez nabywcę fakturą nie stanowi samo w sobie uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności skutkującej u wystawcy faktury obowiązkiem podatkowym z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawa do odliczenia podatku z faktur podstawowe znaczenie ma więc to, czy podatnik nabył towar od kontrahenta, który widnieje na fakturze jako dostawca i czy to ten podmiot wykonał opisywane w fakturze usługi. Prawa do odliczenia nie kreuje bowiem tylko okoliczność posiadania rzeczy, które swoją charakterystyką odpowiadają rzeczom wykazanim na fakturze, lub korzystania z wyniku usług²⁴.

4.2. Dobra wiara podatnika VAT a prawo do odliczenia

W sytuacji braku rzeczywistej dostawy towaru czy świadczenia usług nie może powstać żadne prawo do odliczenia. W takim przypadku bez znaczenia jest dobra lub zła wiara podatnika, który wnosi o odliczenie VAT. Obowiązek

²¹ Postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 43 i powołane tam orzecznictwo.

²² Ibidem, pkt 46. Zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 31, 32; z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 45.

²³ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FSK 583/17, CBOSA.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17, CBOSA.

badania dobrej wiary podatnika podatku od towarów i usług nie dotyczy zatem tzw. pustych faktur, tj. faktur, które nie stwierdzają żadnych realnych transakcji gospodarczych²⁵. W takich sytuacjach nie powstaje ani podatek należny, ani naliczony. Nie można też przyjąć, że podatnik odliczający podatek z takiej „pustej faktury” nie jest świadomy swojego oszukańczego działania.

Dobra wiara, związana z oszustwami i nadużyciami w podatku od wartości dodanej, nie została zdefiniowana zarówno przez prawodawcę unijnego, jak i krajowego. Stanowi ona koncepcję orzeczniczą wypracowaną w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej²⁶ w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stając się tym samym elementem krajowego systemu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Odkodowanie zakresu pojęciowego działania podatnika w dobrej wierze następuje na etapie stosowania prawa *ad casum* – w pierwszej kolejności przez organy administracji podatkowej, a następnie przez sąd administracyjny w ramach kontroli legalności działań administracji podatkowej. Dobra wiara stanowi przede wszystkim przesłankę realizacji uprawnień wynikających z prawa unijnego, uwalniającą podatnika VAT od odpowiedzialności za przestępcze działania kontrahenta na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu.

Dobra wiara na gruncie podatku od wartości dodanej związana jest z dochowaniem przez podatnika należytej staranności²⁷. Pojęcia dobrej wiary i należytej staranności – jako terminy języka prawnego w obszarze wspólnego systemu VAT – są ze sobą ściśle związane²⁸ czy wręcz

²⁵ 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. Zdaniem W. Kotowicza stanowisko to co do zasady nie budzi w praktyce zastrzeżeń, niemniej pewne wątpliwości mogą dotyczyć sytuacji, w której podatnik uczestniczył w dostawie o charakterze łańcuchowym, w ramach której towary są bezpośrednio wysyłane od pierwszego dostawcy do końcowego nabywcy. Zobacz szerzej: W. Kotowicz, *Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego*, [w:] *Karuzele i oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021, s. 167.

²⁶ Dalej: Trybunał Sprawiedliwości UE, Trybunał Sprawiedliwości, Trybunał, TSUE.

²⁷ 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. Głumińska-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.

²⁸ 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>

uotożsamiane²⁹. 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 wierze³⁰.

W orzecznictwie krajowym należyta staranność podatnika podatku od towarów i usług w relacjach handlowych (dobra wiara) postrzegana jest jako stan świadomości podatnika i związana z nim powinność oraz możliwość przewidywania określonych zdarzeń, tj. uczestnictwa w działaniach prowadzących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku. Działanie podatnika w „złej wierze” nie oznacza świadomości tego, że swoim działaniem czy też zaniechaniem narusza prawo. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że nie działa w dobrej wierze zarówno podatnik, który ma wiedzę o istotnym i rzeczywistym stanie faktycznym i prawnym, jak i ten, kto takiej wiedzy nie ma, ale w świetle okoliczności danej sprawy może i powinien wiedzieć, że bierze udział w przedsięwzięciu, którego celem jest oszustwo podatkowe³¹.

Przesądzenie przez organy podatkowe, czy podatnik działał w dobrej wierze, czy też nie, zasadniczo polega na skonstruowaniu wzorca powinno go zachowania podatnika w realiach konkretnej sprawy, a następnie na weryfikacji zachowania podatnika w tych okolicznościach faktycznych względem wzorca. W konsekwencji postawienie zarzutu niedochowania dobrej wiary może nastąpić jedynie w sytuacji, gdy zachowanie podatnika nie jest zgodne z ustalonym *ad casum* wzorcem zachowania. Jeżeli natomiast podatnik nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia,

²⁹ Por. wyroki NSA: z dnia 28 października 2016 r., sygn. I FSK 511/15; z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. I FSK 849/15; z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. I FSK 2118/15; z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 i sygn. I FSK 779/20, CBOSA 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 „należyta staranność”...*, 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.

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

³¹ Wyroki NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 oraz sygn. I FSK 779/20, CBOSA.

prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT³².

5. „PUSTA FAKTURA” W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Pojęcie „pustej faktury”, nazywanej też fakturą fikcyjną³³, jako termin języka prawnego w obszarze podatku od towarów i usług, nie jest postrzegane w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie. Mianem „pustych faktur” określa się bowiem faktury stwierdzające różne stany faktyczne zaistniałe pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego – podatnikami VAT. W judykaturze prezentowane jest z reguły szerokie ujęcie tzw. pustych faktur, przez które rozumie się zarówno faktury nieodzwierciedlające żadnej czynności gospodarczej, jak i faktury dokumentujące transakcję handlową, ale w aspekcie podmiotowo lub przedmiotowo niezgodnym z rzeczywistym stanem faktycznym, co zostanie zaprezentowane w dalszych rozważaniach.

Analiza orzecznictwa prowadzi również do konkluzji o świadomości przedstawicieli jurysprudencji co do rozbieżności rozumienia pojęcia tzw. pustych faktur. Faktury te określane są zbiorczym terminem „pustych faktur”, aczkolwiek doprecyzowanym przez skład orzekający *ad casum* z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych. Warto także zauważyć, że w judykaturze podjęto próby uporządkowania zagadnienia tzw. pustych faktur³⁴. Przy tym czynnikiem decydującym czy przesądzającym, z jaką „pustą fakturą” mamy do czynienia, jest ustalony stan faktyczny w konkretnej sprawie i jego jednoznaczna ocena³⁵. Ta jednoznaczna kwalifikacja okoliczności faktycznych sprawy stanowi jednak nie tylko warunek *sine qua non* odkodowania pojęcia tzw. pustych faktur w realiach

³² Por. wyroki TSUE: C-255/02, Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 71; C-439/04 i C-440/04, Kittel i in., EU:C:2006:446, pkt 54; C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, EU:C:2012:373, pkt 41.

³³ K. Dokukin, *Faktura fikcyjna (pusta)*, [w:] eadem, *Faktura VAT 2022*, Warszawa 2022, LEX; por. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2021 r., sygn. III SA/Wa 496/20, od którego skargę oddalił NSA wyrokiem z dnia 13 lipca 2022 r., sygn. I FSK 1027/21.

³⁴ Na przykład wyroki NSA: z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17; z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FSK 583/17, CBOSA.

³⁵ Por. wyroki NSA: z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. I FSK 390/13; z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 1687/13; z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17, CBOSA.

faktycznych danej sprawy, ale również – o czym będzie mowa w dalszych rozważaniach – implikuje skutki prawne zarówno dla wystawcy takiej faktury (możliwość zastosowania art. 108 u.p.t.u.), jak i jej odbiorcy (pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u.).

Porządkując zagadnienie tzw. pustych faktur, Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17 i z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FSK 583/17³⁶ odwołał się do swoich wcześniejszych orzeczeń z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. I FSK 390/13 oraz z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 1687/13³⁷, w których zidentyfikowano trzy rodzaje „pustych faktur”. Pierwsza z nich stanowi pustą fakturą *sensu stricto*, będącą w istocie dokumentem, któremu w rzeczywistości w ogóle nie towarzyszy transakcja w nim wskazana, druga jest natomiast taką pustą fakturą, której w tle towarzyszy realna transakcja, ale z udziałem innego podmiotu niż wystawca tej faktury (jeden podmiot faktycznie realizuje transakcje, a zupełnie inny podmiot wystawia fakturę mającą rzekomo dokumentować tę transakcję, czego świadom jest odbiorca takiej faktury), albo wreszcie fakturą wystawioną przez firmanta, a więc dotyczącą w istocie rzeczywistego obrotu towarami lub usługami, ale z zatajeniem wobec osób trzecich (nabywców) prawdziwego podmiotu realizującego ten obrót.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do pustej faktury *sensu stricto*, zauważyć trzeba, że w aktualnym orzecznictwie taka faktura identyfikowana jest z fakturą z art. 108 u.p.t.u. W wyroku z dnia 13 lipca 2022 r., sygn. I FSK 950/18³⁸, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że ustalenie, czy faktycznie nastąpiło wystawienie „pustej faktury” wskazanej w art. 108 u.p.t.u., w następstwie którego nie było dostawy towaru, czy też jednak nastąpiła dostawa towaru, ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. W przypadku gdy nie nastąpiła dostawa towaru, organy podatkowe nie mają obowiązku badania dobrej wiary podatnika, lecz gdy nastąpiła dostawa towaru, powinny one zbadać, czy podatnik dochował należytej staranności.

W stanie faktycznym sprawy organy podatkowe, na podstawie art. 108 u.p.t.u., określiły stronie skarżącej podatek do zapłaty, ustalono bowiem,

³⁶ Analogiczne podejście interpretacyjne zaprezentowano również w wyroku z dnia 30 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 1114/16, CBOSA.

³⁷ CBOSA.

³⁸ Por. także prawomocny wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 marca 2008 r., sygn. I SA/Rz 88/08, od którego skargę kasacyjną oddalił NSA wyrokiem z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1107/08, CBOSA.

że dokonała ona bezpodstawnego odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez kontrahenta, dokumentujących nabycie towarów elektronicznych oraz wprowadziła do obrotu faktury sprzedaży niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Wystawione przez kontrahenta faktury nie dokumentowały czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Z materiału dowodowego – decyzji wydanej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej wobec tego kontrahenta – wynikało, że nie mógł on w 2012 r. prowadzić działalności gospodarczej w zakresie wynikającym z wystawianych przez niego faktur. Z kolei na spornych fakturach sprzedaży przedmiot zidentyfikowany został wyłącznie co do rodzaju i w związku z brakiem udostępnienia przez stronę ewidencji magazynowej nie można było w sposób jednoznaczny stwierdzić, że strona dokonywała sprzedaży tego samego towaru, który rzekomo nabyła na podstawie spornych faktur. Towar wykazany na fakturach był objęty tzw. karuzelą podatkową³⁹.

Natomiast „pod rządami” ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁴⁰ kwestia czy „pusta faktura” jest fakturą, o której mowa w art. 108 u.p.t.u., była przedmiotem sporów do czasu uchwały siedmiu sędziów NSA z 22 kwietnia 2002 r., sygn. FPS 2/02⁴¹, zgodnie z którą przepis ten nie ma zastosowania, gdy wystawiona faktura z wykazanim podatkiem nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży.

W powołanym już wyroku z dnia 7 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 758/17, Naczelny Sąd Administracyjny doprecyzował sposób rozumienia pojęcia „pustych faktur”, twierdząc, że zebrane w sprawie dowody wskazują, iż na rzecz skarżącej wystawiane były puste faktury w tym sensie, że w ich tle miał miejsce bliżej nieokreślony ruch towarowy i wykonywane usługi, ale z udziałem innych podmiotów niż wystawca spornych faktur. Przyjęcie pustej faktury nie oznacza więc zawsze braku towaru lub fikcyjności usługi. W realiach rozpoznawanej sprawy faktura była pusta, bo dokumentowała zdarzenia, które nie miały miejsca pomiędzy wymienionymi

³⁹ Rozpoznając skargę kasacyjną, NSA uchylił jednak zaskarżony wyrok w całości i sprawę przekazał sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania, z uwagi na naruszenia prawa procesowego. Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił bowiem poglądu organu podatkowego, że przeprowadzenie dowodu z wnioskowanych przez stronę świadków nie jest uzasadnione, bo ustalono odmienny stan faktyczny, niż domagała się tego strona. Przed przeprowadzeniem dowodów nie można z góry zakładać treści zeznań świadków i dokonywać ich oceny.

⁴⁰ Dz.U. Nr 11, poz. 50.

⁴¹ Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1001, Nr 4, poz. 136.

w niej podmiotami, natomiast towary lub usługi mogły mieć inne, nieznanne źródło pochodzenia lub wykonawstwa. Uzasadniając takie stanowisko, NSA argumentował, że przedmiotem postępowania podatkowego w zakresie wyznaczonym przez art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u.⁴² jest przede wszystkim ustalenie, czy podmiot wskazany jako wystawca faktury rozporządzał towarem specyfikowanym na fakturze jako właściciel i mógł skutecznie przenieść swoje prawo do rozporządzania tym (swoim) towarem na skarżącą oraz czy to wystawca faktur wykonał fakturowane usługi. Negatywne ustalenie w tym zakresie – co miało miejsce w spornej sprawie – prowadzi do odmowy prawa odliczenia podatku wykazanego na fakturze. Dysponowanie przez nabywcę fakturą nie stanowi samo w sobie uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności skutkującej u wystawcy faktury obowiązkiem podatkowym z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawa do odliczenia podatku z faktur podstawowe znaczenie ma więc to, czy skarżąca kupiła towar od kontrahenta, który widnieje na fakturze jako dostawca i czy to ten podmiot wykonał opisywane w fakturze usługi. Prawa do odliczenia nie kreuje tylko okoliczność posiadania rzeczy (w przywołanej sprawie opon), które swoją charakterystyką odpowiadają rzeczom wykazanym na fakturze, lub korzystania z wyniku usług (w omawianym przypadku napraw samochodów).

Analogiczne stanowisko zajął NSA we wspomnianym już wyroku o sygn. I FSK 583/17, przyjmując, że na rzecz skarżącej wystawiane były puste faktury w tym sensie, że w ich tle miał miejsce bliżej nieokreślony ruch towarowy, ale z udziałem innych podmiotów niż wystawcy spornych faktur. Faktury sprzedaży wystawione na rzecz strony skarżącej dotyczyły towarów, których podatnik nie nabył od dostawcy wskazanego na fakturach, co mieści się hipotezie normy z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. O prawie do odliczenia podatku z faktury nie może bowiem decydować tylko to, że skarżąca ma towar (złom). O prawie do odliczenia podatku z faktury decyduje to, że konkretny towar skarżącej sprzedał wystawca faktury. Dla zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u nie było niezbędne wykazanie alternatywnego istnienia dostawcy towaru. Negując prawo do odliczenia podatku wykazanego w spornych fakturach, organy nie były więc obligowane do

⁴² Zgodnie z przywołanym przepisem podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego nie stanowią faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

ustalania, kto inny niż wystawcy spornych faktur mógł dostarczać towar skarżącej. Faktury sprzedaży wystawione stronie dotyczyły towarów, których podatnik nie nabył od dostawcy wskazanego na fakturach. Faktura potwierdzająca uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego musi zatem odzwierciedlać prawdziwy przebieg zdarzeń gospodarczych.

Podobne podejście do kwestii odliczania podatku VAT z tzw. pustych faktur zastosował NSA w wyroku z dnia 6 kwietnia 2022 r.⁴³, wskazując, że podstawę do dokonania jego odliczenia może stanowić wyłącznie faktura odzwierciedlająca faktyczne zdarzenie gospodarcze w aspekcie podmiotowym, przedmiotowym oraz ilościowym. W realiach rozpoznawanej sprawy ustalono natomiast, że wystawca faktury nie prowadził faktycznej działalności gospodarczej, nie mógł zatem wykonać spornych usług. Faktu wykonania kwestionowanych usług przez tę spółkę nie potwierdzają także karty przekazania odpadów. Kwestionowanych usług nie mogła również wykonać inna spółka, ponieważ także nie zatrudniała w 2013 r. pracowników, spółka ta nie dysponowała samochodami czy innym sprzętem koniecznym do załadunku, rozładunku i transportu odpadów. Wobec tego skarżąca nie nabyła spornych usług od wymienionych podmiotów. Co więcej, zebrany materiał dowodowy wskazuje, że to skarżąca faktycznie wykonała transport odpadów, a nie wskazana na fakturach firma. W takiej sytuacji badanie należytej staranności jest niezasadne, przesłanka dobrej wiary nie obejmuje bowiem przypadków, gdy odbiorca faktury nie otrzymuje żadnego świadczenia od podmiotu w niej wykazanego. Podatnik mający wiedzę o niewykonaniu czynności, nie może jednocześnie twierdzić, iż nie miał wiedzy o nadużyciach prawa przez swojego kontrahenta, sam w tej czynności uczestnicząc.

W wyroku z dnia 13 lipca 2022 r.⁴⁴ NSA wskazał, że spór w sprawie dotyczy tego, czy kontrahent dysponował lub czy dostarczył towar skarżącemu. W przypadku bowiem gdy wystawiono tzw. puste faktury, za którymi nie stała dostawa towaru, nie ma konieczności badania należytej staranności podatnika. W sytuacji, gdy za „pustą fakturą” podążał towar, może zaistnieć konieczność badania należytej staranności podatnika przy dokonywaniu transakcji. W realiach rozpoznawanej sprawy, jak ustalił sąd pierwszej instancji⁴⁵, skarżący nie wszedł w posiadanie wymienionego w fakturach

⁴³ Sygn. I FSK 1409/19, CBOSA.

⁴⁴ Sygn. I FSK 1027/21, CBOSA.

⁴⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2021., sygn. III SA/Wa 496/20, CBOSA.

wystawionych przez kontrahenta sprzętu komputerowego i telefonów, gdyż kontrahent ten nimi nie dysponował – nie nabył towaru wykazanego w zakwestionowanych fakturach, nie mógł zatem nim rozporządzać jak właściciel i z tego wynika, że nie sprzedał go na rzecz skarżącego, tak więc faktury przez niego wystawione nie mogły stanowić dla skarżącego podstawy do odliczenia podatku naliczonego w nich zawartego. Nie sposób bowiem przyjąć, że skarżący odliczający podatek z „pustej faktury” (bez towaru) nie jest świadomy swojego oszukańczego działania, skoro wystawieniu tego rodzaju faktury nie towarzyszy w ogóle żadna dostawa towaru lub świadczenie usług przez podmiot ją wystawiający ani żaden inny. Strona aktywnie i świadomie uczestniczyła w procedurze polegającym na wprowadzeniu do obrotu fikcyjnych faktur.

Jednak samo istnienie towaru, który służy uwiarygodnieniu transakcji stanowiących element mechanizmu oszustwa podatkowego, jak wskazano w wyroku NSA z dnia 8 czerwca 2022 r.⁴⁶, nie determinuje wystąpienia czynności podlegającej opodatkowaniu i tym samym nie stwarza podstawy do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur wskazujących na takie transakcje. Dla stwierdzenia oszustwa podatkowego nie jest jednak niezbędne, by towar będący jego przedmiotem został powtórnie wprowadzony na terytorium kraju. Warunek ustalenia, że mechanizm transakcji został ukształtowany w ten sposób, iż osiągnięta została korzyść, wynika z niezapłacenia lub nienależnego zwrotu podatku. Podatnik, któremu odmówiono prawa do odliczenia z powodu braku transakcji podlegającej opodatkowaniu, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika, któremu przyznano prawo do odliczenia z powodu istnienia podlegającej opodatkowaniu rzeczywiście zrealizowanej transakcji. Sąd podkreślił także, że podmioty wykazujące w fakturach nierzeczywiste transakcje są świadomymi uczestnikami oszustwa podatkowego, a sam fakt wystawiania faktur nie spełnia przesłanek do uznania ich aktywności za działalność gospodarczą. Stąd też nie mają one w tym zakresie przymiotu podatników, a w konsekwencji nie przysługuje im prawo do odliczenia podatku z tytułu otrzymania „pustych faktur”, a wystawione przez nie „puste faktury” podlegają rozliczeniu w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Zdaniem NSA transakcje, które same stanowią oszustwo w zakresie podatku VAT, nie stanowią dostaw towarów dokonywanych przez podatnika działającego w takim charakterze oraz nie stanowią działalności gospodarczej w rozumieniu

⁴⁶ Sygn. I FSK 618/18, CBOSA.

dyrektywy VAT, a tym samym art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. Potwierdzają to tezy (53–57) wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 (Kittel, EU:C:2006:446) i C-440/04 (Recolta Recycling, EU:C:2005:74). Nie zostają spełnione obiektywne kryteria stanowiące podstawę pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej, w przypadku gdy oszustwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika⁴⁷.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że za istotne dla uznania faktury za „pustą” konieczne jest odwołanie się do stanu faktycznego, w celu ustalenia, czy wystawionej fakturze towarzyszy towar bądź też usługa. Jeśli tak, to czy doszło do działalności opodatkowanej podatkiem od wartości dodanej, takiej jak dostawy towarów czy świadczenia usług, czy też w obrocie gospodarczym istniał towar, mający na celu jedynie uwiarygodnić oszustwo podatkowe?

Dotychczasowe rozważania prowadzą również do wniosku, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażane jest jednolite stanowisko, iż w przypadkach gdy nie występuje rzeczywisty obrót, odbiorca faktur nie ma prawa do odliczenia podatku niezależnie od stanu swojej świadomości i wiedzy. W tej sytuacji nie ma żadnego podatku, który można by odliczyć. Nie ma potrzeby w ogóle badać ewentualnej dobrej wiary odbiorcy (posiadacza faktury), ponieważ bezwarunkowo nie ma on prawa do odliczenia podatku⁴⁸. Podobnie w doktrynie⁴⁹ prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym faktura niedokumentująca realnej czynności gospodarczej, czyli tzw. pusta faktura, w żadnych warunkach nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast w przypadku transakcji, które miały miejsce (tzn. towar został dostarczony bądź usługa została dokonana), lecz które stanowiły oszustwo podatkowe bądź też takie oszustwo zaistniało na wcześniejszych etapach obrotu danym towarem, prawo do odliczenia podatku powinno co do zasady być uzależnione od istnienia dobrej wiary⁵⁰. Przy czym decydują-

⁴⁷ Zob. wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., EU:C:2006:121.

⁴⁸ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2022 oraz powołane tam wyroki WSA w Warszawie: z dnia 6 lutego 2015 r., sygn. III SA/Wa 3726/14 i z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. III SA/Wa 1701/14; wyrok NSA z dnia 27 marca 2018 r., sygn. I FSK 635/16.

⁴⁹ P. Selera, *Prawo do odliczenia...*, s. 139.

⁵⁰ Por. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, s. 998–999 oraz powołany tam wyrok NSA z dnia 24 lutego 2015 r., sygn. I FSK 190/14.

ce w takiej sytuacji powinny być ustalenia okoliczności faktycznych sprawy i ich jednoznaczna ocena prawna. W zakresie prawa do odliczenia podatkowego rzeczywiście dokonanej czynności oraz zasad badania dobrej wiary wielokrotnie wypowiadał się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, co przedstawione zostanie w dalszych rozważaniach.

W doktrynie podnosi się natomiast, że faktury, które nie dokumentują żadnej sprzedaży, powszechnie nazywane są „pustymi fakturami”. Faktury te stwierdzają więc zdarzenia gospodarcze, które w ogóle nie zaistniały⁵¹. Wyrażane jest także stanowisko, iż „pustą fakturą” jest dokument nierzetelny, obarczony zasadniczą niezgodnością treści z rzeczywistym przebiegiem transakcji, przy czym niezgodność ta może mieć charakter przedmiotowy lub podmiotowy⁵².

6. „PUSTE FAKTURY” A ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Pomimo iż Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie posługuje się pojęciem „pustych faktur”, niesfunkcjonującym we wspólnym systemie VAT, to jednak w podjęte w niniejszej publikacji rozważania wpisuje się jego orzecznictwo w zakresie, w jakim, rozważając prawo do odliczenia podatku naliczonego, wskazuje on, kiedy dochodzi do rzeczywistego dokonania transakcji objętej systemem wspólnego podatku od wartości dodanej, a także w jakich sytuacjach organy podatkowe zobowiązane są do badania dobrej wiary podatnika VAT. Egzemplifikację powyższego stanowią niedawne orzeczenia Trybunału, zapadłe w odmiennych stanach faktycznych.

Pierwszym z wyroków jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17 SGI⁵³.

Przedmiotem rozważań TSUE było ustalenie, czy art. 17 szóstej dyrektywy⁵⁴ należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi będącemu odbiorcą faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na

⁵¹ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, s. 1336; B. Sobocha, *Puste faktury*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017.

⁵² W. Kotowicz, *Pusta faktura...*, s. 157. Podobnie K. Dokukin, *Faktura fikcyjna...*

⁵³ EU:C:2018:501.

⁵⁴ 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: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145 ze zm., s. 1, dalej: szósta dyrektywa).

tej fakturze wystarczy, aby organ ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały dokonane, czy też konieczne jest, aby organ ten wykazał również brak dobrej wiary tego podatnika. W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy odmówiono prawa do odliczenia z tego powodu, że odnośne towary nie zostały w rzeczywistości dostarczone spółkom, o których mowa w postępowaniach głównych. Sąd odsyłający zastanawiał się, czy w takiej sytuacji, w celu odmowy podatnikowi prawa do odliczenia VAT, wystarczy wykazanie, że towary lub usługi nie zostały mu w rzeczywistości dostarczone lub wyświadczone, czy też należy również wykazać, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że odnośne transakcje uczestniczyły w oszustwie w zakresie VAT.

Rozważając powyższe zagadnienie Trybunał, opierający się na przedłożonych aktach sprawy, przyjął założenia, że nie zakwestionowano tego, iż spółki SGI i Valériane, a także właścivi dostawcy towarów, mają status podatników w rozumieniu szóstej dyrektywy. Ponadto towary, których dotyczy VAT naliczony, nie zostały w rzeczywistości dostarczone.

Dalej Trybunał przypomniał, iż art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Ma to miejsce na podstawie art. 10 ust. 2 tej dyrektywy w chwili, w której została dokonana dostawa towarów lub została wyświadczona usługa. Oznacza to, że w systemie VAT prawo do odliczenia jest związane z rzeczywistym dokonaniem danej dostawy towaru lub rzeczywistym wyświadczeniem danej usługi⁵⁵. Z kolei jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia. W takich okolicznościach Trybunał wyjaśnił już, że wykonanie prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny wyłącznie dlatego, że został wskazany na fakturze. Dobra lub zła wiara podatnika, który wnosi o odliczenie VAT, nie ma wpływu na to, czy dostawa została dokonana w rozumieniu art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zgodnie bowiem z celem tej dyrektywy, która zmierza do ustanowienia wspólnego systemu VAT, opartego m.in. na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu, pojęcie „dostawy towaru” w rozumieniu art. 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma obiektywny charakter i powinno być interpretowane niezależnie od celów i wyników odnośnych

⁵⁵ Zob. analogicznie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 4 lipca 2013 r., Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, niepublikowane, EU:C:2013:456, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

transakcji, przy czym organ podatkowy nie jest zobowiązany do prowadzenia dochodzeń w celu ustalenia intencji podatnika lub do uwzględniania intencji występującego w tym samym łańcuchu dostaw podmiotu innego niż ów podatnik⁵⁶. Ponadto to do osoby wnoszącej o odliczenie VAT należy wykazanie, iż spełnia ona warunki do korzystania z niego⁵⁷. Istnienie prawa do odliczenia VAT jest uzależnione od tego, iż odpowiednie transakcje rzeczywiście zostały zrealizowane.

Odnosząc się w dalszej kolejności do wyroków z dnia 31 stycznia 2013 r., *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54) oraz z dnia 31 stycznia 2013 r., *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), Trybunał wskazał, że zostały one wydane w okolicznościach faktycznych zasadniczo odmiennych od okoliczności charakterystycznych dla spraw w postępowaniach głównych. Tak więc w kontekście, w którym nie wykazano, że dostawy towarów, na których opierało się prawo do odliczenia odnośnych podatników, w rzeczywistości nie miały miejsca, owe dwa wyroki dotyczyły tego – po pierwsze – czy organ podatkowy mógł wywnioskować o braku dostaw podlegających opodatkowaniu tylko na tej podstawie, iż dostawcy nie przedstawili żadnego dokumentu dotyczącego realizacji odnośnych dostaw, oraz – po drugie – czy podatnicy będący odbiorcami owych faktur mogli oprzeć się na braku sprostowań dokonanych przez organ podatkowy wobec wystawców spornych faktur, aby twierdzić, iż omawiane transakcje rzeczywiście zostały dokonane. Tymczasem w niniejszej sprawie przedstawione pytanie opiera się na założeniu, że towary, których dotyczy naliczony VAT, w rzeczywistości nie zostały dostarczone.

Reasumując, Trybunał Sprawiedliwości uznał, że art. 17 szóstej dyrektywy, zmienionej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi, będącemu odbiorcą faktury, prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ podatkowy ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały zrealizowane.

W odmiennym stanie faktycznym zapadło postanowienie⁵⁸ Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 września 2020 r. w sprawie C-610/19 *Vikingo*

⁵⁶ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 21 listopada 2013 r., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 19, 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁵⁷ Wyrok TSUE z dnia 26 września 1996 r., *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 24.

⁵⁸ Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem TSUE może w każdej chwili, w szczególności jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po

Fővállalkozó Kft.⁵⁹ Przedmiotem rozważań Trybunału było ustalenie, czy dyrektywę 112, w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdyż:

- 1) produkcja tych towarów i ich dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, towary te zostały zatem w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby;
- 2) nie dochowano krajowych zasad rachunkowości;
- 3) łańcuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony;
- 4) przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego łańcucha dostaw wystąpiły nieprawidłowości.

Rozpoznając sprawę, Trybunał przypomniał, że wspólny system VAT zapewnia neutralność w zakresie ciężaru podatkowego całej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że wspomniana działalność co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT⁶⁰. Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym. Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a dyrektywy 112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia:

- 1) dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy;
- 2) towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu.

Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym,

zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

⁵⁹ EU:C:2020:673.

⁶⁰ Zob. w szczególności wyroki TSUE: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 37.

art. 178 lit. a dyrektywy 112 stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy⁶¹.

Trybunał zauważył, iż w niniejszej sprawie sąd odsyłający stwierdził, że chociaż przesłanki te zostały spełnione w postępowaniu głównym, odmówiono Vikingo skorzystania z prawa do odliczenia w zastosowaniu w szczególności przepisów ustawy o rachunkowości, z których wynika, że faktura musi wykazywać, iż transakcja została wykonana, a więc musi odnosić się do rzeczywistej transakcji gospodarczej. Tymczasem organy podatkowe uznały, że towary, o których mowa, nie zostały ani wyprodukowane, ani dostarczone przez Freest – wystawcę faktur, ani przez jego podwykonawcę, ponieważ przedsiębiorstwa te nie miały niezbędnych zasobów ludzkich i materialnych, towary te zostały zatem faktycznie nabyte od niezidentyfikowanej osoby. W tych okolicznościach sąd odsyłający zastanawiał się, czy możliwe jest uzależnienie tego prawa od wymogów dowodowych wykraczających poza formalności nałożone przez dyrektywę 112.

Odnosząc się do tej kwestii, Trybunał wskazał, że warunki materialne, którym podlega prawo do odliczenia, są spełnione tylko wtedy, gdy dostawa towarów lub usług, których dotyczy faktura, została rzeczywiście zrealizowana. Trybunał orzekł już, że weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy⁶². W związku z tym zastosowanie przepisów takich jak te ustanowione w art. 15 ust. 3 ustawy o rachunkowości w celu weryfikacji w postępowaniu głównym, czy faktury dotyczą rzeczywistych transakcji gospodarczych, jest zgodne z dyrektywą 112. Jednakże okoliczność, że w postępowaniu głównym omawiane towary nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur lub jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni niezbędnymi zasobami ludzkimi i materialnymi, nie jest wystarczająca do stwierdzenia braku zaistnienia dostaw omawianych towarów i wyłączenia prawa do odliczenia, na które powołuje się Vikingo, ponieważ okoliczność ta może wynikać zarówno z oszukańczej symulacji usługodawcy, jak i ze

⁶¹ Wyrok TSUE z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁶² Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 31, 32; z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 45.

zwykłego posłużenia się innym podwykonawcą⁶³. Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie dostawy towarów zawarte w art. 14 ust. 1 dyrektywy 112 odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem. Pojęcie to ma charakter obiektywny i ma zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji. Wynika z tego, że transakcje będące przedmiotem postępowania głównego stanowią dostawy towarów w rozumieniu wskazanego artykułu, nawet jeśli towary te nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur, a osoba, od której towary te zostały faktycznie nabyte, nie została zidentyfikowana, jeżeli transakcje te spełniają obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, i jeżeli nie stanowią one oszustwa w VAT⁶⁴. Płynie z tego wniosek, że jeżeli dostawy towarów będące przedmiotem postępowania głównego zostały rzeczywiście dokonane, a towary te wykorzystane przez spółkę Vikingo na wcześniejszym etapie obrotu do celów jej opodatkowanych transakcji, nie można jej co do zasady odmówić prawa do odliczenia⁶⁵.

Reasumując, Trybunał uznał, że dyrektywę 112 w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdyż:

- 1) ich produkcja i dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, a więc towary te zostały w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby;
- 2) nie dochowano krajowych zasad rachunkowości;

⁶³ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 6 września 2012 r., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 49; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 31.

⁶⁴ Podobnie wyroki TSUE: z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20–22; z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 22, 23.

⁶⁵ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 33; postanowienie z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, pkt 22.

- 3) łańcuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony;
- 4) przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego łańcucha dostaw wystąpiły nieprawidłowości.

W celu uzasadnienia takiej odmowy należy wykazać w sposób wymagany prawem, że podatnik aktywnie uczestniczył w oszustwie lub że wiedział, ewentualnie powinien był wiedzieć, że wskazane transakcje były związane z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie tego łańcucha dostaw, co powinien zweryfikować sąd odsyłający.

Analogiczne stanowisko wyrażał już wcześniej Trybunał Sprawiedliwości, m.in. w postanowieniu z dnia 13 grudnia 2018 r. w polskiej sprawie C-491/18, *Mennica Wrocławska*⁶⁶. Przedmiotem rozważań było pytanie prejudycjalne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu⁶⁷: „Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 r., L347, s. 1), a zwłaszcza jej art. 168, art. 178 lit. a, art. 226 pkt 6 dyrektywy 112 oraz zasady systemu VAT, w tym zwłaszcza zasady: neutralności podatkowej i proporcjonalności, nie stoją na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która odmawia prawa do odliczenia VAT z faktur, na których widnieje błędny rodzaj towaru, pomimo że w toku postępowania podatkowego (przed wydaniem decyzji) podatnik przedstawił wszelkie niezbędne wyjaśnienia oraz dokumenty źródłowe potwierdzające istnienie oraz szczegółowe cechy towarów będących przedmiotem transakcji, a które zostały następnie zaakceptowane przez organy podatkowe, jak też nie stwierdzono zaistnienia oszustwa podatkowego?”

Odpowiadając na przedstawione pytanie i przyjmując za sądem odsyłającym, że nie wykazano żadnego oszustwa ze strony podatnika, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że art. 168 lit. a, art. 178 lit. a oraz art. 226 dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego wyłącznie z tego powodu, że wystawione faktury zawierają błąd dotyczący oznaczenia towarów będących przedmiotem odnośnych transakcji, także w sytuacji, gdy podatnik przed wydaniem przez organy podatkowe dotyczącej go decyzji przedstawił

⁶⁶ EU:C:2018:1042.

⁶⁷ Postanowienie z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Wr 257/18, CBOSA.

im dokumenty oraz wyjaśnienia niezbędne do ustalenia prawdziwego przedmiotu tych transakcji i potwierdzające, że zostały one rzeczywiście dokonane.

Przywołane orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wskazują, że w przypadku, gdy nie doszło do rzeczywistej dostawy (świadczenia usługi), a w konsekwencji do powstania podatku należnego i naliczonego, brak podstaw do badania dobrej wiary. Jeżeli natomiast zostanie ustalone, że dostawa czy usługi miały rzeczywiście miejsce i nie stanowiły oszustwa podatkowego, jednak czynności stwierdzone fakturami zostały wykonane przez inny podmiot czy w innym rozmiarze niż wskazany na fakturze, realizacja prawa do odliczenia zależy od ustalenia dobrej wiary odbiorcy faktury.

7. PODSUMOWANIE

Analiza będącej przedmiotem publikacji problematyki wymagała przyjęcia szerszej perspektywy badawczej, niż sugerować może sam tytuł artykułu. Zabieg ten okazał się jednak konieczny, ponieważ wypracowany w orzecznictwie sądów administracyjnych sposób rozumienia pojęcia „pustych faktur” jest niejednorodny oraz uzależniony od stanu faktycznego konkretnej sprawy i jego oceny podatkowo-prawnej. Nie ma również charakteru normatywnego. Ponadto zagadnienie „pustych faktur” związane jest nierozzerwalnie z istotą podatku od towarów i usług, tj. zasadą neutralności, realizowaną poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego, łączącego się z kolei z koncepcją dobrej wiary odbiorcy faktury (dochowaniem należytej staranności) w sytuacji oszustwa podatkowego czy nadużycia prawa. Konieczne było także, choć w wąskim zakresie, zaprezentowanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które – jakkolwiek nie posługuje się pojęciem „pustych faktur” – wyraźnie wskazuje, że decydującym czynnikiem powstania prawa do odliczenia jest dokonanie rzeczywistej dostawy towarów czy świadczenia usług. Natomiast sama realizacja prawa do odliczenia może być związana, w zależności od okoliczności konkretnej sprawy, z obowiązkiem badania dobrej wiary.

Niniejsze rozważania prowadzą do konkluzji, że pojęcie „pustych faktur” jest pojęciem autonomicznym, funkcjonującym w obszarze krajowego prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, wypracowanym na płaszczyźnie stosowania prawa przez sądy administracyjne, niejednoznacznym i ściśle związanym z określonym stanem faktycznym i jego oceną. To właśnie w realiach danej sprawy podatkowej następuje odkodowanie terminu

„puste faktury”. Nie występuje bowiem proces wykładni przepisów prawnych⁶⁸ i odczytanie norm prawnych z nich wynikających.

Wydaje się także, że odkodowywanie analizowanego pojęcia często następuje poprzez bezpośrednie powiązanie „pustej faktury” z fakturą rzetelną w rozumieniu przepisów o rachunkowości czy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁶⁹. Jednakże w przeciwieństwie do podatków dochodowych na gruncie podatku od towarów i usług pozbawienie podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji gdy dostawa została rzeczywiście dokonana, a usługa świadczona, nie powinno następować automatycznie, z uwagi na nierzetelność faktury w aspekcie przedmiotowej czy podmiotowej niezgodności operacji gospodarczej z danymi wykazanymi na niej, ponieważ, jeżeli transakcja ta nie stanowiła oszustwa, pozbawienie podatnika prawa do odliczenia wymaga badania jego dobrej wiary (dochowania należytej staranności) w kontaktach z kontrahentami.

W kontekście przeprowadzonych rozważań nie ulega wątpliwości, że pojęcie „pustych faktur”, na co wskazuje również semantyka i potoczne znaczenie wyrazu „pusty”, odnosić należy przede wszystkim do faktur nie stwierdzających żadnych czynności, faktur, za którymi nie „idzie” żadna dostawa czy usługa. Uzasadnione wydaje się również objęcie tym pojęciem faktur dotyczących sytuacji faktycznych, w których występuje jakiś, często bliżej niezidentyfikowany towar, mający jedynie upozorować legalność transakcji. Trudno bowiem w tych przypadkach uznać, że faktury stwierdzają czynności objęte wspólnym systemem VAT, skoro stanowią element oszustwa podatkowego. W takich przypadkach nie ma zatem podstaw do badania dobrej wiary podatnika VAT, taka faktura nie stwierdza bowiem w ogóle podatku należnego ani nie jest „nośnikiem” podatku naliczonego dla jej odbiorcy.

Jeżeli jednak doszło do rzeczywistej czynności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy 112 i art. 15 u.p.t.u., aczkolwiek w aspekcie podmiotowo czy przedmiotowo odmiennym niż wynika to z faktury VAT, to choć w świetle przepisów o rachunkowości i rozporządzenia o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów faktury takie należy uznać za

⁶⁸ B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 10–11, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>

⁶⁹ Dz.U. poz. 2544.

nierzetelne, to warto pokusić się o refleksję, czy z perspektywy podatku od towarów i usług sytuacja taka powinna implikować tezę o wystawieniu „pustej faktury”.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, 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 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007.
- 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.
- Cmoch A., *Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami*, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2012*, red. J. Martini, Wrocław 2012.
- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020.
- Dokukin K., *Faktura fikcyjna (pusta)*, [w:] K. Dokukin, *Faktura VAT 2022*, Warszawa 2022, LEX.
- Kotowicz W., *Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego*, [w:] *Karuzele i oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021
- Lasiński-Sulecki K., *Pojęcie „należyta staranność” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75).
- 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.
- Matusiakiewicz Ł., *Świadomość uczestnictwa w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku a prawo do odliczenia VAT*, LEX.
- 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>
- Selera P., *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014.
- Sobocha B., *Puste faktury*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017.

