

FINANSE PUBLICZNE  
I PRAWO FINANSOWE  
– REALIA I PERSPEKTYWY ZMIAN

*Profesorowi  
Eugeniuszowi Ruśkowskiemu  
– Autorzy*

FINANSE PUBLICZNE  
I PRAWO FINANSOWE  
– REALIA I PERSPEKTYWY ZMIAN

Księga Jubileuszowa dedykowana  
Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu

redakcja naukowa  
Leonard Etel  
Marcin Tyniewicki



**Temida2**

Białystok 2012

© Copyright by Temida 2  
Białystok 2012

**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 Święczkowska, Bogdan Wierzbicki

**Redaktor naukowy wydawnictwa:** Cezary Kosikowski

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.

ISBN 978–83–62813–23–0

Opracowanie graficzne i typograficzne:

*Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki:

*Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna:

*Jerzy Banasiuk*

Korekta:

*Bogumiła Mancewicz*

**Grafika na okładce:** <http://www.google.pl/imgres?start=147&um=1&hl=pl&client=firefox-a&sa=N&rls=org.mozilla:pl:official&biw=1680&bih=920&addh=36&tbn=isch&tbnid=qR8L5kt6OWLR4M:&imgrefurl=http://www.europapraw.org/news/agencja-praw-podstawowych-prezentuje-raport-o-stanie-praw-czlowieka-w-ue&imgurl=http://www.europapraw.org/files/2011/06/europa1.jpg&w=350&h=344&ei=vTQ7UPa7BsWyhAffroDQBg&zoom=1&iact=rc&dur=396&sig=108484525961796156633&page=4&tbnh=144&tbnw=145&ndsp=54&ved=1t:429,r:62,s:147,i:201&tx=76&ty=103>

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym  
Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

## Spis treści

Wstęp .....	11
Profesor Eugeniusz Ruśkowski (życiorys) .....	15
Bibliografia dorobku naukowego Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego oraz inne ważne osiągnięcia naukowe .....	20

### I

#### SYSTEM FINANSOWY PAŃSTWA I UNII EUROPEJSKIEJ

ANDRZEJ BORODO

Formy, źródła i granice wydatków inwestycyjnych budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego .....	49
---	----

MICHEL BOUVIER

La réforme du système financier public français .....	60
---	----

ANDRZEJ DRWILŁO

Środki finansowo–prawne ochrony środowiska .....	77
--	----

MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN

Logique de performance et transformations du système comptable de l'État .....	85
--	----

CEZARY KOSIKOWSKI

Problem suwerenności finansowej państwa członkowskiego Unii Europejskiej .	96
--	----

CEZARY KUKŁO

Szlachta wobec problemów finansowych Rzeczypospolitej w latach kryzysu drugiej połowy XVII wieku .....	108
---	-----

MARIOLA LEMONNIER

Stosowanie doktryn fiskalnych przez rzeczników publicznych (rapporteurs public) we francuskiej Radzie Stanu (Conseil d'État). Wybrane zagadnienia .....	118
---	-----

PAWEŁ JANUSZ LEWKOWICZ

Autonomia uczelni wyższych w Polsce a ich finansowanie ze środków publicznych .....	132
--	-----

## Spis treści

JERZY MAŁECKI

Nihil ex omnibus rebus humanis est praeclarius aut praestantius quam de republica bene mereri.....	140
--	-----

JAROSŁAW MARCZAK

Budżet i procedura budżetowa w Hiszpanii.....	149
---	-----

HANA MARKOVÁ

Inovační finanční nástroje a rozpočtové výdaje EU .....	160
---	-----

URSZULA KINGA ZAWADZKA–PAK

Nowe zarządzanie finansami publicznymi na tle doświadczeń Polski i Francji.	166
---	-----

TERESA DĘBOWSKA–ROMANOWSKA

Artykuł 9 ustawy o finansach publicznych – a art. 33 oraz 40 par. 1 i 3 kc. ....	175
--	-----

WOJCIECH STACHURSKI

Kontrola skarbowa – inny jubileusz .....	191
--	-----

JANUSZ STANKIEWICZ

Wykonywanie budżetu państwa po upływie roku budżetowego .....	198
---	-----

MARCIN TYNIEWICKI

Znaczenie klasycznych zasad budżetowych w budżecie ogólnym Unii Europejskiej .....	209
--	-----

## II

### FINANSE I PRAWO FINANSOWE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

IRENA CZAJA–HLINIAK

Oplaty adiacenckie z tytułu budowy urządzeń infrastrukturalnych (aktualna regulacja i przesłanki zmian) .....	225
---	-----

EWELINA LEJA

Istota samodzielności jednostek samorządu terytorialnego.....	235
---	-----

KRYSZYNA PIOTROWSKA–MARCZAK

Wpływ kryzysu na gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego	242
--	-----

## Spis treści

---

WIESŁAWA MIEMIEC

Prawo gminy niemieckiej do nakładania podatków miejscowych ..... 252

MAŁGORZATA OFIARSKA

Koncepcje i kierunki ewolucji form współdziałania gmin we Francji  
– wnioski dla Polski ..... 261

ZBIGNIEW OFIARSKI

Dotacja celowa jako kategoria źródeł dochodów jednostek  
samorządu terytorialnego ..... 276

ANNA OSTROWSKA

Dotacja w systemie prawnofinansowym samorządu terytorialnego ..... 289

JADWIGA GLUMIŃSKA–PAWLIC

Finanse miasta na prawach powiatu ..... 299

JOANNA MAŁGORZATA SALACHNA

Prawne gwarancje samodzielnego decydowania przez jednostki  
samorządu terytorialnego ..... 310

KRYSTYNA SAWICKA

Wieloletnia prognoza finansowa samorządu terytorialnego  
– założenia, konstrukcja prawna ..... 323

### III

### PRAWO PODATKOWE

LILIA ABRAMCHIK

Tax remissions and its enforcement ..... 335

ELŻBIETA AGNIESZKA AMBROŻEJ

Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego w świetle nowej  
regulacji art. 14a Ordynacji podatkowej ..... 346

PAWEŁ BORSZOWSKI

Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej”  
– zagadnienie elastyczności ..... 359

## Spis treści

---

BOGUMIL BRZEZIŃSKI, AGNIESZKA OLESIŃSKA

Klauzula ogólna zapobiegająca unikaniu opodatkowania w Australii ..... 370

WIESŁAW CZYŻOWICZ, DOMINIK GAJEWSKI, ALEKSANDER WERNER

Opodatkowanie holdingów – terażniejszość i przeszłość..... 382

HENRYK DZWONKOWSKI

Niepodatkowa wykładnia przepisów podatkowych (glosa) ..... 393

LEONARD ETEL

Co zamiast podatku katastralnego?..... 404

JAN GŁUCHOWSKI

Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania: casus akcyza..... 413

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

Aspekt ustrojowy granic opodatkowania a prawa podmiotowe podatnika  
(zarys problematyki) ..... 421

МАРИНА ВАЛЕНТИНОВНА СЕНЦОВА (КАРАСЕВА)

Гражданское и налоговое право: современное понимание взаимосвязи..... 430

MARIE KARFÍKOVÁ, ZDENĚK KARFÍK

Právní úprava procesního daňového práva v České republice..... 440

GRZEGORZ LISZEWSKI

Solidarność zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących  
dochody gmin – wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*..... 450

HANNA LITWIŃCZUK

Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i środki  
zapobiegania temu zjawisku ..... 461

DOMINIK MAĆZYŃSKI

Międzynarodowa współpraca przy poborze należności podatkowych..... 470

WITOLD MODZELEWSKI

Patologie transformacji prawa podatkowego – refleksje dotyczące  
stanowienia prawa..... 481



## Spis treści

WŁODZIMIERZ NYKIEL, MAŁGORZATA SĘK

Podatek od towarów i usług a zbycie udziału w przedsiębiorstwie jednoosobowego przedsiębiorcy ..... 486

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie..... 501

PAWEŁ SMOLEŃ

Opodatkowanie wynagrodzenia pozaetatowego członka samorządowego kolegium odwoławczego ..... 511

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego ..... 520

PIOTR WOLTANOWSKI

Zasady prawidłowej legislacji podatkowej, a ochrona interesu Skarbu Państwa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego..... 530

МАРИЯ ЖУК

Правовое регулирование налоговых правоотношений в условиях рыночной экономики ..... 543

## IV

### BANKOWOŚĆ, RYNEK FINANSOWY I OBRÓT DEWIZOWY

BOŻENA KOŁOSOWSKA

Rynek Catalyst jako źródło finansowania sektora finansów publicznych ..... 557

EUGENIA FOJCIK–MASTALSKA, RYSZARD MASTALSKI

Cele i zakres nadzoru bankowego..... 565

TOMASZ NIEBORAK

Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego w świetle orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 czerwca 2011 roku (sygn. K 2/09)..... 573

STANISŁAW OWSIAK

Bankowość centralna jako dobro publiczne ..... 583

Spis treści

---

WANDA WÓJTOWICZ

Kontrowersje związane z definicjami pojęć prawa dewizowego (wybrane zagadnienia) .....	596
---	-----

ANNA JURKOWSKA-ZEIDLER

Zmiany w prawie bankowym w celu utrzymania bezpieczeństwa polskiego rynku finansowego .....	601
--	-----

V

VARIA

VĽADIMĽR BABĀĀK

Laudatio na prof. zw. dr hab. Eugeniusza Ruřkowskeho .....	611
--	-----

## WSTĘP

Z dużą satysfakcją przekazuję Czytelnikom Księgę Jubileuszową dedykowaną Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu z okazji 40-lecia jego aktywności naukowej. Satysfakcja ta bierze się głównie stąd, że Profesor jest moim Mistrzem i ja jako Jego uczeń zobowiązany jestem zadbać o to, aby tak ważny jubileusz był uhonorowany w odpowiedni sposób. Najlepszą formą podziękowań i złożenia życzeń Panu Profesorowi z okazji jubileuszu jest Księga – ale oczywiście nie byle jaka! Można powiedzieć tak – każdy ma taką księgę, na jaką zasłużył! W moim odczuciu i – o czym jestem przekonany – w odczuciu czytelników Profesor Eugeniusz Ruśkowski, jego postawa życiowa i dorobek zasługują na najwyższe uznanie. Taka też powinna być Księga Jubileuszowa. I mam nadzieję, że tak ją Państwo ocenicie. Przy jej powstawaniu wzięli udział wszyscy uczniowie i przyjaciele Profesora. Wiemy, jak srogim nauczycielem bywa Profesor wówczas, gdy ktoś decyduje się na publikację czegoś, co nie jest dopracowane do końca! Wiele razy ja i moi koledzy z Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego z pokorą wysłuchiwaaliśmy słusznych uwag Profesora dotyczących naszych książek, artykułów czy głoś, które dzięki nim uzyskiwały ostateczny „szlif”. Mam nadzieję, że uwag takich Pan Profesor nie będzie miał w odniesieniu do zawartości tej Księgi. Jeżeli jednak coś nam umknęło, na coś nie zwróciliśmy uwagi – to z góry przepraszamy i zapewniamy, że chcieliśmy jak najlepiej. Bardzo często jest tak, że jak ktoś mocno chce, to mu się nie udaje... Ale po co krakać! Cała odpowiedzialność za kształt tej Księgi spoczywa na jej redaktorze i ja biorę ją na swoje barki. Z przyjemnością jeszcze raz wysłucham dobrych rad Pana Profesora co do konstrukcji przypisów, używanych tytułów, kolejności artykułów, odpowiedniego podziału wewnętrznego... . Uczyć się trzeba przez całe życie, co nam Pan Profesor wbijał do głów na długo przed odkryciem tego w „efektach kształcenia” opracowanych ostatnio przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Księga składa się z trzech części. W pierwszej z nich przedstawiony jest życiorys i dorobek naukowy Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego. Każdy, kto się zapozna z jej zawartością, musi zazdrościć Panu Profesorowi jego dokonań i osiągnięć, nie tylko naukowych. Nie każdy jednak zwróci uwagę na to, co dla mnie jest oczywiste – sukcesy te były i są możliwe nie tylko dlatego, że Profesor jest mądrym człowiekiem (w naszym środowisku jest to cecha dosyć popularna), ale przede wszystkim dlatego, że jest bardzo pracowity. Jego sukcesy naukowe wymagały ogromnego zaangażowania i poświęcenia. To należy docenić i tego właśnie należy przede wszystkim gratulować. Mało kiedy te dwie cechy – mądrość i pra-

cowitość idą w parze. Przypadki takie jednak się zdarzają, czego najlepszym przykładem jest Jubilat.

Cześć druga Księgi to opracowania uczniów i przyjaciół Pana Profesora Ruśkowskiego dotyczące problematyki szeroko rozumianego prawa finansowego. Składa się ona z czterech rozdziałów, odpowiadających zainteresowaniom naukowym Jubilata. W pierwszym z nich analizowana jest problematyka systemu finansowego Polski i Unii Europejskiej. Kolejny rozdział zawiera artykuły dotyczące finansów i prawa finansowego samorządu terytorialnego. Następny rozdział obejmuje rozważania z zakresu prawa podatkowego. Ostatnia część to problematyka bankowości, rynków finansowych i obrotu dewizowego.

W tej części nie wszystko trzeba przeczytać. Są to bowiem artykuły na różne tematy, z natury swej niemogące być interesujące i zrozumiałe dla każdego czytelnika. Warto jednak zwrócić uwagę na autorów, którzy tu publikują. Są to wszyscy liczący się naukowcy zajmujący się prawem finansowym! Wśród nich autorzy z Francji, Rosji, Słowacji, Czech, Białorusi. Zebrać takich autorów w jednej księdze i dopilnować, żeby przesłali artykuły w odpowiednim czasie, to wielka sztuka! Uczył nas tego Profesor Ruśkowski i widać są tego efekty. Nie byłoby to jednak możliwe bez autorytetu Pana Profesora i jego pozycji w świecie nauki! I tego też trzeba Jubilatowi pogratulować!

Księga kończy się przemiłą laudacją Profesora Vladimira Babca, gdzie bardzo celnie wykazane zostały wszystkie zalety Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego. Ja, wraz z przyjaciółmi i uczniami Jubilata podpisujemy się pod tą laudacją.

*Leonard Etel*



Foto. © Jerzy Banasiuk



## **Profesor Eugeniusz Ruśkowski**

Jubileusz 40-lecia pracy akademickiej w roku 2012 obchodzi nasz Kochany Mistrz i Przyjaciel – profesor Eugeniusz Ruśkowski. Jest to wspaniałe święto pracy naukowej, dydaktycznej i organizatorskiej wybitnego prawnika, który potrafi znakomicie łączyć badania naukowe nie tylko z kształceniem młodzieży i kadry naukowej oraz praktyką prawniczą, ale również bardzo owocnie inicjować i rozwijać działalność naukową na niwie międzynarodowej.

Dostojny Jubilat Eugeniusz Ruśkowski urodził się 27 marca 1951 roku w Mławie. Egzamin dojrzałości złożył w 1968 r. w Liceum Ogólnokształcącym nr 22 im. Stanisława Wyspiańskiego w Mławie. Następnie w tym roku rozpoczął studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Jubilat od młodości z pasją uprawiał różne dyscypliny sportowe, a w czasie studiów trenując piłkę nożną pod okiem Jacka Gmocha, skutecznie bronił bramki Legii Warszawa. Pracę magisterską na temat „Podatek gruntowy a produktywizacja rolnictwa w PRL” obronił w 1972 roku, wcześniej uzyskując liczne inne osiągnięcia naukowe. Spowodowały one, że Profesor Jerzy Harasimowicz, wybitny znawca prawa finansowego, zaproponował Jubilatowi kontynuowanie pracy naukowej w charakterze asystenta stażysty. Mistrzem Profesora Jerzego Harasimowicza był wspaniały uczony Profesor Leon Kurowski, zajmujący się między innymi problematyką prawa budżetowego, finansów lokalnych i kontroli finansowej. Mając zatem na uwadze kontynuację zainteresowań naukowych i prac badawczych Jubilata, należy traktować Profesora Jerzego Harasimowicza jako naukowego „ojca”, natomiast Profesora Leona Kurowskiego jako naukowego „dziadka” Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego. Stopień doktora Jubilat uzyskał 8 marca 1976 roku na podstawie rozprawy na temat „System funduszy celowych gmin w PRL” przygotowanej pod kierunkiem swojego Mistrza Profesora Jerzego Harasimowicza. Kolokwium habilitacyjne odbyło się w 1983 r. nad rozprawą „Podstawowe problemy prawne finansów lokalnych we Francji”. Szanowny Jubilat od 1985 roku był docentem, a od 1991 roku profesorem nadzwyczajnym. W 1995 r. otrzymał tytuł profesora, zaś w 1998 roku został mianowany przez Ministra Edukacji Narodowej na stanowisko profesora zwyczajnego.

Zainteresowania naukowe Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego obejmują problemy władzy lokalnej i finansów lokalnych, prawa dewizowego, kontroli finansowej, zagadnienia wykładni prawa podatkowego, dyscypliny finansów

publicznych, międzynarodowego prawa finansowego oraz teorii finansów publicznych. Czcigodny Jubilat posiada wybitne osiągnięcia naukowe. Jest autorem ponad 320 publikacji, z których większość to podręczniki, monografie i komentarze dotyczące istotnych spraw dla państwa i finansów publicznych. Koncentruje się na nowym podejściu do takich zagadnień, jak: decentralizacja finansów publicznych, struktura i zasady ogólne finansów samorządu terytorialnego, kontrola tworzenia i stosowania prawa finansowego, organizacja administracji skarbowej, kryzys finansów publicznych i nowoczesne metody walki z nim oraz reformy finansów publicznych – ze szczególnym uwzględnieniem wprowadzania budżetu zadaniowego. Część prac Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego ukazała się w językach obcych (głównie francuskim, angielskim i rosyjskim), co świadczy o wybitnym wkładzie w rozwój nauki polskiej i europejskiej. Prace Jubilata są bardzo często powoływane i cytowane w polskim oraz zagranicznym piśmiennictwie naukowym. Dostojny Jubilat kierował lub kieruje siedmioma projektami badawczymi własnymi, finansowanymi przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego (wcześniej Komitet Badań Naukowych). Twórczość naukowa Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego ma wybitny wpływ na rozwój nauki w zakresie finansów publicznych i prawa finansowego, jest także bardzo ważna dla dydaktyki uniwersyteckiej, a poza tym odgrywa bardzo istotną rolę w działaniach legislacyjnych oraz prawidłowym stosowaniu prawa, głównie prawa finansowego. Drugim aspektem działalności naukowej i organizatorskiej Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego, zasługującym na wyróżnienie i podkreślenie, są Jego wybitne zasługi dla rozwoju współpracy międzynarodowej. Dostojny Jubilat w latach 1977–1978 odbył staż naukowy w Uniwersytecie Paryż I, jako stypendysta Rządu Francuskiego, w okresie 1979–1989 odbywał krótkookresowe staże zagraniczne we Francji, Węgrzech i Jugosławii, w roku 1990 staż naukowy w *Chambre Regionale des Campes Regionu Ile-de-France*, a w roku 1993 staż w Uniwersytecie w Madrycie. Dostojny Jubilat był współorganizatorem i opiekunem Ośrodka *Alliance Française* w Białymstoku, a od 1983 r. – członkiem polskiego Komitetu Współpracy z *Alliance Française*.

Z inicjatywy Jubilata w 2002 r. powstało Stowarzyszenie Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, którego jest prezesem. Centrum inicjuje i rozwija badania naukowe krajów Europy Środkowej i Wschodniej, co roku organizuje konferencje międzynarodowe na uczelniach wyższych tych krajów (kolejno: Białystok, Brno, Wilno, Košice, Grodno, Woroneż, Paryż, Lwów, Praga, Győr). Z inicjatywy i przy udziale Centrum wydanych zostało kilkanaście książek porównawczych dotyczących finansów publicznych i prawa podatkowego krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Ponadto Centrum wydaje własne czasopismo w języku angielskim (*Annual Center Review*) oraz od 2010 r. – *Rocznik Naukowy* w języku angielskim i rosyjskim. Wydawcą „Rocznika” jest Państwowy Uniwersytet w Woroneżu, wspólnie z Centrum. Profesor Eugeniusz Ruśkowski jest przewodniczącym Rady



Naukowej tego czasopisma. Działalność Stowarzyszenia, a przede wszystkim osobiste zaangażowanie Jubilata umożliwiło podpisanie szeregu umów dwustronnych o współpracy między polskimi uczelniami wyższymi i uczelniami państw Europy Środkowej i Wschodniej. Dzięki więc tej organizacji w zakresie finansów publicznych i prawa finansowego funkcjonuje i rozwija się doskonała współpraca między uczonymi i uczelniami Polski i innych krajów Europy Centralnej i Wschodniej. Dowodem na wyżej akcentowany wkład Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego w rozwój nauki i kontaktów międzynarodowych jest jego aktywny udział w konferencjach naukowych. W okresie od powołania na stanowisko profesora zwyczajnego (1998 r.), brał On udział w 49 konferencjach naukowych jako ich organizator (współorganizator) lub referujący. Liczne z tych konferencji miały charakter międzynarodowy (20), a znaczna ich ilość odbywała się za granicą (14).

Czcigodny Jubilat Eugeniusz Ruśkowski od 1 września 1972 roku do chwili obecnej jest związany z Białymstokiem i Wydziałem Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Równoległe z pracą naukową i dydaktyczną pełnił liczne funkcje kierownicze oraz ważne funkcje w życiu publicznym. W latach 1982–1985 Szanowny Jubilat był Wicedyrektorem Instytutu Prawa Filii Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku, prodziekanem Wydziału Prawno–Ekonomicznego, a latach 1985–1987 Zastępcą Kierownika Filii Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku. Dostojny Jubilat w latach 1988–1990 był radnym Wojewódzkiej Rady Narodowej w Białymstoku, członkiem Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej w Białymstoku oraz Przewodniczącym Komisji Samorządu Terytorialnego Wojewódzkiej Rady Narodowej w Białymstoku. W latach 1999–2002 Profesor Eugeniusz Ruśkowski pełnił funkcję Rektora Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Siedlcach, zaś w okresie 2000–2002 był Zastępcą Przewodniczącego Konferencji Rektorów Uczelni Niepaństwowych oraz Wiceprzewodniczącym Konferencji Rektorów Niepaństwowych Uczelni Zawodowych. W latach 1994–1998 Profesor Eugeniusz Ruśkowski był sędzią Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaś w okresie 2003–2008 członkiem Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych. Od 30 listopada 2005 r. do połowy 2011 r. pełnił funkcję członka Rady Nadzorczej Europejskiego Biura do spraw Przeciwdziałania Oszustwom (OLAF). W latach 1997–2003 był członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, a w okresie 2003–2010 był doradcą podatkowym (niewykonującym działalności). Od 1994 r. jest profesorem w Wyższej Szkole Finansów i Zarządzania w Białymstoku, a od 1998 r. profesorem w Wyższej Szkole Administracji Publicznej w Białymstoku. Od 1986 r. Dostojny Jubilat kierował Zakładem Prawa Finansowego w Filii Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku, zaś od 2003 r. Profesor Eugeniusz Ruśkowski kieruje Katedrą Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Profesor Eugeniusz Ruśkowski, oprócz prowadzenia szerokiej własnej działalności naukowej, zawsze bardzo angażował się w organizację działalności naukowej innych osób. Poza pełnieniem roli promotora w kilkuset pracach magisterskich i licencjackich, był promotorem w 11 przewodach doktorskich, recenzentem w 7 pracach habilitacyjnych oraz recenzował 14 rozpraw doktorskich.

