

**KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA
TWORZENIA I STOSOWANIA
PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO**

Redakcja

**Paweł J. Lewkowicz
Janusz Stankiewicz**



Temida2

Białystok 2010

Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Świączkowska, Bogdan Wierzbicki

Redaktor naukowy wydawnictwa:

Halina Świączkowska

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

Recenzent:

Jan Głuchowski

ISBN 978–83–89620–84–2

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła J. Mancewicz*

Wydawca: **Temida 2**

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

© Copyright by Temida 2, Białystok 2010

Spis treści

Wprowadzenie	13
--------------------	----

CZĘŚĆ I

KONSTITUCJA JAKO ŹRÓDŁO PRAWA FINANSOWEGO I PODATKOWEGO

TERESA DĘBOWSKA–ROMANOWSKA

Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa	17
---	----

JOLANTA SZOŁNO–KOGUĆ

Konstytucyjna regulacja ogólnych zasad finansów publicznych	30
---	----

ANETA SKOCZYŁAS–TYLMAN

Problematyka konstytucyjnego definiowania instytucji z zakresu finansów publicznych.....	35
---	----

MAŁGORZATA WRÓBLEWSKA

Miejsce prawa finansowego w zintegrowanym porządku prawnym	45
--	----

MARCIN OLSZAK

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej wobec wejścia Polski do strefy euro – wybrane zagadnienia.....	61
---	----

DOMINIK MĄCZYŃSKI

Konstytucyjne uwarunkowania międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych.....	75
---	----

WITOLD MODZELEWSKI

Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne	88
--	----

RAFAŁ DOWGIER

Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego	97
---	----

ROBERT ZIELIŃSKI

Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego.....	108
--	-----

Spis treści

EDWARD JUCHNIEWICZ

Pojęcie podatku jako jeden z głównych elementów konstytucyjnych przepisów podatkowych..... 119

URSZULA K. ZAWADZKA-PAK

Zasada roczności a programowanie wieloletnie we francuskiej konstytucji i prawie budżetowym..... 127

ANDRZEJ HUCHLA

Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej 138

KATARZYNA ŚWIĘCH

Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku..... 149

KRZYSZTOF TESZNER

Problematyka stanowienia i stosowania prawa podatkowego w świetle art. 78 Konstytucji RP..... 164

ANNA DOBACZEWSKA

Abolicja podatkowa w kontekście konstytucyjnej zasady równości 174

RYSZARD SOWIŃSKI

Odpowiedzialność właściciela rzeczy za zaległości podatkowe użytkownika na podstawie art. 114 Ordynacji podatkowej w świetle konstytucji..... 186

ZYGMUNT TOBOR

Iluzja wykładni językowej..... 194

PETR MRKÝVKA, DANA ŠRAMKOVÁ, DAMIAN CZUDEK, MICHAELA MOŽDIÁKOVÁ

Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa podatkowego – wykładnia prawa podatkowego..... 201

LILIA ABRAMCHIK

Podstawy konstytucyjne prawa finansowego w Republice Białoruś..... 210

KRYSZYNA NIZIOŁ

Konstytucyjna materia ustawy podatkowej a odesłania do innych dziedzin prawa (na przykładzie zwolnień przedmiotowych w podatku od dochodów osobistych)..... 222

BUDŻET PAŃSTWA W KONSTYTUCJI

ELŻBIETA CHOJNA-DUGH

Zagadnienia finansów publicznych w rozdziale X Konstytucji Rzeczypospolitej
Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. – problematyka budżetu państwa 236

ANDRZEJ BORODO

Niektóre aktualne zagadnienia prawa budżetowego i finansów
samorządowych w Polsce 244

ANDRZEJ DRWILLO

Koncepcja długu publicznego w świetle przepisów konstytucyjnych
w dobie światowego kryzysu finansowego..... 248

MICHAŁ BITNER

Pojęcie „państwowego długu publicznego” w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP
i znaczenie jego interpretacji dla porządku prawnego..... 255

JAN ADAMIAK, JOLANTA CIAK, BOŻENA KOŁOSOWSKA

Uwarunkowania prawne występowania deficytu budżetowego
i wybranych źródeł jego finansowania w Polsce 267

MARCIN TYNIEWICKI

Charakter prawny dochodów przekazywanych przez Polskę
do budżetu ogólnego wspólnot europejskich w świetle regulacji
wspólnotowych i Konstytucji RP..... 275

PRZEMYSŁAW PANFIL

Pożyczka publiczna w świetle konstytucji..... 284

KRZYSZTOF CZARNECKI

Dotacje z budżetu państwa dla uczelni publicznych
(aspekty konstytucyjne i finansowoprawne)..... 297

