

STUDIES IN LAW AND ECONOMICS

studia

PRAWNO

EKONOMICZNE

studia

PRAWNO
EKONOMICZNE

TOM CXXX

2024



ŁÓDZKIE TOWARZYSTWO NAUKOWE

STUDIES IN LAW AND ECONOMICS

RADA REDAKCYJNA

Agata Adamska, Marek Belka (UŁ), Andrzej Bocian (UwB), Jan Filip (Uniwersytet im. Masaryka, Brno), Richard Giesen (Uniwersytet Monachijski), Karel Klíma (Zachodnio-Czeski Uniwersytet, Pilzno), Leonid Kofanow (Rosyjska Akademia Nauk, Moskwa) Eugeniusz Kwiatkowski (UŁ), Vytautas Nekrošius (Uniwersytet Wileński) Stanisław Rudolf (UŁ), Zygfryd Rymaszewski (UŁ), Joanna Schmidt-Szalewski (Uniwersytet w Strasbourgu), Michał Seweryński (UŁ), Krzysztof Skotnicki (UŁ) Michał Skřejpek (Uniwersytet Karola, Praga), Konstantin Tanev (Uniwersytet Gospodarki Narodowej i Światowej, Sofia), Marek Zirk-Sadowski (UŁ)

REDAKTOR NACZELNY: Anna Pikulska-Radomska

C z ę ś ć p r a w n i c z a

ZASTĘPCA REDAKTORA NACZELNEGO: Agnieszka Liszewska
CZŁONEK REDAKCJI: Joanna Kulawiak-Cyrankowska
SEKRETARZ REDAKCJI: Dagmara Skrzywanek-Jaworska

C z ę ś ć e k o n o m i c z n a

ZASTĘPCA REDAKTORA NACZELNEGO: Tomasz Dorożyński
CZŁONEK REDAKCJI: Anetta Kuna-Marszałek
SEKRETARZ REDAKCJI: Agata Wiczcerek

RECENZENCI

Lista recenzentów zamieszczona będzie
w tomie CXXXIII/2024 Studiów Prawno-Ekonomicznych

REDAKTOR JĘZYKOWY: Bogusława Kwiatkowska

REDAKTOR STATYSTYCZNY: Bogusława Dobrowolska

PROOFREADING: Mark Muirhead, John Patrick Higgins

Czasopismo dofinansowane przez Ministerstwo Edukacji i Nauki
w ramach programu „Rozwój czasopism naukowych”



Ministerstwo
Edukacji i Nauki

Czasopismo współfinansowane przez Uniwersytet Łódzki



Punktacja MEiN: 40

Indeksowanie: BazEkon, Biblioteka Nauki, CEJSH, CEEOL, CrossRef,
EBSCOhost, ERIH Plus, Google Scholar, Index Copernicus, PBN, Proquest

Czasopismo Open Access: <http://www.czasopisma.ltn.lodz.pl/Studia-Prawno-Ekonomiczne>

© Copyright by Łódzkie Towarzystwo Naukowe, Łódź 2024

ISSN 0081-6841; e-ISSN 2450-8179

DOI: 10.26485/SPE; DOI: 10.26485/SPE/2024/130

Wydanie I wersja elektroniczna pierwotna

Projekt okładki: Hanna Stańska

SPIS TREŚCI

CONTENTS

PRAWO – THE LAW

Eimantas KADYS

Inheriting access to a social network account 9
Dziedziczenie dostępu do konta w serwisie społecznościowym

Krzysztof LIPKA

Kilka uwag o celach Dyrektywy UE o cenach transferowych 29
Few remarks on EU transfer pricing Directive proposal

Ireneusz NOWAK

„Braki kadrowe” w Krajowej Administracji Skarbowej – wybrane następstwa ... 47
“Staff shortages” in the National Revenue Administration – selected consequences

Maciej JOŃCA

Bardzo ważny suplement! O monografii Emmy Southon, *Wszystkie trupy prowadzą do Rzymu. Kryminalne zagadki starożytnych*, HI:STORY, Kraków 2023, ss. 461. ISBN: 978-83-813-5309-0 83

EKONOMIA – THE ECONOMICS

Robert KELM, Szymon FABIAŃSKI

Wpływ regulacji prawnych na dochody z VAT w Polsce: analiza empiryczna
2005–2022 97*The impact of legislative regulation on VAT revenues in Poland: An empirical
analysis 2005–2022*

Anna KOWAL-PAWUL, Wojciech LICHOTA

Are non-cash payments the solution to limit the size of the shadow economy? 127

Płatności bezgotówkowe jako rozwiązanie ograniczające rozmiary szarej strefy?

Michał RADKE, Jacek RADKE

The level of optimism of individual investors and stock market analysts 145

Poziom optymizmu inwestorów indywidualnych i analityków giełdowych

P R A W O

THE LAW

Eimantas KADYS*

 <https://orcid.org/0009-0005-3714-4758>

INHERITING ACCESS TO A SOCIAL NETWORK ACCOUNT

Abstract

Background: In the digital age, social networks bring new opportunities, but also legal challenges. One of them concerns the death of a social network user. This study analyses the Lithuanian legal framework to assess whether an heir has the right to inherit, along with the deceased's estate, access to the deceased's social networking accounts.

Research purpose: Examine the possibility of inheriting access to a social network account under Lithuanian law.

Methods: The study was carried out predominantly using the comparative method, analysing how foreign legal systems regulate the inheritance of access to the deceased's social network account. The study also applied the systematic method to the analysis of legal sources, and the analytical method to the formulation of the author's positions and conclusions.

Conclusions: Access to the deceased's social networking account can be inherited by universal succession under Lithuanian law, as the social networking service contract is purely technical and does not relate to the personality of the social network user.

Keywords: social network account, principle of universal succession, *intuitu personae*.

1. Introduction

Currently, 4.95 billion people use social networks worldwide,¹ with an average of 8 social network accounts per person.² This impressive statistic shows that social networks have become an integral part of everyone's life today. This enormous popularity of social networks brings not only new opportunities

* Doctoral student, Vilnius University, Faculty of Law, Department of Private Law; e-mail: Eimantaskadys18@gmail.com

¹ STATISTA, Number of internet and social media users worldwide, 2023, <https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>; accessed: 10.11.2023.

² BACKLINKO, Social Network Usage & Growth Statistics: How Many People Use Social Media in 2023?, <https://backlinko.com/social-media-users>; accessed: 10.11.2023.

for communication, content sharing, business and other opportunities, but also a number of legal challenges. One of them concerns the death of a social network user. Around 2005, the first discussions and legal disputes started over whether an heir is entitled to inherit the deceased's assets along with access to his/her social network accounts. This debate arose because social network accounts are managed by social network administrators who control access to the social network account and set the terms and conditions for the using the account, which in many cases stipulate that the social network user's account is non-transferable, both during the lifetime of the user and after the death of the user. This legal debate and increasing legal disputes have led some countries to enact separate and specific laws governing the succession of access to a social network account. Meanwhile, in Lithuania, as in many other countries around the world, this issue is not regulated by any separate and specific law. The question arises whether access to the social networking account of a deceased person in Lithuania can be inherited and, if so, in what form and to what extent the heir should be granted such access. These questions are important, especially given that access to a deceased's social networking account may have both emotional and financial value for the heir.

2. The concept of social networks and the reasons for inheriting access to a social network account

Social networks first emerged in the 20th century and attracted millions of users who integrated them into their daily lives.³ In a relatively short period of time, social networking has become a global cultural phenomenon, which is why social networking has been identified by some scholars as one of the most successful developments in the history of the Internet.⁴ Today, there are many and varied social networks around the world. According to statistics from 2023, the most popular social network worldwide was "Facebook", with more than 3 billion active users; the second was "Youtube", with more than

³ **D.B. Boyd, N.B. Ellison**, *Social Network Sites: Definition, History, and Scholarship*, *Journal of Computer-Mediated Communication* 2007/13.1, p. 210, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1083-6101.2007.00393.x>; accessed: 20.11.2023.

⁴ **M. Kacimi et al.**, *Anonymous Opinion Exchange over Untrusted Social Networks*. Proceedings of the second ACM EuroSys workshop on social network systems, Association for Computing Machinery, New York, NY, USA, 2009, p. 26, <https://www.inf.unibz.it/~mkacimi/eurosys2009.pdf>; accessed: 20.11.2023.

2.49 billion active users; the third was “WhatsApp”, with more than 2 billion active users.⁵ Although these social networks currently have the largest number of users worldwide, they are different in terms of their functionality and nature. For example, “Facebook” is a social network for users to share texts, photos, videos and other content on their timeline; “Youtube” is a social network mainly focused on users sharing videos; “WhatsApp” is a private messaging platform where users can send messages, photos, audio and video clips, *etc.* to each other. Moreover, unlike “Facebook” or “Youtube”, “WhatsApp” is based on the phone numbers of its users.⁶ Thus, each social network has its own specificities, a different basis of operation and is often geared towards meeting different needs.

In order to join and become a user of a particular social network, a person must first create a social network account. A social network account is understood as a social network user’s personal page, where the user publishes personal information, shares content created by him or herself or others, and connects and interacts with other users of the same social network.⁷ On the social network, a user can see his or her personal messages in the account he or she has created, receive messages from other users of the same social network or from the communities of which he or she is a member, as well as follow various news items and perform other functions depending on the social network in question. Thus, a social network account is like a person’s “virtual face” that is visible to other users of the same social network. A social network account consists of two elements: firstly, authentication information, which is necessary for the social network service provider to authenticate the user. This information consists of a username and a password. Second, the account is linked to a database on the service provider’s server where the account information is stored.⁸

In the digital age, where almost everyone has a social networking account, there is a new need for heirs to inherit access to the social networking accounts of the deceased along with the deceased’s estate. This need has arisen for a number of reasons. One of the main reasons is that inheriting access to a deceased person’s social networking account allows for the preservation of a variety of the deceased’s memories, thus helping to cope with the loss of

⁵ STATISTA, Most popular social networks worldwide as of October 2023, ranked by number of monthly active users, 2023, <https://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>; accessed: 10.11.2023.

⁶ WHATSAPP, How to register your phone number, https://faq.whatsapp.com/684051319521343/?helpref=hc_fnav&cms_platform=android; accessed: 10.11.2023.

⁷ **K. Nekit**, *Fiduciary management of a social media account*, *Trusts & Trustees* 2020/26.4, p. 296.

⁸ *Ibidem*.

a loved one. As mentioned above, social networks have become an integral part of everyone's life. People use social networks to share their life highlights, personal experiences and other moments in their personal and professional life. Among other things, traditional ways of remembering a person, such as sentimental items, printed photos, handwritten letters, are becoming less and less common, as most memories of the deceased are nowadays expressed in digital form and are either posted on the deceased person's social networks, or the deceased person has stored his/her memories (photos, videos, other digital files) in various other online accounts. Therefore, the possibility for heirs to inherit access to the deceased's social network account, where various memories of the deceased's life are posted, can be used as a means of coping with the deceased's bereavement.⁹ This reason is well illustrated by relatives' litigation against social networking companies in order to gain access to the social networking account held by the deceased.

One of the first such disputes, which was widely publicised around the world, took place in 2005 in the United States in the case *Justin Ellsworth v. Yahoo*. The issue in this case was whether *Yahoo's* social network had a duty to provide parents with access to the *Yahoo* e-mail account held by their deceased son. According to the parents, their son had regularly used *Yahoo's* social network to write emails about the ongoing war in Iraq while serving there. The parents wanted to obtain these emails in order to make them public and thus show current and future generations how a soldier stationed in Iraq perceived and felt about the whole situation at that time. However, *Yahoo* refused to give the parents access to their deceased son's e-mail account, citing its privacy policy. The case resulted in the court ordering *Yahoo* to hand over the deceased son's emails to the parents.¹⁰ Another case in the United Kingdom addressed the question of whether a spouse is entitled to inherit access to an Apple ID account held by her deceased husband. The deceased had kept 4,500 photographs and 900 videos on that account. The spouse wished to inherit access to this account in order to preserve memories of her deceased father for their daughter.¹¹ After 4 years of litigation, this case finally resulted in the court ordering Apple to give the spouse

⁹ **S. Agarwal, A. Nath**, *A Comprehensive Study on Scope and Challenges in Digital Inheritance*, International Journal of Scientific Research in Computer Science Engineering and Information Technology 2021/7.2, p. 100.

¹⁰ **M. Perrone**, *What Happens When We Die: Estate Planning of Digital Assets*, CommLaw Conspectus: Journal of Communications Law and Technology Policy 2012/185, pp. 195–196.

¹¹ DAILYMAIL, Judge orders Apple to give widow access to her late husband's online photos after four-year legal fight – so their daughter, 10, can remember her father, 2019, <https://www.>

such access. These are just a few examples of how heirs are seeking to inherit access to a deceased person's social network accounts in order to preserve their memories of them. This reason also reflects the growing public awareness that various memories of a person's life and the most important moments of his or her life are increasingly being stored in a digital rather than a tangible format.

Social networking accounts can also have real economic value or generate income, even if they are not actively used after the death of the deceased, rather than just sentimental value. Therefore, heirs may wish to inherit access to a social network account held by the deceased for economic reasons as well. For example, if the deceased had a *Youtube* social networking account on which videos uploaded by the deceased were monetised, this account may continue to generate income from ad views even after the deceased's death, as it does not require any active contribution from the social network user.

Thus, there may be a variety of reasons why heirs may wish to inherit access to a social networking account held by the deceased. However, they are all essentially related to the increasing involvement of everyone in virtual life. In this context, the succession process today should no longer be confined to material objects owned by the deceased but should also include objects used by the deceased in virtual space.

3. Assessment of the possibility of inheriting access to a social network account

In order to answer the question whether the heirs can claim access to the deceased's social networking accounts along together with their estate, it is first necessary to answer the question whether such access can be inherited by the heirs at all. This issue has already been addressed directly by the legal system in some countries. One of the first is the United States of America. In 2015, the Uniform Law Commission, which aims to provide model legislation for all US states to ensure uniform application of the law in key areas,¹² published the Revised Uniform Fiduciary Access to Digital Assets Act (RUFADAA),¹³

[dailymail.co.uk/news/article-7020957/Judge-orders-Apple-widow-access-late-husbands-online-photos.html](https://www.dailymail.co.uk/news/article-7020957/Judge-orders-Apple-widow-access-late-husbands-online-photos.html); accessed: 25.11.2023.

¹² UNIFORM LAW COMMISSION, About Us, <https://www.uniformlaws.org/aboutulc/overview>; accessed: 14.02.2024.

¹³ Fiduciary Access to Digital Assets Act, Revised, <https://www.uniformlaws.org/committees/community-home/librarydocuments?attachments=&communitykey=f7237fc4-74c2-4728->

which has now been adopted by almost all states.¹⁴ The RUFADAA provides that digital assets held by a decedent, including access to social networking accounts held by the decedent, are inheritable.

This law establishes a three-step system that provides a clear procedure for this succession process. It first assesses whether the social network user has made use of the online tools developed by the social networks, which allow the user to decide, while alive, how his/her social network account should be managed after death. For example, “Facebook” allows its users to choose to have their social network account converted into a memorialised account after their death. This is an account where relatives and friends of the deceased can share their memories of the deceased.¹⁵ A social network user can designate a legacy contact to manage their memorial account after their death in advance. This person has the right to delete posts made by others on the memorial account, update the profile and cover photo, *etc.* However, such a person does not have access to the deceased’s social network account and therefore cannot read the deceased’s correspondence with other social network users, delete friends from the deceased’s social network account.¹⁶ Other social networks offer similar alternatives, such as Google’s inactive account manager.¹⁷

Thus, according to the RUFADAA, the first step is to assess whether the social network user has made use of the tools developed by the social networks to determine the fate of their social network account after their death. Second, the RUFADAA provides that if a social network user has not made use of the tools provided by the social network to determine the fate of his/her account after death, or if the social network does not offer such tools at all, the assessment is whether the social network user has expressed in his/her will or other legal document his/her intention regarding the fate of his/her social network account after death. Therefore, in such scenarios, the deceased’s will, if any, plays a crucial role. Finally, if a social network user has not made use of the

81c6-b39a91ecdf22&defaultview=&libraryentry=e9f85d7c-13f3-4918-a000-0abe7fab7f62&libraryfolderkey=&pageindex=0&pagesize=12&search=&sort=most_recent&viewtype=row; accessed: 24.11.2023.

¹⁴ EVERPLANS, State-by-State Digital Estate Planning Laws, <https://www.everplans.com/articles/state-by-state-digital-estate-planning-laws>; accessed: 14.02.2024.

¹⁵ FACEBOOK, What happens to your Facebook account if you pass away, https://www.facebook.com/help/103897939701143?helpref=faq_content; accessed: 25.11.2023.

¹⁶ FACEBOOK, About legacy contacts on Facebook, <https://www.facebook.com/help/1568013990080948>; accessed: 25.11.2023.

¹⁷ GOOGLE ACCOUNT HELP, About Inactive Account Manager, <https://support.google.com/accounts/answer/3036546?hl=lt&sjid=11112193509312664531-EU>; accessed: 25.11.2023.

tools offered by the social network and has not left any instructions in the will or in any other legal document concerning his or her social network accounts, the question of succession to the deceased's social network account is decided in accordance with the rules of use established by the social network itself.¹⁸ Typically, such rules stipulate that access to the deceased's social network account is not inheritable and that the account is deleted upon the user's death. Legislation of a broadly analogous nature has been adopted in Canada.¹⁹

There is currently no legislation at the European Union level that directly regulates legal issues related to digital succession. However, individual European Union countries already regulate these issues, including France, Italy and Spain. In these countries, the issue of inheriting access to social networking accounts and other digital assets is approached through the prism of personal data protection, distinguishing digital inheritance from the general system of succession law. All three of these countries have chosen to extend the provisions of Articles 15–22 of the General Data Protection Regulation²⁰ beyond the death of the data subject.

In France, as a general rule, data protection ends upon the death of the data subject. However, the data subject has the right, before his or her death, to contact the administrator of the social network, indicating that, after his or her death, the data contained in his or her social network account may be accessed by a specific person, such as the heir to his or her estate. Thus, in France, in order for the heirs of a deceased person to have access to the data contained in his or her social network account, the user of the social network must take active steps by contacting the administrator of the social network in question and requesting that such access be granted to the named person after the user's death. Such an instruction by the data subject to the administrator of the social network is mandatory and must be complied with.²¹

¹⁸ Fiduciary Access to Digital Assets Act, Revised, https://www.uniformlaws.org/committees/community-home/librarydocuments?attachments=&communitykey=f7237fc4-74c2-4728-81c6-b39a91ecdf22&defaultview=&libraryentry=e9f85d7c-13f3-4918-a000-0abe7fab7f62&libraryfolderkey=&pageindex=0&pagesize=12&search=&sort=most_recent&viewtype=row; accessed: 24.11.2023.

¹⁹ E. Harbinja, *The inheritance of digital media*, Cambridge University Press, Cambridge 2019, p. 15.

²⁰ Regulation 2016/679 of 27 April 2016 on the Protection of Natural Persons with Regard to the Processing of Personal Data and on the Free Movement of Such Data, and Repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), 2016 O.J. (L 119).

²¹ D.S. Kadenic, *Planning for a digital death*. Property law – challenges of the 21 century. International Scientific Conference, Union University School of Law, Belgrad 2021, pp. 42–43;

In contrast, the situation in Italy and Spain is the opposite. After the death of a data subject, his or her data, such as those contained in the deceased's social networking account, are accessible to the deceased's heirs without any specific request from the data subject to the social network administrator. In order to prevent this from happening, the data subject must, contrary to the French legal framework, take active steps before his or her death by contacting the social network administrator, indicating that his or her heirs must not have access to his or her data after his or her death and that the data contained in his or her social network account must be deleted.²²

In Lithuania, the issue of digital succession is not directly regulated by law. Therefore, the answer to the question of whether inheritance of access to social networks is even possible under Lithuanian law must be found in the general rules of inheritance law.

In Lithuania, the law of inheritance is regulated in Book 5 of the Civil Code of the Republic of Lithuania (CC).²³ Article 5.1(1) of the Civil Code provides a legal definition of inheritance, stating that inheritance is understood as the transfer of property rights, obligations and certain personal non-property rights of a deceased natural person to his/her heirs by operation of law or (and) to his/her heirs by testament. Article 5.1(2) of the CC provides for a definition of heritable property, according to which heirs inherit the tangible and intangible things belonging to the deceased at the time of their death, as well as the rights and obligations of a contractual or other nature which the deceased had. Heirs may not inherit only those property rights and obligations which are intrinsically linked to the person of the deceased (Article 5.1(3) CC).

According to this legal regulation, it can be concluded that Lithuanian inheritance law, as well as that of many other European Union countries, is based on the principle of universal succession of rights, which has been established as

France Law No. 78-17 of 6 January 1978 on data processing, data files and individual liberties, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/LEGISCTA000037817604>; accessed: 26.11.2023.

²² **D.S. Kadenic**, *Planning for a digital death...*, p. 43.

Decreto legislativo 30 giugno 2003, n.196 recante il “Codice in materia di protezione dei dati personali” (in S.O n. 123 alla G.U. 29 luglio 2003, n. 174), <https://www.garanteprivacy.it/documents/10160/0/Codice+in+materia+di+protezione+dei+dati+personali+%28Testo+coordinato%29>; accessed: 14.02.2024.

Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, <https://www.boe.es/eli/es/lo/2018/12/05/3/con>; accessed: 14.02.2024.

²³ **Civil Code of the Republic of Lithuania**, Valstybės žinios 2002/36-1340.

early as the Roman law.²⁴ This principle states that upon death, all the rights and obligations of the deceased are transferred to his heirs. The estate passes to the heirs unchanged, i.e. in the same condition as it was in at the time of the deceased's death, as an integral set of rights and obligations.²⁵ In other words, the heir who accepts the inheritance enters into all the deceased's legal relations at the time of death. Thus, in order to determine whether the heir is entitled to inherit access to the deceased's social networking accounts, it is necessary to ascertain in which legal relationship the deceased was at the time of his/her death with the administrator of the particular social network and on what legal basis the deceased used the social networking account.

Normally, in order to create an account on a particular social network and become a user of that social network, a person needs to enter into a service contract with the administrator of the social network. This contract defines the terms and conditions of use of the social network and the rules to which a person must necessarily agree in order to create a social network account and become a user of the social network. The conclusion of such an agreement is often the click of a button, e.g. by ticking a box indicating that the user accepts the terms of service and the rules of using the social network. The use of a social network account is therefore contractual. Therefore, when a user of a social network dies, it must be decided whether his or her successors have the right to take over this contract with the administrator of the social network. As stated above, as a general rule, according to the principle of universal succession, the heir inherits exactly the same legal position as the deceased was in at the time of his death. However, in the present case, it is necessary to assess whether the service contract concluded by the deceased with a social network administrator is not intrinsically linked to the deceased's personality. In other words, it is necessary to determine whether the social networking contract does not fall within the exception referred to in Article 5.1(3) of the Civil Code, under which, as mentioned above, rights and obligations which are intrinsically linked to the person of the deceased may not be transferred to heirs.

This exception to the principle of universal succession is based on the fact that the heir is prohibited from inheriting the personality of the deceased. Whether a particular obligation is intrinsically linked to the personality of the deceased (*intuitu personae*) is determined by reference to whether the obligation

²⁴ **G.A. Pelletier, M.R. Sonnenreich**, *A Comparative Analysis of Civil Law Succession*, Villanova Law Review, 1966/11/323, p. 329; **M. Jonaitis**, *Romėnu privatinė teisė: vadovėlis*, Mokolo Romerio universitetas, Vilnius 2014, p. 148.

²⁵ **L. Kamarauskienė et al.**, *Paveldėjimo teisė*, Lietuvos notarų rūmai, Vilnius 2018, p. 13.

cannot be discharged without the personal participation of the deceased. In other words, it is assessed whether the personal characteristics of the deceased, such as his qualifications, skills, legal status, *etc.*, are relevant to the performance of the obligation.²⁶ If the obligation held by the deceased is of a personal nature, as mentioned above, it is not inherited by the heirs and is therefore deemed to have been extinguished (Articles 5.1(3) and 6.128(1) of the CC).

The social networking service contracts concluded between the social network administrator and the users of the social network do not contain any contractual provisions that are exclusively related to the unique and personal characteristics of a particular social network user, such as his/her qualifications, skills, abilities, legal status *etc.* Contracts for the provision of social networking services shall always be of a standard nature and shall be concluded on the same terms and conditions and in the same manner with each person who wishes to become a user of a particular social network. This means that the social network administrator, regardless of who the other party to the service contract is, provides exactly the same services to every user of the social network, regardless of his or her personal characteristics. In other words, if another person were to replace a party to a service contract with a social network operator for access to that social network account, the social network operator could provide exactly the same services to that person as to the original party to the contract, as no personal characteristics are required for the provision of that service. This is confirmed by the fact that the social network administrator does not require persons entering into a contract for the provision of social networking services to confirm their identity, which is provided by the social network user at the time of registration. Moreover, social networks often allow their users to change the name of their account. For example, the social network “Facebook” allows its users to change the name of their account every 60 days;²⁷ the social network “Youtube” allows its users to change the name of their account every 14 days,²⁸ *etc.* Some social networks also allow their users to use a pseudonym instead of their real name on the social network. All this shows that the social network service contract is focused on the provision of the services specified in the contract, regardless of the personality of the individual user of the social network. This flexibility in user identification underscores that social network

²⁶ V. Mikelėnas, *Prievolių teisė. Pirmoji dalis*, Justitia, Vilnius 2002, pp. 80–84.

²⁷ FACEBOOK, How to change your name on Facebook, <https://www.facebook.com/help/173909489329079>; accessed: 20.11.2023.

²⁸ YOUTUBE HELP, Manage your YouTube channel’s basic info, <https://support.google.com/youtube/answer/2657964?hl=en&co=GENIE.Platform%3DAndroid#zippy=%2Cname>; accessed: 20.11.2023.

service contracts prioritize the provision of services over the personal identity of the user. From this perspective, it can be argued that a service contract between a social network's administration and its user is not fundamentally tied to the user's actual identity.

The question of the inheriting access to a social networking account and its inherent relationship to the personality of the user has also been dealt with in the case law of the German Supreme Court. The case concerned the right of a mother to inherit access to her deceased daughter's Facebook account, which had been denied by the administrator of the social network. One of the grounds for the refusal was that the conditions of using the social network determined the indissolubility of the social network account from the person of the social network user, so that the contract for the provision of services to the social network user ceased upon their death. The German Court of Cassation has held in the present case that the rights and obligations arising from a social networking contract are not of a purely personal nature such that they can be considered to be intrinsically linked to the person. The Court points out that the social network "Facebook" undertakes, by virtue of a service contract, to provide the user of its social network with a communication platform on which they can share the content they want to share, communicate with other users of the same social network, *etc.*

In the light of the foregoing, the Court considers that the service provided by the administrator of the social network under the service contract is not of a personal nature but of a purely technical one. This means that, under the service contract, the obligations of the social network administrator can be performed by any person without any change in the content of the existing obligation. It is also interesting to note that in this case, the German Court of Cassation equated the content of a social network account and the communication of a social network user with other users to a personal diary and letters, which can be inherited under German law. According to the Court, there is no valid reason, from the point of view of the law of succession, why the inheritance of such digital objects should be interpreted and treated differently from that of tangible objects. Therefore, according to the Court, digital inheritance should be subject to exactly the same rules as inheritance of tangible objects. Thus, in the present case, the Court concluded that a social network account is not intrinsically linked to the person of the user. Therefore, when a social network user dies, the service contract concluded between the user and the administrator of the social network is part of the estate, in accordance with the principle of universal succession, and the heirs are therefore entitled to inherit the access to the social network account

of the deceased.²⁹ This case was the first in continental European law to deal with this type of issue. Subsequent cases of the same nature in other continental European countries have used substantially similar arguments to those of the German Court of Cassation discussed above. For example, these arguments were invoked in a case in Austria which dealt with the question of a spouse's right to inherit access to her deceased husband's Apple ID account.³⁰

Thus, although there is no legislation in Lithuania directly regulating the inheritance of access to a social networking account, there is no good reason why the principle of universal succession should not apply to such inheritance. Moreover, the Lithuanian and German systems of succession law are essentially similar, based on similar principles. Therefore, in the event of a similar dispute in Lithuania, the author considers that Lithuanian courts could rely on the reasoning of the German Supreme Court to justify that a social network account is not intrinsically linked to the personality of the user of the social network.

4. The relationship between the provisions of a contract for the provision of social networking services and the rules of succession law

Most service agreements between social network administrators and social network users contain non-transferability clauses for social network accounts. These stipulate that the account is not transferable upon the death of a social network user. For example, such a contractual provision is contained in *Yahoo's* Social Networking Service Agreement, which states that all *Yahoo* accounts, except AOL accounts, are non-transferable and that any rights to them cease upon the death of the social network user.³¹ A similar restriction on the non-transferability of a social networking account applies to *Facebook*, since notifying *Facebook* that a user of that social networking site is deceased may result in the user's social networking account being converted into a memorial tribute account, and access to that account becoming restricted, i.e. it becomes

²⁹ Judgment of the German Federal Supreme Court in Case No III ZR 183/17, <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Ffnjw%2F2018%2Fcont%2Ffnjw.2018.3178.1.htm&pos=1&hlwords=on#viewExport>; accessed: 11.15.2023.

³⁰ IMORE, Apple ordered to give iCloud access to relatives of deceased person in Austrian court case, 2020, <https://www.imore.com/apple-ordered-give-icloud-access-relatives-deceased-person-austrian-court-case>; accessed: 1.12.2023.

³¹ YAHOO, Yahoo Terms of Service, <https://legal.yahoo.com/us/en/yahoo/terms/otos/index.html>; accessed: 1.12.2023.

impossible to log in to that account, even if one knows the login details.³² Thus, non-transferability clauses in social networking service contracts already prevent heirs from inheriting access to the deceased's social networking account at the time of the conclusion of the contract, as when a social networking user dies, the account is often either deleted or access to the social networking account is restricted. In this context, the question arises as to the compatibility of such contractual provisions with the rules on succession, since such contractual terms restrict the subject-matter of the succession.

In the author's view, such provisions in social networking service contracts raise serious doubts as to their legality and compatibility with the law of succession in many countries. According to Lithuanian law, any limitation of rights in relation to the object of inheritance can only be established by law or by the testator's own will (Article 5.19 CC). This means that in Lithuania, any agreements between the parties that have legal consequences upon the death of one of the parties are prohibited.³³ Thus, when assessing the legality of the non-transferability clauses in the terms of service of social networking services from the perspective of the legal norms regulating Lithuanian inheritance law, in the author's opinion, in the case of a dispute, such contractual clauses should be declared invalid as they limit the object of inheritance. Among other things, it should be noted that such contractual provisions also limit the application of the universal principle of succession, according to which, as mentioned above, the inheritance passes to the heirs unchanged, i.e. in the same condition as it was at the time of the deceased's death, as an integral set of the rights and obligations that belonged to the deceased.³⁴ This principle, being one of the foundations of the Lithuanian inheritance law system, is of a mandatory nature, therefore the application of this principle cannot be restricted by agreement between the parties (Article 6.157(1) of the Civil Code).³⁵ The only exception to the application of this principle, as mentioned above, is the impossibility of inheriting only those rights and obligations which are inextricably linked to the person of the deceased (Article 5.1(3) CC). However, as indicated above, the contract for the provision of social networking services does not fall within this exception. Consequently, the non-transferability clauses of the social

³² FACEBOOK, Reporting a deceased person or a Facebook account that needs to be memorialised, <https://www.facebook.com/help/150486848354038>; accessed: 19.11.2023.

³³ L. Kamarauskiene et al., *Paveldėjimo teisė*, p. 87.

³⁴ E. Baranauskas et al., *Civilinė teisė bendroji dalis. Antroji laida*, Mykolo Romerio universitetas, Vilnius 2008, p. 477.

³⁵ L. Kamarauskiene et al., *Paveldėjimo teisė*, pp. 12–14.

networking accounts should also be considered unlawful in so far as they restrict the application of the principle of universal succession to the heirs.

A similar question concerning the lawfulness of non-transferability clauses in social networking accounts was also addressed in the German Court of Cassation case already mentioned above. In that case, a mother wished to inherit access to her deceased daughter's "Facebook" account, but the administrator of the social networking site refused to grant it to her. One of the issues at stake in the case was also whether the "Facebook" user rule, which provides that, upon the death of a social network user, his social network account is converted into a memorial tribute account and access to that account is restricted, is lawful, since the social network user necessarily agreed to that condition at the time they registered on the social network. The German Court of Cassation held that such a condition for using a social network is unlawful. According to the Court, the transformation of a "Facebook" social network account into a memorial account after the death of the user, and the restriction of access to such an account by any person, infringes the fundamental ideas of the principle of universal succession of rights, since it unreasonably restricts the legal position of the heirs. Moreover, according to the Court, the existence of a memorial tribute account also encourages the creation of a "data graveyard", since, after the death of a user of a social network, the user's account continues to be visible to everyone, but no one other than the administrator of the social network itself can access that account. The court in this case therefore concluded that the non-transferability clauses often used by social networking sites are unlawful and invalid.³⁶ This reasoning of the Court has even led to a legislative initiative in the German Parliament proposing a specific law to regulate the behaviour of online platforms and to provide that contractual clauses of this kind, which restrict the right of heirs to inherit access to online accounts held by the deceased, are to be considered void.³⁷ However, this legislative initiative was not supported, and the bill was rejected.³⁸

³⁶ Judgment of the German Federal Supreme Court in Case No III ZR 183/17, <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fnjw%2F2018%2Fcont%2Fnjw.2018.3178.1.htm&pos=1&hlwords=on#viewExport>; accessed: 15.11.2023.

³⁷ DEUTSCHER BUNDESTAG, Zugang zum digitalen Nachlass regeln und rechtlich in der Europäischen Union harmonisieren, 2019, <https://dserver.bundestag.de/btd/19/140/1914044.pdf>; accessed: 14.02.2024.

³⁸ **A. Fuch**, *What happens to your social media account when you die? The first German judgments on digital legacy*, ERA Forum, Journal of the Academy of European Law 2021/22, p. 6.

5. The scope and form of inheritance of access to a social network account

If the heir is entitled to inherit access to the deceased's social network account by universal succession, the question arises to what extent the heir may continue to use the deceased's social network account. Also, in what form the administrator of the social network has to grant such access to the heir. The latter question as to the form in which access should be granted was addressed in the above-mentioned case of the German Supreme Court. After the Court of Cassation held that a social network account is not intrinsically linked to the person of the social network user and that the non-transferability clause of the account is considered unlawful, the Court of Cassation ordered the administrator of the social networking site "Facebook" to grant the mother access to her deceased daughter's social networking site account. The administrator of the social networking site did so by sending the mother a USB stick containing only a single pdf file and comprising more than 14 000 pages. According to the mother, this file was difficult to read, unstructured and difficult to perform any text search. The mother took the case to court again because of the incorrect execution of the judgment. The case reached the German Supreme Court for the second time, which found that the social network administrator had not properly complied with the court's decision. According to the court, the mother, as heir of her deceased daughter, was entitled to the social networking contract, with the rights and obligations set out therein, by way of universal succession. This means that the mother should have been granted the same access to her deceased daughter's account as had previously been granted to her daughter when she was alive.³⁹ In other words, the administrator of the social network "Facebook" had to allow the mother to see her deceased daughter's account, content, communications with other users of the social network, *etc.*, in the same way as the deceased daughter could have seen them. Thus, the principle of universal succession has been further elaborated upon in the present case by stating that the heir inherits exactly the same legal position as the deceased at the time of their death, i.e. that the heir must be able to access the deceased's social networking account in the same way as when they were alive.

However, in the present case, the Court of Cassation has not indicated to what extent the heir, having inherited access to the deceased's social network account, may continue to use that social network account – whether the heir may use the deceased's account to write messages to other users of the same social network,

³⁹ A. Fuch, *What happens to your social media account when you die?...*, p. 5.

to share the content of his or her preference on the deceased's social network account, or to carry out any other activity on the deceased's account. According to the interpretation given by the German Court of Cassation, it may appear that the heir could perform such acts, since, according to the principle of universal succession, the heir inherits all the rights and obligations that the deceased had under the social networking service contract. However, in the author's view, once the heir inherits access to the deceased's social networking account, they should not be entitled to continue actively using that account. The heir's continued active use of the deceased's social networking account, for example, by messaging other users of the same social network, participating in discussions, sharing various content, or other active acts, may give the false impression that the deceased is doing so, when in fact it is the heir. Although in many cases heirs inheriting access to a decedent's social networking account do not intend to continue actively using the account, the author considers that heirs inheriting access to a decedent's social networking account should be subject to certain restrictions on the use of the account in advance, in order to avoid possible misleading of other persons and breaches of ethical standards. For example, a social network could set up a read-only mode for the heir to access the social network account in exactly the same way as the deceased/predeceased could have done, but the heir would not be allowed to perform any active actions on the account that could mislead other users of the same social network into believing that the deceased is the one performing those actions.

6. Conclusions

A social networking service contract is not intrinsically linked to the personality of the social network user, as it is purely technical in nature, focusing on the provision of the same services to an indefinite number of persons, irrespective of the unique and personal characteristics of the user in question. Therefore, under Lithuanian law, access to a social network account may be inherited by way of universal succession.

Provisions in social network service contracts that limit the object of succession and the legal position of the heirs must be considered unlawful and void, since such contractual provisions are prohibited by law and infringe the principle of universal succession.

The social network should allow the heir to see the deceased's social network account and its content in exactly the same form as the deceased himself.

However, the heir should be prohibited from actively using the deceased's social networking account in order to avoid misleading other users of the social networking site into believing that the deceased themselves is doing so.

References

Legislation

- Regulation 2016/679 of 27 April 2016 on the Protection of Natural Persons with Regard to the Processing of Personal Data and on the Free Movement of Such Data, and Repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), 2016 O.J. (L 119).
- Civil Code of the Republic of Lithuania, Valstybės žinios, 2002/36-1340.
- Decreto legislativo 30 giugno 2003, n.196 recante il “Codice in materia di protezione dei dati personali” (in S.O n. 123 alla G.U. 29 luglio 2003, n. 174), <https://www.garanteprivacy.it/documents/10160/0/Codice+in+materia+di+protezione+dei+dati+personali+%28Testo+coordinato%29; accessed: 14.02.2024>.
- France Law No. 78-17 of 6 January 1978 on data processing, data files and individual liberties, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/LEGISCTA000037817604; accessed: 26.11.2023>.
- Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, <https://www.boe.es/eli/es/lo/2018/12/05/3/con; accessed: 14.02.2024>.
- Fiduciary Access to Digital Assets Act, Revised, https://www.uniformlaws.org/committees/community-home/librarydocuments?attachments=&communitykey=f7237fc4-74c2-4728-81c6-b39a91ecdf22&defaultview=&libraryentry=e9f85d7c-13f3-4918-a000-0abe7fab7f62&libraryfolderkey=&pageindex=0&pagesize=12&search=&sort=most_recent&viewtype=row; accessed: 24.11.2023.

Literature

- Agarwal S., Nath A.**, *A Comprehensive Study on Scope and Challenges in Digital Inheritance*, International Journal of Scientific Research in Computer Science Engineering and Information Technology 2021/7.2, pp. 98–104.
- Baranauskas E., Karulaitytė-Kvainauskienė I., Kiršienė J., Pakalniškis V., Papirtis L.V., Petrauskaitė D., Ruškytė R., Vitkevičius P.**, *Civilinė teisė bendroji dalis. Antroji laida*, Mykolo Romerio universitetas, Vilnius 2008.
- Boyd D.M., Ellison N.B.**, *Social Network Sites: Definition, History, and Scholarship*, Journal of Computer-Mediated Communication 2007/13.1, pp. 210–320, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1083-6101.2007.00393.x; accessed: 20.11.2023>.
- Fuch A.**, *What happens to your social media account when you die? The first German judgments on digital legacy*, ERA Forum, Journal of the Academy of European Law 2021/22, pp. 1–7.
- Harbinja E.**, *The inheritance of digital media*, Cambridge University Press, Cambridge 2019.
- Jonaitis M.**, *Romėnų privatinė teisė: vadovėlis*, Mykolo Romerio universitetas, Vilnius 2014.
- Kacimi M., Ortolani S., Crispo B.**, *Anonymous Opinion Exchange over Untrusted Social Networks*. Proceedings of the second ACM EuroSys workshop on social network systems, Association for Computing Machinery, New York, NY, USA, 2009, pp. 26–32, <https://www.inf.unibz.it/~mkacimi/eurosys2009.pdf; accessed: 20.11.2023>.

- Kadenic D.S.**, *Planning for a digital death*, Property law – challenges of the 21 century. International Scientific Conference, Union University School of Law, Belgrade 2021.
- Kamarauskiėnė L., Bradaitė S., Čaplinskiėnė E.**, *Paveldėjimo teisė*, Lietuvos notarų rūmai, Vilnius 2018.
- Mikelėnas V.**, *Prievolių teisė. Pirmoji dalis*, Justitia, Vilnius 2002.
- Nekit K.**, *Fiduciary management of a social media account*, *Trusts & Trustees* 2020/26.4, pp. 295–302.
- Pelletier G.A., Sonnenreich M.R.**, *A Comparative Analysis of Civil Law Succession*, *Villanova Law Review* 1966/11/323, pp. 323–356.
- Perrone M.**, *What Happens When We Die: Estate Planning of Digital Assets*, *CommLaw Conspectus: Journal of Communications Law and Technology Policy* 2012/185, pp. 185–210.

Websites

- BACKLINKO, Social Network Usage & Growth Statistics: How Many People Use Social Media in 2023?, <https://backlinko.com/social-media-users>; accessed: 10.11.2023.
- DAILYMAIL, Judge orders Apple to give widow access to her late husband’s online photos after four-year legal fight – so their daughter, 10, can remember her father, 2019, <https://www.dailymail.co.uk/news/article-7020957/Judge-orders-Apple-widow-access-late-husbands-online-photos.html>; accessed: 25.11.2023.
- DEUTSCHER BUNDESTAG, Zugang zum digitalen Nachlass regeln und rechtlich in der Europäischen Union harmonisieren, 2019, <https://dserver.bundestag.de/btd/19/140/1914044.pdf>; accessed: 14.02.2024.
- EVERPLANS, State-by-State Digital Estate Planning Laws, <https://www.everplans.com/articles/state-by-state-digital-estate-planning-laws>; accessed: 14.02.2024.
- FACEBOOK, About legacy contacts on Facebook, <https://www.facebook.com/help/1568013990080948>; accessed: 25.11.2023.
- FACEBOOK, How to change your name on Facebook, <https://www.facebook.com/help/173909489329079>; accessed: 20.11.2023.
- FACEBOOK, Reporting a deceased person or a Facebook account that needs to be memorialised, <https://www.facebook.com/help/150486848354038>; accessed: 19.11.2023.
- FACEBOOK, What happens to your Facebook account if you pass away, 2023, https://www.facebook.com/help/103897939701143?helpref=faq_content; accessed: 25.11.2023.
- GOOGLE ACCOUNT HELP, About Inactive Account Manager, <https://support.google.com/accounts/answer/3036546?hl=lt&sjid=11112193509312664531-EU>; accessed: 25.11.2023.
- IMORE, Apple ordered to give iCloud access to relatives of deceased person in Austrian court case, 2020, <https://www.imore.com/apple-ordered-give-icloud-access-relatives-deceased-person-austrian-court-case>; accessed: 1.12.2023.
- STATISTA, Most popular social networks worldwide as of October 2023, ranked by number of monthly active users, 2023, <https://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>; accessed: 10.11.2023.
- STATISTA, Number of internet and social media users worldwide, 2023, <https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>; accessed: 10.11.2023.
- UNIFORM LAW COMMISSION, About Us, <https://www.uniformlaws.org/aboutulc/overview>; accessed: 14.02.2024.

WHATSAPP, How to register your phone number, 2023, https://faq.whatsapp.com/684051319521343/?helpref=hc_fnav&cms_platform=android; accessed: 10.11.2023.

YAHOO, Yahoo Terms of Service, <https://legal.yahoo.com/us/en/yahoo/terms/otos/index.html>; accessed: 1.12.2023.

YOUTUBEHELP, Manage your YouTube channel's basic info, <https://support.google.com/youtube/answer/2657964?hl=en&co=GENIE.Platform%3DAndroid#zippy=%2Cname>; accessed: 20.11.2023.

Case law

Judgment of the German Federal Supreme Court in Case No III ZR 183/17, <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fnjw%2F2018%2Fcont%2Fnjw.2018.3178.1.htm&pos=1&hlwords=on#viewExport>; accessed: 15.11.2023.

Eimantas KADYS

DZIEDZICZENIE DOSTĘPU DO KONTA W SERWISIE SPOŁECZNOŚCIOWYM

Abstrakt

Przedmiot badań: W erze cyfrowej serwisy społecznościowe przynoszą nowe możliwości, ale także wyzwania prawne. Jedno z nich dotyczy śmierci użytkownika sieci społecznościowej. Niżej badanie analizuje litewskie ramy prawne w celu oceny, czy spadkobierca ma prawo do dziedziczenia, wraz z majątkiem zmarłego, dostępu do jego kont w sieciach społecznościowych.

Cel badawczy: Celem artykułu jest zbadanie możliwości dziedziczenia dostępu do konta na portalu społecznościowym zgodnie z prawem litewskim.

Metoda badawcza: Posłużono się metodą porównawczą, analizując, w jaki sposób inne porządki prawne regulują dziedziczenie dostępu do konta zmarłego na portalu społecznościowym. Do analizy źródeł prawa zastosowano również metodę systematyczno-analityczną, natomiast do formułowania stanowisk i wniosków – metodę analityczną.

Wyniki: Zgodnie z prawem litewskim dostęp do konta zmarłego na portalu społecznościowym może być dziedziczony w drodze sukcesji uniwersalnej, ponieważ umowa o świadczenie usług społecznościowych ma charakter czysto techniczny, a nie osobisty.

Słowa kluczowe: konto w serwisie społecznościowym, zasada sukcesji uniwersalnej, *intuitu personae*.

Krzysztof LIPKA*

 <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

KILKA UWAG O CELACH DYREKTYWY UE O CENACH TRANSFEROWYCH

Abstrakt

Przedmiot badań: W roku 2023 przedstawiono projekt Dyrektywy unijnej dotyczącej cen transferowych. Wybór tej tematyki jako przedmiotu regulacji unijnych nie jest oczywisty. Ceny transferowe związane są z podatkami bezpośrednimi, a te nie podlegają harmonizacji. Ponieważ rozwiązania stosowane w państwach UE oparto na wytycznych OECD, obowiązujące normy są zasadniczo jednolite, co prowadzi do przekonania, że nie ma pilnej potrzeby ich dalszej unifikacji. W oficjalnym uzasadnieniu dokument wyjaśnia powody podjęcia próby harmonizacji reguł ustalania cen między podmiotami powiązаныmi koniecznością zwalczania nadużyć podatkowych oraz chęcią stworzenia rozwiązań ułatwiających firmom działalność we wszystkich krajach unijnych. Wydaje się jednak, że UE, wybierając właśnie ceny transferowe jako przedmiot kolejnego etapu harmonizacji, ma jeszcze inne cele. Co więcej, wprowadzenie Dyrektywy może mieć istotny wpływ na procesy tworzenia globalnych standardów w zakresie cen transferowych, a także innych generalnych reguł światowego ładu podatkowego.

Cel badawczy: Artykuł analizuje, jakie dodatkowe cele, poza wymienionymi w oficjalnym uzasadnieniu, Unia może osiągnąć dzięki harmonizacji regulacji cen transferowych. Ponadto autor bada, jak takie działania mogą wpłynąć na pozycję UE (i OECD jako dotychczasowego lidera) w zakresie tworzenia standardów w tej dziedzinie oraz przyszłość kształtowania się światowego ładu podatkowego.

Metoda badawcza: W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną służącą do analizy poglądów doktryny i zbadania głównych nurtów polemicznych oraz pomocniczo metody dogmatyczno-prawną oraz logiczno-językową.

Wyniki: Badania wykazały, że przyjęcie Dyrektywy może mieć istotny wpływ na proces dalszej harmonizacji podatków bezpośrednich w UE. Co więcej, Unia uzyska szansę, by silniej oddziaływać na globalny kształt rozwiązań w tym zakresie, osłabiając monopolistyczną pozycję OECD jako twórcy standardów cen transferowych.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, prawo UE, dyrektywy UE, międzynarodowe prawo podatkowe, OECD.

* Dr, Akademia Leona Koźmińskiego, Sekretarz Prawniczego Interdyscyplinarnego Centrum Badawczego przy ALK; e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl

1. Wstęp

W dobie globalizacji i wzrastającej międzynarodowej wymiany handlowej problematyka cen transferowych stała się bardzo istotna zarówno dla podatników, jak i dla państw. Dotychczas zagadnienie to znajdowało się na marginesie zainteresowania Unii Europejskiej. Wydaje się, że stan ten może wkrótce ulec zmianie. We wrześniu 2023 r. opublikowano projekt Dyrektywy dotyczącej ustalania cen transferowych w państwach członkowskich¹. Dokument ten został przyjęty z pewnym zdziwieniem środowiska praktyków i teoretyków zajmujących się zagadnieniem, ponieważ istnieje ogólne przekonanie, że sfera ta jest dobrze uregulowana we wszystkich krajach Unii, niektóre państwa aktywnie uczestniczą w tworzeniu standardów cen transferowych w ramach prac grup roboczych OECD, a globalnie akceptowalne rozwiązania wydają się dobrze służyć europejskim korporacjom.

Projekt jest elementem szerszego zespołu działań zaprezentowanych w materiałach „Działalność gospodarcza w Europie: Ramy opodatkowania dochodu” (Business in Europe Framework for Income Taxation – BEFIT) oraz Commission Work Programme 2023 zawierających propozycje dwóch nowych dyrektyw unijnych mających na celu uproszczenie funkcjonowania wielkich międzynarodowych koncernów². Bliższa analiza zagadnienia wydaje się potwierdzać, że autorzy projektu Dyrektywy stawiają sobie cele sięgające dalej niż tylko zapewnienie jednolitości stosowanych w UE rozwiązań.

Podatki bezpośrednie są dziedziną, której wspólnota nie harmonizuje, a kilka prób w tym zakresie skończyło się niepowodzeniem. Harmonizacja cen transferowych może być względnie prosta (ponieważ wszystkie rozwiązania wywodzą się z modelu OECD, a różnice między krajowymi regulacjami nie są istotne), a w przypadku sukcesu byłby to wzorzec dla kolejnych działań unifikacyjnych w podatkach dochodowych.