Dostojny Jubilat był lub jest członkiem European Association of Tax Law Professors oraz członkiem International Institute of Public Finance, zaś do 2007 r. był członkiem Rady Naukowej Revue Française de Finances Publiques. Pełni także funkcję Prezesa Zarządu Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Profesor Eugeniusz Ruśkowski jest (lub do niedawna był) członkiem lub przewodniczącym rad naukowych lub programowych licznych krajowych i zagranicznych czasopism naukowych i wydawnictw. Przykładowo można w tym zakresie wymienić: „Przegląd Podatkowy”, miesięcznik wydawany przez Wolters Kluwer Polska – przewodniczący Rady Programowej; „Publicznyje Finanse i Nałogowoje Prawo”, Jeżegodnik (rocznik) wydawany przez Państwowy Uniwersytet w Woroneżu (Rosja) – przewodniczący Rady Naukowej; „Finanse Komunalne”, miesięcznik wydawany przez Wolters Kluwer Polska – członek Rady Naukowo–Programowej; „Białostockie Studia Prawnicze”, kwartalnik wydawany przez Wydział Prawa UWB – członek Rady Naukowej; „Wiesnik Prawauznaustwa”, czasopismo wydawane przez Państwowy Uniwersytet im. Janka Kupały w Grodnie (Białoruś) – członek kolegium redakcyjnego serii; „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, miesięcznik wydawany przez Taxpress – członek Rady Programowej (do końca 2011 r.); „Revue Française de Finances Publiques”, kwartalnik wydawany przez L.G.D.J. – członek Rady Naukowej w latach 1998–2007 oraz Wydawnictwo Temida 2 – członek Rady Programowej.

Czcigodny Jubilat Profesor Eugeniusz Ruśkowski za swoją działalność naukową, społeczną i publiczną został uhonorowany licznymi nagrodami i odznaczeniami, w tym między innymi nagrodą II stopnia przez Ministra Finansów (1986 r.); nagrodą Rektora Uniwersytetu Warszawskiego i nagrodą Rektora Uniwersytetu Łódzkiego (1995 r.); nagrodą Rektora Uniwersytetu w Białymstoku (1998 r.) oraz medalem Zasłużony dla Uniwersytetu w Białymstoku (2007 r.). Natomiast w dniu 9 sierpnia 2004 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej odznaczył Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego Krzyżem Kawalerskim Orderu Odrodzenia Polski.

Pasją Profesora Ruśkowskiego, poza sportem uprawianym z czasem coraz mniej czynnie, jest dziennikarstwo. Profesor jest między innymi autorem 111 felietonów na tematy społeczno–gospodarcze, opublikowanych w latach 2001–2003 w Tygodniku Siedleckim.

Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego wyróżnia wielka życzliwość do ludzi, do swoich współpracowników i studentów, czemu daje wyraz w kontaktach na co

dzień. Niejednokrotnie bowiem używane słowo „kochany”, „kochana” – zwłaszcza przy powitaniu, już znakomicie usposabia do prowadzenia dalszej przyjaznej rozmowy. Studenci Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku wyróżnili Jubilata za całokształt twórczości „Studenckim Oskarem” już w pierwszej edycji tej nagrody – w 2008 r.

Dostojny Jubilacie, Kochany Szefie, Drogi Mistrzu, w imieniu własnym oraz wszystkich kolegów, współpracowników – życzę Ci na kolejne 40 lat, przede wszystkim dużo zdrowia oraz wiele radości z owoców Twojej pracy!

*Sławomir Presnarowicz*

## **Bibliografia dorobku naukowego Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego oraz inne ważne osiągnięcia naukowe**

### **I. Publikacje książkowe oraz współautorstwo w publikacjach zbiorowych**

1. Finanse gmin, (w:) Vademecum naczelnika gminy (wspólnie z S. Trzebińskim), praca zbiorowa pod red. Jerzego Kowalskiego, Białystok 1975.
2. Wydział Administracyjno–Ekonomiczny (współautor: Z.J. Hirsz), Białystok 1977.
3. Finanse lokalne we Francji, Białystok 1979.
4. Podstawowe problemy prawne finansów lokalnych we Francji, Białystok 1983 (rozprawa habilitacyjna).
5. Zagadnienia władzy lokalnej i finansów lokalnych w wybranych krajach kapitalistycznych, Białystok 1986.
6. Finansowe aspekty reformy gospodarczej w terenowym układzie zarządzania, (w:) Aktualne problemy systemu finansowego rad narodowych (współautorzy: L. Etel, J. Stankiewicz), Toruń 1987.
7. Możliwości wykorzystania rozwiązań prawnych i doświadczeń wybranych krajów kapitalistycznych dla doskonalenia finansów rad narodowych w Polsce, (w:) Aktualne problemy systemu finansowego rad narodowych, Toruń 1987.
8. Ewolucja systemu prawno–finansowego przedsiębiorstw w Polsce Ludowej, Białystok 1988.
9. Gospodarka finansowa rad narodowych, (w:) Raport o stanie prawa finansowego i pożądanym kierunkach jego rozwoju w okresie II etapu reformy gospodarczej, Urząd Rady Ministrów, Warszawa 1988.
10. O niebchodzimosti usianowlienia dostowiemosti naucznych wzgliadow na konstruirowaniye niekotorych reszenij finansowowo prawa socjalisticzieskich priedprijanij, (w:) Materiały VIII Międzynarodowo Simpoziuma Specjalistow po Finansowomu Prawu Socjalisticzieskich Stran, Svistov, 1–5 czerwca 1987 r., Sofia 1988.
11. Principy fmansirowania politiczieskich partij w Polsce, (w:) Materiały IX Międzynarodowego Sympozjum Prawników – Finansistów Krajów Socjalistycznych, Budapeszt 1989.
12. Finanse gmin – stan obecny i przewidywane zmiany w przyszłości, (w:) I etap badań nad stanem gmin w Polsce i perspektywami ich rozwoju, Warszawa 1989.
13. Finanse lokalne wybranych krajów socjalistycznych i kapitalistycznych (redakcja tomu i współautorstwo), Białystok 1989.
14. Finanse terenowe (Proponowana regulacja konstytucyjna), (w:) Konstytucyjna regulacja systemu władzy lokalnej, praca zbiorowa pod red. S. Zawadzkiego, Warszawa 1989.

15. Miejsce i rola samorządów w społecznościach lokalnych. Materiały z konferencji naukowej w Białowieży (głosy w dyskusji), 12–14 grudnia 1988 r., Białystok 1989.
16. Prawnofinansowe stymulatory i bariery rozwoju samorządności na szczeblu lokalnym, (w:) Miejsce i rola samorządów w społecznościach lokalnych. Materiały z konferencji naukowej w Białowieży, 12–14 grudnia 1988 r., Białystok 1989.
17. Założenia reformy finansów lokalnych w Polsce, w świetle rozwiązań i doświadczeń wybranych krajów socjalistycznych i kapitalistycznych, (w:) Finanse lokalne wybranych krajów socjalistycznych i kapitalistycznych, Białystok 1989.
18. Finanse samorządu terytorialnego, (w:) Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, praca zbiorowa pod red. A. Jaroszyńskiego, Warszawa 1990.
19. Fondements juridiques et financiers de la commune polonaise, (w:) Les nouveaux roles de la commune. Etudes comparatives, praca zbiorowa pod red. P. Rambaud, A. Piekary i M. Vincieinne, Paris 1990.
20. Budzetski sistem Poljske, (w:) Fiskalni sistemi u prelaznom rozdabliu (współautor: E. Tegler), Zagreb 1991.
21. Kontrola działalności finansowej gmin we Francji i w Niemczech. Wnioski dla Polski (współautor: E. Tegler) (praca na zamówienie Biura Studiów i Analiz Kancelarii Senatu RP), Białystok 1991.
22. Podatki i opłaty lokalne (współautor: L. Etel), Białystok 1991.
23. Finanse gmin, (w:) Samorząd terytorialny i rozwój lokalny (współautor: L. Etel), praca zbiorowa pod red. A. Piekary, L. Niewiadomskiego, Warszawa 1992.
24. Finanse i prawo finansowe (współautor: J. Stankiewicz), Białystok 1992.
25. Finanse i prawo finansowe (współautor: C. Kosikowski), t. I, Białystok 1993.
26. Finanse i prawo finansowe (współautor: C. Kosikowski), t. II, Białystok 1993.
27. Komentarz do ustawy o Regionalnych Izbach Obrachunkowych (współautor: L. Etel), (w:) Prawo samorządu terytorialnego z komentarzem, praca zbiorowa pod red. P. Czechowskiego i S. Piątka, Warszawa 1993.
28. Finanse i prawo finansowe (współautor: C. Kosikowski), wyd. II zmienione i zaktualizowane, Białystok 1994.
29. Komentarz do prawa dewizowego, Warszawa 1994.
30. Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (współautor: L. Etel), Warszawa 1994.
31. Prawo podatkowe. Zarys wykładu (współautorzy: L. Etel, J. Stankiewicz), Białystok 1994.
32. Les transformations des finances des collectivites locales en Pologne par rapport aux pays occidentaux, (w:) Democratie hier et aujourd'hui, Białystok 1995.
33. Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (współautor: L. Etel), Warszawa 1996.

34. Podatki w orzecznictwie sądowym. Czy sądy tworzą prawo? (red. nauk., współautor: W. Konieczny), Warszawa 1996.
35. Podatki w orzecznictwie sądowym (red. nauk.), Warszawa 1996.
36. Finanse komunalne w wybranych krajach europejskich (red. nauk.), Białystok 1997.
37. Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej (współautor: J. Stankiewicz), „Biblioteka podatkowa” (red. W. Goronowski), t. I, Warszawa 1997.
38. Kontrola skarbowa w systemie kontroli finansowej, (w:) Teoretyczne i praktyczne problemy kontroli skarbowej (materiały konferencyjne red nauk. E. Tegler), Szczecin 1997.
39. Prawo dewizowe, Warszawa 1997.
40. Prawo finansowe a prawo dewizowe, (w:) Prawo, administracja, obywatele. Profesorowi Eugeniuszowi Smoktunowiczowi, Białystok 1997.
41. Suplement do komentarza do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (współautor: L. Etel), Warszawa 1997.
42. Ustawa o kontroli skarbowej (współautor: J. Stankiewicz), Warszawa 1997.
43. Z problematyki źródeł prawa dewizowego (uwagi o zgodności prawa dewizowego z Konstytucją), (w:) Księga pamiątkowa ku czci prof. Eugeniusza Teglera, Poznań 1997.
44. Cel i zakres przedmiotowy kontroli skarbowej a zakres działania jej organów, (w:) Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga Jubileuszowa ku czci prof. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998.
45. Polskie prawo finansowe (red. nauk. i współautorstwo), Warszawa 1998.
46. Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r. w świetle dyskusji o obowiązującej wykładni ustaw i kierunków orzecznictwa NSA, (w:) Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, Toruń 1998.
47. Finanse i prawo finansowe samorządu terytorialnego, Białystok 1999.
48. Finanse publiczne i prawo finansowe (red. nauk. i współautorstwo), Warszawa 1999.
49. Kontrola finansowa w sektorze publicznym (współautorzy: L. Kurowski i H. Sochacka-Krysiak), Warszawa 1999.
50. Leksykon finansów (red. działu „Kontrola finansowa” i autorstwo 12 haseł), Warszawa 1999.
51. M. Bouvier, Finanse lokalne we Francji (red. nauk. wydania polskiego i wprowadzenie), Warszawa 1999.
52. Podatkowe pisma procesowe (red. S. Presnarowicz), Warszawa 1999.
53. Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych (red. nauk.), Warszawa 1999.
54. Zagadnienia metodologiczne i redakcyjne pisania prac dyplomowych oraz magisterskich z finansów i prawa finansowego, Białystok 1999.

55. Finanse publiczne i prawo finansowe (red. nauk. i współautorstwo), t. 1, Warszawa 2000.
56. Finanse publiczne i prawo finansowe (red. nauk. i współautorstwo), t. 2, Warszawa 2000.
57. Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej (wspólnie z W. Stachurskim i J. Stankiewiczem), Warszawa 2000.
58. Kontrola finansowa w sektorze publicznym (współautorzy: L. Kurowski i H. Sochacka-Krysiak), Warszawa 2000.
59. M. Bouvier, Wprowadzenie do teorii podatku i prawa podatkowego (nadzór tłumaczenia, red. nauk. oraz wprowadzenie), Warszawa 2000.
60. Nauka finansów i nauka prawa finansowego, (w:) Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków (red. nauk. A. Kostecki), Kraków 2000.
61. System finansów polskiego samorządu terytorialnego, (w:) Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków (red. nauk. A. Kostecki), Kraków 2000.
62. Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz (wspólnie z W. Stachurskim i J. Stankiewiczem), Warszawa 2000.
63. Zagadnienie zgodności prawa dewizowego z Konstytucją, (w:) Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków (red. nauk. A. Kostecki), Kraków 2000.
64. Czy kryzys finansów lokalnych w Polsce? (w:) Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa Prof. Marka Mazurkiewicza (red. R. Mastalski), Wrocław 2001.
65. Finanse lokalne (zarys wykładu), Białystok – Siedlce 2001.
66. Informacja Przewodniczącego Komitetu Organizacyjnego o Konferencji i jej wynikach, (w:) Procedury podejmowania rozstrzygnięć i inne istotne problemy prawne w szkolnictwie wyższym (red. nauk. wspólnie z H. Święczkowską), Białystok – Siedlce 2001.
67. Leksykon finansów (członek Komitetu redakcyjnego i autor kilkunastu haseł z zakresu kontroli finansowej), Warszawa 2001.
68. Parabudgetary organisational structures – rationalisation tools or a threat to public finances. Theoretical reflections using Poland as an example (wspólnie z A. Ostrowską i J. Stankiewiczem), (w:) Proceedings of International Scientific Conference: Theoretical and Practical Aspects of Public Finance, Praga 2001.
69. Problemy statusu prawno-finansowego uczelni niepaństwowej (współautor P.J. Lewkowicz), (w:) Edukacja dla rozwoju innowacyjnego w Polsce, Warszawa – Białystok 2001.
70. Procedury podejmowania rozstrzygnięć i inne istotne problemy prawne w szkolnictwie wyższym (red. nauk. wspólnie z H. Święczkowską), Białystok – Siedlce 2001.
71. Reforma opodatkowania nieruchomości jako warunek gruntownej reformy finansów lokalnych w Polsce (red. L. Etel), Białystok 2001.

72. Studia licencjackie w ustawach o szkolnictwie wyższym i o wyższych szkołach zawodowych – zasadne zróżnicowanie czy niekonstytucyjna nierówność? Wnioski do rozwiązania problemu, (w:) Procedury podejmowania rozstrzygnięć i inne istotne problemy prawne w szkolnictwie wyższym (red. nauk. wspólnie z H. Świączkowską), Białystok – Siedlce 2001.
73. Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej, (w:) Księga jubileuszowa Prof. Jana Głuchowskiego, Toruń 2002.
74. Europejskie standardy finansowania regionów a stan obecny i perspektywy rozwiązań polskich, (w:) Finansowe aspekty rozwoju regionalnego (red. A. Kopczuk, M. Proniewski), Białystok 2002.
75. Polityka i prawo celne i dewizowe (współautor S. Naruszewicz), Siedlce 2002.
76. Prace licencjackie i magisterskie z finansów i prawa podatkowego (red. nauk.), Siedlce 2002.
77. The problems of state budget in the light of a crisis of local government finance in Poland (wspólnie z A. Ostrowską), The Eighth International Conference. Theoretical and Practical Aspects of Public Finance, Praga 2002.
78. Deficyt budżetowy i dług publiczny w wybranych krajach europejskich (red. nauk.), Białystok 2003.
79. Finanse publiczne i prawo finansowe (red. nauk. wspólnie z C. Kosikowskim), Warszawa 2003.
80. Limiter ou rationaliser les déficits budgétaires et la dette publique des collectivités locales – expériences de la Pologne et des pays de l'UE, (w:) Deficyt budżetowy i dług publiczny w wybranych krajach europejskich, Białystok 2003.
81. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Komentarz (współautor J.M. Salachna), Warszawa 2003.
82. Uwagi w sprawie typologii modeli finansów lokalnych, (w:) Teoretické a legislatívne otázky práva II, Koszyce 2003.
83. Finanse lokalne w dobie akcesji, Warszawa 2004.
84. Finanse samorządu terytorialnego (skrypt), Warszawa 2004.
85. The issues of Control of Tax Law Constitution Application, (w:) Theoretical and practical aspects of public finances, Praga 2004.
86. Orzecznictwo sądów administracyjnych jako czynnik kształtowania samorządowej polityki podatkowej. Księga Jubileuszowa Prof. Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004.
87. Праблемы тварення права ў Польшчы на прыкладзе падатковага права, (w:) Государственно–правовое строительство в Республике Беларусь в контексте европейских правовых процессов, Grodno 2004.
88. The problems of the financial law evolution in Central and Eastern Europe within the integration processes (red. nauk. wspólnie z A. Miškinis), Vilnius – Białystok 2004.



89. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz (współautor J.M. Salachna), Warszawa 2004.
90. Źródła prawa krajowego dotyczące finansów j.s.t., Prawo międzynarodowe, w tym prawo UE, jako źródła prawne finansów j.s.t., Zasady organizacji i funkcjonowania j.s.t. w Polsce po wstąpieniu do Unii Europejskiej, (w:) *Finanse samorządowe 2005* (red. C. Kosikowski), Warszawa 2005.
91. Fazy prac nad budżetem, ich treść i harmonogram (wspólnie z A. Ostrowską), Procedura uchwalania uchwały budżetowej (wspólnie z A. Ostrowską), Prowizorium budżetowe j.s.t. (wspólnie z A. Ostrowską), Prawo dewizowe a finanse jednostek samorządu terytorialnego (wspólnie z K. Boratyńską), (w:) *Finanse samorządowe 2005* (red. C. Kosikowski), Warszawa 2005.
92. *Finanse samorządu terytorialnego* (skrypt), wyd. II, Warszawa 2005.
93. Mity i realne możliwości racjonalizacji wydatków publicznych, (w:) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych* (red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc), Lublin 2005.
94. Mity i realne możliwości racjonalizacji wydatków publicznych w Polsce, (w:) *Racjonalizacja wydatków publicznych – materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej, 4–5 maj 2005 r.*, Kazimierz Dolny, Lublin 2005.
95. Problemy konstrukcji i stosowania przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego (wspólnie z J.M. Salachną), (w:) *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu? Materiały z konferencji naukowej z cyklu Prawo i Ekonomia*, Warszawa 2005.
96. Problemy konstrukcji i stosowania przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego (wspólnie z J.M. Salachną), (w:) *Biblioteka Monitora Podatkowego. Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?* (red. H. Dzwonkowski), Warszawa 2005.
97. Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych, (w:) *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005.
98. *Samorządowe fundusze celowe* (wspólnie z A. Ostrowską), (w:) *Samorządowy poradnik budżetowy na rok 2005* (pod red. W. Miemiec i A. Cybulskiego), Warszawa 2005.
99. Uwagi w sprawie kontroli tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce, (w:) *Ius suum quique. Studia prawnopodatkowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi W. Goronowskiemu*, Warszawa 2005.
100. *Finanse publiczne i prawo finansowe* (red. nauk. wspólnie z C. Kosikowskim), wyd. II, Warszawa 2006.
101. *Finanse samorządu terytorialnego* (skrypt), wyd. III, Warszawa 2006.

102. Główne bariery prawidłowego stosowania prawa podatkowego w Polsce, (w:) Finansowe prawotwórczość i prawoprzymienie w gospodarstwach Cienralnoj i Wastocznoj Jewropy, Grodno 2006.
103. Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP (pod red. nauk. E. Ruśkowskiego), Warszawa 2006.
104. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP (red. nauk., współautorzy: L. Etel, C. Kosikowski), Warszawa 2006.
105. Samorządowe fundusze celowe w świetle nowej ustawy o finansach publicznych (wspólnie z A. Ostrowską), (w:) Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006 (pod red. W. Miemieć), Wrocław 2006.
106. Stosowanie przepisów o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego w Polsce – w świetle przeprowadzonych badań (red. nauk.), Białostockie Studia Prawnicze, z. I, Białystok 2006.
107. Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej (red. nauk.), Białostockie Studia Prawnicze, z. I, Białystok 2006.
108. Finanse lokalne po akcesji (wspólnie z J.M. Salachną), Warszawa 2007.
109. Finanse lokalne w Rzeczypospolitej Polskiej, (w:) Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych (red. nauk. wspólnie z B. Dolnickim), Bydgoszcz – Białystok – Katowice 2007.
110. Finanse publiczne. Komentarz praktyczny (red. nauk. wspólnie z J.M. Salachną), Gdańsk 2007.
111. Główne problemy reformy administracji skarbowej, (w:) Efektywna administracja skarbowa, t. 1, (pod red. Z. Gilowskiej, H. Izdebskiego i K. Raczkowskiego), Warszawa 2007.
112. Kilka uwag o reformie administracji skarbowej w aspekcie reformy finansów publicznych, (w:) Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych (pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno–Koguc), Lublin 2007.
113. Komentarze do art. 1–15, 19–40, 42–43 oraz 237–245 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, (w:) Finanse publiczne. Komentarz praktyczny (red. nauk. wspólnie z J.M. Salachną), Gdańsk 2007.
114. O dyskusyjnych woprosach organizacji nałogowej administracji w sferie opyta Polszy, (w:) Sowremiennyje problemy teorii nałogowego prawa (pod red. M.W. Karasiowej (Sencowej), Woroneż 2007.
115. Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych (red. nauk. wspólnie z B. Dolnickim), Bydgoszcz – Białystok – Katowice 2007.
116. Wybrane problemy efektywności administracji skarbowej w świetle przeprowadzonych badań, (w:) Przyjazna Administracja Skarbowa (pod red. Z. Gilowskiej, P. Pogonowskiego i I. Sobczyk), t. 2, Warszawa 2007.

117. Ewolucja finansów samorządu terytorialnego w Polsce od 1990 r., (w:) *Finanse gmin jako instrument zrównoważonego rozwoju i budowy społeczeństwa obywatelskiego* (pod red. R. Lusawy), Warszawa 2008.
118. *Finanse publiczne i prawo finansowe* (red. nauk. wspólnie z C. Kosikowskim), Warszawa 2008.
119. Real property turnover in Polish foreign exchange law, (w:) *Real estate in Czech and Polish law* (pod red. nauk. G. Liszewskiego i M. Radwana), Białystok 2008, „Białostockie Studia Prawnicze” nr 4.
120. *Finanse samorządu regionalnego i lokalnego*, (w:) *Gospodarka regionalna i lokalna* (pod red. Z. Strzeleckiego), Warszawa 2008.
121. *Kontrola skarbową i jej funkcje* (wspólnie z W. Stachurskim), (w:) *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008.
122. *Zagadnienia 1–20 oraz 341–348*, (w:) *Finanse samorządowe 2008* (pod red. C. Kosikowskiego), Warszawa 2008.
123. *Zagadnienia 205–217 oraz 226–230 i 238–243* (wspólnie z A. Ostrowską), (w:) *Finanse samorządowe 2008* (pod red. C. Kosikowskiego), Warszawa 2008.
124. *The Basic Problems of Public Finance Reforms in the 21 Century in Europe. Les reformes principales des finances publiques en Europe au debut du XXI siècle* (red. nauk. wspólnie z M. Tyniewickim), „Białostockie Studia Prawnicze” 2009, nr 5.
125. *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce – uwagi na tle książki jubileuszowej profesor Alicji Pomorskiej*, (w:) *Konstytucyjno–prawowe regulowanie obszczystwiennych odnoszenij w Respublikie Bielaruś i drugih jewropejskich gosudarstwach*, Grodno 2009.
126. *Nowa organizacja sektora finansów publicznych w Polsce*, (w:) *Zaszczyta trudowych i drugih socjalno–ekonomicznych praw graźdan Respubliki Bielaruś*, Grodno 2009.
127. *Sądownictwo administracyjne – wczoraj, dziś, jutro*, (w:) *Sądownictwo administracyjne na Podlasiu 1994–2009* (pod red. W. Stachurskiego), Białystok 2009.
128. *Uwagi w sprawie reformy zasad uzyskiwania tytułu i stopni naukowych w aspekcie nowego modelu kariery akademickiej*, (w:) *Lokalne i regionalne funkcje uczelni wyższej* (pod red. J. Szablowskiego), Siedlce 2009.
129. *Věda finančního práva po roce 1989 v Polsku*, (w:) *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*, Praha 2009.
130. *Wpływ kryzysu finansów lokalnych na sytuację przedsiębiorcy*, (w:) *Zmiany w strategiach zarządzania organizacjami* (pod red. J. Szablowskiego), Białystok 2009.
131. *Activity–based budget in the light of theoretical principles and practical experiences of selected countries*, (w:) A. Boháč (ed.), *Current Issues of Finance and Financial Law from the Viewpoint of Fiscal and Monetary Promotion of Economic Growth in the Countries of Central and Eastern Europe after 2010* (wspólnie z U.K. Zawadzka–Pąk), Praga 2010.