JAROSŁAW MARCZAK

Kwestie finansowe, budżetowe i podatkowe w konstytucji hiszpańskiej..... 305

FINANSE LOKALNE W KONSTYTUCYJI

ELŻBIETA KORNBERGER-SOKOŁOWSKA

Finanse lokalne i regionalne w Konstytucji RP 318

KRYSZYNA SAWICKA

Konstytucyjne gwarancje praw podmiotowych samorządu terytorialnego
w zakresie gospodarki finansowej (wybrane problemy)..... 325

MAŁGORZATA OFIARSKA, ZBIGNIEW OFIARSKI

Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej,
jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne 334

JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC

Konstytucyjne gwarancje a ustawowe ograniczenia samodzielności
finansowej gmin 347

ANDRZEJ NIEZGODA

Konstytucyjne uwarunkowania władztwa daninowego jednostek
samorządu terytorialnego 360

JOANNA M. SALACHNA

Konstytucyjne uwarunkowania samodzielności finansowej
samorządu terytorialnego w aspekcie decyzyjnym (zarządczym)..... 371

LEONARD ETEL

Granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego
w świetle art. 168 Konstytucji 379

MAŁGORZATA CILAK

Wybrane problemy prawne finansów i gospodarki jednostek
samorządu terytorialnego 389

ALICJA MŁYNARCZYK

Konstytucyjne regulacje uprawnień prawotwórczych jednostek
samorządu terytorialnego w zakresie podatków i opłat lokalnych
w wybranych państwach europejskich..... 395

MICHAŁ RADVAŃ, JAN NECKAŘ

Konstytucyjnoprawne aspekty opodatkowania lokalnego
w Republice Czeskiej..... 406

DANINY PUBLICZNE W KONSTYTUCJI

RYSZARD MASTALSKI

Tworzenie i stosowania prawa podatkowego w zgodzie z konstytucją..... 411

JOANNA KLISZKA

Prawowspólnotowy i konstytucyjny wymóg równego traktowania
a niektóre regulacje polskiego prawa podatkowego 420

MICHALINA ALEKSANDRA DUĐA

Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania
powszechnego obowiązku podatkowego..... 439

MARIUSZ POPLAWSKI

Zasady wprowadzania zwrotów podatkowych na gruncie Konstytucji RP..... 453

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku
na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty
w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego 465

RYSZARD SOWIŃSKI

Odpowiedzialność właściciela rzeczy za zaległości podatkowe użytkownika
na podstawie art. 114 Ordynacji podatkowej w świetle konstytucji..... 474

PAWEŁ J. LEWKOWICZ

Wpływ orzecznictwa ETS na system podatków pośrednich w Polsce
– zagadnienia wybrane..... 482

WOJCIECH FILL

Kolizja wartości konstytucyjnych na tle wybranych regulacji
nieodpłatnej dostawy w podatku od towarów i usług 489

BOGUMIŁ PAHL, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Prawo do skorygowania deklaracji w podatku VAT
a zasada równości wobec prawa 501

WOJCIECH STACHURSKI

Prokonstytucyjna wykładnia przepisów regulujących opodatkowanie
podatkiem od towarów i usług dostawy towarów w systemie tax free..... 506

Spis treści

MILAN UŚĄK

Wartości konstytucyjne a opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł 513

PAWEŁ BORSZOWSKI, RAFAŁ KOWALCZYK

Zasada wolności gospodarczej jako czynnik kształtujący pojęcie działalności gospodarczej w obszarze prawa podatkowego 526

TOMASZ TUREK

Problematyka nieterminowego zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału spółki akcyjnej – wnioski *de lege ferenda* 532

STEFAN BABIARZ

Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym w świetle postanowień Konstytucji RP 540

JOANNA DEMBCZYŃSKA, PIOTR PIETRASZ

Skarga gminy do sądu administracyjnego na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym, w którym w pierwszej instancji orzekał organ podatkowy reprezentujący daną gminę 550

CZEŚĆ V

USTRÓJ PIENIĘŻNY I BANK CENTRALNY W KONSTYTUCJI

EUGENIA FOJCIK–MASTALSKA

Ustrój pieniężny i bank centralny w Konstytucji RP 571

MAREK ZDEBEL

Niezależność ustrojowa Narodowego Banku Polskiego na tle europejskiego systemu banków centralnych – poglądy doktryny 578

ANNA JURKOWSKA–ZEIDLER

Działania Narodowego Banku Polskiego na rzecz stabilności systemu finansowego w świetle Konstytucji RP i ustawy o NBP 589

RAFAŁ MROCZKOWSKI

Konstytucyjne podstawy nadzoru finansowego w Polsce – dylemat pomiędzy wolnością jednostki a bezpieczeństwem ogółu uczestników obrotu 604