EMPTY INVOICES. A FEW NOTES

Summary. The article deals with the issue of the so-called empty invoices in the tax on goods and services related to tax fraud and abuse, a concept not defined in tax law, not functioning in the common area of value added tax, and developed in national court case law. The author presents the way of understanding the concept of “empty invoices” used in court and administrative jurisprudence, at the same time indicating which factors should be considered decisive in the process of decoding this concept. It also considers the implications of issuing and introducing “empty invoices” into legal system in terms of the right to deduct input tax.

Keywords: empty invoices, VAT, tax fraud and abuse, input tax, good faith

Beata Rogowska-Rajda* 

CZY ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* ZNAJDUJE ZASTOSOWANIE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG?

Streszczenie: Celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na zadane w jego tytule pytanie: „Czy w sytuacji wystąpienia wątpliwości w zakresie treści przepisów o podatku od towarów i usług możliwe jest zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*?” Zasada ta daje bowiem pierwszeństwo wykładni językowej, a wykładnię unijną respektuje jedynie wtedy, kiedy jej zastosowanie prowadzi do wykładni korzystniejszej dla podatnika. Pozostaje to jednak w sprzeczności z obowiązkiem stosowania wykładni zgodnej w odniesieniu do zharmonizowanych przepisów o VAT. Zastosowana metoda badawcza polega na analizie przede wszystkim orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Herst*, jak również wydanej w tej sprawie opinii Rzecznik Generalnej, uzupełnionej analizą innych – wybranych jako reprezentatywne w sprawie – wyroków Trybunału w zakresie wykładni prounijnej. Badanie wzbogacono również o poglądy doktryny krajowej i zagranicznej w badanych obszarach. Jak wykazano – na zadane w tytule pytanie należy odpowiedzieć twierdząco, aczkolwiek odpowiedź ta wymaga doprecyzowania, że zasada ta, postrzegana w sposób obiektywny, możliwa jest do zastosowania wyłącznie wtedy, jeśli nie jest możliwe zastosowanie wykładni unijnej, przy czym ten brak możliwości zastosowania musi mieć również charakter obiektywny. Zaprezentowany pogląd zostanie jednak zweryfikowany w toku stosowania prawa przez sądy administracyjne, gdyż to właśnie judykatura wyznaczy granice obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* w podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: VAT, podatek od towarów i usług, zasada *in dubio pro tributario*, wykładnia zgodna

¹ Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt, Katedra Finansów i Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warszawski, e-mail: brogowska@wne.uw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3879-3440>

Inspiracją do podjęcia tego tematu był VII Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego i panel dyskusyjny w obszarze podatków pośrednich „Czyżby koniec *in dubio pro tributario* w VAT?”, oparty na przełomowym – w ocenie dyskutantów – wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-401/18, Herst¹. Dotychczas dyskusja dotycząca zasady *in dubio pro tributario*, zarówno w doktrynie, jak i judykaturze, toczyła się wokół zasadności wprowadzenia jej do porządku prawnego, jak również prawidłowości zastosowanej konstrukcji normy prawnej². Nie kierowano natomiast szczególnej uwagi na jej zastosowanie w odniesieniu do podatków zharmonizowanych, w tym VAT³. I właśnie temu aspektowi zasady *in dubio pro tributario* poświęcony jest niniejszy artykuł. Podatek VAT jest podatkiem najbardziej zharmonizowanym w Unii Europejskiej, płaconym po samobliczeniu przez podatnika. Jego skomplikowany charakter (wyjaśniany ponad tysiącem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości), generujący dla podatników istotne ryzyko związane z jego rozliczeniem, może zatem rodzić liczne – o ile nie największe wśród podatków – uzasadnione wątpliwości podatników w zakresie stosowania przepisów go dotyczących. W tym kontekście kluczowe staje się więc udzielenie odpowiedzi na zadane w tytule artykułu pytanie „Czy w sytuacji wystąpienia wątpliwości w zakresie treści przepisów o podatku od towarów i usług możliwe jest zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*?”. Zasada ta daje bowiem pierwszeństwo wykładni

¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości (TS) z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie C-401/18, Herst, EU:C:2020:295.

² Przykładowo: Z. Tabor, *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013; J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3; B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4; A. Tałasiewicz, M. Potykała, *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady *in dubio pro tributario**, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3; R. Bernat, *Stosowanie zasady *in dubio pro tributario*. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10; S. Presnarowicz, *Zasada *in dubio pro tributario* w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 11, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.11.4>

³ Polską wersją podatku od wartości dodanej (VAT) jest podatek od towarów i usług. Do celów niniejszego artykułu pojęcia te będą stosowane wymiennie.

językowej, a wykładnię unijną respektuje jedynie wtedy, kiedy jej zastosowanie prowadzi do wykładni korzystniejszej dla podatnika. Pozostaje to jednak w sprzeczności z obowiązkiem stosowania wykładni zgodnej w odniesieniu do zharmonizowanych przepisów o VAT.

Zastosowana metoda badawcza polega przede wszystkim na analizie orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Herst, jak również wydanej w tej sprawie opinii Rzecznik Generalnej. Analiza ta zostanie uzupełniona o inne – wybrane jako reprezentatywne – wyroki Trybunału w zakresie wykładni prounijnej. Badanie wzbogacono również o poglądy doktryny krajowej i granicznej w określonym obszarze.

2. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* W PRAWIE PODATKOWYM

Zasada *in dubio pro tributario* – przed jej kodyfikacją – funkcjonowała jako ogólna reguła prawa podatkowego i jedna z reguł interpretacyjnych wykładni funkcjonalnej, ukształtowana przede wszystkim przez orzecznictwo i doktrynę prawa podatkowego. Już w wyroku z 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził bowiem, że w państwie prawa nie może być mowy o rozstrzygnięciu na niekorzyść podatnika niejasności lub wątpliwości dotyczących stanu faktycznego⁴. W latach następnych sądy administracyjne wypracowały jednak różne stanowiska dotyczące tej zasady⁵, aczkolwiek w 2013 r. Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się o jej zastosowaniu w prawie podatkowym jednoznacznie⁶. Zakres jej zastosowania był

⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. III SA 964/87; D. Niewiadomska, *Zasada in dubio pro tributario*, „Zeszyty Programu Top 15, Kozminski University Journals” 2017, t. 9(1), s. 151.

⁵ „Od opinii jakoby »wszelkie«, czy »jakiegokolwiek« wątpliwości dotyczące interpretacji należałoby rozstrzygać na korzyść podatnika, przez »istotne«, po jedynie te, które budzą wątpliwości na gruncie językowym. Niekiedy w wyrokach nie określano nawet, o jakie wątpliwości chodzi” – D. Niewiadomska, *Zasada...*, s. 152.

⁶ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, pkt 233: „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”. „Co więcej, zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych,

również przedmiotem szerokiej dyskusji w piśmiennictwie, która to dyskusja, po kodyfikacji w 2016 r. tej zasady, poszerzyła się o kolejne wątpliwości, a mianowicie sygnalizowane już we wstępie – celowość jej unormowania w ustawodawstwie, jej miejsce wśród dyrektyw wykładni prawa⁷ oraz prawidłowość jej sformułowania⁸.

Zasada *in dubio pro tributario* została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 2015 r.⁹ Zgodnie z art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰ niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W ocenie projektodawców wprowadzenie przedmiotowej zasady miało na celu zwiększenie ochrony praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar przerzucany jest na podatnika. Jednocześnie w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników zaznaczono, że „zasady *in dubio pro tributario* nie należy odczytywać jako nakazu skierowanego do organów podatkowych, by od chwili wejścia w życie tego przepisu zaczęły działać antyfiskalnie. Zasadę *in dubio pro tributario* należy traktować jako wyraz realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, nakazującej organom państwa działanie wyłącznie na podstawie prawa. Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego *expressis verbis* tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika. Organy podatkowe, działając zgodnie z zasadą legalizmu oraz mając na względzie zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do materii prawa podatkowego, w przypadku gdy – po zastosowaniu wypracowanych w nauce prawa metod wykładni

mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje – w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględni interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa” – *ibidem*, pkt 294.

⁷ Przykładowo: A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.

⁸ Przykładowo: S. Bogucki, *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4.

⁹ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197).

¹⁰ Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej – przepis prawa podatkowego nadal będzie budził wątpliwości odnośnie do treści normy prawnej, która jest z niego dekodowana, powinny niedające się usunąć wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika. Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co ma istotne znaczenie z uwagi na ogólny stan polskiego prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady interpretator powinien – z przypisanych normie różnych znaczeń – zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, w celu zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do trzech efektów, mianowicie wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu oraz modernizacji norm prawnych¹¹.

Zasada *in dubio pro tributario* – po jej wyrażeniu *expressis verbis* w Ordynacji podatkowej – była przedmiotem kolejnej analizy Trybunału Konstytucyjnego¹². Trybunał wskazał na fundamentalne dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, znaczenie tej zasady, będącej oczywistą konsekwencją wyrażonej w art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP¹³ zasady *nullum tributum sine lege*. Podkreślił, „że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione

¹¹ Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018, VII kadencji, <http://www.sejm.gov.pl>

¹² Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, pkt 75–82.

¹³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji. Jak przy tym powszechnie przyjmuje się w polskiej doktrynie prawniczej, wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy:

- 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażań, nadanego im w języku prawnym lub prawniczym;
- 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego niezgodnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy);
- 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy.

Aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a więc pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. W konsekwencji przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych, prowadzi do oczywistego absurdu, wykluczając spełnianie przez tę zasadę jakiegokolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą.

Dostrzegając omówione powyżej nieprawidłowości dotyczące rozumienia zasady *in dubio pro tributario*, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji jest ona dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. W konsekwencji, co Trybunał zaznaczył już stanowczo w wyrokach o sygnaturach P 33/09 oraz SK 18/09, w wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

- 1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego na

- podstawie argumentacji funkcjonalnej, w tym celowościowej, jeżeli prowadziłyby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej;
- 2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najkorzystniejszego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej.

3. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* A WYKŁADNIA PROUNIJNA W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Z chwilą wejścia Polski do Unii Europejskiej oraz implementacji dyrektywy VAT¹⁴ zaczęły pojawiać się wątpliwości dotyczące stosowania zasady *in dubio pro tributario* w podatku od towarów i usług. Wskazywano bowiem, że „jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem przede wszystkim pierwszeństwa wykładni językowej, to wówczas stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. W przypadku podatków zharmonizowanych nie można pominąć wykładni prounijnej”¹⁵.

Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym (obowiązek wykładni zgodnej) stanowi – obok zasady pierwszeństwa, zasady bezpośredniego skutku oraz zasady odpowiedzialności odszkodowawczej państw za naruszenie prawa unijnego – instrument służący zapewnieniu efektywności prawa unijnego w krajowym porządku prawnym. Tylko materia nieobjęta regulacjami prawa unijnego – z oczywistych względów – jest z tego obowiązku zwolniona¹⁶. Z utrwalonego orzeczeni-

¹⁴ 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145 z 1977 r. ze zm., s. 1), zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r. ze zm., s. 1).

¹⁵ Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

¹⁶ Wyrok TS z dnia 7 listopada 1989 r. w sprawie 125/88, Nijman, EU:C:1989:401, pkt 6–8.

ctwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że sądy prawa krajowego (oraz inne organy państwowe) zobowiązane są do wykładni prawa krajowego, zgodnie z prawem UE, jego treścią i celem. W szczególności sądy krajowe powinny uczynić wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną zgodność normy unijnej i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami¹⁷. W orzecznictwie TSUE wyznaczono także granice tak rozumianego obowiązku – jest on ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, oraz nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*¹⁸, czyli zaprzeczenia literalnego znaczenia przepisu krajowego¹⁹. Podsumowując, w ocenie Trybunału wykładnia pronijna ma pierwszeństwo i zasadniczo wyłączność w procesie wykładni podatków zharmonizowanych unijnie, aczkolwiek nie oznacza ona nakazu dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*.

W polskiej doktrynie ocena wykładni zgodnej z punktu widzenia reguł wykładni nie jest jednolita. Wykładnia zgodna kwalifikowana jest zarówno jako wykładnia systemowa²⁰, jak i wykładnia funkcjonalna²¹. Obowiązek

¹⁷ Przykładowo: wyrok TS z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04, Adeneler, EU:C:2006:443, pkt 111.

¹⁸ Przykładowo: wyrok TS z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-268/06, Impact, EU:C:2008:223, pkt 100.

¹⁹ Prawo unijne nie zobowiązuje sądów krajowych do dokonywania interpretacji *contra legem*, przy czym niektórzy komentatorzy twierdzą, że częściowe zanegowanie znaczenia normy krajowej może być akceptowalne, a nawet w niektórych sytuacjach wymagane. Zob. szerzej M. Gräns, *Duty of Loyal Interpretation*, [w:] *Europeanization of Procedural Law and the New Challenges to Fair Trial*, red. L. Ervo, M. Gräns, A. Jokel, Gröningen 2009, s. 5859; S. Prechnal, *Directives in EC Law*, Oxford 2005, s. 207; *Podstawy i źródła prawa Unii Europejskiej*, t. 1: *System prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Warszawa 2000, s. 1046; podobnie R. Wiatrowski, *Wykładnia pronijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 125, 441–442 – „zakaz dokonywania wykładni *contra legem* nie może być realizowany kosztem zasad ogólnych prawa unijnego”.

²⁰ A. Łazowski, *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, red. E. Piontek, Warszawa 2003, s. 191; M. Szuniewicz, *Interpretacja prawa wspólnotowego – metody i moc wiążąca wykładni ETS*, „Studia Prawnicze” 2006, nr 1, s. 46.

²¹ E. Maniewska, *Prowspólnotowa wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1, s. 57; M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*,

wykładni zgodnej oznacza konieczność wyboru takiego wyniku wykładni, który zapewnia zgodność normy krajowej z normą unijną. Jeśli zatem organ krajowy może wybierać między różnymi metodami wykładni, powinien wybrać taką, w efekcie której rezultat normy unijnej zostanie najpełniej osiągnięty²². Ponadto, jeśli skutek dokonanej wykładni możliwe są różne rozwiązania, należy wybrać to, które najpełniej urzeczywistnia rezultat normy unijnej²³. W tym kontekście można nawet mówić o regule *in dubio pro communitate*²⁴. W związku z tym wykładnię zgodną należy postrzegać jako typ wykładni o charakterze systemowo-funkcjonalnym, z zakazem uznawania pierwszeństwa rezultatów wykładni językowej²⁵. Przy tym wykładnia językowa absolutnie nie może być pomijalna, ma ona bowiem zasadniczo wyjściowy charakter, jest wykładnią naturalnie konieczną – bez podstawowego zrozumienia choćby ogólnego zamysłu nadawcy komunikatu w ogóle nie może być przecież mowy o jego interpretacji²⁶.

Odnosząc powyższe do procesu dokonywania wykładni prounijnej przez Naczelny Sąd Administracyjny, w ocenie R. Wiatrowskiego w tym procesie wykładnia językowa ma znaczenie, ale przede wszystkim na początku tego procesu, kiedy zachodzi potrzeba odkodowania treści normy prawa krajowego oraz normy prawa unijnego. Jednak już na tym etapie zakres jej stosowania w odniesieniu do norm prawa unijnego jest bardzo

[w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 100–101.

²² C. Mik, *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 161.

²³ S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Wspólnoty Europejskiej*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998, s. 132–133.

²⁴ P. Błachut, P. Mikuli, *Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym*, [w:] *Polska w Unii Europejskiej. XLVI Zjazd katedr i zakładów prawa konstytucyjnego. Wierzba, 3 czerwca 2004 r.*, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005, s. 272; A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 237.

²⁵ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie*, [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. Tom 3: System prawa Unii Europejskiej*, red. L. Leszczyński, Warszawa 2019, s. 489.

²⁶ A. Nowak-Far, *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2021, s. 403; zob. też J. Bangoetxea, *The Legal Reasoning of the ECJ*, Oxford 1993, s. 232–260, w ocenie którego Trybunał z czterech stosowanych wykładni (literalnej, historycznej, systemowej i celowościowej) preferuje wykładnię celowościową, traktując jednak wykładnię językową jako wyjściową.

ograniczony ze względu na różnorodność językową oraz autonomię pojęciową. W świetle reguł wykładni przyjętych w polskiej kulturze prawnej obowiązek wykładni pronunijnej można zrekonstruować w szczególności jako zakaz poprzestania na wykładni uzyskanej za pomocą językowych dyrektyw interpretacyjnych nawet w sytuacji otrzymania jednoznaczności wyniku interpretacji. Ogólnie rzecz biorąc, NSA wyraźnie uznaje przewagę wykładni celowościowo-funkcjonalnej nad wykładnią językową w dokonywaniu wykładni przepisów prawa unijnego, podkreślając, że wykładnia językowa jest zawodna ze względu na odmienne znaczenie tekstu w różnych wersjach językowych²⁷.

W świetle powyższego pojawia się pytanie, jak stosować w podatku od towarów i usług zasadę *in dubio pro tributario*, która pierwszeństwo daje wykładni językowej, a wykładnię pronunijną akceptuje jedynie wtedy, kiedy jej zastosowanie prowadzi do wykładni korzystniejszej dla podatnika. A może uzasadniona jest odpowiedź, że zasada ta nie znajduje w ogóle zastosowania w VAT?

W ocenie autorki wątpliwości te rozstrzyga wyrok Trybunału z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie *Herst*. Wyrok ten co prawda dotyczył relacji czeskiej zasady konstytucyjnej *in dubio mitius* z wykładnią pronunijną, jednakże tezy w tym wyroku zawarte można odnosić – z uwagi na zbliżony charakter – do polskiej zasady *in dubio pro tributario*.

W wyroku w sprawie *Herst* Trybunał przypomniał, że wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez niego w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)²⁸, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien on być rozumiany i stosowany od daty jego wejścia w życie. Wynika z tego, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli poza tym spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu²⁹.

W odniesieniu do kwestii, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie stosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego, zgodnie z którą w przypadku

²⁷ R. Wiatrowski, *Wykładnia pronunijna...*, s. 144–145.

²⁸ Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2021 r., s. 47.

²⁹ Wyroki TS: z dnia 19 października 1995 r. w sprawie C-137/94, Richardson, EU:C:1995:342, pkt 31; z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie C-385/17, Hein, EU:C:2018:1018, pkt 56.

gdy w ramach sporu między organem administracji a podmiotem prywatnym istnieje wątpliwość co do wykładni przepisu krajowego prawa podatkowego, który transponował przepis prawa Unii, organ ten musi przyjąć wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, Trybunał zauważył, że stosowanie tej zasady w postaci przewidzianej przez sąd odsyłający sprowadzałoby się w rzeczywistości do ograniczenia w czasie skutków przyjętej przez Trybunał wykładni przepisów prawa Unii, których transpozycja została zapewniona przez przepisy prawa krajowego, a więc owa wykładnia nie znalazłaby zastosowania w postępowaniu głównym³⁰.

Jedynie w całkiem wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa, stanowiącą nieodłączną część porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych możliwość powołania się na przepis, którego wykładni dokonał, w celu podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, powinny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, a mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji³¹.

Trybunał orzekł, że ograniczenie skutków takiej wykładni w czasie może zostać dopuszczone tylko w wyroku, którego przedmiotem jest wniosek o dokonanie wykładni. Ta zasada gwarantuje równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów tego prawa wobec prawa Unii oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa³².

Konkludując, Trybunał wskazał, że stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE³³. Tym samym Trybunał uznał, że prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy

³⁰ Analogicznie wyroki TS: z dnia 19 kwietnia 2016 r. w sprawie C-441/14, DI, EU:C:2016:278, pkt 39; w sprawie C-385/17, Hein, pkt 61.

³¹ Wyroki TS: w sprawie C-385/17, Hein; z dnia 22 września 2016 r. w sprawie C-110/15, Microsoft i in., EU:C:2016:717, pkt 60.

³² Wyroki TS: z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04, Meilicke i in., EU:C:2007:132, pkt 37; z dnia 23 października 2012 r. w sprawie C-581/10 i C-629/10, Nelson i in., EU:C:2012:657, pkt 91.

³³ Wyrok TS w sprawie C-441/14, DI, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.

rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby, przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii.

Czy zatem zdecydowaną odpowiedź Trybunału należy odczytywać w taki sposób, że *in dubio mitius* (i odpowiadająca jej polska zasada *in dubio pro tributario*) nie znajdzie w ogóle zastosowania w VAT? W ocenie autorki nie – zasada ta znajdzie zastosowanie w VAT, aczkolwiek wyłącznie wtedy, gdy obiektywnie nie będzie możliwe zastosowanie w danej sprawie wykładni unijnej.

Pomocna w uzasadnieniu tego stanowiska – pomimo faktu, że nie została przez Trybunał w sprawie Herst zastosowana – będzie wydana w tej sprawie opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott³⁴. Rzecznik Generalna w opinii wskazała na kwestie oczywiste, że dyrektywa VAT skierowana jest wyłącznie do państwa członkowskiego i nie ma bezpośredniego zastosowania. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału do bezpośredniego stosowania dyrektywy Unii dochodzi jedynie w przypadku, gdy dyrektywa z punktu widzenia jej treści jest bezwarunkowa i wystarczająco precyzyjna. Niemniej taka dyrektywa nie może – na co wyraźnie wskazuje Trybunał – samoistnie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, wobec czego nie można powoływać się na nią wobec jednostki przed sądem krajowym. Tym samym obowiązki wynikające z dyrektywy powinny zostać transponowane do prawa krajowego, aby mogły być bezpośrednio stosowane wobec jednostki.

W ten sposób – w ocenie Rzecznik Generalnej – Trybunał stworzył skuteczny instrument egzekwowania prawa Unii na rzecz jednostek. W konsekwencji państwo członkowskie nie może powoływać się wobec jednostki na brak lub nieprawidłową transpozycję prawa Unii. Unika się bowiem sytuacji, w której państwo mogłoby odnieść korzyść z naruszenia prawa Unii. Gdyby wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii miała być korzystniejsza dla podatnika, zarówno krajowa zasada *in dubio mitius*, jak i ewentualne bezpośrednie zastosowanie dyrektywy prowadzą do tego samego rezultatu.

W ocenie J. Kokott zasada *in dubio mitius* może zatem wywierać samodzielne skutki w dziedzinie prawa dotyczącego VAT jedynie w przypadku,

³⁴ Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 3 października 2019 r. w sprawie C-401/18, Herst, EU:C:2019:834.

gdy możliwa na gruncie prawa krajowego wykładnia prowadzi do korzystniejszego wyniku dla podatnika, niż wypływa to z dyrektywy. W takich przypadkach nie ma jednak możliwości bezpośredniego zastosowania dyrektywy VAT. Tym samym nie dochodzi do kolizji pomiędzy dwoma przepisami mającymi zastosowanie, a w związku z tym nie pojawia się kwestia pierwszeństwa przepisów. Raczej w takiej sytuacji mamy do czynienia z klasycznym przypadkiem rozbieżności pomiędzy dyrektywą a prawem krajowym. Rozbieżność tę należy zasadniczo usunąć za pomocą wymogu wykładni zgodnej z prawem Unii. Wymóg ten umożliwia sądowi krajowemu zapewnienie w ramach swojej właściwości pełnej skuteczności prawa Unii przy rozstrzyganiu wniesionych przed ten sąd sporów. Zasada wykładni zgodnej z prawem Unii wymaga bowiem, by sądy krajowe czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami.

Wymóg wykładni zgodnej z prawem Unii nie jest jednak nieograniczony. Jest raczej tak, że spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, i nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*. To, że nie każdy przepis prawa krajowego może być przedmiotem wykładni zgodnej z prawem Unii, wynika z przytoczonego wcześniej orzecznictwa. Ponadto prawo Unii nakłada na państwa członkowskie w określonych okolicznościach obowiązek naprawienia szkody, jeżeli rezultat, który przewiduje dyrektywa, nie może zostać osiągnięty w drodze wykładni. Jeżeli więc wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa krajowego, które jest sprzeczne z prawem Unii, lecz korzystne dla podatnika. Taka sytuacja może wystąpić nie tylko w przypadku, gdy brzmienie przepisu prawa krajowego jest wyraźnie sprzeczne z prawem Unii, lecz także wówczas, gdy zasady prawa – w tym przypadku konstytucyjna zasada *in dubio mitius* – ograniczają możliwości wykładni do jednego jej wariantu. Tym samym – w ocenie Rzecznik – zasada neutralności VAT ani jakakolwiek inna zasada prawa Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu prawa krajowego niezgodnego z prawem Unii, jeżeli jednostka nie powołuje się, ewentualnie nie może powołać się, bezpośrednio na dyrektywę VAT, a wykładnia

prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa (w tym przypadku z uwagi na zasadę *in dubio mitius*)³⁵.

Podsumowując, Rzecznik Generalna uznała, że jeśli możliwe jest dokonanie kilku wariantów wykładni tego samego przepisu, w tym wariantu zgodnego z prawem Unii, to dopuszczalny jest – na podstawie konstytucyjnej zasady *in dubio mitius* – wybór wariantu korzystnego dla podatnika, a nie wariantu zgodnego z prawem Unii.

Trybunał nie podzielił jednakże stanowiska Rzecznik Generalnej, uznając za niezgodne z prawem unijnym przyjęcie wykładni najkorzystniejszej dla podatnika na podstawie krajowej zasady konstytucyjnej *in dubio mitius* w sytuacji, w której możliwa była wykładnia zgodna z prawem Unii, która to wykładnia była dodatkowo potwierdzona wydanym uprzednio w tej konkretnej sprawie wyrokiem Trybunału.

W ocenie autorki brak akceptacji przez Trybunał stanowiska Rzecznik Generalnej nie oznacza jednak definitywnego zakazu zastosowania zasady *in dubio mitius*. Trybunał ograniczył bowiem swoją wypowiedź jedynie do sytuacji, w której zastosowanie tej zasady uprawnia do pominięcia wariantu wykładni zgodnego z prawem Unii, możliwego do zastosowania w danej sprawie, na korzyść wariantu korzystnego dla podatnika. Można zatem domniemywać, że Trybunał dopuszcza zastosowanie zasady *in dubio mitius* (*in dubio pro tributario*), ograniczonej jednakże do przypadku, w którym obiektywnie wykładnia unijna nie jest możliwa (byłaby wówczas *contra legem*) lub związana byłaby z nałożeniem obowiązków na stronę na podstawie dyrektywy. W takich zatem okolicznościach nie ma po prostu takiego wariantu (wykładni unijnej) wśród możliwych, z których sąd krajowy mógłby wybrać wariant najkorzystniejszy. Może o tym świadczyć użyty przez Trybunał w pkt 59 wyroku zwrot „w miarę możliwości”³⁶: „Z powyższego wynika, że w niniejszej sprawie, stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo)”.

³⁵ Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-401/18, *Herst*, pkt 63–69, 71–72, 74.

³⁶ „Tak dalece jak to możliwe”.

Powyższe rozumienie potwierdza również pkt 52 wyroku: „Poprzez pytanie siódme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby [a zatem w ocenie autorki również w sposób unijny – przyp. B.R.-R.], przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii”.

Przyjęcie stanowiska prezentowanego przez Rzecznik Generalną prowadziłoby do wyłączenia skuteczności stosowania prawa unijnego. Zawsze bowiem w sytuacji wystąpienia choćby tylko dwóch możliwych wykładni przepisu implementującego prawo unijne – wykładni prounijnej i wykładni korzystniejszej dla podatnika – sąd krajowy na podstawie krajowej zasady *in dubio mitius* (*in dubio pro tributario*) zobowiązany byłby do pominięcia wykładni unijnej, o ile byłaby ona niekorzystna dla podatnika.

Podsumowując, w ocenie autorki zasada neutralności VAT ani jakkolwiek inna zasada prawa Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu prawa krajowego niezgodnego z prawem Unii, jeżeli jednostka nie powołuje się, ewentualnie nie może powołać się, bezpośrednio na dyrektywę VAT, a wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa, przy czym ta „niemożliwość” ma charakter obiektywny (a nie subiektywny) i nie wynika z zastosowania zasady *in dubio pro tributario*, która przyznaje pierwszeństwo wykładni korzystnej dla podatnika. Tym samym wydaje się, że zasada *in dubio mitius* (*in dubio pro tributario*) została uznana przez Trybunał Sprawiedliwości za niezgodną z prawem unijnym tylko w takim zakresie, w jakim nakazuje pominąć zastosowanie możliwej do wystąpienia w danym przypadku wykładni prounijnej danego przepisu.

4. DOKONYWANIE WYKŁADNI PRZEPISÓW O VAT

Z dotychczasowego orzecznictwa TSUE, w tym wyroku w sprawie Herst, w ocenie autorki płyną zatem poniższe wnioski, które można uszeregować w następujący sposób:

1. W przypadku sporu pomiędzy organem administracji a podmiotem prywatnym w sytuacji, w której istnieje wątpliwość co do wykładni przepisów krajowego prawa podatkowego, który transponował przepis prawa Unii, sąd jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego

prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat (obowiązek zastosowania wykładni zgodnej)³⁷.

2. Jeśli nie jest to możliwe, bo państwo członkowskie nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w odpowiednim terminie albo jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji, to w przypadkach, w których przepisy dyrektywy wydają się bezwarunkowe³⁸ i wystarczająco precyzyjne³⁹ z punktu widzenia ich treści, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi wobec państwa. Tym samym sądy krajowe w niektórych okolicznościach, jeśli jest to konieczne, są zobowiązane do powstrzymania się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego⁴⁰. W zależności od tych okoliczności sąd krajowy może odmówić stosowania przepisu w części lub w całości⁴¹. Dyrektywa nie może jednak samoistnie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, wobec czego nie można powoływać się na nią wobec jednostki przed sądem krajowym⁴². Obowiązki wynikające z dyrektywy

³⁷ Odrębną kwestią jest, czy zastosowanie wykładni pronijnnej może skutkować pogorszeniem sytuacji podatnika. W doktrynie i judykaturze zdania na ten temat są podzielone – zob. szerzej R. Wiatrowski, *Wykładnia pronijnna...*, s. 134–140 i przywołana tam literatura oraz orzecznictwo NSA.

³⁸ Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (zob. wyrok TS z dnia 3 września 2014 r. w sprawie C-589/12, GMAC UK, EU:C:2014:2131, pkt 30).

³⁹ Przepis jest wystarczająco precyzyjny, jeśli formułuje zobowiązanie w sposób niedwuznaczny i nie wymaga złożonych zabiegów interpretacyjnych w celu ustalenia jego zakresu regulacyjnego (zob. wyrok TS z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-194/08, Gassmayr, EU:C:2010:386, pkt 44 i 45).

⁴⁰ Wyrok TS z dnia 22 listopada 2005 r. w sprawie Mangold (C-144/04), EU:C:2005:709, pkt 77.

⁴¹ Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-594/10, T.G. van Laarhoven, EU:C:2011:820, pkt 53.

⁴² Wyroki TS: z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie C-251/16, Cussens i in., EU:C:2017:881, pkt 26; z dnia 12 grudnia 2013 r. w sprawie C-425/12, Portgás, EU:C:2013:829, pkt 22; z dnia 24 stycznia 2012 r. w sprawie C-282/10, Dominguez, EU:C:2012:33, pkt 37, 38; z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-91/92, Faccini Dori, EU:C:1994:292, pkt 20; z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84, Marshall, EU:C:1986:84, pkt 48.

powinny zostać transponowane do prawa krajowego, aby mogły być bezpośrednio stosowane wobec jednostki⁴³.

3. W przypadku, w którym nie jest możliwe zastosowanie wykładni pronijnej (bo jej zastosowanie odbyłoby się *contra legem*), a:
- jednostka nie powołuje się na bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne przepisy dyrektywy lub
 - odpowiednie przepisy dyrektywy nie spełniają kryterium bezpośredniości czy wystarczającej precyzyjności,
- sąd stosuje co do zasady wykładnię przepisu krajowego nieznajdującego uzasadnienia w prawie unijnym⁴⁴. Jeżeli przy tym możliwe są różne wykładnie tego przepisu, sąd krajowy stosuje wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika (*in dubio pro tributario*). Taka sytuacja możliwa będzie do czasu zmiany tego przepisu przez ustawodawcę krajowego. Obowiązkiem państwa członkowskiego jest bowiem spełnić ciężący na nim wymóg transpozycji oraz zapewnić, by prawo krajowe było (wyraźnie) zgodne z prawem Unii.

Dla zastosowania w procesie wykładni kroków 2 i 3 kluczowe jest zatem to, czy faktycznie w danej sprawie nie ma możliwości zastosowania wykładni pronijnej i czy faktycznie dokonanie takiej wykładni będzie odbywało się *contra legem*. Zastosowanie zasady *in dubio pro tributario* może mieć miejsce dopiero na końcu tej „ścieżki interpretacyjnej”, czyli po ustaleniu, że możliwe są różne wykładnie przepisu nieznajdującego uzasadnienia w prawie unijnym, a w tym katalogu dopuszczalnych różnych wykładni nie ma wykładni pronijnej.

5. PODSUMOWANIE

Na zadane w tytule pytanie należy odpowiedzieć następująco – tak, zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie w podatku od towarów i usług. Jednakże odpowiedź ta wymaga doprecyzowania, że zasada ta, postrzegana w sposób obiektywny, jest możliwa do zastosowania w podatku od towarów i usług wyłącznie wtedy, jeśli nie jest możliwe zastosowanie wykładni unijnej, przy czym ten brak możliwości zastosowania musi

⁴³ D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 87–91.

⁴⁴ Przykładowo zastosowanie „nieznajdującego uzasadnienia” w prawie unijnym: braku opodatkowania w podatku VAT, zwolnienia z podatku VAT, zastosowania stawki obniżonej w podatku VAT.

mieć również charakter obiektywny (nie wynika z zastosowania zasady *in dubio pro tributario*, która przyznaje pierwszeństwo wykładni korzystniejszej dla podatnika). Zasada wykładni zgodnej z prawem Unii wymaga bowiem, by sądy krajowe czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszelkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami.

Zaprezentowany pogląd zostanie zweryfikowany w toku stosowania prawa przez sądy administracyjne, gdyż to właśnie judykatura wyznaczy granice obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* w podatku od towarów i usług. Zaznaczenia wymaga jednak to, że w dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym podatku od towarów i usług NSA nie odwoływał się jeszcze wprost do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika jako tej, która wyklucza zastosowanie wykładni pronijnej. Przy tym w praktyce orzeczniczej zapadły orzeczenia, w których wątpliwości w zakresie wykładni przepisów o podatku od towarów i usług zinterpretowano na korzyść podatnika⁴⁵.

BIBLIOGRAFIA

- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Bangoetxea J., *The Legal Reasoning of the ECJ*, Oxford 1993.
- Bartosiewicz A., *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009.
- Bernat R., *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10.
- Bielska-Brodziak A., Suska M., *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.
- Biernat S., *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Wspólnoty Europejskiej*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998.
- Błachut P., Mikuli P., *Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym*, [w:] *Polska w Unii Europejskiej. XLVI Zjazd katedr i zakładów prawa konstytucyjnego. Wierzba, 3 czerwca 2004 r.*, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005.

⁴⁵ Przykładowo: uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10.

- Bogucki S., *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4.
- Brolik J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3.
- Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Gräns M., *Duty of Loyal Interpretation*, [w:] *Europeanization of Procedural Law and the New Challenges to Fair Trial*, red. L. Ervo, M. Gräns, A. Jokel, Gröningen 2009.
- Łazowski A., *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, red. E. Piontek, Warszawa 2003.
- Maniewska E., *Powspólnotowa wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mik C., *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005.
- Niewiadomska D., *Zasada in dubio pro tributario*, „Zeszyty Programu Top 15, Kozminski University Journals” 2017, t. 9(1).
- Nowak-Far A., *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2021.
- Podstawy i źródła prawa Unii Europejskiej, t. 1: System prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Warszawa 2000.
- Prechnal S., *Directives in EC Law*, Oxford 2005.
- Presnarowicz S., *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 11, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.11.4>
- Sołtys A., *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie*, [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. Tom 3: System prawa Unii Europejskiej*, red. L. Leszczyński, Warszawa 2019.
- Szuniewicz M., *Interpretacja prawa wspólnotowego – metody i moc wiążąca wykładni ETS*, „Studia Prawnicze” 2006, nr 1.
- Tabor Z., *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007.
- Tałasiewicz A., Potykała M., *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3.
- Wiatrowski R., *Wykładnia pronunijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.
- Zirk-Sadowski M., *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005.

DOES THE PRINCIPLE OF *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* APPLY IN THE GOODS AND SERVICES TAX?

Summary. The purpose of this article is to answer the question posed in its title – whether, in a situation where doubts arise as to the content of VAT legislation, it is possible to apply the principle *in dubio pro tributario*. This principle gives precedence to the linguistic interpretation and respects the EU interpretation only when its application leads to an interpretation more favourable to the taxpayer. However, this is in conflict with the obligation to apply a consistent interpretation to harmonised VAT rules. The research method used consists of an analysis primarily of the CJ ruling in the *Herst* case, as well as of the Advocate General's opinion in that case, supplemented by an analysis of other – selected as representative in the case – judgments of the Court in terms of pro-EU interpretation. The study was also enriched by the views of domestic and foreign doctrine in the areas examined. As demonstrated – the question posed in the title should be answered in the affirmative, although this answer requires clarification that this principle, viewed in an objective manner, is only applicable if it is not possible to apply the EU interpretation, and this inapplicability must also be objective in nature. The view presented will, however, be verified in the course of application of the law by administrative courts, as it is the judicature that will determine the limits of application of the principle *in dubio pro tributario* in VAT.

Keywords: VAT, *in dubio pro tributario*, interpretation in conformity with EU law

„ZASOBY KADROWE” KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ: REASUMPCJA PO 5 LATACH FUNKCJONOWANIA

Streszczenie. Artykuł poświęcony jest szeroko rozumianym aspektom kadrowym związanym z Krajową Administracją Skarbową, rozpatrywanym przez pryzmat pięciu lat jej funkcjonowania (2017–2021). Podstawowym celem rozważań jest ustalenie przyczyn nadmiernej fluktuacji pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej wraz z analizą ich wynagrodzeń/uposażeń, struktury wiekowej, kierunkowego wykształcenia oraz wybranych obszarów tzw. polityki awansowania.

Słowa kluczowe: administracja podatkowa (skarbowa), pracownik, funkcjonariusz, wykształcenie wyższe, wynagrodzenie

* 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>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W dniu 1 marca 2022 r. minęło 5 lat od rozpoczęcia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej¹. Biorąc pod uwagę powyższy okres, zasadna wydaje się analiza szeroko rozumianych „zasobów kadrowych” Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), co do zasady poprzez fluktuację pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej², ich wynagrodzenia/uposażenia, wykształcenia, struktury wiekowej czy też „standardów polityki awansowej” etc.

W opracowaniu pozytywnie zweryfikowano tezę, że następstwem tzw. reformy rządowej administracji danin publicznoprawnych, konsolidującej administrację podatkową, skarbową i celną w Krajową Administrację Skarbową, jest chaos kadrowy, „dewastujący” służby podatkowo-skarbowe w Polsce. W sposób jednoznaczny potwierdziły to także wyniki badań empirycznych z lat 2017–2021, przeprowadzonych na podstawie informacji pozyskanych od Ministra Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, a także odpowiedzi na interpelacje poselskie. W powyższym zakresie sformułowano także postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*.

2. PRACOWNICY (KORPUS SŁUŻBY CYWILNEJ)

KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W LATACH 2017–2021

Analiza zatrudnienia w korpusie służby cywilnej Krajowej Administracji Skarbowej przez pryzmat płci wykazała, że od wielu lat udział zatrudnienia kobiet w stosunku do mężczyzn pozostaje niemalże na

¹ Podstawę prawną konsolidacji administracji podatkowej, służby celnej oraz kontroli skarbowej w Krajową Administrację Skarbową stanowią dwa akty prawne: ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 768 ze zm., dalej: u.KAS) oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.); zob. także: *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018; *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.

² Dalej także jako: funkcjonariusze lub funkcjonariusze S.C.-S.

identycznym poziomie³: a) 2017 r. – 74,4% : 25,6%; b) 2018 r. – 75,5% : 24,5%; c) 2019 r. – 76% : 24%; d) 2020 r. – 76,1% : 23,9%; e) 2021 r. – 78,4% : 21,6%⁴.