132. Dyskusyjne elementy koncepcji budżetu zadaniowego w Polsce w świetle doświadczeń francuskich, (w:) System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku (pod red. A. Dobaczewskiej, E. Juchniewiczza i T. Sowińskiego), Warszawa 2010.
133. Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego (red. nauk. wspólnie z I. Zawerucha), Białystok – Lwów 2010.
134. Фінансово–правова система територіального самоврядування та криза місцевих фінансів – теоретичні зауваження і польський досвід, (w:) Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego, (red. wspólnie z I. Zawierucha), Białystok–Lwów 2010.
135. Komentarze do art. 1–7, 33–38 i 42–52, (w:) E. Ruśkowski (red. nauk. wspólnie z J.M. Salachną), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010.
136. Modele nadzoru i kontroli nad systemem finansów komunalnych w wybranych państwach UE (wspólnie z A. Ostrowską), (w:) M. Stec (red.), Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010.
137. Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny (red. nauk. wspólnie z J.M. Salachną), Gdańsk 2010.
138. Od prawa budżetowego do prawa finansowego sektora finansów publicznych, (w:) E. Ruśkowski (red.), System prawa finansowego, t. II, Prawo finansowe sektora finansów publicznych, Warszawa 2010.
139. Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski (red. nauk.), Białystok 2010.
140. Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski (wspólnie z U.K. Zawadzka–Pąk), Białystok 2010.
141. Prawo finansowe jako dyscyplina naukowa oraz jej dorobek (wspólnie z A. Pomorską), (w:) System prawa finansowego, t. I, Teoria i nauka prawa finansowego (pod red. C. Kosikowskiego), Warszawa 2010.
142. System prawa finansowego, t. II, Prawo finansowe sektora finansów publicznych (red. nauk.), Warszawa 2010.
143. Uwagi o byłym i aktualnym kryzysie finansów samorządu terytorialnego w Polsce, (w:) O prawie i jego dziejach księgi dwie. Księga II. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin, Białystok 2010.
144. Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej (red. nauk.), Białystok 2011.
145. O potrzebie prowadzenia badań porównawczych w zakresie reformy zarządzania finansami publicznymi w Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem reformy

- planowania finansowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.
146. Pożądane kierunki i scenariusze naprawy finansów publicznych w Polsce, wystąpienie panelowe, (w:) J. Szolno-Koguc, A. Pomorska (red.), Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego, Warszawa 2011.
147. System prawno-finansowy samorządu terytorialnego a kryzys finansów lokalnych – uwagi teoretyczne i polskie doświadczenia, (w:) S. Owsiak (red.), Nowe zarządzanie w warunkach kryzysu, Warszawa 2011.
148. Uwagi do dyskusji o koncepcji naprawy finansów publicznych w Polsce – czy konflikt między nauką i polityką? (w:) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz, Lublin 2011.
149. Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych – refleksje po 5 latach, (w:) J. Szolno-Koguc, A. Pomorska (red.), Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego, Warszawa 2011.
150. Wnioski z kryzysu – uwagi do dyskusji o projekcie zmian Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, (w:) A. Moździerz, K. Surówka (red.), O nowy model działalności regulacyjnej państwa w sferze finansów. Księga Jubileuszowa prof. zw. dr hab. Stanisława Owsiaka, Warszawa 2011.
151. O możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń zagranicznych w zakresie budżetu zadaniowego (wspólnie z U.K. Zawadzką-Pąk), (w:) B. Woźniak, M. Postuła (red.), Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków, Warszawa 2012.
152. Принципы управления публичными средствами и ответственность за их соблюдение в Польше, (w:) М. В. Карасева (Сенцова) (red.), Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений, Воронеж 2012.
153. Samorząd terytorialny a decentralizacja władzy publicznej w Polsce, (w:) J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz (red.), Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa, Białystok 2012.
154. Wybrane problemy wpłat jednostek samorządu terytorialnego na poczet równoważącej i regionalnej części subwencji ogólnej, (w:) H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), Finanse komunalne a Konstytucja, Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego, Tom XLII, Warszawa 2012.
155. Zasady gospodarowania środkami publicznymi w Polsce – wybrane uwagi, (w:) I. Czaja-Hliniak (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga Pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012.

## II. Rozprawy, artykuły, glosy i recenzje

1. Działalność Zakładu Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego w latach 1971–72, „Finanse” 1973, nr 7.
2. Reforma wpłat PGR na fundusz gminny, „Rada Narodowa–Gospodarka–Administracja” 1973, nr 18.
3. Zmiany w budżetach gmin w trakcie ich wykonywania, „Finanse” 1973, nr 12.
4. Niektóre problemy funkcjonowania funduszu gminnego w wybranych gminach woj. Białostockiego, „Zeszyty Naukowo–Dydaktyczne Filii UW w Białymstoku” 1975, nr 11.
5. Problem oddzielenia zadań samorządowych od pozostałych zadań gmin, „Zeszyty Naukowo–Dydaktyczne Filii UW w Białymstoku” 1975, nr 11.
6. Budżet a fundusz gminy, „Problemy Rad Narodowych” 1976, z. 32.
7. Gminny fundusz dobrowolnych świadczeń społecznych i fundusze GRN, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1976, z. 16.
8. I. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1976 (rec.), „Finanse” 1976, nr 2.
9. Zlikwidować czy udoskonalić fundusze terenowe?, „Życie Gospodarcze” 1976, nr 2.
10. System funduszy celowych gmin, „Problemy Rad Narodowych” 1977, nr 36.
11. A. Komar, *Finanse gmin*, Warszawa 1977 (rec.), „Organizacja–Metody–Technika” 1978, nr 12.
12. Fundusz rozwoju kultury fizycznej w gminach, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1978, nr 21.
13. I. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1977 (rec.), „Państwo i Prawo” 1978, nr 3.
14. W sprawie preferencji finansowych dla zespołów rolników indywidualnych, „Finanse” 1978, nr 2.
15. D. Flecher, H. Fort, *Les finances locales*, Paris 1977 (rec.), „Finanse” 1979, nr 2.
16. I. Kaleta, *Biudżetnoje chozjajstwo*, Warszawa 1977 (rec.), „Sowriemiennoje polskoje prawo” 1979, nr 2.
17. Ogólny zarys finansów lokalnych we Francji, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1979, nr 24.
18. Kierunki zmian podziału administracyjnego Francji, „Finanse” 1981, nr 5.
19. W sprawie reformy finansów terenowych w Polsce, „Finanse” 1981, nr 5.
20. Wybrane zagadnienia finansów Jugosławii, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1981, nr 33.
21. C. Kosikowski, *Prawne problemy planowania i zarządzania gospodarką narodową i finansami publicznymi we Francji powojennej* (rec.), „Finanse” 1983, nr 1.

22. Ewolucja stosunków między administracją centralną i związkami lokalnymi w XX w. we Francji, „Problemy Rad Narodowych” 1983, z. 55.
23. Jeden mandat – kilku kandydatów, „Polityka” 1983, nr 10.
24. Problemy samodzielności finansowej rad narodowych w WRL, „Finanse” 1983, nr 12.
25. Udział obywateli w gospodarce finansowej rad narodowych w Polsce, „Problemy Rad Narodowych” 1983, nr 56.
26. Decentralizacja finansowa we Francji, „Problemy Rad Narodowych” 1984, nr 59.
27. Reformy finansów lokalnych we Francji na przełomie lat siedemdziesiątych i osiemdziesiątych w XX w., „Finanse” 1984, nr 9.
28. W. Siriebriennikow, Miestnoje upravljenie i samoupravljenie Francji, Mińsk 1981 (rec.), „Państwo i Prawo” 1984, nr 7.
29. Decentralisation de l’administration et decentralisation financiere en Pologne Populaire. „Revue d’ Etudes Comparatives Est – Ouest” 1985, vol. 16, nr 2.
30. Decentralizacja finansowa i decentralizacja administracji w Polsce Ludowej, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1985, z. 46.
31. Problemes et perspectives des finances locales. Wystąpienia na międzynarodowej konferencji w Polichnie, 4–6 czerwca 1984 r., „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 1985, nr 20.
32. R. Pierot, Samodzielność finansowa związków lokalnych i niedawne reformy decentralizacyjne we Francji, „Problemy Rad Narodowych” 1985, nr 62 (tłumaczenie, opracowanie redakcyjne i streszczenie).
33. Ogólna charakterystyka władzy lokalnej i jej finansów w krajach socjalistycznych, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1986, z. 52.
34. Decentralizacja kłopotów, „Życie Gospodarcze” 1987, nr 39.
35. O przepisach sprzecznych z ustawą o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego w dziedzinie finansów, „Biuletyn Rady Legislacyjnej” 1987, nr 12.
36. Podpatrzeć innych, „Rada Narodowa” 1987, nr 39.
37. Prawnoorganizacyjne i finansowe aspekty regionalizacji we Francji, „Państwo i Prawo” 1987, nr 11.
38. Le systeme des finances locales dans les pays socialistes, „Revue Française de Finances Publiques” 1987, nr 18.
39. Uwagi o nowej strukturze władz lokalnych we Francji, „Organizacja. Metody–Technika” 1987, nr 11.
40. Byle jak, byle szybko. Projekt ustawy o mieniu komunalnym do poprawki, „Polityka” 1988, nr 50.
41. Finansowe aspekty federalizmu w Czechosłowacji, „Zeszyty Naukowe Filii UW w Białymstoku” 1988, z. 61.

42. Ile pieniędzy w rękach rad, „Prawo i Życie” 1988, nr 10.
43. Jaka ordynacja, takie rady, „Polityka” 1988, nr 4.
44. Ochrona i interesy, „Rada Narodowa” 1988, nr 11.
45. Samorządność w gospodarce finansowej rad narodowych, „Rada Narodowa” 1988, nr 51.
46. Skuteczność reform, „Rzeczpospolita” 1988, nr 103.
47. System rad, „Życie Gospodarcze” 1988, nr 19.
48. Uwarunkowania gospodarki finansowej rad narodowych, „Rada Narodowa” 1988, nr 50.
49. W. Kulesza, Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej. Raport końcowy. Warszawa 1986 (rec.), „Zeszyty Naukowe FUW w Białymstoku” 1988, nr 61.
50. Finanse miast coraz bardziej zagrożone, „Gospodarka, Administracja Państwowa” 1989, nr 25–26.
51. Jaki model? „Życie Gospodarcze” 1989, nr 20.
52. K. Chorąży, Ewolucja pozycji prawnej regionów we Francji, Lublin 1986 (rec.), „Państwo i Prawo” 1989, nr 1.
53. Nad modelem samorządu terytorialnego. Bez złudzeń i mitów, „Rada Narodowa” 1989, nr 34.
54. Nad modelem samorządu terytorialnego. Problemy systemu finansów, „Rada Narodowa” 1989, nr 35.
55. Budżety w 1990 r. – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 139.
56. Czy gmina może upaść? „Gazeta Samorządowa” 1990, nr I.
57. Dochody własne, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 20.
58. Finanse gmin w 1990 r. – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 132.
59. Finanse terenowe z uwzględnieniem przyszłej regulacji konstytucyjnej, „Zeszyty Naukowe FUW w Białymstoku” 1990, nr 70
60. Finansowe bariery, „Rada Narodowa” 1990, nr 4.
61. Finansowe ramy. Pora na szczegóły – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 153.
62. Gminne finanse – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 149.
63. Gminne finanse – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 172.
64. Jugosłowiański związek miast i gmin, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 29.
65. KSST. Szansa czy pułapka? „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 36.



66. Opstinskije finansije u Polijsku, „Komuna” 1990, nr 7 (w jęz. serbo-chorwackim).
67. Podatek od dochodów osobistych. Ile dla gminy? „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 18.
68. Podatek od nieruchomości. Brak wyobraźni, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 35.
69. Projekt ustawy o dochodach gmin. Przyjąć czy odrzucić? „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 35.
70. Propozycje eksperta. Finanse lokalne, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 27.
71. Przekazywanie zadań i mienia. Źródła finansowania – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 151.
72. Samoopodatkowanie mieszkańców w drodze referendum – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 135.
73. Struktura budżetu gmin – Komentarz do ustawy o samorządzie terytorialnym, „Rzeczpospolita” 1990, nr 176.
74. Subwencje dla gmin. Nadzieje czy obawy? „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 19.
75. Ustawy kompetencyjnej – ciąg dalszy, „Życie Gospodarcze” 1990, nr 22.
76. Wiara czyni cuda, „Gazeta Samorządowa” 1990, nr 22.
77. Wzmacnianie gmin czy administracji rządowej? Uwagi na tle projektu ustawy o podziale kompetencji, „Życie Gospodarcze” 1990, nr 18.
78. Finanse gmin (3). Dochody, „Gazeta Samorządowa” 1991, nr 24.
79. Finanse samorządu terytorialnego (1), Skazany na tymczasowość, „Gazeta Samorządowa” 1991, nr 17, 18.
80. Finanse samorządu terytorialnego (2). Centralistyczne zapędy, „Gazeta Samorządowa” 1991, nr 22.
81. Porady dla samorządów terytorialnych, „Gazeta Samorządowa” 1991, nr 9.
82. Barter i jego perspektywy (1), „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 11.
83. Barter i jego perspektywy (2), „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 12.
84. O upoważnieniu zarządu do zmiany w budżecie raz jeszcze (współautor: L. Etel), „Wspólnota” 1993, nr 48.
85. Prawo i gospodarka u wschodnich sąsiadów, „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 10.
86. Podatek od nieruchomości a podatek rolny (współautor: L. Etel), „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 4.
87. Podatek od nieruchomości. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą (współautor: L. Etel), „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1.
88. Podmiotowość dewizowa, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 10.
89. Problem instancyjności w postępowaniu w sprawach indywidualnych zezwoleń dewizowych, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 6.

90. Przemiany finansów samorządu terytorialnego w Polsce na tle krajów zachodnich, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 4.
91. Sezonowość w podatku od nieruchomości (współautor: L. Etel), „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 3.
92. Ulgi i zwolnienia w podatkach gminnych a wysokość subwencji dla gminy, „Wspólnota” 1994, nr 50.
93. Zadania regionalnych izb obrachunkowych (współautor: L. Etel), „Finanse Komunalne” 1994, nr 2.
94. Zasady udzielania indywidualnych zezwoleń dewizowych, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 5.
95. Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 1995 (III ARN 75194), „Glosa” 1995, nr 7.
96. Nierzetelność i wadliwość ksiąg podatkowych. Problemy pojęciowe, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 7.
97. Nierzetelność i wadliwość ksiąg podatkowych w świetle orzecznictwa i praktyki organów podatkowych, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 9.
98. Nieuznanie za dowód w postępowaniu rzetelnych i niewadliwych ksiąg podatkowych – w świetle praktyki organów administracji i orzecznictwa sądowego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995 nr 10.
99. Podstawowe problemy podatków i opłat lokalnych, „Finanse komunalne” 1995, nr 1.
100. Podatek dochodowy od osób prawnych. Zmiana formy prawnej podmiotu a obliczanie strat, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 8.
101. Sądowa kontrola decyzji banków. Mieszkaniowe premie gwarancyjne, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 10.
102. Wstępna informacja o Zjeździe Katedr Prawa Finansowego „Wigry 95”, „Glosa” 1995, nr 5.
103. Zaniechanie poboru a umorzenie podatku, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 7.
104. Błędy organów skarbowych w decyzjach o wysokości zobowiązań podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 7.
105. Czym jest ulga podatkowa? „Prawo i Życie” 1996, nr 5.
106. Decyzja czy postanowienie, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 4.
107. Komentarz do wyroków NSA z dnia 7 grudnia 1994 r., III SA 468/94 oraz z dnia 14 czerwca 1995 r., SA/Kr 2700/94, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 2.
108. Nierzetelność i wadliwość ksiąg podatkowych w projekcie ordynacji podatkowej, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 7–8.
109. Nieuznanie za dowód w postępowaniu rzetelnych i niewadliwych ksiąg podatkowych – w świetle praktyki organów administracji i orzecznictwa sądowego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 6.

110. Sądowa kontrola wydawania zezwoleń dewizowych (cz. I), „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 9.
111. Sądowa kontrola wydawania zezwoleń dewizowych (cz. II), „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 11.
112. Zobowiązania i postępowanie podatkowe. Przepisy, orzecznictwo, piśmiennictwo – recenzja, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 4.
113. Zwalnianie instytucji filmowych z podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 6.
114. Nierzetelność podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 2.
115. Dokumentowanie wydatków a koszty uzyskania przychodów, glosa do wyroku SN z dnia 7 maja 1997 r., „Glosa” 1998, nr 9.
116. Nowe Prawo dewizowe – kontrowersyjne rozwiązania, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 6.
117. Zwrot przez firmę kosztów używania samochodu osobowego pracownika, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 8.
118. Zwrot przez firmę kosztów używania samochodu osobowego pracownika, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 9.
119. Doradztwo podatkowe w Polsce – stan obecny i perspektywy. Referat wygłoszony na VII Ogólnopolskich Dniach Prawniczych, Białystok 27–30 maja 1999 r., „Biuletyn Informacyjny Oddziału Warszawskiego Stowarzyszenia Ekspertów i Doradców Podatkowych” 1999, nr 4.
120. Finanse samorządu terytorialnego po reformie ustrojowej w Polsce w świetle standardów europejskich, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1999, nr 5.
121. Jaki będziesz doradco podatkowy, „Prawo i Życie” 1999, nr 10.
122. M. Bouvier, Les finances locales, Paris 1998 (rec.), „Państwo i Prawo” 1999, nr 3.
123. Nowe prawo dewizowe – kontrowersyjne rozwiązania, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 6.
124. Opinia szczegółowa w sprawie interpretacji art. 220 ust. 1 Konstytucji RP, „Przegląd Sejmowy” 1999, nr 5.
125. Problemy kontroli skarbowej w związku z reformami ustrojowymi państwa, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3.
126. La reforme des finances des collectivites locales en Pologne face aux standards internationaux, „Revue Francaise de Finances Publiques” 2000, nr 69.
127. Tax Powers of Territorial Authorities in Poland and the Outlooks for their Development, „Archivum Iuridicum Cracoviense” 2000–2001.
128. Pojęcie targowiska dla celów opłaty targowej w świetle orzecznictwa i doktryny, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 2.

129. System finansów polskiego samorządu terytorialnego w świetle Konstytucji i standardów międzynarodowych, „Magazyn Gospodarczy” 2001, nr 1–2.
130. Doradztwo podatkowe po nowelizacji ustawy (wspólnie z E.A. Ambrożej), „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 6.
131. Le pouvoir fiscal des collectives locales en Pologne et les perspectives de son elargissement, „Revue Francaise de Finances Publiques” 2001, nr 1.
132. Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, „Kontrola Państwa” 2002, nr 4.
133. Jak mogło do tego dojść? Nowelizacja ustawy o szkolnictwie wyższym, „Rzeczpospolita” 2002, nr 192.
134. Ograniczać czy racjonalizować deficyty budżetowe i dług publiczny jednostek samorządu terytorialnego, „Pomosty w kręgu nauki i biznesu – Kwartalnik Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Białymstoku” 2002, nr 4.
135. Podstawowe tendencje rozwoju finansów samorządu terytorialnego w Unii Europejskiej i w Polsce, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6.
136. Kadra z importu, „Rzeczpospolita” 2003, nr 180.
137. Charakter prawny lokalnych funduszy gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 10.
138. Jak naprawić to, co popsuł ustawodawca, „Rzeczpospolita” 2005, nr 44.
139. Głos w dyskusji pt. „Główne uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych”, „Kontrola Państwa” 2006, nr 2 (numer specjalny).
140. Konieczna reforma systemu egzekucji zobowiązań podatkowych (wspólnie z W. Grześkiewiczem), „Prawo i Podatki” 2006, nr 2.
141. Opodatkowanie wieczystego użytkowania pod rządami nowej ustawy o VAT, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3.
142. Podstawowe uwarunkowania decentralizacji finansów publicznych, „Kontrola Państwa” 2006, nr 2 (numer specjalny).
143. Problemy sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle praktyki (1) (wspólnie z B. Wdowiak), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7.
144. Problemy sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle praktyki (2) (wspólnie z B. Wdowiak), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9.
145. Wpływ zmian regulacji zasad publicznej gospodarki finansowej na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (wspólnie z J.M. Salachną), „Finanse Komunalne” 2006, nr 10.
146. Zmiany zasad ogólnych ustawy o finansach publicznych a gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego (wspólnie z J.M. Salachną), „Finanse Komunalne” 2006, nr 6.

147. Zmiany zasad prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle ustawy o finansach publicznych oraz założeń nowych regulacji (wspólnie z J.M. Salachną), „Finanse komunalne 2006”, nr 7–8.
148. Jewropiejskije tendenciji i teoriczieskije obusłowienija rozwicia diecentralizacji publicznych finansow, „Jeżegodnik Mieżdunarodnoj Asocjacji Finansowowo Prawa” Moskwa 2008.
149. Janusz Stankiewicz, Debudgeting of Public Finance, Białystok 2007 (rec.), „Białostockie Studia Prawnicze” 2009, nr 5.
150. Ograniczona samodzielność finansowa jako główna bariera w walce j.s.t. z kryzysem gospodarczym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 4.
151. Opinia na temat art. 130 ust. 2–4 oraz art. 135 ust. 1 pkt 2 projektu ustawy o finansach publicznych (wspólnie z J.M. Salachną), „Zeszyty Prawnicze BAS” 2009, nr 1.
152. C. Kosikowski, Prawo finansowe Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego, Białystok 2010 (rec.), „Białostockie Studia Prawnicze” 2010, nr 7.
153. Nałogowoje prawo stran Wastocznoj Jewropy, Marina W. Karasiewa (Senzowa), Denis M. Szczekin (red.) (rec.), „Państwo i Prawo” 2010, nr 3.
154. Opinia prawna na temat części artykułowej projektu ustawy budżetowej na rok 2011 (wspólnie z J.M. Salachną), „Budżet państwa na rok 2011. Ekspertyzy wstępne” 2010, nr 4 (Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu).
155. От бюджетного права к финансовому праву сектора публичных финансов в Польше, „Публичные финансы и налоговое право. Ежегодник” 2010, nr 1.
156. Предисловие, „Публичные финансы и налоговое право. Ежегодник” 2010, nr 1.
157. C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011 (rec.), „Państwo i Prawo” 2011, nr 12.
158. Konflikt finansowy między władzą centralną a j.s.t. a kryzys finansów samorządowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 12.
159. M. Popławski, Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011 (rec.), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 10.
160. Новые направления развития бюджетного (финансового) планирования и их влияние на решения, принимаемые в странах Центральной и Восточной Европы, „Публичные Финансы и Налоговое Право” 2011, Выпуск 2.
161. Предисловие, „Публичные Финансы и Налоговое Право” 2011, Выпуск 2.
162. Co z tym deficytem? Rozmowa z Dorotą Lebiedzińską, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 6.
163. Obniżyć deficyt, szanując konstytucyjną zasadę samodzielności finansowej samorządu terytorialnego, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 3 oraz „Prawo Finansów Publicznych” 2012, nr 3/5.

### III. Tłumaczenia

1. Polsko–rosyjski słownik handlowy oraz rusko–polski kommerczeskij słowar (współautorzy: I.F. Nosowicz, R. Hajczuk), Białystok 1992.
2. M. Bouvier, *Finanse lokalne we Francji*, Warszawa 1999 (nadzór tłumaczenia, red. nauk. oraz wprowadzenie).
3. M. Bouvier, *Wprowadzenie do teorii podatku i prawa podatkowego*, Warszawa 2000 (nadzór tłumaczenia, red. naukowa oraz wprowadzenie).