ANDRZEJ MICHÓR

O sankcjach administracyjnych w obrocie instrumentami finansowymi 615

Spis treści

ANNA ZALGEWICZ

Ograniczenia swobody działalności gospodarczej oraz przywileje bankowe
w działalności banków spółdzielczych a uwarunkowania konstytucyjne
– wybrane zagadnienia prawne 629

DAMIAN CYMAN

Pieniądz jako wartość konstytucyjna 642

TOMASZ NIEBORAK

Stabilność polskiego systemu finansowego a odpowiedzialność organów
go nadzorujących w aspekcie sprawy Peter Paul i inni przeciwko
Republika Federalna Niemiec (c-222/02) 652

CHARAKTER PRAWNY DOCHODÓW PRZEKAZYWANYCH PRZEZ POLSKĘ DO BUDŻETU OGÓLNEGO WSPÓLNOT EUROPEJSKICH W ŚWIETLE REGULACJI WSPÓLNOTOWYCH I KONSTYTUCJI RP

MARCIN TYNIEWICKI

Wprowadzenie

Polska, przystępując do Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 r. na mocy art. 2 Traktatu akcesyjnego¹, zobowiązała się do przestrzegania postanowień traktatów założycielskich oraz aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia. Oczywiście nie należy zapominać, że Traktat akcesyjny wprowadza pewne przepisy przejściowe, które będą modyfikowały stosowanie aktów wspólnotowych w określonym zakresie. Ponadto akcesja Polski oznaczała przejście przez nią całego dorobku prawnego Wspólnot Europejskich (WE) i Unii Europejskiej (UE), tzw. *acquis communautaire*, co oznacza, że w swoim systemie prawnym powinna uwzględniać także orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) oraz zasady prawne w nim sformułowane.

Przestrzeganie postanowień aktów wspólnotowych odnosi się m.in. do sfery finansów publicznych, które są przedmiotem ich regulacji. Wynika z nich szereg obowiązków nałożonych na wszystkie kraje członkowskie, a więc i Polskę. W odniesieniu do krajowych finansów publicznych dotyczą one np. nieprzekraczania poziomu deficytu budżetowego ponad 3% PKB czy długu publicznego ponad 60% PKB. Z kolei w zakresie prawa finansów WE² kraje członkowskie muszą m.in. przekazywać na rzecz budżetu ogólnego Wspólnot środki finansowe, stanowiące jego dochody.

W niniejszym artykule zostaną poruszone zagadnienia dotyczące charakteru prawnego dochodów przekazywanych do budżetu ogólnego WE przez Polskę

1 Traktat dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z 23.09.2003 r., L 236, s. 1). Zob. też Dz.U. z 2004 r. Nr 864 ze zm.

2 Prawo finansów WE stanowi część prawa finansowego UE i obejmuje porządek walutowy Wspólnot oraz ich finanse jako organizacji międzynarodowej, np. budżet ogólny WE, fundusze i instrumenty finansowe WE, dyscyplinę budżetową, ochronę interesów finansowych Wspólnot. Szerzej patrz (w:) C. Kosikowski, Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz–Warszawa 2008, s. 27–31.

jako państwa członkowskiego. W szczególności analizie zostanie poddana istota obowiązku polegającego na przekazywaniu wskazanych środków i konsekwencje prawne, jakie wiążą się z jego zaniechaniem zarówno dla WE, jak i samego państwa członkowskiego, mając na uwadze regulacje wspólnotowe oraz przepisy Konstytucji RP³.

1. Ogólna charakterystyka dochodów budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich – system zasobów własnych

Podstawowe źródła dochodów zasilających budżet ogólny WE składają się na tzw. system zasobów własnych (*own resources system*). Można też co prawda wskazać inne kategorie środków, ale mają one mniejsze znaczenie, uwzględniając ich wysokość w odniesieniu do ogółu dochodów. Wyróżnienie dwóch grup źródeł dochodów wynika z art. 269 (1) Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską⁴, który stanowi, że budżet ogólny jest całkowicie finansowany z zasobów własnych bez uszczerbku dla innych dochodów. Na jego podstawie stwierdzić również można, że gromadzone środki powinny być wystarczające do realizacji celów Wspólnot i UE.

W zasadzie wspomniany art. 269 (1) TWE jest jedyną regulacją traktatową, która odnosi się do dochodów budżetowych Wspólnot, posiadającą zresztą charakter bardzo ogólny. Z kolei szczegółowe przepisy z tego zakresu zostały ujęte w następujących aktach prawa pochodnego:

- 1) decyzji Rady z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (2007/436/WE, Euroatom)⁵;
- 2) rozporządzeniu Rady nr 1287/2003 z dnia 15 lipca 2003 r. w sprawie harmonizacji dochodu narodowego brutto w cenach rynkowych (rozporządzenie DNB)⁶;
- 3) rozporządzeniu Rady nr 1150/2000 z dnia 22 maja 2000 r. wykonującym decyzję 2007/436/WE, Euroatom w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich⁷;
- 4) rozporządzeniu Rady nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie jednolitych ustaleń dla poboru zasobów własnych pochodzących z podatku od towarów i usług⁸.