Wyniki przeprowadzonych badań empirycznych potwierdziły, że co do zasady stan liczbowy pracowników korpusu służby cywilnej w ciągu pięciu lat funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej w większości izb administracji skarbowej (wraz z podległymi jednostkami) uległ zmniejszeniu. Niestety, biorąc pod uwagę całą „gamę” wprowadzanych nowych ustaw podatkowych wraz z przepisami wykonawczymi, permanentne ich zmiany/nowelizacje sprawiają, że przybywa szeroko rozumianych obowiązków pracowniczych. Oznacza to, że zmniejszenie liczby pracowników w zestawieniu za okres 2017–2021 należy odczytywać wyłącznie negatywnie. Świadczy o tym m.in. utrzymująca się od wielu lat na tym samym poziomie liczba przepracowanych godzin nadliczbowych w Krajowej Administracji Skarbowej. Tytułem przykładu: a) 2017 r. – ok. 348 tys. godz. (39%)⁵; b) 2018 r. – ponad 400 tys. godz. (ok. 42%)⁶; c) 2019 r. – ponad 384 tys. godz.

³ Analogicznie było od 2009 r., niezależnie od struktury organizacyjnej administracji danin publicznych: a) 2009 r. – urzędy skarbowe: 77,3% : 22,7%; izby skarbowe: 74,3% : 25,7%; urzędy kontroli skarbowej: 56,8% : 43,2%; b) 2010 r. – urzędy skarbowe: 77,6% : 22,4%; izby skarbowe: 74,8% : 25,2%; urzędy kontroli skarbowej: 57,4% : 42,6%; c) 2011 r. – urzędy skarbowe: 76,6% : 23,4%; izby skarbowe: 74,1% : 25,9%; urzędy kontroli skarbowej: 56,7% : 43,3%; d) 2012 r. – urzędy skarbowe: 77,2% : 22,8%; izby skarbowe: 74,3% : 25,7%; urzędy kontroli skarbowej: 56,9% : 43,1%; e) 2013 r. – urzędy skarbowe: 77,6% : 22,4%; izby skarbowe: 73,2% : 26,8%; urzędy kontroli skarbowej: 56,6% : 43,4%; f) 2014 r. – urzędy skarbowe: 77,7% : 22,3%; izby skarbowe: 75,3% : 24,7%; urzędy kontroli skarbowej: 56,6% : 43,4%; g) 2015 r. – izby skarbowe: 77,5% : 22,5%; urzędy kontroli skarbowej: 56,9% : 43,1%; h) 2016 r. – izby skarbowe: 77,7% : 22,3%; urzędy kontroli skarbowej: 56,8% : 43,2% – według Sprawozdań Szefa Służby Cywilnej za lata 2009–2016, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

⁴ *Udział zatrudnienia kobiet i mężczyzn według kategorii urzędu (2021 r.)*, 2022, https://dane.gov.pl/pl/dataset/1577,zatrudnienie-w-sluzbie-cywilnej/resource/37535/table?page=1&per_page=20&q=&sort=col2 (dostęp: 22.10.2022).

⁵ W 2017 r. członkowie korpusu służby cywilnej przepracowali około 899 tys. godzin nadliczbowych – *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2017 roku*, 2018, s. 48, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

⁶ W 2018 r. członkowie korpusu służby cywilnej przepracowali 944 tys. godzin nadliczbowych – *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2018 roku*, 2019, s. 54, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

(ok. 42%)⁷; d) 2020 r. – ponad 331 tys. godz. (ok. 46%)⁸; e) 2021 r. – około 263 tys. godz. (ok. 40%)⁹.

Reasumując, w przypadku występowania permanentnych godzin nadliczbowych w administracji danin skarbowych, które od 2009 r. potwierdzane są Sprawozdaniami Szefa Służby Cywilnej¹⁰, zmniejszanie liczby pracowników w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej należy uznać za pozbawione sensu, a może trafniej w kategorii błędu organizacyjno-systemowego. Przykładowo: największe „straty” pracowników w zestawieniu za lata 2017–2021 wystąpiły w izbach administracji skarbowej w Katowicach (–461), Poznaniu (–172), Łodzi (–120), Zielonej Górze (–114), Białymstoku (–103). Sumarycznie liczba pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, porównując rok 2017 z 2021, zmniejszyła się o 854 osoby (szczegółowe dane pokazuje tabela 1). Natomiast według stanu zatrudnienia w etatach w terenowych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, zgodnie ze

⁷ W 2019 r. członkowie korpusu służby cywilnej przepracowali ponad 911 tys. godzin nadliczbowych – *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2019 roku*, 2020, s. 47, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

⁸ W 2020 r. członkowie korpusu służby cywilnej przepracowali ponad 722 tys. godzin nadliczbowych – *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2020 roku*, 2021, s. 53, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

⁹ W 2021 r. członkowie korpusu służby cywilnej przepracowali ponad 652 tys. godzin nadliczbowych – *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2021 roku*, 2022, s. 41, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

¹⁰ W latach 2009–2016 wyglądało to następująco: a) 2009 r. – przepracowano ok. 253 696 godzin nadliczbowych, z tego 116 098 godzin (46%) w administracji skarbowej; b) 2010 r. – przepracowano ok. 560 459 godzin nadliczbowych, z tego ok. 370 014 godzin (66%) w administracji skarbowej; c) 2011 r. – przepracowano ok. 953 721 godzin nadliczbowych, z tego ok. 450 490 godzin (powyżej 47%) w administracji skarbowej; d) 2012 r. – przepracowano ok. 961 232 godziny nadliczbowe, z tego ok. 48% w administracji skarbowej; e) 2013 r. – przepracowano ok. 935 150 godzin nadliczbowych, z tego 46% w administracji skarbowej; f) 2014 r. – przepracowano ok. 940 tys. godzin nadliczbowych, z tego ok. 47% w izbach, urzędach skarbowych oraz urzędach kontroli skarbowej; g) 2015 r. – przepracowano ok. 828 tys. godzin nadliczbowych, z tego ok. 34% w administracji podatkowej i kontroli skarbowej; h) 2016 r. – przepracowano ok. 870 tys. godzin nadliczbowych, z tego ok. 42% przypadało na osoby zatrudnione w izbach administracji skarbowej i urzędach kontroli skarbowej – szerzej Sprawozdania Szefa Służby Cywilnej za lata 2009–2016, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).

sprawozdaniem RB-70 za IV kwartał w latach 2017–2021, liczba utraconych etatów wynosi 992,61 (szczegółowe dane pokazuje tabela 2).

Tabela 1. Liczba pracowników (korpus służby cywilnej) w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2017–2021

IAS	31.12.2017 r.	31.12.2018 r.	31.12.2019 r.	31.12.2020 r.	31.12.2021 r.
Białystok ^a	1 384	1 394	1 392	1 340	1 281
Bydgoszcz ^b	2 607	2 617	2 648	2 616	2 552
Gdańsk ^c	3 015	3 116	3 148	3 085	2 939
Katowice ^d	5 819	5 694	5 718	5 459	5 358
Kielce ^e	1 197	1 277	1 293	1 283	1 243
Kraków ^f	3 939	4 005	4 069	3 953	3 934
Lublin ^g	2 380	2 463	2 493	2 452	2 363
Łódź ^h	3 573	3 561	3 558	3 528	3 453
Olsztyn ⁱ	1 514	1 551	1 579	1 554	1 517
Opole ^j	1 281	1 392	1 423	1 420	1 378
Poznań ^k	4 494	4 566	4 605	4 551	4 322
Rzeszów ^l	2 147	2 109	2 202	2 132	2 110
Szczecin ^m	2 581	2 601	2 674	2 633	2 546
Warszawa ⁿ	6 572	6 811	7 010	6 922	6 848
Wrocław ^o	3 786	3 841	3 842	3 820	3 705
Zielona Góra ^p	1 495	1 490	1 471	1 425	1 381
Razem	47 784	48 488	49 125	48 173	46 930

^a Według pisma Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: DIAS) w Białymstoku z dnia 7 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.37.2022.2.

^b Według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 8 września 2022 r., nr 0401-IWK.0150.89.2022.2.

^c Według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 9 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.32.2022.

^d Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 7 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.23.2022.4.

^e Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 9 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.101.2022.

^f Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 9 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.57.2022.

^g Według pisma DIAS w Lublinie z dnia 2 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.44.2022.2.

^h Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 7 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.51.2022.

ⁱ Według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 9 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.54.2022.

^j Według pisma DIAS w Opolu z dnia 7 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.42.2022.

^k Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 9 marca 2022 r., nr 3001-IWK.0150.45.2022.

^l Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 7 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.41.2022.

^m Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 3 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.23.2022.2.

ⁿ „Liczba zatrudnionych w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie (wraz z podległymi jej urzędami skarbowymi oraz Mazowieckim Urzędem Celno-Skarbowym w Warszawie)” – według pisma DIAS w Warszawie z dnia 1 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.54.2022.

^o Według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 9 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.62.2022.

Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych, wychowawczych.

^p Według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 4 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.44.2022.

Tabela 2. Pracownicy korpusu służby cywilnej w etatach w terenowych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie ze sprawozdaniem RB-70 za IV kwartał w latach 2017–2021¹¹

IAS	31.12.2017 r.	31.12.2018 r.	31.12.2019 r.	31.12.2020 r.	31.12.2021 r.
Białystok	1 340,26	1 338,63	1 350,75	1 288,00	1 228,00
Bydgoszcz	2 463,25	2 493,18	2 501,88	2 459,13	2 373,88
Gdańsk	2 774,07	2 827,33	2 920,87	2 864,36	2 654,49
Katowice	5 465,26	5 317,21	5 369,46	5 021,63	4 901,46
Kielce	1 166,25	1 208,25	1 245,00	1 211,00	1 191,75
Kraków	3 727,78	3 776,08	3 817,58	3 692,65	3 646,53
Lublin	2 250,75	2 349,45	2 360,70	2 318,75	2 232,49
Łódź	3 307,13	3 302,89	3 337,07	3 305,08	3 234,98
Olsztyn	1 436,75	1 463,75	1 491,25	1 445,75	1 427,00
Opole	1 276,13	1 376,50	1 401,35	1 398,88	1 360,75
Poznań	4 160,25	4 201,69	4 227,25	4 183,75	4 262,35
Rzeszów	2 078,98	2 007,78	2 122,55	2 016,80	1 953,75
Szczecin	2 413,12	2 424,75	2 495,25	2 424,44	2 384,53
Warszawa	6 451,68	6 707,15	6 848,46	6 784,21	6 649,13
Wrocław	3 562,42	3 612,51	3 620,88	3 561,75	3 456,43
Zielona Góra	1 397,05	1 425,98	1 429,28	1 366,50	1 321,00
Razem	45 271,13	45 833,13	46 539,58	45 342,68	44 278,52

¹¹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 8 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022.

3. STAN KADROWY FUNKCJONARIUSZY SŁUŻBY CELNO-SKARBOWEJ W ŚWIETLE TZW. PROCEDERU UCYWILNIENI

3.1. Ucywilnienie i następstwa tego „procederu”

W 2017 r. 4072 funkcjonariuszy S.C.-S. otrzymało propozycję pracy, a nie kontynuacji służby¹². „Ucywilnienie” funkcjonariuszy, czyli przekształcenie ich stosunku służbowego w stosunek pracy, rozminęło się z interesem publicznym, było nietransparentne oraz naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa¹³. Zapewne przez „swoistą troskę” kierownictwo Ministerstwa Finansów, mając na względzie strukturę wiekową funkcjonariuszy (średni wiek i mediana dla wieku – wartość środkowa – funkcjonariuszy wynoszą 48 lat), zapewniło im regularny tryb pracy w korpusie służby cywilnej¹⁴. Jednakże według S. Siwego (Przewodniczącego

¹² Propozycję służby, a nie propozycję pracy otrzymało 715 pracowników – informacja Najwyższej Izby Kontroli z dnia 17 grudnia 2019 r., pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, 2020, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/> (dostęp: 27.10.2022), dalej: NIK; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 86, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>; idem, *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 29, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.01>

¹³ Szerzej A. Halicki, *Petycja w sprawie przeprowadzenia przez Ministra Rozwoju i Finansów analizy SWOT, ewentualnie innej podobnej analizy dotyczącej planowanego przez Ministerstwo Finansów procesu ucywilnienia funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej*, Biała Podlaska, 22 kwietnia 2017 r., <https://www.pomorskie.kas.gov.pl/documents/3555563/4805403/Petycja+-analiza+SWOT> (dostęp: 29.10.2022); idem, *Analiza projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2016, nr 8, s. 292 i nast.; W. Modzelewski, *Opinia z dnia 16 sierpnia 2016 r. w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, 2016, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/210BB22ED7CDF61AC125802C00299B4F/%24File/826-001.pdf> (dostęp: 17.10.2022); I. Nowak, *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>; 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, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>; eadem, *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>

¹⁴ Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 30 maja 2017 r., nr RS1.054.9.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/kucz/ATT16A5D609/%24FILE/>

Związku Zawodowego Celnicy PL)¹⁵: „wobec wielu funkcjonariuszy i pracowników mających prawo do emerytury lub zbliżających się do wieku emerytalnego stosowano bezprawny przymus polegający na składaniu wniosków o zwolnienie ze służby. Odmowa złożenia takiego oświadczenia oznaczała brak jakiejkolwiek propozycji służby/pracy. W naszej ocenie posunięto się do tego procederu w celu fikcyjnego zmniejszenia skali zwolnień, jak również uniknięcia procesów o dyskryminację ze względu na wiek [...]”¹⁶. Doszło więc do „zwolnień i przeprowadzenia czystek kadrowych”, co skutkowało rozszadami personalnymi, chaosem organizacyjnym i demotywowaniem funkcjonariuszy, a w końcu odejściem ze służby osób z doświadczeniem¹⁷. Według danych Ministerstwa Finansów szacunkowe koszty wykwalifikowania 830 funkcjonariuszy S.C.-S., którzy odeszli ze służby w związku z nieotrzymaniem bądź nieprzyjęciem nowych warunków, to co najmniej 6,6 mln zł¹⁸.

W piśmiennictwie wskazuje się, że „izby w pośpiechu montowały historie o prowadzeniu w początku 2017 roku rozmaitych rankingów uzasadniających selekcję funkcjonariuszy i decydowanie o ich losach. Wiarygodność tych wersji nie mogła być jednak duża; jak szczerze zeznał jeden z przesłuchiwanym dyrektorów izb, nie miałby on nawet fizycznej możliwości sensownego zorganizowania takich rankingów w ciągu pozostających mu do dyspozycji 2 miesięcy, mając zadecydować o losach kilku tysięcy osób, o których w większości nic nie wiedział. Decydowano zatem losowo lub w oparciu o najzupełniej przypadkowe i niewymienione w ustawie kryteria

i12292-o1.pdf (dostęp: 13.09.2022); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, s. 86.

¹⁵ Warto zapoznać się z nagraniem z przesłuchania S. Siwego przed Sejmową Komisją Śledczą do zbadania prawidłowości i legalności działań oraz występowania zaniechań i zaniechań organów i instytucji publicznych w zakresie zapewnienia dochodów Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego w okresie od grudnia 2007 r. do listopada 2015 r. ds. VAT – <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PosKomZrealizowane.xsp?komisja=SKVAT#79> (dostęp: 28.10.2022).

¹⁶ Pismo S. Siwego z dnia 2 czerwca 2017 r. skierowane do funkcjonariuszy, urzędników i pracowników Krajowej Administracji Skarbowej – S. Siwy, *Retorsje i szykany przy wdrażaniu KAS – List Przewodniczącego ZZ Celnicy PL Sławomira Siwego*, 2017, <https://celnicy.pl/threads/retorsje-i-szykany-przy-wdrazaniu-kas-list-przewodniczacego-zz-celnicy-pl-slawomira-siwego.14375/> (dostęp: 22.11.2022).

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Informacja NIK, s. 22 oraz 91; I. Nowak, „Polityczno-kadrowa” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, s. 79, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>

(treść ostatniej oceny okresowej, bliskość emerytury itp.)¹⁹. Przykładowo: w uzasadnieniu wyroku Sądu Rejonowego dla Łodzi-Śródmieścia (X Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych) z dnia 10 czerwca 2021 r., sygn. X P646/19, czytamy m.in., że „dyrektor IAS w Łodzi: do dzisiaj nie wie, dlaczego akurat powódka została ucywilniona”. Co więcej, według judykatury Szef Krajowej Administracji Skarbowej w kilku pismach nakazywał dyrektorom izb administracji skarbowej realizację nienazwanych bądź też ukrytych celów ustawy w postaci zmniejszenia liczby etatów funkcjonariuszy służby celnej²⁰. „W swoich pismach Szef KAS wskazywał nieprzekraczalny limit etatów funkcjonariuszy, co powodowało, że m.in. Dyrektorzy Izb Administracji Skarbowej, a w rzeczywistości powołane przez nich zespoły, dokonywały faktycznej selekcji i były zmuszone do wskazania określonej liczby funkcjonariuszy do tzw. ucywilnienia, aby zmieścić się w wyznaczonej liczbie przyznanego etatów [...]”²¹. Innymi słowy, wytyczne Szefa Krajowej Administracji Skarbowej były niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawnym jako działania *contra legem*²².

Na zakończenie warto pamiętać, że na 7 funkcyjnych działaczy związkowych, którym nie przedstawiono propozycji pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej²³, 6 należało do Związku Zawodowego Celnicy PL²⁴. Co więcej, decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu z dnia 25 listopada 2021 r.²⁵ S. Siwy, który w 2017 r. nie otrzymał propozycji pełnienia służby ani też pracy w nowo utworzonych strukturach Krajowej Administracji Skarbowej – po ponad czteroletnim okresie „poszukiwania

¹⁹ S. Płażek, *Przekształcenie” stosunku służbowego celnika w stosunek pracy*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2021, t. XXI, zeszyt specjalny, s. 395–396.

²⁰ Wyrok Sądu Rejonowego w Legnicy (IV Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych) z dnia 10 grudnia 2020 r., sygn. IV P 113/19, 2021, <https://celnicy.pl/threads/wyrok-sadu-rejonowego-w-legnicy-iv-p-113-2019-dotyczacy-przywrocenia-do-sluzby-funkcjonariusza-ucywilnionego.17318/> (dostęp: 14.09.2022).

²¹ Ibidem; analogicznie: *Kolejna sprawa o ucywilnienie wygrana w sądzie II instancji*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywilnienie-wygrana-w-sadzie-ii-instancji.17168/> (dostęp: 14.09.2022).

²² Ibidem.

²³ Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT53BF4C45/%24FILE/i14265-o1.pdf> (dostęp: 14.09.2022).

²⁴ Według informacji e-mailowej z dnia 14 września 2021 r. uzyskanej od S. Siwego.

²⁵ Znak sprawy: 1601-IPK.111.781.2021.156.

praworządności” w demokratycznym państwie polskim²⁶, a może trafniej swoistej „ścieżce zdrowia”²⁷ – został przywrócony do służby w Służbie Celno-Skarbowej z datą jej podjęcia od 13 grudnia 2021 r. (dokładnie w 40. rocznicę wprowadzenia stanu wojennego w Polsce)²⁸. Wciąż chyba zatem aktualna jest maksyma J. Szpotańskiego z czasów PRL-u – o zgrozo, stosowana także w „III/IV RP” – zgodnie, z którą „by człowiek był człowiekiem bratem, trzeba go wpierw przeciwzić batem”²⁹.

3.2. Stosunek służbowy a ucywilnienie – brak logiki

Za kolejny dowód absurdu „ucywilnień” funkcjonariuszy niech posłuży argumentacja Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 10 listopada 2020 r. – w ramach odwrotu od powyższego, mylnego, kierunku działań związanych z „ucywilnieniami”³⁰. Według niej „składanie propozycji służby byłym funkcjonariuszom Służby Celnej i Służby Celno-Skarbowej, których stosunek służbowy został przekształcony w stosunek pracy [...] został rozłożony na poszczególne etapy [...]. Z uwagi na konieczność właściwego zabezpieczenia terminowej i prawidłowej realizacji ustawowych zadań organizacji oraz kierując się specyfiką poszczególnych jednostek organizacyjnych, liczbą osób zainteresowanych przekształceniem stosunku pracy w stosunek służbowy i posiadanymi wakatami funkcjonariuszy (emerytury, przeniesienia do innych służb), informuję, że ostateczny termin zakończenia omawianego procesu uwarunkowany jest wieloma

²⁶ Zob. S. Siwy, *Komunikat Zarządu dot. powrotu do służby Przewodniczącego ZZ Celnicy PL*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/komunikat-zarzadu-dot-powrotu-do-sluzby-przewodniczacego-zz-celnicy-pl.17514/> (dostęp: 20.10.2022).

²⁷ Zob. także: TYLKO U NAS. Szef Związku Celników zwolniony ze służby. Sławomir Siwy: „Uważam, że jest to decyzja wadliwa i bezprawna”, 2020, <https://celnicy.pl/threads/tylko-u-nas-szef-zwiazku-celnikow-zwolniony-ze-sluzby-slawomir-siwy-uwazam-ze-jest-to-decyzja-wadliwa-i-bezprawna.16597/> (dostęp: 10.09.2022); S. Siwy, *Decyzja o zwolnieniu S. Siwego*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/decyzja-o-zwolnieniu-s-siwego.17064/> (dostęp: 14.09.2022); idem, *Decyzja i odwołanie – wygaszenie*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/decyzja-i-odwolanie-wygaszenie.17124/> (dostęp: 14.09.2022); *Przewodniczący Sławomir Siwy przywrócony do służby*, 2021, <https://nowiny.nyskie.com.pl/artykul/przewodniczaczy-slawomir/1256471> (dostęp: 14.09.2022).

²⁸ I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, s. 100.

²⁹ J. Szpotański, *Gnom. Caryca. Szmaciak, Łomianki* 2014, s. 172; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 56, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

³⁰ Analogicznie A. Halicki, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021, s. 34 i 293.

czynnikami, przez co niezbędne jest uwzględnienie jego realizacji w wydłużonym czasie”³¹.

Reasumując powyższy wątek, 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 osób³². I tak w poszczególnych izbach administracji skarbowej wyglądało to następująco: Gdańsk – 169³³, Lublin – 129³⁴, Katowice – 128³⁵, Łódź – 116³⁶, Białystok – 115³⁷, Rzeszów – 109³⁸, Zielona Góra – 106³⁹, Szczecin – 91⁴⁰,

³¹ Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 10 listopada 2020 r., nr DOM5.054.1.2020.KZM, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBVBEUQ/%24FILE/z01807-o1.pdf> (dostęp: 11.10.2022).

³² 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: 11.10.2022); I. Nowak, *Świadomość...*, s. 29.

³³ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.21.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDU/%24FILE/i33462-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

³⁴ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.25.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCETD7J/%24FILE/i33459-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

³⁵ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.22.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDS/%24FILE/i33460-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

³⁶ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.26.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHZ/%24FILE/i33469-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

³⁷ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.19.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCETD7H/%24FILE/i33458-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

³⁸ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.30.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDV/%24FILE/i33464-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

³⁹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 30 maja 2022 r., nr DBM4.054.33.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCF2HGD/%24FILE/i33463-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴⁰ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.31.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDT/%24FILE/i33461-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

Bydgoszcz – 63⁴¹, Poznań – 58⁴², Kraków – 57⁴³, Wrocław – 45⁴⁴, Olsztyn – 40⁴⁵, Warszawa – 14⁴⁶, Kielce – 13⁴⁷, Opole – 12⁴⁸. Należy więc postawić – chyba retoryczne – pytanie: „Jaka jest w tym wszystkim logika?”. Jednakże Szef Krajowej Administracji Skarbowej w piśmie z dnia 22 czerwca 2022 r. zauważa, że „Kierownictwu Krajowej Administracji Skarbowej znane są postulaty zgłaszane przez Stronę Społeczną w zakresie ponownego przyjęcia do służby byłych funkcjonariuszy, którzy nie otrzymali propozycji służby/pracy w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, jak również ponownego przekształcenia stosunku pracy w stosunek służby dla osób, które utraciły status funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej. Natomiast pragnę zauważyć, że każda sprawa, w której stroną postępowania jest były funkcjonariusz ubiegający o ponowne zatrudnienie lub przyjęcie do służby w Służbie Celno-Skarbowe bądź przeniesienie do pełnienia służby, rozpatrywana jest przez organy Krajowej Administracji Skarbowej w sposób indywidualny, który opiera się o określony stan faktyczny i prawny. Podejmowane są działania mające na celu zaoferowanie ucywilnionym funkcjonariuszom ponownego podjęcia służby, jednak często jest to związane

⁴¹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 27 maja 2022 r., nr DBM4.054.20.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHQ/%24FILE/i33456-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴² Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.29.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDR/%24FILE/i33457-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴³ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.24.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDX/%24FILE/i33467-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴⁴ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.34.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHE3/%24FILE/i33471-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴⁵ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.27.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHE2/%24FILE/i33470-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴⁶ Według pisma Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2022 r., nr DBM4.054.32.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCF2HGE/%24FILE/i33465-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴⁷ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.23.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDW/%24FILE/i33466-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

⁴⁸ Według pisma Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r., nr DBM4.054.28.2022, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEWHDY/%24FILE/i33468-o1.pdf> (dostęp: 20.10.2022).

z koniecznością zmiany dotychczasowego zakresu wykonywanych zadań⁴⁹. Miejmy jednak nadzieję, że byli funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej, których „ucywilniono”, w końcu „powrócą” do Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli oczywiście nie zmienią zdania ze względu na *sui generis* kilkuletnią „bezczyność/przewlekłość decyzyjną”. Oby zatem decyzje dyrektorów izb administracji skarbowej w rzeczonym zakresie zapadały w ekspresowym tempie, analogicznie jak niektóre „awanse” w Służbie Celno-Skarbowej (*vide* podrozdział *Polityka „awansowania” – czy taka powinna być norma?*)⁵⁰.

3.3. Funkcjonariusze Służby Celnej i Służby Celno-Skarbowej w liczbach

Według stanu osobowego w Służbie Celnej na koniec IV kwartału 2016 r. zatrudnionych było 13 845 funkcjonariuszy celnych i 1061 pracowników, co daje liczbę 14 906 osób w Służbie Celnej (szczegółowe dane pokazuje tabela 3). Natomiast już po tzw. reformie konsolidacyjnej, na 31 grudnia 2017 r. mamy tylko 9934 funkcjonariuszy S.C.-S. na 9561,46 etatu, czyli *in minus* 3911 funkcjonariuszy. Jeśli chodzi o dane z 31 grudnia 2021 r., służbę pełniło 10 589 funkcjonariuszy S.C.-S. na 10 160,7 etatu (szczegółowe dane pokazuje tabela 4). Nie należy jednak być w tym zakresie optymistą, ponieważ w poszczególnych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej te proporcje są bardzo różne (także *in minus* w 2017–2021 lub zachowany *status quo*). Warto także pamiętać, o czym była już mowa, że w okresie od 1 marca 2017 r. do 19 maja 2022 r. po raz kolejny przekształcono stosunek pracy w stosunek służbowy 1265 osobom⁵¹. Co więcej, w następstwie przeprowadzonej „reformy konsolidacyjnej” oraz fatalnej polityki kadrowo-płacowej funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej zaczęli rezygnować ze służby, m.in. przechodząc na emerytury, np. w okresie styczeń–maj 2020 r. ze Służby Celno-Skarbowej odeszło 442 funkcjonariuszy S.C.-S, a w 2021 r. 1145 funkcjonariuszy S.C.-S.⁵². Z końcem 2022 r.

⁴⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 2022 r., nr DBM4.054.18.2022.

⁵⁰ Zob. także: *Gdzie jest (kiedy będzie) generał?*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28384 (dostęp: 23.11.2022).

⁵¹ Dane pochodzą z odpowiedzi Ministra Finansów na interpelacje poselskie znajdujące się pod numerami 33456–33469, *Interpelacje, zapytania, pytania i oświadczenia poselskie...*; I. Nowak, *Świadomość...*, s. 29.

⁵² M. Rzeczkowska w: D. Mikołajczyk, *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->

i w połowie 2023 r. spodziewana jest chyba największa fala odejść funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, do której może także przyczynić się tzw. stugębna plotka związana z potencjalnymi zmianami przepisów prawnych w odniesieniu do emerytur mundurowych⁵³.

Tabela 3. Stan osobowy w Służbie Celnej na koniec IV kwartału 2016 r.⁵⁴

Izba Celna	Funkcjonariusze	Pracownicy	Razem
Biała Podlaska	1 839	119	1 958
Białystok	1 099	55	1 154
Gdynia	969	70	1 039
Katowice	1 095	55	1 150
Kielce	171	39	210
Kraków	710	146	856
Łódź	570	69	639
Olsztyn	866	53	919
Opole	223	16	239
Poznań	874	67	941
Przemysł	1 218	88	1 306
Rzepin	573	19	592
Szczecin	796	50	846
Toruń	427	39	466
Warszawa	1 623	130	1 753
Wrocław	792	46	838
Razem	13 845	1 061	14 906

skarbowe-ma-juz-za-soba-fale-odejsc-nadinsp-rzeczowska-o-sytuacji-kadrowej-formacji?fbclid=IwAR2Oag5fSp0xtlxrj-VgxUED6F-l4W6Iz-FvAQlw_AHbMcWUlzMeZxF54Io (dostęp: 12.10.2022).

⁵³ Zob. S. Siwy, *Odejść czy ryzykować?*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/odejsc-czy-ryzykowac.17937/> (dostęp: 22.11.2022).

⁵⁴ Według „Biuletynu Statystycznego Służby Celnej”, I–IV 2016 r., Warszawa, luty 2017 r.

Tabela 4. Liczba funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2017–2021

IAS	31.12.2017 r.	31.12.2018 r.	31.12.2019 r.	31.12.2020 r.	31.12.2021 r.
Białystok ^a	889	956	1 017	1 027	1 045
Bydgoszcz ^b	190	220	225	259	255
Gdańsk ^c	654	658	666	661	683
Katowice ^d	588	639	648	657	621
Kielce ^e	125	136	137	136	134
Kraków ^f	442	434	426	409	432
Lublin ^g	1 667	1 729	1 803	1 772	1 772
Łódź ^h	385	387	433	432	424
Olsztyn ⁱ	776	786	803	827	825
Opole ^j	186	187	206	211	217
Poznań ^k	485	492	500	493	499
Rzeszów ^l	1 034	1 116	1 141	1 145	1 141
Szczecin ^m	432	444	441	428	420
Warszawa ⁿ	1 251	1 246	1 247	1 209	1 214
Wrocław ^o	482	486	486	454	468
Zielona Góra ^p	348	350	396	430	439
Razem	9 934	10 266	10 575	10 550	10 589

^a Według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 7 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.37.2022.2.

^b Według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 8 września 2022 r., nr 0401-IWK.0150.89.2022.2.

^c Według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 9 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.32.2022.

^d Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 7 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.23.2022.4.

^e Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 9 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.101.2022.

^f Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 9 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.57.2022.

^g Według pisma DIAS w Lublinie z dnia 2 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.44.2022.2.

^h Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 7 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.51.2022.

ⁱ Według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 9 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.54.2022.

^j Według pisma DIAS w Opolu z dnia 7 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.42.2022.

^k Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 9 marca 2022 r., nr 3001-IWK.0150.45.2022.

^l Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 7 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.41.2022.

^m Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 3 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.23.2022.2.

ⁿ „Liczba zatrudnionych w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie (wraz z podległymi jej urzędami skarbowymi oraz Mazowieckim Urzędem Celno-Skarbowym w Warszawie)” – według pisma DIAS w Warszawie z dnia 1 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.54.2022.

^o Według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 9 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.62.2022. Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych, wychowawczych.

^p Według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 4 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.44.2022.

Tabela 5. Funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej w etatach w terenowych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie ze sprawozdaniem RB-70 za IV kwartał lat 2017–2021⁵⁵

IAS	31.12.2017 r.	31.12.2018 r.	31.12.2019 r.	31.12.2020 r.	31.12.2021 r.
Białystok	888,00	956,00	1 015,00	1 025,00	1 042,00
Bydgoszcz	191,00	220,00	225,00	259,00	255,00
Gdańsk	652,62	655,63	663,63	659,00	681,05
Katowice	573,00	632,00	621,00	622,00	585,00
Kielce	124,00	134,00	134,00	132,00	134,00
Kraków	442,00	431,00	424,88	409,00	432,00
Lublin	1 657,90	1 721,00	1 799,50	1 733,75	1 681,54
Łódź	382,00	386,00	431,00	430,75	419,44
Olsztyn	771,00	783,75	799,50	825,50	823,00
Opole	186,00	187,00	206,00	211,00	217,00
Poznań	186,00	187,00	206,00	211,00	217,00
Rzeszów	998,50	1 109,00	1 136,50	1 144,50	1 138,00
Szczecin	431,00	441,50	439,50	426,25	405,67
Warszawa	1 249,69	1 245,88	1 248,00	1 207,75	1 223,00
Wrocław	481,00	485,00	485,00	454,00	468,00
Zielona Góra	347,75	350,00	396,00	430,00	439,00
Razem	9 561,46	9 924,76	10 230,51	10 180,50	10 160,70

⁵⁵ Według pisma Ministra Finansów z dnia 8 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022.

4. STRUKTURA WIEKOWA PRACOWNIKÓW I FUNKCJONARIUSZY W JEDNOSTKACH ORGANIZACYJNYCH KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W LATACH 2018–2021

Struktura wiekowa pracowników oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej zatrudnionych/powołanych w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej w zestawieniach z 15 czerwca 2018 r. i 31 grudnia 2021 r. – czyli prawie po 3,5 roku – wygląda bardzo podobnie. Jednakże zauważalny jest trend, zgodnie z którym w przedziale wiekowym 18–35 lat obserwuje się dwuprocentowy wzrost liczby pracowników/funkcjonariuszy. Liczba pracowników/funkcjonariuszy w przedziale wiekowym 36–45 lat oraz 46–55 lat jest co do zasady na podobnym poziomie. Natomiast w przedziale 56–65 lat następuje spadek liczby pracowników/funkcjonariuszy o około 2,5%, co podyktowane jest zapewne w dużym stopniu przechodzeniem na emeryturę (szczegółowe dane pokazują tabele 6–7). Oczywiście powyższe dane są średnią z izb administracji skarbowej, w których te proporcje są zróżnicowane.

Tabela 6. Struktura wiekowa (pracowników i funkcjonariuszy) w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej na 15.06.2018 r.

IAS	Na 15.06. 2018 r. ^a	18–35 lat		36–45 lat		46–55 lat		56–65 lat		66 lat i powyżej	
		A	Proc.	A	Proc.	A	Proc.	A	Proc.	A	Proc.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Białystok ^b	2 315	297	12,83	754	32,57	837	36,16	423	18,27	4	0,17
Bydgoszcz	2 917	630	21,60	920	31,54	888	30,44	477	16,35	2	0,07
Gdańsk	3 814	859	22,52	1 195	31,33	1 155	30,28	599	15,71	6	0,16
Katowice ^b	6 460	844	13,07	2 133	33,02	2 338	36,19	1 131	17,51	14	0,22
Kielce	1 363	257	18,86	490	35,95	395	28,98	221	16,21	0	0,00
Kraków	4 528	551	12,17	1 223	27,01	1 747	38,58	989	21,84	18	0,40
Lublin	4 186	898	21,45	1 403	33,52	1 300	31,06	581	13,88	4	0,10
Łódź	4 070	558	13,71	1 306	32,09	1 333	32,76	861	21,15	12	0,29
Olsztyn	2 361	417	17,66	845	35,79	715	30,28	382	16,18	2	0,08
Opole	1 605	369	22,99	493	30,72	488	30,40	255	15,89	0	0,00
Poznań	4 995	761	15,24	1 479	29,61	1 723	34,49	1 021	20,44	11	0,22

Tabela 6 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Rzeszów	3 237	505	15,60	1 049	32,40	1 161	35,87	515	15,90	7	0,22
Szczecin ^b	3 006	454	15,10	958	31,87	1 017	33,83	571	19,00	6	0,20
Warszawa ^c	8 465	2 288	27,03	2 643	31,22	2 223	26,26	1 306	15,43	5	0,06
Wrocław	4 437	555	12,51	1 277	28,78	1 577	35,54	1 019	22,97	9	0,20
Zielona Góra ^b	1 875	255	13,60	589	31,41	660	35,20	368	19,63	3	0,16
Razem/ Średnia	59 634	10 498	17,25	18 757	31,80	19 557	32,89	10 719	17,90	103	0,16

A – liczba pracowników i funkcjonariuszy według przedziału wiekowego; proc. – udział procentowy pracowników i funkcjonariuszy według przedziału wiekowego.

^a Według danych z pisma Ministra Finansów z dnia 9 lipca 2018 r., nr BDG7.054.20.2018, Warszawa, 9 lipca 2018 r., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=01D534FA&view=6> (dostęp: 28.08.2022).

^b Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa.

^c Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych.

Tabela 7. Struktura wiekowa (pracowników i funkcjonariuszy) w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej na 31.12.2021 r.

IAS	Na 31.12. 2021 r.	18–35 lat		36–45 lat		46–55 lat		56–65 lat		66 lat i powyżej	
		A	Proc.	A	Proc.	A	Proc.	A	Proc.	A	Proc.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Białystok	2 381 ^a	462	19,40	793	33,30	764	32,09	358	15,04	4	0,17
Bydgoszcz	2 868 ^b	579	20,19	883	30,79	972	33,90	429	14,96	5	0,17
Gdańsk	3 680 ^c	824	22,39	1 188	32,28	1 152	31,30	508	13,80	8	0,22
Katowice	5 979 ^d	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
Kielce	1 355 ^e	252	18,60	478	35,28	432	31,89	192	14,17	1	0,07
Kraków	4 446 ^f	727	16,35	1 106	24,88	1 722	38,73	875	19,69	16	0,36
Lublin	4 179 ^g	930	22,25	1 490	35,65	1 240	29,67	515	12,32	4	0,09
Łódź	3 929 ^h	621	15,80	1 375	35,00	1 322	33,65	603	15,35	8	0,20
Olsztyn	2 378 ⁱ	481	20,23	856	36,00	728	30,61	310	13,04	3	0,13
Opole	1 706 ^j	474	27,78	517	30,30	519	30,42	195	11,43	1	0,06
Poznań	4 828 ^k	824	17,07	1 425	29,52	1 679	34,78	888	18,39	12	0,25
Rzeszów	3 316 ^l	655	19,75	1 060	31,97	1 092	32,93	501	15,11	8	0,24

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Szczecin	3 001 ^m	543	18,09	942	31,39	1 003	33,42	508	16,93	5	0,17
Warszawa	8 544 ⁿ	2 035	23,82	2 830	33,12	2 414	28,25	1 243	14,55	22	0,26
Wrocław	4 245 ^o	625	14,72	1 191	28,06	1 580	37,22	831	19,58	18	0,42
Zielona Góra	1 839 ^p	283	15,39	522	28,38	708	38,50	321	17,46	5	0,27
Razem	58 674	10 315	19,46	16 656	31,72	17 327	33,16	8 277	15,45	120	0,21

A – liczba pracowników i funkcjonariuszy według przedziału wiekowego; proc. – udział procentowy pracowników i funkcjonariuszy według przedziału wiekowego; b.d. – brak danych.

^a Bez uwzględnienia osób przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych dłuższych niż miesiąc (dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa) – według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 9 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.41.2022.2.

^b Bez uwzględnienia osób przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych dłuższych niż miesiąc – według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 17 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.52.2022.3.

^c Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 16 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.36.2022.

^d Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 7 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.23.2022.4.

^e Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 24 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.108.2022.3.

^f Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 16 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.63.2022.

^g Według pisma DIAS w Lublinie z dnia 8 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.49.2022.3.

^h Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 17 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.54.2022.

ⁱ Według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 17 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.56.2022.

^j Według pisma DIAS w Opolu z dnia 18 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.46.2022.

^k Dane uwzględniają osoby na urloпах wychowawczych i bezpłatnych. Nie uwzględniają natomiast osób zatrudnionych na zastępstwa oraz funkcjonariuszy operacyjnych – według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 13 kwietnia 2022 r., nr 3001-IWK.0150.63.2022.

^l Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 14 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.43.2022.

^m Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz osoby przebywające na długotrwałych nieobecnościach – według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 15 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.28.2022.2.

ⁿ Wykaz obejmuje zarówno osoby zastępowane, jak i zastępujące oraz przebywające na urloпах bezpłatnych i wychowawczych – według pisma DIAS w Warszawie z dnia 14 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.64.2022.

^o Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych, wychowawczych – według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 9 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.68.2022.

^p Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych i wychowawczych – według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 14 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.48.2022.

5. GŁÓWNE KIERUNKI STUDIÓW W JEDNOSTKACH ORGANIZACYJNYCH KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Jeżeli politykom w żaden sposób nie przeszkadza m.in. „brak wykształcenia prawniczego, aby być np. ministrem odpowiedzialnym za tworzenie prawa”⁵⁶, to być może i kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów nie dostrzega istniejącego od wielu lat „deficytu” kierunkowego wykształcenia wśród pracowników/funkcjonariuszy podległych jednostek organizacyjnych. A może według polityków i kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej/Ministerstwa Finansów „nie ma zapotrzebowania na silną administrację”⁵⁷?