### IV. Promotorstwo w przewodach doktorskich

1. L. Etel, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako instrumenty realizacji polityki podatkowej rad narodowych*, 1988.
2. S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej w Polsce*, 2001.
3. J.M. Salachna, *Pojęcie dyscypliny finansów publicznych i zasady odpowiedzialności za jej naruszenie*, 2002.
4. P.J. Lewkowicz, *Finansowanie szkolnictwa wyższego ze środków publicznych*, 2005.
5. A. Ostrowska, *System prawnofinansowy powiatów a decentralizacja finansów publicznych w Polsce*, 2005.
6. W. Stachurski, *Model prawny kontroli skarbowej w Polsce*, 2007.
7. M. Tyniewicki, *Prawny charakter budżetu ogólnego Unii Europejskiej*, 2008.
8. P. Wołtanowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego przez Trybunał Konstytucyjny i Rzecznika Praw Obywatelskich*, 2008.
9. K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła w Polsce, Unii Europejskiej i wybranych państwach Europy Wschodniej*, 2008.
10. J. Bonarski, *Regulacje prawno–finansowe a przeciwdziałanie legalizowaniu dochodów z przestępstw*, 2011.
11. A. Melezini, *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*, 2012.

### V. Recenzje z postępowania o nadanie tytułu profesora

Recenzja dorobku naukowego dr hab. E. Chojna–Duch, 2002.

### VI. Recenzje prac habilitacyjnych

1. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998.
2. M. Poniatowicz, *Dług publiczny w systemie finansowym jednostek samorządu terytorialnego (na przykładzie miast na prawach powiatu)*, Białystok 2005.
3. P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006.

4. M. Staniszewski, *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarocin 2007.
5. J. Stankiewicz, *Debudżetyzacja finansów publicznych*, Białystok 2007.
6. M. Ofiarska, *Formy publicznoprawne współdziałania jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008.
7. J. M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008.

## VII. Recenzje rozpraw doktorskich

1. J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe rolnictwa w Polsce* (prof. S. Prutis), Uniwersytet w Białymstoku, 1998.
2. A. M. Jurkowska, *Liberalizacja prawa bankowego jako przesłanka konkurencyjności banków zagranicznych w Polsce* (dr hab. J. Gliniecka), Uniwersytet Gdański, 1999.
3. M. Jankowska, *Funkcjonowanie kontroli skarbowej w Polsce* (prof. J. Głuchowski), Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, 2000.
4. G. Liszewski, *Reforma podatków majątkowych w Polsce (podstawowe problemy)* (dr hab. L. Etel), Uniwersytet w Białymstoku, 2001.
5. S. Skuza, *Lokalny dług publiczny w warunkach polskiej transformacji* (prof. H. Sochacka-Krysiak), Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2002.
6. M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe* (dr hab. L. Etel), Uniwersytet w Białymstoku, 2003.
7. W. Gonet, *Środki zwrotne w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego* (prof. dr hab. Marta Sadowy), Szkoła Główna Handlowa w Warszawie 2005.
8. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych* (prof. dr hab. Leonard Etel), Uniwersytet w Białymstoku, 2007.
9. B. Pahl, *Opodatkowanie majątku kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce* (prof. dr hab. Leonard Etel), Uniwersytet w Białymstoku, 2007.
10. K. Teszner, *Model funkcjonowania administracji skarbowej w Polsce* (prof. dr hab. L. Etel), Uniwersytet w Białymstoku, 2008.
11. R. Dowgier, *Stanowienie prawa podatkowego w Polsce* (prof. dr hab. L. Etel), Uniwersytet w Białymstoku, 2008.
12. B. Rdzanowska, *Rola instrumentów dłużnych w finansowaniu zadań samorządu terytorialnego* (prof. dr hab. Hanna Sochacka-Krysiak), Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2008.
13. K. Piech, *Zgłoszenie celne jako szczególna forma czynności prawnej podmiotu dokonującego obrotu towarowego z zagranicą* (prof. UŚ dr hab. J. Głumińska-Pawlic), Uniwersytet Śląski w Katowicach, 2010.

14. D. Cyman, *Elektroniczne instrumenty płatnicze a bezpieczeństwo uczestników rynku finansowego. Studium prawno-finansowe* (prof. dr hab. A. Drwiłło), Uniwersytet Gdański 2011.

#### VIII. Konferencje naukowe (wyłącznie jako organizator lub referent)

1. Konferencja w Stacji Naukowej PAN, Paryż, 14 stycznia 1987 r., referat: „Les problèmes actuels de la décentralisation en France et en Pologne” (współautor: R. Pierot).
2. Konferencja pt. „Teoretyczne i praktyczne aspekty kontroli skarbowej”, Szczecin, 22–24 czerwca 1997 r., referat: „Kontrola skarbowa w strukturze kontroli finansowej w Polsce”.
3. Konferencja prezentująca dorobek Uniwersytetu w Białymstoku, Paryż, 7–15 maja 1999 r., referat: „Les réformes de finances des collectivités territoriales en Pologne et l’expérience française”.
4. VII Ogólnopolskie Dni Prawnicze, Białystok, 27–30 maja 1999 r., referat: „Doradztwo podatkowe w Polsce – stan obecny i perspektywy” (opublikowany w: „Biuletyn Informacyjny Oddziału Warszawskiego Stowarzyszenia Ekspertów Finansowych i Doradców Podatkowych” 1999, nr 4).
5. Ogólnopolska Konferencja Naukowa pt. „Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków”, Kraków, 21–23 października 1999 r., referat: „Stan finansów lokalnych i nauki prawa finansowego samorządu terytorialnego w Polsce na przełomie wieków”.
6. Cykl 3-dwudniowych seminariów naukowych pt. „Problemy finansów publicznych w świetle nauki i praktyki”, Siedlce, styczeń, luty, marzec 2000 r., referat: „Charakter prawny wyniku kontroli skarbowej i możliwość jego zaskarżenia do NSA w świetle najnowszych orzeczeń” (w formie glosy opublikowany w: „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2001, nr 1).
7. Konferencja międzynarodowa pt. „Theoretical and Practical Aspects of Public Finance”, Praga, 31 marzec – 1 kwiecień 2000 r., referat: „Municipal Authority in Taxation and Perspective of its Evolution in Poland”, opublikowany w: *Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*, Praga 2000.
8. III Konferencja Rektorów Niepaństwowych Uczelni Zawodowych pt. „Stan prawa w zakresie wyższego szkolnictwa zawodowego”, Siedlce, 4–6 czerwca 2000 r. (organizator).
9. Konferencja pt. „Procedury podejmowania rozstrzygnięć i inne istotne problemy prawne w szkolnictwie wyższym”, Białystok, 26–27 lutego 2001 r., referat: „Studia licencyjne w ustawach o szkolnictwie wyższym i o wyższych szkołach zawodowych – zasadne zróżnicowanie czy niekonstytucyjna nierówność. Wnioski do rozwiązania problemu”.
10. Konferencja międzynarodowa pt. „Theoretical and Practical Aspects of Public Finance”, Praga, 30–31 marca 2001 r., referat: „Parabudgetary Organizational Structures – Rationalization Tools or a Threat to Public Finances. Theoretical



- Reflections Using Poland as an Example” (współautorzy: A. Ostrowska, J. Stankiewicz), opublikowany w wersji elektronicznej, tezy opublikowane w: Technická Univerzita v Liberci, Liberec 2001.
11. Konferencja zorganizowana przez Ministerstwo Finansów i Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, 30–31 maja 2001 r.
  12. Kongres Uczelni Niepaństwowych pt. „Edukacja dla rozwoju innowacyjnego w Polsce”, Warszawa, 29 września 2001 r., referat: „Problemy statusu prawno–finansowego uczelni niepaństwowej” (współautor P.J. Lewkowicz).
  13. Konferencja międzynarodowa pt. „Theoretical and Practical Aspects of Public Finance”, Praga, 12–13 kwietnia 2002 r., referat: „The Problems of State Budget in the Light of a Crisis Local Government Finance in Poland” (współautor: A. Ostrowska), opublikowany w wersji elektronicznej, tezy opublikowane w: Theoretical and Practical Aspects of Public Finance, Praga 2002.
  14. Konferencja pt. „Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego”, Kazimierz Dolny, 31 maja – 1 czerwca 2002 r., referat: „Reforma dochodów j.s.t. a reforma podatkowa w Polsce”.
  15. III Konferencja Rektorów Niepaństwowych Uczelni Zawodowych, Chlewicka k. Siedlec, 4–6 czerwca 2002 r.
  16. Konferencja międzynarodowa pt. „Metody i instrumenty ograniczania długu publicznego i deficytu budżetowego w państwach Europy Środkowej i Wschodniej”, Białystok, 19–21 września 2002 r. (organizator), referat: „Ograniczać czy racjonalizować deficyty budżetowe i dług publiczny j.t.s.”.
  17. Konferencja pt. „Reformy podatków i opłat lokalnych – doświadczenia polskie i wybranych państw europejskich”, Białowieża, 26–28 listopada 2002 r., referat: „Podatki i opłaty lokalne jako dochód budżetów samorządu terytorialnego w Europie”.
  18. Konferencja międzynarodowa pt. „Financování územní samosprávy ve sjednocující se Evropě”, Brno, 12 września 2003 r., referat: „Tendencje w finansowaniu samorządu terytorialnego w krajach Unii Europejskiej – wnioski dla państw przystępujących”.
  19. Konferencja międzynarodowa pt. „Teoretické a legislatívne otázky práva II.”, Koszyce, 17 września 2003 r., referat: „Uwagi w sprawie typologii modeli finansów lokalnych”.
  20. Konferencja międzynarodowa pt. „Aktualios mokesčiu teisės teorinės ir praktikos problemos”, Wilno, 26 września 2003 r., referat: „Vietinių mokesčių politikos problemos”.
  21. Konferencja pt. „Polski system podatkowy – założenia a praktyka”, Kazimierz Dolny, 3–4 października 2003 r., referat: „Kontrola stosowania prawa podatkowego”.
  22. Konferencja pt. „Государственно–правовое строительство в Республике Беларусь в контексте европейских правовых процессов”, Grodno, 20–21 marca 2004 r., referat: „Праблемы тварення права ў Польшчы на прыкладзе падатковага права”.

23. Międzynarodowa Konferencja Naukowa pt. „Racjonalizacja wydatków publicznych”, Kazimierz Dolny, 4–5 maja 2005 r., referat: „Mity i realne możliwości racjonalizacji wydatków publicznych w Polsce”.
24. Konferencja pt. „Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?”, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 6 kwietnia 2005 r., referat: „Problemy konstrukcji i stosowania przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego” (wspólnie z J.M. Salachną).
25. Konferencja pt. „Current Questions of the Efficiency of Public Finance, Financial Law and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe”, Koszyce, 30–31 sierpnia 2005 r., referat: „The Assessment of the Condition of Local Finance and the Perspectives of its Development in Poland”.
26. Konferencja pt. „Finansowe prawotwórczość i prawoprimienienije w gasudarstwach Cienralnoj i Wastocznoj Jewropy”, Grodno, 16–17 września 2006 r., referat: „Osnownyje bariery primienienia nałogowo prawa w Polsce”.
27. Seminarium Kolegium Najwyższej Izby Kontroli pt. „Główne uwarunkowania w procesie naprawy finansów publicznych”, Warszawa, 18 października 2006 r., referat: „Podstawowe uwarunkowania decentralizacji finansów publicznych”.
28. Konferencja pt. „NAS 2006. Administracja skarbowa, nowoczesna – efektywna – przyjazna”, Ministerstwo Finansów, Warszawa, 12–13 grudnia 2006 r., referat: „Wybrane problemy efektywności administracji skarbowej w świetle przeprowadzonych badań”.
29. Konferencja naukowa pt. „Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych”, Kazimierz Dolny, 3–5 czerwca 2007 r., przewodnictwo obradom końcowym.
30. Konferencja międzynarodowa pt. „Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju”, Kazimierz Dolny, 5–7 maja 2008 r., referat: „Wprowadzenie do dyskusji nad dorobkiem polskiej nauki prawa finansowego”.
31. VII konferencja międzynarodowa pt. „Réformes principales des finance publiques en Europe au début du XXIe”, Paryż, 16–17 września 2008 r. (współorganizacja ze Stacją Polskiej Akademii Nauk w Paryżu).
32. VIII konferencja międzynarodowa pt. „Public Finance and Financial Law in the Context of Financial Crises in the Eastern and Central Europe”, Lviv, 21–23 września 2009 r. (współorganizacja z Wydziałem Prawa Uniwersytetu Ivana Franko we Lwowie).
33. Konferencja naukowa pt. „Zmiany w strategiach zarządzania przedsiębiorstwem”, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Białymstoku, Białystok, 14–15 października 2009 r., referat plenarny.
34. Konferencja naukowa pt. „Lokalne i regionalne funkcje uczelni wyższej”, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Siedlcach, Siedlce 19–20 października 2009 r., referat plenarny.

35. Konferencja międzynarodowa zorganizowana przez Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie oraz GERFiP I Uniwersytet Paris 1 Pantheon–Sorbonne pt. „Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu. La nouvelle gouvernance financière publique en Pologne et en France. Les enjeux dans un context de crise”, Kraków, 8–9 marzec 2010 r., wystąpienie w panelu 3.
36. Konferencja naukowa na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. „Wpływ nowej ustawy o finansach publicznych i funduszy europejskich na finanse publiczne”, 24 marca 2010 r. (wystąpienie wprowadzające do dyskusji).
37. „Current Issues of Finance and Financial Law from the Viewpoint of Fiscal and Monetary Promotion of Economic Growth in the Countries of Central and Eastern Europe after 2010”, Praga, 12–13 wrzesień 2010 r. (referat główny).
38. Bałtycka Konferencja Prawa Finansowego pt. „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”, Gdańsk–Nynashamn–Sztokholm–Gdańsk, 8–11 października 2010 r. (referat główny).
39. Międzynarodowe seminarium naukowe na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. „Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski”, 25 października 2010 r. (organizacja i referat główny).
40. Międzynarodowa konferencja naukowa zorganizowana przez Uniwersytet im. Marii Curie–Skłodowskiej w Lublinie, Katolicki Uniwersytet Lubelski im. Jana Pawła II w Lublinie oraz Akademię Leona Koźmińskiego w Warszawie pt. „Ekonomiczne i prawne uwarunkowania oraz bariery redukcji deficytu i długu publicznego”, Kazimierz Dolny, 11–12 kwietnia 2011 r. (referat wprowadzający w ramach panelu wstępnego).
41. Konferencja naukowa zorganizowana przez Trybunał Konstytucyjny i Uczelnię Łazarskiego pt. „Finanse Komunalne a Konstytucja”, Warszawa, 22–23 września 2011 r. (jeden z głównych referatów).
42. „Public Finances – Administrative Autonomies”, Győr (Węgry), 29 wrzesień – 1 październik 2011 r. (współorganizacja i słowo wstępne).
43. Konferencja naukowa zorganizowana przez Katedrę Finansów Wydziału Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, połączona z Jubileuszem Profesora Stanisława Owsiaka pt. „O nowy model działalności regulacyjnej państwa w sferze finansów – lekcja z kryzysu”, Krynica Zdrój, 19–21 października 2011 r. (wystąpienie w panelu 2).
44. Konferencja Ernst&Young zorganizowana w ramach Programu Sprawne Państwo pt. „Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia w Polsce”, Warszawa, 7 grudnia 2011 r. (głos w dyskusji).
45. Międzynarodowa konferencja naukowo–praktyczna pt. „Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений”, Woroneż (Rosja), 29–31 marca 2012 r., referat plenarny pt. „Принципы управления публичными средствами и ответственность за их соблюдение в Польше”.

46. Sympozjum naukowe pt. „Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków”, Szkoła Główna Handlowa i Ministerstwo Finansów, Warszawa, 20 kwietnia 2012 r., referat plenarny pt. „O możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń zagranicznych w zakresie budżetu zadaniowego”.
47. Konferencja naukowa zorganizowana przez Katedrę Finansów Publicznych Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu im. Marii Curie–Skłodowskiej w Lublinie oraz Katedrę Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego Kolegium Prawa Akademii Leona Koźmińskiego pt. „O nowy model finansów samorządowych – lekcja z kryzysu”, Kazimierz Dolny, 23–24 kwietnia 2012 r., przewodniczenie panelowi II oraz referat pt. „Ocena zapowiedzianych zmian w ustawie o finansach publicznych, dotyczących redukcji deficytu j.s.t.”.
48. XII Międzynarodowa Konferencja Naukowa pt. „Państwo, Gospodarka, Społeczeństwo” zorganizowana przez Krakowską Akademię im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Karków, 4–5 czerwca 2012 r., referat: „Poprawić czy gruntownie zreformować system prawno–finansowy samorządu terytorialnego”.
49. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego pt. „Prawo finansowe po transformacji ustrojowej oraz Międzynarodowe prawo podatkowe”, zorganizowany przez Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 4–6 czerwca 2012 r., przewodniczenie panelowi I pt. „Ustrojowe prawo finansowe”.

#### IX. Pozostałe

1. Podatki w orzecznictwie, CD–ROM, Warszawa 1998 (koncepcja i red. nauk.).
2. The issues of Control of Tax Law Constitution Application, CD–ROM, Vysoka Škola Ekonomicka v Praze, Praga 2004.

#### X. Granty Komitetu Badań Naukowych i Narodowego Centrum Nauki

##### Umowne własne

1. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, nr KBN – 1H02A 008 27 2004–2006 (zrealizowany).
2. Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, nr N N110 059436 (zrealizowany).
3. Roczność i wieloletniość w finansach publicznych, nr 2011/01/B/HS5/03357 (2011–2013 – w realizacji).

##### Granty promotorskie

1. P.J. Lewkowicz, Problemy prawne finansowania szkolnictwa wyższego ze środków publicznych w Polsce, nr H02A 007 26, 2004/2005 (zrealizowany).
2. M. Tyniewicki, Charakter prawny budżetu ogólnego Unii Europejskiej, nr 1 H02A 031 29, 2005/2007 (zrealizowany).

3. U.K. Zawadzka-Pąk, Konstrukcja prawna, wdrażanie i realizacja budżetu zadaniowego we Francji i w Polsce, nr N N110 189240, 2011/2012 (w realizacji).
4. A. Melezini, Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową, nr NN 110 189440, 2011/2012 (w realizacji)

### XI. Biogramy i biografie

1. Biogram w pracy: „Z dziejów katedr skarbowości i prawa skarbowego oraz katedr prawa finansowego w Polsce”, red. A. Kostecki, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2010, s. 227–228.
2. Biogram w pracy: „Złota księga nauk ekonomicznych, prawnych i ścisłych” 2005, Helion, Mastermedia sp. z o. o., s. 286.
3. Współcześni uczeni polscy. Słownik biograficzny, t. III, Ośrodek Przetwarzania Informacji, Warszawa 2000, s. 710.
4. Who is who w Polsce. Encyklopedia biograficzna z życiorysami znanych Polek i Polaków, Hübners Who is Who, Schweiz 2006, wyd. V, s. 3208–3209.
5. 2000 Outstanding Intellectuals of the 21st Century, Cambridge 2004, s. 364–365.
6. Encyklopedia Actus Purus. Kto jest kim w Polsce nowego milennium (2000–2001), Polsko–Europejskie Towarzystwo Finansowe S.A., Poznań 2002, s. 464.
7. Who’sWho in the World 2007, Marquis Who’s Who, New Jersey 2007, s. 2198.

### XII. Udział w radach naukowych (programowych) wydawnictw i czasopism naukowych

1. „Przegląd Podatkowy”, miesięcznik wydawany przez Wolters Kluwer Polska – przewodniczący Rady Programowej.
2. „Publicznyje Finanse i Nałogowoje Prawo”, Jeżegodnik (rocznik) wydawany przez Państwowy Uniwersytet w Woroneżu (Rosja) – przewodniczący Rady Naukowej.
3. „Finanse Komunalne”, miesięcznik wydawany przez Wolters Kluwer Polska – członek Rady Naukowo–Programowej.
4. „Białostockie Studia Prawnicze”, kwartalnik wydawany przez Wydział Prawa UwB – członek Rady Naukowej.
5. „Wiesnik Prawauznaustwa”, czasopismo wydawane przez Państwowy Uniwersytet im. Janka Kupały w Grodnie (Białoruś) – członek kolegium redakcyjnego serii.
6. „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, miesięcznik wydawany przez Taxpress – członek Rady Programowej (do końca 2011 r.).
7. „Revue Française de Finances Publiques”, kwartalnik wydawany przez L.G.D.J. – członek Rady Naukowej w latach 1998–2008.
8. Wydawnictwo Temida 2 – członek Rady Programowej.



System finansowy państwa  
i Unii Europejskiej





# FORMY, ŹRÓDŁA I GRANICE WYDATKÓW INWESTYCYJNYCH BUDŻETU PAŃSTWA ORAZ BUDŻETÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

ANDRZEJ BORODO

## 1. Uwagi wstępne

Dochody i wydatki państwowe są przedmiotem różnych podziałów prawnych i ekonomicznych, mających znaczenie dla oceny i funkcjonowania budżetu. Przy ich stosowaniu wychodzi się z założenia, że nie stanowią one jednakowej co do charakteru masy dochodów i wydatków, lecz są, a przynajmniej mogą być, odpowiednio rozdzielone. Podziały budżetowe mają znaczenie dla wyodrębnienia wydatków inwestycyjnych i majątkowych, co może wskazywać na ich źródła.

Źródłem wydatków inwestycyjnych państwa lub samorządu mogą być środki budżetowe (pochodzące z oszczędności), np. oszczędności czynione w zakresie gospodarki bieżącej. Mogą to być także odpowiednio skonstruowane dochody publiczne (np. specjalne podatki majątkowe), wpływy ze sprzedaży mienia państwowego i z prywatyzacji, pożyczki i kredyty inwestycyjne.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest zbadanie, jakie są źródła, formy i rodzaje wydatków majątkowych w zakresie budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz jakie są uwarunkowania prawnofinansowe tych wydatków.

## 2. Okres II Rzeczypospolitej

Jednym z podziałów budżetowych, stosowanych zwłaszcza w okresie przed II wojną światową, jest podział dochodów i wydatków budżetu państwa na zwyczajne i nadzwyczajne lub podział budżetu na dwie części: budżet zwyczajny i nadzwyczajny. Kryteria tego podziału nie są ostre, jednak nie są też przypadkowe. Nawiązują one do pokrycia pewnego typu wydatków dochodami określonego rodzaju<sup>1</sup>. Dochody i wydatki zwyczajne (ewentualnie budżet zwyczajny) dotyczą finansowania normalnego toku administracji państwowej lub eksploatacji przed-

---

1 T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 46 i nast.

siębiorstw państwowych. Wydatki zwyczajne powinny być zaspokajane stale odnawiającymi się dochodami zwyczajnymi. Wydatki nadzwyczajne mogą zaś być dokonywane tylko w miarę uzyskiwania nadzwyczajnych środków. Wydatki nadzwyczajne są pokrywane z dochodów nadzwyczajnych, a wydatki zwyczajne z dochodów zwyczajnych (typowych, stałych)<sup>2</sup>. Wydatki nadzwyczajne z reguły miały charakter wydatków majątkowych, inwestycyjnych, dotyczyły finansowania inwestycji i majątku państwowego lub nadzwyczajnych wydarzeń. Finansowane były z dochodów nadzwyczajnych, np. ze sprzedaży i likwidacji majątku państwowego, specjalnych podatków majątkowych, nadwyżek budżetowych, a także z pożyczek państwowych.

Sprawa pożyczek państwowych jako dochodów nadzwyczajnych była jednak różnie oceniana. W polskiej praktyce budżetowej okresu II RP pożyczki nie były traktowane jako dochody budżetowe, nie były więc na ogół wpisywane do budżetu. Wpływy z pożyczek i ich użycie (przeznaczenie) określano w odrębnej ustawie, nienależącej do budżetu. T. Grodyński stoi na stanowisku, że pożyczki to nie są dochody budżetowe, ale antycypacja przyszłych dochodów<sup>3</sup>. Uważano, że pożyczki państwowe (o ile w ogóle je stosować) powinny być kierowane na cele twórcze, inwestycyjne.