Artykuł analizuje powody przygotowania projektu regulacji cen transferowych w UE i poszukuje odpowiedzi na pytania o dalekosiężne skutki wprowadzenia Dyrektywy, w tym o jej wpływ na pozycję OECD jako twórcy światowych standardów w tej dziedzinie oraz UE jako ich użytkownika, a wkrótce być może także współautora.

¹ Proposal for a Council Directive on transfer pricing, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52023PC0529>; stan na 3.11.2023 r.

² Commission Work Programme 2023, https://commission.europa.eu/strategy-documents/commission-work-programme_en; stan na 3.10.2023 r.

2. Rola dyrektyw w harmonizacji podatków w UE

Unia uznaje zasadę jurysdykcji podatkowej za podstawową kompetencję państwa członkowskiego³. W efekcie przyjęto formułę selektywnej harmonizacji podatków⁴. Harmonizacja w zakresie podatków pośrednich (VAT i akcyza) przebiega sprawnie (choć nie jest wolna od problemów), jednak w zakresie podatków bezpośrednich postęp jest ograniczony⁵. Wspólnota podejmowała próby koordynacji niektórych kwestii w tym zakresie, w szczególności zwalczania zjawiska erozji podstawy opodatkowania, jednak napotykały one na opór państw członkowskich⁶. W roku 2016 przedstawiono kontrowersyjny projekt Dyrektywy o Wspólnej Podstawie Opodatkowania (projekt uznawał ceny transferowe za istotny czynnik determinujący wielkość podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych), który nie uzyskał szerokiego poparcia⁷. Obecnie trwają prace nad kilkoma innymi projektami dotyczącymi podatków dochodowych.

Zdania badaczy odnośnie do kwestii, czy UE powinna harmonizować podatki bezpośrednie, są podzielone⁸. Jednak w związku z ewolucją globalnej sytuacji fiskalnej i kluczowymi wydarzeniami kilku ostatnich lat (Brexit, COVID-19, wojna w Ukrainie, światowe inicjatywy Filar I i II) oraz postulatami wprowadzania podatków na szczeblu światowym (np. *wealth tax*) coraz mocniej wybrzmiewają głosy uznające, że jest to nieunikniona konieczność⁹.

Podstawowym narzędziem harmonizacji podatków są dyrektywy. Są one aktami pochodnymi prawa unijnego i ważnymi instrumentami koordynacji.

³ N. Czwalinna, *Tax coordination versus tax harmonization in the EU*, w: R. Petruzzi, K. Linde (red.), *Tax policy challenges in the 21st century*, Wien 2014, s. 471–503.

⁴ H. Gribnau, *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*, *Legisprudence* 2008/2, s. 70.

⁵ Przyczyny tego stanu rzeczy są złożone, a ich analiza wychodzi poza obręb niniejszego opracowania. Podkreślenia wymaga jednak, że kompetencje Unii w sprawach podatkowych służyc mają głównie zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania wspólnego rynku (ochrona transgranicznej działalności gospodarczej przed zakłóceniami związanymi z opodatkowaniem i konkurencją). Por. L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*, Warszawa 2007. J. Ciak, A. Gruszczynska, *Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia*, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 2019/1, s. 43–66.

⁶ G. Matei, D. Pirvu, *Transfer Pricing in the European Union*, *Theoretical and Applied Economics* 2011/4, s. 99–110.

⁷ Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com2016685en; stan na 3.10.2023 r.

⁸ C. Garbarino, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the EU*, *Bocconi Legal Studies Research Paper*, October 16, 2020/3713087, s. 5.

⁹ Por. P. Pistone, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam 2019.

Zobowiązują państwa członkowskie do przyjęcia regulacji prawnych zmierzających do urzeczywistnienia określonego celu. Dyrektywy wymagają implementacji do krajowego porządku prawnego, pozostawiając państwom członkowskim swobodę wyboru formy oraz środków, przy których użyciu cel ten zostanie osiągnięty. Choć dyrektywy nie mają charakteru bezpośredniego obowiązania, to podatnicy dysponują możliwością bezpośredniego powoływania się na ich normy przed sądami krajowymi i unijnymi, nawet jeżeli dana dyrektywa nie została implementowana do krajowego porządku prawnego.

Celem unijnych dyrektyw, dotyczących prawa podatkowego jest harmonizacja przepisów w zakresie niezbędnym do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Brak jest jednak konkretyzacji obowiązku uzyskania określonego poziomu harmonizacji prawa podatkowego. W konsekwencji, jak uznał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, harmonizacja może następować etapami¹⁰. Skuteczność dyrektyw w zakresie prawa podatkowego bywa różna. Wysoko ocenia się ich rolę w harmonizacji podatku VAT. Inaczej jest w zakresie podatków dochodowych. Przykładowo, badania T. Rixena i P. Schwarza dotyczące Dyrektywy o Oszczędnościach (European Union Savings Tax Directive) potwierdziły, że jej cele nie zostały osiągnięte¹¹. Należy ponadto podkreślić, że zdarzały się też przypadki rezygnacji KE z wdrażania już przygotowanych projektów dyrektyw¹².

W roku 2023, w ramach działań ukierunkowanych na harmonizację podatku dochodowego od firm, Komisja Europejska opublikowała projekt Dyrektywy Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), której celem jest stworzenie wspólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania podmiotów będących podatnikami na terenie Unii¹³. W tym samym czasie zaprezentowano projekt Dyrektywy o cenach transferowych. Trudno uniknąć wrażenia, że miała miejsce świadoma koordynacja dat publikacji.

Celowym zabiegiem było też użycie art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) jako podstawy przyjęcia Dyrektywy. Formalne

¹⁰ Wyrok z dnia 29.02.1996 r., C-193/94 *Scanavi i Chryssanthakopoulos*, pkt 27, ECLI:EU:C:1996:70; wyrok TSUE z dnia 13.05.1997 r., C-233/94 *Niemcy przeciwko Parlamentowi Europejskiemu i Radzie*, pkt 43, ECLI:EU:C:1997:231.

¹¹ **T. Rixen, P. Schwarz**, *How Effective is the European Union's Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States*, *Journal of Common Market Studies* 2012/1, s. 151–168.

¹² Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final.

¹³ European Commission, Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) initiative, Ref. Ares (2022)7086603 – 13/10/2022.

powody użycia art. 115 wyjaśniono we Wstępie do projektu Dyrektywy. Za-uważa się, że

choć w przepisie tym nie ma wyraźnego odniesienia do opodatkowania bezpośredniego, jest w nim mowa o przyjmowaniu dyrektyw w celu zbliżenia przepisów krajowych, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie jednolitego rynku. Wynika z tego, że zgodnie z art. 115 TFUE, dyrektywy są odpowiednim instrumentem prawnym w tej dziedzinie¹⁴.

Ujednolicenie norm cen transferowych można było osiągnąć, wykorzystując narzędzia *soft law*¹⁵. KE mogła zdecydować się na działanie za pomocą „komunikatów” (co już czyniła wcześniej) będących prawnie niewiążącymi zaleceniami lub opiniami¹⁶. W praktyce takie podejście mogłoby okazać się skuteczniejsze (a na pewno bezpieczniejsze) ze względu na ryzyko odrzucenia projektu¹⁷. Jeżeli jednak uda się doprowadzić do przyjęcia Dyrektywy, to powstanie precedens o dużym znaczeniu dla procesów harmonizacji podatków bezpośrednich w UE.

3. Ceny transferowe w UE

Pierwsze regulacje cen transferowych powstały w USA ponad sto lat temu. Ich rozwój wymuszała międzynarodowa ekspansja korporacji i konieczność weryfikacji przez aparat skarbowy cen stosowanych w transakcjach podmiotu macierzystego z zagranicznymi oddziałami. Państwa europejskie mierzyły się z podobnymi problemami i w konsekwencji dość szybko zaczęto stosować rozwiązania analogiczne do tych stworzonych w USA. Dla powstania i ewolucji światowych standardów istotne było przejście w drugiej połowie XX w. roli lidera i twórcy rozwiązań w omawianym zakresie przez OECD – organizację, w której państwa europejskie odgrywały i odgrywają istotną rolę.

Obecnie można uznać, że wszystkie kraje członkowskie UE mają dobrze lub bardzo dobrze rozwinięte regulacje cen transferowych. Systemy te opierają

¹⁴ Proposal for a Council Directive on transfer pricing..., stan na 20.01.2024 r.

¹⁵ C. Garbarino, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the EU*, Bocconi Legal Studies Research Paper, October 16, 2020/3713087, s. 2.

¹⁶ A. Jeleńska, *Istota harmonizacji podatkowej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 40.

¹⁷ A. Jeleńska nazywa to „harmonizacją tylnymi drzwiami”, rozszerzając stosując termin stworzony przez prof. H. Litwinińczuk. *Ibidem*, s. 45.

się na wytycznych opracowanych przez OECD¹⁸. Zagadnienie jest uznawane przez władze podatkowe tych państw za ważne, organy administracji skarbowej mają świadomość jego wymiaru fiskalnego i podejmują działania umożliwiające nadzór nad przestrzeganiem norm przez podatników. Wysoki jest także poziom świadomości rangi cen transferowych wśród kadry zarządczej firm z UE¹⁹.

Pomiędzy poszczególnymi krajami Unii istnieją pewne różnice w regulacjach dotyczących omawianych zagadnień. Nie są to różnice znaczące, jednak niewątpliwie są źródłem określonej niepewności podatkowej, zwiększonych kosztów zapewnienia zgodności działania z przepisami, występowania ryzyka podwójnego lub nadmiernego opodatkowania, a czasem prowadzą do długotrwałych i kosztownych sporów podatkowych. Skutkuje to zmniejszeniem efektywności i konkurencyjności rynku unijnego jako wspólnego obszaru.

Ze względu na wysoki stopień skomplikowania regulacji w badanym zakresie dostrzec można także różnice w praktycznych możliwościach służb fiskalnych w krajach „starej” i „nowej” Unii. Prowadzi to do sytuacji, w której kraje o słabiej rozwiniętej administracji skarbowej mogą ponosić większe straty z tytułu transferu zysków za granicę²⁰. Jest to zjawisko niepożądane, a skala jego występowania i związane z nim koszty budżetowe wykorzystywane są jako argument przeciw integracji europejskiej.

W ramach UE problematyką cen transferowych zajmuje się utworzona w roku 2002 grupa robocza Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)²¹. Grupa ma za zadanie opracowywanie propozycji niewiążących rozwiązań problemów związanych z praktyką cen transferowych. Dodatkowo wspiera ona merytorycznie i doradza Komisji Europejskiej w omawianym zakresie²². W swoich pracach JTPF odwołuje się do dorobku OECD, a jej opracowania mają za cel przede wszystkim analizowanie i wyjaśnianie materiałów tej organizacji. Podejście takie potwierdzono, przyjmując Kodeks Postępowania w Sprawie Dokumentacji Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Powiązanych w Unii Europejskiej – Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the

¹⁸ V. Solilova, *Transfer Pricing Rules in EU Countries*, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 2010/ 3, s. 243–250.

¹⁹ H. Rogers, L. Oats, *Transfer pricing: Changing views in changing times*, Accounting Forum 2002/1, s. 83–107.

²⁰ T.D. Magellan, *What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It*, World Tax Journal 2018/4, s. 499–536.

²¹ Joint Transfer Pricing Forum, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN; stan na 4.10.2023 r.>

²² Joint Transfer Pricing Forum, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1; stan na 4.10.2023 r.

European Union (EUTPD), zaznaczając w dokumencie wprost, że powinien być on odczytywany w zgodzie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych²³.

Ograniczona rola JTPF wynika z faktu, że kraje unijne są władne mierzyć się z problemami cen transferowych samodzielnie, a jednocześnie mają możliwość oddziaływania bezpośrednio na kształt rozwiązań poprzez udział w pracach twórcy regulacji – OECD. Co więcej, choć ilość wątpliwości i kontrowersji związanych z omawianą tematyką rośnie, to jednak państwa UE radzą sobie z tym zagadnieniem relatywnie dobrze, a dodatkowo mają świadomość, że międzynarodowe korporacje z państw wspólnoty są beneficjentami obecnego *status quo*.

W zakresie cen transferowych sytuacja Polski nie różni się znacząco od sytuacji innych „nowych” państw członkowskich. Wstępując do UE, nasz kraj miał już wdrożone normy dotyczące omawianego zagadnienia, a akcesja wymusiła nawet liberalizację niektórych restrykcyjnych wymogów²⁴. Przez minione 20 lat rozbudowywano regulacje, uznając standardy OECD za wzorzec. Brak jest całościowych analiz w tym zakresie, jednak część badaczy i polityków podnosi, że zbyt łagodna praktyka stosowania prawa cen transferowych prowadzi do nieuzasadnionego transferu zysków z Polski za granicę²⁵. Wskazuje się, że przyczyną tego zjawiska nie jest brak właściwych uregulowań, zarówno krajowych, jak i unijnych, a raczej jakość aparatu skarbowego i obawy przed politycznymi konsekwencjami zaostrzenia egzekwowania przepisów.

Dla porządku należy też wspomnieć, że choć TSUE nie orzeka w sprawach dotyczących podatków dochodowych często, to jednak w ostatnim czasie problematyka cen transferowych bywała przedmiotem jego prac²⁶. W szczególności warto zwrócić uwagę na przełomowe orzeczenie w sprawie Hamamatsu²⁷.

²³ **B. Buczkowski**, *Rozwiązywanie problemów cen transferowych w transakcjach transgranicznych w Unii Europejskiej*, Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica 2007/209, s. 223–234.

²⁴ Np. usunięcie Niemiec, Francji i Belgii z listy MF krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. **H. Filipczyk, A. Złasiński**, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, w: **B. Brzeziński i in.** (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016, s. 296.

²⁵ **R. Piekarz, A. Miarkowski**, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, Raport Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego 2015/1, s. 1–21.

²⁶ **W. Schön**, *Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law*, w: **I. Richelle, W. Schön, E. Traversa** (red.), *Allocating Taxing Powers within the European Union. MPI Studies in Tax Law and Public Finance*, Berlin 2013, s. 73–76.

²⁷ ECJ EU 20 Dec 2017 Case C-529/16.

4. Dlaczego powstał projekt Dyrektywy?

Nie jest do końca jasne, dlaczego UE zdecydowała się na opracowanie projektu Dyrektywy. Oficjalne uzasadnienie (we Wniosku, Preambule i w Ocenie Skutków – pkt 1.4) podkreśla istnienie różnic w regulacjach poszczególnych krajów członkowskich, co „skutkuje nierównymi warunkami działania dla przedsiębiorstw” oraz „rodzi szereg problemów”. Utrudnia to „prawidłowe funkcjonowanie jednolitego rynku i sprawia, że nie można w pełni wykorzystać jego potencjału w zakresie przyrostu wydajności”, a to prowadzi do osłabienia konkurencyjności UE²⁸.

Można się z tym uzasadnieniem zgodzić, jednak należy także zauważyć, że stopień ujednoczenia norm cen transferowych (naturalna harmonizacja) wynikający ze stosowania materiałów OECD jest wysoki, a problematyka transakcji między podmiotami powiązanych na pewno nie jest jednym z najważniejszych wyzwań podatkowych UE. Choć rzeczywiście między państwami członkowskimi istnieją pewne różnice w zakresie regulacji, to na pewno nie są one znaczące i można wskazać dziedziny prawa podatkowego, w których rozbieżności są zdecydowanie większe, a ich istnienie dużo bardziej uciążliwe dla firm i samej Unii.

Co więcej, projekt Dyrektywy nie zawiera rewolucyjnych zmian i potwierdza, że Wytyczne OECD powinny być wiążące dla Państw Członkowskich (w swojej najnowszej wersji, zatwierdzonej przez EU). Odrzucono zatem możliwość stworzenia naprawdę przełomowych rozwiązań alternatywnych (np. zastąpienie zasady *Arm's Length* mechanizmem *Formulary Apportionment*).

Dyrektywa stawia sobie kilka generalnych celów merytorycznych:

- wprowadzenie reguły ceny rynkowej do przepisów unijnych,
- dokonanie harmonizacji głównych zasad cen transferowych na szczeblu unijnym,
- uregulowanie roli i statusu dotychczasowych dokumentów OECD.

Zaproponowano unifikację rozwiązań w dziedzinach, w których kraje członkowskie stosują nieco odmienne zasady, przykładowo likwidację rozbieżności dotyczącej definicji podmiotów powiązanych (art. 5). Niektóre państwa (Irlandia) uznają za powiązane podmioty w przypadku, jeżeli jeden z nich posiada co najmniej 50% udziałów w drugim. Dyrektywa proponuje przyjęcie uniwersalnego, obniżonego kryterium tego progu do poziomu 25%.

Zwraca uwagę propozycja utworzenia nowej „szybkiej ścieżki” umożliwiającej zaakceptowanie odpowiedniej korekty współzależnej przez państwo

²⁸ Proposal for a Council Directive on transfer pricing..., stan na 3.11.2023 r.

unijne, w przypadku gdy pierwotna korekta cen była dokonana w innym państwie członkowskim (art. 6). W projekcie przewidziano, że po złożeniu przez podatnika odpowiedniego wniosku państwo członkowskie zapewni jego przyjęcie lub odrzucenie w terminie 180 dni. Obecnie zagadnienie takie wymaga wszczęcia procedury wzajemnego porozumienia (MAP) lub postępowania bezpośrednio przed urzędami skarbowymi w celu dokonania korekty już złożonego zeznania. Dyrektywa przewiduje też stosowanie korekt wyrównawczych przy wypełnieniu określonych warunków (art. 7). Ma to służyć stosowaniu zasady *Arm's Length* w sposób bardziej spójny i nieprowadzący do występowania sytuacji podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z rekomendacjami OECD przewiduje się użycie 5 podstawowych metod wyceny, dopuszczając jednak zastosowanie innych metod (art. 9). Projekt proponuje restrykcyjne podejście dla określania przedziałów rynkowych i uznanie, że każda cena mieszcząca się w przedziale jest właściwa. Jednak, jeśli cena transferowa mieści się poza przedziałem rynkowym, organy skarbowe będą miały prawo skorygować ją do mediany i na tej podstawie określić kwotę doszacowania (art. 12).

W kwestii dokumentacji cen transferowych przyjęto, że jej zakres powinien być zgodny z Wytycznymi OECD. Wskazuje się, że żadne progi przychodowe nie powinny wyłączać obowiązku przygotowywania dokumentacji, choć kwestie te mają być przedmiotem dalszych konsultacji (art. 13).

Biorąc pod uwagę, że projekt nie proponuje istotnych zmian w stosunku do obecnie stosowanych zasad i trudno uzasadnić pilną merytoryczną konieczność uregulowania na szczeblu unijnym właśnie tej sfery, można zakładać, że UE próbuje realizować dodatkowe cele. Urzędnicy nie kryją korzyści, jakie organizacja może osiągnąć z wprowadzenia Dyrektywy, a które nie są związane bezpośrednio z cenami transferowymi. B. Angel z Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Ceł KE zwrócił uwagę, że nowe ramy unijnego prawa, dotyczącego podatku od osób prawnych, zostały podyktowane przez TSUE w wyroku dotyczącym pomocy państwa²⁹. Choć kwestie pomocy państwa nie są sferą prawa podatkowego, lecz prawa konkurencji, to jednak wpływają również na zagadnienie danin publicznych³⁰. W dniu 22 listopada 2022 r. wydany został wyrok wielkiej izby Trybunału Sprawiedliwości UE dotyczący odwołania Fiat Chrysler Finance Europe (C-885/19 P) i Irlandii (C-898/19 P) od wyroku z dnia

²⁹ Will Transfer Pricing Rules be harmonized in Europe?, <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/transfer-pricing-rules-europe>; stan na 3.10.2023 r.

³⁰ T. Korbutowicz, *Polityka pomocy publicznej UE w dziedzinie podatków*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018/372, s. 35–44.

24 września 2019 r., w sprawie Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (T-755/15 i T-759/15), w którym Sąd oddalił skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji (UE) 2016/2326 z dnia 21 października 2015 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Luksemburg na rzecz grupy Fiat³¹. W sprawie tej Komisja Europejska oparła swoją decyzję na własnej interpretacji zasady ceny rynkowej, nie biorąc pod uwagę definicji tego pojęcia funkcjonującej w prawie luksemburskim. Takie podejście zostało odrzucone przez TSUE, który uznał nadrzędność przepisów krajowych w definiowaniu zasady ceny rynkowej na terenie danego państwa.

W swoim uzasadnieniu TSUE podkreślił, że to przepisy krajowe determinują, czy określone transakcje w danym kraju należy badać w świetle zasady ceny rynkowej oraz wskazują metody i kryteria pozwalające na ustalenie wyniku zgodnego z tą zasadą. Trybunał nie zgodził się również ze stwierdzeniem, że „ogólna” zasada ceny rynkowej znajduje zastosowanie w wypadku, gdy krajowe prawo podatkowe zmierza do opodatkowania podmiotów powiązanych i spółek samodzielnych w ten sam sposób, niezależnie od tego, czy i w jaki sposób zasada ta została do tego prawa włączona. Wyroki te potwierdziły uprawnienia Komisji Europejskiej do oceny, czy poziom cen transferowych ustalony w wyniku negocjacji i zawarcia Uprzedniej Umowy Cenowej (APA) stanowi pomoc państwa. Jednak analizując poziom cen, należy w pierwszej kolejności odnosić się do przepisów krajowych, a nie bezpośrednio do Wytocznych OECD.

Mając potwierdzenie możliwości badania poziomu cen transferowych w państwach członkowskich, KE jest zainteresowana unifikacją norm tak, by zlikwidować różnice w obecnie stosowanych zasadach. W ten sposób zwiększony zostanie faktyczny zakres nadzoru Komisji, a jednocześnie dokona się znaczący postęp w kierunku harmonizacji podatków bezpośrednich. Co ważne, nadzór mógłby rozciągać się także na kwestie związane z tematem tak dla UE istotnym, jak przyznawane przez indywidualne kraje, w formie porozumień cenowych (APA), specjalne warunki podatkowe. Podejście takie napotyka dziś opór zarówno państw, jak i firm uznających, że „podatnicy nie starają się uzyskać (a organy podatkowe nie starają się przyznać) korzyści zakłócających rynek, a APA mają na celu ustalenie poziomu cen, które obie strony mogą uznać za prawidłowy”³².

³¹ Wyrok z dnia 22 listopada 2022 r. (2023/C 24/02).

³² US Perspective on Transfer Pricing EU State Aid, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2020/us-perspective-transfer-pricing-eu-state-aid-oct-2020.pdf>; stan na 3.10.2023 r.

Można zatem przyjąć, że istnieją cele polityczne, które mają być osiągnięte przy pomocy Dyrektywy. Najbardziej oczywiste to wznowienie procesu ukrytej harmonizacji podatków bezpośrednich. Ceny transferowe nadają się do tego doskonale, gdyż różnice w regulacjach między krajami Unii są nieznaczne, a jednocześnie stopień determinacji podatników, by uprościć obciążenia w tym zakresie (głównie związane z administracją), bardzo wysoki. Powyższe gwarantuje realne szanse na wypracowanie konsensusu i przyjęcie Dyrektywy, co nie musi być oczywiste w przypadku innych zagadnień w podatkach bezpośrednich. Kolejnym celem jest umożliwienie sprawowania przez KE nadzoru nad indywidualnymi ulgami podatkowymi, udzielanymi przez państwa podatnikom. Na koniec należy wspomnieć o możliwości tworzenia warunków do podjęcia próby przejęcia przez Unię (lub przynajmniej wzmocnienia aktualnej) pozycji lidera w zakresie światowych rozwiązań cen transferowych oraz globalnego ładu podatkowego. Dyrektywa otworzy bowiem możliwość dalszego stanowienia norm cen transferowych już bezpośrednio przez samą Unię, w oderwaniu od globalnych standardów. Na razie, z oczywistych powodów, wszystkie państwa unijne wykorzystują model OECD. Nie jest jednak przesądzone, że musi tak być w przyszłości.

5. Wpływ Dyrektywy na światowy system cen transferowych

Ceny transferowe są jednym z podstawowych zagadnień współczesnych podatków. Szacunki potwierdzają, że nawet 2/3 transakcji międzynarodowych zawieranych jest między podmiotami powiązаныmi, a zatem podlega potencjalnym manipulacjom z wykorzystaniem tzw. *transfer mispricing*³³.

Od ponad pół wieku powszechnie akceptowane rozwiązania w tej dziedzinie tworzy OECD. Próby opracowania alternatywnych materiałów podejmowała także ONZ, przyjmując za cel ochronę krajów rozwijających się. Jednak jej wysiłki nie zachwiały dominującej pozycji OECD. Uznaje się, że propozycje ONZ nie wnoszą wiele nowego i w znacznym zakresie są po prostu powtórzeniem standardów OECD³⁴.

³³ Transfer Pricing and Developing Countries, http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf; stan na 11.10.2023 r.

³⁴ **D.R. Whittaker**, *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation 1982/1, s. 40.

Należy przyznać, że rozwiązania cen transferowych przygotowane przez OECD są powszechnie uznawane za wysokiej lub bardzo wysokiej jakości. Podkreśla się też, że organizacja regularnie je aktualizuje i rozszerza, dostosowując do aktualnych wyzwań. Pojawiają się jednak także głosy krytyczne. W pierwszej kolejności podnosi się zarzut braku symetrii mechanizmów, które zdaniem części badaczy preferują podmioty (w konsekwencji także budżety) z państw wysoko rozwiniętych³⁵. Podatnicy skarżą się na wymogi sprawozdawcze i wysoki stopień ryzyka związanego z subiektywnością wyników analiz. W ostatnich latach coraz częściej zwraca się uwagę, że przyjęta ponad sto lat temu zasada *Arm's Length* nie jest już narzędziem doskonałym, a weryfikacja części współcześnie stosowanych transakcji (np. z użyciem wartości niematerialnych i prawnych) nie daje właściwych rezultatów. Na ograniczoną skalę, jednak z coraz większym zaangażowaniem, toczy się debata o możliwości zastąpienia tego standardu alternatywną zasadą *Formulary Apportionment* (FA).

Rozwiązania oparte na modelu OECD są już szeroko stosowane i można je uznać za globalne. Nieliczne próby użycia odmiennych zasad nie kończą się powodzeniem³⁶. Choć w poszczególnych państwach zakres implementacji standardów może być różny, to jednak ich powszechne stosowanie stało się faktem. Można nawet stwierdzić, że regulacje te tworzą światowy system, który jest aksjologicznie spójny, wykorzystuje identyczne lub analogiczne rozwiązania i wykazuje tendencję do systematycznej konwergencji³⁷.

Unia Europejska nie angażowała się bezpośrednio w tworzenie światowego systemu cen transferowych, choć jej wpływ pośredni był i jest znaczący. Należy podkreślić dwa czynniki tego wpływu. Po pierwsze, kraje unijne, będąc aktywnymi członkami OECD, współdecydują o kształcie rozwiązań. Po drugie, firmy z UE są bardzo aktywnymi globalnymi inwestorami, „wymuszając” dostosowanie infrastruktury prawnej (w tym także dotyczącej cen transferowych) do jednolitego modelu³⁸. Co więcej, istnienie tzw. Efektu Brukselskiego (w podatkach czasem stosuje się określenie Efekt Luksemburski) wpływa na przyjmowanie konkretnych rozwiązań przez kraje spoza Unii, szczególnie te aspirujące do

³⁵ A. Vega, *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, TranState Working Papers, No. 163, Universität Bremen, Collaborative Research Center 597 – Transformations of the State, Bremen, s. 3.

³⁶ Taxand Transfer Pricing Update, www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/11/OECD-update-on-TP-and-related; stan na 10.10.2023 r.

³⁷ K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023, s. 37.

³⁸ R. Vogt, *Reputations and the fight against tax evasion: EU pressure and Asian financial centres*, *International Affairs* 2019/2, s. 365–381.

członkostwa³⁹. UE angażuje się finansowo w liczne programy pomocowe dla krajów rozwijających się również w zakresie promocji standardów cen transferowych⁴⁰. Stwarza to „możliwość promowania ujednoliconych praktyk cen transferowych na poziomie globalnym” z korzyścią dla europejskich korporacji⁴¹.

Można zatem oczekiwać, że wprowadzenie Dyrektywy wpłynie też na ogólny kształt globalnego systemu. Ponieważ kraje UE opierają swoje regulacje na modelu OECD, odniesienie się do niego w Dyrektywie spowoduje dalszą petyfikację istniejących mechanizmów. Co więcej, w przypadku, jeżeli rekomendacje OECD dopuszczają alternatywne podejścia, a UE wybierze jedno z nich jako wzorcowe, można oczekiwać wzrostu znaczenia tego rozwiązania także w innych systemach podatkowych, choćby kosztem ich sprawności. Jeszcze bardziej zwiększy się dominacja standardu ALP, zmniejszając szansę na zastąpienie go podejściem FA. Prawdopodobnie nastąpi też chwilowe wzmocnienie pozycji OECD na światowej arenie podatkowej.

Organizacja ta od dekad aspiruje do przyjęcia roli lidera i projektanta globalnego ładu podatkowego. W subtelny sposób konkuruje w tej dziedzinie z ONZ, która choć pasywna przez ostatnie dekady, obecnie zaczyna wykazywać zwiększone zainteresowanie podatkami. OECD od początku obecnego stulecia uznawana jest przez wielu badaczy za faktyczną „światową organizację podatkową”. Jest to efekt znaczących sukcesów w przygotowywaniu rozwiązań dotyczących globalnych problemów podatkowych, praktycznego doświadczenia w tym zakresie oraz unikatowych zasobów technicznych (w tym kadrowych), pozwalających na przygotowanie merytorycznie kompetentnych rozwiązań w dziedzinie danin publicznych. Żadna inna organizacja nie była w stanie konkurować z OECD w zakresie tworzenia i promocji standardów podatkowych.

Działania organizacji są różnie postrzegane przez poszczególnych interesariuszy. Państwa tzw. południa dostrzegają, że zrzesza ona tylko najbardziej rozwinięte kraje świata, co prowadzi do zarzutu, że reprezentuje ich interesy. USA otwarcie kontestuje niewygodne dla siebie inicjatywy. W efekcie OECD zaczyna ewoluować z twórcy tworzącego własne rozwiązania na „podwykonawcę” opracowującego jedynie techniczny kształt norm zaproponowanych przez inne podmioty⁴².

³⁹ L. Faulhaber, *The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation*, *Minnesota Law Review* 2017/101, s. 1641–1702.

⁴⁰ Tax Justice, <https://actionaid.org/sites/default/files/publications/Collect%20more%20and%20more%20fairly%20-%20ActionAid%20brief%20June%202019.pdf>; stan na 3.10.2023 r.

⁴¹ *Transfer Pricing and Developing Countries...*, s. 9; stan na 29.01.2024 r.

⁴² To grupa G20 zleciła OECD opracowanie projektu BEPS. Z kolei USA wymusiło na OECD zmianę mechanizmów opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*. Por. R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, *Intertax* 2022/10, s. 673–677.

Przyjęcie w Dyrektywie UE rozwiązań OECD będzie potwierdzeniem znaczenia dorobku tej organizacji, nawet jeżeli jej rekomendacje już od dawna były stosowane przez wszystkie kraje członkowskie. W przyszłości Unia może zdecydować się na opracowywanie własnych norm cen transferowych zamiast przyjmowania propozycji OECD. W efekcie UE może uzyskać narzędzie skutecznego wpływania na globalne regulacje podatkowe, stając się normotwórczą konkurentką OECD⁴³.

Biorąc pod uwagę siłę tzw. Efektu Luksemburskiego, można oczekiwać, że rozwiązania przyjęte w Dyrektywie będą miały zwiększoną szansę na uznanie ich za właściwe również w krajach poza Unią. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że także podejście do pomocy państwa przyjęte przez Unię zainspiruje inne systemy prawne. Można także oczekiwać osłabienia znaczenia uprzednich porozumień cenowych (APA). Tło postępowań wszczętych przez KE przeciw firmie Fiat pokazuje, że Unia stoi na stanowisku, iż poziom cen ustalanych w tego rodzaju umowach powinien podlegać wzmocnionemu nadzorowi (również jako potencjalna forma pomocy państwa). Rozciągnięcie zasad i kontroli pomocy państwa na tę sferę może jednak zniechęcić podatników, którzy za próbę porozumienia się z organami podatkowymi w sprawie poprawności stosowanych cen będą mogli być karani jak za uzyskanie nieuzasadnionej pomocy.

6. Podsumowanie

Opracowanie Dyrektywy o cenach transferowych wpisuje się w strategię UE dotyczącą dalszej konsekwentnej integracji, a w szczególności rozszerzenia uprawnień regulacyjnych na kolejne, dotychczas nieobjęte tym uprawnieniem dziedziny.

Klarowne są cele bieżące związane z potrzebą zwalczania (uznawanych za szkodliwe) zjawisk w zakresie pomocy państwa, zwolnień podatkowych i problemów z transferem zysków. Można założyć, że rozwiązania Dyrektywy będą narzędziem pomocnym w długofalowym zwalczaniu negatywnych zjawisk podatkowych, występujących na terenie UE, w szczególności związanych z erozją podstawy opodatkowania i nadużywaniem schematów podatkowych. Skuteczne wprowadzenie Dyrektywy będzie krokiem w kierunku harmonizacji podatków

⁴³ Takie obawy związane były z projektem Dyrektywy UE o podatku cyfrowym. **W. Lips**, *The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD*, *Journal of European Integration* 2020/7, s. 975–990.

bezpośrednich. Będzie to też mieć wpływ na procesy kształtowania się światowego ładu podatkowego, zwiększając rolę UE w tym zakresie.

Dla Polski istotne jest, by przyjęte w Dyrektywie rozwiązania wzmocniły możliwości zwalczania zjawiska transferu zysków z użyciem narzędzi planowania cen, a także wyrównały szanse aparatu skarbowego w konfrontacji z reprezentującymi bardzo wysoki poziom merytoryczny ekspertami i doradcami wielkich światowych korporacji. Dyrektywa może jednak przyspieszyć procesy harmonizacji podatków bezpośrednich, w tym np. wdrożenia jednolitej stawki podatkowej, czemu uprzednio Polska była przeciwna.

Bibliografia

Literatura

- Avi-Yonah R., Salaimi M.**, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, Intertax 2022/10.
- Buczowski B.**, *Rozwiązywanie problemów cen transferowych w transakcjach transgranicznych w Unii Europejskiej*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2007/209.
- Ciak J., Gruszczyńska A.**, *Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2019/1.
- Czwalinna N.**, *Tax coordination versus tax harmonization in the EU*, w: R. Petruzzi, K. Linde (red.), *Tax policy challenges in the 21st century*, Wien 2014.
- Faulhaber L.**, *The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation*, Minnesota Law Review 2017/101.
- Filipczyk H., Zalaśiński A.**, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, w: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalaśiński (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016.
- Garbarino C.**, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the EU*, Bocconi Legal Studies Research Paper October 16, 2020/3713087.
- Gribnau H.**, *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*, Legisprudence 2008/2.
- Jeleńska A.**, *Istota harmonizacji podatkowej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013.
- Korbutowicz T.**, *Polityka pomocy publicznej UE w dziedzinie podatków*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018/372.
- Lipka K.**, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023.
- Lips W.**, *The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD*, Journal of European Integration 2020/7.
- Magellan T.D.**, *What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It*, World Tax Journal 2018/4.
- Matei G., Pirvu D.**, *Transfer Pricing in the European Union*, Theoretical and Applied Economics 2011/4.
- Oreżniak L.**, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*, Warszawa 2007.

- Piekarz R., Miarkowski A.**, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, Raport Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego 2015/1.
- Pistone P.**, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam 2019.
- Rixen T., Schwarz P.**, *How Effective is the European Union's Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States*, *Journal of Common Market Studies* 2012/1.
- Schön W.**, *Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law*, w: I. Richelle, W. Schön, E. Traversa (red.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Berlin 2013.
- Solilova V.**, *Transfer Pricing Rules in EU Countries*, *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* 2010/3.
- Rogers H., Oats L.**, *Transfer pricing: changing views in changing times*, *Accounting Forum*, 2002/1.
- Vega A.**, *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, *TranState Working Papers*, No. 163, Universität Bremen, Collaborative Research Center 597 – Transformations of the State, Bremen.
- Vogt R.**, *Reputations and the fight against tax evasion: EU pressure and Asian financial centres*, *International Affairs* 2019/2.
- Whittaker D.R.**, *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation* 1982/1.

Dokumenty UE

- European Commission, *Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) initiative*, Ref. Ares (2022)7086603 – 13/10/2022.
- Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final.

Strony internetowe

- Commission Work Programme 2023, https://commission.europa.eu/strategy-documents/commission-work-programme_en; stan na 3.10.2023 r.
- Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com2016685en; stan na 3.10.2023 r.
- Joint Transfer Pricing Forum, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1; stan na 3.10.2023 r.
- Joint Transfer Pricing Forum, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN>; stan na 3.10.2023 r.
- Proposal for a Council Directive on transfer pricing, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52023PC0529>; stan na 29.01.2024 r.
- Tax Justice, <https://actionaid.org/sites/default/files/publications/Collect%20more%20and%20more%20fairly%20-%20ActionAid%20brief%20June%202019.pdf>; stan na 3.10.2023 r.
- Taxand Transfer Pricing Update, <http://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/11/OECD-update-on-TP-and-related>; stan na 10.10.2023 r.
- Transfer Pricing and Developing Countries, http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf; stan na 3.10.2023 r.

US Perspective on Transfer Pricing EU State Aid, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2020/us-perspective-transfer-pricing-eu-state-aid-oct-2020.pdf>; stan na 3.10.2023 r.

Will Transfer Pricing Rules be harmonized in Europe?, <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/transfer-pricing-rules-europe>; stan na 3.10.2023 r.

Orzecznictwo

Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., w sprawie Scanavi i Chryssanthakopoulos C-193/94, pkt 27.

Wyrok z dnia 13 maja 1997 r., Niemcy przeciw Parlamentowi Europejskiemu i Radzie Europy, C-233/94 ECLI:EU:C:1997:231, pkt 43.

Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., w sprawie Hamamatsu Photonics, ECJ EU 20 Dec 2017 Case C-529/16.

Wyrok z dnia 22 listopada 2022 r. Skarga o stwierdzenie nieważności (2023/C 24/02).

Krzysztof LIPKA

FEW REMARKS ON EU TRANSFER PRICING DIRECTIVE PROPOSAL

Abstract

Background: In 2023 a draft EU Directive on transfer pricing was presented by the EU. However, the choice of this topic as the subject of EU regulation does not seem obvious. Transfer pricing is an important element of direct taxes, which are not subject to harmonization. Moreover, because the EU countries apply OECD guidelines, their regulations do not differ significantly, which leads to conclusion that there is no urgent need for their further unification. In the official justification the document explains the goals of harmonizing by the need to combat abuse in profit transfers and to create simplified solutions for taxpayers operating across EU countries. However, it seems that the EU also had other goals when choosing transfer pricing as the target for harmonization. Moreover, the introduction of this Directive may have a significant impact on the process of creating global transfer pricing standards, as well as general rules of the global tax order.

Purpose of research: The article analyzes the reasons for preparing the EU transfer pricing Directive and seeks answers to questions about the far-reaching effects of its implementation. This includes its' impact on the position of the OECD as the source of global standards in this field and the EU as their user, and perhaps soon to be also co-author. The hypothesis of the article is that through the Directive the EU is trying to achieve broader goals than merely the unification of transfer prices.

Method: The research used theoretical and legal methods to analyze the views of the doctrine and examine the main polemical trends, as well as dogmatic-legal and logical-linguistic methods. It was created based on analysis of the content of legal acts and documents as well as studies of the literature related to the subject .

Conclusions: The study has shown that the introduction of the Directive may have a significant impact on the process of further harmonization of direct taxes in the EU. As a result, the EU may gain a direct influence on the global solutions and weaken the monopoly position of the OECD as the main source of transfer pricing standards. It may also enable the EU to increase its influence over the global tax order.

Keywords: transfer pricing, EU law, EU directives, international tax law, OECD.

Ireneusz NOWAK*

 <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

„BRAKI KADROWE” W KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ – WYBRANE NASTĘPSTWA

Abstrakt

Przedmiot badań: W opracowaniu przedstawiono negatywne następstwa kadrowe *quasi*-reformy administracji danin publicznoprawnych, konsolidującej administrację podatkową, skarbową i celną w Krajową Administrację Skarbową. Podjęte rozważania poparto raportem Najwyższej Izby Kontroli pt. *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej za lata 2020–2022* wraz z polemiką wskazanych tam rozwiązań naprawczych, realizowanych przez Ministra Finansów w obszarze Krajowej Administracji Skarbowej.

Cel badawczy: Cel badawczy zmierza do ustalenia, dlaczego „rządowa reforma” pt. *Krajowa Administracja Skarbowa* nie przyniosła pozytywnych następstw w obszarze szeroko rozumianych zasobów kadrowych danin publicznoprawnych.

Metoda badawcza: W publikacji zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, historyczno-prawną oraz metodę empiryczno-analityczną.

Wyniki: Zdaniem Autora następstwem tzw. „rządowej reformy” administracji danin publicznoprawnych, konsolidującej administrację podatkową, skarbową i celną w Krajową Administrację Skarbową, jest chaos kadrowy, który „zdewastował” służby podatkowo-skarbowo-celne w Polsce, co doprowadziło m.in. do przewlekłości prowadzonych kontroli podatkowych i celno-skarbowych wraz z postępowaniami podatkowymi.

Słowa kluczowe: pracownik, funkcjonariusz, daniny publicznoprawne.

1. Wstęp

Użyty w tytule publikacji zwrot „braki kadrowe” jest zamierzonym działaniem autora, przez który rozumie nie tylko deficyt personalny, ale także permanentną fluktuację kadrową, na młodych i niedoświadczonych pracownikach/

* Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego; e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl

funkcjonariuszach Krajowej Administracji Skarbowej kończąc. W opracowaniu pozytywnie zweryfikowano tezę, że „braki kadrowe” są negatywnym następstwem tak zwanej „rządowej reformy” administracji danin publicznoprawnych, konsolidującej administrację podatkową, skarbową i celną w Krajową Administrację Skarbową. Co więcej, rzeczona „reforma” wywołała trudny, a może trafniej określając niemożliwy do naprawienia w przeciągu kilkunastu lat chaos kadrowy, dewastujący służby podatkowo-skarbowo-celne. Dodatkowo spóźnione i nieefektywne podwyżki płac/uposażeń; nadmierna fluktuacja „zasobów kadrowych” czy też błędne i chaotyczne działania kierowników jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, a także Ministerstwa Finansów wywołują postępujący z roku na rok spadek osób chętnych do pracy/służby w administracji podatkowej.

W toku prowadzonych badań zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, historyczno-prawną oraz metodę empiryczno-analityczną m.in. na podstawie informacji uzyskanych od Ministra Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, a także odpowiedzi na interpelacje poselskie w zestawieniu z informacją o wynikach kontroli przeprowadzoną przez Najwyższą Izbę Kontroli pt. *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej za lata 2020–2022*¹.

2. „Chaos kadrowy” po „reformie” pt. *Krajowa Administracja Skarbowa*

Ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej² oraz ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej³ normodawca dokonał tzw. konsolidacji administracji podatkowej, służby celnej i kontroli skarbowej, tworząc funkcjonującą od dnia 1 marca 2017 r. Krajową Administrację Skarbową⁴. Zdaniem autora niniejszej

¹ Informacja o kontroli dokonanej przez Najwyższą Izbę Kontroli pt. *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*, Warszawa 2023; materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej; dalej: **Informacja NIK-1**.

² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.); dalej: u.KAS.

³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.).

⁴ Szerzej **L. Bielecki, A. Gorgol** (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018; **A. Melezini, K. Teszner** (red.), *Krajowa Administracja*

publikacji na pewno nie była to prawidłowo przeprowadzona „reforma” z obszaru danin publicznoprawnych – wręcz przeciwnie. W jej wyniku powstał ogromny chaos kadrowy, który „zdebastował” na wiele lat administrację podatkową, skarbową i celną⁵.

Po pierwsze, projekty powyższych aktów prawnych pochodziły od grupy posłów partii rządzącej, co bez wątplenia było świadomym zabiegiem legislacyjnym, aby uniknąć procesu uzgodnień i szczegółowej oceny skutków tychże regulacji⁶. Co więcej, proces legislacyjny związany z Krajową Administracją Skarbową osiągnął iście stachanowskie tempo: projekty wpłynęły do procedowania pod obrady Sejmu RP VIII kadencji 3 czerwca 2016 r., natomiast 16 listopada 2016 r. już były uchwalone, a 2 grudnia 2016 r. zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej pod pozycjami 1947 i 1948⁷.

Prawdziwy jednak niepokój budzi fakt, że rzezczone projekty powstały w Ministerstwie Finansów⁸, „a następnie – w sposób nieformalny – zostały przekazane posłom koalicji rządzącej w celu skorzystania przez nich z prawa inicjatywy ustawodawczej”⁹. Innymi słowy, „nieczystość polityczna zmieniła się w nieczystość legislacyjną”¹⁰ i jako „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”¹¹.

Skarbowa. Komentarz, Wolters Kluwer, Warszawa 2018; **A. Halicki**, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021; **I. Nowak**, „Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2021/4; **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/1.

⁵ **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1.

⁶ **I. Nowak**, „Polityczno-kadrowa”..., s. 74.

⁷ *Ibidem*, s. 75.

⁸ *Ibidem*, s. 76; **I. Nowak**, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2019/2, s. 42.

⁹ **M. Szwałt**, *Oceną przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹⁰ **A. Kidyba**, *Osiem grzechów głównych*, *Dziennik Gazeta Prawna*, 16.02.2021/31 (5439), s. D2.

¹¹ **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: **S. Wronkowska**, **M. Zieliński** (red.), *Szkice z teorii prawa i szczegółowych nauk prawnych*, Poznań 1990, s. 83–95 za **A. Gomułowiczem**, *Spór o wartości – sąd niezależny czy „zależny”, sędzia niezawisły czy „zawisły”*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1, s. 200.

Po drugie, zastosowano tzw. „opcję zerową”, zgodnie z którą stosunki pracy oraz stosunki służbowe wygasają z mocy prawa w ciągu trzech miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli z upływem tego terminu nie zostały zaproponowane pracownikom oraz funkcjonariuszom nowe warunki zatrudnienia lub służby¹². Także według Najwyższej Izby Kontroli powyższy „proces przekształceniowy” nie został właściwie przygotowany ani przeprowadzony, a w szczególności największe zastrzeżenia budzi obszar szeroko rozumianych spraw kadrowych¹³. W pełni podzielić należy także stanowisko Sądu Najwyższego, zgodnie z którym podstawową i nieusuwalną wadę przedstawionych projektów ustaw konsolidujących administrację podatkową, celną i skarbową, które nie powinny stać się przedmiotem dalszych prac legislacyjnych, stanowi to, że regulacja stosunków pracy i stosunków służby w Krajowej Administracji Skarbowej nie opierała się na zasadach, jakim powinny odpowiadać stosunki zatrudnienia w administracji państwowej¹⁴.

Uprawniony wydaje się zatem pogląd, że był to świadomy zabieg legislacyjny w tzw. „majestacie prawa”, dający możliwość „weryfikacji” wszystkich pracowników i funkcjonariuszy, „upolityczniając” jednocześnie organy administracji danin publicznych. Jest to bez wątpienia tyrania, zarówno indywidualna, jak i grupowa, której doświadczyli pracownicy oraz funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej¹⁵. „Modelową ofiarą” tzw. następstw konsolidujących administrację danin publicznych został Przewodniczący Związku Zawodowego Celnicy PL S. Siwy, który w 2017 r. nie otrzymał propozycji pełnienia służby ani też pracy w nowo utworzonych strukturach Krajowej Administracji Skarbowej. Może dlatego, że Związek Zawodowy Celnicy PL był przeciwny konsolidacji administracji podatkowej, celnej i skarbowej w Krajową Administrację

¹² Szerzej **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 67.

¹³ Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli z dnia 21 grudnia 2018 r., pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr KBF.410.005.01.2018, <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zdVkwDcHunYJ:https://www.gov.pl/attachment/8af65bb1-87a1-48da-9a4b-aadbdec001e3+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl>, stan na 10.10.2023 r.; dalej: **Informacja NIK-2**.

¹⁴ *Opinia Biura Studiów i Analiz Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2016 r. o poselskich projektach ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawionych przez grupę posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”*, nr BSA111-021-269-270/16, https://www.prezydent.pl/storage/file/core_files/2021/8/5/cee426b2552d7f6f3979b529343c89f5/dot_ustawy_o_kas_oraz_przepisow_wprowadzajacych_ustawe_o_kas_zal.pdf; stan na 19.10.2023 r.

¹⁵ **A. Gomulowicz**, *Spór o wartości...*, s. 200.

Skarbową¹⁶. Co więcej, na siedmiu funkcyjnych działaczy związkowych, którym nie przedstawiono propozycji pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej, sześciu należało do Związku Zawodowego Celnicy PL¹⁷. Jednakże zarówno kierownictwo Ministerstwa Finansów, jak i Krajowej Administracji Skarbowej jednoznacznie deklarowało, że wysoko sobie ceni współpracę ze związkami zawodowymi i dalekie jest od szykan jej działaczy czy też prób ograniczania działalności związkowej, a nieprzedstawienie propozycji służby/pracy członkom Związku Zawodowego Celnicy PL nie miało nic wspólnego z ich przynależnością związkową¹⁸. W tym przypadku za B. Brzezińskim można chyba użyć adekwatnego zwrotu pt. „oklepywanie”¹⁹ funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (dalej: funkcjonariusze S.C.-S.).

Biorąc pod uwagę, że ówczesnie Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) był obecny Prezes Najwyższej Izby Kontroli (dalej: Prezes NIK), niezwykle ciekawe mogą być wnioski, które zostaną sformułowane w raporcie Najwyższej Izby Kontroli pt. *Organizacja i polityka kadrowa Służby Celno-Skarbowej* (nr P/23/008), którego realizację i opracowanie, a także akceptację przewidziano na okres II–IV kwartału 2023 r.²⁰ Warto w tym miejscu także przypomnieć, że m.in. według judykatury ówczesny Szef KAS w kilku pismach nakazał dyrektorom izb administracji skarbowej realizację nienazwanych bądź też ukrytych celów ustawy w postaci zmniejszenia liczby etatów funkcjonariuszy²¹. Innymi słowy, „w swoich pismach Szef KAS wskazywał nieprzekra-

¹⁶ **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 99–101.