Nie ulega wątpliwości, że pracownicy oraz funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej powinni mieć sprofilowaną wiedzę z zakresu danin publicznoprawnych, połączoną z odpowiednim wykształceniem na temat prawa podatkowego i jego zasad, wraz z całą „paletą” ocen tego prawa i „zachowań” przez nie regulowanych⁵⁸. Innymi słowy, powinni legitymować się co do zasady wykształceniem i doświadczeniem „ukierunkowanym” przede wszystkim w zakresie wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych lub szerzej – funkcjonowania systemu finansów publicznych⁵⁹.

Zdaniem autora tylko takie kierunki studiów jak prawo, administracja, prawo podatkowe i rachunkowość, doradztwo podatkowe, prawo finansowe i skarbowość oraz podatki i doradztwo podatkowe odpowiednio przygotowują absolwentów do należytego stosowania norm prawa podatkowego (szczegółowego oraz procesowego)⁶⁰. Bez wątplenia brak sprofilowanego

⁵⁶ A. Kidyba, *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16 lutego 2021, nr 31(5439), s. D2; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 41 i nast.

⁵⁷ Szerzej J. Hrynkiewicz, *W ostatnich latach elit urzędniczych nie dostrzegam*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 października 2022, nr 203(5865), s. B8; zob. także A. Gomulowicz, *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika a orzecznictwo sądownictwa administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 17.

⁵⁸ Por. A. Łopatka, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1969, s. 212; I. Nowak, *Świadomość...*, s. 11.

⁵⁹ I. Nowak, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 50, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>; idem, *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]; idem, *Świadomość...*, s. 12.

⁶⁰ I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4, s. 24–25; idem, *An officer employed as a revenue collector in the structure of*

wykształcenia podatkowoprawnego w powyższym obszarze działań będzie wyłącznie *in minus*⁶¹, gdyż wymiar, pobór i egzekucję danin publicznoprawnych dokonywać będą tzw. amatorzy prawa podatkowego⁶². Wydawanie przez nich „poprawnych merytorycznie” indywidualnych aktów podatkowych wydaje się zatem mało prawdopodobne. Ponadto realizacja zadań z zakresu administracji podatkowej (skarbowej) przez osoby niemające kierunkowego wykształcenia bez wątpienia podwyższy koszty poboru podatków, co jest sprzeczne z zasadą taniałości opodatkowania⁶³. Co więcej, pamiętać przy tym należy, że oprócz kierunkowego wykształcenia pracowników (funkcjonariuszy) Krajowej Administracji Skarbowej tzw. praktyczne przyuczenie osób nawet z odpowiednim profilem studiów trwa mniej więcej 2 lata⁶⁴.

Szeroko rozumiana „polityka” oraz praktyka w powyższym zakresie znacznie odbiegają od założeń, gdyż duża rotacja w organach podatkowych (skarbowych) sprawia, że ich działalność w znacznej mierze opiera się na niedoświadczonych pracownikach i funkcjonariuszach S.C.-S., których wykształcenie nie przekłada się na realizowane zadania⁶⁵. Potwierdzają to także przeprowadzone badania empiryczne, zgodnie z którymi na 31 grudnia 2021 r. główne kierunki ukończonych studiów wśród pracowników i funkcjonariuszy w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, mających wyższe wykształcenie (48 619) to ekonomia (32,24%), następnie administracja (19,91%), a na trzecim miejscu prawo (9,43%). Oczywiście przywołane dane są średnią z izb administracji

the National Revenue Administration – critical remarks, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 95 i nast.; idem, *National...*, s. 50.

⁶¹ Zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 141–142; I. Nowak, *Świadomość...*, s. 51.

⁶² I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, s. 95; szerzej J. Małecki, *Recenzja cz. II pt. Kontrola stosowania prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 151; I. Nowak, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>

⁶³ M. Staniszewski, *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarocin 2007, s. 149; I. Nowak, *120 radców...*, s. 26.

⁶⁴ I. Nowak, *National...*, s. 51.

⁶⁵ Idem, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 99 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.03>; R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6, s. 17–27.

skarbowej w Polsce (szczegółowe dane pokazuje tabela 8)⁶⁶. Z kolei pozostali pracownicy/funkcjonariusze wpisują się w tzw. wykształcenie wyższe inne – na poziomie 38,41%. Zbliżone dane wynikają z badań empirycznych przeprowadzonych w 2019 r.⁶⁷ Zgodnie z nimi wśród pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej do najliczniej reprezentowanych kierunków studiów należała także ekonomia (26,1%)⁶⁸. Drugie miejsce zajmowała administracja (17,5%), natomiast kierunek prawo reprezentowany był na poziomie 8% osób z wyższym wykształceniem⁶⁹. Pozostali pracownicy/funkcjonariusze, według badań empirycznych z 2019 r., mieli tzw. wykształcenie wyższe inne – na poziomie 41,8%⁷⁰. Warto przy tym podkreślić, że w wyszukiwarce Praca w służbie cywilnej (wybierając kryterium *Izby Administracji Skarbowej i Krajowa Informacja Skarbowa*) liczba ofert pracy dla osób ze średnim wykształceniem (tzw. wymagania niezbędne) w latach 2017–2022 przedstawiała się następująco: a) 2017 r. – 1919 ofert; b) 2018 r. – 4431 ofert; c) 2019 r. – 3404 oferty; d) 2020 r. – 3242 oferty; e) 2021 r. – 3186 ofert; f) 2022 r. – 3490 ofert. Przy analogicznych kryteriach oferty pracy dla osób z wyższym wykształceniem (tzw. wymagania niezbędne) wynosiły: a) 2017 r. – 146 ofert; b) 2018 r. – 333 oferty; c) 2019 r. – 269 ofert; d) 2020 r. – 242 oferty; e) 2021 r. – 232 oferty; f) 2022 r. – 241 ofert⁷¹. *A vista* można zasadnie uznać, że regułą jest chęć pozyskanie pracowników/funkcjonariuszy, obniżając nawet kryteria naboru – już do średniego wykształcenia.

Niestety, zarówno Ministerstwo Finansów, jak i Krajowa Administracja Skarbowa nie dysponują scentralizowanym systemem kadrowym, pozwalającym m.in. na precyzyjne i całościowe ewidencjonowanie zatrudnionych

⁶⁶ Warto zauważyć, że w Krajowej Informacji Skarbowej na 31 grudnia 2021 r. zatrudnionych było 1173 pracowników, z czego 1073 osoby miały wykształcenie wyższe: 347 osób (32,34%) wykształcenie wyższe ekonomiczne, 167 osób (15,56%) wyższe administracyjne, 139 osób (12,95%) wyższe prawnicze, natomiast pozostałych 420 pracowników (39,14%) inny rodzaj wykształcenia wyższego – według pism Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 marca 2022 r., nr 0110-KWP.0150.9.2022.1 oraz z dnia 18 marca 2022 r., nr 0110-KWP.0150.9.2022.2.

⁶⁷ Dane na 30 czerwca 2019 r. – I. Nowak, *National...*, s. 53.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ Do wykształcenia wyższego innego dodano: prawo podatkowe i rachunkowość (1,8%), finanse i rachunkowość (1,4%) oraz doradztwo podatkowe (0,1%) – I. Nowak, *National...*, s. 53.

⁷¹ Zob. Praca w Służbie Cywilnej, b.d., <https://nabory.kprm.gov.pl/> (dostęp: 31.12.2022).

pracowników/funkcjonariuszy pod kątem wskazania ukończonych przez nich kierunków studiów (I, II, III stopień) – każda izba administracji skarbowej ma odrębny program kadrowo-płacowy⁷². Dlatego też z dużym sceptycyzmem należy podchodzić do tego typu bezczynności, która przecież ma kolosalne znaczenie, jeśli idzie o prawidłowe budowanie „kadr” organów podatkowych (skarbowych)⁷³.

Podatnik, niemający równorzędnej pozycji wobec czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego⁷⁴, „powinien budować swoje poczucie pewności prawa nie tylko na samym brzmieniu słów ustaw podatkowych⁷⁵, ale także na przekonaniu, że pracownicy/funkcjonariusze administracji podatkowej (skarbowej) z kierunkowym wykształceniem właściwie będą interpretować normy prawa podatkowego⁷⁶. Również ze względu na duży stopień „skomplikowania” przepisów prawa podatkowego oraz „rosnącą finezję operacji gospodarczych i finansowych mających na celu unikanie opodatkowania⁷⁷ w strukturze aparatu podatkowego (skarbowego) niezbędna staje się fachowa i wyspecjalizowana kadra urzędnicza⁷⁸. A tu – jak pokazuje materiał empiryczny – jeszcze długa droga do celu⁷⁹. Tak więc „potrzebujemy wykształconych urzędników, ponieważ to oni mogą chronić przed błędnymi i kosztownymi decyzjami⁸⁰. Aż trudno w to uwierzyć, ale analogicznie czytamy również w uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 28 lutego 2007 r., że podstawowym zadaniem stojącym przed autonomiczną administracją skarbową

⁷² Pismo Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 14 października 2019 r., BMI1.0124.1103.2019; pismo Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2020 r., nr BMI1.0123.188.2020.

⁷³ I. Nowak, *National...*, s. 54. „Ministerstwo Finansów nie jest pracodawcą dla pracowników/funkcjonariuszy zatrudnionych/pełniących służbę w poszczególnych jednostkach organizacyjnych KAS. Jednostki te, jako pracodawcy, prowadzą akta osobowe tych osób i w związku z powyższym dysponują wnioskowanymi danymi” – pismo Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.546.2022.

⁷⁴ Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu: z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. II SA/OI 587/10, CBOSA; z dnia 30 listopada 2009 r., sygn. II SA/Op 277/09, CBOSA.

⁷⁵ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 100.

⁷⁶ I. Nowak, *National...*, s. 51.

⁷⁷ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 75.

⁷⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 183 i nast.

⁷⁹ I. Nowak, *National...*, s. 61.

⁸⁰ J. Hryniewicz, *W ostatnich latach...*, s. B8.

jest budowanie oraz utrzymanie stabilnego korpusu wykształconej kadry o odpowiednich kwalifikacjach i doświadczeniu, sprawnie i skutecznie wykonującej przypisane jej zadania⁸¹. Niestety, „eksperyment pt. Krajowa Administracja Skarbowa” został wykonany, ale m.in. pod kątem wykształcenia i doświadczenia pracowników/funkcjonariuszy nie jest udany.

Tabela 8. Główne kierunki studiów wśród pracowników i funkcjonariuszy w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej według stanu na 31 grudnia 2021 r.

IAS	Liczba osób z wyższym wykształceniem	Ekonomia	Administracja	Prawo	Wyższe inne
1	2	3	4	5	6
Białystok	2 150 ^a	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
Bydgoszcz	2 451 ^b	661 (26,97%)	723 (29,50%)	276 (11,26%)	791 ^c (32,27%)
Gdańsk	3 034 ^d	841 ^e (27,72%)	655 ^f (21,59%)	292 ^g (9,62%)	1 246 ^h (41,07%)
Katowice	4 985 ⁱ	1 746 ^j (35,03%)	853 ^k (17,11%)	434 ^l (8,71%)	1 952 ^m (39,16%)
Kielce	1 309 ⁿ	549 (41,94%)	114 (8,71%)	106 (8,10%)	540 ^o (41,25%)
Kraków	3 595 ^p	880 (24,47%)	506 (14,07%)	368 (10,23%)	1 841 ^r (51,21%)
Lublin	3 715 ^s	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
Łódź	3 331 ^t	857 ^u (25,73%)	790 ^w (23,72%)	284 ^x (8,53%)	1 400 ^y (42,03)
Olsztyn	2 020 ^z (w badaniu przyjęto jednak liczbę 1 299 ^{aa})	280 (21,55%)	360 (27,71%)	173 (13,32%)	486 ^{bb} (37,41%)
Opole	1 460 ^{cc}	616 (42,19%)	209 (14,32%)	121 (8,29%)	514 ^{dd} (35,20%)
Poznań	3 710 ^{ee}	1 250 (33,69%)	764 (20,59%)	284 (7,65%)	1 412 ^{ff} (38,06%)
Rzeszów	2 970 ^{gg}	836 ^{hh} (28,15%)	824 ⁱⁱ (27,74%)	4 10 ^{jj} (13,80%)	900 ^{kk} (30,30%)

⁸¹ I. Nowak, „Polityczno-kadrowa”..., s. 71.

1	2	3	4	5	6
Szczecin	2 588 ^{ll}	1 159 ^{mmm} (44,78%)	314 (12,13%)	239 (9,23%)	876 ⁿⁿ (33,84%)
Warszawa	7 036 ^{oo}	2 132 (30,30%)	1 826 (25,95%)	574 (8,16%)	2 504 ^{pp} (35,59%)
Wrocław	3 562 ^{rr}	1 383 ^{ss} (38,82%)	667 ^{tt} (18,72%)	343 ^{uu} (9,62%)	1 169 (32,81%)
Zielona Góra	1 424 ^{ww}	427 (29,99%)	241 (16,92%)	79 (5,55%)	677 ^{xx} (47,54%)
Razem/ Średnia	49 340 (w badaniu przyjęto jednak 48 619^{yy})	13 617 (32,24%)	8 846 (19,91%)	3 983 (9,43%)	16 308 (38,41%)

^a Pracownicy: 1194, funkcjonariusze: 956. W latach 2018–2021, po uprzednim skierowaniu przez Izbę Administracji Skarbowej w Białymstoku, 13 pracowników i 6 funkcjonariuszy ukończyło studia podyplomowe w obszarze prawa podatkowego lub skarbowości, lub doradztwa podatkowego – według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 8 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.36.2022.2.

^b Według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 9 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.49.2022.3.

^c W tym m.in.: zarządzanie i marketing – 17, finanse i rachunkowość – 5, pedagogika, historii, ochrona środowiska, informatyka, stosunki międzynarodowe. Liczba pracowników/funkcjonariuszy, którzy na 31 grudnia 2021 r. ukończyli studia podyplomowe w zakresie prawa podatkowego, skarbowości lub doradztwa podatkowego wynosi 83 osoby – według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 9 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.49.2022.3.

^d Pracownicy: 2474, funkcjonariusze: 560. Studia podyplomowe: prawo podatkowe (71 pracowników, 19 funkcjonariuszy); skarbowość (6 pracowników, 1 funkcjonariusz); doradztwo podatkowe (45 pracowników, 3 funkcjonariuszy) – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 17 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.33.2022.

^e Pracownicy: 708, funkcjonariusze: 133 – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 17 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.33.2022.

^f Pracownicy: 560, funkcjonariusze: 95 – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 17 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.33.2022.

^g Pracownicy: 255, funkcjonariusze: 37 – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 17 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.33.2022.

^h Przykładowo: archeologia, archiwistyka, automatyka i robotyka, bezpieczeństwo narodowe, biologia, biotechnologia, budownictwo, chemia, doradztwo podatkowe (23); elektronika, elektronika i komunikacja, farmacja, filologia (polska, rosyjska, angielska, romańska), filozofia, finanse i rachunkowość (137, z czego 134 pracownicy, 3 funkcjonariusze – w tym finanse i bankowość); fizjoterapia, geografia, geodezja i kartografia, geologia, gospodarka przestrzenna, hotelarstwo, humanistyka, historia, informatyka, inżynieria bezpieczeństwa pożarowego, inżynieria środowiska,

kryminologia, leśnictwo, logistyka, matematyka, mechanika, nauki rodzinne, oceanografia, ochrona środowiska, ogrodnictwo, pedagogika, politologia, resocjalizacja, rolnictwo, socjologia, systemy informatyczne, sztuka muzyczna, technologia żywności, telekomunikacja, teologia, towaroznawstwo, transport, turystyka i rekreacja, wychowanie techniczne, wychowanie fizyczne, zarządzanie i marketing (318, z czego: 285 pracownicy, 33 funkcjonariusze – w tym również zarządzanie); zootechnika – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 17 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.33.2022.

ⁱ Pracownicy: 4515; funkcjonariusze: 470. Ponadto 188 pracowników i 2 funkcjonariuszy na 31 grudnia 2021 r., zgłosiło ukończenie studiów podyplomowych z zakresu: prawo podatkowe, skarbowość lub doradztwo podatkowe – według pisma DIAS w Katowicach z dnia 8 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.24.2022.4.

^j Pracownicy: 1675, funkcjonariusze: 71.

^k Pracownicy: 794, funkcjonariusze: 59.

^l Pracownicy: 405, funkcjonariusze: 29.

^m Przykładowo: zarządzanie i marketing (281, z czego pracownicy: 280, funkcjonariusze: 1); informatyczne (pracownicy: 21, funkcjonariusze: 1); organizacja i zarządzanie (pracownicy: 73, funkcjonariusze: 0); techniczne (pracownicy: 156, funkcjonariusze: 48); wyższe zawodowe (pracownicy: 32, funkcjonariusze: 1) – według pisma DIAS w Katowicach z dnia 8 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.24.2022.4.

ⁿ Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 9 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.102.2022.

^o Przykładowo: zarządzanie i marketing – 21; organizacja i zarządzanie – 33; wyższe techniczne – 33; zarządzanie – 14; informatyczne – 3; rolnicze – 1; inne pozostałe – 422 – według pisma DIAS w Kielcach z dnia 9 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.102.2022.

^p W tym 330 funkcjonariuszy. Ponadto liczba pracowników/funkcjonariuszy, którzy ukończyli studia podyplomowe z zakresu: prawo podatkowe – 102; skarbowość – 57; doradztwo podatkowe – 34 – według pisma DIAS w Krakowie z dnia 9 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.55.2022.

^r Przykładowo: archeologia, automatyka, automatyka i robotyka, bezpieczeństwo narodowe, bezpieczeństwo wewnętrzne, biologia, budownictwo, chemia, dietetyka, elektronika i telekomunikacja, elektronika, energetyka, europeistyka, filologia, filologia polska, filologia rosyjska, filozofia, finanse i rachunkowość (237); fizjoterapia, fizyka, geodezja i kartografia, elektrotechnika, geografia, geologia, gospodarka przestrzenna, górnictwo i geologia, historia, hodowla roślin i nasiennictwo, inżynieria biomedyczna, inżynieria materiałowa, inżynieria środowiska, kosmetologia, kulturoznawstwo, leśnictwo, logistyka, mechanika, mechanika i budowa maszyn, mechanizacja rolnictwa, metalurgia, nauki o rodzinie, nawigacja, ochrona środowiska, ogrodnictwo, pedagogika, pedagogika specjalna, planowanie i finansowanie gospodarki narodowej, psychologia, ratownictwo medyczne, rolnictwo, rybactwo, sport, technika rolnicza i leśna, technologia chemiczna, technologia żywności i żywienia człowieka, teologia, towaroznawstwo, transport, turystyka i rekreacja, włókiennictwo, wychowanie fizyczne, wychowanie obronne, wychowanie przedszkolne, zarządzanie i marketing (667); zootechnika.

^s Pracownicy: 2142, funkcjonariusze: 1573 – na podstawie pisma DIAS w Lublinie z dnia 8 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.46.2022.5

^t Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 15 marca 2022 r., 1001-IWK.0150.56.2022

^u Pracownicy: 794, funkcjonariusze: 63.

^w Pracownicy: 728, funkcjonariusze: 62.

^x Pracownicy: 227, funkcjonariusze: 57.

^y Pracownicy: 1205 (organizacja i zarządzanie, zarządzanie i marketing, zarządzanie, finanse i rachunkowość, informatyka, chemia, filologia, matematyka, matematyczno-informatyczne, mechaniczne, włókiennicze, psychologia); funkcjonariusze: 195 (zarządzanie i marketing, matematyka, informatyka, organizacja i zarządzanie oraz inne).

^z Pracownicy: 1299, funkcjonariusze: 721 – według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 9 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.52.2022

^{aa} W badaniu ujęto wyłącznie pracowników, ponieważ brak jest danych z Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie o wykształceniu funkcjonariuszy.

^{bb} Przykładowo: organizacja i zarządzanie, zarządzanie i marketing, chemia, informatyka, pedagogika, rolnictwo, zootechnika, budownictwo – według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 9 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.52.2022.

^{cc} Liczba pracowników/funkcjonariuszy, którzy ukończyli studia podyplomowe z zakresu prawa podatkowego: 138; skarbowości: 6, doradztwa podatkowego: 23 – według pisma DIAS w Opolu z dnia 8 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.43.2022.

^{dd} Przykładowo: pedagogika, kierunki informatyczne, techniczne, zawodowe (443); zarządzanie i marketing (76) – według pisma DIAS w Opolu z dnia 8 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.43.2022.

^{ee} Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2022 r., nr 3001-IWK.0150.47.2022.

^{ff} Przykładowo: biologia, budownictwo, chemia, dietetyka, filologia, filozofia, fizjoterapia, geologia, historia, informatyka, inżynieria środowiska, kosmetologia, logistyka, matematyka, ochrona środowiska, ogrodnictwo, pedagogika, pedagogika specjalna, politologia, polityka społeczna, psychologia, rolnictwo, socjologia, technika rolnicza i leśna, technologia żywności i żywienia, teologia, transport, turystyka i rekreacja, zarządzanie i marketing (110).

^{gg} Pracownicy: 1925, funkcjonariusze: 1045 – według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 8 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.38.2022.

^{hh} Pracownicy: 688, funkcjonariusze: 148 – według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 8 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.38.2022.

ⁱⁱ Pracownicy: 551, funkcjonariusze: 273 – według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 8 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.38.2022.

^{jj} Pracownicy: 292, funkcjonariusze: 118 – według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 8 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.38.2022.

^{kk} Pracownicy: 394, w tym przykładowo: zarządzanie – 39; zarządzanie i marketing – 25; organizacja i zarządzanie – 35; wyższe inne – 287. Funkcjonariusze: 506, w tym przykładowo: wyższe pedagogiczne – 38; wyższe techniczne – 72; wyższe chemiczne – 12; wyższe rolno-spożywcze – 13; wyższe informatyczne – 26; wyższe inne – 344 – według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 8 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.38.2022.

^{ll} Według pism DIAS w Szczecinie: z dnia 2 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.21.2022.2 oraz dnia 8 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.21.2022.6.

^{mmm} W tym zarządzanie.

ⁿⁿ W tym m.in. informatyczne, pedagogiczne, techniczne, rolnicze.

^{oo} Na 31 grudnia 2021 r. 151 pracowników/funkcjonariuszy ukończyło studia podyplomowe. Przykładowo: przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu – 49 osób; zarządzanie służbami skarbowymi – 23 osoby; egzekucja administracyjna – 22 osoby; rachunkowość i finanse – 19 osób; prawo podatkowe – 16 osób; podatki i doradztwo podatkowe – 9 osób – według pisma DIAS w Warszawie z dnia 10 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.56.2022.

^{pp} Przykładowo: prawo podatkowe i rachunkowość (4), doradztwo podatkowe (6), wyższe techniczne (37), archeologia (6), bezpieczeństwo narodowe (62), bezpieczeństwo wewnętrzne (51), biologia (14), chemia (45), elektrotechnika (7), europeistyka (17), filologia (49), filozofia (13), finanse i bankowości (72), finanse i rachunkowość (167), fizjoterapia (7), geodezja (5), geografia (15), geologia (5), gospodarka przestrzenna (18), historia (38), inżynieria środowiska (11), kosmetologia (10), kryminologia (11), kulturoznawstwo (7), leśnictwo (8), logistyka (19), ochrona środowiska (35), ogrodnictwo (14), wyższe pedagogiczne (248), politologia (170), psychologia (27), wyższe rolnicze (95), socjologia (44), stosunki międzynarodowe (54), technologia żywności i żywienia (37), teologia (20), transport (16), turystyka (96), zarządzanie i marketing (636), zootechniczne (33).

^{rr} Dane uwzględniają osoby zatrudnione na umowę o pracę w celu zastępstwa oraz pracowników przebywających na urloпах bezpłatnych, wychowawczych – według pism DIAS we Wrocławiu: z dnia 9 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.59.2022 oraz z dnia 29 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.59.2022.

^{ss} Pracownicy: 1306, funkcjonariusze: 77.

^{tt} Pracownicy: 617, funkcjonariusze: 50.

^{uu} Pracownicy: 295, funkcjonariusze: 48.

^{ww} Według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 10 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.46.2022.

^{xx} W tym m.in.: bezpieczeństwo narodowe, biotechnika, energetyka, filologia, finanse i rachunkowość (22); fizjoterapia, informatyka, logistyka, nauki społeczne, ochrona środowiska, pedagogika, politologia, ratownictwo medyczne, teologia, turystyka, wychowanie fizyczne; zarządzanie i marketing (86).

^{yy} Nie ustalono wykształcenia 721 funkcjonariuszy z Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie.

6. FLUKTUACJA KADR KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W LATACH 2017–2022 A WYNAGRODZENIA CZŁONKÓW KORPUSU SŁUŻBY CYWILNEJ I FUNKCJONARIUSZY S.C.-S.

6.1. Fluktuacja kadr Krajowej Administracji Skarbowej a efektywne „działania medialno-naprawcze”

Z przeprowadzonych badań empirycznych *expressis verbis* wynika, że liczba odejść pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej w okresie 2017–2022 co do zasady przewyższa liczbę przyjęć

(szczegółowe dane pokazuje tabela 9). Przykładowo: największą liczbę odejść odnotowano w izbach administracji skarbowej w: Poznaniu (–750), Bydgoszczy (–456), Katowicach (–455), Szczecinie (–360), Wrocławiu (–347), Krakowie (–336), Gdańsku (–303), Łodzi (–247), Rzeszowie (–235). Niestety, permanentne braki występują wśród pracowników urzędów skarbowych oraz izb administracji skarbowej. Zatrważająca sytuacja personalna ma miejsce także wśród funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej⁸².

Biorąc pod uwagę powyższe dane, *sui generis* „działania naprawcze” podjęte przez kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej, mające na celu powstrzymanie coraz większego „deficytu kadrowego”, należy uznać za mało skuteczne, aby nie powiedzieć „nieefektywne”. Według pisma Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów: „systematycznie pracujemy i dokładamy wszelkich starań, aby poprawić jakość zarządzania funkcjonariuszami i pracownikami w Krajowej Administracji Skarbowej. We wszystkich jednostkach wdrożyliśmy jednolity pion personalny odpowiedzialny za kreowanie przyjaznego, efektywnego i nowoczesnego środowiska pracy. Dążymy do tego, aby pion personalny włączyły się w budowanie relacji pracodawcy z pracownikami/funkcjonariuszami, wspierały kadrę kierowniczą w procesie zarządzania oraz dostarczały rozwiązań i narzędzi ułatwiających administrowanie w naszej organizacji”⁸³. W przywołanym piśmie czytamy także, że z uwagi na rosnącą liczbę odejść, wakatów oraz w celu sprawniejszej realizacji postępowań kwalifikacyjnych do Służby Celno-Skarbowej już w roku 2020 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zalecił podjęcie następujących działań (tzw. usprawnienia rekomendowane od 2020 r.): a) uruchamianie naborów już w momencie otrzymania oświadczenia woli pracownika o przejściu na emeryturę; b) wskazywanie w ogłoszeniu informacji o proponowanym wynagrodzeniu, aby osoby składające aplikację wiedziały wcześniej, jakiej płacy mogą oczekiwać; c) informowanie o miejscu pełnienia służby, aby kandydat składający aplikację wiedział, gdzie będzie pełnił służbę; d) publikowanie ogłoszeń

⁸² Według ZZ Celnicy PL „w SCS rok temu odeszło kilkanaście procent funkcjonariuszy, a odejścia w roku bieżącym zaplanowało już blisko 10% funkcjonariuszy i niestety to nie jest koniec odejść” – S. Siwy, *Informacja dla pracowników KAS*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/informacja-dla-pracownikow-kas.17993/> (dostęp: 16.12.2022).

⁸³ Pismo Dyrektora Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów J. Szpilki z dnia 28 stycznia 2022 r., nr DBM6.050.1.2022.

o pracy na portalach internetowych/w prasie regionalnej itp., w celu dotarcia do jak najszerszej grupy odbiorców; e) podejmowanie działań promocyjnych w regionie (np. udział w targach pracy, działania promocyjne na uczelniach/w szkołach czy na festynach), w celu zainteresowania potencjalnych kandydatów pracą w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej; f) dobieranie składów zespołów rekrutacyjnych pod kątem ich dyspozycyjności; g) zaproponowano kierownikom jednostek możliwość zwiększenia uposażeń dla nowo zatrudnianych funkcjonariuszy (z uwagi na ich dużą rozpiętość)⁸⁴. W świetle tych rozważań nie wytrzymuje próby krytyki twierdzenie, że „staramy się poznać przyczyny odejść i przygotowujemy rozwiązania, które mają na celu stałe podnoszenie jakości pracy/służby w KAS. Na końcowy efekt nakładają się też czynniki zupełnie od nas niezależne, takie jak struktura demograficzna, poziom bezrobocia, zróżnicowana sytuacja gospodarcza w regionach czy rotacja, która jest naturalnym procesem odejść”⁸⁵. Niezrozumienie i dezaprobatę budzi dodatkowo fakt, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie zauważył, iż od 5 lat nie ma klarownej ścieżki awansu zawodowego pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S., a proces awansowania nie jest transparentny⁸⁶. A może jednak jest, ale tylko dla „wybrańców” (zob. podrozdział *Polityka „awansowania” – czy taka powinna być norma?*)?

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ A. Halicki, *Służba...*, s. 294.

Tabela 9. Fluktuacja kadr w IAS/US/U.C.-S. – lata 2017–2022

IAS/ US/U.C.-S.	31.12.2017 r.		31.12.2018 r.		31.12.2019 r.		31.12.2020 r.		31.12.2021 r.		31.07.2022 r.		O : P
	O	P	O	P	O	P	O	P	O	P	O	P	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Białystok^a													
IAS	19	2	11	12	9	14	13	12	11	6	8	4	71 : 50 (-21)
US	88	4	47	94	29	47	47	57	47	51	24	20	282 : 273 (-9)
U.C.-S.	49	1	33	76	35	48	77	34	91	113	53	41	338 : 313 (-25)
Razem	156	7	91	182	73	109	137	103	149	170	85	65	691 : 636 (-55)
Bydgoszcz^b													
IAS	169	8	25	28	22	45	28	22	92	23	15	8	351 : 134 (-217)
US	188	20	97	138	94	101	122	138	77	92	68	42	646 : 531 (-115)
U.C.-S.	115	2	14	23	21	26	35	29	58	42	10	7	253 : 129 (-124)
Razem	472	30	136	189	137	172	185	189	227	157	93	57	1 250 : 794 (-456)

Tabela 9 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Gdańsk^c													
IAS	59	7	34	55	25	34	41	34	39	31	25	21	223 : 182 (-41)
US	202	89	148	257	130	144	161	154	151	127	78	106	870 : 877 (+7)
U.C.-S.	168	0	32	13	39	35	91	33	127	94	58	71	515 : 246 (-269)
Razem^d	429	96	214	325	194	213	293	221	317	252	161	198	1 608 : 1 305 (-303)
Katowice^e													
IAS	68	22	56	32	40	56	42	50	32	38	28	22	266 : 220 (-46)
US	274	75	204	162	208	240	276	159	174	200	117	102	1 253 : 938 (-315)
U.C.-S.	116	27	48	86	44	46	121	87	115	100	73	77	517 : 423 (-94)
Razem	458	124	308	280	292	342	439	296	321	338	218	201	2 036 : 1 581 (-455)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Kielce^f													
IAS	26	5	5	18	9	13	15	14	13	8	4	5	72 : 63 (-9)
US	170	10	35	108	49	56	51	45	50	52	23	5	378 : 276 (-102)
U.C.-S.	25	4	5	13	6	11	5	4	16	14	8	0	65 : 46 (-19)
Razem	221	19	45	139	64	80	71	63	79	74	35	10	515 : 385 (-130)
Kraków^g													
IAS	44	20	43	38	31	49	53	13	148	51	28	12	347 : 183 (-164)
US	243	10	135	196	120	163	148	87	126	213	92	100	864 : 769 (-95)
U.C.-S.	44	7	29	21	32	27	78	44	63	76	58	52	304 : 227 (-77)
Razem	331	37	207	255	183	239	279	144	337	340	178	164	1 515 : 1 179 (-336)

Tabela 9 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Lublin^h													
IAS	47	31	26	66	21	67	109 ⁱ	18	25	22	13	7	241 : 211 (-30)
US	136	58	68	121	55	82	94	78	74	81	28	44	455 : 464 (+9)
U.C.-S.	129	18	63	112	78	122	182	122	161	166	68	55	681 : 595 (-86)
Razem	312	107	157	299	154	271	385	218	260	269	109	106	1 377 : 1 270 (-107)
Łódź													
IAS	21	7	32	23	26	42	37	30	103	26	43	18	262 : 146 (-116)
US	130	46	175	195	153	192	187	176	139	143	69	53	853 : 805 (-48)
U.C.-S.	29	0	35	15	19	10	44	23	57	46	22	29	206 : 123 (-83)
Razem	180	53	242	233	198	244	268	229	299	215	134	100	1 321 : 1 074 (-247)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Olsztyn^k													
IAS	40	4	15	36	6	38	18	18	68	34	7	6	154 : 136 (-18)
US	146	22	68	95	73	76	67	66	69	68	35	58	458 : 385 (-73)
U.C.-S.	44	2	26	26	32	42	58	60	60	55	41	22	261 : 207 (-54)
Razem	230	28	109	157	111	156	143	144	197	157	83	86	873 : 728 (-145)
Opole^l													
IAS	31	7	15	15	20	28	18	17	15	13	6	3	105 : 83 (-22)
US	137	107	79	176	81	80	102	82	80	71	46	22	525 : 538 (+13)
U.C.-S.	28	7	20	14	11	32	20	28	35	45	27	22	141 : 148 (+7)
Razem	196	121	114	205	112	140	140	127	130	129	79	47	771 : 769 (-2)

Tabela 9 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Poznań^m													
IAS	-	-	45	68	53	78	162	37	21	14	24	13	305 : 210 (-95)
US	-	-	212	310	192	224	218	204	158	170	97	115	877 : 1 023 (+146)
U.C.-S.	-	-	32	16	37	8	63	29	88	21	40	45	260 : 119 (-141)
Razem	796ⁿ	136^o	289	394	282	310	443	270	267	205	161	173	2 238 : 1 488 (-750)
Rzeszów^p													
IAS	47	5	20	12	11	52	98	13	84	27	16	9	276 : 118 (-158)
US	132	22	58	48	67	96	97	75	68	104	48	35	470 : 380 (-90)
U.C.-S.	113	21	27	80	48	77	85	42	150	144	68	140	491 : 504 (+13)
Razem	292	48	105	140	126	225	280	130	302	275	132	184	1 237 : 1 002 (-235)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Szczecin¹													
IAS	65	11	24	33	13	32	32	28	23	20	17	4	174 : 128 (-46)
US	280	68	133	170	102	133	134	137	95	108	79	71	823 : 687 (-136)
U.C.-S.	47	4	26	17	31	19	82	27	91	54	41	19	318 : 140 (-178)
Razem	392	83	183	220	146	184	248	192	209	182	137	94	1 315 : 955 (-360)
Warszawa²													
IAS	577	429	78	57	97	135	71	58	241	64	66	54	1 130 : 797 (-333)
US	1134	828	520	784	423	576	464	426	476	569	313	325	3 330 : 3 508 (+178)
U.C.-S. ^t	487	2221 ^u	82	64	81	73	163	77	186	189	112	101	1 111 : 2 725 (+1 614)
Razem	2198	3478	680	905	601	784	698	561	903	822	491	480	5 571 : 7 030 (+1 459)

Tabela 9 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Wrocław^w													
IAS	86	19	36	60	55	74	40	34	39	42	23	13	279 : 242 (-37)
US	288	90	229	288	247	235	268	253	163	162	118	134	1 313 : 1 162 (-151)
U.C.-S.	101	3	48	22	34	25	68	32	100	113	40	37	391 : 232 (-159)
Razem	475	112	313	370	336	334	376	319	302	317	181	184	1 983 : 1 636 (-347)
Zielona Góra^x													
IAS	30	18	19	25	15	18	23	54	17	20	11	7	115 : 142 (+27)
US	112	43	64	69	43	53	57	68	49	55	40	35	365 : 323 (-42)
U.C.-S.	94	17	21	10	31	25	60	62	95	85	31	23	332 : 222 (-110)
Razem	236	78	104	104	89	96	140	184	161	160	82	65	812 : 687 (-125)

Krajowa Szkoła Skarbowości ^y													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
KSS	18	25	17	26	28	21	27	24	43	35	18	18	151 : 149 (-2)
Krajowa Informacja Skarbowa ^z													
KIS	52	81	60	68	61	71	52	203	83	109	48	24	356 : 556 (+200)

O – liczba odejść; P – liczba przyjęć/mianowań (w tym zastępstwa).

^a Według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 7 września 2022 r., nr 2001-IWK.0150.85.2022.3.

^b Liczba przyjęć/odejść uwzględnia również przeniesienia z IAS w Bydgoszczy do innych jednostek i odwrotnie, w tym przeniesienia do Centrum Informatyki Resortu Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej itp. – według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 8 września 2022 r., nr 0401-IWK.0150.90.2022.2.

^c Według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 7 września 2022 r., nr 2201-IWK.0150.79.2022.

^d Dane od 1.04.2017 do 31.12.2017 r. – według pisma DIAS w Gdańsku z dnia 7 września 2022 r., nr 2201-IWK.0150.79.2022.

^e Dane obejmują pracowników zatrudnionych na umowę o pracę na zastępstwo – według pisma DIAS w Katowicach z dnia 5 września 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.104.2022.4.

^f Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 25 października 2022 r., nr 2601-IWK.0150.170.2022.3.

^g Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 8 września 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.118.2022.3.

^h Według pisma DIAS w Lublinie z dnia 6 września 2022 r., nr 0601-IWK.0150.100.2022.3.

ⁱ W tym 77 informatyków odchodzących do Centrum Informatyki Resortu Finansów.

^j Dane dotyczące fluktuacji w 2017 r. zostały udostępnione w odniesieniu do września 2017 r. po zakończonej konsolidacji, która miała miejsce w związku z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej. Wówczas nastąpiły zmiany polegające na wyodrębnieniu ze struktury Izby Administracji Skarbowej w Łodzi Biura Krajowej Informacji Podatkowej i przekazaniu go do struktur Krajowej Informacji Skarbowej, włączeniu do struktury Izby Administracji Skarbowej w Łodzi byłej Izby Celnej w Łodzi oraz byłego Urzędu Kontroli Skarbowej w Łodzi – według pisma DIAS w Łodzi z dnia 9 września 2022 r., nr 1001-IWK.0150.93.2022.

^k W 2017 r. ujęto dane od momentu utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej, tj. od 1.03.2017 r. – według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 25 października 2022 r., nr 2801-IWK.0150.98.2022.

- ^l Według pisma DIAS w Opolu z dnia 8 września 2022 r., nr 1601-IWK.0150.91.2022.
- ^m Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 25 października 2022 r., nr 3001-IWK.0150.110.2022.
- ⁿ Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu dysponuje jedynie ogólnymi danymi: odejścia 796; przyjęcia 136, w tym 20 na zastępstwo – według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 25 października 2022 r., nr 3001-IWK.0150.110.2022.
- ^o Ibidem.
- ^p Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 2 września 2022 r., nr 1801-IWK.0150.88.2022.
- ^r Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 8 września 2022 r., 3201-IWK.0150.73.2022.4.
- ^s Według pisma DIAS w Warszawie z dnia 26 września 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.137.2022.
- ^t Informacja obejmuje dane za okres od 1 marca 2017 r.
- ^u W wyniku konsolidacji administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej został utworzony Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy i od 1 marca 2017 r. Izba Administracji Skarbowej w Warszawie przyjęła na stan pracowników oraz funkcjonariuszy z Izby Celnej – zgodnie z informacją mailową uzyskaną z Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 27 września 2022 r.
- ^w Według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 21 października 2022 r., nr 0201-IWK.0150.123.2022.2. W przypadku 2017 roku dane są liczone od 1 marca 2017 r.
- ^x Stan na żądany dzień obejmuje wszystkie odejścia/przyjęcia do pracy/służby w danym roku, z wyjątkiem 2017 r. W przypadku Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wielkopolskim z uwagi na połączenie struktur i powstanie Krajowej Administracji Skarbowej dane uwzględniają okres od 1.03.2017 do 31.12.2017 r. Ponadto w liczbie przyjęć/odejść nie zostały ujęte osoby, którym przekształcono stosunek pracy/służby zgodnie z art. 150 lub art. 174 u.KAS – według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 30 września 2022 r., nr 0801-IWK.0150.102.2022.5.
- ^y Według pisma Zastępcy Dyrektora KSS z dnia 1 września 2022 r., nr 0301.EPO.0123.1.202.
- ^z Według pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2022 r., nr 0110-KWP.0150.52.2022.1.