W okresie II RP operacje budżetu państwa ujęte zostały w czterech grupach budżetowych: A Administracja, B Przedsiębiorstwa i zakłady, C Monopole, D Fundusze. W ramach tych grup zastosowano podział na części (podział resortowy), a następnie podział na działy, rozdziały i paragrafy. W obrębie każdej części budżetowej przeprowadzony jest podział wydatków lub dochodów na zwyczajne lub nadzwyczajne. Dochody i wydatki nadzwyczajne miały w zasadzie inwestycyjne przeznaczenie. Przykładowo, do wydatków nadzwyczajnych w grupie A zaliczono wydatki budowę i zakup nieruchomości, na rozbudowę floty handlowej, budowę portów, do dochodów nadzwyczajnych zaś zaliczono m.in. dochody ze sprzedaży nieruchomości, dochody z podatku majątkowego<sup>4</sup>. Wydatki na długi państwowe (w tym na spłatę kapitału) zaliczone zostały do wydatków zwyczajnych. Dochody z pożyczek nie były ujmowane w budżecie, a spłata pożyczek (kapitału i odsetek) następowała z kredytów (wydatków) budżetowych<sup>5</sup>.

**Zagadnienia struktury budżetu komunalnego** w okresie II RP określały przepisy rozporządzenia Prezydenta RP z 17 VI 1924 r. o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne (Dz.U. R.P. Nr 51, poz. 522)

2 Wydatki i dochody są podzielone na zwyczajne i nadzwyczajne przy pomocy równoległych kolumn, a potem zsumowane w łączne dochody i wydatki według wzoru: wydatki (lub dochody) – zwyczajne (np. 1000) – nadzwyczajne (np. 100) – razem (1100), T. Grodyński, *op. cit.*, s. 52.

3 *Ibidem*, s. 49.

4 M. Gutkowski, *Prawo skarbowe* (skrypt), Wilno 1936, s. 7–11.

5 I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1935, s. 118.

i rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych z 6 XII 1932 r. wydane w porozumieniu z Ministrem Skarbu o sporządzaniu i ustalaniu budżetów związków komunalnych (Dz.U. R.P. z 1933 r. Nr 11, poz. 71). Zgodnie z tymi przepisami budżet komunalny składa się z: a) budżetu administracyjnego i b) budżetu przedsiębiorstw komunalnych.

Zarówno w budżecie administracyjnym, jak i w budżecie przedsiębiorstw komunalnych wydatki i dochody dzielą się na zwyczajne i nadzwyczajne. Jako dochody zwyczajne budżetu administracyjnego uznano: dochody z majątku komunalnego oraz inne wpływy prywatnoprawne, czysty zysk z przedsiębiorstw komunalnych, wpływy z opłat administracyjnych i opłat za korzystanie z urządzeń i zakładów komunalnych, wpływy z podatków i danin komunalnych, dotacje i należności przypadające od Państwa lub innych związków samorządowych, inne regularnie powtarzające się wpływy.

Do dochodów nadzwyczajnych budżetu administracyjnego (względnie budżetu przedsiębiorstw komunalnych) zalicza się wpływy ze sprzedaży i likwidacji majątku komunalnego, wpływy z podatków inwestycyjnych, wpływy z pożyczek długoterminowych, wpływy jednorazowe lub powtarzające się nieregularnie, wpływy przypadkowe. Do wydatków nadzwyczajnych winny być zaliczone wydatki niezwiązane z normalnym tokiem administracji komunalnej lub eksploatacji przedsiębiorstw, a w szczególności wydatki inwestycyjne, tj. wydatki mające dawać stały dochód lub podnieść trwale sprawność gospodarczą, wydatki na nowe budowle oraz na kupno maszyn i nieruchomości. Są to także wydatki na przedterminowe spłaty długów długoterminowych. Natomiast wydatki na oprocentowanie i spłatę pożyczek długoterminowych, według ustalonego planu, zaliczono do wydatków zwyczajnych.

Zgodnie z § 7 rozporządzenia Prezydenta wydatki nadzwyczajne mogą być dokonywane tylko wtedy, gdy istnieje możliwość ich pokrycia z dochodów nadzwyczajnych lub z nadwyżki dochodów zwyczajnych ponad potrzebę pokrycia wydatków zwyczajnych. Wydatki nadzwyczajne ustalone były po zamieszczeniu i podsumowaniu wydatków zwyczajnych. Wydatki nadzwyczajne (inwestycyjne) mogą być preliminowane tylko wtedy, gdy mają pokrycie. Nadwyżka budżetowa mogła być (w małych samorządach i do pewnej wysokości, np. 3%) zaliczona do dochodów zwyczajnych, zasadniczo jednak należała do dochodów nadzwyczajnych.

### **3. Niektóre regulacje prawne dotyczące budżetu stosowane w RFN**

Wydatki inwestycyjne dokonywane z budżetu RFN mają formę nakładów rzeczowych (m.in. przedsięwzięć budowlanych, zakupu nieruchomości), nabycia udziałów i innych elementów kapitału przedsiębiorstwa, a także formę pożyczek,

różnych dotacji inwestycyjnych<sup>6</sup>. Są one finansowane z ogółu zasobów budżetowych. Powstaje jednak pytanie czy źródłem ich finansowania są także zaciągane przez państwo pożyczki (czyli środki pochodzące z długu publicznego).

W RFN budżet federalny składa się z kilku części. Są to w szczególności budżety poszczególnych resortów, budżet ogólny (całościowy), ujęcia przeglądowe (objaśniające) poszczególnych dziedzin działalności<sup>7</sup>. Budżet ogólny zawiera m.in. plan finansowy określający finansowanie zadań w oparciu o dług publiczny. W planie tym ustalone są wpływy z kredytów zaciąganych na rynku finansowym i kwoty przeznaczone na spłaty długów. Plan ten przypomina więc stosowane w polskiej ustawie budżetowej ustalenia tzw. przychodów i rozchodów budżetowych.

Ustawa zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec stanowi w art. 109, że związek i kraje związkowe wypełniają zobowiązania wynikające z traktatów unijnych dotyczące dyscypliny budżetowej i uwzględniają w swej gospodarce budżetowej wymagania ogólnej równowagi gospodarczej. Budżety tych władz powinny być równoważone w zasadzie bez udziału kredytów. Art. 115 konstytucji niemieckiej stanowi, że zaciągnięcie przez władze federalne kredytu lub udzielenie poręczenia bądź gwarancji – które prowadzi do wydatków budżetowych w przyszłych okresach – wymaga upoważnienia ustawowego. Przepis ten wprowadza też zasadę zgodną z którą równowaga budżetowa jest zachowana, gdy wpływy budżetowe z tytułu kredytów przeznaczone na finansowanie deficytu budżetowego nie przekraczają 0,35% nominalnego produktu krajowego brutto. Reguła 0,35 PKB jako granica finansowania deficytu ma jednak (przewidziane w art. 115) dodatkowe uwarunkowania i wyjątki. Poprzednia (nieobowiązująca już) wersja art. 115 konstytucji RFN stanowiła, że wpływy z zaciągniętych kredytów rządowych nie powinny przekraczać kwoty przewidzianej w budżecie na cele inwestycyjne, a wyjątki od tej zasady dopuszczalne były w przypadku potrzeby zachowania ogólnej równowagi gospodarczej<sup>8</sup>.

**W systemie finansów samorządu terytorialnego RFN** stosowane jest uregulowanie, zgodnie z którym budżet samorządowy podzielony jest na dwie części: budżet administracyjny i budżet majątkowy. Budżet administracyjny (Verwaltungshaushalt) obejmuje dochody i wydatki występujące w ramach bieżącej działalności samorządu. Natomiast budżet majątkowy (Vermögenshaushalt) obejmuje dochody i wydatki powodujące zmianę (powiększenie, zmniejszenie)

6 R.F. Heller, *Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden*, Heidelberg 2010, s. 361.

7 E. Piduch, *Das Staatshaushaltsrecht*, (w:) V. Arnold, O–E. Geske, *Öffentliche Finanzwirtschaft*, München 1988, s. 138.

8 Por. R.F. Heller, *op. cit.*, s. 471 i nast.

majątku komunalnego. Budżet majątkowy to wydatki i dochody wywołujące skutki w zakresie stanu majątkowego gminy lub innego związku komunalnego<sup>9</sup>.

Do dochodów budżetu majątkowego samorządu w RFN należą następujące wpływy<sup>10</sup>: a) przelew z budżetu administracyjnego (planowana nadwyżka dochodów budżetu administracyjnego nad wydatkami tego budżetu), który jest sposobem i formą pozyskiwania środków pochodzących ze sfery budżetu administracyjnego na rzecz finansowania inwestycji, b) wpływy ze sprzedaży majątku komunalnego lub wpływy z innej operacji zmieniającej wielkość majątku samorządowego, c) wpływy z niektórych rezerw budżetowych, d) dotacje, subwencje, składki (dopłaty), inne formy wsparcia finansowego – mające charakter inwestycyjny lub proinwestycyjny, e) kredyty i pożyczki, które w systemie niemieckim mogą być stosowane jedynie na cele inwestycyjne.

Natomiast wydatki budżetu majątkowego to: a) umorzenia (spłaty) kredytów i innych zobowiązań, b) wydatki inwestycyjne samorządu i dotacje inwestycyjne dla podmiotów działających w sferze zadań komunalnych, c) wpłaty na rzecz tworzenia rezerw, d) wyjątkowo – przelewy do budżetu administracyjnego, niezbędne dla zachowania równowagi budżetowej<sup>11</sup>.

Pozostałe dochody i wydatki samorządu w RFN, niewywołujące skutków w zakresie majątku samorządowego, należą do budżetu administracyjnego.

#### **4. Polskie rozwiązania prawne dotyczące wydatków inwestycyjnych stosowane współcześnie w zakresie budżetu państwa**

Na wydatki majątkowe budżetu państwa składają się: wydatki inwestycyjne państwowych jednostek budżetowych, dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji oraz wydatki na zakup i objęcie akcji oraz wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego. Ogólne zasady finansowania inwestycji z budżetu państwa ustala ustawa z 27 VIII 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), a szczegółowy sposób i tryb finansowania inwestycji określa Rada Ministrów w drodze rozporządzenia.

Źródłem finansowania wydatków inwestycyjnych są dochody budżetowe, a także mogą to być środki pochodzące z kredytów, pożyczek, obligacji skarbowych (czyli z tzw. przychodów budżetowych) oraz środki z prywatyzacji przedsiębiorstw publicznych (też zaliczane do tzw. przychodów budżetowych).

9 H.J. Brinkmeier, *Kommunale Finanzwirtschaft*, tom II, *Haushaltsrecht*, Köln, Berlin, Bonn, München 1997, s. 38.

10 *Ibidem*, s. 39 i nast.

11 *Ibidem*, s. 45 i nast.

Charakterystyczną i typową dla budżetu państwa grupą wydatków są dotacje na rzecz wyodrębnionych prawnie lub organizacyjnie podmiotów. Wśród tych dotacji występują dotacje inwestycyjne. Szczególną odmianą dotacji (która może posiadać cechy inwestycyjne) są dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych.

Dotacje przekazywane z budżetu państwa na finansowanie lub dofinansowanie realizacji inwestycji to m.in. dotacje dla państwowych osób prawnych (np. szkół wyższych, instytucji kultury, zakładów opieki zdrowotnej), agencji wykonawczych, organizacji pozarządowych, jednostek samorządu terytorialnego, dotacje związane z badaniami naukowymi lub pracami rozwojowymi, dotacje dla przedsiębiorców (por. art.132 ustawy o finansach publicznych z 2009 r.).

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych z 30 VI 2005 r. (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) inwestycje finansowane lub dofinansowywane z budżetu państwa, których okres realizacji przekraczał rok budżetowy, a wartość kosztorysowa jest wyższa od kwoty określonej przez Ministra Finansów w odpowiednim rozporządzeniu, zwane były inwestycjami wieloletnimi i ujmowane były w wykazie stanowiącym załącznik do ustawy budżetowej. Były to np. inwestycje w obszarze ochrony zdrowia i inwestycje komunikacyjne. W wykazie tym określano m.in. nazwę i lokalizację inwestycji, nazwę inwestora, termin jej rozpoczęcia i zakończenia, planowaną wartość kosztorysową inwestycji, źródła finansowania inwestycji.

Obecnie, w świetle ustawy o finansach publicznych z 2009 r., istotne znaczenie wśród wieloletnich ustaleń ustawy budżetowej, posiadających znaczenie inwestycyjne, mają tzw. programy wieloletnie (które przewidywały także przepisy ustawy z 2005 r.). Ustawa budżetowa może określać w ramach limitów wydatków na rok budżetowy limity wydatków na programy wieloletnie. Programy wieloletnie są ustanawiane przez Radę Ministrów w drodze uchwały w celu realizacji odpowiednich strategii i zadań przyjętych przez Radę Ministrów (m.in. w zakresie obronności i bezpieczeństwa państwa). Jednostki realizujące program wieloletni mogą zaciągać zobowiązania w celu sfinansowania w poszczególnych latach realizacji tego programu do wysokości łącznej kwoty wydatków określonych dla całego programu. Programów wieloletnich jest kilkadziesiąt. Są także programy wieloletnie ustanawiane w drodze ustawy. Dla każdego programu określa się m.in.: nazwę programu, zadania, które mają być sfinansowane z budżetu państwa, okres realizacji programu.

Ustawa o finansach publicznych nie wyodrębnia specjalnych dochodów budżetowych, które mogą być użyte na cele inwestycyjne. Należy więc przyjąć, że wydatki inwestycyjne finansowane są z ogółu dochodów państwa, zwłaszcza po pokryciu wydatków bieżących ujętych w budżecie.

Odrębne miejsce zajmuje jednak sprawa pożyczek (zaciąganych z reguły w formie emisji obligacji skarbowych), które mogą być użyte na cele inwestycyjne. Jaka część wpływów z pożyczek jest kierowana na inwestycje, a jaka na cele

bieżące jest sprawą badań ustaw budżetowych danego okresu, objaśnień do projektu ustawy budżetowej i analizy sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Regulacji prawnych na temat szczegółowych celów, na które są przeznaczane wpływy z obligacji skarbowych, nie ma. Mamy tylko bardzo ogólną zasadę, zgodnie z którą obligacje skarbowe są skierowane na finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa.

Z przepisów ustawy z 27 X 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571 z późn. zm.) wynika, że finansowanie zadań w zakresie dróg krajowych (zwłaszcza autostrad) realizowane jest ze środków Krajowego Funduszu Drogowego, które pochodzą z opłaty paliwowej (pobieranej od ilości wprowadzanych na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu), przychodów z akcji i udziałów niektórych spółek należących do Skarbu Państwa, z opłat za przejazd autostradą, ze środków z tytułu kredytów i pożyczek zaciąganych na rzecz Funduszu przez Bank Gospodarstwa Krajowego, wpływów z obligacji emitowanych na rzecz Funduszu przez Bank Gospodarstwa Krajowego, dotacji z budżetu państwa, opłat i kar określonych w ustawie o drogach publicznych, innych dochodów. Obligacje emitowane przez BGK na cele Krajowego Funduszu Drogowego mają charakter środków inwestycyjnych. Także opłata paliwowa, dotacje budżetowe i niektóre inne źródła dochodów Funduszu mają inwestycyjne przeznaczenie. Ustawa o autostradach określa więc źródła dochodowe kierowane na cele inwestycyjne, dotyczące dróg krajowych.

Inwestycyjne przeznaczenie ma także część wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Zgodnie z ustawą z 16 XII 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego (Dz.U. Nr 267, poz. 2252 z późn. zm.) wydatki związane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem, ochroną i zarządzaniem infrastrukturą transportu lądowego ustala się w ustawie budżetowej w wysokości nie niższej niż 18% planowanych na dany rok wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych (art. 5 ustawy).

Istotne znaczenie jako źródło finansowania inwestycji mają środki zewnętrzne, pochodzące z budżetu Unii Europejskiej. Związane są one z funkcjonowaniem budżetu UE i procedurą jego tworzenia, wieloletnimi ramami finansowymi, strategiami rozwoju, programami operacyjnymi, umowami z potencjalnymi beneficjentami. Zagadnienia te regulują przepisy unijne, a także prawo krajowe, zwłaszcza ustawa z 6 XII 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 z późn. zm.) oraz ustawa o finansach publicznych. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wyodrębnia w ramach budżetu państwa tzw. budżet środków europejskich, z którego są dokonywane płatności dla wykonawców projektów finansowych z udziałem środków UE. Środki z UE będące w dyspozycji władz krajowych są – w głównej mierze – środkami na cele inwestycyjne.

Źródłem wydatków inwestycyjnych państwa są także środki przedsiębiorstw państwowych i spółek Skarbu Państwa oraz wpływy z prywatyzacji spółek państwowych.

Ustawa z dnia 13 VII 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298 z późn. zm.), a następnie ustawa z 30 VIII 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 171, poz. 1397 z późn. zm.) wprowadzają rozwiązania prawne dotyczące przekształceń przedsiębiorstw państwowych z dotychczasowej formy przedsiębiorstwa w formę prawną spółki prawa handlowego, a także przeobrażeń prywatyzacyjnych realizowanych poprzez bezpośrednią sprzedaż lub inne zagospodarowanie składników majątkowych przedsiębiorstwa państwowego lub sprzedaż akcji spółki państwowej, powstałej z przekształconego przedsiębiorstwa.

Wpływy z tytułu prywatyzacji (nazywane przychodami budżetowymi) oraz ich przeznaczenie określa co rok ustawa budżetowa. Ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji (w art. 56) stanowi także, że wpływy z prywatyzacji są podstawą tworzenia kilku państwowych funduszy celowych: Funduszu Reprywatyzacji, Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców, Funduszu Skarbu Państwa i Funduszu Nauki i Technologii Polskiej. Znaczenie inwestycyjne mają więc środki z prywatyzacji spółek Skarbu Państwa. Ponieważ chodzi tu o środki powstające ze sprzedaży majątku Skarbu Państwa powinny być one użyte na sprawy inwestycyjne i rozwojowe, nie na cele bieżących wydatków.

W przypadku spółek Skarbu Państwa decyzję w sprawie podziału zysku i wypłaty całości lub części tego zysku (dywidendy) Skarbowi Państwa podejmuje minister Skarbu Państwa. Jednoosobowe spółki Skarbu Państwa – obok podatku dochodowego od osób prawnych – ponoszą wpłaty z zysku, które określone są ustawą z 1 XII 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz.U. Nr 154, poz. 792 z późn. zm.). Wynoszą one 15% zysku netto (pozostałego po zapłaceniu podatku dochodowego). Spółki Skarbu Państwa opłacają więc: podatek dochodowy od osób prawnych, wpłaty z zysku, dywidendę na rzecz właściciela (Skarbu Państwa). Zysk jest źródłem finansowania inwestycji spółek Skarbu Państwa, a więc inwestycji publicznych<sup>12</sup>.

## **5. Polskie rozwiązania prawne dotyczące wydatków inwestycyjnych stosowane wspólnie w zakresie budżetu samorządu**

Ustawy o finansach publicznych wyodrębniają – w ramach uchwały budżetowej – dochody i wydatki bieżące oraz dochody i wydatki majątkowe. Potrzebne

12 A. Borodo, Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny, Toruń 2010, s. 165 i n.



jest wyodrębnienie dochodów majątkowych budżetu, są one bowiem źródłami finansowania zadań inwestycyjnych. Wydatki inwestycyjne można prowadzić wówczas, gdy uzyskiwane są dochody o charakterze majątkowym. Gdy brak dochodów majątkowych, wydatki majątkowe (inwestycyjne) nie powinny być realizowane. Rozwiązanie takie służy temu, aby zapobiegać finansowaniu inwestycji bez pokrycia<sup>13</sup>. W ramach dochodów budżetu samorządowego wyszczególnia się więc planowane kwoty dochodów bieżących i dochodów majątkowych (por. art. 235 ustawy o finansach publicznych z 2009 r.).

Do dochodów majątkowych zalicza się: dotacje i środki przeznaczone na inwestycje, w tym środki z budżetu UE, dochody ze sprzedaży majątku, dochody z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności (które w istocie podobne są do dochodów ze sprzedaży majątku). Dochodami bieżącymi są dochody niebędące dochodami majątkowymi, a więc podatki i opłaty lokalne, udziały w podatkach dochodowych, subwencje, dotacje na działalność bieżącą.

W ramach wydatków budżetu danego samorządu wyszczególnia się kwoty wydatków majątkowych. Do wydatków majątkowych ustawa zalicza wydatki na: inwestycje i zakupy inwestycyjne, w tym na programy finansowane z udziałem środków UE, zakup i objęcie akcji lub udziałów, wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego. Natomiast w systemie wydatków bieżących wyodrębnia się: wydatki jednostek budżetowych, dotacje na zadania bieżące, świadczenia na rzecz osób fizycznych, wypłaty z tytułu poręczeń i gwarancji, obsługę długu.

Wydatki majątkowe jednostki samorządu terytorialnego obejmują wydatki inwestycyjne samorządowych jednostek budżetowych oraz dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji realizowanych przez samorządowe jednostki organizacyjne lub inne organizacje. Są to także wydatki na zakup i objęcie akcji oraz wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego. Zagadnienia sposobu realizacji wydatków rzeczowych i inwestycyjnych samorządu reguluje ustawa z 29 I 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. Nr 19, poz. 177 z późn. zm.). Reguluje ona tryb dokonywania różnych wydatków rzeczowych, remontowych, projektowych, usługowych, inwestycyjnych.

## **6. Problem długu publicznego jako źródła finansowania wydatków majątkowych**

Pytanie co do znaczenia kredytu publicznego (długu publicznego) jako źródła finansowania inwestycji ma istotne znaczenie teoretyczne i praktyczne. Można przyjąć, że wydatki budżetowe powinny być pokryte daninami i innymi środkami bezzwrotnymi, a pożyczki i kredyty mają być kierowane tylko na cele rozwo-

13 A. Borodo, Bieżące i majątkowe dochody i wydatki budżetu samorządowego, „Finanse Komunalne” 2007, nr 6, s. 13 i nast.

jowe. Gdyby przyjąć takie założenie, to finansowanie bieżących zadań państwa powinny pokrywać podatki i inne dochody bezzwrotne, a w dziedzinie celów inwestycyjnych, rozwojowych należy podjąć ich finansowanie z pożyczek, kredytów i obligacji skarbowych. Wydaje się, że stałe, konieczne zadania państwa nie powinny być oparte na finansowaniu pochodzącym z pożyczek, kredytów i obligacji.

Czy jednak można uciec od finansowania części zadań bieżących budżetu państwa w oparciu o środki pożyczane, m.in. pochodzące ze sprzedaży obligacji?

Powstaje też problem, czy sprawę finansowania zadań państwowych (w tym zadań inwestycyjnych) należy pozostawić swobodnej decyzji polityków tworzących roczne budżety, czy można ją ująć w bardziej sztywne ramy ustawowe i konstytucyjne, wymuszające określone granice co do źródeł finansowania zadań bieżących i inwestycyjnych? Chodzi m.in. o wprowadzenie regulacji wiążących rozmiary wydatków inwestycyjnych budżetu z rozmiarami dochodów z majątku i podatków majątkowych oraz wielkością zaciąganych pożyczek. Wyraźne granice i źródła wydatków majątkowych (tzw. nadzwyczajnych) stosowało ustawodawstwo budżetowe w II RP.

Z regulacji dotyczących systemu finansowego samorządu wynika, że kredyty bankowe, pożyczki i wpływy z emisji obligacji samorządowych mają charakter inwestycyjny, nie mogą być stosowane dla finansowania zadań bieżących gminy, powiatu lub województwa. Są one źródłem finansowania deficytu budżetowego. Jednak deficyt budżetowy nie może występować w sferze gospodarki bieżącej samorządu (art. 242 ustawy o finansach publicznych).

Zagadnienie roli deficytu sektora publicznego i ewentualnej jego struktury (część finansująca wydatki bieżące i część finansująca inwestycje) powinna być przedmiotem odrębnej, szczegółowej analizy, zarówno prawnej, jak i empirycznej.

## **7. Podsumowanie**

Współczesne ustawodawstwo polskie nie zajmuje jasnego stanowiska w sprawie źródeł finansowania inwestycji w ramach budżetu państwa. Brakuje wyrażonej w przepisach prawnych koncepcji co do źródeł finansowania zadań inwestycyjnych państwa. Są określone formy prawne wydatków inwestycyjnych (np. dotacje celowe na inwestycje), jednak brak ogólnej zasady wskazującej na możliwości i granice wydatków inwestycyjnych (majątkowych). Regulacje prawnobudżetowe powinny wskazać rodzaje dochodów, które mogą być kierowane na cele inwestycyjne, np. wpływy ze sprzedaży majątku Skarbu Państwa, wpływy z pożyczek inwestycyjnych, wpływy z niektórych danin (np. opłat drogowych, opłat adiacencjnych, opłat paliwowych, części wpływów z podatku akcyzowego). Źródła te powinny być wskazane w ustawie o finansach publicznych.