¹⁷ Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, [https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT53BF4C45/\\$FILE/i14265-o1.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT53BF4C45/$FILE/i14265-o1.pdf); stan na 13.10.2023 r.

¹⁸ S. Siwy po ponad czteroletnim okresie „poszukiwania praworządności” w demokratycznym państwie polskim, został przywrócony do służby w Służbie Celno-Skarbowej z datą jej podjęcia od 13 grudnia 2021 r. (40 rocznica wprowadzenia stanu wojennego w Polsce) – **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 9–101.

¹⁹ **B. Brzeziński**, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r.*, sygn. I SA/Bd 101/20, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2021/2, s. 17–18.

²⁰ Pytanie definiujące cel główny kontroli brzmi: Czy wprowadzone przez Szefa KAS rozwiązania w zakresie organizacji oraz zarządzania kadrami przyczyniają się do poprawy wykonywania zadań przez Służbę Celno-Skarbową? – *Plan pracy Najwyższej Izby Kontroli na 2023 rok*, Zestawienie tematów kontroli według jednostek kontrolnych NIK, s. 10, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27013.pdf>; stan na 23.10.2023 r.

²¹ 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/wyroksadu-rejonowego-w-legnicy-iv-p-113-2019-dotyczacy-przywrocenia-do-sluzby-funkcjonariuszacywilnionego.17318/>; stan na 16.10.2023 r. **I. Nowak**, „*Zasoby kadrowe*”..., s. 21–22.

czalny limit etatów funkcjonariuszy, co powodowało, że m.in. Dyrektorzy Izby 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 przyznanych etatów [...]”²². Oznaczało to, że Szef KAS ustanowił „własne, zupełnie nieprzewidziane reguły selekcji funkcjonariuszy wzorem niegdysiejszego «prawa powielaczowego» z okresu ancien regime’u”²³. W świetle tych ustaleń nie wytrzymuje próby krytyki twierdzenie Ministra Finansów, że „wszyscy pracownicy i funkcjonariusze KAS muszą posiadać nie tylko obszerną wiedzę i doświadczenie, ale również charakteryzować się kulturą osobistą i gwarantować wysokie standardy etyczne, ponieważ tylko na tych podstawach możliwe jest zbudowanie zaufania obywateli do nowej organizacji”²⁴.

Po trzecie, nastąpiły tzw. „ucywilnienia” funkcjonariuszy S.C.-S., czyli przekształcenia ich stosunków służbowych w stosunki pracy²⁵ według „średniowiecznej” formuły: odmowa przyjęcia propozycji pracy skutkowałą wygaśnięciem stosunku służbowego²⁶. Doszło więc do „zwolnień i przeprowadzenia czystek kadrowych”, co skutkowało rozsadami personalnymi, chaosem organizacyjnym i demotywacją funkcjonariuszy, a w końcu odejściem ze służby osób z bardzo dużym doświadczeniem²⁷. I tak m.in.: a) w 2017 r. 4 072 funkcjonariuszy S.C.-S. otrzymało propozycję pracy, a nie kontynuacji służby²⁸; b) na 31 grudnia 2017 r. pozostało tylko 9 934 funkcjonariuszy S.C.-S., czyli *in minus* 3 911 funkcjonariuszy względem stanu osobowego w Służbie Celnej na koniec

²² *Ibidem*; analogicznie: *Kolejna sprawa o ucywilnienie wygrana w sądzie II instancji*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywilnienie-wygrana-w-sadzie-iiinstancji.17168/>; stan na 16.10.2023 r.

²³ Szerzej **S. Płażek**, „Przekształcenie” stosunku służbowego celnika w stosunek pracy, *Roczniki Administracji i Prawa* 2021/XXI, z. specjalny s. 396.

²⁴ Pismo Ministra Finansów z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT28289937/%24FILE/i13839-o1.pdf>; stan na 16.11.2023 r.

²⁵ Szerzej **I. Nowak**, *Funkcjonariusze...*, s. 44.

²⁶ 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*, Białą Podlaska 2017.

²⁷ Szacunkowe koszty wykwalfikowania 830 funkcjonariuszy S.C.-S., którzy odeszli ze służby w związku z nieotrzymaniem bądź nieprzyjęciem nowych warunków, to co najmniej 6,6 mln zł – informacja Najwyższej Izby Kontroli z dnia 17 grudnia 2019 r. pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/>; stan na 27.10.2023 r.; dalej: **Informacja NIK-3**, s. 22 oraz 91; **I. Nowak**, „*Polityczno-kadrowa*”..., s. 79; **idem**, „*Zasoby kadrowe*”..., s. 120.

²⁸ **Informacja NIK-2**.

IV kwartału 2016 r., w której służyło 13 845 funkcjonariuszy celnych²⁹; c) liczba odejść funkcjonariuszy S.C.S. w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2019–2023³⁰ wyniosła 4 282 osób, kiedy cała formacja liczy 10 244 funkcjonariuszy S.C.-S.³¹

Absurd powyższych działań w obszarze „ucywilniania” dostrzegł także Szef KAS i dlatego też w piśmie z dnia 1 grudnia 2020 r. informuje Przewodniczącego Ogólnopolskiego Związku Zawodowego Krajowej Administracji Skarbowej, iż wyraża zgodę na składanie propozycji służby byłym funkcjonariuszom Służby Celnej i Służby Celno-Skarbowej, których stosunek służbowy został przekształcony w stosunek pracy³². Jednakże wobec konieczności zapewnienia prawidłowej realizacji ustawowych zadań Krajowej Administracji Skarbowej proces ten został rozłożony na etapy, a decyzje w tym zakresie podejmować będzie właściwy kierownik jednostki organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej, po uprzednim dokonaniu identyfikacji komórek organizacyjnych, które wymagają zasilenia kadrowego przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, z jednoczesnym uwzględnieniem priorytetów w tym zakresie³³.

Po czwarte, nie przeprowadzono pełnej analizy potrzeb kadrowych w poszczególnych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, między innymi w zakresie funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. *De facto* proces etatyzacji rozpoczął się po 1 września 2017 r., czyli po zamknięciu procesu przedkładania propozycji pracy/służby i po uzyskaniu wiedzy na temat liczby pracowników/funkcjonariuszy, którzy ostatecznie pozostają w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej³⁴. Tym samym nie została przeprowadzona analiza potrzeb kadrowych, a praktyka wygaszania zatrudnienia/służby budzi wątpliwości natury prawnej w zakresie przestrzegania i ochrony praw pracowniczych³⁵, a na tzw. nieformalnym systemie poufnych rekomendacji (systemie niejawnego opiniowania), doprowadzającym do ignorowania ocen okresowych i standardów oceniania w administracji publicznej, kończąc³⁶. Innymi

²⁹ *Ibidem*; **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe”, s. 125.

³⁰ Na 31 maja 2023 r.

³¹ Dane na dzień 30 czerwca 2023 r. pozyskane od dyrektorów izb administracji skarbowej w Polsce w trybie dostępu do informacji publicznej.

³² Pismo Szefa KAS z dnia 1 grudnia 2020 r., nr DOS10(DOM8).105.120.2020, pozyskane w trybie dostępu do informacji publicznej; zob. także **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe”..., s. 124–125.

³³ *Ibidem*.

³⁴ **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 87 i nast.

³⁵ **Informacja NIK-2**.

³⁶ Tak m.in. **M. Piotrowski**, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*,

słowy, „pozostawienie nowo powoływanym dyrektorom izb administracji skarbowej tak dużej władzy dyskrecjonalnej w zakresie oceny, których z dotychczasowych funkcjonariuszy pozostawić w służbie, którym zaproponować ich «ucywilnienie», a którym w ogóle nic nie proponować, bo i tak z mocy ustawy ich stosunki służbowe wygasną [...]»³⁷ doprowadziło do osłabienia sprawności działania administracji podatkowej.

Po piąte, warto w tym miejscu przywołać szeroko rozumiane zapewnienia oraz gwarancje pomysłodawców, a w końcu także wykonawców procesu scalenia administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową, którzy deklarowali m.in., że: a) przygotowanie i opracowanie koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej sięga 2007 r. i poprzedzone zostało wnikliwą analizą [...], a w przygotowaniu i wdrożeniu Krajowej Administracji Skarbowej uczestniczyły te same osoby, które pracowały nad koncepcją KAS w roku 2007, co gwarantowało zarówno dobrą znajomość tematu, jak i płynną kontynuację działań³⁸; b) reforma służb podległych ministrowi rozwoju i finansów ma być wdrażana sukcesywnie, pod stałym jego nadzorem i wsparciem, według tzw. procedury przejścia we wszystkich newralgicznych obszarach podstawowych, jak np. kadry³⁹; c) dążymy do tzw. naturalnego zmniejszenia zatrudnienia o 10–15% poprzez osiągnięcie wieku emerytalnego przez część pracowników (funkcjonariuszy)⁴⁰. Innymi słowy, optymalizacja zatrudnienia w Krajowej Administracji Skarbowej miała zostać w całości zrealizowana w sposób naturalny, tj. poprzez odejście osób w wieku emerytalnym⁴¹; d) w ramach efektywnego wykorzystania

listopad 2018, s. 57, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej; **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 88 i nast.

³⁷ **E. Ura**, „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, *Przegląd Prawa i Administracji* 2018/114, s. 267.

³⁸ Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 14 marca 2017 r., nr RS6.054.7.2017, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=498064602E24CC13C12580C8004F19E7&view=6>; stan na 11.11.2023 r.

³⁹ Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z marca 2017 r., nr RS6.054.7.2017, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=498064602E24CC13C12580C8004F19E7&view=6>; stan na 16.09.2023 r.

⁴⁰ Pismo Ministra Finansów P. Szałamachy z dnia 14 stycznia 2016 r., nr BMI5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i00253-o1.pdf>; stan na 9.09.2023 r.; pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/>; stan na 9.09.2023 r.; **M. Banaś**, w: *Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 135 z dnia 15 listopada 2016 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/biuletyn.xsp?sknrn=FPB-135i01044-o1.pdf>; stan na 25.08.2023 r.

⁴¹ **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 74 i nast.

zasobów kadrowych niedopuszczalne ma być, aby przy określaniu propozycji pracy bądź służby poza dobrem Krajowej Administracji Skarbowej uwzględnione zostały inne pozaustawowe kryteria, a każdy przejaw nepotyzmu i kumoterstwa miał być „bezwzględnie rozliczony”⁴²; e) składanie propozycji pracy lub pełnienia służby będzie monitorowane przez Szefa KAS, a wszelkie nieprawidłowości w tym procesie stanowiłyby podstawę do wyciągnięcia z „całą surowością”⁴³ konsekwencji dyscyplinarnych wobec osób odpowiedzialnych⁴⁴. Także dyrektorzy izb administracji skarbowych mieli ponosić pełną odpowiedzialność za składane pracownikom/funkcjonariuszom propozycje pracy/służby w kierowanych przez nich jednostkach organizacyjnych, a ewentualne błędy skutkowałyby nie tylko ich odpowiedzialnością dyscyplinarną, ale również cywilnoprawną i karną⁴⁵; f) Szef KAS wskazywał także, że „mając świadomość szczególnego znaczenia tego procesu dla pracowników, pragnę zapewnić, że dokładam wszelkich starań, aby proces ten był uczciwy i transparentny [...] Gwarantuję, że KAS będzie przyjaznym miejscem pracy i służby dla wszystkich uczciwych osób. Wierząc w Państwa mądrość, proszę jednocześnie o wsparcie w tworzeniu nowej jakości pracy i służby oraz o pełne zaangażowanie w realizację zadań”⁴⁶.

Według Najwyższej Izby Kontroli nadzór Szefa KAS nad przebiegiem procesu przedkładania propozycji określających nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby był niewystarczający, pomimo licznych deklaracji, które zostały powyżej zaprezentowane. Innymi słowy, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli tego typu zaniedbania świadczą jednoznacznie o niedostatecznym nadzorze nad przebiegiem procesu reorganizacji i konsolidacji administracji

⁴² Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT66E69EC4/%24FILE/i01044-o1.pdf>, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT477715C1/%24FILE/i11376-o1.pdf>; stan na 12.09.2023 r.; pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 19 kwietnia 2017 r., nr RS6.054.10.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11376-o1.pdf>; stan na 12.08.2023 r.

⁴³ Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa KAS M. Banasia z dnia 4 maja 2017 r., [https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT59A84838/\\$FILE/i11748-o1_1.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT59A84838/$FILE/i11748-o1_1.pdf); stan na 14.09.2023 r.

⁴⁴ **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpeja...*, s. 76 i nast.

⁴⁵ Pismo Szefa KAS z dnia 24 lutego 2017 r., nr SC6.0723.2.2017, skierowane do koordynatorów powołanych w sprawie utworzenia i organizacji KAS w województwach, <https://celnicy.pl/threads/pismo-do-ministra-m-banasia-w-zwiazku-z-pismem-z-dnia-24-lutego-2017r.14102/>; stan na 19.09.2023 r.; **M. Piotrowski**, *Ocena...*, s. 14; **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpeja...*, s. 77.

⁴⁶ Pismo Szefa KAS M. Banasia z dnia 24 marca 2017 r., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25257; stan na 2.09.2023 r.

danin publicznych ze strony Szefa KAS⁴⁷. W pewnym stopniu Szef KAS w piśmie z dnia 7 czerwca 2017 r. zdaje się potwierdzać ustalenia Najwyższej Izby Kontroli, zauważając, że nowe warunki zatrudnienia oraz propozycje pełnienia służby w izbach administracji skarbowej składane były przez dyrektorów tych jednostek, którzy mieli w tym zakresie pełną swobodę działania i decydowali ostatecznie o kształcie obsady kadrowej w danym województwie⁴⁸. Innymi słowy, bardzo trudno jest uwierzyć w składane przez Ministra Finansów deklaracje, że „w sprawie struktury zatrudnienia w Krajowej Administracji Skarbowej przed i po reformie pragnę zapewnić, że wszelkie działania podejmowane w procesie wdrożenia reformy są ukierunkowane na zapewnienie prawidłowego wypełniania ustawowych celów i zadań KAS”⁴⁹.

Podsumowując powyższe rozważania, należy powtórzyć za A. Gomułowiczem, że nigdy nie było i nie będzie aprobaty dla „władzy, która zasłaniając się argumentem konieczności budowy sprawnego państwa, czyniła to na dramacie ludzkiej wolności [...]”⁵⁰ oraz władzy, której kierunkową dyrektywą działania jest zasada: «Robię to, na co mam ochotę. Wolno mi»⁵¹. Nie ulega zatem wątpliwości, że „nowy [...] ład prawny, w zasadniczym nurcie niekonstytucyjny, nie ma służyć państwu, a partii. Znajduje on tylko jedno merytoryczne uzasadnienie – ma być konstruowany i ma funkcjonować odpowiednio do nadrzędnych celów ustrojowych, ekonomicznych i społecznych partii rządzącej. Te cele stoją przed i ponad dobrem wspólnym wszystkich obywateli”⁵².

3. Wybrane następstwa „braków kadrowych” w Krajowej Administracji Skarbowej w świetle raportu Najwyższej Izby Kontroli

Według raportu Najwyższej Izby Kontroli pt. *Prawidłowość i skuteczność postępowania kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej* za lata 2020–2022⁵³ długotrwałe kontrole podatkowe oraz

⁴⁷ Szerzej **I. Nowak**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja...*, s. 88 i nast.

⁴⁸ Pismo Szefa KAS M. Banasia z dnia 7 czerwca 2017 r., <https://celnicy.pl/threads/list-szefa-kas-w-reakcji-na-list-przewodniczacego-zz-celnicy-pl.14396/>; stan na 31.01.2024 r.

⁴⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT28289937/%24FILE/i13839-o1.pdf>; stan na 16.11.2023 r.

⁵⁰ **A. Gomułowicz**, *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² Zob. **A. Gomułowicz**, *Oblicze polskiej dyktatury*, Nauka 2018/3, s. 71.

⁵³ Wyniki kontroli przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów, pięciu izbach administracji skarbowej, czterech urzędach celno-skarbowych oraz ośmiu urzędach skarbowych.

celno-skarbowe, następnie długotrwałe postępowania podatkowe, w tym także odwoławcze stanowią jedną z kluczowych barier utrudniających prowadzenie m.in. działalności gospodarczej, chociażby ze względu na brak pewności co do prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych. Oczywiście tego typu „przewlekłe” postępowania na pewno nie mogą być postrzegane jako prowadzone z poszanowaniem praw podatników, ale także wpływów budżetowych⁵⁴. Warto zauważyć, że średni czas trwania kontroli podatkowych wynosił: 126 dni w 2019 r., 153 dni w 2020 r., 135 dni w 2021 r. oraz 140 dni w pierwszym półroczu 2022 r.⁵⁵ Natomiast średni czas trwania kontroli celno-skarbowej wynosił: 328 dni w 2019 r., 428 dni w 2020 r., 381 dni w 2021 r. oraz 371 dni w pierwszym półroczu 2022 r.⁵⁶ Nie sposób nie dostrzec, że w przypadku kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług udział kontroli trwających ponad rok wyniósł 42,3% w 2019 r., 40,8% w 2021 r. oraz 41,5% w pierwszym półroczu 2022 r., a w przypadku kontroli w zakresie podatków dochodowych odpowiednio: 36,9% w 2019 r., 44,1% w 2021 r. oraz 31,8% w pierwszym półroczu 2022 r.⁵⁷

Problemem w obszarze orzecznictwa organów podatkowych jest długotrwałość prowadzonych postępowań. Przykładowo, w całym kraju blisko połowa (49,3%) niezakończonych na koniec 2021 r. postępowań podatkowych w pierwszej instancji w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych, podobnie jak na koniec 2019 r. (50,8%), była prowadzona ponad sześć miesięcy. Odsetek ten tylko nieznacznie obniżył się na koniec czerwca 2022 r. (do 46,7%). W drugiej instancji w izbach administracji skarbowej i urzędach celno-skarbowych sytuacja była zbliżona⁵⁸. Na koniec czerwca 2022 r. pozostawało niezakończonych 47% postępowań odwoławczych; na koniec 2021 r. – 49,1%, a na koniec 2019 r. – 46,8%. Nie poprawiła się także jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych, a główną przyczyną uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć organów podatkowych były błędy proceduralne popełniane przez te organy. Innymi słowy, działania administracji podatkowej w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych nie były w pełni skuteczne i efektywne⁵⁹.

⁵⁴ **Informacja NIK-1.**

⁵⁵ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku, nr 68/2023/P/23/001/KBF oraz 69/2023/P/23/002/KBF, s. 146, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27852.pdf>; stan na 25.10.2023 r.; dalej: **Informacja NIK-4.**

⁵⁶ Znaczny był także odsetek kontroli celno-skarbowych trwających dłużej niż rok.

⁵⁷ **Informacja NIK-4.**

⁵⁸ **Informacja NIK-1**, s. 8.

⁵⁹ **Informacja NIK-4.**

Kontrolerzy Najwyższej Izby Kontroli trafnie zauważyli, że skoro jakość rozstrzygnięć organów odwoławczych ma decydujące znaczenie dla często wieloletnich procesów weryfikacji przez administrację podatkową prawidłowości rozliczeń podatników oraz poszanowania interesów podatników, to obszar orzecznictwa prowadzonego w izbach administracji skarbowej nie powinien być pomijany przez kilka lat z rządu w planach kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego⁶⁰.

Autor niniejszej publikacji podtrzymuje głoszoną od ponad 6 lat tezę, że przyczyny powyższych „opóźnień” należy upatrywać co do zasady w destrukcyjnej pod kątem kadrowym „quasi-reformie” pt. *Krajowa Administracja Skarbowa*, a do tego także systemowym braku jednoznacznej wizji dla Krajowej Administracji Skarbowej, m.in. w obszarze szeroko rozumianej „polityki awansowej”. Co więcej, na przyczyny kadrowe różnych „problemów” w obszarze „przewlekłości” postępowań podatkowych i quasi-podatkowych wskazują nie tylko ustalenia dokonane przez kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli, ale także zawarte w raporcie wypowiedzi wielu kierowników jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, tj. dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych, a także naczelników urzędów celno-skarbowych.

Po pierwsze, na długotrwałe prowadzenie postępowań podatkowych wpływało między innymi duże obciążenie pracowników, które było następstwem braków kadrowych⁶¹. Przykładowo, w pierwszym półroczu 2022 r. czas rozpatrywania odwołań w dwóch urzędach celno-skarbowych (Małopolskim U.C.-S. oraz Dolnośląskim U.C.-S.) wyniósł odpowiednio 249 i 242 dni, przy oczekiwanym przez Szefa KAS okresie rozpatrywania mniejszym lub równym 140 dni⁶².

Od wielu lat w administracji danin publicznoprawnych, prawie na identycznym poziomie, utrzymuje się liczba przepracowanych godzin nadliczbowych. Co więcej, najwięcej godzin nadliczbowych w służbie cywilnej wypracowują pracownicy danin publicznoprawnych. Analogicznie sytuacja wygląda także w nowej strukturze organizacyjnej pt. *Krajowa Administracja Skarbowa*. Jednoznacznie potwierdzają to Sprawozdania Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby za lata 2017–2022, według których najwięcej godzin nadliczbowych wypracowują pracownicy Krajowej Administracji Skarbowej, i tak: w 2017 r. – ok. 348 tys. (39%)⁶³; w 2018 r. – ponad

⁶⁰ Informacja NIK-1, s. 59.

⁶¹ *Ibidem*, s. 8.

⁶² *Ibidem*, s. 15.

⁶³ *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2017 roku*, s. 48, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.

400 tys. (ok. 42%)⁶⁴; w 2019 r. – ponad 384 tys. (ok. 42%)⁶⁵; w 2020 r. – ponad 331 tys. (ok. 46%)⁶⁶; w 2021 r. – około 263 tys. (ok. 40% w służbie cywilnej)⁶⁷; w 2022 r. – około 314 tys. (43% w służbie cywilnej)⁶⁸. Tym samym, w przypadku występowania permanentnych godzin nadliczbowych w administracji danin publicznych, zmniejszanie liczby pracowników i funkcjonariuszy w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej należy uznać za pozbawione sensu, a może trafniej w kategorii błędu organizacyjno-systemowego⁶⁹.

Zgodnie z danymi zawartymi w sprawozdaniach RB-70 za IV kwartał w latach 2017–2022 oraz I kwartał 2023 r.⁷⁰: a) w przypadku funkcjonariuszy S.C.-S. „straty kadrowe”, zestawiając 2017 *versus* 2023, wyniosły: 1 072,66; b) jeśli chodzi o członków korpusu służby cywilnej „ubytki kadrowe” za lata 2017 *versus* 2023 to 1 263,35. Reasumując, stan liczbowy pracowników korpusu służby cywilnej oraz funkcjonariuszy S.C.-S. w ciągu sześciu lat funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej uległ zmniejszeniu. Niestety, biorąc pod uwagę całą „game” wprowadzanych nowych ustaw podatkowych wraz z przepisami wykonawczymi, permanentne ich nowelizacje sprawiają, że przybywa szeroko rozumianych obowiązków podatkowo-pracowniczych. Oznacza to, że zmniejszenie liczby pracowników w zestawieniu za okres 2017–2023 należy odczytywać wyłącznie negatywnie⁷¹. Argument ten dodatkowo wzmocniają dane, zgodnie z którymi przed wprowadzeniem reformy związanej z powstaniem Krajowej

⁶⁴ *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2018 roku*, s. 54, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.

⁶⁵ *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2019 roku*, s. 47, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.

⁶⁶ *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2020 roku*, s. 53, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.

⁶⁷ *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2021 roku*, s. 41, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.

⁶⁸ *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2022 roku*, s. 44, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.

⁶⁹ Szerzej *Sprawozdania Szefa Służby Cywilnej za lata 2009–2016*, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.10.2023 r.; **I. Nowak**, *Zasoby kadrowe KAS...*, s. 116.

⁷⁰ Według pisma Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1503.2023 sprawozdanie RB-70, na podstawie którego przygotowano przesłane wyżej wymienione pismo, zestawienie wnioskowanych danych, sporządzane jest narastająco. W związku z powyższym dane przekazane w tym piśmie dotyczące przeciętnego zatrudnienia w IAS, KIS, KSS w latach 2017–2022 w podziale na poszczególne grupy zatrudnienia obejmują cały rok – według pisma Ministra Finansów z dnia 31 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1503.2023, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej

⁷¹ Analogicznie **I. Nowak**, *„Zasoby kadrowe”...*, s. 115.

Administracji Skarbowej w izbach celnych, izbach skarbowych oraz urzędach kontroli skarbowej zatrudnionych było 51 084 pracowników cywilnych, a służbę pełniło 13 814 funkcjonariuszy (łącznie 64 898 osób)⁷², kiedy za I kwartał 2023 r. przeciętne zatrudnienie wynosi 57 157,60⁷³ (funkcjonariusze S.C.-S. – 10 531,97; członkowie korpusu służby cywilnej – 45 597,68; pracownicy spoza korpusu służby cywilnej – 1 027,95)⁷⁴.

Po drugie, wpływ na niższą skuteczność kontroli kluczowych podmiotów w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych miały problemy z wykwalifikowaną kadrą⁷⁵. Zarówno Ministerstwo Finansów, jak i Krajowa Administracja Skarbowa nie dysponowały do 2022 r. scentralizowanym systemem kadrowym⁷⁶, pozwalającym m.in. na precyzyjne i całościowe ewidencjonowanie zatrudnionych pracowników/funkcjonariuszy pod kątem wskazania ukończonych przez nich kierunków studiów (I, II, III stopień)⁷⁷. Na marginesie należy

⁷² Pismo Ministra Finansów z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT28289937/%24FILE/i13839-o1.pdf>; stan na 16.11.2023 r.

⁷³ Według pisma Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2023 r., nr BMI1.0123.1503.2023, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁷⁴ Jest to przeciętne zatrudnienie w izbach administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej oraz Krajowej Szkole Skarbowości w podziale na poszczególne grupy zatrudnienia. Zgodnie z danymi zawartymi w sprawozdaniach RB-70 za IV kwartał 2022 roku oraz II kwartał 2023 roku, przeciętne zatrudnienie w poszczególnych izbach administracji skarbowej w podziale na członków korpusu służby cywilnej (KSC) i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (FSCS) wynosiło: a) 2022 (KSC – 44 262,15; FSCS – 10 615,52); b) II kwartał 2023 r. (KSC – 44 815,73; FSCS – 10 485,74) – według pisma Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2023 r., nr BMI1.0123.2031.2023, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁷⁵ Kontrole w tym zakresie charakteryzują się podwyższonym stopniem skomplikowania i czasochłonności, wymagają wyspecjalizowanych kompetencji kontrolerskich, a liczba pracowników urzędów skarbowych oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej posiadających wiedzę teoretyczną i doświadczenie zawodowe w tym zakresie jest niedostateczna – **Informacja NIK-1**, s. 28.

⁷⁶ Ujednolicony system kadrowo-płacowy pod nazwą Centralny System Kadrowo-Płacowy Krajowej Administracji Skarbowej (SyKaP KAS), obejmujący następujących pracodawców: izby administracji skarbowej, Krajową Informację Skarbową i Krajową Szkołę Skarbowości, został oddany do użytkowania z dniem 1 stycznia 2022 r. Koszt wdrożenia systemu SyKaP KAS wyniósł 3 956 804,34 zł, pomimo że został przygotowany w ramach zasobów jednostek resortu finansów – według pisma Ministra Finansów z dnia 7 listopada 2023 r., nr BMI1.0123.2933.2023, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁷⁷ Każda izba administracji skarbowej miała odrębny program kadrowo-płacowy – tak m.in. wynika z pisma Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 14 października 2019 r., BMI1.0124.1103.2019 oraz pisma Ministra Finansów z dnia 17 lutego 2020 r., nr BMI1.0123.188.2020; materiały pozyskane w trybie dostępu do informacji publicznej.

dodać, że kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej nie dostrzega także istniejącego od wielu lat „deficytu” kierunkowego wykształcenia pośród swoich pracowników/funkcjonariuszy, przede wszystkim z zakresu wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych lub szerzej – funkcjonowania systemu finansów publicznych. W strukturze aparatu podatkowego (skarbowego) fachowa i wyspecjalizowana kadra urzędnicza – według prowadzonych badań empirycznych – to zaledwie ok. 60% zasobów⁷⁸. 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 lata⁷⁹, ponieważ w tym okresie nabędą dostateczną wiedzę o systemie podatkowym (systemie podatków i opłat) i dopiero wówczas możliwe stanie się kształtowanie pozytywnego wizerunku administracji podatkowej⁸⁰.

Po trzecie, o nierozstrzygnięciu prowadzonych naborów, szczególnie w dużych miastach, decydowało niejednokrotnie niezgłoszenie się odpowiednich kandydatów (o wysokich kwalifikacjach)⁸¹. Przykładowo, w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie mimo prowadzonych naborów, w obciążonych pracą komórkach orzeczniczych, rosła liczba nieobsadzonych etatów. O nierozstrzygnięciu naborów decydował głównie brak ofert lub niezgłoszenie się odpowiednich kandydatów⁸². Analogicznie wskazał Naczelnik Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego, że trzykrotnie podejmowano działania zmierzające do zwiększenia zatrudnienia w komórce odwoławczej w drodze naboru wewnętrznego i zewnętrznego, a nabory i tak zakończyły się niepowodzeniem, ponieważ nie udało się zatrudnić pracowników spełniających założone kryteria naborów⁸³. Biorąc powyższe pod uwagę, w ramach tzw. kreatywności menadżerskiej kierownicy jednostek organizacyjnych KAS podejmowali różnorakie

⁷⁸ **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe”..., s. 132–133.

⁷⁹ *Ibidem*; **J. Hrynkiewicz**, *W ostatnich latach elit urzędniczych nie dostrzegam*, Dziennik Gazeta Prawna, 19.10.2022/203 (5865), s. B8.

⁸⁰ „Zgodnie z konstytucyjnym standardem demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. – dalej: Konstytucja) wszelkie prawo, w tym prawo podatkowe, ma być «za» obywatelem, a nie «przeciw» niemu” – **A. Gomułowicz**, *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika a orzecznictwo sądownictwa administracyjnego*, Przegląd Podatkowy 2022/6, s. 17; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Wr 723/20, CBOSA; **I. Nowak**, *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/4, s. 14.

⁸¹ **Informacja NIK-1**, s. 8.

⁸² *Ibidem*, s. 63.

⁸³ *Ibidem*, s. 89.

działania, np. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utworzył w jednym z warszawskich urzędów skarbowych komórki zamiejskowe z lokalizacją w Radomiu, co umożliwiło łatwiejsze pozyskanie, na rynku pracy poza Warszawą, dodatkowych pracowników⁸⁴. Niestety, duża rotacja w organach podatkowych sprawia, że ich działalność w znacznej mierze opiera się na niedoświadczonych pracownikach i funkcjonariuszach S.C.-S., u których także wykształcenie nie przekłada się na realizowane zadania. Z przeprowadzonych badań empirycznych *expressis verbis* wynika, że liczba odejść pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej w okresie 2017–2023 co do zasady przewyższa liczbę przyjęć. 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)⁸⁵.

Po czwarte, według raportu Najwyższej Izby Kontroli za lata 2020–2022 działania Krajowej Administracji Skarbowej nie były w pełni skuteczne i efektywne, ponieważ w ponad połowie kontrolowanych organów Krajowej Administracji Skarbowej stwierdzono nieprawidłowości⁸⁶ zapewne z powodu wielu przyczyn, które trafnie wskazują kierownicy kontrolowanych jednostek, np.:

- a) w 2021 r. trzech pracowników Działu Kontroli Podatkowej Urzędu Skarbowego Wrocław-Stare Miasto, z uwagi na braki kadrowe w Dziale Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług, Podatków Majątkowych i Sektorowych, prowadziło postępowania podatkowe⁸⁷;
- b) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego wskazał m.in. wpływ na wahania liczby kontroli w poszczególnych okresach miała również przeprowadzona w poprzednich latach reorganizacja, ponieważ w związku z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej zespoły kontrolne prowadziły sprawy zarówno w tzw. nowej, jak i w starej procedurze⁸⁸;
- c) Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego wyjaśniał, że sprawy prowadzone w komórce odwoławczej z reguły posiadają charakter niezwykle skomplikowany, o złożonej i wieloaspektowej specyfice. Tym samym nie można do realizacji tych zadań skierować osób bez stosownego doświadczenia. Dodał, że dostrzegając problem, w celu wzmocnienia komórki postępowania podatkowego w pionie orzecznictwa, od dnia

⁸⁴ *Ibidem*, s. 71.

⁸⁵ Dane za lata 2017–2022 – zob. I. Nowak, „Zasoby kadrowe”..., s. 141 i nast.

⁸⁶ Informacja NIK-1, s. 6 i nast.

⁸⁷ *Ibidem*, s. 94.

⁸⁸ *Ibidem*, s. 79.

1 września 2022 r. przeniósł czasowo do tej komórki z innych komórek organizacyjnych Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego czterech mianowanych pracowników, a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dniem 1 października 2022 r. przeniósł z komórek odwoławczych izb administracji skarbowej czasowo dwóch pracowników⁸⁹.

4. „Procedury naprawcze” według Ministra Finansów w obszarze Krajowej Administracji Skarbowej

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia kontroli, Prezes NIK zwrócił się m.in. do Ministra Finansów oraz dyrektorów izb administracji skarbowej w Polsce, aby doprowadzili do wypracowania strategii zapewnianiającej pozyskanie wysoko wykwalifikowanej kadry w komórkach orzeczniczych w organach podatkowych pierwszej i drugiej instancji⁹⁰. W odpowiedzi Szef KAS z upoważnienia Ministra Finansów przedstawił funkcjonujące w Krajowej Administracji Skarbowej „modele naprawcze” szeroko rozumianych braków kadrowych.

Po pierwsze, Minister Finansów w obszarze pt. *Aspekt pozyskania pracownika*, informuje m.in., że obecnie w Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonują następujące rozwiązania:

- 1) Wypracowany został jednolity standard przygotowania ogłoszeń o pracę oraz ogłoszeń o postępowaniu kwalifikacyjnym do Służby Celno-Skarbowej, a w opracowanych wzorach wskazywana jest proponowana kwota wynagrodzenia/uposażenia „brutto”. W związku z realizacją programu wieloletniego „Modernizacja Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2023–2025” w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej znacząco podwyższono poziom wynagrodzeń i uposażeń, co przełożyło się także na minimalne wynagrodzenie oferowane w ogłoszeniach o pracę i ogłoszeniach o postępowaniach kwalifikacyjnych do Służby Celno-Skarbowej, kształtujące się na poziomie około 5000 zł „brutto”. Jednakże Minister Finansów podnosi, że nie bez znaczenia pozostaje sytuacja na rynku pracy i trudności w pozyskaniu kandydatów o określonych kompetencjach, przy ograniczonych możliwościach finansowych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie wynagrodzeń i uposażeń.

Powyższe „zabiegi” ujednolicenia ogłoszeń o pracę oraz ogłoszeń o postępowaniu kwalifikacyjnym do Służby Celno-Skarbowej wraz ze wskazaniem w nich

⁸⁹ *Ibidem*, s. 90.

⁹⁰ *Ibidem*, s. 17.

wysokości wynagrodzenia/uposażenia na pewno nie przyniosą lawiny zgłoszeń potencjalnych kandydatów do pracy/służby, analogicznie jak identyfikacja przyczyn odejść z pracy/służby poprzez „magiczną formułę” pt. „Procedura przeprowadzenia wywiadu wyjściowego z pracownikiem/funkcjonariuszem odchodzącym z Krajowej Administracji Skarbowej”⁹¹, z której jednoznacznie wynika, że procentowo do najczęstszych przyczyn rezygnacji z pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej należą: a) przejście na emeryturę/rentę – 17%; b) obciążenie pracą – 10%; c) wysokość wynagrodzenia/uposażenia – 10%; d) stres – 8%; e) chęć zmiany charakteru/miejsca pracy – 6%; f) procedura awansu – 6%; g) zasady przyznawania nagród – 6%; h) możliwość rozwoju zawodowego – 6%; i) przyczyny osobiste/rodzinne/zdrowotne – 5%; j) organizacja pracy – 5%; k) relacje z bezpośrednim przełożonym/przełożonymi – 4%; l) atmosfera w pracy – 4%⁹². Innymi słowy, kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej/Ministerstwa Finansów doskonale zna i rozpoznaje prawdziwe powody i problemy personalne w strukturze danin publicznoprawnych, jeśli chodzi o rezygnację z pracy i służby⁹³. Warto jednak pamiętać, że powyższe proporcje mogą ulegać zmianie, ponieważ w ankiecie dla pracowników i funkcjonariuszy badającej motywację i satysfakcję z pracy/służby w KAS wzięło udział tylko 11 710 osób, co stanowi jedynie 20% pracowników i funkcjonariuszy KAS. Co więcej, wyłącznie 30% odchodzących pracowników i funkcjonariuszy wzięło udział w wywiadzie wyjściowym, ponieważ największą trudność w przeprowadzeniu wywiadu stanowi niechęć do rozmowy oraz długa nieobecność odchodzącego pracownika/funkcjonariusza⁹⁴. Niezależnie od powyższego, na rzeczonej grupie badanych (11 710 osób) ogólny

⁹¹ Zob. I. Nowak, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/3, s. 57.

⁹² Według opracowania A. Grycuk z dnia 24 marca 2022 r., pt. *Motywacja i satysfakcja z pracy/służby w KAS*, Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS MF Webinar, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁹³ „Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej we współpracy z Zespołem motywacyjnym powołanym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadził jednorazowo ankietę badania motywacji i satysfakcji z pracy/służby pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej. Wyniki ankiety zostały przekazane do jednostek organizacyjnych KAS, a w oparciu o zebrane dane opracowano plan działań do realizacji w obszarze zarządzania kapitałem ludzkim w KAS w latach 2022–2023” – według pisma Podsekretarza Stanu Zastępcy Szefa KAS A. Chałupy z dnia 27 lipca 2022 r., nr SK/57/2022 pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁹⁴ Tak było np. w IAS w Lublinie, gdzie z uwagi na stałą nieobecność odchodzących z pracy/służby, nie można było przeprowadzić wywiadu z ponad 20 osobami – według pisma Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2022 r., nr DBM6.050.1.2022, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

poziom zadowolenia z pracy wnosił odpowiednio: a) bardzo wysoki – 232 osoby (2%); b) wysoki – 2346 osoby (20%); c) przeciętny – 5691 osób (49%); d) niski – 2389 (20%); e) bardzo niski – 1052 osoby (9%)⁹⁵. Na pewno nie są to dane, które skłaniają do optymizmu.

Proponowana w 2023 r. kwota wynagrodzeń/uposażeń w Krajowej Administracji Skarbowej jest faktycznie wyższa względem poprzednich lat, lecz biorąc pod uwagę dwucyfrową inflację – jest i będzie bez większego znaczenia na poprawę naborów, ponieważ są to działania spóźnione o co najmniej kilka lat. Analizując medianę i dominantę wynagrodzeń/uposażeń brutto członków korpusu służby cywilnej oraz funkcjonariuszy S.C.-S., zauważa się, że w okresie 2017–2023 wprawdzie wzrastały, jednakże ich „tempo” wraz z realnymi korzyściami dla pracowników/funkcjonariuszy jest znikome, biorąc pod uwagę m.in. „nadprodukcję” aktów podatkowych wraz z ich zmiennością, nie wspominając już o czynnikach inflacyjnych czy też personalnych, *etc.* Co więcej, zapominano, że „żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty”⁹⁶. Jednakże „pamiętając o złożonych deklaracjach dotyczących dążenia do wzmocnienia motywacyjnego systemu uposażeń i wynagrodzeń w Krajowej Administracji Skarbowej – Kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej nieustannie pracuje nad modernizacją rozwiązań dotyczących uposażeń i wynagrodzeń w Krajowej Administracji Skarbowej”⁹⁷.

Pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S. nie są w stanie swoich zobowiązań m.in. w postaci rat kredytów, pożyczek *etc.* spłacać z pensji/uposażeń, które proponowane są w szeroko rozumianym resorcie finansów i dlatego też rezygnują z pracy/służby z fatalnymi rzecz jasna długofalowymi skutkami dla budżetu państwa. Nie sposób zatem podzielić „optymizmu”, który deklarowany jest przez kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej: „chciałabym, aby nasza organizacja była coraz bardziej atrakcyjnym miejscem pracy i służby [...] Działamy w warunkach, które wymagają od nas ciągłego rozwoju i dostosowywania się do zmieniającego się otoczenia gospodarczego. Dlatego tak ważne są solidne fundamenty, czyli doświadczone i profesjonalne kadry zawodowe KAS [...]”⁹⁸. Nie uda zapewnić się sprawnie funkcjonującego aparatu danin

⁹⁵ *Ibidem.*

⁹⁶ J. Itrich-Drabarek, w: A. Radwan, *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, Dziennik Gazeta Prawna, 23.02.2022/37 (5699), s. B9.

⁹⁷ Pismo Szefa KAS z dnia 31 stycznia 2023 r., nr DBM4.105.8.2023, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.

⁹⁸ Pismo Szefa KAS M. Rzeczkowskiej z okazji 4. Rocznicy powstania Krajowej Administracji, <https://celnicy.pl/threads/4-rocznica-kas-list-szefakas.17101/page-2>; stan na 2.09.2023 r.

publicznoprawnych oraz jego profesjonalizacji bez stabilnej sytuacji kadrowej w połączeniu z kompetentnymi i bezstronnymi urzędnikami m.in. dlatego, że nie przestrzega się otwartości i konkurencyjności naboru do służby cywilnej⁹⁹. Przykładowo, w wyniku nowelizacji ustawy o służbie cywilnej od dnia 23 stycznia 2016 r. zniesiono otwarty, konkursowy nabór na wyższe stanowiska w służbie cywilnej¹⁰⁰. Doprowadzono zatem do sytuacji, w której „konstrukcja polegająca na powoływaniu i odwoływaniu osób z wyższych stanowisk w służbie cywilnej nie gwarantuje rzetelnego, bezstronnego i politycznie neutralnego wykonywania zadań państwa w urzędach administracji rządowej. Osoby w ten sposób zatrudniane stają się bowiem «zakładnikami» aktualnego układu politycznego. Bezstronność jako immanentna cecha służby cywilnej wymaga wykonywania zadań państwa wyłącznie z uwzględnieniem przepisów prawa oraz interesu publicznego. Szczególnym przejawem bezstronności jest natomiast neutralność polityczna członków korpusu służby cywilnej. W związku z tym wykonywanie zadań państwa w urzędach administracji rządowej powinno być wolne od jakichkolwiek nacisków i wpływów politycznych. Nie jest to jednak możliwe do osiągnięcia, gdy urzędnik zatrudniony na wyższym stanowisku w służbie cywilnej w każdym czasie może być pozbawiony pracy. Stabilność zatrudnienia ma w związku z tym zasadnicze znaczenie z punktu widzenia bezstronnego i neutralnego politycznie wykonywania zadań państwa. Brak poczucia bezpieczeństwa prawnego, permanentna obawa przed możliwością zwolnienia z pracy, z pewnością nie służy bezstronności i politycznej neutralności”¹⁰¹.

- 2) W ramach wewnętrznych działań rekomenduje się prowadzenie wewnętrznych naborów, które mają zapewnić pozyskanie doświadczonych pracowników/funkcjonariuszy wewnątrz jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, np. z I instancji do II instancji.

⁹⁹ Por. informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli pt. *Funkcjonowanie służby cywilnej oraz służby zagranicznej* z dnia 10 sierpnia 2023 r., nr 13/2023/P/22/005/KAP, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/22/005/>; stan na 12.11.2023 r.

¹⁰⁰ Ustawa z dnia 30 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o służbie cywilnej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 34).

¹⁰¹ „Stosowanie powołania jako podstawy zatrudnienia jest uzasadnione w przypadku obsadzania stanowisk typowo politycznych. Nie ma ono natomiast uzasadnienia wówczas, gdy obsada dotyczy stanowisk wchodzących w skład stanowisk urzędniczych zaliczanych do korpusu służby cywilnej. W tym ostatnim bowiem przypadku bezpośrednią konsekwencją zastosowania powołania jest nieuniknione przenikanie wpływów politycznych do kadry urzędniczej zatrudnionej w służbie cywilnej” – według pisma Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 2 stycznia 2024 r., nr III.7040.9.2016.AS, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-01/Do_premiera_sluzba_cywilna_2.01.2024.pdf; stan na 27.01.2024 r.

Powyższa strategia już na samym początku jest zdana na niepowodzenie. Dla-
czego – modelowo ukazał to naczelnik Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego
– zauważając, że trzykrotnie podejmowano działania zmierzające do zwiększenia
zatrudnienia w komórce odwoławczej w drodze naboru wewnętrznego i zewnętr-
znego, a nabory te i tak zakończyły się niepowodzeniem, gdyż nie udało się za-
trudnić pracowników spełniających założone kryteria naborów. Zapewne dlatego,
że każdy pracownik/funkcjonariusz Krajowej Administracji Skarbowej doskonale
wie, że lepiej pracować za podobne lub nawet niższe wynagrodzenie/uposażenie
w jakiegokolwiek innej komórce niż w szeroko rozumianym pionie orzeczniczym,
ponieważ w rzeczonych pionach wszyscy mają o wszystko do człowieka „pre-
tensje”, np. za długo rozpatrujesz sprawy (*vide* terminy); za dużo uchyleń przez
organy wyższego stopnia, za dużo uchyleń przez sądy administracyjne (WSA/NSA),
za słabe mierniki, *etc.* ... Przykładowo, liczba pracowników realizujących za-
dania związane z orzecnictwem podatkowym, według stanu na koniec 2016 r.
i 2018 r., z podziałem na poszczególne jednostki organizacyjne Krajowej Admini-
stracji Skarbowej w 2018 r.¹⁰² jednoznacznie wskazuje, że większość jednostek jest
przeciążonych pracą, przy mniejszej liczbie etatów (zob. tabela 1).

TABELA 1: Informacja o liczbie pracowników realizujących zadania związane z orzecnictwem
podatkowym

IS/IAS	2016 Liczba osób na stanowiskach merytorycznych zajmujących się orzecnictwem odwoławczym	2016 Liczba spraw przypadających średniorocznie do załatwienia na pracownika merytorycznego zajmującego się orzecnictwem	2018 Liczba osób na stanowiskach merytorycznych zajmujących się orzecnictwem odwoławczym	2018 Liczba spraw przypadających średniorocznie do załatwienia na pracownika merytorycznego zajmującego się orzecnictwem
1	2	3	4	5
Białystok	37	65,59	47	111,17
Bydgoszcz	75	24,56	69	32,59
Gdańsk	123	85,00	96	107,00

¹⁰² Dane przekazane wg stanu na koniec 2016 r. nie obejmują pracowników i spraw dotyczących
postępowań celnych oraz postępowań z zakresu podatku akcyzowego i podatku od gier, dla
których dyrektor izby administracji skarbowej stał się właściwy z dniem 1 marca 2017 r.
według pisma Ministra Finansów z dnia 7 marca 2019 r., nr DOW6.054.3.2019.KZM, [https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTBA6EZY/\\$FILE/z08378-o1_1.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTBA6EZY/$FILE/z08378-o1_1.pdf); stan na 11.01.2024 r.

TABELA 1 (cd.)

1	2	3	4	5
Katowice	142	87,50	137	116,11
Kielce	43	37,00	37	37,00
Kraków	106	49,00	108	48,00
Lublin	81	33,88	99	77,44
Łódź	132	47,00	131	32,00
Olsztyn	52	22,00	43	41,00
Opole	33	60,00	40	62,00
Poznań	98	38,00	106	48,00
Rzeszów	39	45,00	40	70,00
Szczecin	76	126,00	69	206,00
Warszawa	171	68,00	125	85,00
Wrocław	142	36,20	175	55,60
Zielona Góra	38	42,00	31	53,00
Razem	1 388	866,73	1 353	1 181,91

Źródło: opracowanie własne.

3) Na etapie selekcji można poddać większą grupę kandydatów testom oceniającym faktyczną wiedzę, umiejętności i zdolności umysłowe wymagane w pracy na danym stanowisku, np. umiejętności analitycznego lub kreatywnego myślenia, wyciągnięcia wniosków itp.

Również przy powyższej „metodologii” Minister Finansów pozostaje w wewnętrznej sprzeczności z powyższymi „zbiegami naprawczymi”. Warto więc zadać pytanie: w jaki sposób pozyskać tę „większą grupę kandydatów”??? Rzeczony postulat można chyba tylko wpisać *ad Kalendas Graecas...* Być może kolejne „narzędzie personalne” pt. *Asesorowie Krajowej Administracji Skarbowej*¹⁰³ będą

¹⁰³ „Asesor Krajowej Administracji Skarbowej” to pojęcie, które określa pracowników i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej przeszkolonych i realizujących zadania związane z badaniem kompetencji (Development Center – DC). Asesor KAS to dodatkowa funkcja, a nie stanowisko w KAS” – według pisma DIAS w Szczecinie z dnia 18 października 2023 r., nr 3201-IWK.0150.107.2023.3 Niestety szczegółów odnośnie kompetencji asesora KAS nie można poznać, ponieważ jak zgodnie twierdzą wszyscy DIAS w Polsce wykonywane przez asesorów KAS zadania należy zakwalifikować jako zadania związane z wewnętrzną organizacją funkcjonowania pracodawcy, a zatem informacje ich dotyczące nie stanowią informacji publicznej i nie podlegają udostępnieniu na wniosek o dostęp do informacji publicznej. Warto

panaceum na całą „plagę kadrową KAS”? Brak jednak uzasadnienia do poprawy w tym obszarze, ponieważ powstałe od 2021 r. kilkudziesięciuosobowe pionosy personalne w każdej z izb administracji skarbowej w Polsce też nie zapobiegły licznym odejściom z pracy/służby¹⁰⁴, pomimo zapewnień ze strony Ministra Finansów, że „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 pionosy personalne 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”¹⁰⁵. Niestety, działaniami pozornymi, blichтром czy też podniosłymi frazesami na wszelkiego rodzaju uroczystościach, najczęściej z okazji Święta Krajowej Administracji Skarbowej, nie zapewni się właściwego etosu pracy/służby¹⁰⁶. Tym samym, nieskuteczne są liczne deklaracje kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej, że „naszą siłą są pracownicy i funkcjonariusze wszystkich szczebli, oddani idei dążenia do realizacji wspólnego celu. [...] Tylko jako zespół, który ma wspólne cele i determinację do ich realizacji, KAS może stać się awangardą w zakresie rozwiązań w administracji rządowej”¹⁰⁷. „Bez Was – ludzi kreatywnych, otwartych na nowoczesność, ale też rozumiejących ideę służby publicznej – realizacja zadań KAS nie byłaby możliwa”¹⁰⁸.

jednak podkreślić, że nabór osób do pełnienia funkcji asesora odbywa się z poziomu Ministerstwa Finansów – według pisma DIAS w Warszawie z dnia 17 listopada 2023 r., nr 1401-IPP2.102.1.2023, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹⁰⁴ Na marginesie należy tylko zauważyć, że w systemie korporacyjnym funkcjonują tzw. dyrektorzy szczęścia (*happy manager/chief happiness officer*) – szerzej **A. Matlacz**, *Dyrektorzy szczęścia wracają do firm*, 2019, <https://www.prawo.pl/kadry/chief-happiness-officer-happy-manager-czywarto-tworzyc-takie,472842.html>; stan na 10.10.2023 r.