6.2. Program mentoringowy w Krajowej Administracji Skarbowej

W Krajowej Administracji Skarbowej planuje się wprowadzenie programu mentoringowego, czyli partnerskiej relacji pomiędzy mentorem a mentorowanym, gdzie kluczowe będzie wzajemne zaufanie, zasada poufności, wzajemny szacunek oraz wzmocnienie wewnętrznej motywacji obu stron do samorozwoju. Zgodnie z założeniami programu mentoringowego⁸⁷ głównymi jego celami mają być: a) upowszechnienie, wykorzystanie i zatrzymanie wiedzy oraz umiejętności w organizacji; b) podnoszenie kwalifikacji pracowników; c) maksymalizowanie potencjału pracowników; d) profilaktyka wypalenia zawodowego. Realizacja tych celów umożliwi: a) szybszy transfer unikalnej wiedzy; b) przyspieszenie rozwoju pracowników i wzmocnienie ich motywacji do kontynuacji kariery w organizacji; c) kształtowanie kultury dzielenia się wiedzą i umiejętnościami, udzielania sobie wsparcia oraz przekazywania informacji zwrotnej⁸⁸. Motywowanie mentora w Krajowej Administracji Skarbowej może być realizowane m.in. poprzez: przyznanie podziękowań/dyplomu dyrektora izby administracji skarbowej lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i przyznanie mentorowi dodatku zadaniowego/specjalnego za każdy miesiąc kalendarzowy, w czasie którego pełni powierzoną funkcję (8 miesięcy), w wysokości przeciętnie 500 zł w czasie wykonywania jego zadań.

Z dużym sceptycyzmem należy podejść do idei całego programu mentoringowego, a w szczególności do realizacji kryteriów powoływania mentorów. Zapewne powtórzy się praktyka powoływania mentorów według „rozmytych” kryteriów – jak w przypadku radców skarbowych⁸⁹. Warto zacytować za P. Hincem: „czy zatem na pewno wybrani zostaną najlepsi [mentorzy – przyp. I.N.], czy może jednak zdecydują inne kryteria? No i czy taki mentor nie będzie tylko sztucznie wykreowanym beneficjentem kolejnego dodatku do pensji lub jego funkcja nie okaże się tylko sprytnie wymyślonym obejściem zwykłej drogi awansu zawodowego?”⁹⁰. Co ciekawe, według przedstawiciela Ministerstwa Finansów: „prowadzenie

⁸⁷ Warszawa, wrzesień 2022 r.

⁸⁸ W realizację programu mentoringowego szczególnie zaangażowani mają być: koordynator mentoringu, trener mentoringu, mentor, mentorowany, partner personalny, bezpośredni przełożony mentorowanego, bezpośredni przełożony mentora.

⁸⁹ Szerzej I. Nowak, *120 radców...*, s. 9 i nast.; idem, *Radca skarbowy w świetle...*

⁹⁰ *500 plus dla urzędników skarbowki. Będą mieli jedno zadanie*, 2022, <https://biznes.wprost.pl/finanse-i-inwestycje/10920946/500-plus-dla-urzednikow-skarbowki-beda-mieli-jedno-zadanie.html> (dostęp: 29.10.2022).

szkoleń co do zasady nie należy do podstawowych obowiązków pracowników/funkcjonariuszy, w związku z tym rola mentora wiąże się z realizacją dodatkowych obowiązków wykraczających poza zakres wykonywanych zadań. W pierwszej kolejności pracownik/funkcjonariusz jest zobowiązany do zrealizowania zadań na swoim stanowisku pracy/służby, a dodatkowo będzie wykonywać zadania wynikające z założeń programu mentoringowego w KAS, a zatem musi być bardziej efektywny w realizacji swoich zadań⁹¹ [sic!]. A może rację mają anonimowi uczestnicy forum ZZ Celnicy PL, według których: a) „mentoring to kolejny krok w kierunku korporacji, po kawach, prostych językach...”; b) „utopia i marnotrawstwo pieniędzy”; c) „od razu zrozumiałem, że moje odczucia po jego lekturze są tożsame z odczuciami bohatera obrazka, który kiedyś widziałem i zapamiętałem, gdzie niewidomy wodzi palcami po tarce do warzyw i mówi: W życiu większych pierdół nie czytałem!”⁹² Czy tak będzie – czas pokaże...

6.3. Program „Opiekun” w Krajowej Administracji Skarbowej

Oprócz programu mentoringowego zakłada się wdrożenie w Krajowej Administracji Skarbowej programu pt. „Opiekun w KAS – dobre praktyki”. Najważniejsze zadania tego procesu mają być wykonywane przez osoby pełniące funkcje opiekunów nowo zatrudnionych do pracy/służby. Według „Wzorca Opiekuna w KAS” opiekun m.in.: a) pełni swoją funkcję dobrowolnie (bardzo ważna jest „chęć bycia opiekunem”); b) ma poczucie spełnienia i stabilizacji zawodowej; c) pełnienie funkcji opiekuna stanowi dla niego wyróżnienie wynikające z uznania jego doświadczenia zawodowego oraz kompetencji interpersonalnych; d) ma wiedzę w danym obszarze merytorycznym oraz wiedzę organizacyjną wykraczającą poza zakres zadań komórki organizacyjnej, w której świadczy pracę/pełni służbę; e) potrafi sam znaleźć rozwiązanie problemu/wątpliwości albo wskazać pracownika/funkcjonariusza, który zapewni stosowne wsparcie; f) ma wysoko rozwinięte umiejętności komunikacyjne (umiejętność słuchania, jasnego wyrażania swoich myśli, zadawania pytań zmuszających do refleksyjnego uczenia się); g) przez pracowników jest postrzegany jako zaufany doradca, cechuje go wysoka kultura osobista i dbanie o wizerunek organizacji; h) dobrze zna kulturę organizacji.

⁹¹ Ibidem.

⁹² S. Siwy, *Zasady mentoringu (materiał roboczy)*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/zasady-mentoringu-material-roboczy.17917/> (dostęp: 22.10.2022).

Zapewne „cenne” dla opiekuna będą tzw. benefity związane z pełnieniem funkcji, do których należą: a) prestiż pełnionej funkcji związany z uznaniem doświadczenia zawodowego oraz kompetencji interpersonalnych opiekuna w Krajowej Administracji Skarbowej; b) zapewnienie transferu wiedzy i doświadczenia, które są cennymi zasobami organizacji na rzecz nowych pracowników/funkcjonariuszy; c) realizacja odpowiedzialnych zadań mających wpływ na rozwój Krajowej Administracji Skarbowej w przyszłości; d) doskonalenie umiejętności interpersonalnych; e) dedykowane szkolenia dla opiekunów w Krajowej Administracji Skarbowej; e) dodatek zadaniowy/specjalny⁹³. Oczywiście motywowanie opiekuna w Krajowej Administracji Skarbowej może być realizowane na wiele sposobów, np.: a) podziękowanie/dyplom dyrektora izby administracji skarbowej lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej; b) przyznanie odznaki „Zasłużony dla KAS”; c) pełnienie funkcji opiekuna przez co najmniej dwa lata jest dodatkową przesłanką uzasadniającą wnioskowanie przez bezpośredniego przełożonego o mianowanie na wyższy stopień służbowy lub wyższe stanowisko w służbie cywilnej; d) przyznanie każdemu opiekunowi, na wniosek przełożonego, za pełne miesiące roku, w których wykonuje czynności opiekuna, dodatku (zadaniowego w kwocie 220 zł brutto miesięcznie za każdego podopiecznego; specjalnego w kwocie 185 zł brutto miesięcznie za każdego podopiecznego).

Reasumując, należy zadać kluczowe pytanie o to, kto i kiedy w ramach permanentnych braków kadrowych/etatowych będzie wykonywał zadania mentora czy też opiekuna. Ponadto czy tzw. proces mentorowania i przyuczania nowych pracowników/funkcjonariuszy w administracji danin publicznych – Krajowej Administracji Skarbowej – dotychczas nie istniał? Niestety, na gruncie Krajowej Administracji Skarbowej nie ma już czasu na teorie fix, jak mentoring, ulgi językowe, upraszczanie języka, ponieważ za chwilę „decydenci” z KAS oraz Ministerstwa Finansów mogą dojść w obszarze kadrowym do analogicznej konstatacji, jakiej swego czasu dokonał Prezydent miasta stołecznego Warszawy podczas awarii układu przesyłowego w oczyszczalni ścieków „Czajka”, zgodnie z którą „to nie jest tak, że mamy rozwiązania, które są w tej chwili gotowe, dlatego że przypominam, że rurociąg właściwy uległ awarii, ale również ten awaryjny uległ awarii. Stąd mamy problem. W związku z tym szukamy rozwiązania awaryjnego. Dzisiaj tego rozwiązania awaryjnego jeszcze nie ma [...]”⁹⁴. I wówczas

⁹³ Ibidem.

⁹⁴ Trzaskowski z rozbrajającą szczerością o ściekach w Wiśle: „To nie jest tak, że mamy rozwiązania, które są w tej chwili gotowe”, 2019, <https://wpolityce.pl/polityka/>

– stosując narrację Minister Finansów – Krajowa Administracja Skarbo-
wa będzie na „musiku”⁹⁵. Co więcej, Wiceminister Finansów 21 grudnia
2022 r. przypomniał o „zarządzonych” przez Premiera RP oszczędnościach
w ministerstwach, wpisanych w tzw. tarczę antyinflacyjną – czyli o braku
nowych etatów w administracji publicznej⁹⁶. W dużym uproszeniu oznacza
to, że po odejściu pracowników/funkcjonariuszy na emeryturę w danych
jednostkach „ubywa” etatów i *de facto* przybywa pracy/służby. Innymi sło-
wy, może rzeczywiście otaczająca nas „rzeczywistość jest turbulentna”?⁹⁷.

6.4. Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”

W dniu 28 września 2022 r. odbyła się konferencja⁹⁸ pt. „5 lat Krajowej
Administracji Skarbowej”⁹⁹. Na marginesie trzeba zauważyć, że nie zapro-
szono na nią pomysłodawców i twórców Krajowej Administracji Skarbowej,

461466-trzaskowski-o-sciekach-w-wisle-nie-mamy-gotowych-rozwozian (dostęp: 22.10.2022);
I. Nowak, *National...*, s. 47.

⁹⁵ Por. A. Sierak, „*Nie jesteśmy na musiku*”. *Minister tłumaczy co z polskimi obligacjami*,
2022, <https://www.wnp.pl/finanse/nie-jestesmy-na-musiku-minister-tlumaczy-co-z-polskimi-obligacjami,639063.html> (dostęp: 22.11.2022).

⁹⁶ P. Patkowski w: R. Święcki, *Wiceminister finansów: Od marca będzie lepiej*, 2022,
<https://biznes.wprost.pl/opinie-i-komentarze/11013301/wiceminister-finansow-od-marca-bedzie-lepiej.html> (dostęp: 21.12.2022).

⁹⁷ Por. A. Soboń w: *Wiceminister finansów o „wyborczych cukierkach” PiS*, 2022,
<https://businessinsider.com.pl/gospodarka/wiceminister-finansow-o-wyborczych-cukierkach-pis/6sqy5zn> (dostęp: 21.12.2022).

⁹⁸ Koszty zorganizowania konferencji wyniosły: a) kwiaty – 1590,00 zł;
b) usługa cateringowa – 5840 zł, c) usługa restauracyjna – 25 545,40 zł (Hotel Mer-
cure Warszawa Grand) – pismo Ministra Finansów z dnia 18 października 2022 r.,
nr BMI1.0123.2211.2022.

⁹⁹ Ciekawostką jest, że „Ministerstwo Finansów nie dysponuje listą uczestników
obecnych na Konferencji”, ponieważ „wejście osób na Konferencję odbywało się poprzez
weryfikację listy gości zaproszonych, dokonaną przez pracowników Ministerstwa Rozwoju
i Technologii”, gdyż w tym właśnie ministerstwie odbyła się konferencja. Ministerstwo
Rozwoju i Technologii natomiast podnosi, że nie ma kompetencji do przekazywania tychże
informacji, ponieważ te kwestie leżą we właściwości Ministerstwa Finansów jako organi-
zatora konferencji – pismo dyrektora Biura w Ministerstwie Rozwoju i Technologii z dnia
21 października 2022 r., nr BM-II.015.363.2022. Co więcej, według Ministra Finansów
„lista osób zaproszonych na Konferencję, która została sporządzona w formie tabeli Excel
i przekazana za pośrednictwem maila do Ministerstwa Rozwoju i Technologii, w którym
organizowana była Konferencja, nie posiada charakteru informacji publicznej” – pismo
Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2022 r., nr BMI1.0123.2400.2022.

np. M. Banasia, P. Walczaka, P. Cybulskiego¹⁰⁰. Ponadto zaproszeń nie otrzymali przedstawiciele związków zawodowych skupionych wokół Krajowej Administracji Skarbowej oraz innych podmiotów, z którymi konsultowano ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, nie wspominając już o przedstawicielach środowiska naukowego¹⁰¹.

Na konferencji dominował jednolity przekaz, zgodnie z którym m.in.: a) Krajowa Administracja Skarbowa to służba nowoczesna i profesjonalna, która stawia na profesjonalną kadre, oferując stałe zatrudnienie, dające poczucie stabilności i bezpieczeństwa; b) pracownicy mogą liczyć na wsparcie zarówno w zakresie rozwoju zawodowego, jak i zdrowia fizycznego czy psychicznego (dbają o to partnerzy personalni i psycholodzy); c) pionierzy personalne wspierają pracowników na każdym etapie rozwoju zawodowego (m.in. uwzględnia się różnorodność wiekową), np. opracowywane są indywidualne plany rozwoju zawodowego; d) pracownikom proponuje się aktywności intelektualne i sportowe. Według Ministra Finansów M. Rzeczkowskiej: „w ciągu tych 5 lat wiele razem osiągnęliśmy. KAS nieustannie się zmienia i rozwija, by jeszcze lepiej wspierać podatników i odpowiadać na ich oczekiwania w dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości. Połączenie rozproszonych służb, wprowadzenie zmian strukturalnych i nowoczesnych rozwiązań oraz skuteczne działania pracowników i funkcjonariuszy KAS przyniosły oczekiwane efekty. Za tymi sukcesami stoją przede wszystkim ludzie – pracownicy i funkcjonariusze wszystkich szczebli, otwarci na przyszłość, rozumiejący ideę służby i gotowi, by stale podnosić swoje kompetencje”¹⁰². Poza tym, według A. Chałupy (Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej): a) „KAS to przede wszystkim ludzie. Bez pracowników i funkcjonariuszy nie mielibyśmy nowoczesnej organizacji, która realizuje ogromne zadania dla naszego kraju”; b) „chcemy budować przyjazne środowisko pracy”; c) „bardzo ważne jest to, żebyśmy też pamiętali

¹⁰⁰ Pismo Ministra Finansów z dnia 18 października 2022 r., nr BMI1.0123.2211.2022.

¹⁰¹ Za to zaproszenia zostały skierowane np. do przedstawicieli Zrzeszenia Międzynarodowych Przewoźników Drogowych w Polsce, Totalizatora Sportowego Sp. z o.o., Polskiej Wytwórni Papierów Wartościowych SA, PKN Orlen, Ministerstwa Rodziny i Polityki Społecznej, Global Compact Network Poland, Centrum Gospodarki Światowej UKSW, Instytutu Ekonomicznego w Społecznej Akademii Nauk, Agencji Rezerw Strategicznych etc. – pisma Ministra Finansów: z dnia 18 października 2022 r., nr BMI1.0123.2211.2022 oraz z dnia 31 października 2022 r., nr BMI1.0123.2321.2022.

¹⁰² M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/konferencja-5-lat-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 22.11.2022).

o tym, że ludzie potrzebują bezpieczeństwa, miejsca pracy, jasnej ścieżki awansowej...”¹⁰³.

Przenosząc na grunt pokonferencyjny i jednocześnie trochę parafrazując jedno z najbardziej znanych propagandowych haseł PRL-u, można rzec: 5-letnie „sukcesy” Krajowej Administracji Skarbowej świadczą o pokoju, niezawisłości oraz szczęśliwym jutrze Naszej Ojczyzny. *Prima facie* potwierdza to chyba także Prezes Rady Ministrów, podnosząc, że „od samego początku Krajowa Administracja Skarbowa tworzyła profesjonalne kadry zaangażowanych pracowników, którzy budzą nasze zaufanie i szacunek. Dzisiaj świętujemy ten sukces. Państwa wiedza i umiejętności stanowią kapitał umożliwiający stabilne i skuteczne funkcjonowanie zarówno tej jednej instytucji, jak i całej sfery budżetowej. Zawsze możemy liczyć na Państwa ofiarność i zawodowe umiejętności. Dziękuję za tę postawę. Za odpowiedzialność, rzetelność i wyzwania, które podejmujecie. [...] Życzę licznych zawodowych sukcesów, a także satysfakcji z pełnienia ważnej misji dla naszej Ojczyzny”¹⁰⁴.

6.5. Centrum Informatyki Ministerstwa Finansów

W związku z wdrożeniem od 1 stycznia 2021 r. modelu „Integracja usług informatycznych” pracownicy IT z izb administracji skarbowych, Krajowej Informacji Skarbowej, Krajowej Szkoły Skarbowości i Departamentu Informatyzacji Ministerstwa Finansów zostali „włączeni” do Centrum Informatyki Resortu Finansów (dalej: CIRF), będącego informatycznym centrum usług wspólnych, którego główne zadanie sprowadzało się do zintegrowania i pełnej obsługi informatycznej wszystkich podległych

¹⁰³ Zastępca Szefa KAS A. Chałupa w: *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> (dostęp: 22.11.2022).

¹⁰⁴ *List Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 września 2022 r.*, w: Ministerstwo Finansów, *Konferencja „5 lat... Na marginesie należy zauważyć, że 21 września 2022 r. we Wrocławiu odbyły się centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, na które z Ministerstwa Finansów oddelegowano aż 33 osoby. Łączne koszty uczestnictwa pracowników i funkcjonariuszy Ministerstwa Finansów w obchodach, m.in. koszty delegacji, przejazdów, noclegów, posiłków itp., wyniosły 21 421,33 zł – Na bogato... , b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28418 (dostęp: 5.12.2022). Oprócz tego w wielu izbach administracji skarbowej w Polsce odbywały się lokalne obchody „Święta KAS”. Przykładowo: łączne koszty organizacji „Święta KAS” w IAS Kraków wyniosły – o zgrozo – 91 844,05 zł – według pisma DIAS w Krakowie z dnia 21 grudnia 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.157.2022.*

jednostek¹⁰⁵. W CIRF miało dojść do połączenia dotychczasowych rozproszonych zespołów, osiągając tym samym tzw. synergię działań, a co za tym idzie – skrócenie czasu reakcji i przyspieszenie cyfryzacji usług. Ponadto zintegrowane środowisko pracy miało wesprzeć wymianę doświadczeń, a przewidziany w programie bogaty program szkoleń wzmocnić kompetencje informatyczne i programistyczne specjalistów z łączonych jednostek¹⁰⁶. Co więcej, według kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów: „zgodnie z ideą klientocentryczności chcemy dostarczać naszym podatnikom najlepszej jakości usługi. Dlatego wprowadzamy nowy model funkcjonowania usług informatycznych, którego celem jest stworzenie optymalnego środowiska do powstawania i obsługi przyjaznych oraz zaawansowanych rozwiązań”¹⁰⁷.

Po dwóch latach funkcjonowania CIRF okazało się, że tzw. eksperyment oddzielenia części zadań z obszaru IT od struktury Krajowej Administracji Skarbowej nie przyniósł oczekiwanych efektów, czego skutkiem jest planowany powrót od 1 stycznia 2023 r. części pracowników do struktur Krajowej Administracji Skarbowej¹⁰⁸ oraz do spółki celowej Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o. W odpowiedzi na pytania związków zawodowych Dyrektor CIRF w piśmie z dnia 25 listopada 2022 r. wyjaśnia m.in.¹⁰⁹:

1. Kiedy organizacjom związkowym zostanie przedstawiona koncepcja projektowanych zmian?

Realizując uzgodniony przez Radę Informatyzacji 9 listopada 2022 r. kierunek reformy IT Resortu Finansów, z dniem 1 stycznia 2023 r. przewidziane zostało przeniesienie z CIRF zadań z zakresu dostarczania Ministerstwu Finansów oraz jednostkom Krajowej Administracji Skarbowej usług informatycznych z obszaru rozwoju oraz realizujących

¹⁰⁵ Według sprawozdania RB-70 za IV kwartał 2021 r. w Centrum Informatyki Resortu Finansów zatrudnione były 1624 osoby – według pisma Ministra Finansów z dnia 16 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022. W poprzednich latach zatrudnienie w Centrum Informatyki Resortu Finansów wynosiło: a) 2017 r. – 156,00; b) 2018 r. – 157,25; c) 2019 r. – 165,73; d) 2020 r. – 172,75 – pismo Ministra Finansów z dnia 8 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022.

¹⁰⁶ Według pisma Szefa KAS i Ministra Finansów w: *Wdrażamy nowy model IT – integracja usług informatycznych w resorcie*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27501 (dostęp: 29.11.2022).

¹⁰⁷ Ibidem.

¹⁰⁸ S. Siwy, *Interwencja w sprawie CIRF*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/interwencja-w-sprawie-cirf.17964/> (dostęp: 5.11.2022).

¹⁰⁹ Pismo Dyrektora Centrum Informatyki Resortu Finansów z dnia 25 listopada 2022 r.

je pracowników do spółki Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (dalej: spółki AK). Przejście pracowników CIRF nastąpi w trybie określonym w art. 23¹ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy¹¹⁰. Koncepcja wyżej wymienionych zmian w CIRF została przedstawiona wszystkim pracownikom na webinarze informacyjnym dyrekcji CIRF i spółki AK, który odbył się 10 listopada 2022 r. Nagranie z webinaru zostało udostępnione wszystkim pracownikom w sposób zwyczajowo przyjęty u pracodawcy.

2. Jaki będzie docelowy model organizacji zadań realizowanych dotychczas przez CIRF po wprowadzeniu zmian obwieszonych 24 października 2022 r. (przekazanie zadań i pracowników do spółki AK, KAS)? Nadal trwają prace zespołów roboczych nad modelem organizacji zadań realizowanych przez CIRF po przeniesieniu do spółki AK zadań z obszaru rozwoju.

3. Jakie będą zasady zagospodarowania kadr IT we wszystkich obszarach spółki AK/CIRF/KAS z podstawą prawną dla każdego z przyjętych wariantów?

Plan zagospodarowania kadr będzie wynikiem wypracowanego modelu organizacji zadań, zarówno po stronie CIRF, jak i spółki AK.

4. Jaki jest plan zabezpieczenia realizacji zadań IT we wszystkich obszarach po 1 stycznia 2023 r.?

Przyjmuje się, że przez sześciomiesięczny okres przejściowy zachowane zostaną istniejące narzędzia pracy (komputery i inne narzędzia IT, dostępny – do docelowego zastąpienia narzędziami pracy w standardzie spółki AK), co zostanie zdefiniowane w porozumieniu między jednostkami IT. Powyższe założenia mają zminimalizować ryzyko

¹¹⁰ Dz.U. z 2022 r., poz. 1510 ze zm., dalej: k.p. „Zgodnie z art. 23¹ § 1 k.p., z dniem 1 stycznia 2023 r. z mocy prawa nowym pracodawcą przejętych pracowników zostanie spółka AK. Przejmie ona wszelkie, wynikające ze stosunku pracy oraz przepisów prawa pracy, prawa i obowiązki pracodawcy względem nowych pracowników. Zgodnie z art. 231 § 2 k.p., za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy, powstałe przed dniem przejęcia, odpowiadają solidarnie dotychczasowy i nowy pracodawca. Zgodnie z normą prawną wyrażoną w art. 231 § 4 k.p., w terminie dwóch miesięcy od dnia przejęcia zakładu pracy przez AK, pracownik ma prawo rozwiązać stosunek pracy bez wypowiedzenia, za siedmiodniowym uprzedzeniem. Rozwiązanie umowy o pracę w tym trybie powoduje skutki, jakie przepisy prawa pracy wiążą z rozwiązaniem stosunku pracy przez pracodawcę za wypowiedzeniem” – pismo Dyrektora Centrum Informatyki Resortu Finansów z dnia 28 listopada 2022 r.

negatywnego wpływu reorganizacji na ciągłość prac projektowych czy dostępność e-usług i systemów IT.

5. Kiedy pracownicy otrzymają nowe zakresy obowiązków i upoważnienia? Dotychczasowe zakresy obowiązków zostaną zachowane u nowego pracodawcy, czyli w spółce AK. Po dacie przejęcia podejmowane będą decyzje związane z finalnym przyporządkowaniem nowych pracowników do ról i zespołów w spółce AK, a także z zapewnieniem im odpowiednich upoważnień czyostępów. Dyrektor Centrum Informatyki Resortu Finansów jednocześnie zwrócił uwagę, że w okresie przejściowym pracownicy, którzy przejdą z CIRF do spółki AK, będą mogli nadal korzystać m.in. ze sprzętu technicznego i dostępów niezbędnych do wykonywania pracy.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że po raz kolejny kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów zignorowało apele związków zawodowych, w których podnoszono, że formuła powołania, a następnie przekształcania Centrum Informatyki Resortu Finansów jest nieprzygotowana od strony kadrowej, ale także strukturalnej¹¹¹. Potwierdza to również pismo Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 7 grudnia 2022 r., nr DBM4.105.94.2022, w którym można przeczytać, że „obecnie trwają prace wewnętrzne w resorcie finansów, w które zaangażowane są Krajowa Administracja Skarbowa oraz Centrum Informatyki Resortu Finansów. Powyższe prace dotyczą modernizacji sposobu współpracy w resorcie finansów pomiędzy ww. jednostkami [...] Mając na uwadze dbałość o dialog między Stroną Społeczną a Ministerstwem Finansów, po podjęciu decyzji kierunkowych przedstawiciele strony związkowej zostaną zaproszeni na spotkanie dedykowane funkcjonowaniu modelu IT w resorcie finansów”¹¹².

¹¹¹ *CIRF i szkolenia*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/cirf-i-szkolenia.16882/> (dostęp: 20.11.2022); *Interwencja...*; *Stanowisko pracowników CIRF w sprawie zmian organizacyjnych*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28348 (dostęp: 22.11.2022).

¹¹² Zob. szerzej: *Odpowiedź Ministerstwa Finansów dotycząca dalszych losów pracowników CIRF*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/odpowiedz-ministerstwo-finansow-dotyczac-dalszych-losow-pracownikow-cirf.17988/> (dostęp: 8.12.2022).

6.6. Fluktuacja kadr w Ministerstwie Finansów jako przykład odwrotnego „trendu” względem Krajowej Administracji Skarbowej

Zadziwiająco wysoka jest liczba wakatów w Ministerstwie Finansów w korpusie służby cywilnej¹¹³ za okresy sprawozdawcze 2017–2022¹¹⁴. Wynoszą one: a) 2017 r. – 711,35 etatu; b) 2018 r. – 765,88 etatu; c) 2019 r. – 658,18 etatu; d) 2020 r. – 589,08 etatu; e) 2021 r. – 422,84 etatu; f) 1.01.2022 do 30.06.2022 r. – 402,61 etatu¹¹⁵. Analogiczna sytuacja dotyczy liczby wakatów w Ministerstwie Finansów w Służbie Celno-Skarbowej¹¹⁶, która kształtuje się następująco: a) 2017 r. – 56 etatów; b) 2018 r. – 92 etaty; c) 2019 r. – 49 etatów; d) 2020 r. – 42,50 etatu; e) 2021 r. – 49,125 etatu; f) I półrocze 2022 – 46,125 etatu¹¹⁷.

Dla porównania liczba odejść do liczby przyjęć (w tym zastępstwa) w Ministerstwie Finansów w latach 2017–2022 w grupie członków korpusu służby cywilnej, osób zajmujących stanowiska pomocnicze, robotnicze lub obsługi oraz wewnętrznej służby ochrony wynosiła: a) 2017 r. – 211 : 737 (+526); b) 2018 r. – 563 : 337 (–226); c) 2019 r. – 205 : 282 (+77); d) 2020 r. – 373 : 488 (+115); e) 2021 r. – 286 : 352 (+66); f) 2022 r. (sumarycznie z II kwartałem) – 133 : 193 (+60)¹¹⁸. Natomiast w odniesieniu do

¹¹³ Zgodnie z danymi ze sprawozdania Rb-70 o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w Ministerstwie Finansów. W myśl metodologii sporządzania sprawozdania Rb-70 do stanu zatrudnionych nie wlicza się osób, które nie otrzymują za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. na przykład osób będących na urloпах bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych – pismo Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022.

¹¹⁴ Różnica pomiędzy planem po zmianach a przeciętnym zatrudnieniem – pismo Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022.

¹¹⁵ Liczba zatrudnionych w Ministerstwie Finansów członków korpusu służby cywilnej za okres sprawozdawczy od dnia: a) 1.01.2017 do 31.12.2017 r. – 2118,46 etatu; b) 1.01.2018 do 31.12.2018 r. – 2275,88 etatu; c) 1.01.2019 do 31.12.2019 r. – 2029,11 etatu; d) 1.01.2020 do 31.12.2020 r. – 2195,87 etatu; e) 1.01.2021 do 31.12.2021 r. – 2169,88 etatu; f) 1.01.2022 do 30.06.2022 r. – 2214,53 etatu – pismo Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022.

¹¹⁶ Według stanu na 31 grudnia w latach 2017–2021 oraz w I półroczu 2022 według stanu na 30 czerwca 2022 r.

¹¹⁷ Liczba funkcjonariuszy S.C.-S. pełniących służbę w Ministerstwie Finansów według stanu na 31 grudnia w latach 2017–2021 oraz w I półroczu 2022 według stanu na 30 czerwca 2022 r. wynosiła: a) 2017 r. – 191; b) 2018 r. – 240; c) 2019 r. – 283; 2020 r. – 291; d) 2021 r. – 301; e) I półrocze 2022 r. – 306 – pismo Ministra Finansów z dnia 8 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2032.2022.

¹¹⁸ Pismo Ministra Finansów z dnia 9 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2045.2022.

funkcjonariuszy S.C.-S., uwzględniając mianowania do służby oraz przeniesienia służbowe funkcjonariuszy do pełnienia służby w komórkach organizacyjnych w Ministerstwie Finansów, a także zwolnienia ze służby i przeniesienia służbowe funkcjonariuszy, w poszczególnych latach przyjęto/odeszło (w tym zastępstwa): a) 2017 r. – 15/38 (+23)¹¹⁹; b) 2018 r. – 8/50 (+42); c) 2019 r. – 10/45 (+35); d) 2020 r. – 21/26 (+5); e) 2021 r. – 26/31 (+5); 2022 r. (sumarycznie z II kwartałem) – 25/32 (+7)¹²⁰.

Biorąc powyższe pod uwagę, według przedstawiciela Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, tzw. oddelegowywanie, wypożyczanie/przemieszczanie¹²¹ pracowników, np. z urzędów skarbowych¹²² do Ministerstwa Finansów lub Krajowej Informacji Skarbowej¹²³, podlega jednoznacznie negatywnej ocenie¹²⁴.

6.7. Wynagrodzenia/uposażenia w Krajowej Administracji Skarbowej

Według Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej: „godne wynagrodzenie za odpowiedzialną i rzetelną pracę jest rzeczą, od której powinniśmy zawsze wychodzić. [...] Bez godnego wynagrodzenia będzie Nam bardzo ciężko zatrzymać ludzi i też żeby ci ludzie z całą tą swoją energią chcieli tutaj zostać i pracować lata dla Krajowej Administracji Skarbowej i dla Naszej Ojczyzny”¹²⁵. Analogicznie czytamy w uzasadnieniu projektu

¹¹⁹ Dane za rok 2017 obejmują okres od 1 marca 2017 r., tj. od powstania Krajowej Administracji Skarbowej, do 31 grudnia 2017 r.

¹²⁰ Dane za rok 2022 obejmują okres od 1 stycznia 2022 r. do 12 września 2022 r. – pismo Ministra Finansów z dnia 9 listopada 2022 r., nr BMI1.0123.2045.2022.

¹²¹ Zob. *Zmiany w kontroli w IAS w Warszawie*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28326 (dostęp: 30.11.2022).

¹²² *Z urzędów zabierają etaty, u siebie hodują wakaty...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28378 (dostęp: 30.11.2022).

¹²³ W pierwszym etapie 325 pracowników do udzielania informacji telefonicznej – *Oddelegowania do KIS – informacje szczegółowe*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28358 (dostęp: 22.11.2022).

¹²⁴ „To już nie tylko zabieranie etatów z US, gdy tylko ktoś odejdzie na emeryturę. To już nie tylko zabieranie etatów z korpusu służby cywilnej do Służby Celno-Skarbowej. To już nie zabieranie etatów na klientocentryczność, ulgę językową, mentoring i inne pomysły korporacyjne. Jest nowość. Otóż przesuwają pracowników US na 5 miesięcy do wykonywania pracy na rzecz Krajowej Informacji Skarbowej (na jakiej podstawie [...])” – *Zabieranie ludzi z US – ciąg dalszy*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28322 (dostęp: 22.11.2022).

¹²⁵ Zastępca Szefa KAS A. Chałupa w: *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> (dostęp: 22.11.2022).

Uchwały Modernizacyjnej na lata 2023–2025: „ważnym czynnikiem wzrostu zaangażowania kadr KAS w realizację zadań jest zapewnienie dobrych warunków pracy i pełnienia służby. Pozyskanie kandydatów do pracy i służby, w szczególności w dużych ośrodkach miejskich jest znacząco utrudnione. Tzw. rynek pracownika powoduje, że potencjalni kandydaci do pracy/służby mają kilka ofert do wyboru (często przy obniżonych oczekiwaniach kompetencyjnych po stronie pracodawców). Te czynniki, a także wyjątkowo niski poziom bezrobocia powodują, że znalezienie kandydatów do pracy jest trudnym zadaniem. Sytuacja na rynku pracy wyróżniająca się znacznym naciskiem na wzrost wynagrodzeń stawia przed KAS duże wyzwania wymagające podjęcia kluczowych działań, zapewniających właściwy poziom wynagrodzeń i uposażeń w celu pozyskiwania najlepszych kandydatów do pracy/służby w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Bez motywacyjnego systemu wynagrodzeń i uposażeń w Krajowej Administracji Skarbowej trudno będzie utrzymać efektywność działań KAS na tak wysokim poziomie”¹²⁶.

Utrzymująca się od lat „zwyżka” odejść nad przyjęciami i jednocześnie deficyt w obszarze nowych pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej bez wątpienia zagrozi realizacji ustawowych zadań z zakresu finansów publicznych, ponieważ bez profesjonalnej kadry nie można ich realizować. Nie można również nie dostrzegać faktu, że to kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej odpowiada za zasady zatrudniania/powołania oraz etapy rozwoju zawodowego pracowników/funkcjonariuszy, ale także za system ich selekcji, naboru, awansu oraz wynagrodzeń/uposażeń. Dlaczego w Krajowej Administracji Skarbowej brakuje pracowników i funkcjonariuszy? Powód jest jasny i oczywisty – niskie zarobki/uposażenia, brak perspektyw na awans, natomiast wysokie wymagania (nadmiar obowiązków i wieczna presja „niedoczasu”). Odchodzą doświadczeni pracownicy/funkcjonariusze, ponieważ tzw. dysproporcje pomiędzy ich umiejętnościami a wynagrodzeniami/uposażeniami są kolosalne¹²⁷. Jednocześnie nie ma zbyt wielu nowych i chętnych następców. Zasadnie można zatem postawić pytanie: „Jakie wartości będą miały np. rozstrzygnięcia podatkowe, kontrole podatkowe/celno-skarbowe, wydawane i przeprowadzane przez

¹²⁶ Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 24 sierpnia 2022 r., nr DBM4.105.50.2022.

¹²⁷ Por. A. Radwan, *Bez pieniędzy kontrola będzie tylko teoretyczna*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 października 2022, nr 203(5865), s. B1.

pracowników/funkcjonariuszy bez stosownych kompetencji?”. Odpowiedź jest banalna – będą atrapą indywidualnych aktów podatkowych oraz kontroli o cechach formalnych i *stricte* statystycznych.

Według T. Ludwińskiego, Przewodniczącego Rady Krajowej Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, podwyżki¹²⁸ „są śmieszne, a wymagania coraz wyższe. Dawniej każdy urząd skarbowy miał jednego lub dwóch radców prawnych, dziś jeden przypada na trzy urzędy skarbowe. Tymczasem podczas kontroli urzędnik skarbowy po drugiej stronie często ma wysokiej klasy specjalistów. Dlatego każdy, kto osiąga wiek emerytalny, odchodzi z przyjemnością, a młodzi nie chcą się wiązać ze skarbowką”¹²⁹. Na pewno podwyżki, które podobno ma otrzymać „sektor skarbowy”, będą „skonsumowane” przez szybującą inflację¹³⁰. Jeżeli Prezes Rady Ministrów będzie

¹²⁸ Nagrody w organach podatkowych w III kwartale 2022 r. wynosiły średnio po 900 zł, „podczas gdy dyrektor izby skarbowej mógł liczyć na 10 tys. zł. W ostatnim kwartale mogliśmy liczyć na 4 tys. zł (średnio na urzędnika). Otrzymałem też informacje, że dyrektorom w Ministerstwie Finansów wypłacono nawet po 50 tys. zł jednorazowej nagrody. Mają tam ponad 250 wolnych etatów, to mają z czego czerpać dodatkowe środki” – tak T. Ludwiński w: A. Radwan, *Ostatnie dni grudnia szansą na dodatkowe bonusy w urzędach*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 14 grudnia 2022, nr 241(5903), s. B7. Co więcej, według T. Ludwińskiego „dwukrotnie odmówiono związkowcom ujawnienia wysokości tych bonusów. Sprawę kieruję do sądu administracyjnego, ale to niestety potrwa – dodaje. DGP również zwrócił się do resortu finansów z prośbą o udzielenie informacji o wysokości tegorocznych nagród. Na odpowiedź czekamy [na 15.12.2022 r. – brak odpowiedzi – przyp. I.N.]” – T. Ludwiński, *Ostatnie...*, s. B7.

¹²⁹ T. Ludwiński w: A. Radwan, *Bez pieniędzy...*, s. B1. Ponadto nie docenia się „pracowników z dłuższym stażem pracy, co powoduje, że wielu doświadczonych pracowników woli przejść na emeryturę, niż nadal pracować, bo ich wynagrodzenie jest niższe, niż wyliczona emerytura” – *Komunikat po spotkaniu w Ministerstwie Finansów*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28392 (dostęp: 22.11.2022).

¹³⁰ Por. S. Płazek w: A. Radwan, *Urzędnicy z podwyżkami*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 26 października 2022, nr 208(5870), s. B1. Według Ministra Finansów: „cała nasza gospodarka poddawana jest niespotykanym w najnowszej historii szokom zewnętrznym” – M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Rząd chroni portfele Polaków przed skutkami wojny w Ukrainie, kryzysu energetycznego oraz inflacyjnego*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-chroni-portfele-polakow-przed-skutkami-wojny-w-ukrainie-kryzysu-energetycznego-oraz-inflacyjnego> (dostęp: 10.12.2022). Warto przy tym zauważyć, że Minister Rolnictwa i Rozwoju uważa, iż „ceny żywności nie spadną w przyszłym roku; naszym ogromnym zadaniem i wysiłkiem jest to, aby nie rosły one tak szybko jak w tym roku” – H. Kowalczyk w: A. Kowarzyk, *Wicepremier Kowalczyk: ceny żywności nie spadną w przyszłym roku*, 2022, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1509525%2Cwicepremier-kowalczyk-ceny-zywnosci-nie-spadna-w-przyszlym-roku.html> (dostęp: 16.12.2022).

konsekwentny i podtrzyma swoją wypowiedź z 25 listopada 2021 r., według której m.in. „blokujemy tworzenie nowych etatów w administracji”¹³¹ – to sytuacja kadrowa Krajowej Administracji Skarbowej będzie dramatyczna. Tli się jednak nadzieja – tak przynajmniej można wywnioskować z panelu pt. *Hedonizm czy ascetyzm. W niespokojnych czasach wydawać czy oszczędzać?*, który 7 września 2022 r. odbył się na XXXI Forum Ekonomicznym w Karpaczu. Zgodnie z zawartym abstraktem/streszczeniem przedstawicieli Ministerstwa Finansów: „Polacy się bogacą, mają coraz więcej pieniędzy do dyspozycji z bieżących dochodów i w oszczędnościach. [...] Podczas panelu [...] spróbujemy odpowiedzieć na pytanie, czy warto gromadzić finansowe zabezpieczenie, jeśli tak, to gdzie, lub czy może nie zrezygnować z bieżącej konsumpcji na rzecz przyszłych korzyści. Poruszona też zostanie kwestia, jak ważne jest zabezpieczenie finansowe nie tylko na jesień życia, ale również na inne nieprzewidziane i nagłe wydatki”¹³². Jednakże już w listopadzie 2022 r. Premier RP „wydał robocze zarządzenie o 5-procentowych oszczędnościach niemal w każdym ministerstwie”¹³³. Analogicznie zauważył Wiceminister Finansów, mówiąc o szerokim planie oszczędności¹³⁴. Innymi

¹³¹ „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 – zapowiedział szef rządu” – *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: 22.11.2022).