Sposób i zakres finansowania inwestycji państwowych powinien być ujęty w załączniku do ustawy budżetowej i szczegółowo opisany w objaśnieniach do projektu budżetu.

Trzeba też określić w ustawie o finansach publicznych (a także w konstytucji), jakie jest przeznaczenie wpływów pochodzących z pożyczek państwowych (tj. głównie ze sprzedaży obligacji skarbowych). Czy wpływy zwrotne są wykorzystywane na cele inwestycyjne, czy także na cele bieżące? Powstaje bowiem pytanie o charakterze ustrojowym związane z problemem, czy finansowanie bieżących zadań państwa w oparciu o pożyczki jest dopuszczalne z punktu widzenia podstawowych interesów państwowych.

Brak ustrojowej koncepcji co do znaczenia pożyczek publicznych jest mankamentem obecnych regulacji. Przepisy konstytucyjne dają władzy rządowej olbrzymie możliwości do prowadzenia w istocie dowolnej polityki wydatkowej, której nie ograniczają źródła dochodowe. Wpływy z danin nie stanowią bariery finansowania, w razie ich braku stosowane są wpływy ze sprzedaży obligacji. Konstytucyjne ograniczenie skali długu (60% PKB) bez wskazania na co wpływy oparte o zadłużenie mogą być użyte, jest bardzo ogólną regulacją. Nie ma tu ograniczeń i wskazań o charakterze merytorycznym, nawiązujących do natury i przeznaczenia różnych typów dochodów i wydatków państwa.

Ustalenie w przepisach prawnych granic finansowania wydatków majątkowych wprowadzone zostało natomiast w stosunku do jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa o finansach publicznych zakreśla, jakie są dochody majątkowe samorządu, będące źródłami finansowania inwestycji gmin, powiatów i województw.

Sądzę, że przyjęcie regulacji dotyczących źródeł finansowania wydatków inwestycyjnych państwa jest sprawą istotną. Brak prawnego ujęcia sprawy źródeł finansowania inwestycji państwowych jest to stan niedobry, daje bowiem zbyt dużą swobodę władzy rządowej w zakresie finansowania działalności państwa, w tym zwłaszcza przy pomocy źródeł pożyczkowych.

# LA RÉFORME DU SYSTÈME FINANCIER PUBLIC FRANÇAIS

MICHEL BOUVIER

« Le budget, écrivait G. Jèze en 1922, est essentiellement un acte politique ». Cette formule est doublement exacte. Le budget constitue, en effet, la *traduction financière d'une vision politique*, et il est en même temps un *enjeu de pouvoir*. Les changements de majorité s'accompagnent en général d'un changement de programme, même si la marge de manœuvre des pouvoirs publics dans des économies complexes et intégrées dans un système communautaire, est aujourd'hui limitée. Plus encore, si l'on considère le politique comme l'organisation des sociétés dans tous leurs aspects autour de réseaux de pouvoirs, l'étude des phénomènes financiers publics fait apparaître les relations étroites qu'il entretient avec ces réseaux dans tous leurs prolongements. D'autre part, dans tout régime démocratique, le problème de la détermination des choix financiers est au cœur de la problématique du pouvoir. *La maîtrise ou le partage du pouvoir financier entre institutions est un enjeu politique majeur*. Il suffit de rappeler que les Parlements, notamment en Grande-Bretagne et en France, ont conquis leur statut politique à travers la revendication et l'affirmation de prérogatives financières. C'est bien pourquoi le pouvoir financier public s'exerce dans un cadre institutionnel, et est soumis à des procédures dont les justifications sont à la fois politiques et techniques. Il est encadré par le droit, les textes constitutionnels ou de valeur constitutionnelle fixent les compétences respectives des différents acteurs et déterminent les procédures à suivre. En cela, ils constituent une véritable « charte des finances publiques » dont les composantes se sont considérablement enrichies ces dernières années sous les effets du développement d'une *conception nouvelle de la gestion publique*<sup>1</sup>.

En effet, les évolutions récentes des finances publiques françaises vont dans le sens d'une *conception d'ensemble des finances de l'État, des organismes de sécurité sociale et des collectivités territoriales*. Ces deux derniers champs, jusqu'alors périphériques, ont ainsi fait l'objet d'une intégration au sein de la Constitution aux côtés par conséquent des dispositions concernant les finances de l'État déjà présentes depuis 1958 et renouvelées depuis par une loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 et une révision constitutionnelle du 23 juillet 2008.

---

1 Cf. M. Bouvier, M-C. Esclassan, J-P. Lassale, Manuel de Finances publiques, LGDJ 2010, 10<sup>ème</sup> édition.

## **1. Finances sociales : la constitutionnalisation du processus de financement de la Sécurité sociale**

Longtemps négligées et considérées à part du système financier public, les finances sociales, en prenant l'ampleur que l'on sait, ont été considérées avec une attention particulière et progressivement intégrées dans le champ des finances publiques générales jusqu'à faire l'objet en 1996 d'une intégration au sein de la constitution avec la création d'une catégorie nouvelle de loi aux côtés des lois de finances de l'État : les lois de financement de la sécurité sociale.

### **1.1. La révision constitutionnelle du 22 février 2006 et la création de la catégorie « lois de financement de la sécurité sociale » (LFSS)**

La révision constitutionnelle du 22 février 1996 a voulu mettre fin à un paradoxe qui était l'absence de tout contrôle effectif du Parlement sur les comptes des régimes sociaux. En effet, le Parlement vote annuellement plus de trois cents milliards d'euros de dépenses de l'État, et autorise, en regard, les recettes nécessaires pour assurer l'équilibre. Il apparaîtrait paradoxal qu'il n'exerce aucun pouvoir réel sur des dépenses sociales dont le montant représente environ 500 milliards d'euros. De plus, la très grande majorité des recettes de la sécurité sociale, tout en échappant au domaine des lois de finances, provient de prélèvements obligatoires. Ceux-ci constituent sans nul doute des « contributions publiques » dont, selon les termes mêmes de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (art. 14), les citoyens ont le droit de constater « la nécessité », directement ou par l'intermédiaire de leurs représentants<sup>2</sup>.

De multiples tentatives avaient été faites pour tenter de réduire cette limite du contrôle parlementaire. Par exemple, l'information des assemblées sur les comptes sociaux avait été prévue par de nombreux textes, du décret du 19 juin 1956 sur le mode de présentation du budget (art. 3) jusqu'à la loi du 25 juillet 1994. Ce dernier texte avait marqué un progrès important, puisque l'information donnée était désormais globalisée et prévoyait le dépôt par le gouvernement d'un rapport d'ensemble annuel lors de l'ouverture de la session parlementaire.

Mais de l'information à la décision, il y avait une marge qui n'avait jamais été réellement franchie. On retiendra encore qu'à la fin des années 1980, M. Michel d'Ornano, alors Président de la commission des finances de l'Assemblée, avait été à l'origine d'une loi organique qui étendait aux régimes sociaux, d'une façon d'ailleurs restrictive, le domaine de la loi prévu par l'article 34 de la Constitution. Mais cette loi organique fut considérée comme dépourvue de toute base constitutionnelle par le Conseil Constitutionnel dans une décision du 7 janvier 1988. Par

---

2 « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » (Art 14 DDHC).

conséquent, seule une révision de la Constitution pouvait permettre de sortir de cette impasse juridique et c'est, en effet, le constat qu'avait fait, en février 1993, le comité consultatif pour la révision de la Constitution, présidé par le Doyen Georges Vedel.

La révision du 22 février 1996 a donc modifié les articles 34, 39 et 47, 1<sup>o</sup> de la Constitution de 1958, cette révision étant elle-même complétée par une loi organique du 22 juillet 1996. Les principes de la réforme ont été fixés par le nouvel alinéa ajouté à l'article 34. Il est ainsi formulé : « *Les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs de dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* ».

D'un point de vue juridique, l'introduction dans le droit français de cette nouvelle catégorie législative pose le problème de la nature de ces textes, notamment par rapport aux lois de finances. La réponse à cet égard est claire : s'agissant de la procédure, les similitudes sont fortes ; il en va, en revanche, tout à fait autrement sur le plan du contenu et des pouvoirs conférés au Parlement.

En effet, en matière de procédure, on ne peut qu'être frappé par les ressemblances entre les solutions adoptées. Dans l'un et l'autre cas, un délai global d'examen est assigné au Parlement (70 jours pour les lois de finances, 50 jours pour les lois de financement de la sécurité sociale), faute de quoi les dispositions du projet pourront être mises en œuvre par ordonnance. L'Assemblée Nationale, pour les deux catégories de textes, est saisie en priorité des projets de loi<sup>3</sup>, et se voit impartir en première lecture un délai maximum, passé lequel le gouvernement saisit le Sénat (ce délai étant de 40 jours après le dépôt du projet pour les lois de finances, et de 20 jours pour les lois de financement)<sup>4</sup>. Enfin, le souci de garantir une cohérence entre loi de finances initiale et loi de financement de la sécurité sociale a conduit à fixer à l'automne la discussion de cette dernière. Par ailleurs, il est prévu des lois de financement rectificatives qui jouent en principe un rôle analogue à celui des textes législatifs modifiant le budget en cours d'année.

En revanche, s'agissant du fond – c'est-à-dire des pouvoirs du Parlement sur les comptes sociaux – la situation se présente de façon tout à fait différente. La nor-

3 « Les projets de loi de finances et de loi de financement de la sécurité sociale sont soumis en premier lieu à l'Assemblée nationale » (art 39).

4 « Le Parlement vote les projets de loi de financement de la sécurité sociale dans les conditions prévues par une loi organique. Si l'Assemblée nationale ne s'est pas prononcée en première lecture dans le délai de vingt jours après le dépôt d'un projet, le Gouvernement saisit le Sénat qui doit statuer dans un délai de quinze jours. Il est ensuite procédé dans les conditions prévues à l'article 45. Si le Parlement ne s'est pas prononcé dans un délai de cinquante jours, les dispositions du projet peuvent être mises en oeuvre par ordonnance. Les délais prévus au présent article sont suspendus lorsque le Parlement n'est pas en session et, pour chaque assemblée, au cours des semaines où elle a décidé de ne pas tenir séance, conformément au deuxième alinéa de l'article 28 » (Art 47-1).

mativité des votes du Parlement est une normativité atténuée par rapport à celle qui régit les lois de finances.

C'est ainsi qu'il *se prononce sur des « objectifs de dépenses », et non sur des crédits*, et que sa maîtrise des recettes reste limitée puisqu'il continue à ne pas fixer le taux des cotisations. Certes, l'examen des lois de financement de la sécurité sociale va au-delà du simple débat d'orientation, puisqu'il aboutit à l'adoption d'un texte, mais il constitue une sorte de processus législatif imparfait<sup>5</sup>.

## **1.2. La loi organique du 2 août 2005 relative au financement de la Sécurité sociale et l'entrée dans une culture de la performance**

La loi organique du 2 août 2005 a eu pour objectif d'améliorer le processus mis en place par la révision constitutionnelle du 22 février 1996<sup>6</sup>. Cette loi, dans le cadre de laquelle a été adoptée la LFSS pour 2006, se caractérise par un meilleur pilotage des finances de la Sécurité sociale avec une plus grande cohérence des lois de financement, une meilleure lisibilité et une transparence accrue, ainsi qu'une logique de la performance. On retrouve dans cette loi les objectifs qui sont ceux de la LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001, à savoir la double préoccupation d'élargir le pouvoir des parlementaires et d'instituer une culture de résultat. Sa philosophie générale est de développer le processus démocratique dans le champ des finances sociales en l'articulant à un processus de rationalisation de la gestion publique.

Plusieurs mesures vont dans ce sens. La loi introduit un débat d'orientation budgétaire pour les lois de financement de la Sécurité sociale. Ce débat est commun avec celui qui concerne le budget de l'État. Elle introduit également une dimension pluriannuelle dans la présentation des prévisions de recettes et des objectifs de dépenses. Cette intégration des prévisions dans un cadrage pluriannuel se traduit par une présentation de la LFSS en quatre parties. Une partie concerne le dernier exercice clos, une autre l'exercice en cours, une troisième expose les recettes et l'équilibre général de l'année à venir, la quatrième traite des dépenses de l'année à venir. Par ailleurs, chaque LFSS expose les perspectives de dépenses et de recettes pour les quatre années à venir. Il faut aussi souligner une plus grande transparence de la LFSS du fait d'une présentation et d'une adoption par branche des recettes et des dépenses qui se traduit par un vote du Parlement sur des tableaux d'équilibre et par conséquent sur des soldes, branche par branche ; en effet, le rapprochement des prévisions de recettes et de dépenses est devenu possible pour les trois niveaux que

---

5 Cf. B. Cieutat, Le projet de la loi de financement de la Sécurité sociale : une innovation ?, in : Innovations, créations et transformations en finances publiques, ouvr. coll. sous la dir. de M. Bouvier, LGDJ, 2006. Cf. également du même auteur : Qui pilote la mise en place de la réforme des finances sociales ?, Réforme des finances publiques : la conduite du changement, ouvr. coll. sous la dir. de M. Bouvier, LGDJ, 2007.

6 Cf. J.-L. Matt, Les lois de financement de la Sécurité sociale : vers une intégration dans le budget de l'État, in : Réformes des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance, ouvr. coll. sous la dir. de M. Bouvier, LGDJ, 2004. Aussi Quelle cohérence dans la réforme de la sécurité sociale, in : Réforme des finances publiques : la conduite du changement, ouvr. coll. sous la dir. de M. Bouvier, LGDJ, 2007.

représentent le régime général, les régimes obligatoires de base, les organismes qui concourent à leur financement (par exemple le Fonds de solidarité vieillesse).

S'appliquent également les principes de sincérité, de régularité et de fidélité des comptes, principes dont la Cour des comptes est chargée de vérifier la bonne application<sup>7</sup>. Enfin, la loi du 2 août 2005 introduit les acteurs politiques et sociaux à la culture de performance déjà présente, on l'a dit, dans la LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001. En effet, une annexe, jointe à la LFSS, expose les « programmes de qualité et d'efficacité » pour chaque branche ; figurent à ce titre les objectifs auxquels sont associés des indicateurs ainsi qu'une présentation des résultats des derniers exercices.

Les finances sociales, avec d'une part la création des lois de financement les concernant, d'autre part leur introduction récente au sein d'une culture de la performance, ont fait l'objet d'une insertion réussie au sein du système financier public. Celle-ci pourrait dans l'avenir aboutir à une intégration des lois de financement de la sécurité sociale avec les lois de finances de l'État en totalité ou en partie, comme le souhaitent certains parlementaires<sup>8</sup>.

## 2. Finances locales: la constitutionnalisation de l'autonomie financière des collectivités territoriales<sup>9</sup>

Il faut le rappeler : annonciatrices d'une crise profonde et de longue durée, les difficultés économiques de la seconde moitié des années 1970 avaient conduit, en France comme ailleurs, à appréhender l'État comme un problème et les collectivités locales comme une solution<sup>10</sup>. Celui-ci qui avait été magnifié pendant « les 30 glorieuses » s'est alors trouvé frappé de discrédit à l'instar de toutes les grandes structures publiques et privées, le slogan « Small is beautiful »<sup>11</sup> s'étant répandu dans le monde comme une trainée de poudre. C'est à ce moment qu'a commencé à se dessiner d'abord sur le plan intellectuel, puis dans les faits, un processus de profonde transformation de l'État et disons le sa métamorphose, ce processus tendant à *conférer une place essentielle à l'autonomie financière des collectivités locales*. A travers cette transformation il s'est produit en définitive un déplacement de la sphère économique vers la sphère administrative et politique avec pour objectif une organisation décentralisée de la société, celle-ci étant posée non seulement comme une voie vers le renouveau économique mais aussi comme le moyen

7 D'une manière générale, « La Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'application des lois de financement de la sécurité sociale » (art. 47.1 de la Constitution).

8 Cf. Revue française de finances publiques (RFFP) N° 97- 2007.

9 Cf. M Bouvier, Finances locales, LGDJ 2011, 14<sup>ème</sup> édition.

10 Ce changement total de paradigme fut parfaitement illustré par les propos que tint Ronald Reagan lors de son investiture en tant que Président des Etats- Unis le 20 janvier 1981 : « In this present crisis, government is not the solution to our problem. Government is the problem ».

11 Il s'agissait en fait du titre d'un ouvrage publié pour la première fois en 1973 par E.F. Schumacher, un économiste britannique.



de répondre à la crise des finances publiques d'alors. C'est ainsi, qu'au cours d'un processus ininterrompu de trente années, on a assisté à un mouvement continu de déconstruction puis de reconstruction de l'État sans que ce mouvement parvienne à une forme stable intégrant de manière harmonieuse pouvoir central et pouvoirs locaux. A l'inverse de ce mouvement, ***le développement de la globalisation accentué par la crise récente et l'aggravation considérable du déficit et de l'endettement publics a amené ces dernières années à reconsidérer l'action de l'État comme pertinente et indispensable***<sup>12</sup>. Le contexte actuel ne peut donc être sans conséquences sur le pouvoir financier local. C'est en effet l'autonomie fiscale locale qui est susceptible d'apparaître anachronique compte tenu d'un cadre conceptuel et matériel différent de ce qu'il était il y a près d'une quarantaine d'années. Cette situation, par voie de conséquence, pourrait entraîner une autre conception de l'autonomie financière locale.

On s'est longtemps interrogé en France sur les conditions financières de l'application du principe de libre administration des collectivités territoriales inscrit dans la Constitution<sup>13</sup>, autrement dit sur le degré d'autonomie financière pouvant être considéré comme déterminant. Et dans la mesure où ni la Constitution, ni le juge constitutionnel ne permettaient de trancher il apparaissait logique que le dernier mot revienne aux parlementaires. C'est bien la conclusion à laquelle, de fait, ont abouti les sénateurs qui déposèrent, sans succès en octobre 2000, une première proposition de loi constitutionnelle relative à la libre administration des collectivités territoriales et à ses implications financières, puis une seconde, sans plus de succès, en juillet 2002<sup>14</sup>. Cette logique fut poursuivie, et couronnée de succès, en mars 2003 par une révision constitutionnelle initiée cette fois par le gouvernement avec ***la loi du 28 mars 2003 relative à l'organisation décentralisée de la République***. La mise en œuvre du nouveau dispositif fut ensuite définie par une loi organique du 29 juillet 2004.

### **2.1. La révision constitutionnelle du 28 mars 2003**

Outre que ce texte étend le champ de compétences des collectivités territoriales et introduit la possibilité pour elles de « déroger, à titre expérimental et pour un objet et une durée limités, aux dispositions législatives ou réglementaires qui régissent l'exercice de leurs compétences » (art. 72) ***il concerne fondamentalement la définition de l'autonomie financière des collectivités territoriales***.

12 « La principale de nos conclusions est que la croissance indispensable pour faire reculer la pauvreté et assurer un développement durable réclame un Etat fort » (in rapport de la commission internationale Croissance et développement du 22 mai 2008).

13 « Les collectivités territoriales ont vocation à prendre les décisions pour l'ensemble des compétences qui peuvent le mieux être mises en oeuvre à leur échelon. Dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus » (art. 72 Constitution).

14 Cf. Ch. Poncelet, La décentralisation à la croisée des chemins, « RFFP » N° 81-2003.

En effet, un article 72-2 a été inséré dans la Constitution selon lequel les collectivités territoriales peuvent non seulement recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures mais également être autorisées par la loi pour *en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine*. Par ailleurs, les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales doivent représenter, *pour chaque catégorie de collectivités*, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. Enfin, des dispositifs de *péréquation* destinés à favoriser l'égalité entre les collectivités territoriales doivent également être prévus par la loi<sup>15</sup>.

On peut à juste titre estimer que ce dispositif a pour conséquence de donner *un fondement financier au principe de libre administration des collectivités territoriales*.

Ainsi, et à travers cette révision, c'est constitutionnellement qu'il est répondu à l'un des enjeux les plus brûlants des finances locales, c'est-à-dire leur autonomie financière. Car il faut également souligner que c'est la fiscalité qui est au centre du dispositif ; elle en est le pivot, et c'est à travers elle que se trouve implicitement définie et ancrée constitutionnellement la notion d'autonomie financière.

Or c'est bien sur ce dernier terrain, celui d'une autonomie financière fondée sur l'existence d'une certaine *autonomie fiscale* et prenant acte que les collectivités locales ne sont plus de simples espaces de gestion, que se joue l'avenir de la décentralisation. Les élus locaux ne se bornent plus, en effet, à s'efforcer de satisfaire les besoins de leurs administrés en leur offrant des services. Ils ne sont plus seulement comme autrefois des bâtisseurs et des gestionnaires. Ils sont devenus des décideurs aptes à faire des choix de dépenses comme de recettes. C'est bien la raison pour laquelle la question de l'autonomie fiscale locale est devenue au fil du temps l'élément crucial du débat relatif à la libre administration des collectivités territoriales. Poser la question de l'autonomie financière sous l'angle de l'autonomie fiscale, c'est en effet toucher le cœur du politique dans la mesure où elle concerne un point essentiel du dispositif institutionnel. Le pouvoir fiscal a toujours été on le sait la condition du pouvoir politique. Fait politique majeur, source et symbole du pouvoir, la fiscalité en est même son principal attribut. Il est banal de le dire mais il est en même temps essentiel de le rappeler : il n'est pas de pouvoir politique véritable sans pouvoir fiscal.

L'article 72-2 peut être regardé à ce titre comme le premier pas d'un élargissement du principe du consentement de l'impôt en direction des élus locaux. Il leur confère en effet la possibilité de disposer d'un embryon de pouvoir normatif en matière fiscale dans la mesure où il mentionne que *la loi peut autoriser les collec-*

---

15 On ajoutera que tout transfert de compétences entre l'État et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice et que toute création ou extension de compétences ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des collectivités territoriales est accompagnée de ressources déterminées par la loi.

**tivités territoriales à fixer l'assiette et le taux des impôts dans les limites qu'elle détermine.** Ce n'est pas là d'un partage du produit fiscal entre l'État et les collectivités locales dont il est question mais bien d'un **partage du pouvoir normatif fiscal**.

Il convient encore de souligner que selon le texte, et pour que l'on puisse constater une réelle autonomie financière, les ressources propres des collectivités locales (qui comprennent essentiellement les impôts aux côtés des revenus du domaine) doivent représenter pour chaque catégorie de collectivité « une **part déterminante** de l'ensemble de leurs ressources ».

## **2.2. La loi organique du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales**

La loi organique du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales qui a été prise en application de l'art. 72-2 de la Constitution définit quant à elle les éléments permettant de déterminer avec précision la notion d'autonomie financière, et par conséquent ce que l'on entend par « ressources propres ».

Entrent dans la catégorie des ressources propres, selon l'article 3 de la loi, « **le produit des impositions de toutes natures dont la loi les autorise à fixer l'assiette, le taux ou le tarif, ou dont elle détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette, des redevances pour services rendus, des produits du domaine, des participations d'urbanisme, des produits financiers et des dons et legs** ». Ne sont par conséquent inclus dans cette catégorie ni les emprunts et recettes de trésorerie ni les subventions et dotations versées par l'État ou d'autres collectivités.

Une fois définie la notion de ressources propres, il restait à préciser par la loi organique ce que l'article 72-2 de la Constitution qualifie de « **part déterminante** ». Selon la LO du 29 juillet 2004 « **pour chaque catégorie de collectivités<sup>16</sup>, la part des ressources propres est calculée en rapportant le montant de ces dernières à celui de la totalité de leurs ressources à l'exclusion des emprunts, des ressources correspondant au financement des compétences transférées à titre expérimental ou mises en œuvre par délégation** ». Cette part ne peut pas être inférieure, pour chaque catégorie, au niveau constaté en 2003.

## **2.3. Le rendez-vous manqué**

La loi constitutionnelle du 28 mars 2003 semblait avoir ancré le principe de libre administration des collectivités territoriales dans celui d'autonomie financière, celui-ci paraissant lui-même largement amarré, on l'a dit, au pouvoir fiscal local.