3 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., sprost. Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319).

4 Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE z 29.12.2006 r., C 321, s. E/37, wersja skonsolidowana), powoływany dalej jako TWE.

5 Dz. Urz. UE z 23.07.2007 r., L 163, s. 17.

6 Dz. Urz. UE z 19.07.2003 r., L 181, s. 1.

7 Dz. Urz. UE z 31.05.2000 r., L 130, s. 1 ze zm.

8 Dz. Urz. UE z 7.06.1989 r., L 155, s. 9 ze zm.

Poszczególne kategorie dochodów określa pierwszy z wymienionych aktów. Dostyc istotną rolę spełnia także rozporządzenie nr 1150/2000, ponieważ reguluje tryb i terminy poboru wpłat państw członkowskich. Dwa pozostałe akty, można by rzec, mają charakter „pomocniczy”. Precyzują metodologię obliczania czynników mających znaczenie dla wymiaru wysokości poszczególnych wpłat, tj. kategorię dochodu narodowego brutto (DNB) oraz podstawę wymiaru podatku od towarów i usług.

Zgodnie z decyzją w sprawie systemu zasobów własnych na dochody budżetu ogólnego WE składają się:

- 1) podatki, premie, kwoty dodatkowe lub wyrównawcze;
- 2) wpłaty i inne opłaty przewidziane w ramach wspólnej organizacji rynku cukru;
- 3) cła pobierane na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej, inne cła ustanowione w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi, cła na produkty objęte nieobowiązującym już Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali;
- 4) dochody z tytułu podatku od wartości dodanej pobierane przy zastosowaniu jednolitej stawki w wys. dla państw członkowskich („*VAT own resources*”);
- 5) wpłaty własne państw członkowskich pobierane na podstawie ich DNB – tzw. czwarte źródło („*fourth source*”).

Pierwsze trzy kategorie przyjęło się określać jako naturalne zasoby własne („*natural own resources*”); spotkać się można również z terminem „tradycyjnych środków własnych” (*TOR – traditional own, resources*), ponieważ istniały od roku 1970, kiedy system został ustanowiony.⁹ Do ich poboru od osób fizycznych i prawnych zobowiązane zostały państwa członkowskie. Z tego tytułu 25% zgromadzonych środków zatrzymują we własnych budżetach jako koszty wykonywanych czynności, a 75% przekazują do budżetu ogólnego WE (art. 2 ust. 3 decyzji w sprawie systemu zasobów własnych).

Dochody z VAT pobierane są od wszystkich państw członkowskich przy zastosowaniu jednolitej stawki procentowej (*uniform rate*) wynoszącej 0,30% podstawy wymiaru, przy czym w latach 2007–2013 stawka dla Austrii została ustalona na poziomie 0,225%, dla Niemiec – 0,15%, dla Holandii i Szwecji – 0,10%. Zmniejszone wpłaty tych krajów wiążą się z mechanizmem „rabatu brytyjskiego”. Został on przyznany Wielkiej Brytanii w 1984 r. jako forma rekompensaty w związku z obniżonymi wpływami w ramach Wspólnej Polityki Rolnej w stosunku do pozostałych beneficjentów, a szczególnie Francji, która najwięcej z niej

⁹ European Commission, *European Union Public Finance*, Luxembourg 2002, s. 103–108.

korzysta. Rabat obniża dochody budżetu ogólnego wpłacane przez Wielką Brytanię z tytułu VAT i jest finansowany przez wszystkie państwa członkowskie, a zmniejszony udział wspomnianych krajów wynika z ich statusu największych płatników netto.

Wpłaty własne państw członkowskich – tzw. czwarte źródło (*fourth source*) ustanowiono w roku 1988 w ramach kolejnej reformy systemu, podyktowanej niewystarczalnością dochodów z trzech pierwszych źródeł w stosunku do potrzeb Wspólnot. Wpłaty własne mają charakter uzupełniający. Ustalane są dopiero po obliczeniu, jaki procent DNB będą stanowiły pierwsze trzy źródła, a następnie uzupełnia się wynikającą różnicę do wysokości rzeczywistych potrzeb budżetowych na dany rok, tak jednak, aby suma wszystkich źródeł nie przekroczyła granicy 1,24% DNB. Stanowi ona maksymalną wartość środków, jaka może zostać pobrana od państw członkowskich ze wszystkich źródeł systemu.