¹³² *XXXI Forum Ekonomiczne w Karpaczu „Europa w obliczu nowych wyzwań”*, 2022, <https://www.gov.pl/web/kas/xxxi-forum-ekonomiczne-w-karpaczu-europa-w-obliczu-nowych-wyzwan> (dostęp: 12.11.2022).

¹³³ *Premier każe oszczędzać. Ministerstwa tną wydatki*, 2022, <https://biznes.wprost.pl/gospodarka/10945132/premier-kaze-oszczedzac-ministerstwa-tna-wydatki.html> (dostęp: 23.11.2022).

¹³⁴ *Wiceminister finansów mówi o planie oszczędności i przyszłości rządowej tarczy*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/budzet-panstwa-2022-na-minusie-resort-finansow-szuka-oszczednosci/002pk5l-przygladac-sie-nie-dwa-a-trzy-razy/> (dostęp: 25.11.2022); *XXXI Forum Ekonomiczne w Karpaczu...*; zob. także *Nowy podatek dla właścicieli mieszkań. Rząd ma nad nim pracować, choć premier mówił coś innego*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/nowy-podatek-dla-wlascicieli-mieszkan-resort-sasina-juz-nad-nim-pracuje/63q41bn> (dostęp: 23.11.2022).

słowy, chyba nie ma co liczyć na „duże inwestycje” w Krajową Administrację Skarbową¹³⁵.

Reasumując, przeprowadzone badania empiryczne, uwzględniające medianę i dominantę wynagrodzeń/uposażeń brutto członków korpusu służby cywilnej, funkcjonariuszy S.C.-S. oraz naczelników urzędów skarbowych w Polsce (400) potwierdzają, że ich wynagrodzenia/uposażenia w badanych okresach wprawdzie wzrosły, jednakże tzw. realne korzyści dla pracowników/funkcjonariuszy są znikome, biorąc pod uwagę m.in. „nadprodukcję” aktów prawnych i ich zmienność, nie wspominając już o czynnikach inflacyjnych etc. W świetle tych rozważań nie wytrzymują próby krytyki twierdzenia Minister Finansów, że „w sferze budżetowej zarabia się mniej, ale z drugiej strony zapewnia ona stabilną pracę. Znam osobiście wiele osób, które z sektora prywatnego przechodzą do publicznego, choćby po to, żeby zbudować swoje CV”¹³⁶. Być może taki *modus operandi* funkcjonuje w Ministerstwie Finansów, ponieważ trudno dostrzec powyższy trend w strukturach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej (z wyjątkiem stanowisk kierowniczych – *vide* podrozdział *Polityka „awansowania” – czy taka powinna być norma?*). Warto w tym miejscu

¹³⁵ Na koniec III kwartału 2022 r. zadłużenie Funduszu Covidowego sięgało 144 mld zł, a w połączeniu z Polskim Funduszem Rozwoju oraz Krajowym Funduszem Drogowym jest to już ponad 280 mld zł poza budżetem państwa. Co więcej, zadłużenie w ramach Funduszu Covidowego będzie wzrastało w kolejnych latach i tak: na koniec 2023 r. wyniesie 184,3 mld zł, na koniec 2024 r. 214,8 mld zł, na koniec 2025 r. 234,6 mld zł, a na koniec 2026 r. 249,9 mld zł. Mamy do tego kolejny Fundusz – Wsparcia Sił Zbrojnych, który na koniec roku 2022 r. – zdaniem rządu – ma wynieść około 15 mld zł – zob. więcej: *Rząd ujawnił prawdę. Tyle wynosi zadłużenie poza budżetem*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/rzad-ujawnil-prawde-tyle-wynosi-zadluzenie-pozza-budzetem/ge75exn> (dostęp: 13.12.2022). Według ustawy budżetowej na 2023 r. dochody budżetu państwa wyniosą 604,5 mld zł, a wydatki 672,5 mld zł. Podobno – co jest niezmiernie ciekawe – „68 mld zł deficytu to środki, które wzmocnią rozwój gospodarki w przyszłym roku” – zob. Ministerstwo Finansów, *Sejm przyjął ustawę budżetową na 2023 rok*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/sejm-przyjal-ustawe-budzetowa-na-2023-rok> (dostęp: 15.12.2022).

¹³⁶ „Jak sektor państwowy nadąga – czy też nie nadąga – za sektorem prywatnym, to jest zagadnienie nie tego roku, ani nawet poprzedniego, ale kilku lat. A może nawet i dekad. Pracuję w sektorze publicznym od początku mojej kariery i zawsze płace nie nadążały za sektorem prywatnym. Na pewno jest to zagadnienie, które wymaga głębszej refleksji – bo jest oczekiwanie, aby administracja stawała się coraz bardziej profesjonalna. Tu potrzebne są rozwiązania horyzontalne, długoterminowe” – M. Rzeczkowska, *Minister finansów o podwyżkach. „W sferze budżetowej zarabia się mniej, ale zapewnia ona stabilną pracę”*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/minister-finansow-o-podwyzkach-w-sferze-budzetowej-zarabia-sie-mniej-ale-zapewnia-ona/t8ehxg3> (dostęp: 23.11.2022).

także podkreślić, że smutne wnioski w analizowanym obszarze potwierdza również notatka Szefa ZZ Celnicy, która powstała po spotkaniu w Ministerstwie Finansów w sprawie tzw. sytuacji na granicy¹³⁷. Wynika z niej m.in., że „dyrektorzy izb administracji skarbowej dostrzegają problem odejść funkcjonariuszy. W tym celu [...] osobiście rozmawiają z osobami, które deklarują odejście. W niektórych przypadkach udaje się przekonać do odsunięcia decyzji o odejściu w czasie dzięki np. uzgodnieniu podwyżki, przeniesienia do innych zadań, innej komórki, innej miejscowości. W innych IAS rozmowy są przeprowadzane przez partnera personalnego, który bada motyw odejścia i możliwości dalszego pozostania w służbie. W bieżącym roku była rekordowa liczba awansów. Awanse były wręczone w sposób uroczysty. W kilku Izbach listy osób awansowanych są publikowane na stronach intranetowych. Szef KAS wyraził stanowisko, że awanse powinny być wręczone uroczysto”¹³⁸. Na zakończenie tejże smutnej „wyliczniki” trzeba rzec, że tzw. działaniami pozornymi i blichtrzem nigdy nie zapewni się właściwego etosu pracy/służby¹³⁹. Ponadto przysłowiowy uścisk dłoni czy też medal nie zastąpią podwyżki, a np. raty kredytów bądź też innych zobowiązań nie da się spłacać z pensji/uposażeń¹⁴⁰ wskazanych w tabelach poniżej.

W uzasadnieniu projektu Uchwały Modernizacyjnej na lata 2023–2025¹⁴¹ przeczytać można dość ciekawą „nowinę”, że „Krajowa Administracja Skarbowa [...] połączyła najlepsze doświadczenia administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej”¹⁴². Co więcej: „pracownicy i funkcyjna-

¹³⁷ W spotkaniu, które odbyło się 19 października 2022 r., brali udział: Szef KAS Bartosz Zbaraszczyk, Dyrektorka Magdalena Hejna (MF), Dyrektor Maciej Żuławski (MF), dyrektorzy z izb granicznych oraz przedstawiciele związków zawodowych – S. Siwy, *Notatka – spotkanie w sprawie granicy*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/notatka-spotkanie-w-sprawie-granicy.17938/> (dostęp: 10.10.2022).

¹³⁸ Ibidem.

¹³⁹ Przykładowo: *Święty Mikołaj i kontrola celno-skarbowa*, b.d., https://www.youtube.com/watch?app=desktop&v=3jGer_xnKbg (dostęp: 11.12.2022). Zarówno pomysł, jak i realizacja materiału były przygotowane przez rzecznika prasowego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach zadań promocyjnych, a w materiale promocyjnym wystąpili funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – według pisma Ministra Finansów w: *Funkcjonariusze, jak aktorzy...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28446 (dostęp: 19.12.2022).

¹⁴⁰ Zob. A. Radwan, *Uścisk dłoni i medal (nie)zastąpią podwyżki*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 9 listopada 2022, nr 217(5879), s. B1.

¹⁴¹ Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej M. Żuławskiego z dnia 24 sierpnia 2022 r., nr DBM4.105.50.2022.

¹⁴² Ibidem.

riusze KAS wykonują zadania, których najważniejszym celem jest realizacja dochodów z podatków, ceł, innych niepodatkowych należności budżetowych oraz wykrywanie i zwalczanie ustawowo wymienionych przestępstw prowadzących do uszczuplenia dochodów budżetu państwa. Efektywny pobór danin publicznych jest procesem, dla którego kluczowe znaczenie ma kontynuacja rozpoczętych działań i projektów, wynikających z przepisów ustawowych. Odpowiednie zaangażowanie pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej jest w tych procesach niezbędne. Wzrost efektywności pracy i służby kadr KAS jest konieczny do utrzymania stabilnej sytuacji finansów publicznych w kraju i ich rozwoju”¹⁴³.

¹⁴³ Ibidem.

Tabela 10. Mediana i dominanta wynagrodzenia brutto członków korpusu służby cywilnej

IAS	31.12.2016 r.		31.12.2017 r.		31.12.2018 r.		31.12.2019 r.		31.12.2020 r.		31.12.2021 r.	
	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Białystok ^a	3568,54	3372,91	4503,63	3822,64	4408,08	3016,88	4924,08	3603,84	5491,82	3657,53	5493,61	3657,53
Bydgoszcz ^b	b.d.	b.d.	4203,70	3964,30	4171,93	3016,88	4759,38	4575,35	5459,48	3515,29	5346,90	5437,52
Gdańsk	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
Katowice ^c	3552,80	3372,91	4380,29	4380,29	4380,29	4380,29	4982,51	4982,51	5596,03	5596,03	5588,70	5596,02
Kielce ^d	3537,06	3372,91	4445,50	4279,10	4360,06	4279,10	4927,31	4867,50	5534,85	3773,35	5522,87	3683,94
Kraków ^e	3660,73	3372,91	4300,65	4060,99	4276,85	4060,99	4888,20	4662,77	5552,12	5235,14	5513,11	5235,14
Lublin ^f	3620,26	3372,91	4203,00	4177,91	4177,91	4177,91	4780,08	4786,98	5322,96	5366,81	5318,04	5366,81
Łódź ^g	a) 5254,20 (UKS)	a) 6125,20– 6862,76 (UKS)										
	b) 3597,77 (IS i US)	b) 3507,83 (IS i US)	4227,38	4159,92	4216,14	4159,92	4809,98	4763,98	5354,62	3832,28	5337,31	3832,28
	c) 48601,41 (IC)	c) 4860,41– 6224,15 (IC)										
Olsztyn ^h	3507,83	3462,85	4288,09	4146,43	4265,60	4146,43	4816,88	4757,09	6493,77	5210,76	5386,32	3271,46
Opole ⁱ	3523,20	3372,91	4182,42	3016,88	4202,83	3016,88	4690,32	3603,91	5295,08	3820,08	5295,08	5281,48
Poznań ^j	3636,00	3815,89	4186,92	3991,28	4186,91	3016,88	4738,68	3515,66	5314,69	3954,19	5286,35	5142,48
Rzeszów ^k	a) 5084,51 (UKS)	a) 5437,12	4047,49	3016,88	4054,24	3016,88	4690,38	3603,84	5313,17	3271,46	5205,88	3271,46
	b) 3586,52 (IS)	b) 3372,91										

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Szczecin ¹	b.d.	b.d.	4306,84	3016,88	4272,36	3016,88	4855,99	3601,93	5747,20	3799,77	5376,56	3799,77
Warszawa ^m	3593,28	2810,76	4315,08	4168,91	4312,83	3016,88	4982,51	3605,76	5837,41	3639,24	6575,60	3657,53
Wrocław ⁿ	b.d.	b.d.	4432,01	4220,64	4420,76	4220,64	5012,41	4807,68	5563,89	5376,56	5593,58	5376,56
Zielona Góra ^o	3426,88	3372,91	4285,18	3950,80	4272,36	3950,81	4842,91	4538,54	5635,53	5181,50	5439,96	5181,50

M – mediana, D – dominanta.

^a Według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 4 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.34.2022.2.

^b Według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 9 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.45.2022.3.

^c Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 2 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.22.2022.

^d Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 23 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.105.2022.3.

^e Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 9 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.59.2022.

^f Według pisma DIAS w Lublinie z dnia 2 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.43.2022.2.

^g Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 9 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.52.2022, w którym uwzględniono wynagrodzenie zasadnicze wraz z dodatkami.

^h Według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 7 kwietnia 2022 r., nr 2801-IWK.0150.50.2022.

ⁱ Według pisma DIAS w Opolu z dnia 7 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.40.2022.

^j Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 13 kwietnia 2022 r., nr 3001-IWK.0150.44.2022.

^k Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 7 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.40.2022.

^l Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 9 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.24.2022.2.

^m Według pisma DIAS w Warszawie z dnia 24 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.68.2022, w którym dane odnoszą się do wynagrodzeń wszystkich członków korpusu służby cywilnej w IAS Warszawa, z wyłączeniem osób zatrudnionych na zastępstwo.

ⁿ Według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2022 r., nr 0201-IWK.0150.61.2022.

^o Według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 31 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.43.2022.

Tabela 11. Mediana i dominanta uposażenia brutto funkcjonariuszy Służby Celnej/Służby Celno-Skarbowej

IAS	31.12.2016 r.		31.12.2017 r.		31.12.2018 r.		31.12.2019 r.		31.12.2020 r.		31.12.2021 r.	
	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D
Białystok ^a	4869,78	5594,45	5087,06	5995,55	4480,16	2778,86	5066,40	3248,69	5647,43	3598,30	5673,64	3506,20
Bydgoszcz ^b	b.d.	b.d.	5781,84	5865,22	4907,02	5204,88	5526,07	5363,51	6196,34	5857,29	5832,08	3634,96
Gdańsk	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
Katowice ^c	5407,56	5169,10	5590,57	5260,58	4966,64	4821,35	5567,46	5425,03	6331,81	6115,11	6296,48	3487,70
Kielce ^d	b.d.	b.d.	5485,93	5604,17	4816,82	4973,15	5449,92	5593,14	6005,17	5587,10	5881,80	3247,5
Kraków ^e	b.d.	b.d.	5624,81	5509,53	5162,68	5196,16	5821,88	5935,04	6432,62	3766,90	6527,78	4036,02
Lublin ^f	4798,53	5219,70	5185,71	5549,97	4583,51	4925,02	5160,83	5536,88	5585,42	3637,70	5520,88	3637,70
Łódź ^g	5234,28	6508,40	5318,03	5594,45	4753,57	4964,53	5527,65	5572,08	6078,81	[5829,98– 6238,11]	6067,27	3599,20
Olsztyn ^h	b.d.	b.d.	4992,94	3960,38	4458,38	3140,85	5083,87	3303,91	6523,23	3666,70	5692,86	3666,70
Opole ⁱ	b.d.	b.d.	5572,55	5106,84	5122,78	4531,83	5706,38	5352,54	6335,77	3536,10	6226,08	3536,10
Poznań ^j	4460,00	4670,00	5262,00	4800,00	4793,00	4794,00	5534,00	4988,00	5900,00	5959,00	6345,00	3616,00
Rzeszów ^k	4420,50	3320,70	5087,18	4243,39	4440,59	2722,40	5011,04	3309,12	5635,40	3372,00	5511,97	3472,00
Szczecin ^l	b.d.	b.d.	5430,42	5170,72	4846,14	4588,52	5451,12	5177,20	6450,67	5749,10	6152,12	3782,10
Warszawa ^m	5181,56	5282,95	5699,98	5763,68	5114,63	5114,63	5770,43	5770,43	6866,84	6321,03	7315,52	4209,00
Wrocław ⁿ	b.d.	b.d.	5386,66	5035,46	4843,60	4468,45	5416,35	5059,50	5935,43	5656,98	5956,34	3882,30
Zielona Góra ^o	b.d.	b.d.	5543,08	5161,58	5004,14	4863,69	5580,27	5450,45	6655,94	6221,98	6306,95	4008,20

M – mediana, D – dominanta.

- ^a Dane dotyczące uposażenia na 31 grudnia 2016 r. nie zawierają dodatków kontrolerskich z uwagi na brak danych w systemie kadrowo-płacowym, wypłata dodatków kontrolerskich nastąpiła na podstawie zestawień generowanych na bazie systemu RCP – według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 4 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.35.2022.2.
- ^b Według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 9 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.46.2022.3.
- ^c Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 3 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.25.2022.
- ^d Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 23 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.104.2022.3.
- ^e Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 10 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.60.2022.
- ^f Dane za 2016 r. uwzględniają składniki na podstawie dostępnej bazy w systemie kadrowym Izby Celnej w Białej Podlaskiej i obejmują: uposażenie zasadnicze, dodatek za stopień, dodatek za usługę, dodatek funkcyjny oraz ewentualny dodatek specjalny. Brak możliwości uzyskania danych dotyczących przyznanych dodatków za realizację zadań z zakresu kontroli w oddziałach celnych granicznych oraz za realizację zadań kontrolnych w komórkach zwalczania przestępczości oraz dodatków z tytułu opieki nad psem służbowym według stanu na 31 grudnia 2016 roku – według pisma DIAS w Lublinie z dnia 2 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.42.2022.2.
- ^g Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 10 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.48.2022, w którym uwzględniono wynagrodzenie zasadnicze wraz z dodatkami.
- ^h Według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 8 kwietnia 2022 r., nr 2801-IWK.0150.51.2022.
- ⁱ Według pisma DIAS w Opolu z dnia 7 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.40.2022.
- ^j Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2022 r., nr 3001-IWK.0150.43.2022.
- ^k Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 3 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.39.2022.
- ^l Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 9 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.25.2022.2.
- ^m Według pisma DIAS w Warszawie z dnia 24 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.55.2022.
- ⁿ Według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2022 r., nr 0201-IWK.0150.60.2022.
- ^o Według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 31 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.42.2022.

Tabela 12. Mediana i dominanta wynagrodzenia brutto naczelników urzędów skarbowych w Polsce

IAS	31.12.2017 r.		31.12.2018 r.		31.12.2019 r.		31.12.2020 r.		31.12.2021 r.	
	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D
Białystok ^a	9 414,92	8 035,77	9 414,92	8 035,77	10 027,12	8 648,46	10 953,07	9 786,32	10 953,08	9 786,33
Bydgoszcz ^b	8 696,96	8 207,42	8 638,39	8 207,42	9 248,85	8 817,15	10 545,87	10 070,40	10 669,45	b.d.
Gdańsk	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
Katowice ^c	9 781,45	9 445,28	9 781,45	9 445,28	10 383,68	10 046,68	10 897,58	10 837,25	10 837,25	10 837,25
Kielce ^d	7 926,35	8 046,27	7 926,35	8 046,27	8 434,54	9 693,97	9 186,49	10 521,49	9 298,25	10 521,49
Kraków ^e	10 216,29	9 934,35	10 297,20	9 934,35	10 948,04	10 537,80	12 710,32	12 478,67	12 710,32	12 478,67
Lublin ^f	8 732,09	8 319,85	8 732,09	8 319,85	9 342,40	8 929,87	10 240,27	9 738,77	10 295,53	9 738,78
Łódź ^g	8 882,00	7 795,00	8 600,00	7 795,00	10 632,00	10 769,00	10 632,00	10 769,00	10 632,00	10 769,00
Olsztyn ^h	9 425,42	9 425,42	9 425,42	9 425,42	10 035,57	10 035,57	14 999,78	14 999,78	11 553,73	11 550,07
Opole ⁱ	6 792,67	6 558,44	6 781,76	6 558,44	7 245,37	7 040,92	7 787,62	7 745,83	7 787,62	7 745,83
Poznań ^j	8 769,56	7 869,56	9 069,38	9 069,38	9 971,92	9 672,88	10 787,27	10 421,51	10 787,27	10 421,51
Rzeszów ^k	8 900,74	8 525,97	8 525,97	8 525,97	9 113,14	9 113,14	10 456,48	9 908,64	10 466,22	10 069,58
Szczecin ^l	10 084,07	11 018,19	9 818,92	11 018,19	10 399,02	9 238,11	11 335,09	12 674,56	11 071,34	12 674,55
Warszawa ^m	9 159,33	8 382,44	9 272,14	8 382,44- 10 174,58	10 020,53	9 056,00- 10 824,96	11 120,10	10 679,58	12 372,40	11 913,58
Wrocław ⁿ	9 462,89	9 462,89	9 462,89	9 462,89	10 170,52	9 461,26	11 036,79	11 095,31	11 958,49	11 951,17
Zielona Góra ^o	9 369,20	8 582,18	8 713,35	8 357,32	9 372,38	9 170,65	11 121,19	10 386,56	11 200,98	10 386,56

M – mediana, D – dominanta.

- ^a Według pisma DIAS w Białymstoku z dnia 19 kwietnia 2022 r., nr 2001-IWK.0150.51.2022.2.
- ^b Według pisma DIAS w Bydgoszczy z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr 0401-IWK.0150.59.2022.3 (plus Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Toruniu).
- ^c Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 20 kwietnia 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.42.2022.
- ^d Według pisma DIAS w Kielcach z dnia 6 maja 2022 r., nr 2601-IWK.0150.115.2022.3, wyliczenie zawiera także wynagrodzenie Naczelnika Świętokrzyskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Kielcach.
- ^e Według pisma DIAS w Krakowie z dnia 19 kwietnia 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.71.2022, wyliczenie zawiera także wynagrodzenie Naczelnika Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie.
- ^f Według pisma DIAS w Lublinie z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr 0601-IWK.0150.60.2022.3.
- ^g Według pisma DIAS w Łodzi z dnia 6 maja 2022 r., nr 1001-IWK.0150.63.2022.
- ^h Według pisma DIAS w Olsztynie z dnia 6 maja 2022 r., nr 2801-IWK.0150.66.2022.
- ⁱ Według pisma DIAS w Opolu z dnia 8 czerwca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.52.2022, w tym wynagrodzenie Naczelnika Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu.
- ^j Według pisma DIAS w Poznaniu z dnia 30 maja 2022 r., nr 3001-IWK.0150.62.2022.
- ^k Według pisma DIAS w Rzeszowie z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 1801-IWK.0150.52.2022.
- ^l Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 3201-IWK.0150.38.2022.2.
- ^m Według pisma DIAS w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.85.2022.
- ⁿ Według pisma DIAS we Wrocławiu z dnia 23 maja 2022 r., nr 0201-IWK.0150.83.2022.
- ^o Według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr 0801-IWK.0150.65.2022 (plus wynagrodzenie Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wielkopolskim).

6.8. Polityka „awansowania” – czy taka powinna być norma?

W Krajowej Administracji Skarbowej powinny pracować/służyć osoby kompetentne, zajmujące stanowiska, które odpowiadają ich kwalifikacjom¹⁴⁴, ponieważ tylko poprzez właściwy potencjał/korpus kadrowy można realizować zasadę profesjonalizmu¹⁴⁵. Jednakże od kilku lat w Krajowej Administracji Skarbowej można zauważyć pewien trend, zgodnie z którym na stanowiska kierownicze awansowane/powoływane są osoby, których wcześniejsze doświadczenia zawodowe, jak się wydaje, „rozmijają się” z administracją skarbową (podatkową). Przykładowo:

1. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Kielcach – od 1 marca 2022 r.¹⁴⁶ Wcześniej: Świętokrzyski Urząd Wojewódzki w Kielcach (w latach 1993–2000 i 2002–2022)¹⁴⁷.
2. Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach – od 7 czerwca 2022 r. Wcześniej: a) Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego (w latach 2007–2016); b) Świętokrzyski Urząd Wojewódzki w Kielcach (w latach 2016–2020); c) Starostwo Powiatowe w Opatowie (w latach 2019–2021); d) Zakład Ubezpieczeń Społecznych (w latach 2021–2022)¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Por. J. Itrich-Drabarek w: A. Radwan, *Mianowanie ma wpływ na profesjonalizm korpusu służby cywilnej*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5 października 2022, nr 193(5855), s. B9.

¹⁴⁵ Ibidem.

¹⁴⁶ Pismo Ministra Finansów z dnia 7 października 2022 r., nr BMI1.0123.1866.2022.

¹⁴⁷ Pismo DIAS w Kielcach z dnia 30 sierpnia 2022 r., nr 2601-IWK.0150.1602022.2.

¹⁴⁸ Ibidem.

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie¹⁴⁹ – od 4 października 2021 r.¹⁵⁰ Wcześniej: Santander Bank Polska SA (od 1 sierpnia 2008 r. do 30 września 2021 r.)¹⁵¹.
4. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – od 12 maja 2022 r. do 30 listopada 2022 r.¹⁵² Wcześniej: a) Centralne Biuro Śledcze Policji (od listopada 2004 r. do maja 2020 r.); b) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie (od czerwca 2020 r. do maja 2022 r.).
5. Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – od lipca 2021 r. do czerwca 2022 r. Wcześniej: Centralne Biuro Śledcze Policji (od marca 2004 r. do maja 2021 r.)¹⁵³.
6. Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – od czerwca 2022 r. Wcześniej: a) Narodowy Bank Polski (od lipca 2008 r. do lutego 2018 r.); b) MSWiA w Warszawie (od lutego 2018 r. do grudnia 2021 r.); c) Izba Administracji Skarbowej w Warszawie (od stycznia 2022 r. do czerwca 2022 r.)¹⁵⁴.
7. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie – od 29 marca 2021 r.¹⁵⁵ Wcześniej: a) szkoła Podstawowa nr 4 w Nowej Soli (od 1 września 1989 r. do 31 sierpnia 1996 r.); b) Agora SA w Warszawie (od 1 października 1996 r. do 30 września 1997 r.); c) Wielkopolski Bank Kredytowy (od 1 października 1997 r. do 13 czerwca 2001 r.);

¹⁴⁹ Według mnie Izba Administracji Skarbowej w Krakowie zasługuje bezapelacyjnie na I miejsce w całej Krajowej Administracji Skarbowej, biorąc pod uwagę m.in. aktywność w social mediach oraz szeroko rozumianą promocję pracy/służby etc. I deklaruję to bez żadnej kokietyryjności, ponieważ takie są fakty! – zob. np. <https://www.linkedin.com/company/malopolskakas/posts/?feedView=all> (dostęp: 1.12.2022). Można jednak mieć uzasadnione wątpliwości, czy należy organizować tzw. wyjazdowe szkolenia dla pracowników/funkcjonariuszy w trzygwiazdkowych hotelach, skoro Ministerstwo Finansów dysponuje własnymi ośrodkami szkoleniowymi i to chyba nawet w Krakowie. Mam tu na myśli dwudniowe warsztaty pt. *Komunikacja z różnymi typami osobowościowymi. Aspekt zarządzania i relacji zawodowych*, które odbyły się w dniach 12–13 maja 2022 r., a ich łączny koszt dla 37 osób wyniósł 36 600 zł – według pisma DIAS w Krakowie z dnia 21 grudnia 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.160.2022.

¹⁵⁰ Pismo DIAS w Krakowie z dnia 29 września 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.111.2022.3.

¹⁵¹ Pismo Ministra Finansów z dnia 7 października 2022 r., nr BMI1.0123.1866.2022.

¹⁵² Pisma DIAS w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.130.2022 i z dnia 8 lutego 2023 r., nr 1401-IWK-2.0150.25.2023.

¹⁵³ Ibidem.

¹⁵⁴ Ibidem

¹⁵⁵ Pismo Ministra Finansów z dnia 7 października 2022 r., nr BMI1.0123.1866.2022.

d) Santander Bank Polska SA (od 14 czerwca 2001 r. do 30 listopada 2018 r.); e) Santander Towarzystwo Funduszy Inwestycyjnych SA (od 1 lipca 2019 r. do 30 listopada 2020 r.); f) Ministerstwo Finansów (od 12 stycznia 2021 r. do 28 marca 2021 r.)¹⁵⁶.

W ramach podsumowania tej części rozważań warto życzyć funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej, ale także pracownikom korpusu służby cywilnej „ekspresowych awansów” wzorem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie¹⁵⁷, a obecnie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej¹⁵⁸:

- 1) na podstawie art. 150 u.KAS¹⁵⁹ przekształcenie stosunku pracy w stosunek służbowy z dniem 19 lipca 2021 r.; propozycja przeniesienia złożona przez DIAS w Zielonej Górze 6 lipca 2021 r., nr 0801-IPK-2.111.293.2021.1¹⁶⁰, tj. służba stała¹⁶¹ ze stanowiskiem służbowym starszy ekspert Służby Celno-Skarbowej oraz ze stopniem służbowym starszy rachmistrz¹⁶²;
- 2) z dniem 21 września 2021 r. mianowanie na stopień służbowy aspiranta¹⁶³;
- 3) z dniem 1 grudnia 2021 r. mianowanie na stopień służbowy starszego aspiranta;

¹⁵⁶ Według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 29 sierpnia 2022 r., nr 3201-IWK.0150.67.2022.2.

¹⁵⁷ Od 12 maja 2020 r. do 12 maja 2022 r. DIAS w Warszawie, a od 12 maja 2022 r. Szef KAS – pismo DIAS w Warszawie z dnia 26 listopada 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.171.2021 oraz pismo Ministra Finansów z dnia 14 października 2022 r., nr BMI1.0123.2200.2022.

¹⁵⁸ Zob. *Poznaj swego Szefa*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28331 (dostęp: 23.11.2022).

¹⁵⁹ A nie art. 153 u.KAS, zgodnie z którym przyjęcie kandydata do służby w Służbie Celno-Skarbowej następuje po przeprowadzeniu postępowania kwalifikacyjnego. Innymi słowy, w trybie art. 150 nie trzeba przechodzić postępowania kwalifikacyjnego – tak m.in. zgodnie z pismem DIAS w Warszawie z dnia 26 listopada 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.166.2021.

¹⁶⁰ W wyniku przyjęcia propozycji stosunek pracy przekształcił się 19 lipca 2021 r. w stosunek służby na podstawie aktu mianowania.

¹⁶¹ W związku z mianowaniem do służby stałej nie podlega się służbie przygotowawczej – zgodnie z pismem DIAS w Warszawie z dnia 26 listopada 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.166.2021.

¹⁶² Zgodnie z pismem DIAS w Warszawie z dnia 26 listopada 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.166.2021.

¹⁶³ Na podstawie art. 218 u.KAS przebywa na urlopie bezpłatnym od dnia podjęcia służby – zgodnie z pismem DIAS w Warszawie z dnia 26 listopada 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.166.2021.

- 4) z dniem 4 lipca 2022 r. mianowanie¹⁶⁴ na stopień służbowy podkomisarza¹⁶⁵;
- 5) z dniem 21 września 2022 r. mianowanie na stopień służbowy nadkomisarza¹⁶⁶;
- 6) według informacji internetowego portalu informacyjnego Skarbowcy.pl 11 listopada 2022 r. „Szef KAS [występował – przyp. I.N.] na uroczystości z okazji Święta Niepodległości w stopniu młodszego inspektora”¹⁶⁷ (korpus oficerów starszych Służby Celno-Skarbowej: podinspektor, młodszy inspektor, inspektor).

Biorąc pod uwagę powyższe „awansowe tempo”, korpus generałów Służby Celno-Skarbowej (nadinspektor, generał) będzie zapewne wkrótce „osiągalny” dla Szefa Krajowej Administracji Skarbowej¹⁶⁸. Być może już w 2023 r. i to przed wyborami parlamentarnymi [sic!]. Innymi słowy, według portalu Skarbowcy.pl, działającego w ramach Krajowej Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”: „Szef KAS przeszedł od dnia wstąpienia do służby 19 lipca 2021 do 11 listopada 2022 (a przecież nie zaczął od aplikanta i od razu na 8. stopień służbowy w S.C.-S., tj. st. rachmistrza) o osiem stopni służbowych, a licząc od stopnia aplikanta (najniższy stopień w S.C.-S.) – o 16 stopni służbowych (na 19 ogółem w S.C.-S.) w okresie od 19 lipca 2021 do 11 listopada 2022, w tym do 12 maja 2022 bez nawet jednego dnia służby (16 miesięcy, przeciętnie jeden stopień miesięcznie, a – jeżeli nie weźmie się pod uwagę okresu, kiedy służby nie pełnił – to rekordowe 6 miesięcy). [...] Czy to wszystko w imię żywotnych potrzeb Służby Celno-Skarbowej dla otwarcia oczu niedowiarkom, że w S.C.-S. można szybko i bardzo wysoko awansować, jeżeli tylko służbę wykonuje się wzorowo (a nawet w ogóle jej się

¹⁶⁴ Wnioskiem Ministra Finansów z dnia 26 maja 2022 r.

¹⁶⁵ Na podstawie art. 197 ust. 4 pkt 1–3 w zw. z ust. 1 mianowania na wyższy stopień służbowy mogą zostać skrócone, jeżeli funkcjonariusz: 1) ma szczególne kwalifikacje zawodowe lub 2) ma szczególne umiejętności do pełnienia służby, lub 3) zasługuje na wyróżnienie.

¹⁶⁶ Pismo Ministra Finansów z dnia 14 października 2022 r., nr BMI1.0123.2200.2022.

¹⁶⁷ *Gdzie jest...*

¹⁶⁸ Nie można zgodzić się z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej, że jego stopnie w służbie są odzwierciedleniem doświadczenia, wiedzy i wysokich stanowisk, które zajmował jako pracownik służby cywilnej. Dlaczego? Ponieważ korpus służby cywilnej a Służba Celno-Skarbowa to jednak inne i zupełnie odrębne obszary, zarówno organizacyjnie, jak i merytorycznie – zob. B. Zbaraszczyk w: B. Godusławski, *Ekspresowe awanse szefa skarbowki. W rok od aspiranta do młodszego inspektora*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ekspresowe-awanse-szefa-skarbowki-az-5-stopni-w-rok-kim-jest-bartosz-zbaraszczyk/tn0cf7y> (dostęp: 11.01.2023).

nie wykonuje...), lub ma się szczególne kwalifikacje zawodowe lub szczególne umiejętności do pełnienia służby lub zasługuje się na wyróżnienie? A może w celu właściwego zmotywowania tych funkcjonariuszy, którzy cierpliwie czekają kolejne lata na awans zgodnie z interwałem awansów?¹⁶⁹ Być może wzorem godnym do naśladowania jest była Szefowa Krajowej Administracji Skarbowej, której 8 kwietnia 2022 r. Prezydent RP wręczył akt mianowania na stopień nadinspektora Służby Celno-Skarbowej w korpusie generałów Służby Celno-Skarbowej¹⁷⁰, a następnie 26 kwietnia 2022 r. została Ministrem Finansów¹⁷¹.

W związku z powyższym można chyba przewrotnie przyjąć i tylko trochę sparafrazować wypowiedź Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, iż w Krajowej Administracji Skarbowej budowane jest przyjazne środowisko pracy i służby, m.in. dlatego, aby jak najdłużej zatrzymać „doświadczonych ekspertów”, tylko po to, żeby mogli dzielić się swoją wiedzą z młodszymi pracownikami/funkcjonariuszami¹⁷². Co więcej, według T. Ludwińskiego, Przewodniczącego Rady Krajowej Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, *in minus* należy ocenić także trwającą co najmniej kilka lat praktykę polegającą na oddelegowywaniu zarówno czynnych, jak i emerytowanych funkcjonariuszy służb mundurowych (Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnego Biura Śledczego Policji, Centralnego Biura Antykorupcyjnego itp.) na kierownicze stanowiska w strukturach zarówno Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ministerstwa Finansów – w trybie pozakonkursowym i poza oficjalnym naborem¹⁷³. „Mechanizm postępowania jest taki sam od lat: albo ludzie ze

¹⁶⁹ Ibidem; zob. także *Instrukcja awansowania w KAS – stanowisko NSZZ „S”*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28402 (dostęp: 23.10.2022); *Poznaj swojego Szefa*.

¹⁷⁰ Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej z nominacją generalską*, 2022, <https://www.gov.pl/web/kas/szef-krajowej-administracji-skarbowej-z-nominacja-generalska> (dostęp: 20.10.2022).

¹⁷¹ Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Magdalena Rzeczowska nowym ministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/kas/magdalena-rzeczowska-nowym-ministrem-finansow> (dostęp: 29.10.2022); B. Godusławski, *Minister finansów w stopniu generała. Kim jest Magdalena Rzeczowska?*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/minister-finansow-w-stopniu-generala-kim-jest-magdalena-rzeczowska/6w9j3pr> (dostęp: 11.11.2022).

¹⁷² A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Konferencja „5 lat..."*

¹⁷³ Tak T. Ludwiński w: G.J. Leśniak, *Służby w administracji – sposób na wyższą emeryturę*, 2021, <https://www.prawo.pl/kadry/funkcjonariusze-sluzb-oddelegowani-albo->

służb przechodzą do pracy w administracji skarbowej, obecnie – Krajowej Administracji Skarbowej – w ramach oddelegowania, pracując na swoją wyższą, przyszłą emeryturę, ponieważ wynagrodzenie w administracji publicznej jest wyższe niż w służbach, albo zatrudniają się w skarbowce zaraz po otrzymaniu emerytury mundurowej. W efekcie ci ostatni otrzymują jednocześnie emeryturę i wynagrodzenie w administracji¹⁷⁴. Także według P. Cybulskiego niepokojąca jest tendencja „obsadzania coraz częściej stanowisk do tej pory właściwych pracownikom cywilnym przez funkcjonariuszy. To rodzi niepotrzebne emocje, nieporozumienia i pytania o właściwe kompetencje”¹⁷⁵. Niestety, według Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dyrektorzy izb administracji skarbowej w Polsce nie są w stanie wskazać liczby pracowników pobierających jednocześnie tzw. emeryturę mundurową i wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę, w tym również wśród osób zajmujących stanowisko dyrektora lub wicedyrektora IAS, naczelnika lub zastępcy naczelnika U.C.-S.¹⁷⁶. Ponadto dyrektorzy izb administracji skarbowej nie wiedzą także, ilu pracowników pobierających jednocześnie tzw. emeryturę mundurową i wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę nabyło prawa emerytalne w związku ze służbą w Służbie Celno-Skarbowej oraz ilu w Policji, CBA, ABW, MON¹⁷⁷. Dyrektorzy izb administracji skarbowej zgodnie argumentują, że nie mają informacji w powyższym zakresie, ponieważ wnioski o tzw. emerytury mundurowe funkcjonariusze lub byli funkcjonariusze mogą składać do danego kierownika jednostki organizacyjnej

emerytowani-zajmujacy,506164.html (dostęp: 25.10.2022); I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 52.

¹⁷⁴ Ibidem. Na marginesie należy zauważyć, że Szef Służby Cywilnej na pytanie „Jak pan ocenia rozwiązanie wprowadzone w 2016 r. dotyczące rezygnacji z konkursu na wyższych stanowiskach?”, odpowiedział, że „nie ma i nigdy nie było rozwiązań idealnych – każde ma swoje mocne i słabe strony. Trzeba pamiętać, że większość dyrektorów jest powoływanych z grona członków korpusu służby cywilnej. Tylko jedna trzecia jest spoza korpusu. Wydaje mi się, że jest to zdrowa proporcja” – D. Dowiat-Urbański w: A. Radwan, *Chętnych do pracy w urzędach z roku na rok jest coraz mniej*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 30 listopada 2022, nr 231(5893), s. B7.

¹⁷⁵ 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: 14.10.2022).

¹⁷⁶ Pisma Ministra Finansów stanowiące odpowiedź na interpelacje poselskie, znajdujące się pod numerami 33456–33471, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/interpelacje.xsp?view=5&cat=Cicho%C5%84%20Janusz&id=046&page=2> (w zakładce interpelacje) (dostęp: 10.11.2022).

¹⁷⁷ Ibidem.

lub bezpośrednio do Zakładu Emerytalno-Rentowego MSWiA, a zakład nie jest zobligowany do informowania kierownika o przyznaniu bądź odmowie przyznania świadczenia emerytalnego¹⁷⁸.