¹⁰⁵ Według pisma Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2022 r., nr DBM6.050.1.2022, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹⁰⁶ Tak też **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe”..., s. 168.

¹⁰⁷ **M. Rzeczkwoska**, *Podczas uroczystości przyznania odznak „Za Zasługi dla Finansów Publicznych Rzeczypospolitej Polskiej”*, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismyzasluzonych-dla-finansow-publicznych>; stan na 25.11.2023 r.

¹⁰⁸ **M. Rzeczkwoska**, *Podczas Centralnych obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, które odbyły się 21 września 2021 r. w Bydgoszczy*, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/centralne-obchody-dnia-krajowej--administracji-skarbowej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fstart%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_yF42%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D_118_INST; stan na 25.11.2023 r.

Po drugie, Minister Finansów w obszarze Krajowej Administracji Skarbowej pt. *Aspekt rozwoju pracownika* informuje m.in., że:

- 1) W toku realizowanych zadań prowadzony jest proces planowania szkoleń. Dyrektorzy departamentów Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów zgłaszają do Krajowej Szkoły Skarbowości priorytetowe potrzeby szkoleniowe na dany rok. Na tej podstawie opracowywany jest *Plan szkoleń centralnych kadr KAS*.

Z prowadzonych rozmów z pracownikami/funkcjonariuszami Krajowej Administracji Skarbowej wyłania się „niska ocena” rzeczonych szkoleń, ponieważ tzw. biurokratyczne uwarunkowania nie pozwalają na szybką realizację szkoleń pod kątem zmian podatkowych, których nie uda się zaplanować z rocznym wyprzedzeniem. Podobne uwagi w zakresie szkoleń wskazali respondenci biorący udział w podsumowaniu ankietowego badania pt. *Motywacja i satysfakcja z pracy/służby pracowników i funkcjonariuszy KAS*¹⁰⁹.

- 2) W celu zachowania wiedzy w organizacji wdrożono program mentoringowy pozwalający na szybki transfer wiedzy w dobranych parach mentorin-gowych¹¹⁰.

Każdy nauczyciel akademicki zajmujący się prawem podatkowym doskonale wie, że nie ma szybkiego transferu wiedzy – to nie programy komputerowe, które można w każdej chwili w prosty sposób rozbudować. Ponadto, trudno jednoznacznie uznać, że każdy mentor, a docelowo ma ich być 500¹¹¹, ma odpowiednie predyspozycje do edukowania/nauczania, a na pewno nie nabywa ich z tzw. „aktem mianowania” lub zachętami w postaci: a) przyznania podziękowań/dyplomu dyrektora izby administracji skarbowej lub Szefa KAS, lub przyznania dodatku zadaniowego/specjalnego za każdy miesiąc kalendarzowy, w czasie którego mentor pełni powierzoną funkcję, w wysokości ok. 500 zł¹¹².

Metodologia pt. „Szybki transfer wiedzy w dobranych parach mentorin-gowych” przypomina trochę „analogię do sytuacji rozbitków morskich, którzy

¹⁰⁹ *Motywacja i satysfakcja z pracy/służby pracowników i funkcjonariuszy KAS*, Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS MF, Webinar, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹¹⁰ Para mentoringowa – mentor i mentorowany wspólnie pracujący w ramach procesu mentoringowego, czyli cyklu spotkań pary mentoringowej, obejmujący czas od pierwszej do ostatniej sesji oraz zadania rozwojowe między sesjami.

¹¹¹ Zob. informacja ze spotkania Szefa KAS z organizacjami związkowymi 24 sierpnia 2023 roku, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28690; stan na 12.11.2023 r.

¹¹² Według *Założeń programu mentoringowego w Krajowej Administracji Skarbowej, Warszawa 2022*, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.

wyrzucili za burtę kompas i w celu określenia kierunków geograficznych podejmują rozpaczliwe próby ich wskazania poprzez głosowanie. Jest to wprawdzie bardzo demokratyczna metoda¹¹³, ale *de facto* tzw. „północ merytorycznych rozwiązań” nie zawsze będzie tam, gdzie wskaże kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej lub Ministerstwa Finansów?

Po trzecie, Minister Finansów w obszarze Krajowej Administracji Skarbowej pt. *Aspekt utrzymania pracownika* informuje m.in., że:

- 1) Celem utrzymania pracowników i funkcjonariuszy w pracy i służbie oraz określenia jasnych zasad awansu i wynagrodzenia/uposażenia została stworzona przy współdziałaniu strony społecznej Instrukcja awansowania.

Przez prawie 6 lat brakowało klarownej ścieżki awansu zawodowego pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. Według „deklaracji” kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej „systematycznie podejmowane są działania zmierzające do zwiększenia motywacji osób pełniących służbę w Służbie Celno-Skarbowej, a Szef KAS nieustannie dąży do tego, aby tam, gdzie jest to uzasadnione, przyznawać jak największą liczbę awansów. W tym celu, w uzgodnieniu ze Stroną Społeczną, przygotowano m.in. Instrukcję awansowania. Instrukcja awansowania była tak projektowana, aby dotyczyła awansów stanowiskowo-płacowych wszystkich statusów zatrudnienia w Krajowej Administracji Skarbowej. Założeniem wdrożenia Instrukcji awansowania jest m.in. zwiększenie transparentności w zakresie dokonywania awansów zarówno w Służbie Celno-Skarbowej, jak i w służbie cywilnej¹¹⁴. Zasadne w tym miejscu jest postawienie pytania: czy do tej pory rzezczone awanse były nietransparentne?

Tworzenie angażującego środowiska pracy i budowa marki atrakcyjnego pracodawcy to jeden z celów, które wynikają z *Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej* na lata 2021–2024¹¹⁵. Także kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej chce budować przyjazne środowisko pracy, zapewniając, iż „bardzo ważne jest to, żebyśmy też pamiętali o tym, że ludzie potrzebują bezpieczeństwa, miejsca pracy, jasnej ścieżki awansowej [...]”¹¹⁶. Jednakże

¹¹³ W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, Ethos 1999/1–2, s. 180; zob. także I. Nowak, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2021/2, s. 13; *idem*, *Podatki...*, s. 56.

¹¹⁴ Pismo Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 22 sierpnia 2023 r., nr DBM4.105.68.2023, <https://celnicy.pl/threads/mf-monitoruje-proces-przyznawania-awansow.18544/>; stan na 27.01.2024 r.

¹¹⁵ Strategia KAS, <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas>; stan na 27.01.2024 r.

¹¹⁶ Zob. zastępca Szefa KAS A. Chałupa w: *Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU>; stan na 12.11.2023 r.; I. Nowak, *Zasoby...*, s. 158.

bardzo duże wątpliwości budzi „ekspresowa ścieżka awansowa” Szefa KAS, który od dnia 19 lipca 2021 r. po przekształceniu stosunku pracy w stosunek służbowy (art. 150 u.KAS) osiągnął w niebywale szybkim czasie stopień inspektora w korpusie oficerów starszych Służby Celno-Skarbowej (odpowiednik pułkownika/komandora¹¹⁷)¹¹⁸. Zdaniem jednak Ministra Finansów „nie ma przeszkód w mianowaniu funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej sprawujących funkcje kierownicze na odpowiednio wysokie stopnie służbowe, adekwatnie do zajmowanego stanowiska służbowego i posiadanych kwalifikacji zawodowych, szczególnie jeżeli, jak w przypadku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jest to uzasadnione posiadaniem wieloletnim doświadczeniem zawodowym nabytym w trakcie pełnienia, nieprzerwanie, funkcji zarządczych w administracji skarbowej”¹¹⁹. Można jednak powziąć uzasadnione wątpliwości, ponieważ z jednej strony sam Szef KAS podnosi: „moje stopnie w służbie są odzwierciedleniem doświadczenia, wiedzy i wysokich stanowisk, które zajmowałem jako pracownik służby cywilnej. Były one mi nadawane przez ministra finansów, a w przypadku mianowania na pierwszy stopień oficerski przez prezydenta RP”, a jednocześnie zauważa: „stopnie służbowe funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej są wyrazem hierarchii w służbie i ich wiązanie z awansami stanowiskowymi pracowników nie jest zasadne”¹²⁰. W końcu Szef KAS deklaruje, że dąży „do tego, aby każdy pracownik i funkcjonariusz miał możliwość rozwoju zawodowego i jeżeli jest to uzasadnione to również szybkiego awansu. Naszym założeniem jest też zwiększenie transparentności w zakresie awansów zarówno w służbie cywilnej, jak i w Służbie Celno-Skarbowej”¹²¹ (sic!).

¹¹⁷ Zob. szerzej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 lutego 2023 r. w sprawie równorzędności stopni policyjnych, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Więziennej, Służby Wywiadu Wojskowego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Straży Granicznej, Służby Ochrony Państwa i stopni wojskowych ze stopniami służbowymi w Służbie Celno-Skarbowej (Dz.U. z 2023 r., poz. 417).

¹¹⁸ Więcej na ten temat **I. Nowak**, „Zasoby kadrowe”..., s. 176–182; **R. Zieliński**, *Błyskawiczne awanse szefa KAS. „Szczególny przypadek”*, <https://tvn24.pl/polska/bartosz-zbaraszczuk-szef-krajowej-administracji-skarbowej-blyskawiczne-awanse-7287461>; stan na 27.01.2024 r.; **D. Miłolańczuk**, *O ekspresowych awansach szefa KAS*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/o-ekspresowych-awansach-szefa-kas>; stan na 27.01.2024 r.; **idem**, *Celnicy mają problem z awansami?*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/celnicy-maja-problem-z-awansami>; stan na 23.10.2023 r.

¹¹⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 9 listopada 2023 r., nr DBM4.105.83.2023, pozyskane w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹²⁰ **B. Zbaraszczuk**, w: **A. Pokojska**, *Modernizujemy KAS*, Dziennik Gazeta Prawna, 28.04.–3.05.2023/83/84 (5997/5998), s. 4.

¹²¹ *Ibidem*.

Bardzo trudno jest jednak uwierzyć, że powyższa „strategia” zapewnia przejrzystą ścieżkę awansową i adekwatną obsadę kadrową¹²².

2) Na poszerzanie wiedzy i nabywanie nowych kompetencji przez kadry komórek orzeczniczych w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej – według Ministra Finansów – pozytywny wpływ mają na bieżąco realizowane przez Departament Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów zadania związane z merytorycznym wsparciem pracowników tych komórek.

Czy kadry komórek orzeczniczych rzeczywiście odczuwają tzw. pozytywny wpływ realizowanych przez Departament Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów zadań związanych z merytorycznym wsparciem pracowników tych komórek, trudno jednoznacznie odpowiedzieć. Skąd pochodzi taka jednoznaczna teza – trudno jest ustalić, bo zapewne jest to informacja, która nie podlega udostępnieniu w trybie dostępu do informacji publicznej. Przykładowo, na skierowaną do wszystkich dyrektorów izb administracji skarbowej w Polsce prośbę, związaną z umożliwieniem przeprowadzenia badań ankietowych wśród pracowników oraz funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej m.in. z zakresu oceny pracy/służby w administracji danin publicznych, co do zasady kierownicy tychże jednostek jednym zdaniem, bez uzasadnienia, odpowiadają: „nie wyrażamy zgody na przeprowadzenie ww. badania”¹²³. Oczywiście powyższe działania dyrektorów izb administracji skarbowej, zdaniem autora niniejszej publikacji, stoją w sprzeczności ze sztanदारowymi programami/ deklaratcjami pt. *Klient w Centrum Uwagi*, konstytucyjną wolnością prowadzenia badań naukowych oraz deklaratcjami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że pracownicy i funkcjonariusze są „siłą napędową” i zarazem najważniejszym fundamentem, stanowiąc powód do dumy, iż Krajową Administrację Skarbową tworzą ludzie rozumiejący idee służby publicznej¹²⁴.

¹²² Por. pismo Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2022 r., nr DBM6.150.5.2022, pozyskane w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹²³ Według pisma DIAS w Katowicach z dnia 18 października 2023 r. nr 2401-IWK1.010.40.2023, pozyskanego w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹²⁴ Z przemówienia Szefa KAS z okazji 6 rocznicy powołania KAS, Warszawa 21 września 2023 r., materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.

5. Zakończenie

„Nie ma przyjacieli bez prawdy, tylko przyjaciel może się na nią zdobyć, choćby nawet była gorzka”¹²⁵. Analogicznie 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 [...] zarysowuje się na gruncie naszej wiedzy i przemyśleń. To także moralne prawo do formułowania własnych ocen [...]”¹²⁶, co czyni autor w ramach niniejszej publikacji, wykazując destrukcyjny, nie tylko pod kątem prawnym, ale także etycznym proces legislacyjny związany z uchwaleniem projektów ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej w połączeniu z przeprowadzoną i wciąż kontynuowaną „polityką kadrową”, podyktowaną brakiem systemowej wizji zarówno ze strony prawodawcy, ale także kierownictwa Ministerstwa Finansów/Krajowej Administracji Skarbowej/dyrektorów izb administracji skarbowej, która doprowadziła i wciąż pogłębia „katastrofę personalną” w obszarze danin publicznoprawnych.

„Reformę” danin publicznych pt. *Krajowa Administracja Skarbowa* należy traktować wyłącznie w kategoriach baśni głoszącej, że w Polsce dokonała się profesjonalna reorganizacja służb podatkowo-skarbowo-celnych¹²⁷, ponieważ „po odejściu [...] doświadczonych fachowców z Krajowej Administracji Skarbowej widać, że sam system informatyczny nie będzie w stanie wiele pomóc, jeśli nie będzie odpowiedniej kadry czy odpowiedniej współpracy z osobami merytorycznymi w skarbowości. Na początku i na końcu każdego procesu jest człowiek i to od niego tak naprawdę zależy jakość i skuteczność działania”¹²⁸. Jednocześnie na poziomie tzw. „papier przyjmie wszystko” przedstawiciele Krajowej Administracji Skarbowej deklarują, że „wzrost efektywności pracy i służby kadr KAS jest konieczny do utrzymania stabilnej sytuacji finansów publicznych w kraju i ich rozwoju”¹²⁹. Co więcej, Minister Finansów twier-

¹²⁵ A. Gomulowicz, *Rysa na obliczu Temidy*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/2, s. 37.

¹²⁶ A. Gomulowicz, *Spór o wartości...*, s. 196.

¹²⁷ I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpeja...*, s. 94.

¹²⁸ W. Drózdź, *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, <https://opoka.org.pl/News/Polska/2021/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom>; stan na 11.10.2023 r.

¹²⁹ Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej M. Żuławskiego z dnia 24 sierpnia 2022 r., nr DBM4.105.50.2022, pozyskane w trybie dostępu do informacji publicznej; por. J. Hryniewicz, w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, Dziennik Gazeta Prawna, 24.11.2021/227 (5635), s. B8.

dzi, 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”¹³⁰. Nie ulega jednak wątpliwości, że szeroko rozumiane „braki kadrowe” w Krajowej Administracji Skarbowej, będące następstwem tzw. reformy konsolidującej administrację podatkowo-skarbowo-celną, mają niestety negatywne następstwa, co potwierdza również raport Najwyższej Izby Kontroli pt. *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej* za lata 2020–2022.

Pracownicy oraz funkcjonariusze w Krajowej Administracji Skarbowej nie będą zaangażowani w pracę/służbę, jeżeli nie ma otwartych i transparentnych konkursów na wyższe stanowiska w służbie cywilnej. Niestety od 2016 r. „brak” jest rzeczonych konkursów i zapewne, niezależnie od partii/koalicji, która będzie dzierżyć stery normodawcy, nieszybko nastąpi poprawa w obszarze profesjonalnego korpusu urzędniczego¹³¹, ponieważ te stanowiska to tzw. „łupy wyborcze”¹³² przyznane w pakiecie partyjnym nominatom¹³³. Jeżeli zatem

¹³⁰ **M. Rzeczowska**, *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-sferze-budzetowej-zarabia-sie-mniej-ale-zapewnia-ona/t8c-hxg3>; stan na 13.10.2023 r.

¹³¹ W odpowiedzi na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 2 stycznia 2024 r. Szef Służby Cywilnej informuje, że „Prezes Rady Ministrów podziela przedstawione wątpliwości i dostrzega konieczność wprowadzenia zmian w ustawie o służbie cywilnej. W związku z tym w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów zostały podjęte prace analityczne i koncepcyjne w zakresie wprowadzenia stosownych zmian w ustawie o służbie cywilnej. W wyniku tych prac, w najbliższym czasie, zostaną przedstawione propozycje zmian w obszarach, które powinny zostać zreformowane w pierwszej kolejności. Propozycje te, opierając się w swej istocie na rozwiązaniach sprzed zmiany ustawy o służbie cywilnej z 2015 r. (w szczególności tych w zakresie obsadzania wyższych stanowisk w służbie cywilnej, pozycji ustrojowej Szefa Służby Cywilnej czy Rady Służby Cywilnej), mają dodatkowo uwzględniać wnioski z doświadczeń w obszarze zarządzania zasobami ludzkimi z ostatnich lat, w szczególności w obszarze godzenia życia zawodowego z prywatnym. Pozwoli to na wypracowanie optymalnych rozwiązań, będących odpowiedzią na aktualne wyzwania stojące przed służbą cywilną” – według pisma Szefa Służby Cywilnej z dnia 18 stycznia 2024 r., nr DSC.WAP.161.3.2024, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-01/Odpowiedz_szefaSC_sluzba_cywilna_18.01.2024.pdf; stan na 27.01.2024 r.

¹³² Pomimo zapewnień Szefa Służby Cywilnej, że Prezes Rady Ministrów dostrzega konieczność wprowadzenia stosowanych zmian w ustawie o służbie cywilnej, wciąż na wyższe stanowiska w służbie cywilnej nie przeprowadza się konkursów. Wprawdzie na gruncie obowiązującej ustawy o służbie cywilnej nie ma takiego obowiązku, ale przeprowadzenie konkursów dopuszcza 68¹ Kodeksu pracy – zob. Wyższe stanowiska w służbie cywilnej, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/wyzsze-stanowiska-w-sluzbie-cywilnej>, stan na 27.01.2024 r.

¹³³ Bardzo łatwo można wyobrazić sobie sytuację, w której w przypadku ewentualnego przywrócenia konkursów na wyższe stanowiska w służbie cywilnej, po zmianie „sił politycznych”,

„demokracja, a wraz z nią nasza cywilizacja ma przetrwać, to od członków władz publicznych należałoby oczekiwać takiego przygotowania intelektualnego, zawodowego i moralnego, które pozwoliłoby im zrozumieć potrzebę samoo graniczenia się i respektowania granic wyznaczonych przez etykę, prawdziwą tolerancję i rzeczywiste dobro wspólne”¹³⁴.

Bibliografia

Opracowania

- Bielecki L., Gorgol A.** (red.) *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, C.H Beck, Warszawa 2018.
- Brzeziński B.**, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2021/2, s. 9–20.
- Gomulowicz A.**, *Oblicze polskiej dyktatury*, *Nauka* 2018/3, s. 67–80.
- Gomulowicz A.**, *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.
- Gomulowicz A.**, *Rysa na obliczu Temidy*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/2, s. 29–38.
- Gomulowicz A.**, *Spór o wartości – sąd niezależny czy „zależny”, sędzia niezawisły czy „zawisły*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2023/1, s. 195–211.
- Gomulowicz A.**, *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika a orzecznictwo sądownictwa administracyjnego*, *Przegląd Podatkowy* 2022/6, s. 16–27.
- 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 2017.
- Halicki A.**, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, BW, Szczecin 2021.
- Hrynkiewicz J.**, w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, *Dziennik Gazeta Prawna*, 24.11.2021/227 (5635), s. B8.
- Hrynkiewicz J.**, w: A. Radwan, *W ostatnich latach elit urzędniczych nie dostrzegam*, *Dziennik Gazeta Prawna*, 19.10.2022/203 (5865), s. B8.
- Itrich-Drabarek J.**, w: A. Radwan, *Uścisk dłoni i medal (nie)zastąpią podwyżki*, *Dziennik Gazeta Prawna*, 9.11.2022/217 (5879), s. B1.
- Itrich-Drabarek J.**, w: A. Radwan, *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, *Dziennik Gazeta Prawna*, 23.02.2022/37 (5699), s. B9.

znowu na wiele lat pojawiają się p.o. (pełniący obowiązki) (sic!) – por. **I. Nowak**, *Polityczno-kadrowa...*, s. 80; **J. Itrich-Drabarek**, w: **A. Radwan**, *Uścisk dłoni i medal (nie)zastąpią podwyżki*, *Dziennik Gazeta Prawna*, 9.11.2022/217 (5879), s. B1.

¹³⁴ **W. Łączkowski**, *Granice prawa*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2015/4, s. 9–10; **W. Łączkowski**, *Ograniczenia prawa stanowionego*, w: **A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń** (red.), *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, KUL, Lublin 2010, s. 81; **I. Nowak**, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2022/2, s. 56.

- Kidyba A.**, *Osiem grzechów głównych*, Dziennik Gazeta Prawna, 16.02.2021/31 (5439), s. D2–D3.
- Łączkowski W.**, *Granice prawa*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2015/4, s. 5–10.
- Łączkowski W.**, *Ograniczenia prawa stanowionego*, w: A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń (red.), *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, KUL, Lublin 2010.
- Łączkowski W.**, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, Ethos 1999/1–2, s. 173–182.
- Melezini A., Teszner K.**, *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Nowak I.**, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2021/2, s. 9–40.
- Nowak I.**, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2019/2, s. 37–56.
- Nowak I.**, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/1, s. 63–104.
- Nowak I.**, *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/3, s. 51–110.
- Nowak I.**, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2020/2, s. 37–65.
- Nowak I.**, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/2, s. 39–63.
- Nowak I.**, *„Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2021/4, s. 69–83.
- Nowak I.**, *Świadomość podatkowoprawna podmiotów administracji rządowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2022/4, s. 9–66.
- Nowak I.**, *„Zasoby kadrowe” Krajowej Administracji Skarbowej: reasumpcja po 5 latach funkcjonowania*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2023/1, s. 113–191.
- Piotrowski M.**, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.
- Plażek S.**, *„Przekształcenie” stosunku służbowego celnika w stosunek pracy*, Roczniki Administracji i Prawa 2021/XXI, z. specjalny s. 387–398.
- Stelmachowski A.**, *W kwestii koncepcji źródeł prawa (na tle zasad prawa cywilnego)*, w: S. Wronkowska, M. Zieliński (red.), *Szkice z teorii prawa i szczegółowych nauk prawnych*, UAM, Poznań 1990.
- Szwast M.**, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.
- Ura E.**, *„Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności*, Przegląd Prawa i Administracji 2018/114, s. 255–268.
- Zbaraszczyk B.**, w: A. Pokojka, *Modernizujemy KAS*, Dziennik Gazeta Prawna, 28.04.–3.05.2023/83/84 (5997/5998), s. 4.
- Ziemiński Z.**, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, WS, Warszawa 1996.

Strony internetowe

- Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku, nr 68/2023/P/23/001/KBF oraz 69/2023/P/23/002/KBF, s. 146, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27852.pdf>; stan na 27.10.2023 r.
- Banaś M.**, w: *Zapisek przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 135 z dnia 15 listopada 2016 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/biuletyn.xsp?skmr=FPB-135i01044-o1.pdf>; stan na 25.08.2023 r.
- Dróżdż W.**, *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom>; stan na 11.10.2023 r.
- Konferencja „5 lat Krajowej Administracji Skarbowej”*, b.d., <https://www.youtube.com/watch?v=d1EbRx8oUdU>; stan na 12.11.2023 r.
- Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli pt. *Funkcjonowanie służby cywilnej oraz służby zagranicznej* z dnia 10 sierpnia 2023 r., nr 13/2023/P/22/005/KAP, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/22/005/>; stan na 12.11.2023 r.
- Informacja Najwyższej Izby Kontroli z dnia 17 grudnia 2019 r. pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/>; stan na 27.10.2023 r.
- Matlacz A.**, *Dyrektorzy szczęścia wracają do firm, 2019*, <https://www.prawo.pl/kadry/chief-happiness-officer-happy-manager-czywarto-tworzyc-takie,472842.html>; stan na 10.10.2023 r.
- Mikołajczyk D.**, *Celnicy mają problem z awansami?*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/celnicy-maja-problem-z-awansami>; stan na 11.11.2023 r.
- Mikołajczyk D.**, *O ekspresowych awansach szefa KAS*, <https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/o-ekspresowych-awansach-szefa-kas>; stan na 11.11.2023 r.
- Motywacja i satysfakcja z pracy/służby pracowników i funkcjonariuszy KAS*, Departament Budżetu, Majątku i Kadr KAS MF, Webinar, materiał pozyskany w trybie dostępu do informacji publicznej.
- Rzeczkwowska M.**, *Minister finansów o podwyżkach. „W sferze budżetowej zarabia się mniej, ale zapewnia ona stabilną pracę”*, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/minister-finansow-o-podwyżkach-w-sferze-budżetowej-zarabia-sie-mniej-ale-zapewnia-ona/t8ehxg3>; stan na 13.10.2023 r.
- Rzeczkwowska M.**, *Podczas uroczystości przyznania odznak „Za Zasługi dla Finansów Publicznych Rzeczypospolitej Polskiej”*, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismyzasluzonych-dla-finansow-publicznych>; stan na 25.11.2023 r.
- Rzeczkwowska M.**, *Podczas Centralnych obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, które odbyły się 21 września 2021 r. w Bydgoszczy*, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci-aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fstart%3Fp_id%3D101_INSTANCE_yF42%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D_118_INST; stan na 25.11.2023 r.
- Zieliński R.**, *Błyskawiczne awanse szefa KAS. „Szczególny przypadek”*, <https://tvn24.pl/polska/bartosz-zbaraszczuk-szef-krajowej-administracji-skarbowej-blyskawiczne-awanse-7287461>; stan na 10.11.2023 r.

- Opinia Biura Studiów i Analiz Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2016 r. o poselskich projektach ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawionych przez grupę posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”, nr BSA111-021-269-270/16, https://www.prezydent.pl/storage/file/core_files/2021/8/5/cee426b2552d7f6f3979b529343c89f5/dot_ustawy_o_kas_oraz_przepisow_wprowadzajacych_ustawe_o_kas_zal.pdf; stan na 19.10.2023 r.*
- Plan pracy Najwyższej Izby Kontroli na 2023 rok, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27013.pdf>; stan na 10.10.2023 r.*
- Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli z dnia 21 grudnia 2018 r. pt. Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, nr KBF.410.005.01.2018, <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zdVkwDcHunYJ:https://www.gov.pl/attachment/8af65bb1-87a1-48da-9a4b-aadbdec001e3+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl>; stan na 10.10.2023 r.*
- Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, [https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT53BF4C45/\\$FILE/i14265-o1.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT53BF4C45/$FILE/i14265-o1.pdf); stan na 13.10.2023 r.*
- Kolejna sprawa o ucywilnienie wygrana w sądzie II instancji, 2021, <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywlnienie-wygrana-w-sadzie-iiinstancji.17168/>; stan na 16.10.2023 r.*
- Pismo Ministra Finansów z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT28289937/%24FILE/i13839-o1.pdf>; stan na 16.11.2023 r.*
- Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 14 marca 2017 r., nr RS6.054.7.2017, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=498064602E24CC13C12580C8004F19E7&view=6>; stan na 11.11.2023 r.*
- Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z marca 2017 r., nr RS6.054.7.2017, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=498064602E24CC13C12580C8004F19E7&view=6>; stan na 16.09.2023 r.*
- Pismo Ministra Finansów P. Szałamachy z dnia 14 stycznia 2016 r., nr BMI5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i00253-o1.pdf>; stan na 9.09.2023 r.*
- Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/>; stan na 12.09.2023 r.*
- Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i01044-o1.pdf>; stan na 12.09.2023 r.*
- Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 19 kwietnia 2017 r., nr RS6.054.10.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11376-o1.pdf>; stan na 12.08.2023 r.*
- Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 19 kwietnia 2017 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11279-o1.pdf>; stan na 14.09.2023 r.*
- Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 24 lutego 2017 r., nr SC6.0723.2.2017, skierowane do koordynatorów powołanych w sprawie utworzenia i organizacji KAS w województwach, <https://celnicy.pl/threads/pismo-do-ministra-m-banasia-w-zwiazku-z-pismem-z-dnia-24-lutego-2017r.14102/>; stan na 19.09.2023 r.*

- Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 24 marca 2017 r., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25257; stan na 2.09.2021 r.
- Pismo Ministra Finansów z dnia 27 lipca 2017 r. nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT28289937/%24FILE/i13839-o1.pdf>; stan na 16.11.2023 r.
- Pismo Ministra Finansów z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT28289937/%24FILE/i13839-o1.pdf>; stan na 16.11.2023 r.
- Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z okazji 4. Rocznicy powstania Krajowej Administracji, <https://celnicy.pl/threads/4-rocznica-kas-list-szefakas.17101/page-2>; stan na 2.09.2023 r.
- Pismo Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 22 sierpnia 2023 r., nr DBM4.105.68.2023, <https://celnicy.pl/threads/mf-monitoruje-proces-przyznawania-awansow.18544/>; stan na 25.11.2023 r.
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2017 roku*, s. 48, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2018 roku*, s. 54, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2019 roku*, s. 47, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2020 roku*, s. 53, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2021 roku*, s. 41, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.
- Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i realizacji zadań tej służby w 2022 roku*, s. 44, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.09.2023 r.
- Sprawozdania Szefa Służby Cywilnej za lata 2009–2016, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/sprawozdaniessc>; stan na 12.10.2023 r.

Ireneusz NOWAK

“STAFF SHORTAGES” IN THE NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION – SELECTED CONSEQUENCES

Abstract

Background: The study presents the negative human resources consequences of the *quasi*-reform of public law levies’ administration, consolidating the tax, fiscal and customs administration into the National Revenue Administration. The considerations undertaken were supported by the report of the Supreme Chamber of Control entitled “Correctness and effectiveness of control, tax and enforcement proceedings of the National Fiscal Administration authorities for 2020–2022”, together with a polemic on the corrective solutions indicated therein, implemented by the Minister of Finance in the area of the National Revenue Administration.

Research purpose: The research objective seeks to establish why the ‘governmental reform’ entitled the National Revenue Administration has not had positive consequences in the area of broadly defined public law tax resources.

Methods: The publication uses a dogmatic-legal method, a historical-legal method and an empirical-analytical method.

Conclusions: In the author’s opinion, the consequence of the so-called ‘governmental reform’ of the administration of public and state levies, consolidating the tax, fiscal and customs administration into the National Revenue Administration, has been the staff chaos that ‘devastated’ the tax, fiscal and customs services in Poland, which led, among other things, to the protraction of ongoing tax and customs inspections along with tax proceedings.

Keywords: employee, officer, public tributes.

Maciej JONCA*

 <https://orcid.org/0000-0003-4982-8936>

BARDZO WAŻNY SUPLEMENT! O MONOGRAFII EMMY SOUTHON, WSZYSTKIE TRUPY PROWADZĄ DO RZYMU. KRYMINALNE ZAGADKI STAROŻYTNYCH, HI:STORY, KRAKÓW 2023, SS. 461. ISBN: 978-83-813-5309-0

1. Emma Southon i jej dzieło

Tempo badań nad rzymskim prawem karnym być może w ostatnich latach nieco zwolniło, ale i tak skala zainteresowania nim romanistów pozostaje imponująca. W literaturze zachodniej dawno już zauważono, że odejście od „systemowego” badania przepisów odnoszących się do przestępstw i kar w starożytnym Rzymie (tak na ten materiał patrzyli m.in. Wilhelm Rein, Contardo Ferrini czy Theodor Mommsen)¹ nie zamyka drogi do dalszych poszukiwań. Atrakcyjność tematyki skłoniła część uczonych do nadania ich rozważaniom formy przystępnej dla laika. Zrezygnowano ze scholastycznego rozbioru łacińskich zdań, porzucono szukanie tropów w etymologiach pojęć, a nade wszystko pogodzono się z tym, że Rzymianie nie mieli prawa karnego przypominającego układ zamknięty w elektryce. Prace takich uczonych jak np. Ewa Cantarella, Oliwia Robinson, Richard A. Bauman, Jill Harries czy Judy E. Gaughan², choć poprawnie

* Prof., Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji; e-mail: maciej.jonca@usz.edu.pl

¹ Zob. **W. Rein**, *Das Criminalrecht der Römer von Romulus bis auf Justinianus*, Leipzig 1844; **C. Ferrini**, *Diritto penale romano: esposizione storica e dottrinale*, Milano 1902; **Th. Mommsen**, *Römisches Strafrecht*, Berlin 1899. Przegląd XIX-wiecznej oraz XX-wiecznej literatury poświęconej rzymskiemu prawu karnemu: **M. Jońca**, *Rzymskie prawo karne. Instytucje*, Lublin 2021, s. 13–17.

² **E. Cantarella**, *I supplizi capitali in Grecia e a Roma*, Milano 1991; **O. Robinson**, *The Criminal Law of Ancient Rome*, London 1995; **eadem**, *Penal Practice and Penal Policy in Ancient Rome*, London 2007; **R.A. Bauman**, *Crime and Punishment in Ancient Rome*, London 2002; **J. Harries**, *Law and Crime in the Roman World*, Cambridge 2007; **J.E. Gaughan**, *Murder Was Not a Crime: Homicide and Power in the Roman Republic*, Austin 2010.

zaopatrzone w aparat krytyczny, cechują się płynnością narracji oraz ładnym, literackim językiem.

Dzieło angielskiej historyczki Emmy Southon jest jeszcze inne. Autorka ostentacyjnie odcina się od uniwersyteckich kanonów pisania na temat prawa karnego Rzymian (i nie tylko!). W jej biogramie można przeczytać:

jest doktorem historii i lubi wszystkim o tym przypominać. Tytuł obroniła na University of Birmingham, a jej praca doktorska została opublikowana w 2017 roku pod tytułem *Marriage, Sex and Death. The Family and the Fall of the Roman West*. Po kilku latach nauczania o starożytności i średniowieczu oraz pracy akademickiej rzuciła uniwersytet i zaczęła pisać dla przyjemności.

Recenzowane opracowanie, noszące pierwotnie tytuł *A Fatal Thing Happened on the Way to the Forum*³, zostało przybliżone polskiemu czytelnikowi przez wydawnictwo HI:STORY jako: *Wszystkie trupy prowadzą do Rzymu. Kryminalne zagadki starożytnych*⁴. Tytuł nosi w sobie spory potencjał odstraszania „poważnych” badaczy. Ten jednak romanista, który nie ulegnie pierwszemu zniechęceniu i sięgnie po książkę, z pewnością tego nie pożałuje.

„Wymagającego” czytelnika nie powinna zwieźć manifestowana gdzie się tylko da nonszalancja językowa autorki⁵. Faktem jest bowiem, że z deprecjowania zagadnień uważanych przez historyków prawa za poważne czyni ona swój znak rozpoznawczy (ustawa XII tablic pełna jest dla niej „nudnych szczegółów”⁶, a Justynian to „maniakalny dyktator”⁷). Konsternację archeologów, historyków, historyków sztuki, klasyków czy też kulturoznawców mogą tymczasem wywołać uwagi w rodzaju: „Niepochlebny wierszyk na posągu był tym, czym w naszych czasach jest komentarz na Twitterze”⁸, „Justynian był cesarzem bizantyjskim między 527 a 565 rokiem n.e. Został zapamiętany głównie za sprawą budowy Hagia Sophia w Stambule, oskarżenia go przez jednego ze współczesnych mu historyków o to, że jest demonem w sensie ścisłym,

³ E. Southon, *A Fatal Thing Happened on the Way to the Forum*, London 2020.

⁴ E. Southon, *Wszystkie trupy prowadzą do Rzymu. Kryminalne zagadki starożytnych*, Kraków 2023.

⁵ W zakresie swobody narracyjnej oraz błyskotliwości skojarzeń wiele uwag autorki treściwo przypomina obserwacje, którymi z polskimi czytelnikami dzielił się Jan Stanisław Łoś. Dr Southon ma jednak o wiele bardziej „niewyparzony” język. Autorów starożytnych (zwłaszcza Tacyta), których Łoś podziwiał, Southon w najlepszym przypadku „dekoduje”.

⁶ E. Southon, *Wszystkie trupy...*, s. 102

⁷ *Ibidem*, s. 108.

⁸ *Ibidem*, s. 80.

a także kodyfikacji prawa cywilnego”⁹, „Tacyt jest naprawdę zabawnym źródłem, jeśli chodzi o kobiety z okresu julijsko-klaudyjskiego, ponieważ nienawidził on kobiet w takim samym stopniu, w jakim większość ludzi nienawidzi WASP-ów (*white anglo-saxon protestant*)”¹⁰ itp. Rzadko narratorka gryzie się w język. Mim Metrobiusz jest dla niej „drag queen”¹¹, Judasz Iskariota „klasycznym donosicielem z okresu cesarstwa”¹², Tyberiusz „tępym”¹³ i „niezdarnym głupkiem”¹⁴, Klaudiusz nałogowym alkoholikiem¹⁵, jego syn „idiotą”¹⁶, a Tyliusz Cymber „ma głupie nazwisko”¹⁷. Zżyma się, że Hadrian został zapamiętany jako „dobry facet, który zakochał się w miłym chłopcu, a nie jako krwawy imperator, który mordował senatorów i porzucił żonę”¹⁸.

Powtórzmy jednak: język to opakowanie, które ma pomóc lepiej sprzedać książkę. Pośród uogólnień i sloganów uważny czytelnik znajdzie również przemyślenia o doniosłej wartości badawczej. Chociaż autorka rzuca je jakby od niechcienia, czytelnik nie powinien grać w grę, którą narzuca świadomie i poniekąd perfidnie. Jej refleksje poświęcone nie tylko przestępstwom i karom, ale również konstrukcji rodziny rzymskiej¹⁹, małżeństwa²⁰, *consilium*²¹, teorii spisowych²² itd. są znakomite. Wiele książek napisano o tym, co ona streszcza w jednym zdaniu: „granicę między magią, leczeniem a trucizną wyznacza jedynie intencja”²³. Kto nie rozumie, czym była polityka karna antycznych władców, winien rzucić okiem na fragment: „cesarze [...] definiowali siebie jako rzymskie państwo po prostu, a nie jako sługi tego państwa”²⁴. Za najcenniejsze uważam jednak przemyślenia odnoszące się do klasowego charakteru rzymskiego prawa karnego, a także pojmowania przez Rzymian życia jako wartości chronionej przez prawo.

⁹ *Ibidem*, s. 108.

¹⁰ *Ibidem*, s. 313. W innym miejscu zarzuca Tacytowi „mizoginię”: *ibidem*, s. 314.

¹¹ *Ibidem*, s. 328.

¹² *Ibidem*, s. 347.

¹³ *Ibidem*, s. 315.

¹⁴ *Ibidem*, s. 310.

¹⁵ *Ibidem*, s. 267.

¹⁶ *Ibidem*, s. 321.

¹⁷ *Ibidem*, s. 90.

¹⁸ *Ibidem*, s. 330.

¹⁹ *Ibidem*, s. 170–171.

²⁰ *Ibidem*, s. 176.

²¹ *Ibidem*, s. 331–332.

²² *Ibidem*, s. 371–373.

²³ *Ibidem*, s. 264.

²⁴ *Ibidem*, s. 334.

2. Rzymskie prawo karne jako konstrukt „klasowy”

Zarzucanie autorce, że doświadczyła „heglowskiego ukąszenia” byłoby nadużyciem. „Klasowe” sympatie, rozumiane wszelako na sposób brytyjski i tylko brytyjski, są w recenzowanej książce widoczne na każdym kroku²⁵. Emma Southon patrzy na społeczny porządek Rzymian w sposób binarny. Widzi jedynie zdemoralizowane i częstokroć bezkarne elity oraz *working class*. Tę ostatnią pojmuje w sposób intuicyjny i opisuje w oderwaniu od prawnych realiów epoki. Za „klasę pracującą” uznaje wszystkich zarabiających własnoręcznie na chleb niearystokratów. Przedstawicielem „ludu pracującego miast i wsi” jest dla niej zarówno biedak-obywatel, jak i biedak-cudzoziemiec, a nawet niewolnik. „Zanim więc pryncypat w ogóle oficjalnie powstał, połała się krew ludzi klasy wyższej, a w międzyczasie zginęły też niezliczone zastępy ludzi żyjących z pracy własnych rąk, wolnych i niewolników” pisze na przykład²⁶.

Emmie Southon towarzyszy nieodparta chęć zdjęcia z tych ludzi *damnatio memoriae*, na którą skazani zostali według niej przez wrogie im źródła pisane. W książce czytamy:

Rzymskie źródła zawsze chętnie dehumanizują tych ludzi, zazwyczaj wywodzących się z miejskiej warstwy średniej i z «klasy robotniczej». Wszystkie rzymskie źródła zostały jednak spisane przez klasy wyższe, więc chętnie przedstawiają one ten miejski «plebs» jako brudne masy odrażających podludzi, podczas gdy tak naprawdę byli to zwyczajni ludzie, jak ty czy ja²⁷.

Z tego powodu:

System imperialny nie tylko miał wszystkich żyjących w jego ramach, ale również taranował niezliczonych niewidzialnych ludzi żyjących poza nim. O tych ludziach zazwyczaj myśli się najmniej. Państwo odbierało im życie każdego dnia na każdym kroku albo poświęcało ich w imię zwiększenia swojej władzy. Wszystkie te zgony są niezliczone, tworząc razem przygniatające morze ludzkiego cierpienia. Śmierć tych ludzi najczęściej przechodziła niezauważona, bo była legalna, zdawała się uzasadniona i nie miała w ogóle żadnego znaczenia²⁸.

²⁵ Na temat „klasowego” podejścia do badań nad prawem rzymskim: **B. Czech-Jezińska**, *The Class-Based Approach to Roman Criminal Law*, *Studia Iuridica Lublinensia* 2021/30/1, s. 35–53. Zob. również: **M. Kuryłowicz**, *Prawo rzymskie trzeba zobaczyć!*, w: **M. Jońca** (red.), *Personae – res – actiones. Rozmowy o prawie rzymskim i historii prawa*, Lublin 2021, s. 205.

²⁶ **E. Southon**, *Wszystkie trupy...*, s. 328.

²⁷ *Ibidem*, s. 61.

²⁸ *Ibidem*, s. 391.

W opozycji do biednych i wykluczonych Emma Southon stawia klasę uprzywilejowaną.

Wolność rzymskich arystokratów – podkreśla – to jednak nie to samo co nasza wolność. Nasza dotyczy braku jakichkolwiek opresyjnych ograniczeń wobec naszego życia i zachowania. Wolność rzymskich arystokratów oznaczała prawo do zwalczania się nawzajem zgodnie z regułami i do zdobywania władzy politycznej. Ci ludzie byli właścicielami niewolników – całych rzesz – legalnie utrzymywali kobiety w stanie poddaństwa i różnice prawne między wymyślonymi kategoriami patrycjuszy i plebejuszy. Nie chcieli wolności, chcieli prawa do zostania Cezarem²⁹.

Swoich sympatii i antypatii autorka nie kryje:

Ludzie, których widzimy w tych arystokratycznych kronikach, to jednak zaledwie procent z procenta. To królowie, królowe, księżęta i hrabiowie. W najlepszym razie w tekstach źródłowych pojawiają się też milionerzy i ich dzieci. Ludzie bogaci, należący do elity, sam szczyt rzymskiej piramidy społecznej, politycznej i ekonomicznej. Spisywali kroniki historyczne i czytali kroniki historyczne, dlatego też dzieła te wyrażają ich zainteresowania, a te są niekoniecznie takie same, jak w przypadku zwykłych ludzi z ulicy³⁰.

Aby jeszcze silniej zaakcentować swój punkt widzenia, brytyjska badaczka operuje ciekawymi analogiami. Píše na przykład: „Uchwała *senatus consultum Silinianum* broniła interesów tylko ludzi najbogatszych. Napisano ją dla Jeffów Bezosów, Marków Zuckerbergów i szejków Muhammadów ibn Raszydów Al Maktumów starożytnego Rzymu, nie dla ludzi jak ty czy ja”³¹, a także: „Kariera Cezara była długa i dość przerażająca. Kierowało nim nieodparte pragnienie władzy, a pomagał mu szereg wybitnych zdolności. Znakomicie radził sobie z ludźmi – był niezwykle charyzmatyczny. Był Billem Clintonem czy Barackiem Obamą swoich czasów”³².

Ma jednak Southon całkowitą rację, kiedy zauważa:

Przedstawiciele rzymskiej elity uwielbiali podawać się do sądu za różne rzeczy. Trudno przecenić, jak bardzo lubili przechadzać się po sali sądowej i wykrzykiwać do siebie nawzajem: «Oskarżam!». Katon Starszy miał podobno powiedzieć o procesach sądowych, wyznaczając ścieżkę swym duchowym następcom: «Takie należy rodzicom składać ofiary, nie jagnięta czy koźlęta, ale wrogów łzy i wyroki skazujące»³³.

²⁹ *Ibidem*, s. 86.

³⁰ *Ibidem*, s. 286.

³¹ *Ibidem*, s. 220.

³² *Ibidem*, s. 71.

³³ *Ibidem*, s. 345. Łagodniej tamtejszą rzeczywistość ujmuje: **J.S. Łoś**, *Sylwetki rzymskie*, Lublin 2007, s. 34: „Znajomość prawa ojczystego i jego dziejów stanowiła w Rzymie niezbędny

Popelnia więc błąd każdy, kto te polityczne przepychanki elit chciałby traktować jako wiarygodny materiał źródłowy pozwalający na budowanie teorii i wyciąganie wniosków o charakterze ogólnym odnoszących się do porządku prawnego w Rzymie u schyłku republiki.

3. Przepęstwo zabójstwa jako konstrukt społeczny

Artykuł 148 polskiego kodeksu karnego stawia sprawę jasno: „Kto zabija człowieka, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 10 albo karze dożywotniego pozbawienia wolności”. Nawet najmniej kreatywnym i uwielbiającym tautologię autorom komentarzy nie przysłoby do głowy tłumaczenie czytelnikowi, że biernym podmiotem przestępstwa zabójstwa może być każdy człowiek, a nie tylko niektórzy ludzie. W starożytności nie znano jednak idei równości wszystkich wobec prawa, a system niewolniczy odbierał wszelką podmiotowość milionom istot ludzkich. Emma Southon doskonale to rozumie i nie boi się głośno tego wyrażać.

Jej spojrzenie zestawione z najeżonymi pustą dogmatyką wizjami, które prezentował na przykład Emil Brunnenmeister³⁴, wypada świeżo i bardziej przekonująco. Angielka wychodzi bowiem nie od etymologii pojęcia *parricidium*, ale od ogólnego stwierdzenia: „Dobro i zło to produkty społeczne, w których płeć, status społeczny, rasa, miejsce zamieszkania, bogactwo, czas i niezliczone inne czynniki łącznie wpływają na to, co uznajemy za słuszne, a co za niesłuszne, ale i to się zmienia”³⁵. Z tego powodu dla Rzymian: „morderstwo jest teoretycznym konstruktem, definiowanym przez ludzi sprawujących władzę”³⁶.

składnik wykształcenia każdej jednostki pragnącej odegrać w państwie jakąkolwiek rolę. Szlachetny młodzieniec nie wychodził – rzecz można – z trybunału, gdzie na przemian pełnił funkcję oskarżyciela i obrońcy lub przedstawiciela interesów swych klientów, później, jako mąż dojrzały, sam zasiadał na stolicy sędziowskiej i wyrokował lub też ujmował proces w «formułę»; a zanim osiągnął upragniony konsulat, musiał przez rok pełnić – jako pretor – funkcję ministra sprawiedliwości i najwyższego sędziego”.

³⁴ Por. E. Brunnenmeister, *Das Tödtungsverbrechen im altrömischen Recht*, Leipzig 1887.

³⁵ E. Southon, *Wszystkie trupy...*, s. 27. Zob. też: *ibidem* s. 429: „życie – wedle rzymskiego państwa i rzymskiej kultury – nie polegało na oddychaniu i biciu serca, na emocjach i uczuciach, na wyższej aktywności mózgowej ani nawet na istnieniu nieśmiertelnej duszy zaszczerpionej przez bogów w ciele. Życie było kreacją społeczną”.

³⁶ *Ibidem*, s. 329. Zob. też: *ibidem*, s. 356: „sprytni zabójcy używają dostępnych układów społecznych, by dostać to, czego chcą”.

Sytuacji nie zmieniło nawet uchwalenie z inicjatywy Sulli słynnej *lex Cornelia de siacriis et veneficiis*.

Nie jest to – podkreśla autorka – prawo abstrakcyjne, które można by stosować do wielu rozmaitych sytuacji – nie jest to prawo pozwalające odróżnić morderstwa od zabójstw nieumyślnych. To bardzo szczegółowe prawo sporządzone z myślą o konkretnym momencie w rzymskich dziejach, a tylko przypadek sprawił, że pozostało ono nadal użyteczne, gdy republika upadła, ustępując miejsca cesarstwu³⁷.