2. Charakter systemu zasobów własnych

Art. 269 (1) TWE oraz decyzja w sprawie systemu zasobów własnych stanowią o finansowej autonomii WE i UE. Nie bez powodu środki te określa się jako „własne”. Ich pobór następuje w sposób scentralizowany, bezzwrotny i przymusowy, a wszelkie uchybienia państw członkowskich w przekazywaniu tych środków uznaje się za naruszenia obowiązków wynikających z prawa wspólnotowego. Zasoby własne w literaturze definiowane są jako „...dochody podatkowe nieodwołalnie ulokowane we Wspólnocie w celu finansowania jej budżetu i przysługujące jej z mocy prawa bez potrzeby podejmowania odrębnych decyzji przez władze państw członkowskich”¹⁰.

Projekt Traktatu lizbońskiego nieco szerzej traktuje problematykę systemu zasobów własnych. Wprowadza do obecnego Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹¹ odrębny rozdział zatytułowany „Zasoby własne Unii”, w którym znajdują się głównie kwestie związane ustanawianiem pozatraktatowych podstaw prawnych określających szczegółowe zasady dotyczące systemu.

Charakter systemu zasobów własnych rozpatrywać można w trzech wymiarach:

- 1) finansowym,
- 2) ekonomicznym,
- 3) prawnym.

¹⁰ European Commission, *European Union...*, s. 101.

¹¹ Traktat lizboński jest traktatem rewizyjnym, który wprowadza zmiany do obecnie obowiązujących traktatów: Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską i Traktatu o Unii Europejskiej. W wyniku wejścia w życie Traktatu lizbońskiego TWE będzie nosił nazwę „Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej”.

Niejednokrotnie stwierdza się, że przesądzają one o istocie całego systemu¹².

Wymiar finansowy systemu opiera się na dwóch założeniach. Po pierwsze, wielkość pozyskiwanych środków do budżetu ogólnego WE ma zapewnić zabezpieczenie i stabilność finansową całej UE. W związku z procesami integracyjnymi zarówno pod względem podmiotowym (akcesja nowych członków), jak i przedmiotowym (ujednolicanie lub harmonizacja przepisów kolejnych dziedzin życia), koszty funkcjonowania corocznie wzrastają. System powinien więc zagwarantować możliwość realizacji zakładanych celów. Po drugie, powinien on charakteryzować się elastycznością i korelacją pomiędzy ustanowionym maksymalnym pułapem zasobów własnych a rzeczywistymi zadaniami, realizowanymi w ciągu jednego roku budżetowego. Ponadto, mając na uwadze negatywne skutki fiskalizmu, ma na celu zabezpieczenie przed zbyt dużym popytem na środki finansowe pozyskiwane od państw członkowskich. Z tego powodu art. 3 ust. 1 decyzji w sprawie systemu zasobów własnych stanowi, że całkowita suma zasobów własnych na pokrycie środków na płatności nie może przekroczyć 1,24% DNB państw członkowskich. Podane wielkości należą do maksymalnych poziomów, których Komisja Europejska podczas poboru środków nie może przekroczyć. Nie oznacza to jednak, że corocznie do budżetu ogólnego wpływają sumy o tych wysokościach. System ma zapewnić środki w stosunku do realnych potrzeb. W Perspektywie Finansowej na lata 2007–2013 kształtują się one od 1,04% (2007) do 0,93% (2013) DNB.¹³ Różnica do kwoty 1,24% stanowi dostępny margines¹⁴ pokrywający zapotrzebowanie na dodatkowe środki, o ile potrzeby takie realnie zaistnieją.

Wymiar ekonomiczny systemu zakłada bardziej sprawiedliwe finansowanie UE. Kalkulacja wysokości dwóch ostatnich źródeł dochodu – wpłaty z tytułu podatku VAT i wpłat własnych – opiera się na DNB wszystkich państw członkowskich. DNB jest wielkością zagregowaną, ustalaną na podstawie szeregu wskaźników makroekonomicznych (wskaźnik działalności produkcyjnej, dochody jednostek z tytułu działalności gospodarczej)¹⁵ przesyłanych przez poszczególne państwa i odzwierciedlają stan ich gospodarek. W sprawozdaniu dotyczącym funkcjonowania systemu zasobów własnych Komisja stwierdza, że spełnia on swoje zadania pod względem dostateczności i stabilności, jednakże jest skomplikowany i nie przyczynia się znacząco do bardziej sprawnego przydzielania zasobów ekonomicznych w UE.¹⁶ W związku z ustaleniami szczytu w Brukseli w grudniu 2005 r., podczas debaty nad obecną Perspektywą Finansową, Rada

12 European Commission, *European Union...*, s. 103–108.

13 Komisja Wspólnot Europejskich, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 kwietnia 2007 r. – Dostosowanie techniczne ram finansowych na 2008 r. stosownie do zmian DNB (KOM(2007) 208 wersja ostateczna, s. 6.