16 La garantie de l'autonomie financière est reconnue non pas aux collectivités locales prises individuellement, mais à **leurs catégories**, c'est-à-dire les communes, les départements et les régions, ce qui exclut les structures intercommunales.

En fait, d'année en année le pouvoir de décision fiscale des élus locaux s'est trouvé réduit par la multiplication des allègements fiscaux concernant les principaux impôts directs locaux. C'est par conséquent dans ce contexte de disparition progressive de la fiscalité locale qu'a été institué l'ancrage fiscal de l'autonomie financière locale ce qui a pu faire penser à un renouveau de l'autonomie fiscale locale mais qui ne fut qu'un *rendez-vous manqué, une illusion que souligne, d'une certaine manière, le Conseil constitutionnel lorsqu'il dissocie l'autonomie fiscale, qu'il récuse, de l'autonomie financière, dont il reconnaît le principe*, en considérant « qu'il ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale »<sup>17</sup>.

Ainsi, la réforme de 2003 /2004 a confirmé une logique allant dans le sens d'une dissociation de l'autonomie de gestion des ressources locales et d'une autonomie fiscale perdant progressivement sa substance. La récente suppression de la taxe professionnelle<sup>18</sup> par la loi de finances initiale pour 2010 ne fait que poursuivre cette évolution dont elle constitue une étape nouvelle. Au total, c'est un nouveau système financier local qui prend forme sur la base d'un partage du pouvoir fiscal différent entre l'État et les collectivités locales, mais également entre collectivités locales. Dans ce nouveau cadre, l'autonomie financière peut se définir comme une autonomie de gestion assortie d'une autonomie fiscale limitée.

Autrement dit, il apparaît désormais que *l'autonomie financière locale ne peut plus être envisagée qu'intégrée au sein d'une gouvernance financière publique entendue d'une façon globale*<sup>19</sup>.

On l'a compris, il s'agit pour l'État de poursuivre une voie déjà amorcée allant dans le sens d'une régulation globale des finances publiques. Une telle logique s'inscrit dans un projet d'ensemble qui concerne tout à la fois la maîtrise des finances du secteur social, celle des administrations d'État et des collectivités locales, et qui devrait s'étendre dans les années à venir à la totalité du secteur public et para-public. Il s'agit d'une logique de contrôle-régulation qui devrait amener une reformulation de l'un des principes essentiels du droit public financier, le principe d'unité. Plus encore, c'est à la question du pilotage des sociétés contemporaines, plus complexes et plus rapidement changeantes qu'autrefois, que se rattache cette logique et c'est finalement l'adaptation de l'État à son environnement interne et externe qui constitue le motif fondamental des réformes réalisées, en cours ou en discussion.

17 Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009.

18 Cf. M Bouvier, La réforme de la taxe professionnelle : une refondation de la gouvernance fiscale locale ?, « Regards sur l'actualité », N°359-2010.

19 Cf. M Bouvier, L'autonomie financière locale : illusion ou refondation ?, « Revue Pouvoirs locaux », N° 87-2010.

Une telle évolution suppose une transformation inéluctable de l'État et partant des modes de financement ainsi que du processus de décision et de gestion financière du secteur public local et national<sup>20</sup>. Ce débat, qui sur le fond concerne la normalisation des finances locales, est révélateur des incertitudes actuelles ainsi que des adaptations indispensables du système financier local à son nouvel environnement.

### **3. Finances de l'État : des réformes budgétaires « para constitutionnelle » et constitutionnelle**

#### **3.1. La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 : une réforme « para constitutionnelle »**

Bien que la mesure n'ait pas donné lieu à révision constitutionnelle, le Parlement a réformé à son initiative<sup>21</sup>, par une loi organique, le texte qui régissait depuis la fin des années 1950 le budget de l'État, l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances. Cette réforme est doublement importante. Elle l'est par son objet puisque c'est en effet la « constitution financière » de la France qui se trouve concernée. Elle l'est par son ampleur puisque le cadre budgétaire de l'État se trouve remanié en profondeur avec cette nouvelle loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF).

Sans évoquer immédiatement la philosophie et les changements profonds introduits par ce texte c'est d'abord, et à la différence de l'ordonnance de 1959, l'aspect consensuel du processus d'élaboration de ce document qu'il convient de souligner ; un processus législatif dont l'issue positive nécessitait un très large accord. C'est pourquoi Didier Migaud, rapporteur de la Commission des finances de l'époque et initiateur du texte, s'adressait ainsi aux députés le 8 février 2000 : « Nous devons aboutir ! Mais nous ne le pourrons que si nous sommes d'accord à trois : Assemblée nationale, Sénat et Gouvernement ». De ce point de vue c'est donc avec un sens de l'intérêt général et des responsabilités particulièrement poussé que la classe politique a pu mener à son terme la réforme et dessiner ainsi une nouvelle architecture financière pour l'État<sup>22</sup>. On pourra même retenir plus tard que l'adoption de ce texte fut, selon l'expression du sénateur Alain Lambert, alors

20 Cf. M. Bouvier, La loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, « Actualité juridique – droit administratif (AJDA) » n° 10-2001. Cf. également « RFFP » N° 73 et N° 76, 2001 ainsi que « RFFP », N° 81 et N° 82-2003. V. égal. A. Barilari, M. Bouvier, La LOLF, une nouvelle gouvernance financière de l'État, LGDJ, 2010, 3<sup>ème</sup> édition, collection Systèmes.

21 Proposition « Migaud » du 11 juillet 2000. Il convient de souligner que, contrairement au passé, l'initiative n'est pas venue de l'exécutif. Cf. Les principaux enjeux de la réforme, « RFFP » N° 73-2001 : Réforme des finances publiques : Réforme de l'État.

22 Comme l'a souligné Laurent Fabius alors ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, « ensemble, Parlement et Gouvernement, majorité et opposition, nous avons su chacun dans notre rôle, chacun avec nos convictions, écrire une page importante de l'histoire budgétaire de notre pays » (Sénat, 28 juin 2001).

Président de la commission des finances du Sénat, « un moment d'exception et d'excellence... un acte majeur de maturité démocratique... », un acte par lequel des personnalités très différentes ont eu « le génie de s'accorder pour redonner sens à la démocratie et redonner vie et force à leur État ».

Au regard de l'histoire du droit public financier comme de celle des institutions politiques, le texte marque à l'évidence une étape importante. Ce n'est pas seulement d'une adaptation du droit budgétaire dont il s'agit. Plus largement, c'est **un nouveau contrat social pour les finances publiques, socle d'une réforme de l'État** qui est en filigrane du nouveau dispositif. Celui-ci ne se contente pas, en effet, de redéfinir les rapports entre le Parlement et le Gouvernement en augmentant de manière notable les pouvoirs d'initiative et de contrôle des députés et des sénateurs, alors que l'ordonnance de 1959, dans la logique de la Constitution de 1958, avait eu au contraire pour objectif de renforcer ceux du Gouvernement. Tournant le dos à la classique, et parfois courtelinesque, **logique de moyens** (qui s'attache à ne considérer que le montant des crédits alloués), il lui substitue une **logique de performance** (qui, marquée par une philosophie d'entreprise, prend d'abord en considération les objectifs à atteindre et l'évaluation des résultats obtenus), ce qui entraîne des bouleversements en profondeur de la gestion publique et partant de l'organisation interne des administrations.

C'est dans les évolutions des trente dernières années que le texte prend tout son sens, une période au cours de laquelle s'est amorcé un processus portant en germe une véritable métamorphose des systèmes financiers publics, et partant de l'État, une période dominée par ailleurs sur le fond par la généralisation d'une conception beaucoup plus libérale de la société et traversée enfin par des réformes institutionnelles d'ampleur comme la décentralisation, la monnaie unique européenne ou encore le développement spectaculaire des finances sociales. On ne s'étonnera pas que dans ce contexte les limites de l'ordonnance du 2 janvier 1959 aient pu se faire de plus en plus évidentes au fur et à mesure que celle-ci s'est trouvée confrontée à des réalités nationales et internationales fort différentes de celles qui, à l'origine, avaient présidé à l'élaboration du texte<sup>23</sup>. Prise dans le cadre de la fin des années 1950, dominée par une conception très centralisatrice et très interventionniste de l'État, l'ordonnance en porte incontestablement les marques, reflétant en effet les préoccupations de la société d'après-guerre, alors qu'elle a continué à s'appliquer à un environnement dans lequel des valeurs souvent inverses avait pris le pas.

Pour autant, les raisons de la réforme ne se limitent pas à la seule obsolescence d'un texte ni même, à vrai dire, à la seule situation française qui n'a rien de bien singulier. Un peu partout dans le monde les systèmes financiers publics sont pareillement en pleine mutation en faisant l'objet de réformes plus ou moins significa-

23 Sur ces questions, Cf. « RFFP », N° 73-2001, 76-2001.

tives. Les causes de ces changements sont en réalité complexes, elles ne sont pas exclusivement liées non plus à des nécessités économiques et financières mais également au fait que le contexte politique a changé avec notamment la volonté du législatif d'accroître son pouvoir en matière de finances publiques<sup>24</sup>. En même temps, c'est sans doute aussi **le regard porté par les citoyens sur les dépenses et les recettes publiques qui s'est modifié**. L'argent se faisant rare ils se montrent indéniablement plus réceptifs à la question du contrôle des deniers publics, plus intéressés qu'autrefois par l'usage qui en est fait, plus sensibles donc au thème du contrôle de la dépense et à son corollaire, l'utilisation des prélèvements obligatoires. Par voie de conséquence, et dans les attentes à ce sujet, deux logiques viennent dorénavant se côtoyer : la première, d'essence plutôt politique place au premier plan la transparence financière, la lisibilité des budgets et des comptes publics ; la seconde, d'essence plutôt économique, et qui se montre quant à elle essentiellement préoccupée par la rationalisation, l'efficacité et **la performance de la gestion de l'argent public** favorise dans les esprits la montée **d'une culture du contrôle et de la gestion des fonds publics** et cela au-delà même du cercle restreint des décideurs politiques et des gestionnaires.

Si la réforme de notre droit budgétaire public s'imposait, c'est qu'il était impossible de laisser subsister plus longtemps l'écart toujours croissant entre un système budgétaire conçu quasiment exclusivement à travers son aspect normatif (la législation financière), s'appliquant à lui-même des règles autonomes, et un environnement économique et international qui obéit davantage à **une logique de gestion**. Certes, les objectifs de l'action publique, et donc ses critères d'évolution, ne peuvent être, en tous points, identiques à ceux qui commandent l'existence du secteur privé. Mais la société française, telle qu'elle fonctionne aujourd'hui, appelle une intelligibilité renouvelée dans le fonctionnement de l'État. Et telle est précisément la portée et la signification véritable de la nouvelle loi organique. Il y a bien là, dans le regard porté sur l'action de l'État et l'exigence d'efficacité (au sens large) qu'elle doit désormais privilégier, **un changement complet de perspective**. Paradoxalement peut-être, c'est à la lumière de celle-ci, qui constitue la trame de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001, que l'on est conduit à définir l'étendue des responsabilités et des pouvoirs respectifs des parlementaires et des ministres au regard des finances de l'État.

### **3.1.1. Une nouvelle présentation des crédits par objectifs : missions, programmes, actions**

La LOLF redéfinit d'abord de manière radicale la présentation du budget et par là même, l'étendue des pouvoirs financiers du Parlement. Ceux-ci portant prio-

---

24 Cf. Colloque Sénat-OCDE des 24 et 25 janvier 2001 : Processus budgétaire, vers un nouveau rôle du Parlement, Imprimerie du Sénat juin 2002.

ritairement sur la répartition et l'utilisation des crédits en fonction d'objectifs préalablement fixés, le Parlement ne se borne donc plus comme auparavant à faire des choix en termes de moyens. La nouvelle architecture budgétaire s'établit par missions qui elles-mêmes regroupent des programmes, nouvelles unités de répartition des crédits ; la nouvelle structure n'a pas seulement pour effet de donner plus de « lisibilité » au document budgétaire et par conséquent peut être plus d'attrait du fait d'une meilleure visibilité de l'action publique et de ses enjeux financiers ; elle favorise une meilleure cohérence de l'action publique en évitant un trop grand fractionnement des politiques publiques dans l'espace et dans le temps.

Selon les termes de la loi, les crédits ouverts par les lois de finances pour couvrir chacune des charges budgétaires de l'État sont regroupés par mission relevant d'un ou plusieurs services d'un ou plusieurs ministères. Il s'ensuit que des programmes ayant la même finalité sont regroupés en missions qui peuvent être interministérielles. La mission comprend ainsi un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie. Les crédits destinés à réaliser une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère sont regroupés sous la forme d'un programme.

Les crédits ouverts sont mis à la disposition des ministres et des responsables de programme sont désignés au sein du ministère. Ces programmes sont ensuite déclinés en Budgets opérationnels de programme (BOP) avec à leur tête un responsable. Ces BOP sont eux-mêmes susceptibles d'être divisés en Unités opérationnelles de programme (UOP) pilotés là encore par un responsable chargé de réaliser les objectifs conjointement fixés avec le responsable du BOP qui a préalablement déterminé ses propres objectifs en concertation avec le responsable du programme. On qualifie cette discussion entre responsables des différents niveaux de « dialogue de gestion ».

Le dispositif institué par la loi consiste dans la globalisation des crédits et dans leur fongibilité à l'intérieur des programmes. Le gestionnaire public est doté d'une grande autonomie. Il réalise comme il l'entend le programme dont il a la charge et, indiscutablement, ses marges de manœuvre sont très larges ; il peut redéployer les crédits à son gré ; il a la faculté de transformer des crédits de fonctionnement en crédits d'investissement et inversement. Toutefois la fongibilité des crédits ne s'étend pas aux dépenses de personnel, il n'est pas possible d'abonder les crédits de personnels par d'autres. Cette fongibilité est dite asymétrique dans la mesure où des dépenses de personnel peuvent par contre être utilisées pour financer d'autres opérations.

Il y a bien entendu une contrepartie à cette liberté de choix. Elle consiste dans la responsabilité des gestionnaires vis à vis des objectifs poursuivis et dans leur engagement à devoir réaliser les résultats fixés ; ces derniers doivent ainsi rendre



compte de leur gestion et produire un rapport annuel de performances. Des indicateurs permettent d'évaluer la qualité de la gestion accomplie.

### ***3.1.2. Une comptabilité d'exercice et une mesure de la performance***

Ainsi, si les opérations budgétaires sont établies en comptabilité de caisse tant en ce qui concerne les prévisions que l'exécution, la comptabilité générale de l'État est fondée quant à elle sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont donc prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement et, en cela, les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises (plan comptable général des entreprises) qu'au regard des spécificités de son action. La LOLF institue de la sorte un passage d'une comptabilité de flux à une comptabilité patrimoniale, d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice.

Le compte général de l'État comprend une balance générale des comptes, un compte de résultat, un bilan et ses annexes, et une évaluation des engagements hors bilan de l'État.

A première vue, la solution choisie, celle d'une double modalité des enregistrements, n'est pas la plus simple ; en fait, le législateur a entendu traiter différemment les opérations budgétaires et les opérations comptables car il a jugé, d'une part qu'un enregistrement aux encaissements correspond mieux à la réalité de l'exécution du budget et assure une meilleure lisibilité immédiate, d'autre part qu'une comptabilité d'exercice est plus appropriée à la mise en place d'un contrôle de gestion, à une évaluation des performances.

On ajoutera encore que selon la loi, les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

### ***3.1.3. Un pouvoir d'amendement parlementaire élargi***

Les parlementaires n'ont pas souhaité remettre en cause le droit d'amendement tel qu'il est organisé à l'article 40 de la Constitution de 1958. Ce dernier continue donc à s'appliquer, interdisant toute proposition ou tout amendement qui aurait pour conséquence une augmentation des charges publiques. Toutefois le droit d'amendement a été élargi car les parlementaires ont la faculté soit de créer des programmes à l'intérieur d'une mission en prélevant des crédits sur les autres programmes de la mission (mais en restant dans le cadre du plafond de crédits attribués à celle-ci), soit de répartir autrement les crédits entre programmes d'une même mission, soit encore de supprimer un programme et d'en créer un nouveau.

## 3.2. La révision constitutionnelle du 23 juillet 2008

Une révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a introduit en droit public financier français deux nouveaux principes, celui de sincérité des comptes publics et celui de programmation pluriannuelle des finances publiques.

### 3.2.1. *Le principe de sincérité des comptes publics*

La loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 avait introduit un nouveau principe, le principe de sincérité, qui a ensuite été intégré dans la Constitution. Ce principe, tel que posé par la LOLF, s'applique à la fois au budget et aux comptes de l'État :

S'agissant des lois de finances, la sincérité s'apprécie, selon l'article 32 de la LOLF, « compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler ».

S'agissant des comptes de l'État le principe énoncé par l'article 27, s'entend dans le sens traditionnel que lui donne la doctrine comptable. « Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères, et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

Il convient de souligner que cette triple exigence à laquelle doivent répondre les comptes de l'État, régularité, sincérité, refléter fidèlement son patrimoine et sa situation financière, est désormais d'ordre constitutionnel en étant inscrite dans l'article 47-2 de la Constitution. Comme on l'a dit, l'exigence de régularité et de sincérité des comptes publics a été en effet consacrée dans le cadre de la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008<sup>25</sup>.

### 3.2.2. *Le principe de programmation pluriannuelle des finances publiques*

Une nouvelle catégorie de lois, les lois de programmation pluriannuelle des finances publiques, a été instituée par la loi de révision constitutionnelle du 23 juillet 2008. Selon l'article 34 révisé de la Constitution, « des lois de programmation déterminent les objectifs de l'action de l'État. Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques »<sup>26</sup>.

La démarche pluriannuelle trouve dans ce texte une véritable consécration, bien qu'il faille rappeler qu'une loi de programmation est dépourvue de toute force obligatoire sur le plan financier. Ce ne sont pas des lois de finances mais des lois ordinaires. Néanmoins, il était important, **par le vote de la représentation nationale**, de donner un caractère solennel non seulement aux engagements pris dans le cadre

25 Le dernier alinéa de l'article 47 de la Constitution précise en effet que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

26 Loi n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la V<sup>e</sup> République.

du Pacte de stabilité et de croissance, mais à une logique de gestion de l'État qui représente un véritable tournant et devrait se poursuivre dans la durée.

Par ailleurs, *il est également fondamental que la maîtrise des finances publiques dont il est question soit conçue de manière globale*, on veut dire qu'elle prenne en considération les dépenses et les recettes de l'ensemble du secteur public. Il apparaît en effet crucial de cesser de considérer les acteurs et les structures qui composent le système financier public comme des éléments indépendants les uns des autres, voire même antagonistes. Les orientations pluriannuelles auxquelles il est fait référence ici sont celles du système financier public dans sa totalité et il en est de même pour l'équilibre des comptes publics qui doit en découler. Il est à notre sens particulièrement symbolique que cette approche soit inscrite dans un texte constitutionnel. En effet, au-delà des objectifs financiers immédiats qui sont recherchés, la démarche est significative d'une transformation en profondeur du cadre théorique dans lequel sont maintenant pensées les institutions.

*Autrement dit, derrière les normes financières se profile une attitude intellectuelle nouvelle sensible à la fragilité et à la complexité des sociétés contemporaines.* Et, sans que cela soit immédiatement identifiable, il n'en demeure pas moins que le succès des politiques d'assainissement des finances publiques en France comme partout ailleurs dépend d'abord, est-on tenté de dire, de cette approche soucieuse de faire ressortir les rapports existants entre les acteurs du système financiers et d'en tirer les conséquences d'un point de vue opérationnel.

#### **4. Une refondation des systèmes financiers publics**

On l'a compris, il s'agit pour l'État de poursuivre une voie déjà amorcée allant dans le sens d'une régulation globale des finances publiques. Une telle logique s'inscrit dans un projet d'ensemble qui concerne tout à la fois la maîtrise des finances du secteur social, celle des administrations d'État et des collectivités locales, et qui devrait s'étendre dans les années à venir à la totalité du secteur public et para-public. Il s'agit d'une logique de contrôle-régulation qui devrait amener une reformulation de l'un des principes essentiels du droit public financier, le principe d'unité. Plus encore, c'est à la question du pilotage des sociétés contemporaines, plus complexes et plus rapidement changeantes qu'autrefois, que se rattache cette logique et c'est finalement l'adaptation de l'État à son environnement interne et externe qui constitue le motif fondamental des réformes réalisées, en cours ou en discussion.

On ajoutera que la crise grave qui frappe le secteur public ne fait qu'accélérer une évolution allant dans le sens d'une intégration des acteurs publics, une évolution déjà en germe depuis plusieurs années notamment en ce qui concerne l'État, les collectivités territoriales et les administrations centrales ou déconcentrées. En

d'autres termes, cette nouvelle gouvernance financière publique, locale ou nationale, se traduit d'une part par la généralisation d'une autonomie de gestion relative, donc limitée, qui concerne maintenant l'ensemble du secteur public, d'autre part par une réorganisation du processus de décision qui s'incarne dans une rationalisation du pouvoir fiscal. L'ultime étape, à plus long terme, pourrait bien être celle d'une évolution similaire du pouvoir financier de l'État, dans le cadre de l'Union européenne.

Toutefois, la question qui se pose est celle de la définition à donner à l'autonomie financière de ces structures politiques. Or il peut être parfois plus difficile de l'évoquer ouvertement qu'à y répondre. Le sujet est en effet crucial pour au moins deux raisons : il concerne les solutions à apporter face à un contexte qui s'est complètement transformé depuis ces trente dernières années et il est lié à des représentations et à des constructions institutionnelles ainsi qu'idéologiques parfois pluriséculaires. D'une manière générale, ***c'est la pertinence des systèmes financiers publics qui est maintenant en cause.*** Conçus dans des contextes économiques, sociaux, politiques, largement différents de ceux d'aujourd'hui ils ne sont plus adaptés aux enjeux d'une société globalisée en perpétuelle recherche d'équilibre. C'est une réflexion politique au sens fort qui s'avère nécessaire, et ce en vue de dégager une nouvelle conception des rapports financiers entre l'ensemble des acteurs publics. Il s'agit autrement dit de ***refonder les systèmes financiers publics*** dans un contexte national et international globalisé.

# ŚRODKI FINANSOWO–PRAWNE OCHRONY ŚRODOWISKA

ANDRZEJ DRWILŁO

## 1. Uwagi wprowadzające

Do środków finansowo–prawnych służących ochronie środowiska zaliczyć należy zwłaszcza opłaty publiczne, kary pieniężne oraz stawki podatkowe i stawki innych danin publicznych. Najważniejszą rolę odgrywają opłaty za korzystanie ze środowiska oraz administracyjne kary pieniężne<sup>1</sup>. Stąd niezbędne wydaje się określenie istoty oraz charakteru opłat publicznych, a także odróżnianie ich od podatków i kar pieniężnych.

Jedną z form danin publicznych są opłaty<sup>2</sup>. Występują one niezależnie od podatków, wykazując z nimi wiele wspólnych cech<sup>3</sup>. Różnią się jednak zasadniczo od świadczeń podatkowych. Nie bez znaczenia jest także zwrócenie uwagi na występowanie dopłat publicznych<sup>4</sup> jako kategorii o nieokreślonym charakterze, czyli mających zarówno cechy podatków, jak i opłat. Kwestią zasadniczą jest ustalenie istotnych cech opłaty jako daniny publicznej. Jest ona świadczeniem pieniężnym, obowiązkowym, bezzwrotnym, ogólnym i ekwiwalentnym. Najbardziej charakterystyczną cechą opłaty publicznej jest jej ekwiwalentność, zwana odpłatnością<sup>5</sup>. Wnoszący opłatę otrzymuje wzajemne świadczenie ze strony podmiotu uprawnionego do żądania owego świadczenia. Po uiszczeniu opłaty może on domagać się spełnienia świadczenia łączącego się z określonym rodzajem opłaty. Z uwagi na ekwiwalentność opłaty publicznej należy odróżniać podatki od opłat. Podatki z zasady nie charakteryzują się ekwiwalentnością, czyli są nieodpłatne. Niekiedy jednak pod nazwą *opłaty* mogą być ukrywane świadczenia będące w rzeczywistości

- 
- 1 M. Mazurkiewicz, *Opłaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska w Polsce (struktura prawna i funkcjonalna)*, Wrocław 1986, s.31 i nast.
  - 2 H. Radziszewski, *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*, Warszawa 1919, s. 168.
  - 3 J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, (w:) *Studia podatkowe i budżetowe*, Toruń 1964 s. 16 i nast.; M. Zdebel, *Samorządowe dochody z opłat lokalnych – dotychczasowe doświadczenia i warunki ich poboru w przyszłości*, (w:) A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 263.
  - 4 I. Czaja–Hliniak, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006, s. 11.
  - 5 P. Smoleń, *Opłaty*, (w:) W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 290.

w pełni podatkowymi. Wobec tego można zauważyć zjawisko pozorności opłat publicznych<sup>6</sup>, gdy pod nazwą *opłaty* ukrywane jest czasami świadczenie mające wszystkie cechy podatku bądź cechy innych świadczeń pieniężnych.