Rozlew krwi towarzyszył Rzymianom w ich codziennym życiu niemalże na każdym kroku. Dlatego już „z zachowanych fragmentów tablic wynika, że prawodawcy byli raczej zainteresowani pokazywaniem, kiedy zabójstwo jest zgodne z prawem, a nie wyliczaniem, kiedy jest przez prawo zabronione”³⁸. Ściganie sprawców, o ile prawo na to pozwalało, przez wieki pozostawiano w rękach prywatnych. „Świat rzymski nie dysponował państwową policją ani prokuraturą, które mogłyby prowadzić sprawę. Nie rozporządzano więzieniami ani obrońcami z urzędu. Istniał jedynie system samopomocy dla rodzin ofiar, mogący wytropić, oskarżyć – a czasem również ukarać – zbrodniarzy”, podkreśla autorka³⁹.

W ścisłym związku z mocno ograniczoną ideą ochrony życia pozostaje kwestia funkcji kary. Emma Southon ujmuje rzecz brutalnie, ale znowu nie myli się w swojej diagnozie:

W krajach współczesnego Zachodu tylko Stany Zjednoczone utrzymały karę śmierci i oparły się presji reszty świata zachodniego w tej sprawie, uważając, że niektóre przestępstwa są tak złe, iż ich sprawcy tracą prawo do życia. Rzymianie nie zgodziliby się z takim przekonaniem. Uważali, że prawo do życia mają tylko ludzie posiadający *fama* i *dignitas*, a i oni żyli tylko po to, by bronić swego prestiżu i godności. Niejaki Aulus Gelliusz napisał wprost, że jedynym powodem karania było chronienie godności ofiary, z czego wynika, że ludzie bez prestiżu i godności nie wymagają ochrony⁴⁰.

4. *Ius vitae ac necis*: przecięcie węża gordyjskiego?

XIX-wieczni pandektyści zapragnęli pisać o prawie rodzinnym Europy Środkowej w taki sam sposób, w jaki pisali o umowach czy spadkach. Wykorzystywali przy tym prawo rzymskie jako jedno z najsilniejszych narzędzi argumentacyjnych.

³⁷ *Ibidem*, s. 115.

³⁸ *Ibidem*, s. 103.

³⁹ *Ibidem*, s. 99.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 394. Zob. też: *ibidem*, s. 399: „kara miała nie tyle być wymierzona w osobę uznaną za winną, co stanowić przykład dla innych”.

O ile jednak jeszcze w rozkwicie *La belle époque* można było przekonywać społeczeństwo o słuszności takich rozwiązań jak władza męża nad żoną (*manus*)⁴¹ czy ojca nad dziećmi (*patria potestas*)⁴², to już rozważania na temat takich konstruktów osławione „prawo życia i śmierci” (*ius vitae ac necis*)⁴³ miały już od bardzo dawna charakter wyłącznie antykwaryczny. W literaturze przedmiotu dyskutowano zwłaszcza nad zakresem tej rzekomej ojcowskiej prerogatywy oraz nad datą (ewentualnie okresem), kiedy została zniesiona.

Czy to nie dziwne, że makabryczne *ius vitae ac necis* wspominają prawie wszystkie polskie i zagraniczne podręczniki do rzymskiego prawa prywatnego? Ich narracja pozostaje w miarę spójna: w dawnych czasach ojcowie rodzin mieli prawo suwerennie decydować o życiu swoich dzieci, w czym mieściło się nawet jego odebranie. Najczęściej można tam spotkać również wyjaśnienie, że prawo to zostało jednak ograniczone przez Hadriana⁴⁴, a zniesione przez Konstantyna⁴⁵. Emma Southon przyjmuje zupełnie inny punkt widzenia. Na początku zwraca uwagę na charakter źródeł, na podstawie których zbudowano powyższe teorie. „Wszystkie te opowieści są dość do siebie podobne i opowiada się je w tym szczególnym rzymskim stylu, który miesza sprawy historyczne i mityczne. Mitoria. Czy jak tam to nazwać” ironizuje⁴⁶.

„Siła bezwładu jest to bezsprzecznie duża siła” uczulał swoich czytelników Jan Stanisław Łoś⁴⁷. Czy nauka prawa rzymskiego padła jej ofiarą? Czy za sprawą bezmyślnego przepisywania niesprawdzonego twierdzenia na łamach prac romanistycznych zagnieździła się ahistoryczna bzdura? Emma Southon jest o tym przekonana.

Akademicy poświęcili całe kariery, a także liczne bezsenne noce, debatując nad tym, czy ojcowie naprawdę mogli zabić własne dzieci bez konsekwencji, i ostatecznie doszli do wniosku, do którego wy też mogliście dojść, jeśli czytaliście uważnie i zagłębialiście do przypisów. Wszystkie te historie opowiadające o ojcach mordercach postrzeganych jako bohaterowie, zdolnych wynieść dobro kraju ponad los własnych dzieci, to legendy⁴⁸.

⁴¹ Zob. D. Zybala, s.v. *manus*, w: A. Dębiński, M. Jońca (red.), *Leksykon rzymskiego prawa prywatnego*, Warszawa 2016, s. 233–234.

⁴² Zob. M. Jońca, s.v. *patria potestas*, w: A. Dębiński, M. Jońca (red.), *Leksykon rzymskiego prawa prywatnego*, Warszawa 2016, s. 273–275.

⁴³ Zob. M. Jońca, s.v. *ius vitae ac necis*, w: M. Jońca (red.), *Leksykon rzymskiego prawa prywatnego*, Warszawa 2022, s. 165.

⁴⁴ Por. D. 48.9.5.

⁴⁵ Por. CTh. 9.15.1.

⁴⁶ E. Southon, *Wszystkie trupy...*, s. 139.

⁴⁷ J.S. Łoś, *Sylwetki rzymskie...*, s. 237.

⁴⁸ E. Southon, *Wszystkie trupy...*, s. 146.

Dodajmy: doszli do tego wniosku, ale jedynie nieliczni mieli odwagę, by się nim podzielić ze światem.

Dla autorki rozstrzygający jest nie tylko brak wiarygodnych źródeł, ale również zdrowy rozsądek oraz biologia.

Te historie – podkreśla oburzona – są dla współczesnego czytelnika bardziej dziwaczne i bardziej dwuznaczne. Pomysł, że sąd rodziny może mieć prawo zabić dorosłe dziecko bez żadnej kontroli z zewnątrz sprawia na nas wrażenie rzeczy mocno wątpliwej i pozostawiającej wolne pole do nadużyć. Właśnie dlatego te historie wielokrotnie rozpały wyobraźnię współczesnych uczonych⁴⁹.

Równie surowa jest dla powszechnego w nauce przekonania, jakoby noworodki płci żeńskiej były bardziej narażone na utratę życia zaraz po narodzeniu niż chłopcy. Dla niej to „legenda żywotna jak chwast”, która „pochodzi z jednego jedynego listu napisanego w Egipcie rzymskim i całego mnóstwa nadin-terpretacji⁵⁰.

5. Uwagi

Rozdziałom w swoim studium Emma Southon nadała następujące tytuły: *Morderstwo na posadźce senatu*, *Morderstwo w prawie rzymskim*, *Morderstwo w rodzinie*, *Morderstwo w małżeństwie*, *Morderstwo w państwie niewolniczym*, *Morderstwo za pomocą czarów*, *Morderstwo w rodzinie cesarskiej*, *Mordowanie cesarza*, *Morderstwo państwowe*. Idei tej należy przyklasnąć nie tylko z powodów marketingowych, ale też metodologicznych. Dla Rzymian proces był ważniejszy od „prawa materialnego”. W odniesieniu zaś do polityki karnia przestępstw wielkie przywiązanie okazywali wobec różnorodnych precedensów i egzemplów. Poszczególne kazusy powoli kreślą zatem pewien schemat

⁴⁹ *Ibidem*, s. 143.

⁵⁰ *Ibidem*, s. 156. Swego czasu sam dałem się zwieść sile tego źródła. Chodzi o papirus P. Oxy. 744. Zob. **M. Jońca, P. Szarek**, *Rodzina i prawo w egipskich papirusach*, Zeszyty Prawnicze 2010/10/1, s. 308–309. Por. jednak: **K. Armstrong**, *Krótką historią mitu*, Warszawa 2021, s. 13–14: „już w XVIII wieku wypracowaliśmy naukową wizję historii; przede wszystkim zajmuje nas to, co rzeczywiście się wydarzyło. Jednak w świecie przednowoczesnym ludzi piszących o przeszłości bardziej obchodziło, co dane wydarzenie znaczy. Mit był w pewnym sensie czymś, co wydarzyło się raz, lecz co wydarzało się również zawsze”. Zatem nieprawdziwość niektórych (wszystkich?) obecnych w źródłach prastarych historii na temat surowości rzymskich ojców nie musi oznaczać, że rzymscy *patres familiarum* na przykład u schyłku I wieku p.n.e. nie korzystali z prerogatyw wynikających z *ius vitae ac necis*.

karnistycznego myślenia i postępowania Rzymian. To ważne, ponieważ sztywnych reguł nie było. Razi jednak mętny i nieprzekonujący sposób, w jaki zakreślono chronologiczne ramy pracy. Czy i jakie one właściwie są (i dlaczego właśnie takie) nie dowie się czytelnik ani ze wstępu, ani z późniejszych wyjaśnień⁵¹. Tymczasem swe opowieści kończy autorka na okresie schyłku pryncypatu. Mimo że wiele trupów prowadziło do Rzymu również potem, dalsze kryminalne dzieje miasta jej już nie interesują.

Tytuł rozdziału *Morderstwo w prawie rzymskim* wprowadza w błąd. Znajdziemy w nim trzy podrozdziały: *Dwanaście tablic*, *Republika* oraz *Cesarstwo*. Przywołano w nim źródła literackie i epigraficzne (bardzo ciekawy materiał!). Niemniej, z mającego fundamentalny charakter czterdziestego ósmego rozdziału justyniańskich *Digestów*, w których pomieszczono rozważania jurystów na temat *lex Cornelia de sicariis et veneficis* czy też *lex Pompeia de parricidiis*, pojawia się zaledwie jeden fragment (*sic!*)⁵². Mocno dziwi natomiast obecność tu, a nie w rozdziale *Morderstwo w państwie niewolniczym*, odwołań do *lex Aquilia*. Autorka wyjaśnia wprawdzie: „dla współczesnego czytelnika, skłonnego widzieć w każdym człowieku bliźniego, ustawa ta zajmuje się również morderstwem”⁵³. Zaraz jednak słusznie dodaje: „dla rzymskiego odbiorcy jednak czytanie ustawy akwiliańskiej to jak czytanie możliwych sposobów uszkodzenia mienia”⁵⁴. Przepisom ustawy akwiliańskiej moc powszechną próbowała nadawać średniowieczna kanonistyka. Umieszczanie ich w rozważaniach poświęconych morderstwu w prawie rzymskim jest jednak błędem.

Recenzowany zbiór ma charakter publicystyczny, więc trudno robić autorce zarzut z tego, że posługuje się słowami „zawsze”, „nigdy”, „wszyscy” itp.⁵⁵ Szkoda jednak, że to robi. Równie złe wrażenie robią skróty myślowe. Należą do nich np. twierdzenia, że „August zaczął tworzyć rzymski system imperialny, który uroczo nazwał pryncypatem”⁵⁶, a Dioklecjan „kazał nazywać się Panem i przekształcić pryncypat w dominat”⁵⁷. Liczne nawiązania do emocji dodają

⁵¹ Por. *ibidem*, s. 366–367.

⁵² D. 48.8.1.3. Por. E. Southon, *Wszystkie trupy...*, s. 117, 448. Przy okazji myli się autorka, wiążąc treść tego źródła z „wynalezieniem” przez Rzymian koncepcji usiłowania zabójstwa. Zob. *ibidem*, s. 118.

⁵³ *Ibidem*, s. 109.

⁵⁴ *Ibidem*, s. 111.

⁵⁵ Por. *ibidem*, s. 22, 51, 321.

⁵⁶ *Ibidem*, s. 327.

⁵⁷ *Ibidem*, s. 373. W oczy rzuca się ostentacyjna „nieczułość” autorki wobec zmian ustrojowych zachodzących w Rzymie i wpływu tych zmian na politykę karną władz imperium. Perspektywa Emmy Southon jest „żabia”. „Konstytucyjne” zmiany na szczytach władzy nie interesują

poszczególnym opowieściom pikanterii, ale twierdzenie, że od prawdziwego Rzymianina z wyższych sfer „oczekiwano, że nie będzie miał żadnych uczuć”, to już odrobinę za dużo⁵⁸. Wszelako trudno się na autorkę gniewać długo. Za chwilę powab kolejnej frazy rozrzedza atmosferę. Straty szybko nadrabia zdaniem w rodzaju: „epoka cesarska zaczęła się, gdy plotki na przyjęciu stały się faktem historycznym, a każda śmierć w rodzinie – morderstwem”⁵⁹.

6. Podsumowanie

Emma Southon napisała książkę „dla ludzi” i mam nadzieję, że osiągnęła spodziewany efekt. Życzę jej, żeby jej produkt sprzedał się dobrze, na co są spore widoki. Wszak uwagę przyciąga zarówno tytuł opracowania, jak i jego koncepcja. Reszty dopełnia talent literacki autorki skonfrontowany z dynamiką opisywanych przez nią zdarzeń. Muszę się przyznać, że potrzebowałam dłuższej chwili, by oswoić się nie tylko z jej językiem, ale również poglądami politycznymi oraz spojrzeniem na świat współczesny. Cierpliwość jednak popłaca. Dr Southon nie jest amatorką. To osoba, które długie godziny spędziła w bibliotekach na studiowaniu źródeł. Nie jest publicystką, która bawi się w naukowca. Jest dojrzałą badaczką, która z dobrym skutkiem próbuje swych sił na polu publicystycznym. Romaniści i historycy prawa⁶⁰ zajmujący się ewolucją prawa i procesu karnego znajdują w jej opracowaniu prawdziwe perły.

jej, jak nie interesowały (o ile tylko nadal można było liczyć na darmowy chleb i igrzyska) tak ulubione przez nią społeczne doły „jak ty czy ja”. Tworzy przez to wykrzywiony oraz rzymskiego społeczeństwa. Inaczej (lepiej!) buduje swoją narrację: **J.S. Łoś**, *Współcześni Cicerona*, w: *Recenzje i polemiki*, Lublin 2022, s. 56–84.

⁵⁸ *Ibidem*, s. 322.

⁵⁹ *Ibidem*, s. 325.

⁶⁰ Ci ostatni mogą skorzystać również, ponieważ pewne schematy zaobserwowane przez autorkę w odniesieniu do antycznego Rzymu powtarzały się w wiekach następnych. Stąd uwagi sformułowane na przykład przez Juliusza Makarewicza w odniesieniu sposobów pojmowania przestępstw i wymierzania kar u ludów „pierwotnych” czy też na temat prawa karnego przedrozbiorowej Rzeczypospolitej w większości da się przyłożyć do realiów antycznych. Zob. **J. Makarewicz**, *Wstęp do filozofii prawa karnego*, Lublin 2009; **idem**, *Polskie prawo karne. Część ogólna (reprint z przedmową Adama Redzika)*, Warszawa 2017. Wszystko zaś dlatego, że nowy system karny ukształtował się w Europie dopiero za sprawą wielkich kodyfikacji karnych uchwalonych w XIX i XX w. Por. **M. Foucault**, *Nadzorować i karać. Narodziny więzienia*, Warszawa 2020, s. 15, 35.

Bibliografia

- Armstrong K.**, *Krótką historią mitu*, Warszawa 2021.
- Bauman R.A.**, *Crime and Punishment in Ancient Rome*, London 2002.
- Brunnenmeister E.**, *Das Tötungsverbrechen im altrömischen Recht*, Leipzig 1887.
- Cantarella E.**, *I supplizi capitali in Grecia e a Roma*, Milano 1991.
- Czech-Jezińska B.**, *The Class-Based Approach to Roman Criminal Law*, *Studia Iuridica Lublinensia* 2021/30/1, s. 35–53.
- Ferrini C.**, *Diritto penale romano: esposizione storica e dottrinale*, Milano 1902.
- Foucault M.**, *Nadzorować i karać. Narodziny więzienia*, Warszawa 2020.
- Gaughan J.E.**, *Murder Was Not a Crime: Homicide and Power in the Roman Republic*, Austin 2010.
- Harriss J.**, *Law and Crime in the Roman World*, Cambridge 2007.
- Jońca M.**, *Rzymskie prawo karne. Instytucje*, Lublin 2021.
- Jońca M.**, s.v. *ius vitae ac necis*, w: M. Jońca (red.), *Leksykon rzymskiego prawa prywatnego*, Warszawa 2022, s. 165.
- Jońca M.**, s.v. *patria potestas*, w: A. Dębiński, M. Jońca (red.), *Leksykon rzymskiego prawa prywatnego*, Warszawa 2016, s. 273–275.
- Jońca M., Szarek P.**, *Rodzina i prawo w egipskich papirusach*, *Zeszyty Prawnicze* 2010/10/1, s. 307–323.
- Kuryłowicz M.**, *Prawo rzymskie trzeba zobaczyć!*, w: M. Jońca (red.), *Personae – res – actiones. Rozmowy o prawie rzymskim i historii prawa*, Lublin 2021, s. 199–223.
- Łoś J.S.**, *Sylwetki rzymskie*, Lublin 2007.
- Łoś J.S.**, *Współcześni Cyncerona*, w: *Recenzje i polemiki*, Lublin 2022, s. 56–84.
- Makarewicz J.**, *Polskie prawo karne. Część ogólna (reprint z przedmową Adama Redzika)*, Warszawa 2017.
- Makarewicz J.**, *Wstęp do filozofii prawa karnego*, Lublin 2009.
- Mommsen Th.**, *Römisches Strafrecht*, Berlin 1899.
- Rein W.**, *Das Criminalrecht der Römer von Romulus bis auf Justinianus*, Leipzig 1844.
- Robinson O.**, *The Criminal Law of Ancient Rome*, London 1995.
- Robinson O.**, *Penal Practice and Penal Policy in Ancient Rome*, London 2007.
- Southon E.**, *A Fatal Thing Happened on the Way to the Forum*, London 2020.
- Southon E.**, *Wszystkie trupy prowadzą do Rzymu. Kryminalne zagadki starożytnych*, Kraków 2023.
- Zybała D.**, s.v. *manus*, w: A. Dębiński, M. Jońca (red.), *Leksykon rzymskiego prawa prywatnego*, Warszawa 2016, s. 233–234.

E K O N O M I A
THE ECONOMICS

Robert KELM*

 <https://orcid.org/0000-0002-0050-2997>

Szymon FABIAŃSKI**

 <https://orcid.org/0009-0001-3683-2154>

WPŁYW REGULACJI PRAWNYCH NA DOCHODY Z VAT W POLSCE: ANALIZA EMPIRYCZNA 2005–2022¹

Abstrakt

Przedmiot badań: Wzrost udziału wpływów z podatku od towarów i usług VAT w produkcji krajowym brutto po roku 2015 wywołał dyskusję o jego przyczynach i możliwościach podtrzymania zwiększonego strumienia wpływów podatkowych. Cechą charakterystyczną tej dyskusji jest brak konsensu w odniesieniu do roli, jaką w fluktuacjach luki w dochodach z VAT odgrywają czynniki o charakterze regulacyjno-prawnym, a jaką cykliczność wpływów podatkowych. Procesami dodatkowo komplikującymi ocenę efektywności regulacji uszczelniających pobór VAT są pandemia COVID-19 i wybuch wojny w Ukrainie.

Cel badawczy: Głównym celem artykułu jest empiryczna identyfikacja mechanizmów dominujących w kształtowaniu dochodów z VAT w Polsce w latach 2005–2022. Zgodnie z główną hipotezą badawczą o wahaniach dochodów z VAT decydowały nie tylko zmiany podstawy opodatkowania i wahania cykliczne, ale również regulacje prawne uszczelniające system poboru VAT. Cel arty-

* Dr hab. prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Modeli i Prognoz Ekonometrycznych; e-mail: robert.kelm@uni.lodz.pl

** Specjalista, Ministerstwo Finansów, Departament Polityki Makroekonomicznej; e-mail: szy-fab@outlook.com

¹ W tekście zawarto wyniki badań prowadzonych przy konstruowaniu makroekonomicznego modelu gospodarki Polski NEMPF (New Econometric Model of Public Finance) w Departamencie Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów. Wyrażone poglądy są wyłącznie opiniami autorów i niekoniecznie odzwierciedlają stanowiska instytucji, z którymi autorzy są związani.

Autorzy dziękują Tomaszowi Szałwińskiemu oraz Rafałowi Chmurze, Tomaszowi Mazurowi i Dorocie Bach z Departamentu Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów za cenne dyskusje, uwagi i komentarze, które pozwoliły poprawić wcześniejsze wersje tekstu. Podziękowania kierujemy również do anonimowych recenzentów, których uwagi dały możliwość udoskonalenia wcześniejszej wersji tekstu. Wszystkie obecne nadal pomyłki i nadmierne uproszczenia obciążają konto autorów.

kułu jest realizowany poprzez weryfikację sekwencji cząstkowych hipotez badawczych, które pozwalają określić charakter i skalę oddziaływania na dochody z VAT ich potencjalnych determinant. Zgodnie z najważniejszą cząstkową hipotezą badawczą regulacje prawne wprowadzone w latach 2016–2018 odgrywały pierwszoplanową rolę w domykaniu luki VAT.

Metoda badawcza: Do weryfikacji hipotez badawczych wykorzystano techniki ekonometryczne. Odpowiedź na pytanie o istnieniu stabilnej względem danych relacji równowagowej między dochodami z VAT, podstawą opodatkowania oraz indykatorami cykliczności w gospodarce Polski została uzyskana przy zastosowaniu skointegrowanego modelu wektorowej autoregresji C-VAR. Hipotezę o wystąpieniu zmiany strukturalnej wywołanej wprowadzeniem regulacji uszczelniających zweryfikowano przy wykorzystaniu autoregresyjnego modelu gładkiego przejścia STR.

Wyniki: Wyniki badań potwierdzają rozłożone w czasie, nasilające się oddziaływanie regulacji uszczelniających na poziom dochodów sektora instytucji rządowych i samorządowych z podatku VAT. Pozytywnie zweryfikowana jest hipoteza o trwałym oddziaływaniu regulacji prawnych na zachowania podmiotów gospodarczych. Wyniki weryfikacji hipotezy o oddziaływaniu wahań cyklicznych na wpływ z VAT okazują się niejednoznaczne.

Słowa kluczowe: dochody z podatku VAT, luka VAT, zmiana strukturalna, model ekonometryczny, model gładkiego przejścia.

Klasyfikacja JEL: C51, H26, H30, K34

1. Wprowadzenie

Wzrost udziału wpływów z podatku od towarów i usług (VAT) w produkcji krajowym brutto z 7,1% średnio w latach 2012–2015 do blisko 8,0% w latach 2017–2019 (i 7,9% w latach 2017–2022) wywołał ożywioną dyskusję o jego przyczynach oraz możliwościach podtrzymania dodatkowego strumienia dochodów przeznaczanych m.in. na finansowanie rozbudowanych programów pomocy społecznej, zainicjowanych w 2016 r. tzw. programem 500+. Jednocześnie pojawiły się kontrowersje związane rozmiarami luki w dochodach z VAT. Ta ostatnia, definiowana jako względna różnica między dochodami rejestrowanymi i dochodami potencjalnymi (*VAT total tax liabilities*, VTTL), została oszacowana przez Komisję Europejską² na poziomie 20,3% w roku 2016 i już tylko 11,3% w roku 2020. Aktualne obliczenia Ministerstwa Finansów wskazują na dalsze domykanie luki VAT, która zmalała w roku 2021 o kolejnych 7 punktów procentowych do poziomu nieco ponad 3% i wzrosła do blisko 5% w roku 2022.

Komentarze i analizy poświęcone identyfikacji przyczyn spadku luki VAT i możliwościom podtrzymania zwiększonych dochodów z podatku VAT mają ogólny charakter³, ale jednocześnie obecne są w nich pryncypialne, niepoparte

² EC, *VAT Gap in the EU: Report 2022*, Publications Office of the European Union 2022.

³ A. Bratkowski, L. Kotecki, *Luka VAT w świetle analiz makroekonomicznych*, Instytut Obywatelski, Warszawa 2018, <https://instytutobywatelski.pl/pliki/pdf/Luka-VAT-w-swietle-analiz->

analizami empirycznymi tezy o przyczynach występowania zwiększonej luki VAT do 2015 r. i jej spadku w następnych latach. Kwestionuje się wiarygodność oszacowań luki w dochodach z podatku VAT i wskazuje na niedostatki najczęściej wykorzystywanej tzw. metody odgórnej *top down*⁴. Akcentuje się definicyjną nieciągłość oszacowań luki VAT, będącą skutkiem zmiany metod wyznaczania makrokategorii w ramach Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych na przełomie lat 2011–2012, oraz nieuwzględnianie w metodzie *top down* procykliczności elastyczności wpływów podatkowych względem podstawy opodatkowania. Powyższe wątpliwości mogą prowadzić do konkluzji, zgodnie z którą empiryczne analizy luki VAT i wiele przyczyn jej zmienności będą zawsze obarczone błędami, a tym samym – mało wiarygodne. Z drugiej strony podejmowane są analizy, których celem jest powiązanie wahań luki VAT ze wzrostem rygoryzmu prawnego od roku 2015. W raporcie Polskiego Instytutu Ekonomicznego⁵ podkreśla się, że kluczowe działania uszczelniające system poboru VAT były podejmowane w zakresie m.in. sankcji karnych, modernizacji systemu poboru VAT oraz funkcjonowania administracji skarbowej, a ich ostatecznym skutkiem był wymierny spadek luki w dochodach z VAT. I w tym przypadku formułowane wnioski nie są wspierane wynikami analiz empirycznych, co naraża opracowanie PIE na krytykę, iż wzrosty dochodów z VAT są w nim przypisywane niemal wyłącznie wprowadzonym regulacjom w poborze podatku VAT.

Między wskazanymi wyżej stanowiskami mieści się szerokie spektrum interpretacji pośrednich, zgodnie z którymi o relatywnym wzroście dynamiki dochodów z VAT mogła decydować kombinacja czynników o charakterze fundamentalnym (wzrost gospodarczy), czynników cyklicznych i regulacji legislacyjnych. Próba identyfikacji tych czynników i oceny skali ich oddziaływania na lukę VAT w Polsce w latach 2005–2022 jest głównym celem artykułu. Realizacja celu badawczego polega na formułowaniu cząstkowych hipotez badawczych na

makroekonomicznych.pdf; stan na 12.07.2023 r.; **PIE**, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018.

⁴ **A. Bratkowski, L. Kotecki**, *Luka VAT w świetle analiz...*; Opis metod wyznaczania oszacowań luki VAT w: **Tax Gap Project Group**, *The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations: Fiscalis Tax Gap Project Group* (2016/FPG/041), European Commission, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf; stan na 12.07.2023 r.; **E. Hutton**, *The Revenue Administration – Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*, Technical Notes and Manuals 17/04, IMF, Washington 2017; **T. Mazur i in.**, *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*, MF Opracowania i Analizy 2019/3, Ministerstwo Finansów, Warszawa.

⁵ **PIE**, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017...*

podstawie przesłanek teoretycznych i analizy procesów obserwowanych w gospodarce Polski, a następnie na weryfikacji tych hipotez przy wykorzystaniu metod ekonometrycznych. Przyjęta procedura ma charakter sekwencyjny – pozytywny lub negatywny wynik weryfikacji wybranej hipotezy częściowej prowadzi do weryfikacji powiązanej z nią bezpośrednio kolejnej częściowej hipotezy badawczej. Kończącym wynikiem analizy empirycznej jest optymalny ze względu na interpretację ekonomiczną i własności stochastyczne model ekonometryczny, na którego podstawie są wyprowadzane wnioski o roli zmian prawnych intencjonalnie uszczelniających system podatkowy na kształtowanie luki VAT.

Struktura artykułu odzwierciedla kolejne etapy realizacji głównego celu badań. W drugim punkcie przedstawiono sekwencję zmian legislacyjnych potencjalnie zwiększających szczelność systemu podatkowego. Teoretyczne podstawy analizy i ekonometrycznego modelowania wpływów podatkowych oraz skrótowe odniesienie do badań dochodów z VAT w krajach Unii Europejskiej omówiono w punkcie trzecim. W punkcie czwartym doprecyzowano główną hipotezę badawczą, wskazano hipotezy częściowe i zaproponowano metody ich weryfikacji. W punkcie piątym zawarto opis metod ekonometrycznych wykorzystanych do weryfikacji hipotez badawczych, obejmujących modele gładkiego przejścia (*somooth transition regressions*, STR), które umożliwiają identyfikację i kwantyfikację skali zmian strukturalnych w modelowanym systemie gospodarczym. Omówiono wyniki estymacji parametrów modeli STR uzyskane na podstawie danych kwartalnych z lat 2005–2002 i płynące z nich wnioski. W podsumowaniu przedstawiono najważniejsze konkluzje.

2. Regulacje prawne i dochody z podatku VAT – wstępna ocena

Cechą charakterystyczną opracowań A. Bratkowskiego i L. Koteckiego⁶ oraz Polskiego Instytutu Ekonomicznego⁷ o determinantach dochodów z VAT i luki VAT jest ich zdecydowana forma oraz przyjęcie stanowisk, zgodnie z którymi regulacje uszczelniające system podatkowy w Polsce nie wpłynęły na dochody z VAT lub też odgrywały niemal wyłączną rolę w ich wzroście. Z tej perspektywy istotne jest przywołanie stanowisk pośrednich. Właściwym punktem wyjścia jest praca T. Tratkiewicza⁸ z 2014 r., w której analizowane są przyczyny spadku

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Ibidem*.

⁸ T. Tratkiewicz, *Podatek od towarów i usług jako narzędzie polityki fiskalnej w latach 2004–2013*, *Studia Ekonomiczne* 2014/198, s. 307–322.

dochodów z podatku VAT w latach 2012–2013. W podsumowaniu pracy formułowana jest teza o nadmiernych uproszczeniach, kryjących się za twierdzeniami, iż obserwowany w latach 2012–2013 wzrost luki VAT wynikał w istotny sposób z rozmiarów oszustw podatkowych. W szczegółowej analizie autor wskazuje na rzeczywiste i potencjalne (rozdzielenie autorów) przyczyny stagnacji dochodów z VAT w roku 2013. Do pierwszych zalicza m.in. przesunięcia w czasie zwrotów VAT, wprowadzenie systemu rozliczeń kwartalnych i rosnące zaległości w płatnościach VAT, których udział w należnościach wzrósł z nieco ponad 10% w 2011 r. do blisko 30% w roku 2013⁹. Jako potencjalne przyczyny wzrostu luki VAT wymieniane jest osłabienie koniunktury, a w szczególności przesunięcia w strukturze konsumpcji indywidualnej od dóbr i usług opodatkowanych wyższą stawką do kategorii, dla których zastosowanie mają niższe stawki VAT; wymieniana jest słabnąca efektywność służb skarbowych i egzekucji zobowiązań oraz zbyt rozbudowana struktura preferencyjnych stawek VAT.

W późniejszym o 2 lata opracowaniu T. Tratkiewicz przyjmuje już inną perspektywę i stawia inne diagnozy¹⁰. Tym razem wśród przyczyn erozji dochodów z VAT jednoznacznie identyfikowane są zmiany prawne rozszczełniające system podatkowy od roku 2010, a w szczególności wprowadzenie systemu rozliczeń kwartalnych, zniesienie sankcji VAT, nadmierne ułatwienia w rejestracji firm odprowadzających VAT oraz złożoność mechanizmu rozliczeń. Wskazuje również na proceder tzw. pustych faktur, którym nie towarzyszą rzeczywiste transakcje, a których wartość była oceniana w latach 2013–2015 na kwoty 20, 34 i 82 mld złotych, oraz na karuzele VAT-owskie. W diagnozie wskazywana jest konieczność wprowadzenia szeregu działań sanacyjnych, takich jak skuteczniejsza weryfikacja podmiotów odprowadzających VAT, wprowadzenie Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK), likwidacja rozliczeń kwartalnych, centralizacja i informatyzacja administracji skarbowej, stosowanie kaucji gwarancyjnej i odwróconego obciążenia VAT. Dostrzegany jest problem nadużyć towarzyszących obrotowi paliwami.

⁹ Por. również: **J. Kotlińska**, *Podatek od towarów i usług i jego ściągalność w Polsce*, *Ekonomista* 2018/5, s. 595–617.

¹⁰ **T. Tratkiewicz**, *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* 2016/294, s. 185–196.

TABELA 1: *Najważniejsze regulacje uszczelniające pobór VAT w latach 2016–2019*

Uproszczona nazwa	Data wejścia w życie	Dziennik ustaw	Ustawa
Jednolity Plik Kontrolny (JPK)	1.01.2016	Dz.U. z 2015 r., poz. 1649	Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
Pakiet rozwiązań uszczelniających	1.01.2017	Dz.U. z 2016 r., poz. 2024	Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw
System Elektronicznego Nadzoru Transportu	18.04.2017	Dz.U. z 2017 r., poz. 708	Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi
System Teleinformatycznej Izby Rozliczeniowej	13.01.2018	Dz.U. z 2017 r., poz. 2491	Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych
MPP dobrowolny	1.07.2018	Dz.U. z 2018 r., poz. 62	Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw
MPP obligatoryjny	1.11.2019	Dz.U. z 2019 r., poz. 1751	Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw
Mała uszczelka	1.09.2019	Dz.U. z 2019 r., poz. 1520	Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw

Źródło: opracowanie własne na podstawie wskazanych aktów prawnych.

Już tylko pobieżna analiza zmian legislacyjnych w systemie poboru podatku VAT po 2015 r. sugeruje realizację zaleceń, które można określić mianem ‘planu Tratkiewicza z 2016 r.’ Zestawienie najważniejszych regulacji uszczelniających przedstawiono w tabeli 1. I tak, pierwszą w sekwencji regulacji zwiększających wpływy z podatku VAT była funkcjonująca od 1 lipca 2016 r. ustawa

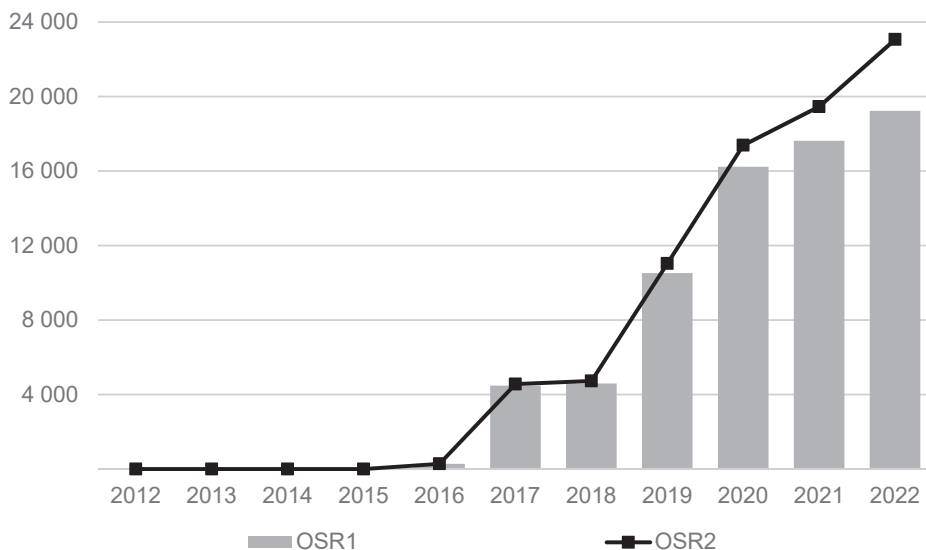
o obowiązku przekazywania przez duże przedsiębiorstwa Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK). W połowie roku 2017 wprowadzono mechanizm tzw. odwróconego VAT w budownictwie, rozszerzono możliwości wykreślenia podatników z rejestru VAT, przywrócono sankcje VAT (20%, 30% i 100%), podwyższono limit zwolnienia podmiotowego, wprowadzono nowe zasady zwrotów VAT oraz ograniczono możliwość rozliczeń kwartalnych. W kwietniu 2017 r. utworzono System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT), a na początku roku 2018 zaczął funkcjonować System Teleinformatycznej Izby Rozliczeniowej (STIR). Od 1 lipca 2017 r. wprowadzono dobrowolny mechanizm podzielonej płatności (*split payment*, MPP), przekształcony w mechanizm obligatoryjny z początkiem listopada roku 2019. Ostatnie większe zmiany w systemie poboru VAT miały miejsce w roku 2019. Od września tego roku obowiązuje ograniczenie zwolnień podmiotowych VAT; doprecyzowano zakres i zasady stosowania przepisów pakietu paliwowego oraz przepisy identyfikujące przesłanki wykreślenia z rejestru podatników VAT. Również w roku 2019 wprowadzono nową macierz podatkową, w której obniżono do 5% i podwyższono do 23% stawki VAT od wybranych towarów.

Na rysunku 1 przedstawiono skumulowane oceny skutków regulacji (szacunkowe wielkości strumienia dodatkowych dochodów, OSR) uszczelniających pobór VAT. Informacje o wielkości OSR są wstępnymi oszacowaniami, przygotowywanymi przez komórki rządowe, i z oczywistych względów nie uwzględniają rozłożonych w czasie skutków mnożnika fiskalnego oraz efektów związanych ze zmianami kształtu krzywej Laffera. Co więcej, OSR są w większości przypadków opracowywane bez uwzględnienia efektów wzrostu cen. Z tej przyczyny na rysunku 1 przedstawiono wielkości OSR będące sumami oszacowań zawartych w projektach ustaw (OSR1) oraz wielkości uwzględniające wzrosty cen aproksymowanych deflatorem produktu krajowego brutto (OSR2). Analiza rysunku 1 uzasadnia postawienie cząstkowej hipotezy badawczej, zgodnie z którą w latach 2017–2020 można spodziewać się rozłożonej w czasie zmiany strukturalnej w mechanizmach kształtujących dochody z VAT.

W założeniach o umiejscowieniu w czasie zmiany strukturalnej w dochodach z podatku VAT niezbędne jest rozszerzenie informacji o OSR o regulacje, które powinny przełożyć się na wzrost dochodów z VAT, ale z którymi nie powiązано bezpośrednich skutków dochodowych. I tak, od 1 kwietnia 2015 r. obowiązuje ustawa usprawniająca kontrole skarbowe i ograniczająca korupcję w Służbie Celnej. W roku 2016 wprowadzono dwie kolejne regulacje wspomagające system poboru podatków. Od 15 lipca 2016 r. funkcjonują przepisy przeciwdziałające unikaniu podatków (*General Anti-Avoidance Rule*, GAAR) oraz

Rada do Spraw Unikania Opodatkowania, zaś od 1 sierpnia 2016 r. obowiązują nowe zasady koncesjonowania obrotu paliwami płynnymi i system poboru VAT od nabyć wewnątrzspółnotowych. Z perspektywy konsolidacji działań administracji skarbowo-podatkowej za istotne należy uznać utworzenie 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej¹¹.

RYSUNEK 1: Skumulowane oceny skutków regulacji (OSR) uszczelniających system poboru podatku VAT



Źródło: opracowanie własne na podstawie aktów prawnych wskazanych w tabeli 1.

Odpowiedź na pytanie o to, czy konieczność wprowadzenia wymienionych wyżej i wskazywanych w artykule T. Tratkiewicza¹² regulacji była dostrzegana przez władze fiskalne w latach wcześniejszych, czy też została zauważona dopiero po kilku latach pogłębiających się niedoborów w dochodach

¹¹ W uzupełnieniu do wymienionych regulacji należy wskazać ustawę zaostrzającą klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania i zobowiązującą podmioty gospodarcze do ujawniania schematów podatkowych (Ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r., poz. 2193). Efekty wprowadzenia tych regulacji mogły być widoczne w późniejszych okresach – ustawa obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.

¹² *Ibidem*.

z VAT, a sekwencja zmian prawnych była spóźnioną reakcją ze strony władz fiskalnych, nie jest kluczowe dla wniosków płynących z weryfikacji głównej i częściowych hipotez badawczych. Istotne jest to, że zagregowanym skutkiem wskazanych wyżej zmian systemowych mogło być pojawienie się dodatkowych dochodów z VAT. Podstawą do sformułowania takiej hipotezy są predykcje modelu odstraszenia przywoływanego w następnym punkcie artykułu.

3. Teoretyczne i empiryczne modele dochodów z podatku VAT

Punktem wyjścia ilościowych analiz dochodów podatkowych jest model odstraszenia (*deterrence model*) zaproponowany przez M.G. Allingham i A. Sandmo¹³. Model jest konstruowany przy założeniu, zgodnie z którym reprezentatywny podmiot gospodarczy maksymalizuje użyteczność, którą jest dochód z posiadanego portfela aktywów. Autorzy przyjmują równoważność między ukrywaniem dochodów i nieodprowadzaniem od nich podatków, a włączeniem do portfela inwestycyjnego aktywów obarczonych ryzykiem, które rośnie wraz ze wzrostem prawdopodobieństwa kontroli podatkowej i dotkliwości kary. Przy takich założeniach wzrost stawek podatkowych nie przekłada się na wzrost wpływów tak długo, jak wynikający zeń wzrost dochodów płatników przewyższa koszt kary przy ustalonym prawdopodobieństwie kontroli.

W uogólnieniach modelu odstraszenia uwzględniane są behawioralne, moralne i społeczne aspekty decyzji podmiotów gospodarczych: podatnik podejmuje decyzje na podstawie indywidualnie określanych zasad moralnych, ocenia sprawiedliwość systemu podatkowego i obciążeń podatkowych i ostatecznie – internalizuje (lub nie) wydatki finansowane z podatków¹⁴. To oznacza, że system podatkowy i pojawiające się w nim luki w dochodach powinny być analizowane z kilku perspektyw: jako problem finansów publicznych i indukowanych przez nie efektów mnożnikowych, jako problem egzekwowania prawa i efektywności administracji skarbowej oraz jako problem etyczny.

Przegląd literatury i badań empirycznych poświęconych determinantom dochodów z VAT lub – równoważnie – luki VAT jednoznacznie potwierdza powszechną akceptację propozycji M.G. Allinghama i A. Sandmo¹⁵ oraz J. Andreoniego,

¹³ M.G. Allingham, A. Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics 1972/1, s. 323–380.

¹⁴ J. Andreoni i in., *Tax Compliance*, Journal of Economic Literature 1998/36, s. 818–860.

¹⁵ M.G. Allingham, A. Sandmo, *Income Tax Evasion...*

B. Erarda i J. Feinsteina¹⁶. W opracowaniu Komisji Europejskiej z 2018 r.¹⁷ analizowane jest oddziaływanie na lukę VAT zmiennych aproksymujących decyzje podejmowane przez (i) konsumentów finalnych, (ii) firmy będące płatnikami podatku VAT oraz (iii) administrację skarbową. Przypadkami granicznymi są najnowsze badania¹⁸, w których rozważane są 64 potencjalne determinanty luki VAT, które reprezentują oddziaływanie na dochody podatkowe (i) czynników makroekonomicznych, (ii) efektywności administracji skarbowej, (iii) struktury gospodarki, (iv) czynników instytucjonalnych oraz (v) potencjalnych oszustw podatkowych.

Szczegółowy przegląd badań mechanizmów kształtujących lukę w dochodach z VAT w krajach Unii Europejskiej można znaleźć w pracy R. Kelma¹⁹. Dominują wśród nich analizy wykorzystujące dane przekrojowo-czasowe, zaś podejścia jednowymiarowe koncentrujące się na poszczególnych krajach są wyjątkami potwierdzającymi regułę. Implikacje są trojakie. Po pierwsze, wykorzystanie paneli danych o małym wymiarze czasowym (danych rocznych dla krótkich przedziałów czasowych) i znacznie większym wymiarze przekrojowym (duża liczba krajów w panelach) powoduje, że regularności identyfikowane w danych wynikają przede wszystkim ze zmienności międzyprzekrojowej (różnic między gospodarkami krajów) i nie powinny być postrzegane jako regularności możliwe do zreplikowania w modelach konstruowanych przy wykorzystaniu szeregów czasowych dla pojedynczych krajów. Tym samym nieuzasadnione jest ‘przenoszenie’ wniosków z analiz panelowych na sposób postrzegania determinant dochodów z VAT w Polsce. Po drugie, wadą podejść opartych na danych panelowych jest duży stopień ogólności formułowanych wniosków. W szczególności nie jest możliwe przeprowadzenie wiarygodnej analizy panelowej dochodów z VAT, która pozwoliłaby na ocenę efektywności specyficznych zachodzących w pojedynczych krajach zmian strukturalnych implikowanych przez uszczelnianie systemu poboru podatku VAT. Po trzecie, dobór zmiennych reprezentujących czynniki oddziałujące na dochody z VAT jest zróżnicowany, a panele są definiowane dla różnych przekrojów i obejmują różne przedziały czasowe. Nie może zatem zaskakiwać fakt, że uzyskiwane wyniki prowadzą do zróżnicowanych, niekiedy wzajemnie przeciwstawnych konkluzji o determinantach luki VAT.

¹⁶ J. Andreoni i in., *Tax Compliance...*, s. 818–860.

¹⁷ EC, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Report 2018*, Publications Office of the European Union 2018.

¹⁸ EC, *VAT gap in the EU: Report 2021*, Publications Office of the European Union 2021; EC, *VAT Gap in the EU: Report 2022*, Publications Office of the European Union 2022.

¹⁹ R. Kelm, *Determinants of the VAT Gap in EU Member States from 2000 to 2016*, Central European Journal of Economic Modelling and Econometrics 2022/14, s. 225–262.

4. Metody i źródła danych

Określenie postaci równania dochodów z podatku VAT jest zadaniem trywialnym. Zakładając, że podatek VAT jest odprowadzany od spożycia w sektorze gospodarstw domowych C , zużycia pośredniego Q i nakładów inwestycyjnych brutto J , równanie dochodów z VAT jest następujące:

$$\bar{V}_t = \sum_{i=1}^I u_{it} r_{it} C_{it} + \sum_{i=1}^K u_{it} r_{it} Q_{it} + \sum_{i=1}^L u_{it} r_{it} J_{it}, \quad (1)$$

gdzie: u_i – udział konsumpcji lub produkcji dóbr pośrednich lub produkcji dóbr inwestycyjnych w grupie obciążonej i -tą stawką podatku VAT, odpowiednio, w konsumpcji lub produkcji dóbr pośrednich lub produkcji dóbr inwestycyjnych ogółem, r_i – ustawowa stawka podatku VAT obciążająca i -tą grupę towarów i usług, $i = 1, \dots, I$ lub $i = 1, \dots, K$ lub $i = 1, \dots, L$, $t = 1, \dots, T$.

Jeśli jest możliwe wyznaczenie stawek efektywnych r_{Hi}^{EF} od agregatów spożycia, dóbr pośrednich i nakładów inwestycyjnych, równanie (1) upraszcza się do postaci:

$$\bar{V}_t = u_{Ct} r_{Ct}^{EF} C_t + u_{QGt} r_{QGt}^{EF} Q_{Gt} + u_{QMt} r_{QMt}^{EF} Q_{Mt} + u_{JGt} r_{JGt}^{EF} J_{Gt} + u_{JMt} r_{JMt}^{EF} J_{Mt} + S_t, \quad (2)$$

gdzie: r_{Hi}^{EF} – efektywna ustawowa stawka VAT obciążająca konsumpcję lub zużycie pośrednie lub nakłady inwestycyjne w sektorze H , $H = \{C, QG, QM, JG, JM\}$, QG – zużycie pośrednie w sektorze instytucji rządowych i samorządowych, QM – zużycie pośrednie w sektorze rynkowym, JG – nakłady inwestycyjne brutto w sektorze instytucji rządowych i samorządowych, JM – nakłady inwestycyjne brutto w sektorze rynkowym, S – pozostałe dochody o pomijalnym znaczeniu.

Podstawowy problem z zastosowaniem równań (1)–(2) do opisu zmian dochodów sektora GG wynika z faktu, że nie określają one rzeczywistych dochodów z podatku VAT, a definiują dochody potencjalne VTTL i są tożsame z formułami wykorzystywanymi w metodzie *top-down* wyznaczania luki VAT²⁰. Dochody rzeczywiste V są mniejsze od wielkości wynikających z równań (1)–(2) z dwóch powodów. Po pierwsze, zastosowanie tożsamości (1)–(2) oznacza nieuwzględnienie gospodarki ukrytej, która z definicji nie odprowadza podatku VAT²¹. Po

²⁰ EC, *VAT Gap in the EU: Report 2022*, Publications Office of the European Union 2022.

²¹ Innym powodem, dla którego rzeczywiste dochody z VAT są mniejsze od dochodów rejestrowanych, jest występowanie tzw. *policy gap*, tj. efektu „[...] systemowych odstępstw od

drugie, w formułach (1)–(2) wykorzystywane są ustawowe stawki VAT, których efektywne odpowiedniki są niższe od przewidzianych w regulacjach ustawowych. Z tych przyczyn formuły (1)–(2) są wykorzystywane do wyznaczania luk w dochodach z VAT definiowanych w wielkościach absolutnych jako różnica $V^G = V - \bar{V}$ lub w ujęciu względnym $V^{GAP} = (V - \bar{V}) / \bar{V}$.

Wybór potencjalnych dochodów z podatku VAT jako najważniejszej zmiennej objaśniającej ścieżkę dochodów rzeczywistych jest na tyle oczywisty, że trudno postrzegać go w kategoriach hipotezy badawczej. Punktem wyjścia analizy empirycznej dochodów z VAT w Polsce jest zatem model, w którym w długim okresie ścieżka dochodów rzeczywistych V jest determinowana przez trajektorię dochodów potencjalnych \bar{V} oraz zmienne \mathbf{y} oddziałujące na dochody w krótszych horyzontach czasowych²²:

$$v_t = \delta_0 + \delta_1 \bar{v}_t + \delta_2' \mathbf{y}_t + \varepsilon_t, \quad (3)$$

gdzie: $\delta_0, \delta_1, \delta_2$ – parametry, ε_t – składnik losowy o własnościach białego szumu, $\varepsilon_t \sim \text{i.i.d. } (0, \delta^2)$. W przypadku poprawnego zidentyfikowania składowych wektora \mathbf{y} udział luki VAT w dochodach potencjalnych będzie stały w długim okresie tylko w przypadku spełnienia warunku $\delta_1 = 1$. Oszacowanie wyrazu wolnego δ_0 może być wówczas interpretowane jako przybliżona miara nieobserwowalnej luki VAT, której wartość będzie wzrastać wprost proporcjonalnie do dochodów potencjalnych i w tym sensie ścieżka jej wzrostu może być traktowana jako trajektoria równowagi. Odrzucenie hipotezy $\delta_1 = 1$ implikuje systematyczny wzrost luki V^{GAP} dla $\delta_1 < 1$ lub też jej zanikanie, gdy $\delta_1 > 1$.