7. PODSUMOWANIE

Podobno „nasi przodkowie świetnie rozumieli uniwersalną prawdę, że skarbowość to jeden z filarów państwa. Bez skarbowości nie ma państwowości”¹⁷⁹. Jednakże obecnie bardzo duża fluktuacja (rotacja) oraz zwiększająca się z roku na rok utrata profesjonalnej kadry w Krajowej Administracji Skarbowej sprawiają, że jej „działalność” w dużej mierze opiera się i opierać się będzie na nowych, niedoświadczonych pracownikach/funkcjonariuszach, których wykształcenie i doświadczenie w znacznej mierze nie przekłada się na realizowane zadania¹⁸⁰. Na podstawie przywołanych w publikacji przykładów dotyczących form zatrudniania/awansowania, m.in. na stanowiska kierownicze można chyba przyjąć, wzorem Pisma Świętego¹⁸¹, że kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów przemierza „morza i lądy”, aby pozyskać nowych pracowników/funkcjonariuszy, ale jednocześnie poprzez dość swobodną, żeby nie rzec – irracjonalną „politykę awansowania” traci swoich najbardziej doświadczonych pracowników/funkcjonariuszy, nie wspominając już o ogólnym zniechęceniu i utracie zaufania po *sui generis* roszadach/awansach kadrowych. Jednocześnie permanentnie zmieniający się ministrowie finansów i ich zastępcy, szefowie Krajowej Administracji Skarbowej i ich zastępcy etc. mężnie deklarują i zapewniają, że „ustawy i przepisy nigdy nie zapewnią sukcesów, jeśli nie ma dobrych wykonawców”¹⁸², a „siłą KAS

¹⁷⁸ Ibidem.

¹⁷⁹ Prezydent RP A. Duda w: 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: 10.08.2022).

¹⁸⁰ R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Efektywność...*, s. 17–27; I. Nowak, *National...*, s. 60.

¹⁸¹ Ewangelia Mateusza 23.15 9; zob. różne przekłady <https://www.biblia.info.pl/biblia.html> (dostęp: 18.09.2022).

¹⁸² P. Walczak 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: 29.10.2022).

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 możliwa¹⁸³. Co więcej, „KAS może stać się awangardą w zakresie rozwiązań w administracji rządowej”¹⁸⁴, ponieważ „to ludzie są największą siłą tej służby”¹⁸⁵.

Na podstawie m.in. bogatego materiału empirycznego za okres 2017–2021 oraz częściowo także za 2022 r. wykazano, że Krajowa Administracja Skarbowa nie jest „krajną mlekiem i miodem płynącą”, ponieważ co do zasady „polityczno-kadrowa” i „proteżowa reforma” konsolidująca administrację podatkową, skarbową i celną doprowadziła administrację danin publicznych w Polsce do destrukcji i „dewastacji” nie tylko pod kątem prawnym, ale także etycznym. Ponadto brak systemowej wizji dla Krajowej Administracji Skarbowej po 2017 r., w tym liczne odejścia funkcjonariuszy i pracowników oraz procesy sądowe z tym związane pogłębiają fatalną sytuację personalną i jednocześnie chaos kadrowy, ze szkodą dla budżetu państwa. Co więcej, tak zwany rozdźwięk pomiędzy celami deklarowanymi przez kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów a rzeczywistością jest bezbłędnie rozpoznawalny przez pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej oraz inne zainteresowane podmioty, w tym potencjalne osoby chętne do pracy i służby. Zapewne S. Bareja – gdyby żył – mógłby stworzyć kolejną kultową scenę filmową, według której „Pani Krysiu, ten pracownik/funkcjonariusz Krajowej Administracji Skarbowej co tu pracował/służył, jest potrzebny, wyszedł, potrzebny jest”¹⁸⁶. Niestety, przywołani pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej już nie wrócą, ponieważ zostali skutecznie „wypchnięci” ze struktur organizacyjnych danin publicznych, a nowych

¹⁸³ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-kas-2021> (dostęp: 19.10.2022); I. Nowak, *Świadomość...*, s. 25.

¹⁸⁴ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Wyróżniliśmy zasłużonych dla finansów publicznych*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych> (dostęp: 18.11.2022); I. Nowak, *Świadomość...*, s. 25.

¹⁸⁵ 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: 28.11.2022).

¹⁸⁶ *Miś*, reż. S. Bareja, 2012, scena przywołania omyłkowo odesłanego dublera, https://www.youtube.com/watch?v=llUB6jsR_uk (dostęp: 6.10.2022).

kandydatów nie pozyska się „propagandowo-PR-ową słodyczą”¹⁸⁷ medialnych wypowiedzi i zapewnień wraz ze spotami¹⁸⁸, infografikami uśmiechniętych i szczęśliwych pracowników/funkcjonariuszy¹⁸⁹, nawet wspieranych przez pionów personalne, partnerów personalnych, opiekunów/mentorów, psychologów, wywiady wyjściowe, elektroniczną formę aplikowania na stanowiska pracy/służby etc. Niezrozumienie i dezaprobatę budzi dodatkowo fakt, iż nie powstanie zapowiadana przez Ministerstwo Finansów we współpracy z Ministerstwem Edukacji i Nauki¹⁹⁰ uczelnia wyższa, która miała kształcić kadry resortu finansów¹⁹¹. Oficjalnym powodem rezygnacji są podobno oszczędności i tzw. wyniki analizy, które zostały przeprowadzone w trakcie prac nad projektem¹⁹². Zdaniem Ministerstwa Finansów: „główne cele, tj. kształcenie i rozwój naukowy kadr resortu finansów, będą mogły być zrealizowane równie efektywnie przy mniejszym zaangażowaniu zasobów”¹⁹³, np. zacieśniając współpracę z już istniejącymi uczelniami, w szczególności w wojewódzkich ośrodkach akademickich, co podobno umożliwi współtworzenie kierunków studiów kształcących kadry w sposób odpowiadający potrzebom resortu finansów¹⁹⁴. Trudno jednak zgodzić się z taką argumentacją, ponieważ postulat powołania szkoły skarbowości w literaturze

¹⁸⁷ Zob. 5 lat KAS: na czym polega nasza nowoczesność i profesjonalizm, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=EDSTSmvU6Bw> (dostęp: 22.11.2022).

¹⁸⁸ Krajowa Administracja Skarbowa – spot, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=NNFomtzvScQ> (dostęp: 20.10.2022); <https://www.linkedin.com/company/izba-administracji-skarbowej-w-lublinie/posts/?feedView=all> (dostęp: 26.10.2022).

¹⁸⁹ Dołącz do zachodniopomorskiej KAS – Reportaż, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=bRuDwtEzAhk> (dostęp: 12.10.2022); Dołącz do zachodniopomorskiej KAS, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=4m8vsqS2u8A> (dostęp: 22.10.2022).

¹⁹⁰ W dniu 8 czerwca 2021 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej T. Kościński oraz Minister Edukacji i Nauki P. Czarnek podpisali list intencyjny w sprawie powołania uczelni kształcącej kadry resortu finansów – Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 2.10.2022).

¹⁹¹ Ibidem.

¹⁹² Stworzenie szkoły miało kosztować 30,7 mln zł – B. Godusławski, *Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków [TYLKO U NAS]*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-bedzie-mial-wlasnej-uczelni-wyzszej/ct7v5ph> (dostęp: 12.11.2022).

¹⁹³ Ibidem.

¹⁹⁴ Ibidem.

przedmiotu znany jest co najmniej od 2000 r.¹⁹⁵ Ponadto tzw. oszczędności na edukacji pracowników/funkcjonariuszy są kolejnym systemowym, ale także strategicznym błędem kierownictwa Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej, które chyba nie do końca „rozpoznały” priorytety w powyższym obszarze. Niestety, „od samego mieszania herbata nie stanie się słodsza” – już dawno temu zauważył S. Kisielewski.

Dążąc do szeroko rozumianej poprawy w „zasobach kadrowych” Krajowej Administracji Skarbowej, należy pamiętać, że młodzi ludzie przyjdą pracować/służyć w administracji rządowej, „ale pod warunkiem, że będą służyć państwu [...] Tymczasem nas nie obowiązuje zasada, że rządy i parlamenty odchodzą, a urzędnicy trwają na posterunku. U nas wiele stanowisk, zwłaszcza dyrektorskich, traktuje się jak łupy wyborcze”¹⁹⁶.

BIBLIOGRAFIA

- 5 lat KAS: na czym polega nasza nowoczesność i profesjonalizm, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=EDSTSmvU6Bw> (dostęp: 22.11.2022).
- 500 plus dla urzędników skarbowki. Będą mieli jedno zadanie, 2022, <https://biznes.wprost.pl/finanse-i-inwestycje/10920946/500-plus-dla-urzednikow-skarbowki-beda-mieli-jedno-zadanie.html> (dostęp: 29.10.2022).
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- 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.
- Dołącz do zachodniopomorskiej KAS, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=4m8vsqS2u8A> (dostęp: 12.10.2022).
- Dołącz do zachodniopomorskiej KAS – Reportaż, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=bRuDwtEzAhk> (dostęp: 22.10.2022).
- Drózdź 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: 14.10.2022).
- Funkcjonariusze, jak aktorzy...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28446 (dostęp: 19.12.2022).

¹⁹⁵ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 121; eadem, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 117; eadem, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 75.

¹⁹⁶ J. Itrich-Drabarek w: A. Radwan, *Uścisk dłoni i medal...*, s. B1.

- Gdzie jest (kiedy będzie) generał?*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28384 (dostęp: 23.11.2022).
- Godusławski B., *Ekspresowe awanse szefa skarbowki. W rok od aspiranta do młodszego inspektora*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ekspresowe-awanse-szeffa-skarbowki-az-5-stopni-w-rok-kim-jest-bartosz-zbaraszczuk/tn0cf7y> (dostęp: 11.01.2023).
- Godusławski B., *Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków [TYLKO U NAS]*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-bedzie-mial-wlasnej-uczelni-wyzszej/ct7v5ph> (dostęp: 23.11.2022).
- Godusławski B., *Minister finansów w stopniu generała. Kim jest Magdalena Rzeczowska?*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/minister-finansow-w-stopniu-general-a-kim-jest-magdalena-rzeczowska/6w9j3pr> (dostęp: 11.11.2022).
- Gomułowicz A., *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika a orzecznictwo sądownictwa administracyjnego*, „Przeгляд Podatkowy” 2022, nr 6.
- Halicki A., *Analiza projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2016, nr 8.
- Halicki A., *Petycja w sprawie przeprowadzenia przez Ministra Rozwoju i Finansów analizy SWOT, ewentualnie innej podobnej analizy dotyczącej planowanego przez Ministerstwo Finansów procesu ucywilnienia funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej*, Biała Podlaska, 22 kwietnia 2017, <https://www.pomorskie.kas.gov.pl/documents/3555563/4805403/Petycja+-analiza+SWOT> (dostęp: 29.10.2022).
- Halicki A., *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021.
- Hrynkiewicz J., *W ostatnich latach elit urzędniczych nie dostrzegam*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 października 2022, nr 203(5865).
- Instrukcja awansowania w KAS – stanowisko NSZZ „S”*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28402 (dostęp: 23.10.2022).
- 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).
- Kidyba A., *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16 lutego 2021, nr 31(5439).
- Kolejna sprawa o ucywilnienie wygrana w sądzie II instancji*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywilnienie-wygrana-w-sadzie-ii-instancji.17168/> (dostęp: 14.09.2022).
- Komunikat po spotkaniu w Ministerstwie Finansów*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28392 (dostęp: 22.11.2022).
- Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU> (dostęp: 22.11.2022).
- Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6.
- Kowarzyk A., *Wicepremier Kowalczyk: ceny żywności nie spadną w przyszłym roku*, 2022, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1509525%2Cwicepremier-kowalczyk-ceny-zywnosci-nie-spadna-w-przyszlym-roku.html> (dostęp: 16.12.2022).

- Krajowa Administracja Skarbowa – spot*, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=NNFomtZvScQ> (dostęp: 20.10.2022).
- Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.
- Leśniak G.J., *Służby w administracji – sposób na wyższą emeryturę*, 2021, <https://www.prawo.pl/kadry/funkcjonariusze-sluzb-oddelegowani-albo-emerytowani-zajmuja,506164.html> (dostęp: 25.10.2022).
- Łopatka A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1969.
- Małecki J., *Recenzja cz. II pt. Kontrola stosowania prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- 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-rzeczkowska-o-sytuacji-kadrowej-formacji?fbclid=IwAR2Oag5fSp0xtlxrj-VgxUED6F-l4W6Iz-FvAQlw_AHbMcWUlzMeZxF54Io (dostęp: 12.10.2022).
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Magdalena Rzeczkowska nowym ministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/kas/magdalena-rzeczkowska-nowym-ministrem-finansow> (dostęp: 29.10.2022).
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej z nominacją generalską*, 2022, <https://www.gov.pl/web/kas/szef-krajowej-administracji-skarbowej-z-nominacja-generalska> (dostęp: 20.10.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-kas-2021> (dostęp: 19.10.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 28.11.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/konferencja-5-lat-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 22.11.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 2.10.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Rząd chroni portfele Polaków przed skutkami wojny w Ukrainie, kryzysu energetycznego oraz inflacyjnego*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-chroni-portfele-polakow-przed-skutkami-wojny-w-ukrainie-kryzysu-energetycznego-oraz-inflacyjnego> (dostęp: 10.12.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Sejm przyjął ustawę budżetową na 2023 rok*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/sejm-przyjal-ustawe-budzetowa-na-2023-rok> (dostęp: 15.12.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Wyróżniliśmy zasłużonych dla finansów publicznych*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych> (dostęp: 18.11.2022).

- 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: 29.10.2022).
- Miś, reż. S. Bareja, 2012, scena przywołania omyłkowo odesłanego dublera, https://www.youtube.com/watch?v=llUB6jsR_uk (dostęp: 6.10.2022).
- Modzelewski W., *Opinia z dnia 16 sierpnia 2016 r. w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, 2016, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/210BB22ED7CDF61AC125802C00299B4F/%24File/826-001.pdf> (dostęp: 17.10.2022).
- Na bogato...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28418 (dostęp: 5.12.2022).
- 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.
- 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 liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4.
- 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 organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>
- 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., *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.01>
- Nowy podatek dla właścicieli mieszkań. Rząd ma nad nim pracować, choć premier mówił coś innego*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/nowy-podatek-dla-wlascieli-mieszkan-resort-sasina-juz-nad-nim-pracuje/63q41bn> (dostęp: 23.11.2022).

- Oddelegowania do KIS – informacje szczegółowe*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28358 (dostęp: 22.11.2022).
- Odpowiedź Ministerstwa Finansów dotycząca dalszych losów pracowników CIRF*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/odpowiedz-ministerstwo-finansow-dotyczaca-dalszych-losow-pracownikow-cirf.17988/> (dostęp: 8.12.2022).
- Płażek S., *Przekształcenie” stosunku służbowego celnika w stosunek pracy*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2021, t. XXI, zeszyt specjalny.
- Poznaj swego Szefa*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28331 (dostęp: 23.11.2022).
- Premier każe oszczędzać. Ministerstwa tną wydatki*, 2022, <https://biznes.wprost.pl/gospodarka/10945132/premier-kaze-oszczedzac-ministerstwa-tna-wydatki.html> (dostęp: 23.11.2022).
- 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: 10.08.2022).
- Przewodniczący Sławomir Siwy przywrócony do służby*, 2021, <https://nowiny.nyskie.com.pl/artukul/przewodniczaczy-slawomir/1256471> (dostęp: 14.09.2022).
- Radwan A., *Bez pieniędzy kontrola będzie tylko teoretyczna*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 października 2022, nr 203(5865).
- Radwan A., *Chętnych do pracy w urzędach z roku na rok jest coraz mniej*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 30 listopada 2022, nr 231(5893).
- Radwan A., *Mianowanie ma wpływ na profesjonalizm korpusu służby cywilnej*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5 października 2022, nr 193(5855).
- Radwan A., *Ostatnie dni grudnia szansą na dodatkowe bonusy w urzędach*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 14 grudnia 2022, nr 241(5903).
- Radwan A., *Urzędnicy z podwyżkami*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 26 października 2022, nr 208(5870).
- Radwan A., *Uścisk dłoni i medal (nie)zastąpią podwyżki*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 9 listopada 2022, nr 217(5879).
- Rząd ujawnił prawdę. Tyle wynosi zadłużenie poza budżetem*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/rzad-ujawnil-prawde-tyle-wynosi-zadluzenie-pozza-budzetem/ge75exn> (dostęp: 13.12.2022).
- Rzeczkwoska M., *Minister finansów o podwyżkach. „W sferze budżetowej zarabia się mniej, ale zapewnia ona stabilną pracę”*, 2022, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/minister-finansow-o-podwyzkach-w-sferze-budzetowej-zarabia-sie-mniej-ale-zapewnia-ona/t8ehxg3> (dostęp: 23.11.2022).
- Sierak A., *„Nie jesteśmy na musiku”. Minister tłumaczy co z polskimi obligacjami*, 2022, <https://www.wnp.pl/finanse/nie-jestesmy-na-musiku-minister-tlumaczy-co-z-polskimi-obligacjami,639063.html> (dostęp: 22.11.2022).

- Siwy S., *CIRF i szkolenia*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/cirf-i-szkolenia.16882/> (dostęp: 20.11.2022).
- Siwy S., *Decyzja i odwołanie – wygaszenie*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/decyzja-i-odwolanie-wygaszenie.17124/> (dostęp: 14.09.2022).
- Siwy S., *Decyzja o zwolnieniu S. Siwego*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/decyzja-o-zwolnieniu-s-siwego.17064/> (dostęp: 14.09.2022).
- Siwy S., *Informacja dla pracowników KAS*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/informacja-dla-pracownikow-kas.17993/> (dostęp: 16.12.2022).
- Siwy S., *Interwencja w sprawie CIRF*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/interwencja-w-sprawie-cirf.17964/> (dostęp: 5.11.2022).
- Siwy S., *Komunikat Zarządu dot. powrotu do służby Przewodniczącego ZZ Celnicy PL*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/komunikat-zarzadu-dot-powrotu-do-sluzby-przewodniczacego-zz-celnicy-pl.17514/> (dostęp: 20.10.2022).
- Siwy S., *Notatka – spotkanie w sprawie granicy*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/notatka-spotkanie-w-sprawie-granicy.17938/> (dostęp: 10.10.2022).
- Siwy S., *Odejść czy ryzykować?*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/odejsc-czy-ryzykowac.17937/> (dostęp: 22.11.2022).
- Siwy S., *Retorsje i szykany przy wdrażaniu KAS – List Przewodniczącego ZZ Celnicy PL Sławomira Siwego*, 2017, <https://celnicy.pl/threads/retorsje-i-szykany-przy-wdrazaniu-kas-list-przewodniczacego-zz-celnicy-pl-slawomira-siwego.14375/> (dostęp: 22.11.2022).
- Siwy S., *Zasady mentoringu (materiał roboczy)*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/zasady-mentoringu-material-roboczy.17917/> (dostęp: 22.10.2022).
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2017 roku*, 2018, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2018 roku*, 2019, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2019 roku*, 2020, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2020 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2021 roku*, 2022, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc> (dostęp: 22.10.2022).
- Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, 2020, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/> (dostęp: 27.10.2022).
- Staniszewski M., *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarocin 2007.
- Stanowisko pracowników CIRF w sprawie zmian organizacyjnych*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28348 (dostęp: 22.11.2022).

- Szpoński J., *Gnom. Caryca. Szmaciak*, Łomianki 2014.
- Święcki R., *Wiceminister finansów: Od marca będzie lepiej*, 2022, <https://biznes.wprost.pl/opinie-i-komentarze/11013301/wiceminister-finansow-od-marca-bedzie-lepiej.html> (dostęp: 21.12.2022).
- Święty Mikołaj i kontrola celno-skarbowa, b.d., https://www.youtube.com/watch?app=desktop&v=3jGer_xnKbg (dostęp: 11.12.2022).
- Tarcza antyinflacyjna. Blokada etatów w administracji. „Każdej złotowce 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: 22.11.2022).
- Trzaskowski z rozbrajającą szczerością o ściekach w Wiśle: „To nie jest tak, że mamy rozwiązania, które są w tej chwili gotowe”, 2019, <https://wpolityce.pl/polityka/461466-trzaskowski-o-ściekach-w-wisle-nie-mamy-gotowych-rozwozian> (dostęp: 22.10.2022).
- TYLKO U NAS. Szef Związku Celników zwolniony ze służby. Sławomir Siwy: „Uważam, że jest to decyzja wadliwa i bezprawna”, 2020, <https://celnicy.pl/threads/tylko-u-nas-szef-zwiazku-celnikow-zwolniony-ze-sluzby-slawomir-siwy-uwazam-ze-jest-to-decyzja-wadliwa-i-bezprawna.16597/> (dostęp: 10.09.2022).
- Udział zatrudnienia kobiet i mężczyzn według kategorii urzędu (2021 r.), 2022, https://dane.gov.pl/pl/dataset/1577,zatrudnienie-w-sluzbie-cywilnej/resource/37535/table?page=1&per_page=20&q=&sort=col2 (dostęp: 22.10.2022).
- 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.
- Wdrażamy nowy model IT – integracja usług informatycznych w resorcie, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27501 (dostęp: 29.11.2022).
- Wiceminister finansów mówi o planie oszczędności i przyszłości rządowej tarczy, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/budzet-panstwa-2022-na-minusie-resort-finansow-szuka-oszczednosci/002pk5l> (dostęp: 28.11.2022).
- Wiceminister finansów o „wyborczych cukierkach” PiS, 2022, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/wiceminister-finansow-o-wyborczych-cukierkach-pis/6sqy5zn> (dostęp: 21.12.2022).
- Wyrok Sądu Rejonowego w Legnicy (IV Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych) z dnia 10 grudnia 2020 r., sygn. IV P 113/19, 2021, <https://celnicy.pl/threads/wyrok-sadu-rejonowego-w-legnicy-iv-p-113-2019-dotyczacy-przywrocenia-do-sluzby-funkcjonariusza-ucywilnionego.17318/> (dostęp: 14.09.2022).

XXXI Forum Ekonomiczne w Karpaczu „Europa w obliczu nowych wyzwań”, 2022, <https://www.gov.pl/web/kas/xxxi-forum-ekonomiczne-w-karpaczu-europa-w-obliczu-nowych-wyzwan> (dostęp: 12.11.2022).

Z urzędów zabierają etaty, u siebie hodują wakaty..., b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28378 (dostęp: 22.11.2022).

Zabieranie ludzi z US – ciąg dalszy, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28322 (dostęp: 22.11.2022).

Zmiany w kontroli w IAS w Warszawie, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28326 (dostęp: 29.11.2022).

„PERSONNEL RESOURCES” OF THE NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION: A REASSESSMENT AFTER 5 YEARS OF OPERATION

Summary. The article is devoted to broadly understood personnel aspects related to the National Revenue Administration through the prism of 5 years of its functioning (2017–2021). The basic aim of the considerations is to determine the causes of excessive turnover of employees and officers of the National Revenue Administration, together with an analysis of their salaries/earnings, age structure, directional education and selected areas of the so-called ‘promotion policy’.

Keywords: tax (revenue) administration, employee, officer, higher education, remuneration



Andrzej Gomułowicz* 

SPÓR O WARTOŚCI – SĄD NIEZALEŻNY CZY „ZALEŻNY”, SĘDZIA NIEZAWISŁY CZY „ZAWISŁY”¹

Streszczenie. Problematyka artykułu dotyczy istotnych z punktu widzenia demokratycznego państwa prawnego standardów funkcjonowania władzy sądowniczej. W kontekście konstytucyjnej zasady podziału i równowagi władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej analizuje problematykę odrębności i niezależności sądów od innych władz, znaczenie sędziowskiej niezawisłości i ustrojowej pozycji Krajowej Rady Sądownictwa, ocenia rozwiązania przyjęte w ustawie z dnia 8 grudnia 2017 roku o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa (Dz.U. z 2018 r., poz. 3) oraz ustawie z dnia 20 grudnia 2019 roku o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 198). Ta analiza prowadzona jest w kontekście wyroku wydanego przez Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 4 listopada 2021 r., sygn. III FSK 3626/21. Problem dotyczy powołań sędziowskich, a także asesorskich w trybie: wniosek „nowej Rady”, tj. „neo-KRS”, a postanowienie Prezydenta RP o powołaniu na urząd sędziego (asesora).

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: andrzej.gomulowicz@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3062-0270>

¹ Artykuł stanowi replikę na tekst M. Dobrowolski, *Pozorna rysa na obliczu Temidy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 259–264, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.10>

Słowa kluczowe: zasada trójpodziału władzy, niezależność sądów, niezawisłość sędziów, *ex iniuria non oritur ius*, *lex falsa lex non est*, pozycja ustrojowa Krajowej Rady Sądownictwa

1. UWAGI WSTĘPNE

Urok nauki to także moralne prawo, a niekiedy – tak jak w czasach współczesnych, gdy konstytucyjne standardy demokratycznego państwa prawnego przez władzę publiczną są „odsyłane do kąta” – obowiązek mówienia o tym, jaki obraz państwa (zasada trójpodziału władzy, władza sądownicza, odrębność i niezależność sądów od innych władz, niezawisłość sędziowska, znaczenie ustrojowej pozycji KRS) zarysowuje się na gruncie naszej wiedzy i przemyśleń. To także moralne prawo do formułowania własnych ocen w tym zakresie.

Postęp nauki dokonuje się dzięki ścieraniu się przeciwstawnych opinii, argumentów, ocen. Dlatego ważny jest głos profesora M. Dobrowolskiego w debacie na temat wydanego przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) wyroku z dnia 4 listopada 2021 r. (sygn. III FSK 3626/21). Dzięki temu trwa rozmowa, w trakcie której poznajemy odmienne stanowiska, poglądy. I to jest twórcze. Wnosi do nauki i praktyki nowe wartości.

Uważam, że rozmowa nie może pomijać ani czasu, ani też kontekstu wyroku wydanego przez NSA, na kanwie którego powstały między prof. M. Dobrowolskim a mną zasadnicze rozbieżności w ocenie tezy tego wyroku, jej uzasadnienia i następstw.

Obecny czas nie jest w Polsce przyjazny dla sędziów. Sprawowanie sędziowskiej funkcji staje się coraz trudniejsze. Władza publiczna stara się bowiem zmienić stosunek społeczeństwa do sądów i do sędziego. Systematycznie podważa zaufanie do tego, że sędzia jest niezawisły, bezstronny, kompetentny, godny szacunku. Tworzy mit „sędziowskiej kasty”. Zniesławia sędziów pod pozorem krytyki, podważa sędziowskie autorytety moralne, szkaluje i oczernia sędziów, niszcząc w ten sposób sędziowski autorytet. A to ma wpływ na kształtowanie świadomości prawnej społeczeństwa.

I w takich czasach, w których władza publiczna kpi z idei demokratycznego państwa prawnego, kpi z idei prawa, bo stanowi i stosuje prawo instrumentalnie, w czasach cywilizacyjnego sporu o praworządność i niszczenia sędziowskiego etosu, w czasach poddania niezawisłych sędziów, zarówno indywidualnie, jak i grupowo, opresyjnym działaniom, słychać wyraźny głos sędziów NSA (wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., sygn. III FSK 3626/21).

Dla władzy to radosny dzień. Usłyszała bowiem od sędziów od dawna wyczekiwaną, wyteńskioną, a przy tym wymarzoną melodię.

Trzy razy tak!

Pierwsze tak – dla ustawy z dnia 8 grudnia 2017 roku o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa², tj. „neo-KRS”.

Drugie tak – dla procedury powoływania sędziów w trybie: wniosek „neo-KRS” a postanowienie Prezydenta RP o powołaniu na urząd sędziego (asesora).

I trzecie, milczące (*qui tacet, consentire videtur*), a przy tym żenujące tak dla ustawy z dnia 20 grudnia 2019 roku o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw³, tj. ustawy, która ingeruje w sędziowską niezawisłość.

W artykule⁴ użyłem delikatnego i subtelnego – w stosunku do tezy wyroku i jej uzasadnienia – zwrotu: „rysa na obliczu Temidy”. Faktycznie jest to bliźna na obliczu greckiej bogini. I tak ten wyrok, w mojej ocenie, zostanie zapamiętany w historii polskiego sądownictwa.

Zastrzeżenia i zarzuty podniesione przez prof. M. Dobrowolskiego, te najważniejsze – wyznaczające ramy sporu – są następujące:

Autor, czyli ja, „stawia 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”.

„Po wszechstronnym przeanalizowaniu dotychczasowego orzecznictwa (tak sądów polskich, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka) próbuje on ważyć [chodzi o wyrok NSA – przyp. A.G.] racje i odnaleźć *modus vivendi* między przyszłowiową Scyllą i Charybdą. Ostateczny rezultat tych wysiłków nie musi wszystkich zadowalać. Ich krytyka powinna się jednak opierać na gruntownym zbadaniu problematyki.”

„Nie wiadomo również, jak skrócenie kadencji poprzedniej KRS i wybór przez Sejm kolejnego jej składu miałyby uzależnić władzę sądowniczą od »innych władz«, kiedy co najwyżej można by bronić tezy, że prowadzi to do takiego uzależnienia KRS.”

² Dz.U. z 2018 r., poz. 3.

³ Dz.U. z 2020 r., poz. 198.

⁴ A. Gomułowicz, *Rysa na obliczu Temidy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, s. 29–38, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.02>

„W doktrynie prawa wskazano bowiem, że możliwość odwołania członków KRS przed upływem kadencji nie kłóciłaby się z charakterem tego organu, oraz że w Konstytucji RP nie można znaleźć podstawy do sformułowania zakazu ustawowego określania zasad ich odwołania. Również Trybunał Konstytucyjny dopuszczał możliwość skrócenia kadencji piastunów organu władzy ze względu na ważny interes publiczny.”

„Autor, podejmując krytykę wyroku NSA, zdaje się kwestionować prawo Prezydenta RP do merytorycznej oceny przedstawionych przez KRS kandydatów na urząd sędziego, co musi prowadzić do wniosku, że w istocie zrównuje prezydencki akt powołania sędziego z decyzją administracyjną.”

Z uwagi na to, że – jak zauważa prof. M. Dobrowolski – „dla prof. A. Gomułowicza wszystko jest oczywistością”, moją replikę przedstawię w tej właśnie konwencji, tzn. „zasady oczywistości”.

2. OCZYWISTOŚĆ PIERWSZA: SĄD – WŁADZA ODRĘBNA I NIEZALEŻNA OD INNYCH WŁADZ

Monteskiusz, francuski prawnik, myśliciel i pisarz polityczny, uważał, że w każdym państwie istnieją trzy pola aktywności, którym odpowiadają trzy władze: władza prawodawcza, wykonawcza i sądowa. Jeżeli w państwie ma być zagwarantowana polityczna wolność, to władze te powinny być rozdzielone. Nie ma wolności wówczas, gdy dwie spośród nich skupione są w jednym ręku, albo, co gorsza, gdy jedna osoba i jeden organ sprawuje wszystkie trzy władze⁵.

Trzy władze muszą być rozdzielone, ale jednocześnie istota stosunków pomiędzy nimi powinna polegać na wzajemnym uzupełnianiu się, a także kontrolowaniu i hamowaniu. Jest to konieczne po to, aby jedna władza nie mogła wznieść się ponad inne.

Monteskiuszowski trójpodział władzy znajduje wyraz w ustawie z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁶. Zgodnie bowiem z jej art. 10 ustroj Rzeczypospolitej opiera się na trójpodziale władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej, władzy sądowniczej („Relacje między władzą sądowniczą a pozostałymi władzami, tj. władzą ustawodawczą i władzą wykonawczą muszą opierać się na zasadzie »separacji«” – wyrok

⁵ Monteskiusz, *O duchu praw*, Kraków 2003; H. Olszewski, *Słownik twórców idei*, Poznań 2001, s. 267–274.

⁶ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), K 6/94; „odrębność i niezależność sądów nie może prowadzić do zniesienia mechanizmu równowagi pomiędzy władzami, gdyż wymóg taki wynika bezpośrednio z art. 10 Konstytucji” – wyrok TK, K 45/07; „niezależność sądów i niezawisłość sędziów służy zagwarantowaniu prawa do sprawiedliwego postępowania sądowego” – wyrok TK, K 31/12).

Konstytucyjne zasady, które odnoszą się do władzy sądowniczej, dotyczące niezawisłości sędziów i niezależności sądów (art. 10, 173, 175 ust. 1, art. 178 ust. 1, art. 186 ust. 1 Konstytucji), mają zagwarantować, że na sędziów nie będzie wywierany żaden zewnętrzny nacisk – ani bezpośredni, ani pośredni, oraz że nie będą oni podlegali innemu autorytetowi niż autorytet Konstytucji⁷.

I tu pojawia się problem, gdyż wbrew konstytucyjnym standardom (art. 10 i 173 Konstytucji) obecne dwie władze, tj. prawodawcza i wykonawcza, wkroczyły na „pole aktywności władzy sądowej”. Oznacza to, że podległość sędziów autorytetowi Konstytucji ma być zastąpiona uległością wobec władzy politycznej. Taki jest sens i cel ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa.

Ustawa ta – w mojej ocenie – znosi konstytucyjną zasadę trójpodziału władzy i ich wzajemnego równoważenia się. Dlatego podzieliłam pogląd sformułowany w komentarzu do art. 10 Konstytucji⁸: „Konieczne jest ponadto ukształtowanie systemu mechanizmów hamowania się i równoważenia poszczególnych władz. Dopiero wtedy zredukowane zostanie ryzyko uzyskania przez któryś z organów przewagi nad pozostałymi, przekreślającej równość między władzami. Bez systemu hamulców i równowagi formalnie zadeklarowana w ustawie zasadniczej zasada podziału władzy mogłaby przeistoczyć się w praktyce w zasadę jedności władzy, która nie oznacza przecież nieobecności podziału kompetencji, tylko właśnie nadrzędność jednego z organów władzy nad pozostałymi”.

Uważam, że wskazana ustawa przekreśla równość między władzą ustawodawczą i wykonawczą a władzą sądowniczą i faktycznie wprowadza „zasadę nadrzędności” obu tych władz nad władzą sądowniczą. Tym samym

⁷ Zob. na ten temat: J. Trzeciński, *O znaczeniu Konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6, s. 444–451 oraz idem, *Bezpośrednie stosowanie zasad naczelnych Konstytucji przez sądy administracyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 3, s. 29–42.

⁸ M. Pach, P. Tuleja, *Komentarz do art. 10 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan. L. Bosek, Warszawa 2016, s. 344–345.

zniesiony został „hamulec równowagi” między trzema władzami, a to prowadzi do bezpośredniego politycznego nadzoru władzy ustawodawczej i władzy wykonawczej nad „nową Radą”, tj. „neo-KRS”.

W wymiarze ustrojowym niezawisłość sędziowska to uniezależnienie od organów władzy ustawodawczej i wykonawczej. Ustawa o „neo-KRS” temu przeczy.

Ustrojowe rozwiązania przyjęte w art. 186 ust. 1 polskiej Konstytucji dotyczące Krajowej Rady Sądownictwa, łącznie z unormowaniami art. 173–185, gwarantują prawo do tego, że staje się przed sędzią niezawisłym, bezstronnym i kompetentnym. Krajowa Rada Sądownictwa ma konstytucyjny obowiązek chronienia i zabezpieczenia sędziowskiej niezawisłości przed interwencją władzy wykonawczej i ustawodawczej o takim charakterze, która zagraża tym konstytucyjnym wartościom. Nie ma przecież niezależnych sądów bez niezawisłych sędziów. Tymczasem ustawa „neo-KRS” łącznie z ustawą o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw znosi gwarancje niezależności władzy sądowniczej i niezależności sądów.

W demokratycznym państwie prawnym sędzia nie może być przedmiotem ani bezpośredniego, ani pośredniego nadzoru, a tym bardziej nadzoru politycznego. To bowiem unicestwia zarówno niezależność sądu, jak i sędziowską niezawisłość.

3. OCZYWISTOŚĆ DRUGA: *EX INIURIA NON ORITUR IUS*

Jak pisał Z. Ziemiński: „Legalizm bezrefleksyjny, nieuwzględniający założeń aksjologicznych, na których system prawa miałby się opierać, jest zjawiskiem niebezpiecznym dla życia społecznego, ponieważ umożliwia tyranie indywidualną lub grupową, i to pod szyldem sprawiedliwości”⁹.

I takiej tyranii, zarówno indywidualnej, jak i grupowej, przez ostatnie lata doświadczają w Polsce niezawisli sędziowie.

Wypowiadając się na temat *falsa lex*, Z. Ziemiński uważał, że „w ujęciu radykalnym prawo niesłuszne w ogóle nie może być uznawane za prawo”¹⁰. Oznacza to, że nie każdy akt, będący w zamyśle prawodawcy aktem

⁹ Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996, s. 32; zob. też A. Stelmachowski, *W kwestii koncepcji źródeł prawa (na tle zasad prawa cywilnego)*, [w:] *Szkice z teorii prawa i szczegółowych nauk prawnych*, red. S. Wronkowska, M. Zieliński, Poznań 1990, s. 83–95.

¹⁰ Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992, s. 129.

prawnym, jest nim w rzeczywistości. Przypomina o tym łacińska sentencja *ex iniuria non oritur ius*¹¹. Prawo nie może zatem być nazwą pozorną. Prawa, którego źródłem jest legislacyjne bezprawie, nie można ani zrozumieć, ani zaakceptować¹².

Tak jak fałszywe złoto nigdy nie będzie złotem, tak samo „fałszywe prawo”, powstałe jako następstwo legislacyjnego bezprawia, nigdy nie będzie miało waloru i godności prawa¹³. Zawsze będzie to *falsa lex*. I taki charakter ma ustawa o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa. Jest tylko pozorem prawa, ustanowionym instrumentalnie w celu realizacji doraźnych interesów politycznych, bez poszanowania konstytucyjnych standardów kultury politycznej i prawnej.

Dlatego władza sędziego w pewnych szczególnych przypadkach musi także obejmować „rewizję prawodawstwa parlamentu”, wierność i lojalność sędziego w stosunku do Konstytucji wymaga bowiem od niego przeciwstawienia się prawu, które przekształca się w swoje przeciwieństwo¹⁴.

W takich przypadkach nieposłuszeństwo sędziego wobec prawa jest tylko pozorne; nie stanowi jego złamania, jest natomiast wyrazem uznania dla autorytetu Konstytucji w procesie orzeczniczym. Według Z. Ziemińskiego: „Pojęcie obowiązywania prawa nie rysuje się w sposób prosty i nie sprowadza się do uwzględnienia jakiegoś jednego, jednorodnego kryterium [...]. Bierze się pod uwagę trzy podstawowe kryteria: kryterium uzasadnienia tetycznego, uzasadnienia aksjologicznego oraz efektywności norm prawnych [...]. Odwołanie się do tetycznego uzasadnienia norm prawnych

¹¹ Szerzej na ten temat zob. W. Dziedziak, *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015; *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin prof. Wojciecha Łączkowskiego*, red. F. Rymarz, S. Fundowicz, A. Gomułowicz, Lublin 2003; *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci prof. Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

¹² D. Lyons, *Etyka i rzędy prawa*, Warszawa 2000 – rozdział 1: *Prawo i sądy moralne*, s. 7–34; rozdział 2: *Moralność w prawie*, s. 59–105; rozdział 6: *Wolność i prawo*, s. 165–187; rozdział 7: *Rzędy prawa*, s. 189–207.

¹³ Zob. szerzej na ten temat: Z. Ziemiński, „*Lex*” a „*ius*” w okresie przemian, „Państwo i Prawo” 1991, nr 6, s. 3–14; M. Pichlak, *Rozróżnienie ius et lex we współczesnej filozofii prawa*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2017, nr 2, s. 49–59; zob. też J. Raz, *Autorytet prawa*, Warszawa 2000 – część I: *Prawo i autorytet*, s. 5–36; część III: *Wewnętrzne wartości prawne*, s. 163–229; część IV: *Moralne podejście do prawa*, s. 233–276.

¹⁴ Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązywaniu prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1995, s. 112; zob. też M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012, s. 25–42.

nie jest jednak jedynym kryterium rozstrzygającym o obowiązywaniu takich norm, gdyż korygującą rolę może odgrywać czynnik ich uzasadnienia aksjologicznego [...]. Korekta aksjologiczna następuje jednak głównie w toku procesu stosowania prawa¹⁵.

Rozwiązania prawodawcy są zawsze ograniczone przez porządek konstytucyjny, a więc prawo powinno służyć wartościom konstytucyjnym, nie może się z nimi rozmijać, nie może ich lekceważyć¹⁶, bo wówczas tworzy podstawy do kształtowania „klimatów bezprawia”.

Dlatego formuła radykalnego normatywizmu, „która pozwala sędziemu umywać ręce co do merytorycznej treści orzeczeń, zrzucając odpowiedzialność na prawodawców [...] stawia w osobliwej sytuacji sędziego, który uspokajając może sumienie, głosząc, że jest tylko ustami ustawy, nie mogąc ani przydać, ani ująć jej surowości [...] samouspokojenie ma pewne granice, po przekroczeniu których straszą nocne koszmary¹⁷”.