14 *Ibidem*, s. 5.

15 Ustalanie wartości DNB następuje na podstawie wspomnianego rozporządzenia DNB oraz rozporządzenia Rady (WE) Nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (Dz. Urz. UE z 30.11.1996 r., L 96, s. 310 ze zm.).

16 European Commission, *Financing the European Union. Commission report on the operation of the own resources system*, COM(2004) 505 final, Volume II, Luxembourg 2004, s. 12.

przyjęła nową decyzję w sprawie systemu zasobów własnych, w której uproszczono m.in. metodologię ustalania dochodów z tytułu VAT poprzez wprowadzenie jednolitej stawki w wysokości 0,30%.¹⁷

Wymiar prawny systemu jest szczególnie związany z obowiązkiem przekazywania środków do budżetu WE przez państwa członkowskie i zostanie on omówiony w oddzielnym punkcie.

3. Obowiązek przekazywania dochodów do budżetu ogólnego WE przez państwa członkowskie i jego skutki prawne w świetle prawa wspólnotowego

Ogólne podstawy systemu zasobów własnych wynikają z powoływanego już art. 269 (2) TWE, a więc można stwierdzić, że podstawy te wynikają z prawa traktatowego, które posiada charakter nadrzędny wobec pozostałych przepisów prawa wspólnotowego oraz wobec krajowych porządków prawnych, mając na uwadze zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego sformułowaną w orzecznictwie ETS. Nie bez powodu traktaty określane są jako prawo pierwotne czy też prawo konstytucyjne WE i UE¹⁸.

Natomiast szczegółowe zasady dotyczące dochodów budżetu ogólnego WE zawarte są we wspomnianej decyzji Rady w sprawie systemu zasobów własnych. Nie należy jednak ona do kategorii decyzji, o których mowa w art. 249 TWE. Swoim charakterem zbliża się do rozporządzeń wspólnotowych, ponieważ dotyczy nie tylko państw członkowskich, ale również organów Wspólnot, w szczególności Komisji Europejskiej, która jest odpowiedzialna za pobór należnych środków. Ramy prawne systemu tworzą ponadto inne akty (głównie rozporządzenia), częściowo o charakterze wykonawczym. Podkreślić należy, że podstawę poboru dochodów stanowi sam budżet ogólny w odniesieniu do wpłacanych zaliczek przez państwa członkowskie w trakcie trwania roku budżetowego, o czym jeszcze autor wspomni w dalszej części artykułu.

System zasobów własnych posiada charakter scentralizowany, bowiem dokonywane wpłaty przez państwa członkowskie wpływają do jednego funduszu publicznego, jakim jest budżet ogólny Wspólnot, który obejmuje dochody i wydatki Wspólnoty Europejskiej, Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej oraz określone wydatki operacyjne i administracyjne w ramach II i III filaru UE.

O bezzwrotności dochodów budżetu ogólnego dowodzi fakt, że przekazywane wpłaty traktuje się jako rodzaj definitywnego transferu finansowego na rzecz

17 Poprzednio obowiązywała decyzja Rady z dnia 29 września 2000 r. w sprawie systemu środków własnych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE z 7.10.2000 r., L 253, s. 42 ze zm.).

18 K. Lenaerts, P.V. Nuffel, *Constitutional law of the European Union*, London 2005, s. 790.

Wspólnoty ze źródeł podatkowych, chociaż charakter poszczególnych z nich nie wskazuje na to, że są to typowe podatki.¹⁹ W tym miejscu należy wyjaśnić, że projekcja dochodów budżetowych odbywa się w odniesieniu do prognoz DNB. Realna wartość tego wskaźnika zostaje ustalona przez Komisję Europejską po upływie roku budżetowego w oparciu o dane przekazane przez państwa członkowskie. Wówczas stanowi ona bazę dla ustalenia faktycznych należności, w związku z tym, w ciągu roku budżetowego część zasobów własnych jest przekazywana w formie zaliczek. Zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Rady nr 1150/2000, systemem zaliczkowym obejmuje się wpłaty z tytułu VAT i „czwartego źródła” w wysokości 1/12 sum wykazanych w zestawieniu dochodów budżetu ogólnego WE na dany rok²⁰. Z kolei opłaty wyrównawcze, opłaty cukrowe i cła wnoszone są w takich wysokościach, w jakich zostały pobrane, po uprzednim odjęciu 25% kosztów ich poboru.