Jeśli o wahaniach luki VAT wokół poziomu określanego przez wartość parametru δ_0 współdecydują *wyłącznie* czynniki cykliczne reprezentowane przez składowe wektora zmiennych \mathbf{y} , sytuacja taka znajdzie empiryczne potwierdzenie w postaci empirycznie nieodróżnialnej od 1 oceny parametru δ_1 i wyników testów jednoznacznie odrzucających hipotezę $\delta_2 = \mathbf{0}$. Jeżeli jednak zmienne mogące aproksymować cykliczności dochodów zrealizowanych względem dochodów potencjalnych nie są obserwowane lub ich informacyjna jakość budzi zastrzeżenia, możliwe podejście polega na uzmiennieniu w czasie parametrów δ_0 i δ_1 :

standardowej zasady opodatkowania [...] z tytułu zastosowania wszelkich ulg, zwolnień lub też preferencji w danym podatku” (T. Mazur i in., *Raport na temat wielkości luki podatkowej...*).

²² Pogrubioną czcionką wyróżniono wektory i macierze; małymi literami oznaczono logarytmy naturalne zmiennych.

$$v_t = \delta_{0t} + \delta_{1t}\bar{v}_t + \varepsilon_t. \quad (4)$$

Wówczas wartość δ_{1t} będzie wskazywała na fazę cyklu koniunkturalnego; w okresach gorszej koniunktury będzie zachodzić $\delta_{1t} < 1$, a $\delta_{1t} > 1$ w okresach ożywienia gospodarczego.

Właśnie to ostatnie rozwiązanie przyjęto w ważnych dla zrozumienia mechanizmów, kształtujących dochody z VAT w Polsce pracach K. Konopczak²³. Do estymacji zmiennych w czasie elastyczności δ_{1t} wykorzystano zmodyfikowane podejście *rolling window* Pesarana i Timmermanna (2007)²⁴, polegające na wyznaczeniu oszacowań parametru δ_{1t} w taki sposób, by minimalizowały one błędy prognoz *ex post*. Konopczak (2020)²⁵ przedstawia wyniki estymacji parametrów modelu (4) opisującego dochody z VAT w Polsce w latach 1999–2018. Uzyskane oceny elastyczności δ_{1t} okazują się statystycznie istotnie mniejsze od jedności w latach 2004–2006 oraz od połowy 2013 do końca roku 2015, a większe od jedności dopiero w roku 2018 przy mniejszym od standardowego poziomie ufności 0,9.

Abstrahując od użyteczności równania (4) w prognozowaniu dochodów z VAT (*de facto* prognozowania przyszłych wartości parametru δ_{1t}), należy podkreślić, że jego przydatność w zrozumieniu mechanizmów kształtujących dochody jest niewystarczająca, jeżeli na wpływy z VAT oddziałują czynniki inne niż cykliczne. Zignorowanie tych ostatnich będzie prowadzić do konstrukcji modeli, w których zmienność parametru δ_{1t} będzie odzwierciedlać zagregowany, heterogeniczny wpływ różnych determinant dochodów z VAT, który zostanie przypisany cykliczności dochodów zrealizowanych V_t względem dochodów potencjalnych \bar{V}_t . Sytuacja ulega dalszym komplikacjom, gdy o wpływach podatkowych współdecydują czynniki jakościowe, a właśnie taki charakter miały zmiany w systemie poboru VAT w Polsce. Włączenie do analizy mechanizmów indukowanych przez zmiany legislacyjne sprawia, że model (4) przestaje być właściwym środowiskiem analizy, a rozważania powinny koncentrować się w pierwszym przybliżeniu na równaniu:

²³ **K. Konopczak**, *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, Gospodarka Narodowa 2020/2 (302), s. 25–42; **K. Konopczak**, *Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych*, Gospodarka Narodowa 2022/1 (309), s. 44–65.

²⁴ **H.M. Pesaran, A. Timmermann**, *Selection of Estimation Window in the Presence of Breaks*, Journal of Econometrics 2007/137, s. 495–510.

²⁵ **K. Konopczak**, *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne...*, s. 25–42.

$$v_t = \delta_0 + \delta_1 \bar{v}_t + \delta_{21} L_t + \delta_{22} Y_t + \varepsilon_t, \quad (5)$$

gdzie L i Y aproksymują, odpowiednio, legislacyjne i cykliczne czynniki odchylające poziom rejestrowanych dochodów z VAT od trajektorii równowagi definiowanej dla $\delta_1 = 1$.

Podstawowa trudność w estymacji parametrów równania (5) wynika z faktu, że zmienne Y i L nie są bezpośrednio obserwowane. Niedostępność danych jest mniej dotkliwa w przypadku cykliczności Y , która może być przybliżana przez wahania luki popytowej i/lub luki bezrobocia. Inaczej jest w przypadku zmiennej L . Rozwiązaniem najprostszym byłoby zastąpienie jej zmienną zero-jedynkową przyjmującą wartości 1 w okresie obowiązywania nowych regulacji prawnych (zmiana wyrazu wolnego δ_0) lub zmienną interakcyjną pozwalającą na uzmiennienie elastyczności δ_1 . Podejście takie wymagałoby jednak arbitralnego ustalenia momentu zajścia zmiany strukturalnej, co nie jest możliwe ze względu na kumulujący się, sekwencyjny charakter zmian systemu poboru VAT w Polsce. Drugie rozwiązanie mogłoby polegać na bezpośrednim wykorzystaniu informacji zawartej w OSR i skorygowaniu wpływów z VAT o prognozowane nadwyżki dochodów. I w tym przypadku model zawierałby błędy specyfikacji. Po pierwsze, wartości OSR mają wyłącznie charakter przybliżony i nie uwzględniają one rozłożonych w czasie efektów mnożnika fiskalnego. Po drugie, uwzględnienie OSR w modelu empirycznym oznaczałoby zignorowanie potencjalnych efektów dochodowych, które mogły pojawiać się z wyprzedzeniem czasowym na skutek wskazywanych w punkcie 1 zmian organizacyjno-administracyjnych w systemie skarbowo-podatkowym (m.in. procedura GAAR, utworzenie KAS). Wszystkie te rozwiązania pociągały za sobą wzrost prawdopodobieństwa kontroli skarbowych u podatników potencjalnie uchylających się od odprowadzania VAT; wprowadzenie niektórych z nich mogło prowadzić do uszczelnienia systemu poboru VAT jeszcze przed wprowadzeniem regulacji bezpośrednio zwiększających dochody.

Wskazane wyżej przyczyny zdecydowały o tym, że w analizie empirycznej wykorzystano modele gładkiego przejścia (*smooth transition regressions*, STR)²⁶, w których dopuszczono możliwość wystąpienia zmian strukturalnych

²⁶ C.W.J. Granger, T. Teräsvirta, *Modeling Nonlinear Economic Relationships*, Oxford University Press, New York 1993; T. Teräsvirta, *Specification, estimation, and evaluation of smooth transition autoregressive models*, *Journal of the American Statistical Association* 1994/89, s. 208–218; J. Bruzda, *Procesy nieliniowe i zależności długookresowe w ekonomii. Analiza kointegracji nieliniowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2007.

aproksymowanych za pomocą funkcji logistycznych 1 i 2 stopnia. Punktem wyjścia analizy jest model ze zmiennymi w czasie wyrazem wolnym δ_{0t} i elastycznością δ_{1t} , a efekty cykliczne są uwzględniane *explicite* przez zmienną Y :

$$v_t = \delta_{0t} + \delta_{1t}\bar{v}_t + \delta_{21}Y_t + \varepsilon_t. \quad (6)$$

Reprezentacją STR modelu (6) jest funkcja:

$$\begin{aligned} v_t &= \delta_0 + \delta_1\bar{v}_t + (\delta'_0 + \delta'_1\bar{v}_t)G(s_t) + \delta_{21}Y_t + \varepsilon_t = \\ &= (\delta_0 + \delta'_0 \cdot G(s_t)) + (\delta_1 + \delta'_1 G(s_t))\bar{v}_t + \delta_{21}Y_t + \varepsilon_t \end{aligned}, \quad (7)$$

gdzie $G(s_t; \gamma)$ jest funkcją o argumentie s_t opisującą przejście między dwoma reżimami, s – zmienna przejścia, którą może być trend deterministyczny. Funkcje logistyczne 1 i 2 stopnia przyjmują, następujące postaci:

$$G_1(s_t; \gamma, c_1) = \left(1 + \exp(-\gamma(s_t - c_1))\right)^{-1}, \quad (8)$$

$$G_2(s_t; \gamma, c_{1,1}, c_{1,2}) = \left(1 + \exp(-\gamma(s_t - c_{1,1})(s_t - c_{1,2}))\right)^{-1}, \quad (9)$$

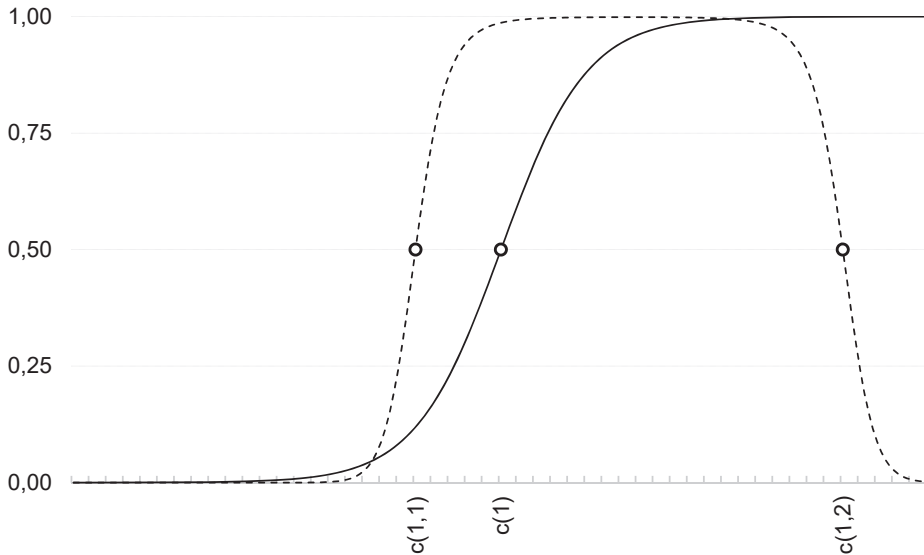
gdzie: γ – parametr gładkości przejścia między reżimami, $c_1, c_{1,1}, c_{1,2}$ – wartości zmiennej s_t , dla których funkcje G_1 i G_2 przyjmują wartość 0,5 (*vide* rysunek 2).

Stacyjny charakter modelu (7) wynika z faktu, że identyfikuje on trajektorię równowagi długookresowej. Wyznaczenie oszacowań parametrów $\delta_0, \delta'_0, \delta_1$ i δ'_1 wymaga rozważenia powiązanego z (7) modelu autoregresyjnego. Przy założeniu jednego opóźnienia zmiennej objaśnianej v_t i regresora \bar{v}_t autoregresyjny model STR przyjmuje postać:

$$\begin{aligned} v_t &= \alpha_0 + \alpha_1 v_{t-1} + \theta_0 \bar{v}_t + \theta_1 \bar{v}_{t-1} + (\alpha'_0 + \alpha'_1 v_{t-1} + \theta'_0 \bar{v}_t + \theta'_1 \bar{v}_{t-1})G(s_t) + \delta_{21}Y_t + \varepsilon_t = \\ &= \alpha_{0t} + \alpha_{1t} v_{t-1} + \theta_{0t} \bar{v}_t + \theta_{1t} \bar{v}_{t-1} + \delta_{21}Y_t + \varepsilon_t, \end{aligned} \quad (10)$$

gdzie: $\alpha_{0t} = \alpha_0 + \alpha'_0 G(s_t)$, $\alpha_{1t} = \alpha_1 + \alpha'_1 G(s_t)$, $\theta_{0t} = \theta_0 + \theta'_0 G(s_t)$, $\theta_{1t} = \theta_1 + \theta'_1 G(s_t)$; na podstawie oszacowań parametrów modelu (10) możliwe jest wyznaczenie ocen parametrów równowagi w modelu (7); $\delta_{0t} = \alpha_{0t} (1 - \alpha_{1t})^{-1}$, $\delta_{1t} = (\theta_{0t} + \theta_{1t})(1 - \alpha_{1t})^{-1}$, $\varepsilon_t \sim i.i.d.(0, \sigma^2)$.

RYSUNEK 2: Funkcje logistyczne 1 i 2 stopnia



U w a g a: linią ciągłą wykreślono funkcję logistyczną 1 stopnia (G_1), przerywaną – dopełnienie do 1 funkcji logistycznej drugiego stopnia ($1 - G_2$).

Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie uzyskanych wyników estymacji.

Użyteczność funkcji logistycznych w badaniu zmian strukturalnych wynika z faktu, że γ , c_1 , $c_{1,1}$, $c_{1,2}$ są w modelach STR parametrami podlegającymi estymacji i można w ich przypadku prowadzić standardowe wnioskowanie statystyczne. Gdy zmienną przejścia jest trend ($s_t = t$), oszacowania c_1 lub $c_{1,1}$ i $c_{1,2}$ identyfikują okresy, w których następuje przejście między reżimami; parametr gładkości $\gamma > 0$ określa szybkość tego przejścia. Inną własnością modeli STR, która przesądza o ich przydatności w analizie potencjalnych zmian strukturalnych w kształtowaniu dochodów z VAT, jest możliwość formalnej weryfikacji hipotezy, zgodnie z którą $G(s_t) = 0$ dla dowolnych wartości zmiennej s_t (tj. we wszystkich okresach, gdy $s_t = t$) i której nieodrzućenie wskazuje, że właściwym środowiskiem analizy wpływów z VAT jest model liniowy. W przypadku odrzucenia hipotezy $G(s_t) = 0$ możliwa jest dyskryminacja między modelami, w których zmiana strukturalna ma charakter przejściowy lub podtrzymany. W pierwszym przypadku wskazania testów będą sugerować wybór modelu z funkcją logistyczną 2 stopnia, której parametry pozwolą zidentyfikować podokres zwiększonych dochodów z VAT (rysunek 2, przedział czasowy między

$c_{1,1}$ i $c_{1,2}$). W przeciwnym przypadku zmianę strukturalną należy uznać za zjawisko o charakterze trwałym od okresu c_1 .

Odnosząc powyższe uwagi do modelu wpływów z VAT w Polsce i uwzględniając wielkości wskazywane w OSR dla regulacji uszczelniających pobór VAT (*vide* rysunek 1), można sformułować pierwszą hipotezę cząstkową, zgodnie z którą zmiana strukturalna miała charakter podtrzymany, możliwy do aproksymowania za pomocą funkcji logistycznej 1 stopnia (8). Nie można jednak wykluczyć zaistnienia sytuacji, w której już w okresie objętym badaniem nastąpiło osłabienie efektów dochodowych na skutek adaptacji przedsiębiorstw do nowego reżimu podatkowego i odnajdywania kolejnych luk w systemie poboru VAT (druga cząstkowa hipoteza badawcza). Nie można również wykluczyć, że potencjalna erozja dochodów z VAT mogła pojawić się na skutek wybuchu pandemii COVID-19 i wojny w Ukrainie, choć w obu tych przypadkach określenie *a priori* skutków dla wpływów z VAT jest problematyczne. W tych ostatnich przypadkach informacja zawarta w szeregach czasowych powinna skłaniać do wyboru modelu STR z logistyczną funkcją przejścia 2 stopnia (trzecia cząstkowa hipoteza badawcza). Zgodnie z jeszcze inną niekontrowersyjną hipotezą zmiana strukturalna w mechanizmie kształtującym dochody z VAT była rozłożona w czasie (na co powinna wskazywać relatywnie mała ocena parametru γ), a jej przejawy mogły być obserwowane wcześniej niż wynikałoby to z założeń OSR do regulacji legislacyjnych (czwarta cząstkowa hipoteza badawcza).

Model STR (7) umożliwi również weryfikację hipotez w odniesieniu do wyrazu wolnego δ_0 i elastyczności δ_1 . Przy założeniu, że stan równowagi długookresowej między wpływami i dochodami potencjalnymi VTTL zachodzi wtedy, gdy udział niedoborów pozostaje w stałej proporcji do dochodów potencjalnych, oszacowanie długookresowej elastyczności v względem \bar{v} wynosi 1. Założenie to nie wyklucza sytuacji, w której następują skokowe, indukowanego przez czynniki zewnętrzne przesunięcia samego poziomu luki VAT, co przejawia się w statystycznie istotnych zmianach wyrazu wolnego z wartości δ_0 do $\delta_0 + \delta'_0$ w modelu z funkcją przejścia G_1 , a w modelu funkcją przejścia będącą dopełnieniem G_2 do jedności – z wartości δ_0 do $\delta_0 + \delta'_0$ i na powrót do δ_0 (*vide* rysunek 2; piąta cząstkowa hipoteza badawcza). Perspektywa zmienia się, gdy modelowana zmiana strukturalna nie jest skutkiem zdarzenia losowego lub zaskakującego (kryzys finansowy, pandemia, wybuch wojny w bezpośrednim geograficznie otoczeniu modelowanej gospodarki), a wynika z intencjonalnych, nakierowanych na zmiany zachowań podmiotów gospodarczych, działań władz fiskalnych. W takim przypadku trwałej lub okresowej zmianie ulegnie wartość parametru δ_1 wiążącego rzeczywiste dochody z VAT z dochodami potencjalnymi. Odnosząc

ostatnią uwagę do zmian legislacyjnych w poborze VAT, należy dokonać rozróżnienia między dwoma przypadkami. W pierwszym z nich, w stanie wyjściowym elastyczność δ_1 jest mniejsza od 1, a po wprowadzeniu regulacji uszczelniających rośnie do poziomu równowagowego $\delta_1 + \delta'_1 = 1$. W przypadku drugim zachodzą nierówności $\delta_1 < 1$ i $\delta_1 + \delta'_1 > 1$, co odpowiada sytuacji, w której następuje ‘przestrzelenie’ skali regulacji i w dłuższym okresie można spodziewać się spadku elastyczności v względem \bar{v} do wartości 1. Empirycznym potwierdzeniem efektu ‘przestrzelenia’ i następującego po nim rozszczelniania systemu poboru VAT będą wyniki testów sugerujące wybór funkcji logistycznej drugiego stopnia (szósta cząstkowa hipoteza badawcza).

Pierwszy krok standardowej procedury estymacji parametrów nieliniowych modeli STR ma wstępny charakter i polega na ustaleniu optymalnych opóźnień zmiennych w liniowym modelu z autoregresyjnym rozkładem opóźnień o pożądanym własnościach składnika losowego. W kolejnych krokach weryfikowane są hipotezy zakładające liniowość relacji między zmiennymi dla różnych zmiennych przejścia s , a po odrzuceniu którejs z tych hipotez dokonywany jest wybór postaci funkcji przejścia G , estymowane są parametry modelu STR z funkcją przejścia $G(s_j)$ i weryfikowana jest poprawność własności występującego w modelu składnika losowego.

Powyższą procedurę estymacyjną zastosowano w analizie podatku VAT z tą różnicą, że jej pierwszy krok rozszerzono o analizę skointegrowania zmiennych wchodzących w skład modelu dochodów z VAT. Spełnienie warunku skointegrowania zmiennych eliminuje zagrożenie oparcia wniosków o regresje pozorne i umożliwia zidentyfikowanie zależności równowagowych (relacji kointegrujących), ku którym grawitują zmienne modelu po ich wytrąceniu z równowagi przez zewnętrzne szoki. Standardowym punktem wyjścia analizy kointegracyjnej jest model wektorowej korekty błędem (*vector error correction model*, VEC, Johansen 1995²⁷, Juselius 2006²⁸, także: Majsterek 2008²⁹):

$$\Delta \mathbf{y}_{(j)t} = \alpha \left(\beta' \mathbf{y}_{(j)t-1} \right) + \sum_{s=1}^{S-1} \Gamma_s \Delta \mathbf{y}_{(j)t-s} + \boldsymbol{\varepsilon}_{(j)t}, \quad (11)$$

²⁷ S. Johansen, *Likelihood-Based Inference in Cointegrated Vector Autoregressive Models*, Oxford University Press, Oxford 1995.

²⁸ K. Juselius, *The Cointegrated VAR Model*, Oxford University Press, Oxford 2006.

²⁹ M. Majsterek, *Wielorównaniowa analiza kointegracyjna w ekonomii*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

gdzie: $\mathbf{y}_{(j)}$ – wektor J zmiennych endogenicznych, $\boldsymbol{\beta}$ – macierz kointegrująca, $\boldsymbol{\alpha}$ – macierz dostosowań, $\boldsymbol{\Gamma}_s$ – macierz parametrów krótkookresowych, $\boldsymbol{\varepsilon}_{(j)}$ – składnik losowy, $\boldsymbol{\varepsilon}_{(j)} \sim i.i.d.$, $j = 1, \dots, J$, $t = 1, \dots, T$, $t = 1, \dots, T$, $s = 1, \dots, S - 1$; $\boldsymbol{\beta}'$ oznacza transpozycję $\boldsymbol{\beta}$.

Równowaga w modelu VEC (11) zachodzi, gdy $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t} = \mathbf{0}$.

Wstępną analizę kointegracyjną przeprowadzono w modelach obejmujących dochody z podatku VAT v_t , dochody potencjalne \bar{v} oraz trzy zmienne aproksymujące wahania cykliczne w gospodarce: odchylenia realnego produktu krajowego brutto od jego trendu równowagowego, odchylenia stopy bezrobocia od zmiennej w czasie stopy NAWRU oraz roczne stopy wzrostu realnego PKB. Do estymacji parametrów wykorzystano odsezonowane dane kwartalne z lat 2005–2022, pochodzące z ogólnie dostępnych baz danych EUROSTAT-u. Wyjątkiem są dane o dochodach potencjalnych pochodzące z baz danych Departamentu Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów³⁰.

5. Wyniki empiryczne i wnioski

Reprezentatywne dla wstępnego etapu badań wyniki analizy kointegracyjnej systemu C-VAR obejmującego rzeczywiste dochody z VAT v_t i dochody potencjalne \bar{v}_t przedstawiono w tabeli 2 i na rysunku 3. I tak, rezultaty uzyskane w wariancie modelu VEC1 wiążącym dochody rzeczywiste z potencjalnymi są nieakceptowalne ze względu na brak skointegrowania v_t z \bar{v}_t na co wskazuje bliski 0,8 graniczny poziom istotności w teście śladu skointegrowania *Trace*. Nie zaskakuje zatem małe oszacowanie parametru korekty błędem *ECT* i jego mała precyzja ($t = 1,9$). Odchylenia $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t}$ od zera (rysunek 3, linia ciągła) charakteryzują się dużą trwałością, co wzmacnia wnioski, że system VEC1 nie opisuje warunków równowagi wiążących v_t i \bar{v}_t . Analiza wartości $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t}$ pozwala jednak zidentyfikować ich kilka szczególnych cech. Po pierwsze, w latach 2010–2015 odchylenia $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t}$ są ujemne, co można interpretować jako potwierdzenie obniżonych dochodów z VAT w tym okresie. Po drugie, zauważalny jest dość głęboki spadek $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t}$ w okresie następującym po wybuchu kryzysu zadłużeniowego *subprime* w roku 2008 oraz utrzymywanie się dodatnich wartości $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t}$ od wybuchu pandemii COVID-19 w 2020 r. Po trzecie, od połowy roku 2008 do przełomu lat 2013–2014 dostrzegalny jest wyraźny trend spadkowy, a następnie, do przełomu lat 2018–2019, trend wzrostowy odchylen $\boldsymbol{\beta}'\mathbf{y}_{(m)t}$.

³⁰ Ze względu na poufny charakter danych wykorzystywanych przez Ministerstwo Finansów do wyznaczania dochodów potencjalnych nie jest możliwe bardziej szczegółowe omówienie kwartalnych wielkości zmiennej \bar{v} .

TABELA 2: Wyniki analizy kointegracyjnej

Model	Trace	β_1	ECT	JB	AR (1) AR (4)	ARCH (1)
VEC1: $\mathbf{y}_{(m)t} = [\mathbf{v}_t, \bar{\mathbf{v}}_t]$	0,787	1,079 (6,6)	-0,084 (1,9)	0,48	0,78 0,94	0,90
VEC2: $\mathbf{y}_{(m)t} = [\mathbf{v}_t, \bar{\mathbf{v}}_t, CB_t^{2008:2}, CB_t^{2017:1}, CB_t^{2020:2}]$	0,071	0,900 (9,7)	-0,386 (4,8)	0,24	0,95 0,58	0,72
VEC3: $\mathbf{y}_{(m)t} = [\mathbf{v}_t, \bar{\mathbf{v}}_t, U_t^G, CB_t^{2008:2}, CB_t^{2017:1}, CB_t^{2020:2}]$	0,022*	0,946 (13,6)	-0,549 (5,6)	0,47	0,46 0,30	0,74

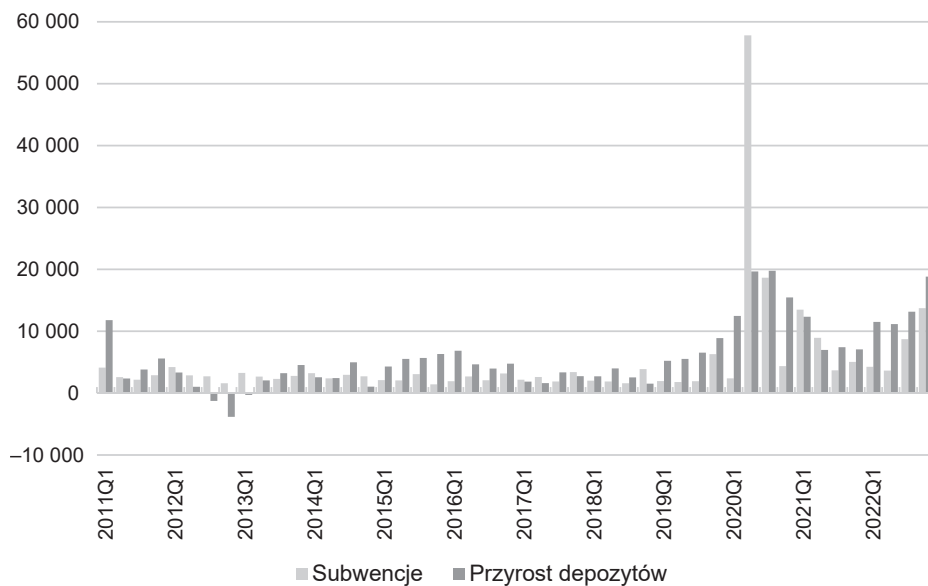
U w a g i: Symbolami $CB_t^{2008:2}, CB_t^{2017:1}, CB_t^{2020:2}$ oznaczono zmienne zero-jedynkowe przyjmujące wartość 1 od kwartałów wyróżnionych w superskryptach; *Trace* – test śladu skointegrowania zmiennych; β_1 – oszacowanie elastyczności długookresowej dochodów z VAT względem dochodów potencjalnych VTTL, *ECT* – oszacowanie parametru korekty błędem; *JB* – test normalności składnika losowego Doornika-Hansena, *AR (S)* – test *LM* braku autokorelacji składnika losowego rzędu *S*, *ARCH (1)* – test homoskedastyczności składnika losowego rzędu 1. W testach podano graniczne poziomy istotności (*p-values*); w nawiasach podano wartości statystyk *t*.

Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie uzyskanych wyników estymacji.

Rozkład wartości $\beta \mathbf{y}_{(m)t}$ pozwala na sformułowanie dwóch dość oczywistych wniosków. Zgodnie z pierwszym z nich skutkiem kryzysu *subprime* i wprowadzenia tuż po nim regulacji liberalizujących system poboru VAT była erozja dochodów podatkowych, której apogeum przypada na lata 2012–2015. Zgodnie z drugim wnioskiem od okresu 2016–2017 zauważalne stają się efekty działań sanacyjnych w systemie naliczania i poboru VAT. Mniej intuicyjna jest interpretacja ‘nadwyżkowych’ dochodów z VAT w okresie pandemii i pierwszej fazy wojny w Ukrainie. Pomocna w sformułowaniu wniosków okazuje się analiza danych o depozytach przedsiębiorstw w systemie bankowym w okresie wybuchu pandemii COVID-19. Na rysunku 4 przedstawiono wartości subwencji wypłacanych w ramach tarcz antykryzysowych (przeznaczanych m.in. na świadczenia postojowe, dofinansowanie do wynagrodzeń, umorzenia dla przedsiębiorstw w ramach Tarczy Finansowej PFR) oraz roczne przyrosty depozytów. Konkluzje są klarowne: impuls w postaci subwencji spowodował nie tylko podtrzymanie aktywności gospodarczej i siły nabywczej gospodarstw domowych, ale przyczynił się również do pojawienia się nadpłynności firm. Ta ostatnia mogła okazać się czynnikiem pozytywnie oddziałującym na rozliczenia podatkowe firm (brak opóźnień), a jej skutkiem widocznym w analizach empirycznych mogą być wskazywane wyżej dodatkowo wartości odchylen $\beta \mathbf{y}_{(m)t}$ od połowy 2020 r.

RYSUNEK 3: *Odchylenia v_t od trajektorii równowagi w modelach VEC1 i VEC3*

Źródło: opracowanie własne na podstawie uzyskanych wyników estymacji.

RYSUNEK 4: *Subwencje i roczne przyrosty depozytów przedsiębiorstw (mln PLN)*

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

Warianty modelu VEC2 i VEC3 zawierają zmienne zero-jedynkowe umożliwiające wstępne uwzględnienie omówionych wyżej potencjalnych zmian strukturalnych. Użycie zmiennych skokowych (*shift-dummies*) jest uzasadnione, gdy celem jest modelowanie zmian nagłych, które nastąpiły w wyniku wybuchu kryzysu *subprime* oraz w wyniku subsydiowania przedsiębiorstw od drugiego kwartału 2020 r. Inaczej jest w przypadku sekwencyjnie wprowadzanych regulacji uszczelniających pobór VAT, których replikowanie w modelu za pomocą zmiennych skokowych można uznać za co najwyżej pierwsze przybliżenie. Przyjmując na chwilę właśnie taką perspektywę (zmienna $CB_t^{2017:1}$ jako *proxy* skutków uszczelniania), należy zauważyć zasadniczą różnicę między własnościami modelu VEC1 oraz modeli VEC2 i VEC3. W przypadku dołączenia trzech zmiennych skokowych $CB_t^{2008:2}$, $CB_t^{2017:1}$ i $CB_t^{2020:3}$ możliwe staje się potwierdzenie skointegrowania między v_t i \bar{v}_t przy granicznym poziomie istotności 0,071 (wariant VEC2), a przy poziomie istotności 0,022 – skointegrowania między v_t , \bar{v}_t i luką bezrobocia U_t^G (wariant VEC3). Ten ostatni wynik należy interpretować jako potwierdzenie roli czynników cyklicznych w kształtowaniu dochodów z VAT. Ostatecznie analiza kointegracyjna prowadzi do identyfikacji następującej relacji równowagowej:

$$E(v_t - 0,946\bar{v}_t + 1,197U_t^G + 0,109CB_t^{2008:2} - 0,120CB_t^{2017:1} - 0,110CB_t^{2020:3} + \mu) = 0, \quad (12)$$

(13,6) (3,3) (2,8) (4,7) (4,6)

gdzie: E – operator oczekiwania, μ – wyraz wolny; w nawiasach podano wartości ilorazów t .

Uwagę zwraca kilka własności modelu VEC3. Po pierwsze, ocena elastyczności v_t względem \bar{v}_t jest bliska 1, a graniczny poziom istotności w teście homogeniczności długookresowej ($\beta_1 = 1$) wynosi 0,54, co pośrednio potwierdza hipotezę o (i) wzroście luki VAT po kryzysie *subprime*, (ii) jej spadku o podobną wielkość na skutek uszczelniania systemu poboru i (iii) kolejnym spadku o zbliżoną wielkość w reakcji na wywołaną przez subwencje nadpłynność przedsiębiorstw. Po drugie, rozkład odchyłeń $\beta y_{(m)t}$ nie daje podstaw do twierdzenia o występowaniu rozciągniętych w czasie nierównowag. Po trzecie, zbliżone oceny parametrów przy zmiennych skokowych $CB_t^{2008:2}$ i $CB_t^{2017:1}$ mogą być podstawą dla interpretacji o charakterze normatywnym, zgodnie z którą omówione w punkcie 1 regulacje uszczelniające doprowadziły do redukcji luki VAT w rozmiarze zbliżonym do jej wzrostu wywołanego wcześniejszymi regulacjami, liberalizującymi pobór VAT. Po czwarte, zaskakująco silny okazuje się skutek subwencji i nadpłynności w sektorze przedsiębiorstw. Na tym etapie badań

można przypuszczać, że taka regularność w danych odzwierciedla mechanizmy wbudowane w Tarczę Finansową PFR, uzależniające wypłaty subwencji od terminowego rozliczania zobowiązań podatkowych przez przedsiębiorstwa.

Niezależnie od powyższych, zgodnych z oczekiwaniami własności, w modelu (12) obecne są dwa ograniczenia. Pierwsze wynika z przybliżania dochodowych skutków regulacji uszczelniających za pomocą zmiennej skokowej $CB_t^{2017:1}$. Drugie ograniczenie wynika z powiązania zmian strukturalnych wyłącznie z przesunięciami poziomu luki VAT przy jednoczesnym założeniu stałości parametru równowagi wiążącego dochody rzeczywiste z potencjalnymi. Rozwiązanie takie jest nadmiernym uproszczeniem, jeśli intencją władz fiskalnych było (skuteczne) wymuszenie trwałej zmiany zachowań podmiotów gospodarczych – uzyskane oszacowania elastyczności v względem \bar{v} (0,90–0,95) są wielkościami uśrednionymi i tym samym niewłaściwymi w analizie efektywności poboru VAT przed i po przełomie lat 2016–2017.

W tabeli 3 przedstawiono wyniki estymacji parametrów równowagi w trzech wariantach modelu STR o wyjściowej strukturze relacji równowagi, nawiązującej do zależności (12):

$$E(v_t - \delta_{0t} - \delta_{1t}\bar{v}_t - \delta_{21}U_t^G - \delta_3CB_t^{2008:2} - \delta_4CB_t^{2020:3}) = 0, \quad (13)$$

w których przyjęto wynikające z analizy modeli VEC maksymalne opóźnienie zmiennych o jeden kwartał.

W pierwszym kroku procedury estymacyjnej przeprowadzono testy liniowości relacji (13) ze stałymi parametrami δ_0 i δ_1 i zmienną przejścia $s_t = t$. Wyniki nie budzą wątpliwości: liniowość jest odrzucana, a wartości sprawdzianów testów sugerują wybór modelu STR z funkcją logistyczną 1 stopnia (8). W kroku drugim dokonano estymacji parametrów krótkookresowych modelu z autoregresyjnym rozkładem opóźnień analogicznego do (10); oceny parametrów długookresowych δ_1 i δ_1' wyznaczono za pomocą wzorów omówionych również w odniesieniu do modelu (10); założono stałość w czasie semi-elastyczności δ_{21} , co wiązało się z przyjęciem mało krępującego warunku, zgodnie z którym siła oddziaływania czynników cyklicznych na dochody z VAT była w analizowanym okresie niezależna od natężenia regulacji uszczelniających system poboru VAT.

Analiza uzyskanych wyników prowadzi do następujących wniosków³¹. Po pierwsze, wskazują one jednoznacznie, iż przejście między reżimem zliberalizowanego

³¹ Szczegółowe wyniki estymacji można uzyskać bezpośrednio od autorów.

systemu poboru VAT i reżimem zacieśnionych rozwiązań legislacyjnych (dalej: odpowiednio reżim 1 i 2) było rozłożone w czasie i dokonano się w latach 2015–2019 (*vide* rysunek 5, warianty STR1 i STR2). Oszacowania parametrów gładkości przejścia γ są relatywnie małe, ale ich precyzja w pełni zadowalająca.

Po drugie, przejście od reżimu 1, w którym dominowało podejście liberalne, do reżimu 2 z przeważającym i nasilającym się w czasie znaczeniem regulacji uszczelniających, nastąpiło w połowie 2017 r. I w tym przypadku precyzja oszacowań parametru przełączenia c_1 nie daje najmniejszych podstaw do zakwestionowania uzyskanego wyniku. Przypomnieć warto w tym kontekście, że do połowy 2017 r. wdrożono takie rozwiązania prawne, jak JPK (łącznie z Analizatorem Plików i wykorzystaniem technik *big data* w analizach rozliczeń VAT), sankcja VAT, miesięczne rozliczanie należności oraz System Elektronicznego Nadzoru Transportu SENT i właśnie te rozwiązania można postrzegać jako kluczowe dla uszczelnienia systemu podatkowego.

TABELA 3: Wyniki estymacji parametrów modelu (13)

Model	STR1	STR2	STR3
1	2	3	4
Oszacowania parametrów			
δ_1	0,874	0,703	0,693
$\delta_1 + \delta'_1$	0,997	0,991	0,936
δ_{21}	-1,069	-0,662	0,750
δ_3	-0,057 (2,3)	–	–
δ_4	0,103 (3,6)	0,099 (3,2)	–
γ	8,56 (2,7)	7,63 (2,7)	3,75 (3,5)
c_1	49,1 (28,4) 2017:3	48,8 (27,4) 2017:3	54,4 (12,0) 2018:4
Diagnostyki			
JB	0,257	0,228	0,980
AR(1)	0,41	0,69	0,25
AR(2)	0,66	0,93	0,52

1	2	3	4
<i>AR</i> (3)	0,39	0,64	0,59
<i>AR</i> (4)	0,11	0,17	0,22
<i>ARCH</i> (1)	0,57	0,66	0,25
<i>SC</i>	-6,2740	-6,2426	-6,1663
<i>HQ</i>	-6,5428	-6,4921	-6,3967

U w a g i: W górnym panelu symbolami γ , c_1 , δ_1 , δ'_1 , δ_{21} , δ_3 , δ_4 oznaczono oszacowania parametrów równowagi, γ – parametr gładkości przejścia między reżimami, c_1 – ocena parametru przy zmiennej przejścia (pod oszacowaniami podano pierwszy okres, w którym funkcja przejścia przyjmuje wartość większą od 0,5), δ_1 , $\delta_1 + \delta'_1$ – elastyczności długookresowe dochodów z VAT względem dochodów potencjalnych VTTL w reżimie 1 i 2, δ_2 – semi-elastyczność dochodów z VAT względem luki bezrobocia U^G . W nawiasach pod oszacowaniami parametrów podano wartości ilorazów t . W panelu dolnym podano wartości wybranych diagnostyk; *JB*, *ARS*, *ARCH*(*S*) – patrz uwagi do tabeli 2; *S.C.* – kryterium informacyjne Schwarza, *HQ* – kryterium informacyjne Hannana-Quinna.

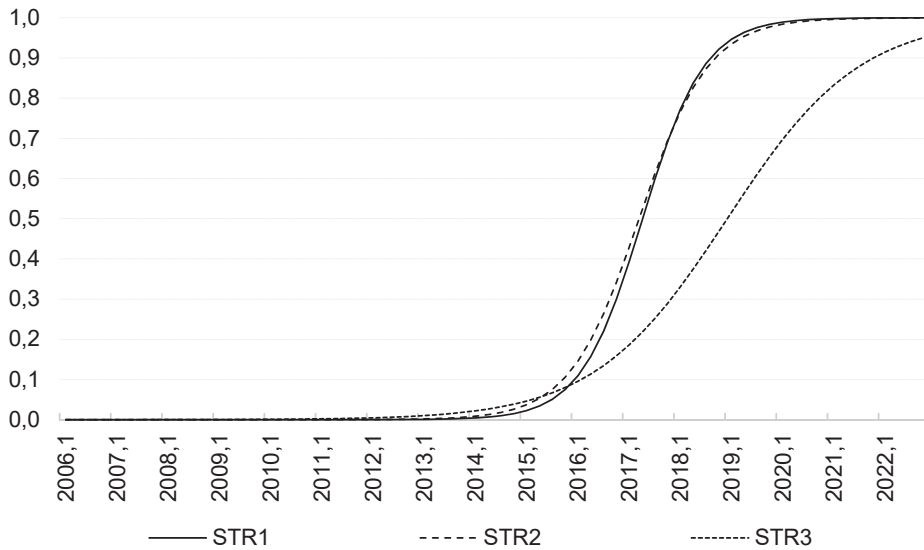
Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie uzyskanych wyników estymacji.

Po trzecie, oszacowania elastyczności dochodów z VAT względem dochodów potencjalnych VTTL δ_1 i $\delta_1 + \delta'_1$, odpowiednio, w reżimie 1 i 2 dają mocne podstawy do sformułowania wniosku o wpływie regulacji prawnych w poborze VAT na zachowania przedsiębiorstw. Oszacowania elastyczności δ_1 utrzymują się we wszystkich wariantach modelu STR wyraźnie poniżej wartości 1, co wskazuje na występowanie erozji wpływów z VAT. Z kolei lokujące się niemal dokładnie na poziomie 1 oceny elastyczności $\delta_1 + \delta'_1$ w reżimie 2 mogą być interpretowane jako potwierdzenie sanacyjnego charakteru uszczelnień, które wprowadziły system poboru VAT na trajektorię równowagi, na której luka VAT pozostaje w stałej proporcji do dochodów potencjalnych na stałym poziomie. Taka interpretacja przejścia między reżimami wskazuje również na brak ‘preregulowania’ mechanizmu poboru VAT, o czym świadczyłyby oceny $\delta_1 + \delta'_1 > 1$.

Po czwarte, w analizie dochodów z podatku VAT nie można abstrahować od skokowego zmniejszenia luki VAT w reakcji na subsydia przekazane przedsiębiorcom po wybuchu pandemii COVID-19. Oszacowania parametru δ_4 są w alternatywnych wariantach modelu STR stabilne co do wartości, a ich precyzja w obrębie dostępnych obecnie szeregów czasowych nie daje podstaw do rozważenia restrykcji zerowej na parametr δ_4 . Skutki sforsowania warunku $\delta_4 = 0$ ilustrują wyniki uzyskane w wariancie STR3 (tabela 3, ostatnia kolumna). Uwagę zwraca spadek oszacowania parametru gładkości przejścia γ (rysunek 5) i przesunięcie momentu przełączenia c_1 z połowy roku 2017 na przełom 3 i 4 kwartału

2018 r. Wyniki uzyskane w tym wariacie należy jednak uznać za niepoprawne, gdyż oceny γ i c_1 są w nim wypadkową dwóch rozłącznych efektów, tj. uszczelniania i nadpłynności.

RYSUNEK 5: Funkcje przejścia w modelach STR (13)



Źródło: opracowanie własne.

Po piąte, podobnie jak w wariacie modelu VEC3 potwierdzenie znajduje hipoteza o procykliczności dochodów z VAT. Ocena parametru δ_{21} jest największa i została wyznaczona na podstawie oszacowań parametrów krótkookresowych statystycznie istotnie różniących się od zera przy standardowych poziomach istotności, co nie zachodzi w wariacie STR2. Ten fakt oraz najmniejsze wartości kryteriów informacyjnych Schwarz'a i Hannana-Quinna oraz akceptowalne własności składnika losowego skłaniają do uznania STR1 za model referencyjny w opisie mechanizmów kształtujących dochody z VAT.

6. Podsumowanie

Wprowadzone w latach 2016–2019 regulacje uszczelniające system poboru VAT mogą budzić nadal kontrowersje związane z oceną ich efektywności i celowością wprowadzenia w życie. Przyjmując perspektywę liberalną, można

argumentować, że nadmierny fiskalizm i sztywność systemu poboru podatków są czynnikami hamującymi aktywność gospodarczą. Idąc dalej, można argumentować, że skutkami zaostżenia systemu podatkowego są ograniczenia w swobodzie gospodarczej i rozwoju, komplikacje negatywnie wpływające na inwestycje firm, podnoszenie kosztu kapitału i jego nieefektywna alokacja. Można również proponować rozwiązania o charakterze *stricte* długookresowym, takie jak krzewienie edukacji podatkowej. Jeżeli jednak celem polityki gospodarczej jest zapobieżenie przyspieszającej w krótkim okresie erozji dochodów podatkowych lub odwrócenie trendu wzrostowego luki podatkowej, jedynym efektywnym rozwiązaniem pozostaje tzw. poprawa ściągalności podatków, która wymaga działań sanacyjnych w systemie naliczania i egzekwowania należności podatkowych. Trudno w takich sytuacjach uznawać implementację regulacji uszczelniających pobór podatków za przejaw nadmiernego fiskalizmu, jeśli tylko nie towarzyszy temu procesowi wzrost stawek podatkowych.

Celem artykułu była ocena *stricte* krótkookresowej skuteczności regulacji uszczelniających pobór VAT w Polsce, które mogą w dłuższym horyzoncie czasowym trwale zmienić cechy systemu podatkowego w Polsce. Na taką możliwość wskazują omówione wyniki analiz ekonometrycznych. Zgodnie z najważniejszym wnioskiem z badań, rozłożone w czasie uszczelnianie systemu poboru VAT doprowadziło do zasadniczej zmiany zachowań podmiotów gospodarczych. Istotne jest w tym przypadku nie to, czy zmiana ta miała charakter wymuszenia, a nie perswazyjnego podniesienia poziomu skłonności podatników do uczciwego rozliczania podatków, ale fakt, iż zgodnie z uzyskanymi wynikami na skutek tej zmiany został osłabiony mechanizm erozji wpływów z VAT. Co więcej, oceny parametrów wiążących zmienność wpływów z VAT z dochodami potencjalnymi VTTL uprawniają tezę o przywróceniu ‘naturalnej’ elastyczności jednostkowej, którą można postrzegać jako parametr równowagi implikujący stałość proporcji nieodprowadzonego VAT do jego wielkości potencjalnej.

Zgodnie z drugim istotnym wnioskiem wpływy z VAT wykazują symptomy procykliczności, ale rola tego mechanizmu w kształtowaniu dochodów nie jest kluczowa dla zrozumienia procesów decydujących o strumieniu dochodów w ostatnich latach. Uzyskane oszacowania parametrów kwantyfikujących przełożenie między luką bezrobocia i wpływami z VAT są mało precyzyjne i opieranie na nich predykcji dochodów z VAT jest obciążone niepewnością. O drugoplanowej roli wahań cyklicznych świadczy fakt, iż identyfikacja relacji równowagowej dla rzeczywistych dochodów z VAT nie wymaga uwzględnienia w modelach VEC luki bezrobocia, jeśli tylko przyjęte zostaną inne, bardziej

liberalne poziomy istotności w testach kointegracji (*vide* wariant modelu VEC2). Ostatnia uwaga nie zmienia oczywistego faktu procykliczności dochodów potencjalnych VTTL względem konsumpcji, zużycia pośredniego i inwestycji.

Zgodnie z trzecim wnioskiem z badania zrozumienie fluktuacji dochodów rzeczywistych przy danych dochodach potencjalnych wymaga uwzględnienia zmian strukturalnych, które mogą mieć charakter rozłożony w czasie lub skokowy. Do identyfikacji, empirycznego potwierdzenia i kwantyfikacji skali zmian strukturalnych wywołanych regulacjami w systemie poboru VAT wykorzystano modele gładkiego przejścia STR. Wyniki estymacji ich parametrów dają trudne do empirycznego zakwestionowania argumenty za gładkim, rozłożonym na lata 2015–2019 przejściem między reżimem liberalnych i restrykcyjnych regulacji w poborze podatku VAT. Równie przekonujące są wyniki, wskazujące na powiązania między nadpłynnością przedsiębiorstw i obserwowanym, skokowym wzrostem wpływów z VAT od połowy 2020 r. Identyfikacja tego ostatniego mechanizmu prowadzi do pytania o jego trwałość. Wyniki estymacji parametrów i testy statystyczne nie wskazują obecnie na wygasanie efektu nadpłynności, ale nie dają także podstaw do uwzględniania w dłuższym okresie ‘efektu covidowego’ jako trwałego źródła dochodów z VAT.

Bibliografia

- Allingham M.G., Sandmo A.**, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics 1972/1, s. 323–380.
- Andreoni J., Erard B., Feinstein J.**, *Tax Compliance*, Journal of Economic Literature 1998/36, s. 818–860.
- Bratkowski A., Kotecki L.**, *Luka VAT w świetle analiz makroekonomicznych*, Instytut Obywatelski, Warszawa 2018, <https://instytutobywatelski.pl/pliki/pdf/Luka-VAT-w-swietle-analiz-makroekonomicznych.pdf>; stan na 12.07.2023 r.
- Bruзда J.**, *Procesy nieliniowe i zależności długookresowe w ekonomii. Analiza kointegracji nieliniowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2007.
- EC**, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Report 2018*, Publications Office of the European Union 2018, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-10/2018_vat_gap_report_en.pdf; stan na 12.07.2023 r.
- EC**, *VAT gap in the EU: Report 2021*, Publications Office of the European Union 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>; stan na 12.07.2023 r.
- EC**, *VAT Gap in the EU: Report 2022*, Publications Office of the European Union 2022, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>; stan na 12.07.2023 r.
- Granger C.W.J., Teräsvirta T.**, *Modeling Nonlinear Economic Relationships*, Oxford University Press, New York 1993.

- Hutton E.**, *The Revenue Administration – Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*, Technical Notes and Manuals 17/04, IMF, Washington 2017.
- Johansen S.**, *Likelihood-Based Inference in Cointegrated Vector Autoregressive Models*, Oxford University Press, Oxford 1995.
- Juselius K.**, *The Cointegrated VAR Model*, Oxford University Press, Oxford 2006.
- Kelm R.**, *Determinants of the VAT Gap in EU Member States from 2000 to 2016*, Central European Journal of Economic Modelling and Econometrics 2022/14, s. 225–262.
- Konopczak K.**, *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, Gospodarka Narodowa 2020/2 (302), s. 25–42.
- Konopczak K.**, *Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych*, Gospodarka Narodowa 2022/1 (309), s. 44–65.
- Kotlińska J.**, *Podatek od towarów i usług i jego ściągalskość w Polsce*, Ekonomista 2018/5, s. 595–617.
- Majsterek M.**, *Wielorównaniowa analiza kointegracyjna w ekonomii*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Mazur T., Bach D., Juźwik A., Czechowicz I., Bieńkowska J.**, *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*, MF Opracowania i Analizy 2019/3, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Pesaran H.M., Timmermann A.**, *Selection of Estimation Window in the Presence of Breaks*, Journal of Econometrics 2007/137, s. 495–510.
- PIE**, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018, <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>; stan na 12.07.2023 r.
- Tax Gap Project Group**, *The Concept of Tax Gaps, Report on VAT Gap Estimations: Fiscalis Tax Gap Project Group (2016/FPG/041)*, European Commission, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf; stan na 12.07.2023 r.
- Teräsvirta T.**, *Specification, estimation, and evaluation of smooth transition autoregressive models*, Journal of the American Statistical Association 1994/89, s. 208–218.
- Tratkiewicz T.**, *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016/294, s. 185–196.
- Tratkiewicz T.**, *Podatek od towarów i usług jako narzędzie polityki fiskalnej w latach 2004–2013*, Studia Ekonomiczne 2014/198, s. 307–322.