Sprzeciw wobec prawa pozytywnego jest uzasadniony także i tym, że „[j]eżeli słuszność nie jest wpisana w prawo, gdy treść ustaw, treść norm, normy nie spełniają wymogów słuszności i nie ma też w systemie prawa wyznaczników (kryteriów) prawa słusznego – wówczas należy odwołać się do wartości pozaprawnych. Będzie to wykładnia *contra legem*, ale w istocie decyzja ta będzie powrotem do *ius*, przywróceniem *ius*¹⁸”.

Dlatego działalność sędziego „jest szczególnie ważnym przykładem takich obszarów funkcjonowania społeczeństwa, w których unikanie stawiania moralnych pytań prowadzi nieuchronnie do katastrofy¹⁹”.

4. OCZYWISTOŚĆ TRZECIA: KONTEKST CZASOWY – OD KRS DO „NEO-KRS”

Problemem podstawowym jest sposób rozumienia art. 187 ust. 3 Konstytucji. Brzmienie tego artykułu jest następujące: „Kadencja wybranych członków Krajowej Rady Sądownictwa trwa cztery lata”, przy czym chodzi o tych członków KRS, którzy są sędziami (art. 187 ust. 1 pkt 2 Konstytucji).

¹⁵ Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązywaniu prawa...*, s. 111–112.

¹⁶ W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 97–117; zob. także J. Finnis, *Prawo naturalne a uprawnienie naturalne*, Warszawa 2001 – rozdział IV: *Inne podstawowe wartości*, s. 93–112; rozdział VII: *Sprawiedliwość*, s. 181–215; rozdział IX: *Władza*, s. 261–292; rozdział X: *Prawo*, s. 293–325; rozdział XII: *Niesprawiedliwe prawo*, s. 397–415.

¹⁷ Z. Ziemiński, *O pojmowaniu...*, s. 126.

¹⁸ W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 262.

¹⁹ M. Safjan, *Etyka zawodu sędziowskiego*, [w:] *Etyka prawnika. Etyka nauczyciela zawodu prawniczego*, red. E. Łojko, Warszawa 2002, s. 31.

Skoro kadencja wybranych członków (sędziów) Krajowej Rady Sądownictwa trwa cztery lata, to klasyczne prawnicze wnioskowanie *a contrario* jest bezwarunkowo oczywiste. Odwołanie przed upływem kadencji jest złamaniem Konstytucji. Natomiast „nie wyklucza to możliwości odwołania pozostałych członków Rady, a więc praktycznie osoby powołanej przez Prezydenta”²⁰.

Tego „skrócenia kadencji” sędziów wybranych przez samorząd sędziowski dokonuje się na podstawie ustawy zwykłej. Od kiedy to można zmieniać w tym trybie przepis Konstytucji? Przecież nie został zastosowany tryb wynikający z art. 235 ustawy zasadniczej.

Ta zmiana, podobnie jak powołanie „nowego składu Rady”, już nie przez samorząd sędziowski, ale przez Sejm RP, to „uzdrowienie KRS”? A może „zasadnicza reforma wymiaru sprawiedliwości”? Uważam, że jest to bezprawie legislacyjne²¹. W związku z tym zasadnicze pytanie brzmi następująco: „Czy można akceptować następstwa legislacyjnego bezprawia?”. Uważam, że nie można. I ta odpowiedź uzewnętrznia zróżnicowanie ustrojowej funkcji między Krajową Radą Sądownictwa oraz „neo-KRS”.

Odrębność i niezależność władzy sądowniczej od innych władz (art. 173 Konstytucji) wyznaczał udział samorządu sędziowskiego w wybieraniu członków (sędziów) do Krajowej Rady Sądownictwa. Ten sposób wyboru miał znaczenie ustrojowe, gdyż pozycja tych sędziów decydowała o niezależności konstytucyjnego organu. Tylko dzięki temu Krajowa Rada Sądownictwa mogła gwarantować – w wymiarze ustrojowym – prawidłowe egzekwowanie zasady trójpodziału władzy (art. 10 Konstytucji), współdziałając z Prezydentem RP w powoływaniu na urząd sędziego.

Z uwagi na to przekonująca jest argumentacja, zgodnie z którą: „[w]niosek Krajowej Rady jest nie tylko konieczny, lecz także ma charakter konstytutywny, ponieważ dopiero wystąpienie z nim do Prezydenta uruchamia jego kompetencję do powołania danej osoby na urząd sędziego [...] Rozwiązanie to jest wyrazem założenia, że przy powoływaniu na urząd sędziego jest niezbędne współdziałanie dwóch konstytucyjnych organów, z których żaden odrębnie nie może spowodować, aby określona osoba została powołana na urząd sędziego. Służy to zapewnieniu właściwej równowagi pomiędzy kompetencjami nominacyjnymi Prezydenta a zasadą

²⁰ K. Szczucki, *Komentarz do art. 187 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1123.

²¹ Szerzej na ten temat: L. Bosek, *Bezprawie legislacyjne*, Warszawa 2007.

niezależności władzy sądowniczej. Rozwiązanie to wiąże się z tym, że Konstytucja powierza Krajowej Radzie stanie na straży niezależności sądów i niezawisłości sędziów”²².

Sposób ukonstytuowania oraz powołania sędziowskiego składu Rady w miejsce odwołanych – wbrew jednoznacznej regulacji art. 187 pkt 3 Konstytucji, w zw. z ust. 1 pkt 2 tego artykułu – dotychczasowych członków (sędziów) KRS jest złamaniem Konstytucji, a nie częściową wadliwością postępowania. To tylko eufemizm, słowne maskowanie niekonstytucyjności przyjętej ustawowej regulacji.

„Neo-KRS” nie ma konstytucyjnego mandatu do pełnienia swojej funkcji. Brak tego mandatu oznacza, że procedura powołania na urząd sędziego w trybie: wniosek „neo-KRS” i postanowienie Prezydenta RP o powołaniu na urząd sędziego jest nieskuteczna, co oznacza, że nie wywołuje ona skutków prawnych wobec osób, które ową nominację odebrały. Brak skutków prawnych nie może zatem prowadzić do wykonywania sędziowskiej funkcji przez osobę, która taki akt odebrała. Wydawane przez nią orzeczenia należy więc uznać za wadliwe, stwarzające jedynie pozór rozstrzygnięć sądowych, ponieważ brak im elementu konstytucyjnego (wydania przez sąd prawidłowo obsadzony). Mamy zatem do czynienia z kwalifikowaną wadą orzeczenia, powodującą całkowity brak skutków prawnych. Wniosek taki wynika z postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 26 października 2022 r., sygn. II CSKP 556/22.

Usunięcie sędziowskiego składu „starej Rady” jest nie tylko procesem degradacji tego konstytucyjnego organu, ale również procesem usuwania autorytetów. Procedura wyboru „neo-KRS” podporządkowana jest rygorystycznym standardom politycznym, a to oznacza, że powstała wąska, zależna od polityków grupa sędziowska, która decyduje o wyborze sędziów i ich zawodowym awansie. Autorytet i mandat dotychczasowego sędziowskiego składu Rady wynikał z zaufania sędziowskiej społeczności. Natomiast „neo-KRS” ma zaufanie polityków. To przekreśla konstytucyjny obowiązek „stania na straży niezależności sądów i niezawisłości sędziów”.

Władza, kształtując instytucjonalne rozwiązanie („neo-KRS”), oczekuje, że sędziowska społeczność przyjmie postawę Mickiewiczowskiego Aseksora, który powiadał o sobie – „Ongiś cara, dziś Napoleona najwierniejszy

²² K. Weitz, *Komentarz do art. 179 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1043.

sługa”. Jest to oczekiwanie, że sędziowie szybko i przekonująco zadeklarują aprobatę dla zmian dotyczących „neo-KRS”.

Oczywiście w sędziowskiej społeczności dokonał się podział. Jedni w tych instytucjonalnych zmianach dostrzegli postępujący proces niszczenia niezależności sądów i sędziowskiej niezawisłości, inni natomiast dojrzeli szansę na szybką i błyskotliwą karierę. Ci drudzy uspokajają sumienie argumentem, że ustawa o „neo-KRS” zapewnia zgodność między *ius* a *lex*.

A wszystko to dzieje się w myśl starego ludowego porzekadła „czapka, papka i solą ludzie ludzi niewolą” i dodajmy – także środkami przymusu (ustawa o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw).

A więc zgodnie z metaforą: „windą w górę”.

5. OCZYWISTOŚĆ CZWARTA: TEZA WYROKU NSA, CZYLI *QUISQID PRINCIPI PLACUIT, LEGIS HABET VIGOREM* (TO, CO PODOBA SIĘ WŁADZY, MA MOC USTAWY)

W odniesieniu do uzasadnienia wyroku NSA i sformułowanej tezy mam dwa systemowe zarzuty.

Zarzut pierwszy dotyczy tego, że brak jest wewnętrznej logicznej spójności między treścią tezy a wskazanymi podstawami prawnymi, które mają tę treść uzasadniać. „[J]est sędzią Rzeczypospolitej Polskiej i sędzią europejskim w rozumieniu”, i tu wskazuje się trzy regulacje prawne: Traktat o Unii Europejskiej (art. 2, 6 i 19 ust. 1), Kartę Praw Podstawowych (art. 47), Konwencję o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (art. 6 ust. 1).

Traktat o Unii Europejskiej:

„Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwom Członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn” (art. 2).

„1. Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 roku, w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 roku w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak Traktaty.

Postanowienia Karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w Traktatach.

Prawa, wolności i zasady zawarte w Karcie są interpretowane zgodnie z postanowieniami ogólnymi określonymi w tytule VII Karty, regulującymi jej interpretację i stosowanie oraz z należyтым uwzględnieniem wyjaśnień, o których mowa w Karcie, które określają źródła tych postanowień.

2. Unia przystępuje do europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności. Przystąpienie do Konwencji nie ma wpływu na kompetencje Unii określone w Traktatach.

3. Prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych Państwom Członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa” (art. 6).

„Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej obejmuje Trybunał Sprawiedliwości, Sąd i sądy wyspecjalizowane. Zapewnia on poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu Traktatów.

Państwa Członkowskie ustanawiają środki niezbędne do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii” (art. 19 ust. 1).

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej:

„Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie, w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości” (art. 47).

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności:

„Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Postępowanie przed sądem jest jawne, jednak prasa i publiczność mogą być wyłączone z całości lub części rozprawy sądowej ze względów obyczajowych, z uwagi na porządek publiczny lub

bezpieczeństwo państwowe w społeczeństwie demokratycznym, gdy wymaga tego dobro małoletnich lub gdy służy to ochronie życia prywatnego stron albo też w okolicznościach szczególnych, w granicach uznanych przez sąd za bezwzględnie konieczne, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom wymiaru sprawiedliwości” (art. 6 ust. 1).

Przywołanie w całości powyższych przepisów dowodzi jednoznacznie, że w żadnym z nich ani *explicite*, ani *implicite* nie ma mowy o sędzim europejskim jako instytucji prawnej. Żaden z nich nie odnosi się również do kwestii procedury powołania na stanowisko sędziego, mimo że na ich tle zostało ukształtowane orzecznictwo, w którym jednoznacznie wskazuje się na istnienie związku między wadami powołania i rozpoznaniem sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd. Jest to zresztą związek niewymagający szczególnej wiedzy prawniczej. Wystarczy zwykłe poczucie przyzwoitości, aby zdawać sobie sprawę, że rażące wady w postępowaniu nominacyjnym rzucają negatywne światło na postrzeganie – przez racjonalną i obiektywną osobę trzecią – orzekającego sądu jako sądu niezawisłego i bezstronnego w ujęciu tych przepisów.

Powyższe związane jest z drugim zarzutem. Jest bowiem teza, ale poza swoistą „księgą cytatów” (s. 5–29) nie ma żadnego logicznego związku, który jej wyprowadzenie miałby uzasadniać. W istocie mamy do czynienia z nieprzemysłanym i nadmiernie długim przywoływaniem fragmentów uzasadnień pochodzących z orzecznictwa sądów polskich oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, z których wynika teza wręcz przeciwna. Przyjmując założenie posiadania przez sędziów orzekających w składzie odpowiedniego poziomu wiedzy prawniczej, muszą oni zdawać sobie z tego sprawę. Wie to bowiem każdy prawnik.

Decyzja interpretacyjna sędziów nie ujawnia więc żadnych argumentów, które przemawiają za poprawnością, tj. słusznością tezy. Przyczyna tego jest oczywista. Tezy takiej ani z powoływanych regulacji, ani z orzecznictwa wyprowadzić się w żaden sposób nie da. Stąd pokazana przez sędziów „droga argumentacyjna” (s. 5–29) stanowi w istocie pozór procesu wykładni, służący wyłącznie sformułowaniu tezy atrakcyjnej dla polityków obecnej władzy. Z tych względów brak klarownych, precyzyjnych, uporządkowanych spójnie argumentów, które można byłoby powiązać logicznie z treścią tezy.

6. OCZYWISTOŚĆ PIĄTA: MANIPULACJA PRAWODAWCZA

W obszernym objętościowo uzasadnieniu sędziowie zbywają całkowitym milczeniem problematykę ustawy o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw.

W jej preambule zastosowano zabieg socjotechniczny. Polega on na wskazaniu wartości, które budzą społeczną aprobatę. A są nimi: „poszanowanie wartości demokratycznego państwa prawnego, niezależności oraz apolityczności sądów; poszanowanie trójpodziału i równoważenia władz wynikających z art. 10 Konstytucji; realizacja prawa obywateli do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy przez niezależny, bezstronny i niezawisły sąd; zapewnienie obywatelom poczucia bezpieczeństwa i stabilności w zakresie wydawanych przez sądy orzeczeń”. Ponadto przepisy tej ustawy ustanawia się „w poczuciu odpowiedzialności za wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej”. Brzmi wzniosłe. Problem polega na tym, że preambuła i tekst ustawy całkowicie się rozmiągają. Ustawowa regulacja przeinacza bowiem sens i znaczenie wartości określonych w preambule. Faktycznie bowiem ustawa dostarcza tylko dyrektyw działania rzecznikowi dyscyplinarnemu i Izbie Dyscyplinarnej Sądu Najwyższego.

Wprowadza system kar za „nieuzasadnione prawnie podważanie statusu sędziego przez jakikolwiek organ władzy wykonawczej, ustawodawczej, sądowniczej, a także przez jakiegokolwiek osoby, instytucje, w tym innych sędziów”.

Istotne znaczenie mają następujące znowelizowane artykuły ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych²³:

- 1) art. 9d: „Przedmiotem obrad kolegium i samorządu sędziowskiego nie mogą być sprawy polityczne, w szczególności zabronione jest podejmowanie uchwał podważających zasady funkcjonowania władz Rzeczypospolitej Polskiej i jej konstytucyjnych organów”;
- 2) art. 42a: „§ 1. W ramach działalności sądów lub organów sądów niedopuszczalne jest kwestionowanie umocowania sądów i trybunałów, konstytucyjnych organów państwowych oraz organów kontroli i ochrony prawa. § 2. Niedopuszczalne jest ustalanie lub ocena przez sąd powszechny lub inny organ władzy zgodności z prawem powołania sędziego lub wynikającego z tego powołania uprawnienia do wykonywania zadań z zakresu wymiaru sprawiedliwości”;

²³ Dz.U. z 2019 r., poz. 52.

- 3) art. 107: „§ 1. Sędzia odpowiada dyscyplinarnie za przewinienia służbowe (dyscyplinarne), w tym za: 1) oczywistą i rażącą obrazę przepisów prawa; 2) działania lub zaniechania mogące uniemożliwić lub istotnie utrudnić funkcjonowanie organu wymiaru sprawiedliwości; 3) działania kwestionujące istnienie stosunku służbowego sędziego, skuteczność powołania sędziego lub umocowanie konstytucyjnego organu Rzeczypospolitej Polskiej; 4) działalność publiczną niedającą się pogodzić z zasadami niezależności sądów i niezawisłości sędziów; 5) uchybienie godności urzędu”;
- 4) art. 109 § 1: „Karami dyscyplinarnymi są: 1) upomnienie; 2) nagana; 2a) obniżenie wynagrodzenia zasadniczego o 5–50% na okres od sześciu miesięcy do dwóch lat; 3) usunięcie z zajmowanej funkcji; 4) przeniesienie na inne miejsce służbowe; 5) złożenie sędziego z urzędu”;
- 5) art. 109: „§ 1a. Za przewinienie dyscyplinarne określone w art. 107 § 1 pkt 2–4 wymierza się karę, o której mowa w § 1 pkt 4 lub 5, a w przypadku mniejszej wagi – karę, o której mowa w § 1 pkt 2a, 2b lub 3”.

Z represjami (karami dyscyplinarnymi) dzieje się tak, jak w znanym micie o królu Midasie. Midas miał osłe uszy i pod karą śmierci zabronił o tym mówić. Jeden z poddanych nie wytrzymał. Na brzegu morza wykopał dołek i, zwinąwszy dłonie w trąbkę, krzyknął w ten dołek: „Król Midas ma osłe uszy!”. W tym miejscu szybko wyrósł łan trzcin. Trzciny poruszane wiatrem szumiały na cztery świata strony: „Król Midas ma osłe uszy”.

Nie da się karami dyscyplinarnymi zatrzymać prawdy. „Neo-KRS” nie ma konstytucyjnych kompetencji do skutecznego wnioskowania o powołanie na urząd sędziego. I dlatego wielu sędziów powtarza: „Król Midas ma osłe uszy”. I staje przez to przed Izbą Dyscyplinarną Sądu Najwyższego.

Wymuszenie posłuchu sędziowskiej społeczności w formie represji karnych podważa siłę argumentów „dworskich ekspertów” co do uzasadnienia, usprawiedliwienia i rozgrzeszenia bezprawia legislacyjnego dokonanego w ustawie o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa. Jednocześnie – i to jest paradoks – ustawa o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw ujawnia słabość władzy i jej niewiarę w *ratio legis* ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa.

Przy wydaniu wyroku NSA z dnia 4 listopada 2021 roku te problemy, tak istotne dla sędziowskiej niezawisłości, w ogóle nie były brane pod uwagę.

Profesor M. Dobrowolski uważa, że wyrok NSA „próbuje ważyć racje i odnaleźć *modus vivendi* między przysłowiową Scyllą i Charybdą”. Nie podzielam tej oceny. Jeśli trzymamy się metafor, to twierdzę, że bardziej przypomina to sytuację akrobaty w cyrku, któremu siatka ochronna zapewnia bezpieczeństwo.

Kto jest „akrobatą” i kto utkał i rozwiesił „siatkę ochronną”?

Na te pytania trzeba udzielić odpowiedzi samodzielnie.

W państwach demokratycznych sądy są najbardziej poważanymi spośród instytucji prawnych państwa. Są bowiem najściślej powiązane z ideą prawa i rządów prawa. Mają podstawowe znaczenie w budowaniu szacunku do prawa i wartości, które prawo wspiera. Tymczasem w Polsce – i to od roku 2015 – gwarancje niezależności władzy sądowniczej są systematycznie znoszone. Rozwiązania przyjęte w ustawach o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw jednoznacznie wskazują, że władza publiczna niszczy konstytucyjne standardy ujęte w rozdziale VIII polskiej Konstytucji zatytułowanym *Sądy i trybunały*. Sędziowska niezależność jest niszczona atakiem pochodzącym z „zewnątrz”, czyli od zespolonej w działaniu władzy wykonawczej i ustawodawczej. Stanowi zagrożenie dla każdego, kto staje przed sądem.

Zgodnie ze *Zbiorem zasad postępowania sędziów z Bangalore (Bangalore Principles of Judicial Conduct)* niezbędne jest, aby sędziowie indywidualnie i zbiorowo szanowali i poważali urząd sędziowski jako urząd zaufania publicznego oraz zabiegali o utrzymanie i zwiększenie społecznego zaufania do wymiaru sprawiedliwości.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., sygn. III FSK 3626/21 nie sprzyja budowaniu autorytetu i prestiżu Naczelnego Sądu Administracyjnego.

BIBLIOGRAFIA

Bosek L., *Bezprawie legislacyjne*, Warszawa 2007.

Dobrowolski M., *Pozorna rysa na obliczu Temidy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.10>

Dziedziak W., *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015.
Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci prof. Wojciecha Łączkowskiego, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

Finnis J., *Prawo naturalne a uprawnienie naturalne*, Warszawa 2001.

Gomułowicz A., *Rysa na obliczu Temidy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.02>

- Lyons D., *Etyka i rzędy prawa*, Warszawa 2000.
- Monteskiusz, *O duchu praw*, Kraków 2003.
- Olszewski H., *Słownik twórców idei*, Poznań 2001.
- Pach M., Tuleja P., *Komentarz do art. 10 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Pichlak M., *Rozróżnienie ius et lex we współczesnej filozofii prawa*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2017, nr 2.
- Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin prof. Wojciecha Łączkowskiego*, red. F. Rymarz, S. Fundowicz, A. Gomułowicz, Lublin 2003.
- Raz J., *Autorytet prawa*, Warszawa 2000.
- Safjan M., *Etyka zawodu sędziowskiego*, [w:] *Etyka prawnika. Etyka nauczyciela zawodu prawniczego*, red. E. Łojko, Warszawa 2002.
- Smolak M., *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012.
- Stelmachowski A., *W kwestii koncepcji źródeł prawa (na tle zasad prawa cywilnego)*, [w:] *Szkice z teorii prawa i szczegółowych nauk prawnych*, red. S. Wronkowska, M. Zieliński, Poznań 1990.
- Szczucki K., *Komentarz do art. 187 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Trzeciński J., *Bezpośrednie stosowanie zasad naczelnych Konstytucji przez sądy administracyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 3.
- Trzeciński J., *O znaczeniu Konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6.
- Weitz K., *Komentarz do art. 179 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Ziemiński Z., „Lex” a „ius” w okresie przemian, „Państwo i Prawo” 1991, nr 6.
- Ziemiński Z., *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992.
- Ziemiński Z., *O stanowieniu i obowiązywaniu prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1995.
- Ziemiński Z., *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996.

A DISPUTE ON VALUES – AN INDEPENDENT OR “DEPENDENT” COURT AN INDEPENDENT OR “DEPENDENT” JUDGE

Summary. The paper concerns standards of functioning of judiciary relevant from the point of view of a democratic legal state. It deals with a problem of separateness and independence of judiciary from other powers in the context of constitutional separation of powers. It emphasizes the importance of the independence of judges and the importance of the state position of the National Judiciary Council. The author assesses the solutions adopted in the Act of 8th December 2017 amending the Act on National Judiciary Council and in the Act of 20th December 2019 amending the Act on the Organisational Structure of Common Courts and other acts. The analysis is conducted along with the judgment of the Supreme Administrative Court of November 4, 2021 (no. III FSK 3626/21). The problem presented is a problem of appointing of the judges according to a new procedure: the proposal made by a „new Council” and the President’s decision to appoint a judge (assessor). The text is also a reply to prof. M. Dobrowolski’s text published in *Tax Law Journal* 2022, no. 4.

Keywords: separation of powers, the independence of judges, the independence of the courts, *ex iniuria non oritur ius*, *lex falsa lex non est*, state position of the National Judiciary Council



Bogumił Brzeziński* 

RECENZJA KSIĄŻKI W. NYKIEL, M. SĘK, *KARTA PRAW PODATNIKA. NOWY INSTRUMENT OCHRONY PRAW POLSKIEGO PODATNIKA*, ŁÓDŹ 2022, SS. 104

I

Problematyka ochrony praw podatnika w szerokim rozumieniu jest poruszana, odkąd istnieją podatki. Skoro relacje między podatnikiem a państwem mają charakter prawny, to powinna istnieć określona korelacja między prawami i obowiązkami każdej ze stron stosunków prawnych, odpowiadająca istocie tych stosunków. Z natury opodatkowania wynika, że państwo jako podmiot uprawniony z tytułu podatku ma i musi mieć znacznie szersze uprawnienia niż podatnicy. Jednak efektywne funkcjonowanie systemu podatkowego wymaga przyznania podatnikom pewnego, minimalnego poziomu praw i skorelowanych z tymi prawami uprawnień. Prawa powinny odpowiadać powszechnemu przekonaniu co do akceptowalnego kształtu relacji między państwem a jednostką w istniejących realiach

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

społecznych, a uprawnienia dawać możliwość efektywnego działania zmierzającego – w razie potrzeby – do ochrony przyznanych podatnikowi praw¹.

Cała historia opodatkowania ilustruje i potwierdza tezę, że jedynie utrzymanie określonych, względnie równoważnych zespołów praw i obowiązków administracji podatkowej z jednej strony, a podatników z drugiej pozwala na skuteczne działanie systemów podatkowych. Jeśli w katalogu instrumentów działania administracji podatkowej znajdują się środki nadmiernie opresyjne, nieproporcjonalne, z reguły powodują zwyrodnienie systemu podatkowego i załamanie się w nim takich idei porządkujących go, jak sprawiedliwość, równość, ochrona godności podatnika czy też właściwy poziom elastyczności w funkcjonowaniu instytucji systemu podatkowego².

Rozwinięte współczesne systemy podatkowe zawierają w sobie wiele instytucji, które chronią prawa podatnika (ale jednocześnie podatnika jako obywatela). Praktycznie wszędzie działania administracji podatkowej, a zwłaszcza wydawane przez nią decyzje, mogą być zaskarżone do sądu. Możliwość złożenia skargi do sądu na decyzję podatkową jest ważnym – a może wręcz najważniejszym – uprawnieniem podatnika³. Ponieważ podatnik ma wiele rozmaitych praw i obowiązków, a na dodatek mogą one występować w różnych postaciach i w różnych figurach normatywnych, pojawia się problem ich syntetycznego ujęcia, pokazującego ogół relacji między podatnikami a administracją podatkową przy zastosowaniu formuł o syntetycznym charakterze, ukazujących te relacje, a w istocie oczekiwania co do ich właściwego kształtu – po części w ich kontekście prawnym, a po części w szerszym kontekście społecznym.

W literaturze podatkowoprawnej problematyka ochrony praw podatnika pojawiła się mniej więcej przed niespełną pięćdziesięcioma laty⁴. Wtedy zaczęto myśleć o sferze praw podatnika nie tylko jako o czymś, co wyznacza konglomerat przepisów stwarzających podatnikowi określone uprawnienia

¹ B. Brzeziński, *Karta praw podatnika. Ekstrawagancja systemu podatkowego czy wymóg współczesności?*, [w:] *Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*, Rzeszów 2022 [w druku].

² Ibidem.

³ Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 20.

⁴ Zob. klasyczne w tej dziedzinie opracowanie: D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007. O jeszcze wcześniejszych opracowaniach z tej dziedziny zob. B. Brzeziński, *Taxpayers' Rights. Some Theoretical Issues*, [w:] *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.

do działania, ale także jako o czymś pokazującym pewne dobre wzory relacji między obywatelem a administracją państwową (tutaj: między podatnikiem a administracją podatkową).

Jednym z ówczesnych pomysłów w tej dziedzinie, realizowanym w praktyce zwłaszcza w państwach anglosaskich, były formułowane i propagowane przez administrację podatkową karty praw podatnika bądź też deklaracje praw podatnika. Zawierały one *sui generis* zobowiązanie administracji podatkowej do szeroko rozumianej rzetelności (życzliwości, chęci niesienia pomocy w wypełnianiu przez podatników obowiązków podatkowych etc.) w relacjach z podatnikami, a także do otwartości, wrażliwości na krytykę i uwzględniania społecznych wyobrażeń o dobrej administracji podatkowej⁵. Tego zagadnienia dotyczy też recenzowana książka autorstwa W. Nykiela i M. Sęk.

II

Książka składa się z pięciu rozdziałów. Pierwszy z nich, zatytułowany *Prawa podatnika i ich ochrona*, stanowi dosyć obszerne wprowadzenie do tytułowej problematyki. Autorzy przedstawiają kształtowanie się idei ochrony praw podatnika zarówno w ujęciu historycznym – poczynając od Wielkiej Karty Wolności (*Magna Charta Libertatum*) czy przywileju koszyckiego – jak i współcześnie. Przytoczono tu poglądy na potrzebę ochrony praw podatnika wyrażane przez autorów zagranicznych (D. Bentley, P. Baker, P. Pistone czy J. de Goede) i polskich (B. Szczurek, A. Leszczyńska, T. Dębowska-Romanowska, A. Franczak, W. Nykiel, M. Sęk czy B. Brzeziński). Poświęcono też nieco uwagi propozycjom systematyzacji i klasyfikacji praw oraz uprawnień podatników, umożliwiających ochronę ich interesów.

Rozdział drugi książki nosi tytuł *Karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych*. Przedstawiono w nim m.in. pojęcie i funkcje kart oraz rozwiązania organizacyjno-prawne spotykane w różnych państwach na świecie. Autorzy wskazują, że karta praw podatnika stała się współcześnie międzynarodowym standardem, o czym świadczy nie tylko rosnąca liczba państw, w których karty funkcjonują, ale także zaangażowanie się w tworzenie wzorców karty organizacji międzynarodowych, takich jak Unia Europejska, OECD czy rozmaite międzynarodowe organizacje doradców podatkowych. Są to – co trzeba podkreślić – wzorce (modele)

⁵ B. Brzeziński, *Karta praw podatnika...*

karty, mające stanowić pomoc przy projektowaniu takich dokumentów w poszczególnych państwach, a nie – jak dosyć nieszczęśliwie przetłumaczono – „karty modelowe”. Modelową można byłoby nazwać kartę, która już istnieje, funkcjonuje w systemie podatkowym jakiegoś państwa i jest na tyle atrakcyjna treściowo i funkcjonalnie, że inni wzorują się na niej, traktując jako model przy tworzeniu dokumentów tego rodzaju. Tak jednak nie jest.

Rozdział trzeci książki, zatytułowany *Ochrona praw podatnika w Polsce*, zawiera kompleksową analizę źródeł prawa obejmujących postanowienia użyteczne do tytułowej ochrony. Autorzy analizują kolejno postanowienia Konstytucji RP, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021, poz. 1540 ze zm.) oraz innych ustaw. Dużo miejsca poświęcono problematyce środków ochrony praw podatnika. To rozróżnienie praw podatnika oraz środków ochrony tych praw jest cenne o tyle, że przesądza moim zdaniem o sposobie myślenia o problematyce ochrony prawa na przyszłość. Jak dotąd nie było to w piśmiennictwie podatkowoprawnym dostatecznie wyklarowane⁶. Przyczyną tego stanu rzeczy był fakt, że istniejące karty praw podatnika częstokroć – z przyczyn utylitarnych – nie wprowadzały takiego rozróżnienia, co z kolei wpływało na sposób myślenia i pisania o tych dokumentach.

Rozdział czwarty książki, zatytułowany *Stan ochrony praw podatnika*, oddaje kompleksowy obraz sytuacji w tym zakresie w Polsce. Przedstawiono tu przede wszystkim mankamenty istniejącego stanu rzeczy – hochsztaplerkę legislacyjną, gdzie wyznaje się zasadę: „chcieć – to móc...”, z oplakanymi, widocznymi, negatywnymi, a niekiedy katastrofalnymi wręcz skutkami dla podatników, a także procesy stosowania prawa przez administrację podatkową, która, gdyby nie sądy administracyjne, dawno wyprowadziłaby polski system podatkowy na stepy Azji Środkowej. Niska kultura administrowania podatkami to cecha charakterystyczna polskiego systemu podatkowego; publiczne deklaracje pracowników administracji podatkowej, że przestrzeganie prawa podatkowego nie bardzo ich interesuje, wydaje się rezultatem procesów bardziej ogólnych, mających w głównej mierze podłoże polityczne – obniżania znaczenia prawa jako mechanizmu układania stosunków społecznych.

⁶ Wcześniej zwracałem na to uwagę w artykule B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.

Te kwestie są powszechnie znane i w miarę dobrze opisane oraz przeanalizowane w polskiej literaturze podatkowoprawnej. W konsekwencji prawdziwą „wartością dodaną” jest zawarty w tym rozdziale syntetyczny, ale zarazem praktycznie kompletny opis prób wprowadzenie w Polsce karty praw podatnika. Niewątpliwie najpoważniejszą spośród nich była powstała z inicjatywy nieistniejącego już czasopisma „Prawo i Podatki”, opracowana przez zespół składający się z pracowników naukowych, sędziów sądów administracyjnych i doradców podatkowych Deklaracja Praw Podatnika. To opracowanie nie zostało nigdy wykorzystane w należyty sposób, przede wszystkim ze względu na ostantacyjny brak zainteresowania nim ze strony administracji podatkowej.

Rozdział piąty – ostatni – zawiera projekt ustawy Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem. Trudno byłoby objąć treścią recenzji projekt aktu normatywnego, godzi się jednak podkreślić, że autorzy recenzowanej książki byli jednocześnie członkami zespołu redakcyjnego projektu ustawy.

Na marginesie można jedynie zauważyć, że ustawowa forma Karty wzmacnia rolę jej postanowień w systemie prawa podatkowego, ale z drugiej strony prowadzi – chyba nieuchronnie – do problemów natury *superfluum* z przepisami Ordynacji podatkowej czy też do na tyle daleko idącej hasłowości niektórych postanowień ustawy, że zatracą się wręcz normatywny charakter przepisów Karty. Autorzy słusznie konstatują, że zwiększenie świadomości obowiązywania praw podatnika jest kluczem do podniesienia poziomu ich praktycznej ochrony. Jeśli jednak art. 7 ust. 2 projektu ustawy Karta Praw Podatnika stanowi, że podatnik ma prawo do korekty złożonych deklaracji, to jego wiara w posiadane prawa oraz efektywność środków ich ochrony może ulec istotnemu zachwianiu, gdy taką korektę złoży i następnie dowie się, że – w świetle treści innych przepisów ustaw podatkowych (*leges speciales*) – zrobił to zbyt późno lub w niewłaściwej formie bądź też, że korekta jest bezskuteczna ze względu na brzmienie przepisów szczególnych ustawy podatkowej. Być może w tej sytuacji wzrośnie jego świadomość prawna i doceni on znaczenie reguł kolizyjnych jako metody szeroko rozumianej wykładni prawa, ale innych, pozytywnych efektów trudno w takiej sytuacji oczekiwać.

Projekt słusznie też podkreśla znaczenie jakości prawa podatkowego, stanowiąc w dosyć zdecydowany sposób, że: „[p]odatnik ma prawo do jasnego i zrozumiałego prawa podatkowego” (art. 6 ust. 1). Pojawia się tylko pytanie, czy jasne i zrozumiałe prawo (ściślej – przepisy prawa) to prawo podatnika, czy też raczej postulat systemu prawa podatkowego. Może

zamiast tworzenia takiego „prawa” bardziej efektywne byłoby zamieszczenie w Karcie Praw Podatnika przepisu, w myśl którego przepisy niejasne bądź niezrozumiałe nie mogą być podstawą do nakładania na podatnika żadnych obowiązków i powinny być traktowane jako *non existens*⁷?

III

Książka W. Nykiela i M. Sęk, mimo skromnej objętości, jest znaczącym osiągnięciem polskiego piśmiennictwa podatkowoprawnego. Przedstawiono w niej po raz pierwszy problematykę tworzenia Karty Praw Podatnika zarówno w wymiarze krajowym, jak i sięgając do wzorców zagranicznych, a nawet międzynarodowych. Wieloletnie zaangażowanie autorów w prace nad tego typu dokumentami miało bez wątpienia wpływ na merytoryczną jakość opracowania. Można polecić jego lekturę wszystkim, którzy interesują się problematyką ochrony praw podatnika.

BIBLIOGRAFIA

- Bentley D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Brzeziński B., *Karta praw podatnika. Ekstrawagancja systemu podatkowego czy wymóg współczesności?*, [w:] *Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*, Rzeszów 2022 [w druku].
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Taxpayers' Rights. Some Theoretical Issues*, [w:] *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.
- Kmieciak Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.

⁷ Pomijam w tym miejscu kwestię ewentualnej kolizji bądź koherencji tak zbudowanego przepisu z zasadą *in dubio pro tributario* z art. 2a Ordynacji podatkowej.



Ireneusz Nowak* 

Małgorzata Sęk** 

XXV OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA DLA STUDENTÓW PT. „WSPÓŁCZESNE PROBLEMY ORZECZNICTWA SĄDOWEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH”, ŁÓDŹ, 13 GRUDNIA 2022 R.

Jednym z wielu zadań podejmowanych przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego jest promowanie wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Realizując ten cel, jednostka ta corocznie organizuje konkurs naukowy dla studentów na najlepszą głosę do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, Trybunału Konstytucyjnego albo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych oraz

* 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>

** Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: msek@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-6251-2031>

konferencję studencką, podczas której prezentowane są prace konkursowe. W dniu 13 grudnia 2022 r. na WPiA UŁ odbyła się XXV Ogólnopolska Konferencja Naukowa dla Studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych”, zorganizowana przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych WPiA UŁ, Fundację Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi oraz firmę CRIDO. Tegoroczny konkurs i konferencja dotyczyły orzeczeń zapadłych w latach 2021–2022.

Warto podkreślić, że w tym roku dla uczestników konkursu zorganizowano też dwa webinaria, podczas których przedstawiciele organizatorów przybliżyli sposoby pisania glosy do wyroku i prezentacji argumentacji w pismach procesowych (dr Michał Wilk, adiunkt, WPiA UŁ i Sławomir Pilarczyk, starszy menedżer, CRIDO, 15 listopada 2022 r.) oraz sposoby prezentacji i wystąpień przed sądami (prof. Jan Paweł Tarno, sędzia NSA w stanie spoczynku i profesor WPiA UŁ oraz Adrian Stępień, starszy menedżer, CRIDO, 29 listopada 2022 r.).

Pośród trzydziestu siedmiu zgłoszonych prac konkursowych do fazy finałowej, obejmującej prezentację ustną, zakwalifikowano dwadzieścia pięć glos. Ze względu na nieobecność autorki jednej z zakwalifikowanych glos ostatecznie zaprezentowano dwadzieścia cztery referaty. W części konkursowej konferencji udział wzięli studenci reprezentujący dwanaście polskich uczelni (Uniwersytet w Białymstoku, Uniwersytet Jagielloński, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Akademię Leona Koźmińskiego w Warszawie, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Uniwersytet Łódzki, Uniwersytet Opolski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Uniwersytet Szczeciński, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Uniwersytet Warszawski).

Jury w składzie: dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ (Uniwersytet Łódzki – przewodniczący jury), dr Stefan Babiarez (sędzia NSA), prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński), prof. Katarzyna Kopyściańska (Uniwersytet Wrocławski), prof. Włodzimierz Nykiel (Uniwersytet Łódzki) oraz Jan Furtas (CRIDO) wyłoniło autorów najlepszych prac. W trakcie obrad jury odbyła się prezentacja dla studentów pt. *Wyzwania prawnika procesowego – na przykładzie sprawy podatkowej CRIDO*, którą w imieniu współorganizatora – firmy CRIDO – poprowadzili Sławomir Pilarczyk i Michał Wielec.

Nagrodę pierwszego stopnia przyznano Jędrzejowi Owocowi (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu) za przedstawienie glosy do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21.

Nagrody drugiego stopnia otrzymali: Katarzyna Gwizdak (Uniwersytet Opolski) za przygotowanie glosy do wyroku WSA w Lublinie z dnia 27 kwietnia 2022 r., sygn. I SA/Lu 22/22 oraz Karol Wojtkowski (Uniwersytet Jagielloński) za przedstawienie glosy do wyroku NSA z dnia 3 lutego 2022 r., sygn. II FSK 1413/19.

Nagrodami trzeciego stopnia jury uhonorowało Barbarę Dąbrowską (Uniwersytet w Białymstoku) za głosę do uchwały NSA z dnia 21 lutego 2022 r., sygn. III FPS 2/21 oraz Karolinę Barasińską (Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II) za głosę do wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 4958/21.

Dodatkowo jury wyróżniło glosy: Magdaleny Kacprzak oraz Marty Kos (Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie) do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 31 maja 2022 r., sygn. I SA/Gd 86/22; Szymona Płuski (Uniwersytet Opolski) do wyroku TSUE z dnia 6 października 2022 r., sygn. C-250/21; Adam Guza oraz Katarzyny Dzik (Uniwersytet Warszawski) do wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 4958/21; Łukasza Tłuczkiewicza (Uniwersytet Łódzki) do wyroku TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r., sygn. C-935/19; Jana Janukowicza oraz Wojciecha Rudnika (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu) do wyroku TSUE z dnia 29 września 2022 r., sygn. C-235/21; Piotra Króla (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu) do wyroku NSA z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. II FSK 3829/18; Adama Mordzaka (Uniwersytet Łódzki) do wyroku NSA z dnia 16 lutego 2022 r., sygn. III FSK 4150/21; Filipa Borowicza (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu) do wyroku NSA z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. II FSK 452/22.

Dla laureatów przewidziano nagrody książkowe, a zdobywcy nagród I–III stopnia otrzymali też nagrody pieniężne i propozycję odbycia płatnych staży w firmie CRIDO. Ponadto wszyscy uczestnicy finałowych prezentacji otrzymali zeszyty „Kwartalnika Prawa Podatkowego” – czasopisma naukowego o tematyce podatkowej.