Po upływie roku budżetowego, ustaleniu realnych wskaźników i tym samym rzeczywistych należności, następuje ostatecznie rozliczenie, co może skutkować zwrotem wpłaconej nadwyżki zaliczek lub obowiązkiem dopłaty przez dane państwo członkowskie. Wspomniany zwrot nie jest więc zwrotem dochodów budżetu ogólnego WE, a tylko tej części środków, które zostały wpłacone w wysokości wyższej, niż to wynika z decyzji w sprawie systemu zasobów własnych oraz pozostałych aktów wykonawczych.

Przekazywanie dochodów na rzecz budżetu ogólnego ma ponadto charakter przymusowy. Pobór wspomnianych zaliczek i pozostałych należności w ciągu roku odbywa się automatycznie poprzez obciążenie rachunków ustanowionych przez każde państwo członkowskie w imieniu i na rzecz Komisji Europejskiej.²¹ Zabezpieczanie wykonywania obowiązków wynikających z funkcjonowania systemu zasobów własnych, jak również konsekwencje ich nieprzestrzegania, zostały uregulowane wieloaspektowo.

Po pierwsze, na państwach członkowskich ciążyą obowiązki notyfikacyjne celem stałego informowania o pobieranych dochodach na rzecz budżetu ogólnego oraz przesyłania raportów dotyczących nieprawidłowości finansowych, obejmujących środki powyżej 10 000 euro (art. 6 ust. 4 i 5 decyzji nr 1150/2000).

Po drugie, opóźnienia w dokonaniu zapisu środków na rachunku ustanowionego na rzecz Komisji Europejskiej w celu przekazywania dochodów, obligują państwa członkowskie do poniesienia kosztów odsetek (art. 11 decyzji nr 1150/2000). Ich wysokość jest uzależniona od poziomu stóp refinansowych ogłaszanych przez Europejski Bank Centralny w przypadku krajów należących do strefy euro oraz przez banki centralne pozostałych krajów członkowskich. Jak zauważył ETS, istnieje nierozłączny związek pomiędzy obowiązkami wynikającymi z systemu za-

19 European Commission, *European Union...*, s. 105.

20 Część A – „Wprowadzenie i finansowanie budżetu ogólnego” na rok 2008 (Dz. Urz. UE z 14.03.2008 r., L 71, s. 1 ze zm.).

21 Art. 9 ust. 1 rozporządzenie Rady nr 1150/2000.

sobów własnych, w tym terminowym zasilaniem rachunków ustanowionych na rzecz WE, a powinnością zapłaty ewentualnych odsetek. Są one ponoszone bez względu na powody opóźnienia, wynikające czy to z błędów urzędników, czy też z błędu co do prawa. Nawet nieumyślna zwłoka w dokonaniu wpisu na rachunku nie zwalnia z obowiązku uregulowania tego typu należności.²²

Po trzecie, naruszenie obowiązków w przekazywaniu należności do budżetu ogólnego WE, także z tytułu odsetek, stanowi uchybienie zobowiązaniom wynikającym z przepisów traktatowych. Na podstawie art. 226 TWE Komisja Europejska jest uprawniona do złożenia skargi do ETS na konkretne państwo członkowskie z tego tytułu.²³

Po czwarte, uszczuplenie należnych dochodów stanowi naruszenie interesów finansowych WE i UE. Najczęściej nieprawidłowości²⁴ dotyczą „tradycyjnych środków własnych”, ponieważ państwa członkowskie zobowiązane są do ich poboru od osób trzecich (podmiotów gospodarczych). Pomimo że to na nich spoczywa główna odpowiedzialność z tytułu zaniechania lub zaniżenia wpłaty, konsekwencje mogą ponieść również państwa członkowskie.²⁵ W jednej ze spraw przeciwko Grecji ETS uznał, że nie udostępniła ona Wspólnocie zasobów własnych z tytułu opłat rolnych. Grecja bowiem nie podjęła odpowiednich kroków prawnych wobec sprawców oszustwa dokonujących eksportu towarów rolnych, skutkiem czego nastąpiło obniżenie należnych wpłat do budżetu ogólnego.²⁶

4. Obowiązek przekazywania dochodów do budżetu ogólnego WE przez Polskę w świetle przepisów Konstytucji

Polska, przystępując do UE, zgodziła się na mocy art. 90 ust. 1 Konstytucji przekazać część kompetencji Wspólnotom i UE, przy czym kompetencje te zostały sprecyzowane zarówno w Traktacie akcesyjnym, jak i poszczególnych traktatach założycielskich – TWE, Traktacie o UE oraz Traktacie ustanawiającym

22 Wyrok ETS z dnia 12 czerwca 2003 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoch (C–363/00), pkt 43–45. Patrz też: wyrok ETS z dnia 10 maja 2006 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Belgii (sygn. C–275/04, C–377/03); wyrok ETS z dnia 15 listopada 2005 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Danii (sygn. C–392/02).