Robert KELM, Szymon FABIAŃSKI

THE IMPACT OF LEGISLATIVE REGULATION ON VAT REVENUES IN POLAND: AN EMPIRICAL ANALYSIS 2005–2022

Abstract

Background: The increase in the share of VAT revenues in gross domestic product after 2015 has triggered a discussion about its causes and how the increased tax revenue stream can be sustained. A feature of this discussion is the lack of consensus regarding the role played by regulatory and legal factors in fluctuations in the VAT gap and the cyclical nature of tax revenues. Processes

further complicating the assessment of the effectiveness of regulations sealing VAT collection are the COVID-19 pandemic and the outbreak of war in Ukraine.

Research purpose: The main objective of the article is the empirical identification of the mechanisms dominating the formation of VAT revenue in Poland in the period 2005–2022. According to the main research hypothesis, fluctuations in VAT revenue were determined not only by changes in the tax base and cyclical fluctuations, but also by legal regulations sealing the VAT collection system. The aim of the article is achieved by verifying a sequence of partial research hypotheses that allow us to determine the nature and scale of the impact on VAT revenue of their potential determinants. According to the most important partial research hypothesis, legal regulations introduced in 2016–2018 played a primary role in closing the VAT gap.

Methods: Econometric techniques were used to verify the research hypotheses. The answer to the question of the existence of a stable equilibrium relationship between VAT revenues, tax base and cyclicity indicators in the Polish economy was obtained using the cointegrated vector autoregressive model C-VAR. The hypothesis on the occurrence of a structural change induced by the introduction of sealing regulations was verified using the autoregressive smooth transition model STR.

Conclusions: The results of the research confirm the staggered, increasing impact of sealing regulations on the level of government VAT revenues. The hypothesis of a permanent effect of regulations on the behaviour of economic agents is positively verified. The results of the verification of the hypothesis on the impact of cyclical fluctuations on VAT revenues turn out to be inconclusive.

Keywords: VAT revenues, VAT gap, structural change, econometric model, smooth transition model.

Anna KOWAL-PAWUL*

 <https://orcid.org/0000-0003-3303-0348>

Wojciech LICHOTA**

 <https://orcid.org/0000-0001-5059-3439>

ARE NON-CASH PAYMENTS THE SOLUTION TO LIMIT THE SIZE OF THE SHADOW ECONOMY?

Abstract

Background: The research available in the literature shows that cash payments significantly determine the development of the shadow economy. In Poland, the size of the unobservable economy poses a challenge to the political and financial security of the state. The legislator is introducing solutions using digital technology and artificial intelligence (e.g., SAF-T, online cash registers, STIR, structured e-invoices) aimed at reducing activity in the shadow economy, which accounts for a significant part of the tax gap. As there is a large percentage of cash payments, these tools are not able to reduce its size significantly. Thus, it is necessary to promote and increase the number of non-cash payments, which should improve the analytical and control capabilities of tax services.

Research purpose: The purpose of the article is to identify the main causes of the shadow economy and how cash circulation contributes to it. The article ascertains whether the development of non-cash payments (increasing their number, value and share in the total value of transactions made) contributes to reducing the size of the shadow economy. The research goal has been achieved. However, despite the growth of non-cash settlements, the shadow economy has been growing steadily since 2020. The factors for its growth should be sought outside the sphere of payments.

Methods: The research was based on a search of the literature on the unobservable economy, its essence and main causes, and the paper cites research on reducing the shadow economy by promoting cashless payments. Data on non-cash payments in Poland – their number, value and share in the total value of transactions made – are presented and interpreted. They are juxtaposed with data on the level of the shadow economy in Poland. The paper is mainly supported by analysis of industry reports and data from the National Bank of Poland and the IPAG Institute Foundation.

Conclusions: Despite the increasing popularity of cashless payments in Poland, the size of the shadow economy has been growing steadily since 2020. This is mainly influenced by the

* PhD, Rzeszów University, Institute of Economics and Finance, Department of Finance and Accounting; e-mail: annakowal@ur.edu.pl

** PhD, Rzeszów University, Institute of Economics and Finance, Department of Finance and Accounting; e-mail: wlichota@ur.edu.pl

deteriorating economy, which is a result of the COVID-19 pandemic and the war in Ukraine. In Poland, a large proportion of payments are still made in cash, which still provides ample room for hiding all or part of the business, especially during the economic crisis. It is recommended that cashless payments continue to be promoted along with the digitization of tax settlements.

Keywords: shadow economy, cashless payments, tax gap.

JEL classification: H21, H25, H32

1. Introduction

Transactions within the shadow economy are mainly carried out using cash, which leaves no trace in accounting records. They deplete revenue to the state budget due to their ease of use and the difficulty in tracking transactions paid for by this means. One can often hear in the public debate the thesis that cash circulation promotes the shadow economy and is used as a means of supporting crime.¹ There are calls for regulatory measures to restrict the use of cash and replace it with an electronic equivalent.²

Cashless trading leaves a lot of traces – primarily in banking systems, business records and registers to which the tax service has access. For this very reason, it can limit activity in the shadow economy.³ Many European countries are promoting cashless trading in B2B and B2C transactions, while also introducing restrictions on the use of cash.⁴ In Poland, where there is an apparent attachment to traditional payments, especially in B2C transactions, this may be a controversial solution.

The shadow economy contributes to the tax gap. Polish lawmakers are trying to fight it in many ways, but one of them is primarily the digitization of tax settlement.⁵ Many solutions have been introduced to tighten the tax

¹ *Cash demand in the shadow economy*, Deutsche Bundesbank, 2019, <https://www.bundesbank.de/resource/blob/793190/466691bce4f27f76407b35f8429441ae/mL/2019-03-bargeld-data.pdf>; accessed: 2.12.2023.

² An electronic payment can be defined as a payment that is initiated, executed and received electronically (A. Borcuch, *Wpływ rynku płatności elektronicznych na ograniczanie szarej strefy*, *Finanse: czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN* 2012/1 (5), p. 67).

³ Z. Liptak et al., *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, Global Compact Poland, Warszawa 2016, p. 15.

⁴ T. Khiaonarong, D. Humphrey, *Measurement and Use of Cash by Half the World's Population*, IMF Working Papers 2023/WP/23/62, p. 2; *Cash payment: Cash limits in Europe*, <https://www.evz.de/en/shopping-internet/cash-payment-limitations.html>; accessed: 28.01.2024.

⁵ A. Kowal, W. Lichota, *Proces cyfryzacji podatku VAT w Polsce*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2020/CXV.

system using digital technology, SAF-T (Standard Audit File for Tax), the split payment mechanism, STIR (The IT System of the Clearing House), structured e-invoices and online cash registers.⁶ However, as there is a high percentage of cash payments, these tools may be ineffective in reducing activity in the shadow economy. Thus, according to various studies, promoting and increasing the number and value of cashless payments may be key.⁷

The purpose of the article is to identify the main causes of the shadow economy. To this end, research linking the reduction of its size to the development of cashless payments has been reviewed, and the initiatives of the Polish legislator to combat activity in the shadow economy are presented, with a focus on the current strategy of limiting cash payments in B2B transactions. The research part presents data on non-cash transactions, i.e. their number, value and share in the total value of transactions in physical retail and service outlets. Data on the size of the shadow economy is also presented. The paper is mainly supported by analysis of industry reports and data from the National Bank of Poland (NBP) and IPAG Institute Foundation (IPAG – Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych). Based on the above observations, the following research hypothesis was formulated:

H₁. The development of cashless payments in Poland (increasing their number, value and share in the total value of transactions made) contributes to reducing the size of the shadow economy.

2. The shadow economy as a result of cash circulation

The shadow economy is sometimes referred to in the literature as the unobservable, unofficial, unregulated, informal or hidden economy.⁸ Meanwhile, interesting concepts were introduced by Dobovšek and Slak,⁹ who used the terms *white informal economy* and *black informal economy*. The distinction is

⁶ **A. Kowal-Pawul, G. Przekota**, *Importance of VAT digitization for income disclosure in section F-construction – a case for Poland*, Journal of International Studies 2021/14 (4), p. 71; **A. Kowal-Pawul**, *Ekonomiczne uwarunkowania i konsekwencje cyfryzacji podatku od towarów i usług w Polsce*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Rzeszowski, Rzeszów 2022, p. 179.

⁷ **A. Borcuch**, *Wpływ rynku płatności elektronicznych...*, p. 77; **EY**, *Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments: Technical appendices*, Warszawa 2018, p. 34, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/03/ey-shadow-economy-study-technical-appendices.pdf; accessed: 2.12.2023.

⁸ These terms will be used interchangeably in this work; **A. Lipczyńska**, *Wykrywanie nadużyć podatkowych. Prawo Benforda i Jednolity Plik Kontrolny*, Difin, Warszawa 2019, p. 71.

⁹ **B. Dobovšek, B. Slak**, *Economic crisis and “white informal economy” – a slippery slope*, International Journal of Sociology and Social Policy 2017/37 (7/8), pp. 468–476.

based on the degree of tax avoidance. *The black informal economy* is a typical criminal activity, including tax fraud, while the *white informal economy* exploits loopholes to optimize taxation, although acts on the borderline of the law can also be recorded here. In this work, *the shadow economy* is understood as *economic and profit-making activities that remain outside the records and regulation of the state and the state fiscal apparatus*. It includes both revenue-generating activities undertaken in accordance with the law but not reported for taxation and activities on the borderline of the law, as well as illegal, criminal and even mafia activities.¹⁰ This is in line with the approach presented by the European Commission, the Central Statistical Office, IPAG and the Polish Economic Institute.¹¹

The shadow economy is an element of the tax gap (especially the budget-crippling VAT gap) with the exception of the black market area, which is part of real, albeit unobservable economic activity. However, the subject of transactions are illegal products, which, by definition, are not taxable under current law.¹² High levels of the shadow economy have significant economic and social impacts. Adverse effects include a reduced tax base, lower quantity and/or quality of public goods, and distorted market competition, thus undermining the state's financial security.¹³

The experience of European control and tax authorities, including Poland, indicates that the shadow economy is fostered by the free flow of cash associated with business transactions.¹⁴ This position was also presented by Schneider and Williams,¹⁵ as well as other authors and organizations. An obvious feature of

¹⁰ A. Krajewska, *Podatki – Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie*, Warszawa 2004, p. 237.

¹¹ J. Fundowicz et al., *Szara strefa 2019*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2019, pp. 6–7; Polski Instytut Ekonomiczny, *Szara strefa w Polsce*, Policy Paper 2019/7, Warszawa 2019, p. 5; Z. Liptak et al. (eds.), *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, The Global Compact Network Poland, Warszawa 2016, p. 43.

¹² A. Kowal-Pawul, *Ekonomiczne uwarunkowania...*, p. 149.

¹³ EY, *Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments*, 2016, p. 1, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/ey-report-2016-reducing-the-shadow-economy-through-electronic-payments.pdf; accessed: 2.12.2023.

¹⁴ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Obniżenie limitu płatności gotówkowych jako element efektywnego ograniczania szarej strefy w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, p. 40.

¹⁵ F. Schneider, *Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?*, CREMA Working Paper Series, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Zürich 2005, p. 13; F. Schneider, C. Williams, *The Shadow Economy*, The Institute of Economic Affairs, London 2013, p. 20; M. Arsić et al., *Causes of the Shadow Economy*, in: G. Krstić, F. Schneider (eds.), *Formalizing the Shadow Economy in Serbia. Policy*

any activity in the shadow economy is the desire for anonymity, leading to the predominant use of cash between the parties to a transaction. The participants and beneficiaries of the informal economy avoid non-cash transactions, as they leave a trace in banking systems, payment systems, business records and accounting records.¹⁶

Among the factors that support the shadow economy, Schneider also cites the fiscal control apparatus, which does not function efficiently; therefore, there is a relatively low risk of detecting misconduct or irregularities.¹⁷ Additionally, an International Monetary Fund report identifies low levels of monitoring and enforcement as a determinant of the shadow economy.¹⁸ In addition, control authorities do not have real-time data and cannot react quickly and effectively to transactions that may indicate attempts to evade or defraud tax.¹⁹ Cash payments do not promote transparency in the system of settlements between business entities, further hindering detection.

Many studies have investigated the link between the shadow economy and non-cash trade. An interesting study was conducted in Serbia,²⁰ where the shadow economy in 2019 amounted to about 33.5% of GDP. Bringing the level of cashless payments closer to the Central and Eastern Europe average could reduce the country's shadow economy by as much as 3.4% of GDP and increase additional tax revenues by about €700 million a year (1.35% of GDP). It is

Measures and Growth Effects, Springer, New York–Dordrecht–London 2015, pp. 21–45; **OECD**, *Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and Threats*, Paris 2017, p. 16; **M. Hassan, F. Schneider**, *Size and development of the shadow economies of 157 worldwide countries: Updated and new measures from 1999 to 2013*, *Journal of Global Economics* 2016, Discussion Paper No. 10281, p. 8; **J. Harasim**, *Zwyczajne płatnicze konsumentów a możliwości ograniczenia obrotu gotówkowego w Polsce*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie* 2015/2 (938), p. 18.

¹⁶ **J. Fundowicz et al.**, *Szara strefa 2023*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2023, p. 20.

¹⁷ **F. Schneider**, *Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?*, CREMA Working Paper Series, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Zürich 2005, p. 13.

¹⁸ **B. Kelmanson et al.**, *Explaining the Shadow Economy in Europe: Size, Causes and Policy Options*, IMF Working Papers, Washington 2019, p. 9.

¹⁹ **A. Cwiakala-Malys**, *Obniżenie limitu płatności gotówkowych jako element efektywnego ograniczenia szarej strefy w Polsce*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2017/480, p. 47.

²⁰ **S. Randelović, M. Arsić, S. Tanasković**, *The impact of an increase in cashless payments on the shadow economy and public finance in Serbia*, Foundation for the Advancement of Economics, Belgrade 2022.

estimated that with appropriate policy measures, this goal can be achieved within 6 or 7 years. The study noted that to achieve better and more lasting results, the development of cashless payments should be accompanied by improvements in the efficiency of tax enforcement. Other works have found that cashless trading, along with the digitisation of tax payments, helps reduce the shadow economy.²¹

Another study, based on an analysis of Central and Eastern European economies, found that a 1% increase in the total value of card payments at physical terminals in relation to GDP led to an average decrease in the passive shadow economy²² of 0.037 percentage points of GDP²³ in the sample period. A study conducted by EY on eight European countries (Bosnia and Herzegovina, Bulgaria, Croatia, the Czech Republic, Poland, Serbia, Slovakia and Slovenia) confirmed that a 100% increase in the value of card payments should lead to a reduction in the shadow economy in the countries analyzed by 0.6–3.7% of GDP and an increase in state budget revenue by 0.1–0.8% of GDP.²⁴

According to a Bank of Italy analysis, a 1% increase in the share of non-cash payments results in higher VAT revenues by about 0.4% due to increased compliance.²⁵ Another study conducted in Greece based on 15 years of annual data, estimated that for every 1% increase in the use of card payments, there is a 0.24% increase in tax revenue.²⁶ Other researchers conducted an analysis covering 25 European Union (EU) countries and estimated that ten additional

²¹ **A. Yamen, A. Coskun, H. Mersni**, *Digitalization and tax evasion: The moderation effect of corruption*, *Economic Research-Ekonomika Istraživanja* 2023/36:2; **N. Varotsis**, *A Fiscal Policy Foresight Tax Model, Shadow Economy Reduction, and E-Payment Institutionalization as a Result of Knowledge Management*, *Theoretical Economics Letters* 2022/12 (6); **M. Sung, R. Awasthi, H. Lee**, *Can Tax Incentives for Electronic Payments Reduce the Shadow Economy? Korea's Attempt to Reduce Underreporting in Retail Businesses*, *Equitable Growth, Finance and Institutions Global Practice Group, Policy Research Working Paper* 7936.

²² A passive gray market where cash is the cause of the shadow economy.

²³ **World Bank Group**, *Electronic Payments Acceptance Incentives Literature Review and Country Examples*, Washington 2020, p. 14.

²⁴ **EY**, *Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments*, 2016, p. 73.

²⁵ **F. Berardini, F. Renzi**, *Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza. Mind the Gap! The (unexpected) impact of COVID-19 pandemic on VAT revenue in Italy*, *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)* 2022/669, p. 6.

²⁶ **Foundation for Economic & Industrial Research**, *Digital payments and tax revenues in Greece*, 2015, p. 12, http://iobe.gr/docs/research/en/RES_05_F_21102015_REP_EN.pdf, accessed: 28.01.2024; **Deloitte**, *Economic impact of real-time payments, Research Report*, 2019, p. 42, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/financial-services/deloitte-uk-economic-impact-of-real-time-payments-report-vocalink-mastercard-april-2019.pdf>, accessed: 28.01.2024.

card transactions per capita per year reduces the VAT gap by between 0.08%, and 0.2% of GDP.²⁷

An attachment to cash is evident in Poland. A report published by the National Bank of Poland *Zwyczajne płatnicze w Polsce w 2020 r.*²⁸ shows that cash was the most frequently indicated payment method. As the results of the survey show, in the 12 months preceding the measurement, it was used by 97.8% of respondents. This was followed by contactless payment cards at 75.6%. The circulation of cash payments in Poland in 2020 was 13.8% of GDP, compared to just over 1% in Sweden.²⁹

According to EY estimates, in 2018, the total value of the shadow economy in Poland amounted to 10.8% of GDP (PLN 229 billion³⁰). The cash shadow economy accounted for 9.9% of GDP (PLN 209 billion), of which the passive shadow economy³¹ was responsible for 7.9% of GDP (PLN 168 billion). This means that the vast majority of Poland's cash shadow economy can be reduced by promoting cashless payments.³² Whether this is actually the case will be resolved in the next chapter.

3. Should cashless payments be developed as a way to reduce the shadow economy?

Since the beginning of the systemic transition in Poland in the 1990s, various initiatives have been taken to reduce the size of shadow economy,³³ covering three areas: the development of tax receivables control tools, educational and preventive activities, and promotion of cashless payments.³⁴ Since 2016,

²⁷ **G. Immordino, F. Russo**, *Cashless Payments and Tax Evasion*, Centre for Studies in Economics and Finance, Working Paper 2016/445, p. 11.

²⁸ **R. Kotowski** (ed.), *Zwyczajne płatnicze w Polsce w 2020 r. Podstawowe wyniki badania*, NBP, Warszawa 2021.

²⁹ **NBP**, *Raport o obrocie gotówkowym w Polsce w 2020 r.*, Warszawa 2021, p. 9; **International Monetary Fund**, *Sweden. Selected issues*, International Monetary Fund, Washington 2021, p. 2.

³⁰ Here and hereafter, nominal values in 2018 prices.

³¹ A passive gray market where cash is the cause of the shadow economy.

³² **EY**, *Szara strefa w Polsce*, Warszawa 2020, p. 6, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/cat/pdf/03/ey-szara-strefa-w-polsce-final.pdf; accessed: 2.12.2023.

³³ **J. Fundowicz et al.**, *Szara strefa 2023...*, p. 19.

³⁴ **M. Pasternak-Malicka**, *Pozytywne i negatywne konsekwencje szarej strefy postrzeganej jako „zręczność podatkowa” podmiotów gospodarczych i gospodarstw domowych*, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing 2020/24 (73), pp. 136–137.

tools have been introduced in Poland to build an effective system of control, management and analysis of data in real time, also using artificial intelligence (including SAF-T split payment mechanisms, STIR, and white lists).³⁵ Another initiative, Paragon Lottery (receipt lottery), was introduced in the fourth quarter of 2015. It prompts taxpayers to demand fiscal receipts from vendors.³⁶ The lottery aimed to make Poles aware of their role in fair business and show that taking a receipt means supporting honest entrepreneurs and fair competition between them.³⁷

When promoting cashless trading, the Polish legislator imposed a limit on cash payments in B2B transactions, which currently stands at PLN 15,000.³⁸ Starting in 2017, expenses above PLN 15,000 paid in cash are not a tax expense.³⁹ As part of the Polish Order, the legislator announced changes to the limit of cash transactions between businesses, but also consumers (in B2C transactions). The changes were supposed to be introduced on January 1, 2023, although it was postponed to the beginning of 2024. According to the legislation, the limit of cash transactions in B2B transactions will be PLN 8,000, and in B2C transactions, it will be PLN 20,000.⁴⁰

These changes may be perceived as possible excessive state fiscalism, but they are primarily driven by the need to adapt to global changes and international standards of economic and political security. Similar initiatives have taken hold in other EU countries. Greece has imposed a significant limit on cash payments in all transactions, at €500. The Italian government withdrew from the previously imposed €1,000 limit due to, among other things, the intervention of the Commission and the European Parliament; the limit is now €5,000.⁴¹ In the eurozone, limits on transactions between legal entities and individuals still exist in Lithuania (€5,000) and Croatia (€10,000) among others. Limits for

³⁵ **A. Kowal-Pawul**, *Ekonomiczne uwarunkowania...*, p. 179.

³⁶ **M. Pasternak-Malicka**, *Pozytywne i negatywne konsekwencje...*, p. 137.

³⁷ *Narodowa Loteria Paragonowa*, <https://www.gov.pl/web/finanse/narodowa-loteria-paragonowa>; accessed: 28.01.2024.

³⁸ **A. Kowal-Pawul**, *Ekonomiczne uwarunkowania...*, p. 350.

³⁹ Pismo z dnia 12 czerwca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB2-1.4010.7.2017.2.AT Limit 15.000 zł dla transakcji gotówkowych.

⁴⁰ *Jak przedsiębiorcy i konsumenci mogą płacić za transakcje: płatności gotówkowe i bezgotówkowe*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/001266>; accessed: 2.12.2023.

⁴¹ *Dal 1° gennaio 2022 limite per l'utilizzo del contante a 1.000 euro*, <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2021/12/16/1-gennaio-2022-limite-utilizzo-contante-1-000-euro>; accessed: 2.12.2023; *Limits on the use of cash in Italy*, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/P-9-2020-000369_EN.html; accessed: 2.12.2023.

B2B transactions only are found in Belgium (€3,000), among others, while in Hungary, a monthly limit of 1.5 million forints (HUF) applies to legal entities, business associations and individuals subject to VAT.⁴²

High hopes and expectations for the development of cashless payments in Poland are associated with the Cashless Poland Foundation (Fundacja Polska Bezgotówkowa – FPB), established in 2017 with the support of the Polish Bank Association, the Ministry of Development and the payment organizations Mastercard and Visa. The initiative's ambitious plan was to double the number of terminals in Poland from 600,000 in 2017 to around 1.2 million in 2021. The main tool for achieving this goal is the Cashless Poland Program, the core of which is a system of financial incentives for business owners in the form of a free card payment acceptance service (a free terminal and transactions up to a turnover of 100,000 zlotys for a period of 12 months).⁴³ According to data from the NBP, the number of devices accepting electronic payment instruments stood at 906,500 at the end of 2019, an increase of 313% compared to 2012. Despite the fact that in 2021 there were already more than 1.1 million devices, the FPB's target was not reached. The number of terminals per 1 million inhabitants in 2019 placed Poland in the bottom half of EU countries,⁴⁴ while in 2021 it ranked 8th.⁴⁵

According to data from the National Bank of Poland, the value as well as the number of card transactions increased significantly between 2015 and 2022. Of course, the increase in the value of transactions may be related to inflation, however, as shown in Chart 1, the number of transactions in 2022 doubled compared to 2015.

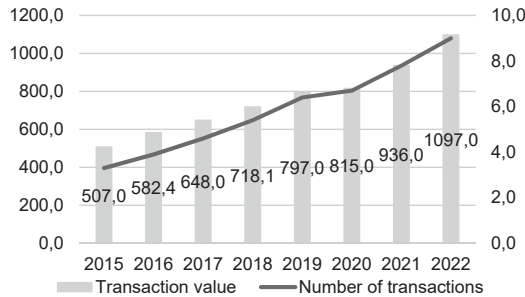
⁴² *Cash payment: Cash limits in Europe*, <https://www.evz.de/en/shopping-internet/cash-payment-limitations.html>; accessed: 28.01.2024.

⁴³ **J. Fundowicz et al.**, *Szara strefa 2021*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2021, p. 23.

⁴⁴ **NBP**, *Porównanie wybranych elementów polskiego sektora płatniczego z systemami innych krajów Unii Europejskiej w 2019 r.*, Departament Systemu Płatniczego, Warszawa 2020, pp. 12–13.

⁴⁵ **NBP**, *Porównanie wybranych elementów polskiego systemu płatniczego z systemami innych krajów Unii Europejskiej za 2021 r.*, Departament Systemu Płatniczego, Warszawa 2022, p. 15.

CHART 1: *Number and value of payment card payments in Poland in 2015-2022 (in billions units/in billion PLN)*

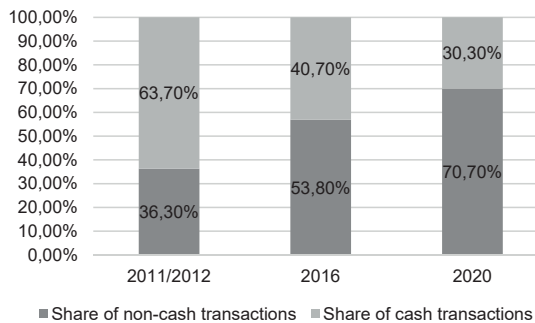


Source: own study based on: **NBP**, *Informacja o kartach płatniczych IV kwartał 2022 r.*, Warszawa 2023, pp. 9–14; **NBP**, *Informacja o kartach płatniczych IV kwartał 2017 r.*, Warszawa 2018, pp. 9–10; **NBP**, *Informacja o kartach płatniczych IV kwartał 2020 r.*, Warszawa 2021, pp. 12–14.

The NBP data⁴⁶ also show that the number of transfer transactions increased from 2.1 billion in 2015 to more than 4 billion in 2022. There was also an increase other non-cash payment instruments (including direct debits) in the same period.

In addition, the most recent data in the diary survey (Chart 2) shows that the share of non-cash transactions in the total value of transactions at physical retail outlets increased from 36.3% in 2011/2012 to 70.7% in 2020.⁴⁷

CHART 2: *Comparison of the share of cash and non-cash transactions in the total value of transactions at physical retail outlets between 2012 and 2020*



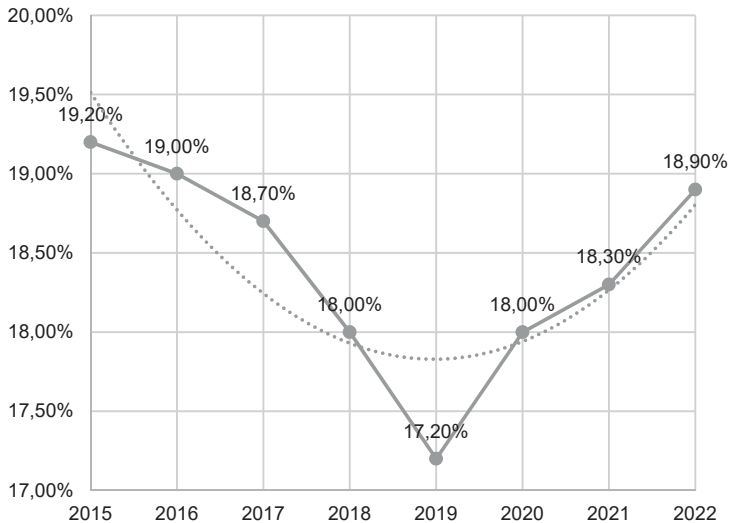
Source: own study based on: **R. Kotowski** (ed.), *Zwyczajne płatnicze w Polsce w 2020 r. Podstawowe wyniki badania*, NBP, Warszawa 2021, p. 74.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 33.

⁴⁷ **R. Kotowski** (ed.), *Zwyczajne płatnicze...*, p. 74.

Although there has been an increase in the number and value of non-cash instrument transactions and their share in the total value of retail transactions, the share of the shadow economy has been steadily increasing since 2020 (Chart 3).

CHART 3: *Shadow economy as % of adjusted GDP (in IPAG terms)*



Source: own study based on: **J. Fundowicz et al.**, *Szara strefa 2021*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2021, p. 9.

According to IPAG estimates,⁴⁸ the shadow economy is expected to reach 19.6% in 2023, and several reasons for this are cited:

- the COVID-19 pandemic and the global economic crisis it caused,
- the Russian–Ukrainian war going on across Poland’s eastern border.

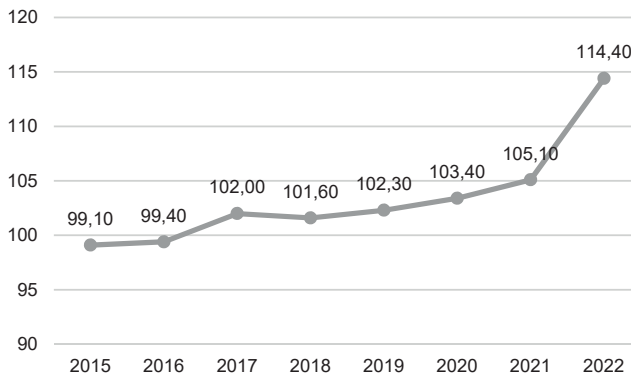
From an economic point of view, what these factors have in common is a negative impact on economic prosperity and an increase in uncertainty and risk. The weaker economy “forces” some companies to hide revenues. The war in Ukraine, the resulting crisis in the market for energy raw materials, and the unprecedented high level of prices have caused companies to seek savings in the shadow economy.

One of the effects of the COVID-19 pandemic and the war in Ukraine and the related energy crisis is the elevated level of inflation rates. It has been demonstrated that inflation has a significant impact on the development of the

⁴⁸ **J. Fundowicz et al.**, *Szara strefa 2023...*, p. 9.

shadow economy.⁴⁹ When goods and services are more expensive, consumers often seek cheaper substitutes, which are not always taxed. The least well-off and those for whom it is a matter of survival have also begun to look for solutions that bypass taxes.⁵⁰ In 2022, inflation in Poland reached its highest level since 1997 (Chart 4).

CHART 4: *Inflation, 2015–2022 (previous year = 100)*



Source: own study based on GUS data.

In addition, other factors for the increase in the size of the shadow economy are also mentioned:⁵¹

- minimum wage increase,
- unclear, inconsistent and unstable tax laws and the associated hassle of properly accounting for wages and calculating contributions (mainly during the months of mandatory legislation),
- increased social insurance contributions for sole proprietors.

These factors result in the concealment of all or part of the business, thus hiding income. The rising minimum wage and public and legal burdens (the high cost of doing business) drive mostly micro and small businesses into the shadow economy.

⁴⁹ T. Luong, T. Nguyen, T. Nguyen, *Rule of Law, Economic Growth and Shadow Economy in Transition Countries*, The Journal of Asian Finance, Economics and Business 2020/7 (4), p. 153.

⁵⁰ M. Rogalska et al. (eds.), *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, UN Global Compact Network Poland, Warszawa 2023, p. 129.

⁵¹ J. Fundowicz et al., *Szara strefa 2023...*, p. 9.

According to the study, electronic payments combined with the control and analytical tools (using artificial intelligence) that are at the disposal of tax authorities (SAF-T, online cash registers, STIR) reduce the possibility of escaping into the shadow economy. However, the economic downturn and other factors that determine the cost of employment are causing the size of the unobservable economy to increase. Nevertheless, it can be argued that if it were not for the development of cashless trading, the size of the shadow economy would be even larger.⁵² Interestingly, according to the European Commission's data,⁵³ the gap narrowed from 24.6% in 2015 to 3.3% in 2021.⁵⁴ This shows that the combination of the development of cashless payments and modern analytical tools has mostly been successful in reducing tax fraud in the form of tax carousels or "empty" invoices.

4. Conclusions

Tackling the shadow economy is key to improving state stability and security. A larger shadow economy leads to distorted competitiveness and dishonest actors who deliberately take advantage of legislative shortcomings or weaknesses in law enforcement and the judiciary. The literature repeatedly states that cash trading fuels the shadow economy, thus increasing the tax gap, and that the growth of non-cash payments undoubtedly promotes the reduction of activity in the unobservable economy.⁵⁵ However, in Poland, although the number and value of cashless payments have steadily increased since 2015 and new control and analytical tools have been introduced, the shadow economy has also increased. Our hypothesis (*H1*), i.e., *The development of non-cash payments in Poland (increasing their number, value and share in the total value of transactions made) contributes to reducing the size of the shadow economy*, has been rejected. Thus, the level of the shadow economy as of 2020 is determined by factors other than non-cash settlements, i.e. the difficult economic situation caused by the COVID-19 pandemic, the war in Ukraine and its consequences, the increase

⁵² *W Polsce rośnie szara strefa, ale mogłaby bardziej, gdyby nie rozwój obrotu bezgotówkowego. Nowa analiza*, <https://www.cashless.pl/13326-szara-strefa-a-obrot-bezgotowkowy>; accessed: 2.12.2023.

⁵³ **G. Poniatowski et al.**, *VAT gap in the EU – Report 2023*, Publications Office of the European Union, European Commission, CASE, Luxembourg 2023, p. 189.

⁵⁴ No data available for Poland for 2022.

⁵⁵ **A. Borcuch**, *Wpływ rynku płatności elektronicznych...*, p. 77.

in the minimum wage and Social Security contributions, or complicated and unstable tax laws. Continued research in this area is needed.

However, thanks to a combination of the increased number of cashless transactions and the analytical and control tools now available to the public administration, the tax gap in Poland is shrinking. It can be concluded that if it were not for the increase in the number and value of non-cash transactions, the level of activity in the shadow economy would be even higher. It is recommended that cashless payments be promoted and that progress be made in digitizing tax settlement.

References

- Arsić M., Arandarenko M., Radulović B., Randelović S., Janković I.**, *Causes of the Shadow Economy*, in: **G. Krstić, F. Schneider**, *Formalizing the Shadow Economy in Serbia. Policy Measures and Growth Effects*, Springer, New York–Dordrecht–London 2015, pp. 21–45
- Berardini F., Renzi F.**, *Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza. Mind the Gap! The (unexpected) impact of COVID-19 pandemic on VAT revenue in Italy*, *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)* 2022/669.
- Borcuch A.**, *Wpływ rynku płatności elektronicznych na ograniczanie szarej strefy*, *Finanse: czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN* 2012/1 (5), pp. 68–80.
- Ćwiakala-Malys A.**, *Obniżenie limitu płatności gotówkowych jako element efektywnego ograniczenia szarej strefy w Polsce*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2017/480, pp. 39–49.
- Deloitte**, *Economic impact of real-time payments*, Reaserch Report, 2019, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/financial-services/deloitte-uk-economic-impact-of-real-time-payments-report-vocalink-mastercard-april-2019.pdf>; accessed: 28.01.2024.
- Dobovšek B., Slak B.**, *Economic crisis and “white informal economy” – a slippery slope*, *International Journal of Sociology and Social Policy* 2017/37 (7/8), pp. 468–476.
- EY**, *Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments*, 2016, p. 1, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/ey-report-2016-reducing-the-shadow-economy-through-electronic-payments.pdf; accessed: 2.12.2023.
- EY**, *Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments: technical appendices*, Warszawa 2018, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/03/ey-shadow-economy-study-technical-appendices.pdf; accessed: 2.12.2023.
- EY**, *Szara strefa w Polsce*, Warszawa 2020, p. 6, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/03/ey-szara-strefa-w-polsce-final.pdf; accessed: 2.12.2023.
- Foundation for Economic & Industrial Research**, *Digital payments and tax revenues in Greece*, 2015, http://iobe.gr/docs/research/en/RES_05_F_21102015_REP_EN.pdf; accessed: 28.01.2024.
- Fundowicz J., Łapiński K., Stefanowicz J., Wyżnikiewicz B., Wyżnikiewicz D.**, *Szara strefa 2021*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2021.

- Fundowicz J., Lapiński K., Wyżnikiewicz B.**, *Szara strefa 2023*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2023.
- Fundowicz J., Lapiński K., Wyżnikiewicz B., Wyżnikiewicz D.**, *Szara strefa 2019*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2019.
- Harasim J.**, *Zwyczajne płatnicze konsumentów a możliwości ograniczenia obrotu gotówkowego w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie 2015/2 (938), pp. 17–30.
- Hassan M., Schneider F.**, *Size and development of the shadow economies of 157 worldwide countries: Updated and new measures from 1999 to 2013*, Journal of Global Economics 2016, Discussion Paper No. 10281.
- Immordino G., Russo F.**, *Cashless Payments and Tax Evasion*, Centre for Studies in Economics and Finance, Working Paper 2016/445.
- International Monetary Fund**, *Sweden. Selected issues*, International Monetary Fund, Washington 2021.
- Jakubowska M.**, *Szara strefa w gospodarce i metody jej zwalczania w zakresie ograniczania skali nierejestrowanych transakcji*, Catallaxy 2019/4 (2), pp. 87–94.
- Kelmanson B., Kirabaeva K., Medina L., Mircheva M., Weiss J.**, *Explaining the Shadow Economy in Europe: Size, Causes and Policy Options*, IMF Working Papers, Washington 2019.
- Khiaonarong T., Humphrey D.**, *Measurement and Use of Cash by Half the World's Population*, IMF Working Papers 2023/WP/23/62, p. 2.
- Kotowski R.** (ed.), *Zwyczajne płatnicze w Polsce w 2020 r. Podstawowe wyniki badania*, NBP, Warszawa 2021.
- Kowal A., Lichota W.**, *Proces cyfryzacji podatku VAT w Polsce*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2020/CXV, pp. 265–282.
- Kowal-Pawul A.**, *Ekonomiczne uwarunkowania i konsekwencje cyfryzacji podatku od towarów i usług w Polsce*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Rzeszowski, Rzeszów 2022.
- Kowal-Pawul A., Przekota G.**, *Importance of VAT digitization for income disclosure in section F-construction – a case for Poland*, Journal of International Studies 2021/14 (4), pp. 67–89.
- Krajewska A.**, *Podatki – Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie*, Warszawa 2004.
- Lipczyńska A.**, *Wykrywanie nadużyć podatkowych. Prawo Benforda i Jednolity Plik Kontrolny*, Difin, Warszawa 2019.
- Liptak Z., Rozkrut M., Shmel'ova M., Chaluda O., Pietrzczyk M.** (eds.), *Przeciwdziałanie szarej strefie w aPolsce*, The Global Compact Network Poland, Warszawa 2016.
- Luong T., Nguyen T., Nguyen T.**, *Rule of Law, Economic Growth and Shadow Economy in Transition Countries*, The Journal of Asian Finance, Economics and Business 2020/7 (4), pp. 145–154.
- NBP**, *Informacja o kartach płatniczych IV kwartał 2017 r.*, Warszawa 2018.
- NBP**, *Informacja o kartach płatniczych IV kwartał 2020 r.*, Warszawa 2021.
- NBP**, *Informacja o kartach płatniczych IV kwartał 2022 r.*, Warszawa 2023.
- NBP**, *Porównanie wybranych elementów polskiego sektora płatniczego z systemami innych krajów Unii Europejskiej w 2019 r.*, Departament Systemu Płatniczego, Warszawa 2020.
- NBP**, *Porównanie wybranych elementów polskiego sektora płatniczego z systemami innych krajów Unii Europejskiej za 2021 r.*, Departament Systemu Płatniczego, Warszawa 2022.
- OECD**, *Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and Threats*, Paris 2017.

Pasternak-Malicka M., *Pozytywne i negatywne konsekwencje szarej strefy postrzeganej jako „zręczność podatkowa” podmiotów gospodarczych i gospodarstw domowych*, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing 2020/24 (73), pp. 128–142.

Pismo z dnia 12 czerwca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB2-1.4010.7.2017.2.AT Limit 15.000 zł dla transakcji gotówkowych.

Polski Instytut Ekonomiczny, *Szara strefa w Polsce*, Policy Paper 2019/7, Warszawa 2019.

Poniatowski G., Bonch-Osmolovskiy M., Śmietanka A., Sojka A., *VAT gap in the EU – Report 2023*, Publications Office of the European Union, European Commission, CASE, Luxembourg 2023.

Randelović S., Arsić M., Tanasković S., *The impact of an increase in cashless payments on the shadow economy and public finance in Serbia*, Foundation for the Advancement of Economics, Belgrade 2022.

Rogalska M., Szymczakiewicz J., Wiciecich L., Wyszkowski K. (eds.), *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, UN Global Compact Network Poland, Warszawa 2023.

Schneider F., *Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?*, CREMA Working Paper Series, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Zürich 2005.

Schneider F., Williams C., *The Shadow Economy*, The Institute of Economic Affairs, London 2013.

Sung M., Awasthi R., Lee H., *Can Tax Incentives for Electronic Payments Reduce the Shadow Economy? Korea’s Attempt to Reduce Underreporting in Retail Businesses*, Equitable Growth, Finance and Institutions Global Practice Group, Policy Research Working Paper 7936.

Varotsis N., *A Fiscal Policy Foresight Tax Model, Shadow Economy Reduction, and E-Payment Institutionalization as a Result of Knowledge Management*, Theoretical Economics Letters 2022/12 (6).

World Bank Group, *Electronic Payments Acceptance Incentives Literature Review and Country Examples*, Washington 2020, p. 14.

Yamen A., Coskun A., Mersni H., *Digitalization and tax evasion: the moderation effect of corruption*, Economic Research-Ekonomska Istraživanja 2023/36:2.

Websites

Cash demand in the shadow economy, Deutsche Bundesbank, 2019, <https://www.bundesbank.de/resource/blob/793190/466691bce4f27f76407b35f8429441ae/mL/2019-03-bargeld-data.pdf>; accessed: 2.12.2023.

Cash payment: Cash limits in Europe, <https://www.evz.de/en/shopping-internet/cash-payment-limitations.html>; accessed: 28.01.2024.

Dal 1° gennaio 2022 limite per l'utilizzo del contante a 1.000 euro, <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2021/12/16/1-gennaio-2022-limite-utilizzo-contante-1-000-euro>; accessed: 2.12.2023.

Jak przedsiębiorcy i konsumenci mogą płacić za transakcje: płatności gotówkowe i bezgotówkowe, <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/001266>; accessed: 2.12.2023.

Limits on the use of cash in Italy, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/P-9-2020-000369_EN.html; accessed: 2.12.2023.

Narodowa Loteria Paragonowa, <https://www.gov.pl/web/finanse/narodowa-loteria-paragonowa>; accessed: 28.01.2024.

W Polsce rośnie szara strefa, ale mogłaby bardziej, gdyby nie rozwój obrotu bezgotówkowego. Nowa analiza, <https://www.cashless.pl/13326-szara-strefa-a-obrot-bezgotowkowy>; accessed: 2.12.2023.

Anna KOWAL-PAWUL, Wojciech LICHOTA

PLATNOŚCI BEZGOTÓWKOWE JAKO ROZWIĄZANIE OGRANICZAJĄCE ROZMIARY SZAREJ STREFY?

Abstrakt

Przedmiot badań: Z badań dostępnych w literaturze przedmiotu wynika, że płatności gotówkowe w znaczny sposób determinują rozwój szarej strefy gospodarczej. W Polsce rozmiar gospodarki nieobserwowalnej stanowi wyzwanie dla bezpieczeństwa politycznego i finansowego państwa. Ustawodawca wprowadza rozwiązania wykorzystujące technologię cyfrową oraz sztuczną inteligencję (JPK, kasy online, STIR, e-faktury ustrukturyzowane, *etc.*) mające na celu ograniczyć działalność w szarej strefie, która stanowi znaczną część luki podatkowej. Wymienione narzędzia przy dużym odsetku płatności gotówkowych nie są w stanie ograniczyć w znacznym stopniu jej rozmiaru. Niezbędne jest propagowanie i zwiększenie liczby płatności bezgotówkowych, które powinny poprawić możliwości analityczne i kontrolne służb podatkowych.

Cel badawczy: Celem artykułu jest wskazanie głównych przyczyn występowania szarej strefy oraz w jaki sposób przyczynia się do niej obrót gotówkowy. W artykule rozstrzygnięto, czy rozwój płatności bezgotówkowych (zwiększenie ich liczby, wartości oraz udziału w ogólnej wartości dokonywanych transakcji) przyczynia się do ograniczenia rozmiarów szarej strefy. Cel badawczy został zrealizowany, jednakże mimo wzrostu rozliczeń bezgotówkowych szara strefa systematycznie rośnie od 2020 r. Czynnikiem jej wzrostu należy poszukiwać poza sferą płatności.

Metoda badawcza: Badania oparto na kwerendzie literatury z zakresu gospodarki nieobserwowalnej, jej istoty i głównych przyczyn. Powołano się na badania dotyczące ograniczenia szarej strefy poprzez propagowanie płatności bezgotówkowych, przytoczono doświadczenia innych państw w tym zakresie. Dokonano prezentacji i interpretacji danych dotyczących płatności bezgotówkowych w Polsce – ich liczby, wartości i udziału w ogólnej wartości dokonywanych transakcji. Zestawiono je z danymi dotyczącymi poziomu szarej strefy w Polsce. W pracy posłużono się głównie analizą raportów branżowych i danych Narodowego Banku Polskiego i Instytutu Pro-gnoz i Analiz Gospodarczych.

Wyniki: Mimo coraz większej popularności płatności bezgotówkowych w Polsce, rozmiar szarej strefy powiększa się systematycznie od 2020 r. Wpływ ma na to głównie pogarszająca się koniunktura gospodarcza, która jest efektem pandemii COVID-19 i wojny w Ukrainie. W Polsce w dalszym stopniu duża część płatności jest realizowana gotówką, co daje nadal szerokie pole do ukrywania całości bądź części działalności szczególnie w czasie kryzysu gospodarczego. Rekomenduje się w dalszym ciągu promowanie płatności bezgotówkowych wraz z cyfryzacją rozliczania podatków.

Słowa kluczowe: szara strefa, płatności bezgotówkowe, luka podatkowa.

Michał RADKE*

 <https://orcid.org/0000-0001-9252-5362>

Jacek RADKE**

 <https://orcid.org/0009-0007-3900-0576>

THE LEVEL OF OPTIMISM OF INDIVIDUAL INVESTORS AND STOCK MARKET ANALYSTS¹

Abstract

Background: Research in the field of behavioral finance has proven that market participants are subject to psychological errors and inclinations (concerning the cognitive sphere, i.e. opinions and attitudes, and concerning the motivational sphere, i.e. preferences). The heuristics of accessibility, anchoring, affect, representativeness, and the emotional errors of self-confidence, illusion of control, and optimism are the most prominent of the behavioral tendencies in the opinion sphere that are most frequently described in the literature. In their paper, the authors will focus on the occurrence of optimism among capital market participants.

Research purpose: The main goal of this study is to assess the level and distribution of optimism among individual investors and stock market analysts and to examine whether there are discrepancies between the optimism of individual investors and stock market analysts.

Methods: The study was conducted in two stages. The first part was carried out from September 2019 to March 2020 on a sample of 37 active stock market analysts who prepare brokerage recommendations. The second stage was conducted from August to November 2020, and surveyed 1.057 active individual investors. Two psychological tests, the Revised Life Orientation Test (LOT-R) and the Positive Orientation Scale (POS), were used to determine optimism.

Conclusions: The average results of the LOT-R test for stock market analysts (14.38) and individual investors (15.72) ranged from 14 to 18 points, i.e., an average level of optimism. The individual investors and stock market analysts indicated similar levels of disposable optimism measured with the LOT-R test. However, a different result was obtained in the POS test, where the individual investors (31.97) showed a higher level of positive orientation than the stock

* PhD, MPW University of Lodz, Faculty of Economics and Sociology, Department of Corporate Finance; e-mail: michal.radke@uni.lodz.pl

** M.A., University of Lodz, Inventory and Asset Records Department; e-mail: jacek.radke@adm.uni.lodz.pl

¹ This work was supported by the University of Lodz under Grant B2111200002203.02, B1911200002084.02.

market analysts (29.49). The added value of the article is the use of psychological tests to study the level of optimism among capital market participants, as well as the comparison of the level of optimism between individual investors and stock market analysts.

Keywords: optimism, individual investors, stock market analysts, LOT-R, P-Scale.

JEL classification: G11, G40, G41

1. Introduction

The basis of interest in behavioral finance is human emotion, including excessive optimism,² which is particularly exhibited by people who have significant influence over the decisions of others. They are statistically optimistic, overconfident, and take risks more often than they realize. Risk-takers generally underestimate the risk of failure and put too little effort into figuring out how things actually are.³ Behavioral finance, therefore, focuses on behavioral errors and various deviations from predictions based on theoretical assumptions. However, in many cases, representatives of the classical school of finance have not been able to explain precisely how investors can deal with these anomalies and how the consequences of behavioral errors can be mitigated.⁴ Behavioral errors occur on many different levels, and there is still debate about how they should be classified.

Dispositional optimism is most often defined as a general tendency to expect positive future outcomes, and it plays an important role in behavioral self-regulation. As the extensive literature shows, dispositional optimism is a strong personal trait that affects several aspects of an individual's psychosocial functioning.⁵ Optimism can be simply defined as the difference between expectations and reality. If expectations are greater than reality, we speak of cognitive optimism; if reality is better than expectations, we speak of pessimism.⁶ There are many different phenomena that are usually grouped under the heading of "optimistic attitude". One of the phenomena most fully

² **R. Pastusiak**, *Błędy poznawcze i nadmierny optymizm na rynku kapitałowym*, *Przedsiębiorczość i Zarządzanie* 2016/17, pp. 239–240.

³ **D. Kahneman**, *Pułapki myślenia: o myśleniu szybkim i wolnym*, Media Rodzina, Warszawa 2012.

⁴ **H.K. Baker, G. Filbeck, J.R. Nofsinger**, *Behavioral Finance. What everyone need to know*, Oxford University Press, Oxford 2019.

⁵ **P. Steca et al.**, *Item Response Theory Analysis of the Life Orientation Test-Revised: Age and Gender Differential Item Functioning Analyses*, *Assessment* 2015/22, pp. 341–350.

⁶ **T. Sharot**, *The optimism bias*, *Current Biology* 2011/21, pp. 941–945.

described in the decision-making literature is individuals' excessive optimism about future outcomes.⁷

Optimism can also be understood as the source of many economic phenomena. It is important for financial intermediation,⁸ and it can influence enterprises' finance and accounting decisions.⁹ Furthermore, it can increase security prices in the face of short selling restrictions¹⁰ and serve as an important element of usefulness,¹¹ leading to an excessive or insufficient return on investment.¹² However, there is relatively little direct evidence in financial economics about the role that optimism plays in individual economic decision-making.¹³ For example, economists study the occurrence of unrealistic optimism among managers,¹⁴ individual investors, and stock market analysts.

Scientific research on optimism has already received a lot of attention from Polish and foreign researchers. However, so far, no research has compared optimism between capital market participants, i.e., stock market analysts and individual investors, with psychological tests, which is what this article aims to do. The Revised Life Orientation Test (LOT-R) and Positive Orientation Scale (P-Scale) were used to examine optimism.

⁷ **N.D. Weinstein**, *Reducing unrealistic optimism about illness susceptibility*, *Health Psychology* 1983/2, pp. 11–20.

⁸ **J.D. Coval**, **A.V. Thakor**, *Financial intermediation as a beliefs-bridge between optimists and pessimists*, *Journal of Financial Economics* 2005/75, pp. 535–569.

⁹ **J.B. Heaton**, *Managerial Optimism and Corporate Finance*, *Financial Management* 2002/31, pp. 33–45.

¹⁰ **J. Chen**, **H. Hong**, **J.C. Stein**, *Breadth of ownership and stock returns*, *Journal of Financial Economics* 2002/66, pp. 171–205.

¹¹ **M.K. Brunnermeier**, **J.A. Parker**, *Optimal Expectations*, *American Economic Review* 2005/95, pp. 1092–1118.

¹² **N. Barberis**, **A. Shleifer**, **R. Vishny**, *A Model of Investor Sentiment*, *Journal of Financial Economics* 1998/49, pp. 307–343.

¹³ **M. Puri**, **D.T. Robinson**, *Optimism and economic choice*, *Journal of Financial Economics* 2007/86, pp. 71–99.

¹⁴ **U. Malmendier**, **G. Tate**, *Who Makes Acquisitions? CEO Overconfidence and the Market's Reaction*, *Journal of Financial Economics* 2008/89, pp. 20–43; **Y. Lin**, **S. Hu**, **M. Chen**, *Managerial optimism and corporate investment: Some empirical evidence from Taiwan*, *Pacific-Basin Finance Journal* 2005/13, pp. 523–546; **G. Hilary et al.**, *The bright side of managerial over-optimism*, *Journal of Accounting and Economics* 2016/62, pp. 46–64.

2. Literature review

Research on optimism is the focus of many domestic and foreign researchers. Selected research results are arranged chronologically and presented in Table 1.

TABLE 1: *Previous studies on optimism among stock broker analysts and individual investors*

Authors	Date of study	Key conclusions
1	2	3
Research on stock broker analysts		
Macko and Tyszka	2005	Of the three professional groups surveyed, i.e., lawyers, entrepreneurs and financial analysts, it was the financial analysts who had the highest level of optimism.
Cowen, Groysberg, and Healy	2006	Analysts from entities that funded research through underwriting and stock trading actually made less optimistic forecasts and recommendations than those from brokerages that did not use underwriting. Optimism was particularly low among analysts from large investment firms, suggesting that corporate reputation reduces analyst optimism. Analysts who serve individual investors are more optimistic than those who serve only institutional investors.
Mola and Guidolin	2009	Analysts who issue recommendations for companies included in mutual fund portfolios show excessive optimism in those recommendations compared to recommendations issued for companies that are not part of any investment portfolios.
Ertimur, Zhang, and Muslu	2010	Recommendations issued for the first time are less optimistic than “corrective” recommendations issued for a given company once again.
Drake and Myers	2011	Overoptimism is lower for analysts with more experience and analysts following fewer companies, but we find only limited evidence of lower levels of overoptimism for analysts from larger brokerages and analysts following fewer industries.
Keller and Pastusiak	2015	The authors conducted a study of 786 recommendations of listed companies belonging to the WIG20* from 2009 to 2012. Their study confirmed the hypothesis of behavioral effects in the form of overoptimism and the anchoring effect when making recommendations.

1	2	3
Kowalski and Prażników	2017	The survey looked at brokerage recommendations on the Polish capital market. Companies with low historical financial results were viewed most optimistically. The greatest optimism was observed for companies with “buy” recommendations and companies in a downward valuation trend.
Keller and Pastusiak	2019	The authors conducted a survey on excessive optimism in valuations among stock analysts. They found that 70% of recommendations contained excessive optimism.
Brycz, Dudycz, and Włodarczyk	2021	There was no clear difference in the level of optimism (pessimism) in analysts’ forecasts between different types of stock recommendations; their optimism was shown in the amount of overestimation of their forecasts.
Coleman, Merkley, and Pacelli	2022	Recommendations issued by “Robo-Analysts” are less optimistic than those issued by stock analysts.
Research on individual investors		
De Bond	1993	Stock market investors tend to be overly optimistic when predicting returns on their own portfolios, while forecasters are more realistic when predicting the future level of a stock market index.
Lasfer, Xiaowen Lin, and Muradoglu	2012	Foreign investors have a more optimistic approach to investing in stocks compared to domestic investors.
Iqbal	2015	Optimism influences investors’ decision-making, suggesting that they rely on their beliefs and personal judgment.
Riaz and Iqbal	2015	The authors confirmed the influence of three out of four distortions, i.e., confidence, optimism, and self-control, on investment decisions; their study did not confirm the influence of the illusion of control.
Gakhar	2019	The author surveyed 117 investors in India and showed that 68.40% of the investors were optimistic.
Grevenbrock	2020	Dispositional pessimism is significantly related to asset ownership and stock market participation, while dispositional optimism is not significantly related.

* Stock exchange index of the 20 largest joint-stock companies listed on the Warsaw Stock Exchange.

Source: own work.

Previous research has shown that both stock market analysts and individual investors exhibit optimism, but no comparison has been made to determine which group displays a higher intensity of this trait. These studies may contain subjective evaluations and should be clearly marked as such. Additionally, optimism has primarily been examined through stock market data, such as recommendations or predictions of portfolio and stock market index performance. The literature review found little research on dispositional optimism among capital market participants, understood as a character trait studied in psychological tests. Similar conclusions were reached by Puri and Robinson.¹⁵ They found that the main obstacle to gathering economic evidence on optimism on a large scale is measurement, as direct psychometric tests of optimism are not conducted in large-scale economic research. We have found a research gap regarding studies of optimism among capital market participants using psychological tests.

3. Hypotheses and methodology

The main goal of this study is to assess the level and distribution of optimism among individual investors and stock market analysts in Poland. We also examine whether there are discrepancies between the level of optimism of individual investors and stock market analysts. The following hypotheses are put forward in the article:

H1: The median points of dispositional optimism, as measured by the LOT-R test, are the same in the populations of individual investors and stock market analysts

H2: The median positive orientation points, as measured by the POS test, are the same in the populations of individual investors and stock market analysts

The study was conducted in two stages using the CAWI (Computer Assisted Web Interview) method, which involved conducting a computer-supervised internet survey. The first stage was carried out from September 2019 to March 2020 on a sample of 37 active stock market analysts who prepare brokerage recommendations. The second part was conducted from August to November 2020 and surveyed 1,057 active individual investors in Poland. The survey consisted of the Revised Life Orientation Test (LOT-R) and Positive Orientation Scale (POS) questionnaires.

¹⁵ M. Puri, D.T. Robinson, *Optimism and economic...*

We compared the survey results with market sentiment in the two periods analyzed, taking into account the different survey periods for stock market analysts and individual investors. To measure market mood, the investor sentiment index published by the Association of Individual Investors¹⁶ was used.

The LOT-R test is the most widespread and widely used tool to measure optimism¹⁷ and has become the gold standard to measure dispositional optimism.¹⁸ It is a self-report test to measure dispositional optimism described by Scheier, Craver and Bridges.¹⁹ The test consists of ten items: three regard optimism (items 1, 4, and 10), three regard pessimism (items 3, 7, and 9), and four are distracting items (items 2, 5, 6 and 8), whose results are not calculated. Respondents answer the statements by indicating their degree of agreement on a five-point Likert scale, from full disagreement to full agreement.²⁰

The overall score ranges from 0 to 24 points, and the higher the score, the greater the optimism.²¹ Walsh et al.²² proposed that the minimum score that can be calculated is 0 (representing extreme pessimism), and the maximum is 24 (representing extreme optimism). However, Kreis et al.,²³ Chakraborty,²⁴ and

¹⁶ **Association of Individual Investors**, *Investor sentiment index*, <https://www.sii.org.pl/3438/analizy/nastroje-inwestorow.html>; accessed: 3.01.2024.

¹⁷ **P. Steca et al.**, *Item Response Theory...*; **I. Schou-Bredal et al.**, *Population-based norms of the Life Orientation Test-Revised (LOT-R)*, *International Journal of Clinical and Health Psychology* 2017/17, pp. 216–224; **A. Hinz et al.**, *Optimism and pessimism in the general population: Psychometric properties of the Life Orientation Test (LOT-R)*, *International Journal of Clinical and Health Psychology* 2017/17, pp. 161–170.

¹⁸ **F.J. Cano-García et al.**, *Factor structure of the Spanish version of the Life Orientation Test-Revised (LOT-R): Testing several models*, *International Journal of Clinical and Health Psychology* 2015/15, pp. 139–148.

¹⁹ **F. Ottati, A.P.P. Noronha**, *Factor structure of the Life Orientation Test-Revised (LOT-R)*, *Acta Colombiana de Psicología* 2017/ 20, pp. 32–39.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ **I. Schou-Bredal et al.**, *Population-based norms...*; **Z. Jurczyński**, *Narzędzia Pomiaru w promocji i psychologii zdrowia*, *Pracowania Testów Psychologicznych Polskiego Towarzystwa Psychologicznego*, Warszawa 2001.

²² **D. Walsh et al.**, *Always looking on the bright side of life? Exploring optimism and health in three UK post-industrial urban settings*, *Journal of Public Health* 2015/37, pp. 389–397.

²³ **S. Kreis et al.**, *Relationship between optimism and quality of life in patients with two chronic rheumatic diseases: axial spondyloarthritis and chronic low back pain: a cross sectional study of 288 patients*, *Health Qual Life Outcomes* 2015/13.

²⁴ **R. Chakraborty**, *Dimensional Analysis of Life Orientation in Higher Secondary School Students*, *International Journal of Research in Humanities and Social Studies* 2016/3, pp. 13–16.

Marotta et al.²⁵ proposed a sub-scale that converts the points obtained from the LOT-R test into a level of optimism. The scale is as follows: from 0 to 13 points – a low level of optimism; from 14 to 18 points – a medium level of optimism; from 19 to 24 points – a high level of optimism.

The Positivity Scale (P-scale) was developed by Caprara as a direct measure of POS. He defines Positive Orientation as a basic personality trait (in the sense of a constant characteristic), reflecting the general tendency to perceive life experiences with a positive attitude.²⁶ The P scale is a questionnaire that comprises eight items (one item is negative) that assess positive self-image, life and future, as well as self-confidence towards other people. The questionnaire uses a Likert scale from 1 (strongly disagree) to 5 (strongly agree).²⁷ Items 5, 7 and 8 represent the individual's positive opinion of themselves, item 2 represents the individual's satisfaction with life, items 1 and 4 represent the individual's positive attitude towards the future, item 3 represents the individual's trust in other people, and item 6 is a reversed item representing a negative view of the individual for the future. The P-Scale total score is calculated by summing the eight-item item responses. Higher scores indicated a higher POS. The score range is from 8 to 40 points.²⁸

4. Empirical results

The average LOT-R score for stock market analysts is 14.38 points (SD: 5.166), while for individual investors, it is higher by 1.34 points, at 15.72 points (SD: 2.589). The median points obtained by stock market analysts was 15 points, and for individual investors, it was 16 points. For stock exchange analysts, the minimum was 3, and for individual investors, it was 7. The maximum number of points obtained by analysts was 24, while for individual investors, it was 23. Table 2 displays the descriptive statistics of the LOT-R test for both groups.

²⁵ **A. Marotta et al.**, *Effects of Probiotics on Cognitive Reactivity, Mood, and Sleep Quality*, *Frontiers in Psychiatry* 2019/10, pp. 1–11.

²⁶ **M. Sobol-Kwapińska**, *Orientacja pozytywna – koncepcje teoretyczne i przegląd badań*, *Studia Psychologiczne* 2014/52, pp. 77–82.

²⁷ **J.C. Borsa et al.**, *Psychometric properties of the positivity scale – Brazilian version*, *Psychology/Psicologia Reflexão e Crítica* 2015/28, pp. 61–67.

²⁸ **L. Tian, D. Zhang, E.S. Huebner**, *Psychometric Properties of the Positivity Scale among Chinese Adults and Early Adolescents*, *Frontiers in Psychology* 2018/9, pp. 1–13.

TABLE 2: *Descriptive measures of the results of the LOT-R questionnaire for stock market analysts and individual investors*

Statistics	Stock market analysts (N = 37)		Individual investors (N = 1057)	
	Points LOT-R	Standard error	Points LOT-R	Standard error
Mean	14.38	0.849	15.72	0.080
Median	15.00		16.00	
Variance	26.686		6.702	
Standard deviation	5.166		2.589	
Minimum	3		7	
Maximum	24		23	
Distance	21		16	
Skewness	-0.607	0.388	-0.386	0.075
Kurtosis	-0.252	0.759	0.240	0.150

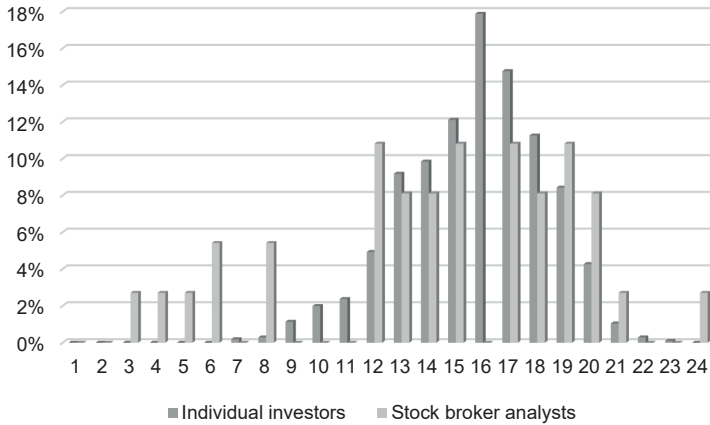
Source: own work.

The average results of the LOT-R test for stock market analysts (14.38) and individual investors (15.72) ranged from 14 to 18 points, i.e., indicating an average level of optimism. Comparing the average results of the stock market analysts and individual investors with the normalization average for Poland (14.55 points),²⁹ it can be concluded that they are at a similar level. Graph 1 shows the distribution of points from the LOT-R test for the two study groups.

In order to better illustrate the level of optimism, the points achieved by stock market analysts and individual investors in the LOT-R test have been converted into sub-scales indicating the level of optimism (low, medium, high). The results are shown in Graph 2.

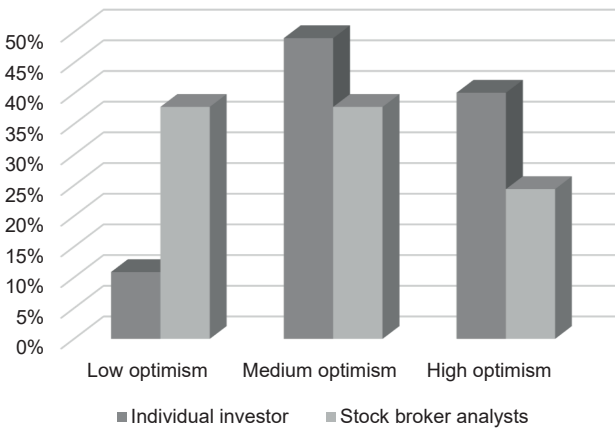
²⁹ Z. Jurczyński, *Narzędzia Pomiaru w promocji...*

GRAPH 1: *Percentage distribution of LOT-R test scores among individual investors and stock market analysts*



Source: own work.

GRAPH 2: *Profile of the sample of stock exchange analysts and individual investors plotted for the results of the LOT-R test for the following ranges: low, medium, and high levels of optimism*



Source: own work.

Both in the group of stock market analysts and individual investors, the highest percentage of respondents showed an average level of optimism (37.80% and 49.01%, respectively). The low level of optimism among stock market analysts is at the same level as the average level of the analyzed group

(37.80%). Among individual investors, a high level of optimism (excessive optimism) was expressed by 40.11%, while the same mood was expressed by 24.40% of stock market analysts. At the same time, a low level of optimism occurred about 3.5 times more often among stock market analysts (37.80%) than among individual investors (10.88%).

The Mann-Whitney U test was used to verify the hypothesis about the lack of differences in the level of optimism among stock market analysts and individual investors. The results are presented in Tables 3 and 4 and Graph 3.

TABLE 3: Ranks for the LOT-R questionnaire

Ranks				
	Group	N	Mean Rank	Sum of Rank
Points	Individual investors	1057	549.42	580,734.00
	Stock broker analysts	37	492.73	18,231.00
	Total	1094		

Source: own work.

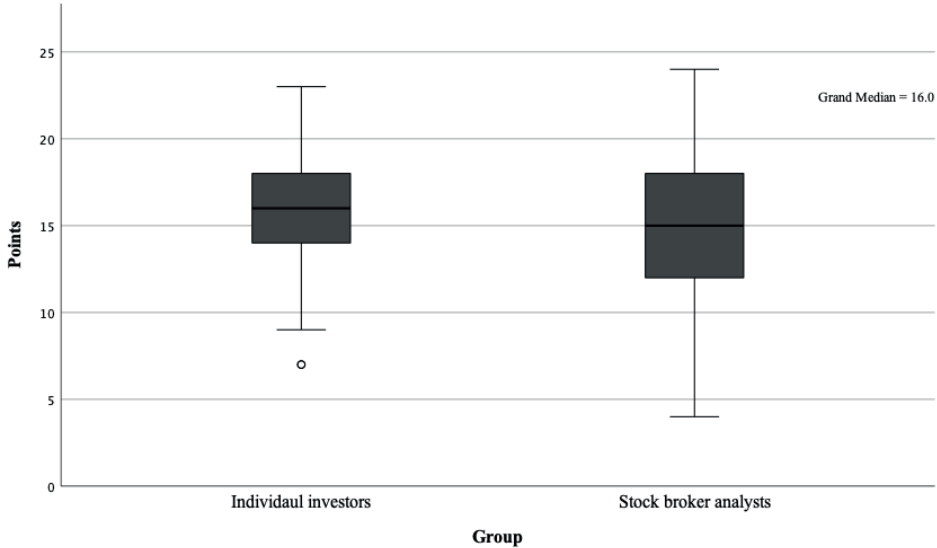
TABLE 4: Test statistics for the LOT-R questionnaire

	Points
U Mann-Whitney	17,528.000
W Wilcoxon	18,231.000
Z	-1.080
Asymptotic Sig. (2-sided test)	0.280

Source: own work.

Based on the adopted level of $\alpha = 0.05$ and the statistics from the Mann-Whitney test ($p = 0.280$), we can assume that there are no statistically significant differences between the level of optimism among individual investors and stock market analysts. Therefore, there is no reason to reject the hypothesis; the median points of dispositional optimism, as measured by the LOT-R test, are the same in the population of individual investors and stock market analysts.

GRAPH 3: *The result of the survey of the level of optimism with the LOT-R questionnaire in the groups of stock market analysts and individual investors*



Source: own work.

The average POS score for stock market analysts is 29.49 points (SD: 5.694), while for individual investors, it is higher by 2.48 points, at 31.97 points (SD: 2.818). The median points obtained by stock exchange analysts was 31, and for individual investors, it was 32. For stock exchange analysts, the minimum was 16 points, and for individual investors, it was 17. The maximum number of points obtained by analysts was 38, while for individual investors, it was 39. Table 5 displays the descriptive statistics of the POS test for both groups.

TABLE 5: *Descriptive measures of POS questionnaire results for stock market analysts and individual investors*

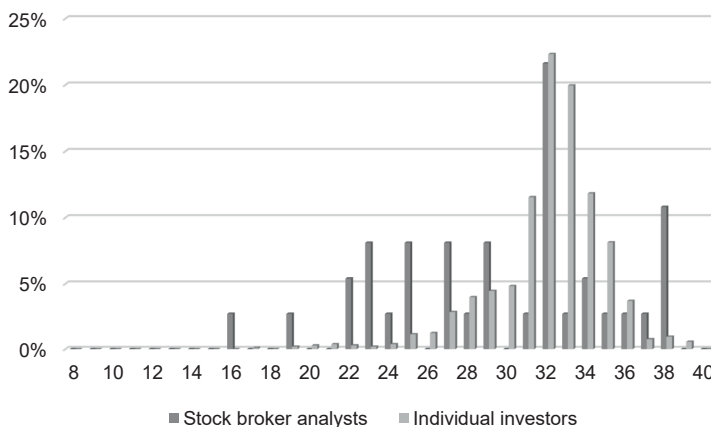
Statistics	Stock market analysts (N = 37)		Individual investors (N = 1057)	
	Points LOT-R	Standard error	Points LOT-R	Standard error
1	2	3	4	5
Mean	29.49	0.936	31.97	0.087
Median	31		32	

1	2	3	4	5
Variance	32.423		7.941	
Standard Deviation	5.694		2.818	
Minimum	16		17	
Maximum	38		39	
Distance	22		22	
Skewness	-0.327	0.388	-1.187	0.075
Kurtosis	-0.544	0.759	3.279	0.150

Source: own work.

Comparing the average results of the POS test of stock market analysts (29.49) and individual investors (31.97) with the normalization average for Poland (29.30),³⁰ it can be concluded that the results obtained by stock market analysts are similar to the normalization sample for Poland, while the individual investors' results are higher by 2.67 points than the normalization sample for Poland. Graph 4 shows the distribution of points from the POS test for the two study groups.

GRAPH 4: Percentage distribution of POS test scores among individual investors and stock market analysts



Source: own work.

³⁰ M. Laguna, P. Oleś, D. Filipiuk, *Orientacja pozytywna i jej pomiar: Polska adaptacja Skali Orientacji Pozytywnej*, *Studia Psychologiczne* 2011/49, pp. 47–54.

The Mann-Whitney U test was used to verify the hypothesis about the lack of differences in the level of positive orientation measured by POS test among stock market analysts and individual investors. The results are presented in Tables 6 and 7 and Graph 5.

TABLE 6: *Ranks for the POS questionnaire*

		Ranks		
	Group	N	Mean Rank	Sum of Rank
Points	Individual investors	1057	552.46	583951.50
	Stock broker analysts	37	405.77	15013.50
	Total	1094		

Source: own work.

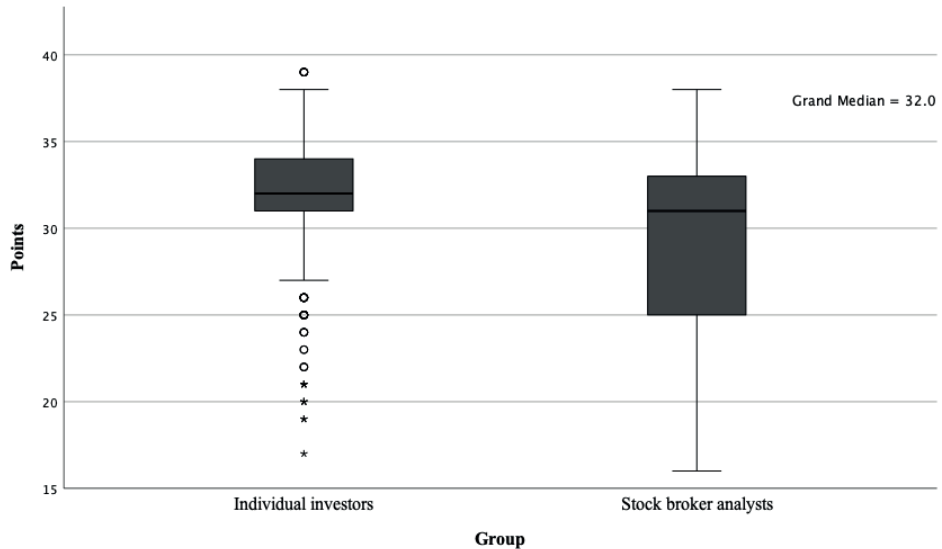
TABLE 7: *Test statistics for the POS questionnaire*

	Points
U Mann-Whitney	14,310.500
W Wilcoxon	15,013.500
Z	-2.807
Asymptotic Sig. (2-sided test)	.005

Source: own work.

Based on the adopted level of $\alpha = 0.05$ and the statistics from the Mann-Whitney test ($p = 0.005$), we can assume that there are statistically significant differences between the level of positive orientation among individual investors and stock market analysts.

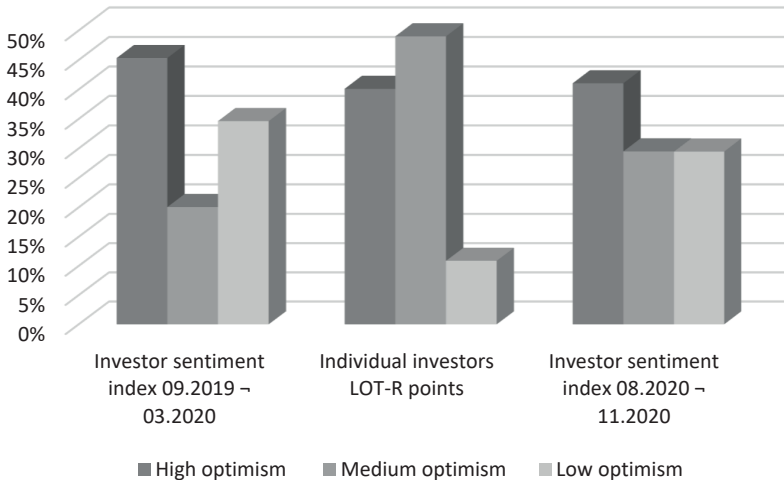
GRAPH 5: *The result of examining the level of optimism with the POS questionnaire in the groups of stock market analysts and individual investors*



Source: own work.

There were no significant differences in sentiment levels when comparing the investor sentiment index between September 2019 to March 2020 and August 2020 to November 2020. In the first period, 45.33% of investors forecasted an upward trend, while 41.04% did so in the second period. Similarly, 20.05% of investors forecasted a sideways trend in the period from September 2019 to March 2020, and 24.94% did so in the period from August to November 2020. In the first and second periods, 34.64% and 34.02% of survey participants, respectively, forecasted a downtrend. When comparing the results of the investor mood index with those of the LOT-R psychological test, it is evident that the high level of optimism for both the index and the psychological test was at a similar level of over 40%. However, differences arise in the medium and low levels of optimism. In the two periods, 49.01% of investors exhibited a medium level of optimism according to the LOT-R psychological test, while more than 20% exhibited a medium level of optimism according to the sentiment index. Low levels of optimism were exhibited by 10.88% of respondents according to the LOT-R test, while over 34% exhibited low levels of optimism according to the investor sentiment index. Graph 6 presents the results.

GRAPH 6: Comparison of the mood index of investors with the results of the LOT-R test for individual investors³¹



Source: own work.

5. Conclusion

The results show that both stock market analysts and individual investors show excessive optimism when making investment decisions. However, the research showed that neither group shows excessive dispositional optimism as a psychophysical feature measured by the LOT-R test; it is at an average level. The research did not show a significant difference between the average level of disposable optimism of stock market analysts and individual investors. Comparing the average LOT-R results of the stock market analysts (14.38 points) and individual investors (15.72) with the normalization average for Poland (14.55), it can be concluded that they are at a similar level. Different results were obtained when analyzing positive orientation. Stock market analysts have a lower positive orientation than individual investors. To sum up, individual investors show a similar level of optimism as stock market analysts, but they have a higher positive orientation, i.e., they assess life, the future, and their image of themselves more positively, and they also have more self-confidence than stock market analysts.

³¹ The article replaced the nomenclature used for the investor sentiment index. High optimism now refers to an uptrend, medium optimism to a sideways trend, and low optimism to a downtrend.

A difference between previous studies, which demonstrated that both groups show excessive optimism in investment decisions, and our survey, which found an average level of dispositional optimism measured by the LOT-R test, may be that optimism is a feature that can vary. Perhaps nature has equipped analysts and investors with a base level of optimism whose value we can estimate from the LOT-R test at an average level. Meanwhile, both stock market analysts and individual investors, for various reasons, may reveal a greater or lesser intensity of this feature in their financial decisions. This may be due to the presence of cognitive biases, heuristics, and emotions, such as base rate bias (sometimes also known as base rate neglect³²), planning bias, overconfidence,³³ and the illusion of control,³⁴ which show up in actual decision-making.

Research on the occurrence of optimism among capital market participants is very important. Optimism can cause someone to overestimate their knowledge of the market, underestimate risk, and exaggerate their ability to control events. This bias is emotional and can influence investment decisions because it is based on intuition. The empirical results suggest that the mood of market participants has a strong explanatory power in the case of stock market bubbles and their surges; they can support the theoretical model proposed by Daniel et al.³⁵ and Barberis et al.³⁶ While market participant sentiment has been widely used to study various financial issues, studies that focus on bubbles, market crashes, and predicting financial crises have largely ignored this phenomenon.³⁷ Our analysis can serve as a complementary approach to control economic variables that are used in economics and finance. For example, sentiment (optimism) can be considered when developing an early warning system for stock market bubbles.

The results of the survey among individual investors may have been affected by the period in which it was conducted. The research was carried out in the period from August to November 2020, i.e., during the COVID-19 pandemic. This may have contributed to a decrease in optimism among investors due to

³² **A. Tversky, D. Kahneman**, *Availability: A Heuristic for Judging Frequency and Probability*, in: **D. Kahneman, P. Slovic, A. Tversky** (eds.), *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*, Cambridge University Press, Cambridge 1982, pp. 163–178.

³³ **B. Flyvbjerg**, *Top Ten Behavioral Biases in Project Management: An Overview*, *Project Management Journal* 2021/52, pp. 531–546.

³⁴ **H.K. Baker, G. Filbeck, J.R. Nofsinger**, *Behavioral Finance...*

³⁵ **K. Daniel, D. Hirshleifer, S.H. Teoh**, *Investors psychology in capital markets: Evidence and policy implications*, *Journal of Monetary Economics* 2002/49, pp. 139–209.

³⁶ **N. Barberis, A. Shleifer, R. Vishny**, *A Model of Investor...*

³⁷ **P. Wei-Fong**, *Does Investor Sentiment Drive Stock Market Bubbles? Beware of Excessive Optimism!*, *Journal of Behavioral Finance* 2020/21, pp. 27–41.

the social and economic situation caused by the pandemic, thereby affecting the psyche of the surveyed group. However, there was no significant difference between the investor sentiment index in the two periods. The investor sentiment index analyses investors' predictions regarding the development of stock market trends rather than their internal emotions, which are examined using psychological tests such as LOT-R or SOP. Additionally, different individuals may have contributed to the creation of the index during the two time periods. Furthermore, the results could have been influenced by the fact that the research was conducted on a relatively small group.

Therefore, we suggest repeating the study in a period of socio-economic stability, and the research group of stock exchange analysts should be expanded. In addition, the research could be extended to include other psychological variables, such as risk perception, illusion of control, and self-confidence.

References

- Baker H.K., Filbeck G., Nofsinger, J.R.**, *Behavioral Finance. What everyone needs to know*, Oxford University Press, Oxford 2019.
- Barberis N., Shleifer A., Vishny R.**, *A Model of Investor Sentiment*, *Journal of Financial Economics* 1998/49, pp. 307–343, [https://doi.org/10.1016/S0304-405X\(98\)00027-0](https://doi.org/10.1016/S0304-405X(98)00027-0)
- Borsa J.C., Damasio F.B., de Souza D.S., Koller S.H., Caprara G.V.**, *Psychometric properties of the positivity scale – Brazilian version*, *Psychology/Psicologia Reflexão e Crítica* 2015/28, pp. 61–67, <https://doi.org/10.1590/1678-7153.201528107>
- Brunnermeier M.K., Parker J.A.**, *Optimal Expectations*, *American Economic Review* 2005/95, pp. 1092–1118, <https://doi.org/10.1257/0002828054825493>
- Brycz B., Dudycz T., Włodarczyk K.**, *Are Analysts Really Optimistic in Their Stock Recommendations? The Case of the Polish Capital Market*, *Emerging Markets Finance and Trade* 2021/57, pp. 3649–3676, <https://doi.org/10.1080/1540496X.2019.1694886>
- Cano-García F.J., Sanduverte-Chaves S., Chacón-Moscoso S., Rodríguez-Franco L., García-Martínez J., Antuña-Bellerín M.A., Pérez-Gil J.A.**, *Factor structure of the Spanish version of the Life Orientation Test-Revised (LOT-R): Testing several models*, *International Journal of Clinical and Health Psychology* 2015/15, pp. 139–148, <https://doi.org/10.1016/j.ijchp.2015.01.003>
- Chakraborty R.**, *Dimensional Analysis of Life Orientation in Higher Secondary School Students*, *International Journal of Research in Humanities and Social Studies* 2016/3, pp. 13–16.
- Chen J., Hong H., Stein J.C.**, *Breadth of ownership and stock returns*, *Journal of Financial Economics* 2002/66, pp. 171–205, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2004.02.005>
- Coleman B., Merkley K., Pacelli J.**, *Human Versus Machine: A Comparison of Robo-Analyst and Traditional Research Analyst Investment Recommendation*, *The Accounting Review* 2022/97, pp. 221–244, <https://doi.org/10.2308/TAR-2020-0096>

- Coval J.D., Thakor A.V.**, *Financial intermediation as a beliefs-bridge between optimists and pessimists*, *Journal of Financial Economics* 2005/75, pp. 535–569, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2004.02.005>
- Cowen A., Groyberg B., Healy P.**, *Which types of analyst firms are more optimistic?*, *Journal of Accounting and Economics* 2006/41, pp. 119–146, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.09.001>
- Daniel K., Hirshleifer D., Teoh S.H.**, *Investors psychology in capital markets: Evidence and policy implications*, *Journal of Monetary Economics* 2002/49, pp. 139–209, [https://doi.org/10.1016/S0304-3932\(01\)00091-5](https://doi.org/10.1016/S0304-3932(01)00091-5)
- De Bondt W.**, *Betting on trends: Intuitive forecasts of financial risk and return*, *International Journal of Forecasting* 1993/9, pp. 355–371, <https://doi.org/10.14718/ACP.2017.20.1.3>
- Drake M.S., Myers L.A.**, *Analysts' accrual-related over-optimism: Do analyst characteristics play a role?*, *Review of Accounting Studies* 2011/16, pp. 59–88, <https://doi.org/10.1007/s11142-009-9118-3>
- Ertimur Y., Zhang F., Muslu V.**, *Why are Recommendations Optimistic? Evidence from Analysts. Coverage Initiations*, *SSRN Electronic Journal* 2010, pp. 1–49.
- Flyvbjerg B.**, *Top Ten Behavioral Biases in Project Management: An Overview*, *Project Management Journal* 2021/52, pp. 531–546, <https://doi.org/10.1177/875697282111049046>
- Gakhar D.**, *Role of Optimism Bias and Risk Attitude on Investment Behaviour*, *Theoretical Economics Letters* 2019/9, pp. 852–871, <https://doi.org/10.4236/tel.2019.94056>
- Grevenbrock N.**, *Dispositional optimism (pessimism), wealth, and stock market participation*, *Journal of Economic Psychology* 2020/81, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2020.102328>
- Heaton J.B.**, *Managerial Optimism and Corporate Finance*, *Financial Management* 2002/31, pp. 33–45.
- Hilary G., Hsu C., Segal B., Wang R.**, *The bright side of managerial over-optimism*, *Journal of Accounting and Economics* 2016/62, pp. 46–64, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2016.04.001>
- Hinz A., Sander C., Glaesmer H., Brahler E., Zenger M., Hilbert A., Kocalevent R.D.**, *Optimism and pessimism in the general population: Psychometric properties of the Life Orientation Test (LOT-R)*, *International Journal of Clinical and Health Psychology* 2017/17, pp. 161–170, <https://doi.org/10.1016/j.ijchp.2017.02.003>
- Investor Sentiment Index**, <https://www.sii.org.pl/3438/analizy/nastroje-inwestorow.html>; accessed: 3.01.2024.
- Iqbal N.**, *Impact of Optimism Bias on Investment Decision: Evidence from Islamabad Stock Exchange*, *Pakistan, Research Journal of Finance and Accounting* 2015/6, pp. 74–79.
- Jurczyński Z.**, *Narzędzia Pomiaru w promocji i psychologii zdrowia*, *Pracowania Testów Psychologicznych Polskiego Towarzystwa Psychologicznego*, Warszawa 2001.
- Kahneman D.**, *Pułapki myślenia: o myśleniu szybkim i wolnym*, *Media Rodzina*, Warszawa 2012.
- Kowalski M.J., Prażników J.**, *Investment Recommendation Optimism – Results of Empirical Research on Polish Capital Market*, in: **Z. Wilimowska, L. Borzemski, A. Grzech, J. Świąte** (eds.), *Information Systems Architecture and Technology: Proceedings of 37th International Conference on Information Systems Architecture and Technology – ISAT 2016 – Part IV*, Springer International Publishing, *Advances in Intelligent Systems and Computing* 2017/524, pp. 67–77.

- Kreis S., Molto A., Bailly F., Dodoun S., Fabre S., Rein C., Hundry C., Zenasni F., Rozenberg S., Pertuiset E., Fautrel B., Gossec L.,** *Relationship between optimism and quality of life in patients with two chronic rheumatic diseases: Axial spondyloarthritis and chronic low back pain: A cross sectional study of 288 patients*, Health Qual Life Outcomes 2015/13, <https://doi.org/10.1186/s12955-015-0268-7>
- Lasfer M., Xiaowen Lin S., Muradoglu G.,** *Optimism in foreign investors*, Review of Behavioural Finance 2012/4, pp. 8–27, <https://doi.org/10.1108/19405971211261083>
- Lin Y., Hu S., Chen M.,** *Managerial optimism and corporate investment: Some empirical evidence from Taiwan*, Pacific-Basin Finance Journal 2005/13, pp. 523–546, <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2004.12.003>
- Laguna M., Oleś P., Filipiuk D.,** *Orientacja pozytywna i jej pomiar: Polska adaptacja Skali Orientacji Pozytywnej*, Studia Psychologiczne 2011/49, pp. 47–54.
- Macko A., Tyszką T.,** *Przedsiębiorczość i ryzykowanie*, Decyzje 2005/ 4, pp. 29–50.
- Malmendier U., Tate G.,** *Who Makes Acquisitions? CEO Overconfidence and the Market's Reaction*, Journal of Financial Economics 2008/89, pp. 20–43, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2007.07.002>
- Marotta A., Sarno E., Del Casale A., Pane M., Mogna L., Amoruso A., Felis G.E., Fiorio M.,** *Effects of Probiotics on Cognitive Reactivity, Mood, and Sleep Quality*, Frontiers in Psychiatry 2019/10, pp. 1–11, <https://doi.org/10.3389/fpsy.2019.00164>
- Mola S., Guidolin M.,** *Affiliated mutual funds and analyst optimism*, Journal of Financial Economics 2009/93, pp. 108–137, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2008.06.006>
- Ottati F., Noronha A.P.P.,** *Factor structure of the Life Orientation Test-Revised (LOT-R)*, Acta Colombiana de Psicología 2017/20, pp. 32–39, <https://doi.org/10.14718/ACP.2017.20.1.3>
- Pastusiak R.,** *Błędy poznawcze i nadmierny optymizm na rynku kapitałowym*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2016/17, pp. 239–240.
- Pastusiak R., Keller J.,** *Determinants of occurrence of excessive optimism among analysts of the Warsaw Stock Exchange*, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Rijeci: časopis za ekonomsku teoriju i praksu/Proceedings of Rijeka Faculty of Economics: Journal of Economics and Business 2019/37, pp. 259–275.
- Pastusiak R., Keller J.,** *Rekomendacje inwestycyjne a realia gospodarcze: nadmierny optymizm wśród analityków giełdowych*, Ekonomista 2015/6, pp. 910–918.
- Puri M., Robinson D.T.,** *Optimism and economic choice*, Journal of Financial Economics 2007/86, pp. 71–99, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2006.09.003>
- Riaz T., Iqbal H.,** *Impact of Overconfidence, Illusion of control, Self-Control and Optimism Bias on Investors Decision Making: Evidence from Developing Markets Research*, Journal of Finance and Accounting 2015/6, pp. 110–115.
- Schou-Bredal I., Heir T., Skogstad L., Bonsaksen T., Lerdal A., Grimholt T., Ekeberg Ø.,** *Population-based norms of the Life Orientation Test-Revised (LOT-R)*, International Journal of Clinical and Health Psychology 2017/17, pp. 216–224, <https://doi.org/10.1016/j.ijchp.2017.07.005>
- Sharot T.,** *The optimism bias*, Current Biology 2011/21, pp. 941–945, <https://doi.org/10.1016/j.cub.2011.10.030>
- Sobol-Kwapińska M.,** *Orientacja pozytywna – koncepcje teoretyczne i przegląd badań*, Studia Psychologiczne 2014/52, pp. 77–82.

- Steca P., Monzani D., Greco A., Chiesi F., Primi C.**, *Item Response Theory Analysis of the Life Orientation Test-Revised: Age and Gender Differential Item Functioning Analyses*, *Assessment* 2015/ 22, pp. 341–350, <https://doi.org/10.1177/1073191114544>
- Tian L., Zhang D., Huebner E.S.**, *Psychometric Properties of the Positivity Scale among Chinese Adults and Early Adolescents*, *Frontiers in Psychology* 2018/9, pp. 1–13, <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2018.00197>
- Tversky A., Kahneman D.**, *Availability: A Heuristic for Judging Frequency and Probability*, in: D. Kahneman, P. Slovic, A. Tversky (eds.), *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*, Cambridge University Press, Cambridge 1982, pp. 163–178.
- Walsh D., McCartney G., McCullough S., Van Der Pol M., Buchanan D., Jones, R.**, *Always looking on the bright side of life? Exploring optimism and health in three UK post-industrial urban settings*, *Journal of Public Health* 2015/37, pp. 389–397, <https://doi.org/10.1093/pubmed/fdv077>
- Wei-Fong P.**, *Does Investor Sentiment Drive Stock Market Bubbles? Beware of Excessive Optimism!*, *Journal of Behavioral Finance* 2020/21, pp. 27–41, <https://doi.org/10.1080/15427560.2019.1587764>
- Weinstein N.D.**, *Reducing unrealistic optimism about illness susceptibility*, *Health Psychology* 1983/2, pp. 11–20, <https://doi.org/10.1037/0278-6133.2.1.11>
- Zielonka P.**, *Gielda i Psychologia*, CeDeWu, Warszawa 2019.

Michał RADKE, Jacek RADKE

POZIOM OPTYZMU INWESTORÓW INDYWIDUALNYCH I ANALITYKÓW GIEŁDOWYCH

Abstrakt

Przedmiot badań: Badania z zakresu finansów behawioralnych udowodniły, że uczestnicy rynków ulegają błędom i inklinacjom psychologicznym. (dotyczącym sfery poznawczej, czyli opinii i postaw, oraz dotyczącym sfery motywacyjnej, czyli preferencji). Wśród najczęściej opisywanych w literaturze inklinacji behawioralnych w sferze opinii należy wymienić przede wszystkim: heurystyki: dostępności, zakotwiczenia, afektu, reprezentatywności oraz błędy emocjonalne pewność siebie, złudzenie kontroli, optymizm. Autorzy w swojej pracy skupią się na występowaniu optymizmu wśród uczestników rynku kapitałowego.

Cel badawczy: Głównym celem niniejszego badania była ocena poziomu i rozkładu optymizmu wśród inwestorów indywidualnych i analityków giełdowych oraz analiza występowania rozbieżności między poziomem optymizmu inwestorów indywidualnych i analityków giełdowych.

Metoda badawcza: Badanie zostało przeprowadzone w dwóch etapach. Pierwsze badanie przeprowadzono w okresie od września 2019 r. do marca 2020 r. Próba badawcza składała się z 37 aktywnych analityków giełdowych, przygotowujących rekomendacje maklerskie. Drugie badanie zostało przeprowadzone od sierpnia do listopada 2020 r. i objęło 1057 aktywnych inwestorów indywidualnych. Do zbadania poziomu optymizmu wykorzystano dwa testy psychologiczne: Test Orientacji Życiowej (LOT-R) oraz Skalę Orientacji Pozytywnej (POS).

Wyniki: Średnie wyniki testu LOT-R dla analityków giełdowych (14,38) i inwestorów indywidualnych (15,72) wahały się od 14 do 18 punktów, czyli były na średnim poziomie optymizmu. Inwestorzy indywidualni i analitycy giełdowi wskazują na zbliżony poziom optymizmu

dyspozycyjnego mierzonego testem LOT-R. Odmienny wynik uzyskano w teście POS, gdzie inwestorzy indywidualni (31,97) wykazują wyższy poziom orientacji pozytywnej niż analitycy giełdowi (29,49). Wartością dodaną artykułu jest wykorzystanie testów psychologicznych do badania poziomu optymizmu wśród uczestników rynku kapitałowego, a także porównanie poziomu optymizmu pomiędzy inwestorami indywidualnymi a analitykami giełdowymi.

Słowa kluczowe: optymizm, inwestorzy indywidualni, analitycy giełdowi, LOT-R, SOP.

REDAKTOR INICJUJĄCY

Katarzyna Smyczek

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.11366.24.0.C

Ark. wyd. 11,0; ark. druk. 10,5

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

STUDIES IN LAW AND ECONOMICS

RADA REDAKCYJNA

Agata Adamska, Marek Belka (UŁ), Andrzej Bocian (UwB), Jan Filip (Uniwersytet im. Masaryka, Brno), Richard Giesen (Uniwersytet Monachijski), Karel Klima (Zachodnio-Czeski Uniwersytet, Pilzno), Leonid Kofanow (Rosyjska Akademia Nauk, Moskwa) Eugeniusz Kwiatkowski (UŁ), Vytautas Nekrošius (Uniwersytet Wileński) Stanisław Rudolf (UŁ), Zygfryd Rymaszewski (UŁ), Joanna Schmidt-Szalewski (Uniwersytet w Strasbourgu), Michał Seweryński (UŁ), Krzysztof Skotnicki (UŁ) Michał Skřejpek (Uniwersytet Karola, Praga), Konstantin Tanev (Uniwersytet Gospodarki Narodowej i Światowej, Sofia), Marek Zirk-Sadowski (UŁ)

REDAKTOR NACZELNY: Anna Pikulska-Radomska

C z ę ś ć p r a w n i c z a

ZASTĘPCA REDAKTORA NACZELNEGO: Agnieszka Liszewska
CZŁONEK REDAKCJI: Joanna Kulawiak-Cyrankowska
SEKRETARZ REDAKCJI: Dagmara Skrzywanek-Jaworska

C z ę ś ć e k o n o m i c z n a

ZASTĘPCA REDAKTORA NACZELNEGO: Tomasz Dorożyński
CZŁONEK REDAKCJI: Anetta Kuna-Marszałek
SEKRETARZ REDAKCJI: Agata Wiczorek

RECENZENCI

Lista recenzentów zamieszczona będzie
w tomie CXXXIII/2024 Studiów Prawno-Ekonomicznych

REDAKTOR JĘZYKOWY: Bogusława Kwiatkowska

REDAKTOR STATYSTYCZNY: Bogusława Dobrowolska

PROOFREADING: Mark Muirhead, John Patrick Higgins

Czasopismo dofinansowane przez Ministerstwo Edukacji i Nauki
w ramach programu „Rozwój czasopism naukowych”



Ministerstwo
Edukacji i Nauki

Czasopismo współfinansowane przez Uniwersytet Łódzki



Punktacja MEiN: 40

Indeksowanie: BazEkon, Biblioteka Nauki, CEJSH, CEEOL, CrossRef,
EBSCOhost, ERIH Plus, Google Scholar, Index Copernicus, PBN, Proquest

Czasopismo Open Access: <http://www.czasopisma.ltn.lodz.pl/Studia-Prawno-Ekonomiczne>

© Copyright by Łódzkie Towarzystwo Naukowe, Łódź 2024

ISSN 0081-6841; e-ISSN 2450-8179

DOI: 10.26485/SPE; DOI: 10.26485/SPE/2024/130

Wydanie I wersja elektroniczna pierwotna

Projekt okładki: Hanna Stańska

SPIS TREŚCI CONTENTS

PRAWO – THE LAW

Eimantas KADYS

Inheriting access to a social network account 9
Dziedziczenie dostępu do konta w serwisie społecznościowym

Krzysztof LIPKA

Kilka uwag o celach Dyrektywy UE o cenach transferowych 29
Few remarks on EU transfer pricing Directive proposal

Ireneusz NOWAK

„Braki kadrowe” w Krajowej Administracji Skarbowej – wybrane następstwa ... 47
“Staff shortages” in the National Revenue Administration – selected consequences

Maciej JOŃCA

Bardzo ważny suplement! O monografii Emmy Southon, *Wszystkie trupy prowadzą do Rzymu. Kryminalne zagadki starożytnych*, HI:STORY, Kraków 2023, ss. 461. ISBN: 978-83-813-5309-0 83

EKONOMIA – THE ECONOMICS

Robert KELM, Szymon FABIAŃSKI

Wpływ regulacji prawnych na dochody z VAT w Polsce: analiza empiryczna
2005–2022 97*The impact of legislative regulation on VAT revenues in Poland: An empirical
analysis 2005–2022*

Anna KOWAL-PAWUL, Wojciech LICHOTA

Are non-cash payments the solution to limit the size of the shadow economy? 127

Płatności bezgotówkowe jako rozwiązanie ograniczające rozmiary szarej strefy?

Michał RADKE, Jacek RADKE

The level of optimism of individual investors and stock market analysts 145

Poziom optymizmu inwestorów indywidualnych i analityków giełdowych