23 *Ibidem*

24 Definicję „nieprawidłowości” uregulowano w art. 2 ust. 2 rozporządzenia Rady (WE, Euroatom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE z 23.12.1995 r., L 312, s. 1), zgodnie z którym jest to „jakiegokolwiek naruszenie przepisów prawa wspólnotowego wynikające z działania lub zaniechania ze strony podmiotu gospodarczego, które spowodowało lub mogło spowodować szkodę w ogólnym budżecie Wspólnot lub w budżetach, które są zarządzane przez Wspólnoty, albo poprzez zmniejszenie lub utratę przychodów, które pochodzą ze środków własnych pobieranych bezpośrednio w imieniu Wspólnot, albo też w związku z nieuzasadnionym wydatkiem”

25 N. Haekkerup, *Controls and sanctions in the EU law*, Copenhagen 2001, s. 83; S. White Simone, *Protection of the financial interests of the European Communities: The fight against fraud and Corruption*, Hague–London–Boston 1998, s. 38.

26 Wyrok ETS z dnia 21 września 1989 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Grecji (sygn. 68/88).

Europejską Wspólnotę Energii Atomowej. Swego czasu Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał kwestie zgodności tych traktatów z przepisami polskiej Konstytucji. Pomimo dość obszernego orzeczenia, dotyczącego wielu przepisów konstytucyjnych i traktatowych, Trybunał stwierdził o ich zgodności lub, że nie zachodzi niezgodność pomiędzy nimi. W szczególności wspomniany art. 2 Traktatu akcesyjnego, stanowiący o obowiązku przestrzegania przez Polskę postanowień prawa wspólnotowego, jest zgodny z art. 91 ust. 3 Konstytucji²⁷. Postanowienia te, zarówno charakterze traktatowym, jaki i zawarte w aktach prawa pochodnego, o czym była już mowa, regulują system zasobów własnych oraz nakładają na państwa członkowskie szereg obowiązków z nim związanych, w tym przekazywanie dochodów do budżetu ogólnego WE. Co więcej, na podstawie art. 269 (2) TWE zaleca się, aby przepisy dotyczące systemu zasobów własnych były przyjęte w porządkach prawnych państw członkowskich zgodnie z ich wymogami konstytucyjnymi. W Polsce decyzja Rady z 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych została przyjęta w trybie art. 91 ust. 1 Konstytucji, czyli jak dla ratyfikacji umowy międzynarodowej za uprzednią zgodą udzieloną przez Sejm i Senat w drodze ustawy²⁸.

Należy więc podkreślić, że dyspozycja wyrażona w art. 269 (2) TWE ma niejako wzmacniać moc prawną decyzji w sprawie systemu zasobów własnych w porządkach prawnych państw członkowskich, a w konsekwencji „siłę” obowiązków ciążących na nich z tego tytułu. Tym bardziej, że prawodawca wspólnotowy stanowi o przyjęciu decyzji „zgodnie z (...) odpowiednimi wymogami konstytucyjnymi” państw członkowskich. Pozostaje kwestią do rozstrzygnięcia, co będzie w przypadku zaniechania tego obowiązku, a należy mieć na uwadze, że w powoływanym przepisie TWE posłużono się zwrotem „Rada, (...) zaleca”. Wydaje się, że brak przyjęcia decyzji dotyczącej dochodów budżetu ogólnego WE w krajowym porządku prawnym nie stoi na przeszkodzie jej stosowania z kilku powodów. Po pierwsze, wszystkie państwa członkowskie muszą przestrzegać prawa wspólnotowego; w stosunku do Polski wynika to powoływanego art. 2 Traktatu akcesyjnego. Po drugie, decyzja w sprawie systemu zasobów własnych jest decyzją *sui generis* i swoim charakterem zbliża się do rozporządzenia, a te ostatnie wiąże w całości i może być stosowane bezpośrednio we wszystkich państwach członkowskich. Po trzecie, ETS w swoim orzecznictwie sformułował zasady skutku bezpośredniego i pośredniego obowiązywania prawa wspólnotowego. Zgodnie z pierwszą z nich, decyzja posiada bezpośrednią skuteczność w odniesieniu do adresata, do którego jest skierowana. Z kolei druga stanowi, że prawo wspólnotowe staje się częścią krajowych porządków prawnych swoją własną mocą, bez potrzeby podejmowania jakichkolwiek czynności transpozycyjnych.²⁹

27 Zob. pkt 5 sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2005 r. (sygn. K 18/04).

28 Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o ratyfikacji decyzji Rady nr 2007/436/WE, Euroatom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. Nr 130, poz. 828).

29 Zob. szerzej A. Łazowski (red.), Unia Europejska. Prawo instytucjonalne i gospodarcze, Warszawa 2005, s. 423–433.