Przedmiotem opłaty publicznej są pewne oczekiwane zdarzenia, z którymi prawodawca łączy obowiązek uiszczenia opłaty. Rozważając istotę opłaty publicznej na gruncie prawnym, należy zwrócić uwagę, iż między podmiotem uprawnionym do pobrania opłaty i podmiotem zobowiązanym do jej uiszczenia nawiązuje się więź prawna. W grę wchodzi stosunek prawny, łączący owe podmioty, które mają określone uprawnienia i obowiązki. Charakterystyczną cechą owego stosunku jest to, że występują w nim podmioty nierównorzędne. Znacznie lepszą pozycję zajmuje podmiot uprawniony do wprowadzenia i pobrania opłaty publicznej. Generalnie jest nim państwo reprezentowane przez uprawnione do tego organy publiczne.

Jedną z istotnych kwestii dotyczących klasycznych opłat publicznych jest określenie celu, dla którego jest ona ustanawiana. Wszelkie czynności na rzecz obywateli rodzą określone koszty. Zasadniczym celem opłat publicznych jest ograniczenie owych kosztów poprzez przeniesienie ich części bądź niekiedy całości na osoby, których dotyczą wspomniane czynności lub usługi. Należałoby zatem zwrócić uwagę na powiązanie kosztów, czynności i usług świadczonych na rzecz obywateli z wysokością opłat publicznych. Nie jest jednak możliwe ścisłe powiązanie owych wielkości, ponieważ bardzo trudne, a niekiedy w ogóle niewykonalne byłoby ustalenie kosztów każdej czynności bądź usługi odrębnie.

Zasadniczą kwestią opłaty publicznej jest, jak wspomniano, jej odpłatność. Analiza owej wyróżniającej cechy opłaty spośród innych danin publicznych wymaga zdywersyfikowanego podejścia, zwłaszcza od strony prawnej i ekonomicznej<sup>7</sup>. Z punktu widzenia prawnego opłata jest stosunkiem prawnym, rodzącym obowiązki dla obu stron, a zatem także leżą one po stronie podmiotu, na rzecz którego owa opłata została pobrana. Wnoszący opłatę powinien odnosić określoną korzyść wynikającą z uiszczenia opłaty. Nie zawsze jednak taką korzyść uzyskuje. W sytuacji braku tego rodzaju korzyści i jednostronnie wprowadzonym obowiązku uregulowania opłaty, w grę wchodzi nadanie innego charakteru opłacie. W sensie formalnym świadczenie takie jest opłatą, lecz z punktu widzenia jej istotnych i rzeczywistych cech należałoby taką *opłatę* zaliczyć do świadczeń podatkowych. Z punktu widzenia ekonomicznego opłata jest obciążeniem majątku podmiotu uiszczającego owo świadczenie.

6 A. Drwillo, *Opłaty jako dochody niepodatkowe*, (w:) C. Kosikowski i E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 657.

7 S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2006, s. 185.

Należałoby także rozważyć wzajemne relacje między opłatą a karą pieniężną. Klasyczna opłata publiczna różni się zasadniczo od wspomnianej kary. Opłata jest uiszczaniem w związku z pewnymi czynnościami lub usługami na rzecz wnoszącego owo świadczenie. We właściwym rozumieniu *opłaty publicznej* nie wchodzi w grę jej stosowanie wskutek naruszenia obowiązującego prawa. Kara pieniężna ma zupełnie inny charakter. Jest pewnego rodzaju sankcją ponoszoną przez podmiot, który naruszył normę prawną. Jest ona dolegliwością majątkową ponoszoną przez sprawcę przestępstwa bądź wykroczenia. Istnieje ścisły i nierozzerwalny związek między karą pieniężną a czynem prawnie zabronionym. W praktyce można jednak spotkać się ze stosowaniem opłat publicznych, które w istocie są swego rodzaju karami pieniężnymi.

## **2. Opłata za korzystanie ze środowiska**

Opłata za korzystanie ze środowiska jest szczególnym rodzajem świadczenia pieniężnego. W istocie jest ona pobierana w dużym zakresie z tytułu zanieczyszczenia owego środowiska. Nie jest to zatem opłata publiczna w klasycznej postaci. Powody, dla których ustanowiona została opłata za korzystanie ze środowiska, nie mają charakteru jednorodnego. Pobiera się ją w związku z zanieczyszczeniem środowiska (w tym: emisja gazów i pyłów, wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi oraz składowaniem odpadów), a także z tytułu poboru wód. Wysokość opłaty zależy od ilości i rodzaju emitowanych gazów lub pyłów oraz od ilości i jakości pobranej wody, jej rodzaju (wody powierzchniowej i podziemnej) i przeznaczenia. Jeśli zaś chodzi o opłaty z tytułu wprowadzenia ścieków do wód lub do ziemi, ich wysokość zależy od rodzaju substancji zawartych w ściekach i ich ilości, rodzaju ścieków oraz od temperatury wód (dotyczy wód chłodniczych).

Generalnie, opłaty za korzystanie ze środowiska i jego zanieczyszczenie ponoszą podmioty, które bądź korzystają z tego środowiska (np. pobierając wodę), bądź je zanieczyszczają. W odniesieniu do składowania lub magazynowania odpadów podmiotem korzystającym ze środowiska i obowiązującym do ponoszenia opłat jest posiadacz odpadów<sup>8</sup>. Jeśli przepisy obowiązującego prawa wymagają pozwolenia na korzystanie ze środowiska lub innej decyzji, a podmiot korzysta z niego z pominięciem wymogów prawa, wówczas uiszcza opłatę podwyższoną. Opłata jest wnoszona na rachunek urzędu marszałkowskiego właściwego z uwagi na miejsce korzystania ze środowiska.

W zakresie środków finansowo–prawnych związanych z ochroną środowiska na szczególne podkreślenie zasługuje stosowanie przepisów prawa podatkowego, ponieważ do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska oraz kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997

---

8 Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (Dz.U. Nr 152, poz. 897).

roku Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.). Przepisy wspomnianej ustawy dotyczące zobowiązań podatkowych (dział III) mają zatem przedmiotowo szerszy zakres. Wiążą się nie tylko z podatkami, lecz także opłatami. Przy czym uprawnienia organów podatkowych w odniesieniu do środków finansowo–prawnych, dotyczących ochrony środowiska, przysługują marszałkowi województwa albo wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska.

Postępowanie w sprawie nałożenia i poboru opłat oraz kar pieniężnych wszczynane jest z urzędu lub na wniosek podmiotu korzystającego ze środowiska. W zakresie tego postępowania charakterystyczne jest, że podmiot korzystający ze środowiska ma obowiązek ustalenia wysokości należnej opłaty i dokonania wpłaty z tego tytułu na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego. Opłata powinna być wniesiona do końca miesiąca następującego po upływie każdego półrocza. Opłata ryczałtowa za odprowadzanie ścieków pochodzących z chowu lub hodowli ryb innych niż łososiowate (oraz innych organizmów wodnych) powinna być wpłacona w terminie dwóch miesięcy po zakończeniu cyklu produkcyjnego. Jednocześnie podmiot korzystający ze środowiska zobowiązany jest do przedkładania marszałkowi województwa informacji i danych wykorzystywanych do ustalania wysokości opłat, a także informacji o ich wysokości. Korzystanie ze środowiska w warunkach określonych przepisami obowiązującego prawa rodzi zobowiązania pieniężne w różnej formie. Do zobowiązań z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska zastosowanie mają przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.). Opłata za korzystanie ze środowiska nie jest wnoszona, jeżeli jej półroczna wysokość nie przekracza czterystu złotych. Ponadto, przepisy ustawowe dopuszczają możliwość podwyższenia owej opłaty, nie więcej jednak niż do pięćdziesięciu procent. Wymagana jest wówczas uchwała sejmiku województwa (prawo miejscowe).

Przepisy ustawowe określają górne jednostkowe stawki opłat. Wynoszą one przykładowo: dwieście siedemdziesiąt trzy złote za kilogram gazów lub pyłów wyemitowanych do powietrza, sto siedemdziesiąt pięć złotych za 1 kilogram substancji wprowadzanych ze ściekami do wód lub do ziemi, trzy złote za pobór jednego metra sześciennego wody podziemnej. Rada Ministrów została uprawniona do różnicowania wysokości wspomnianych stawek. W tym celu wydaje stosowne rozporządzenia. Stawki opłat podlegają corocznej waloryzacji (podwyższeniu) w stopniu odpowiadającym corocznemu wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

Zastosowanie znajdują również opłaty podwyższone. Są one związane z brakiem wymaganego pozwolenia na korzystanie ze środowiska. Opłaty podwyższone z tego tytułu mają wybitnie sankcyjny charakter. Opłaty podwyższa się w sytuacji braku wymaganego pozwolenia przez podmiot korzystający ze środowiska o pięć-



set procent w wypadku emisji gazów lub pyłów, poboru wód bądź wprowadzenia ścieków do wód lub do ziemi. Przewidziane są też opłaty podwyższone z innych tytułów, na przykład: magazynowania odpadów bez wymaganej decyzji, ich składowania w miejscu na ten cel nieprzeznaczonym, pozbycia się odpadów na terenach parków narodowych i rezerwatów przyrody.

Przepisy ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm.) przewidują również liczne zwolnienia od opłat za korzystanie ze środowiska. Na przykład, zwolnieniu podlega pobór wody na potrzeby energetyki wodnej (jeśli nastąpi zwrot takiej samej ilości wody i nie zostanie pogorszona jej jakość), na potrzeby nawadniania wodami powierzchniowymi użytków rolnych i gruntów leśnych, wprowadzanie do ziemi ścieków w celu rolniczego wykorzystania (pod warunkiem posiadania pozwolenia wodnoprawnego na takie wykorzystanie ścieków).

### **3. Kary pieniężne**

Ważnym środkiem finansowo–prawnym, służącym ochronie środowiska są administracyjne kary pieniężne<sup>9</sup>, wymierzone w drodze wydania decyzji przez wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska. Wymierza się je w wypadku naruszenia postanowień pozwolenia bądź decyzji. Chodzi o przekroczenie – ustalonych w pozwoleniach – ilości lub rodzaju gazów i pyłów wprowadzanych do powietrza, warunków dotyczących ilości ścieków, ich stanu, składu, minimalnej procentowej redukcji stężeń szkodliwych substancji w ściekach, masy substancji w odprowadzanych ściekach przypadającej na jednostkę masy wykorzystanego surowca, materiału, paliwa lub produktu oraz przekroczenie ilości pobranej wody. Kary pieniężne wymierzone są również w wypadku naruszenia warunków decyzji, która zatwierdza instrukcję eksploatacji składowania odpadów, albo decyzji wskazującej miejsce i sposób magazynowania odpadów. Ponadto, wymierza się je w sytuacji przekroczenia określonego w decyzji poziomu hałasu.

Stwierdzenie przekroczenia lub naruszenie warunków decyzji wymaga przeprowadzenia kontroli i dokonania odpowiednich pomiarów. Podstawą stwierdzenia takich faktów są pomiary dokonywane przez podmiot korzystający ze środowiska, zobowiązany do prowadzenia pomiarów. Prowadzenie pomiarów przez podmiot korzystający ze środowiska obarczone jest ryzykiem ukrywania przekroczeń. W takiej sytuacji wojewódzki inspektor ochrony środowiska może nie uznać wyników pomiarów wielkości emisji. Postępowanie w sprawie wymierzenia kary wymaga zawiadomienia podmiotu korzystającego ze środowiska o wynikach pomiarów w terminie dwudziestu jeden dni od dokonania pomiarów. Należy to do

---

9 G. Domański, Administracyjne kary pieniężne za zanieczyszczanie środowiska, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1976, nr 12.

obowiązków wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska. Następnie wydaje on decyzję ustalającą wymiar tak zwanej *kary biegnącej*. Uwzględnia ona przekroczenie lub naruszenie w skali doby lub godziny (emitowane gazy i pyły). Kara biegnąca jest naliczana do momentu zmiany wielkości przekroczenia lub naruszenia. Dopuszczalna jest zmiana wymiaru kary biegnącej na wniosek podmiotu korzystającego ze środowiska, złożony wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska w terminie trzydziestu dni od dokonania przez ten podmiot własnych pomiarów i ustaleń.

Wysokość administracyjnej kary pieniężnej jest zróżnicowana. Odrębna kara pieniężna ustalona została za emisję gazów lub pyłów oraz za pobór wody. Wynosi ona dziesięciokrotną wielkość jednostkowej stawki opłat. Natomiast za składowanie odpadów z naruszeniem warunków dotyczących rodzaju i sposobu składowania odpadów kara wynosi 0,1 stawki opłaty za umieszczenie odpadów na składowisku za każdą dobę składowania. Przepisy ustawowe określają jednocześnie górne jednostkowe stawki kar. Wynoszą one, przykładowo: dziewięćset osiemdziesiąt cztery złote za kilogram substancji, gdy nastąpi przekroczenie dopuszczalnej ilości i składu ścieków, dziesięć złotych za metr sześcienny ścieków po przekroczeniu dopuszczalnej temperatury, dziesięć złotych za litr zawiesiny łatwo opadającej, czterdzieści osiem złotych za decybelę przekroczenia dopuszczalnego poziomu hałasu.

Podwyższona opłata za korzystanie ze środowiska oraz administracyjna kara pieniężna może podlegać odroczeniu, zmniejszeniu bądź umorzeniu. Organem właściwym w sprawach dotyczących odraczania terminu płatności opłaty za korzystanie ze środowiska oraz zmniejszenia jej wysokości i umarzania opłaty, jest marszałek województwa. Natomiast w sprawach dotyczących takiego postępowania w zakresie kar pieniężnych organem właściwym jest wojewódzki inspektor ochrony środowiska. Procedura odroczenia terminu płatności opłaty i kary pieniężnej wymaga złożenia wniosku przed podmiot korzystający ze środowiska obowiązany do uiszczenia owych świadczeń pieniężnych. Odroczenie terminu płatności owych świadczeń pieniężnych może dotyczyć całości lub części zobowiązania. Wniosek w tej sprawie powinien zostać złożony przed upływem terminu uiszczenia świadczenia pieniężnego. Organ uprawniony do odroczenia wspomnianych świadczeń pieniężnych wydaje decyzję odmowną, jeżeli nie zostały spełnione ustawowe warunki odroczenia. Decyzja orzekająca przesyłana jest właściwemu powiatowi albo gminie, których dochodów dotyczy odroczenie.

#### **4. Stawki podatków i innych danin publicznych**

W świetle przepisów ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska środkiem finansowo–prawnym służącym ochronie środowiska są podat-

ki i inne daniny publiczne. Jednakże określenie roli owych świadczeń w zakresie ochrony środowiska w przepisach ustawowych świadczy o tym, że nie jest to istotne narzędzie w tym zakresie. Regulacje prawne sprowadzają się w gruncie rzeczy do enigmatycznego wskazania konstrukcji stawek podatkowych oraz stawek innych danin publicznych. Ustawodawca wprowadza wymóg zróżnicowania owych stawek w nawiązaniu do celów służących ochronie środowiska. Bardziej szczegółowe rozwiązania dotyczą stawek podatku akcyzowego. W rozumieniu ustawodawcy powinny one być w szczególności tak konstruowane, aby zagwarantować niższą cenę rynkową następujących produktów:

- 1) benzyny bezołowiowej w stosunku do benzyny zawierającej ołów,
- 2) olejów (napędowego i opałowego) o niższej zawartości siarki w stosunku do olejów o zawartości wyższej,
- 3) olejów (napędowego i smarnego) wytwarzanych z udziałem komponentów uzyskiwanych z regeneracji olejów zużytych w stosunku do olejów bez ich udziału,
- 4) biopaliw opartych na wytwarzaniu biomasy w stosunku do paliw pochodzących ze źródeł nieodnawialnych.

Rozwiązania prawnofinansowe w zakresie podatków i innych danin publicznych nie stanowią skutecznego narzędzia oddziaływania na środowisko. Jest to jedynie zasygnalizowanie możliwości wpływania odpowiednią konstrukcją danin publicznych, zwłaszcza podatków, na środowisko.

## **5. Wnioski końcowe**

Ochrona środowiska jest jedną z ważnych dziedzin wymagającą wielokierunkowych działań, w tym wykorzystania instrumentów finansowych. Wśród wspomnianych instrumentów, stosowanych na gruncie obowiązującego prawa występują opłaty, kary pieniężne oraz stawki podatków i innych danin publicznych. Największą rolę odgrywają opłaty i administracyjne kary pieniężne. Opłata z tytułu korzystania ze środowiska jest specyficznym świadczeniem pieniężnym. Charakter tego świadczenia można poznać po przeanalizowaniu tytułów, na podstawie których jest ona pobierana. Opłata pobierana jest, po pierwsze, z tytułu zanieczyszczenia środowiska (emisji gazów i pyłów, wprowadzania ścieków do wód lub do ziemi oraz składowania odpadów), po drugie, z tytułu korzystania ze środowiska (np. pobór wód). Wyłącznie takie powody mogą być podstawą nałożenia i pobrania opłaty za korzystanie ze środowiska. Jednak nazwa tej opłaty nie jest adekwatna do jej charakteru. W większym stopniu jest to opłata uiszczania w związku z zanieczyszczeniem środowiska. Jedynie w części jest ona pobierana z tytułu korzystania ze środowiska, a konkretnie z naturalnych zasobów wody. Taki

charakter omawianej opłaty skłania do postawienia wniosku o sankcyjnym charakterze istotnej części opłat za korzystanie ze środowiska.

Zanieczyszczanie środowiska jest zjawiskiem występującym ustawicznie. Obserwujemy wzrost zakresu owego zanieczyszczenia. Nie można odwrócić tego procesu. Można co najwyżej go spowolnić i ograniczyć jego zakres. Stosowanie opłat z tytułu zanieczyszczania środowiska ma na celu ograniczenie jego stopnia, między innymi przez poszukiwanie technologii i rozwiązań w zakresie procesów produkcyjnych bardziej sprzyjających środowisku i eliminujących te, które są dla niego najbardziej szkodliwe. Widoczny jest więc prewencyjny charakter tej opłaty. Natomiast część opłaty za korzystanie ze środowiska nie ma charakteru pozornego, lecz rzeczywisty, ponieważ dotyczy korzystania z naturalnych zasobów wody. Zasoby te są ograniczone. Powinno się więc z nich korzystać racjonalnie. Chodzi o przeciwdziałanie marnotrawstwu. Opłata z tego tytułu, po części, ma charakter prewencyjny, po części, jest podobna do ceny, którą płaci się za określone dobro.

Administracyjne kary pieniężne wiążą się ściśle z wydawanymi pozwoleniami i decyzjami z zakresu ochrony środowiska. Naruszenie postanowień zawartych w tych dokumentach zagrożone jest sankcjami finansowymi. Są one dotkliwe. Mają do spełnienia dwa zasadnicze cele. Stanowią konsekwencje ponoszone przez podmioty naruszające pozwolenia i decyzje oraz oddziałują prewencyjnie. Przewidziana jest też inna procedura związana z nakładaniem administracyjnych kar pieniężnych w porównaniu z procedurą nakładania i pobierania opłat za korzystanie ze środowiska.

# LOGIQUE DE PERFORMANCE ET TRANSFORMATIONS DU SYSTÈME COMPTABLE DE L'ÉTAT

MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN

## 1. Introduction

Le système comptable de l'État a connu une transformation notable en France avec la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF), entrée pleinement en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006. Ce texte qui d'une manière plus générale a refondu le cadre d'ensemble du budget de l'État, avec l'ambition de substituer à la traditionnelle logique de moyens jusque là en vigueur une logique d'objectifs et de résultats, se distingue particulièrement par la place qui y est faite à la comptabilité ainsi que l'approche dont cette dernière est l'objet.

Si la LOLF n'est pas le premier texte portant réforme de la comptabilité de l'État, elle est le premier texte législatif à s'en préoccuper. Jusqu'alors, les dispositions relatives à la comptabilité de l'État avaient toujours été arrêtées par décret (décret du 29 décembre 1962 pour la situation comptable antérieure à la LOLF), la conception étant que la matière relevait entièrement du pouvoir réglementaire. Comportant un chapitre entier spécialement dédié à la comptabilité, la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 rompt donc très nettement avec cette vision antérieure. Les dispositions comptables de l'État relèvent désormais du législateur.

Même s'il est considérable du point de vue de ses perspectives, cet élément de rupture n'est pas le seul. Sur le fond, la loi organique consacre plus largement une mutation de l'approche de la comptabilité de l'État en l'appréhendant à la fois comme un outil fondamental de la gestion financière publique (la comptabilité comme instrument de pilotage et d'aide à la décision) et comme un outil d'information et de transparence (la comptabilité comme instrument de la démocratie et de l'État de droit). Outre cette approche qui est indiscutablement aux antipodes de la vision essentiellement procédurale qui a longtemps marqué la comptabilité publique, son rapprochement sensible avec les dispositifs comptables en vigueur dans le secteur privé constitue un autre élément de rupture.

Ces caractéristiques se retrouvent dans les aspects-clés de la nouvelle comptabilité de l'État que l'on présente ci-après (2). On évoquera ensuite quelques uns des grands enjeux que cette réforme soulève (3).

## 2. Aspects-clés de la nouvelle comptabilité de l'État

Ils tiennent, tout au moins pour ceux des aspects-clés qui sont les plus suggestifs, à deux éléments : en premier lieu l'existence pour l'État d'un dispositif comptable sophistiqué obéissant à une logique de système (2.1.) ; en second lieu l'introduction d'un principe juridique nouveau, le principe de sincérité des comptes qui depuis 2008 a valeur constitutionnelle.

### 2.1. Une comptabilité sophistiquée obéissant à une logique de système

Le temps où l'État n'avait qu'une simple comptabilité de caisse est bien lointain. La loi organique de 2001 a modifié profondément le cadre comptable de l'État qui se présente désormais sous la forme d'un système sophistiqué dans lequel coexistent trois sous-systèmes comptables spécialisés.

#### 2.1.1. Un ensemble de sous systèmes comptables spécialisés

Ils sont constitués d'une comptabilité budgétaire, d'une comptabilité d'exercice, et d'une comptabilité d'analyse des coûts. Chacun de ces sous-systèmes comptables a une fonction différente.

La *comptabilité budgétaire* constitue un système d'information relatif à l'exécution des opérations budgétaires. Elle procède de l'article 27 de la LOLF qui précise que l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses, ces dernières étant enregistrées selon le système dit *de caisse*, c'est-à-dire une logique de trésorerie (art. 28) qui consiste à enregistrer les opérations au moment de leur encaissement s'il s'agit d'une recette et de leur décaissement s'il s'agit d'une dépense. Ce premier sous-système comptable, bien qu'affirmé expressément par la LOLF, s'inscrit toutefois dans une continuité, celle du vieux système de comptabilité budgétaire qui existait antérieurement.

La *comptabilité générale de l'État* est fondée quant à elle sur un principe différent, celui de la constatation des droits et obligations (art. 30). Elle est destinée à retracer non seulement les flux mais également l'état du patrimoine (immobilisations, dettes et créances, stocks...). Cette comptabilité est dite *d'exercice* dans la mesure où les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Ce nouveau type de comptabilité représente sans conteste l'innovation la plus spectaculaire. C'est grâce à elle que peuvent être établis chaque année deux documents qui globalement sont très proches des documents comptables en vigueur dans les entreprises, à savoir le compte de résultat de l'exercice et le bilan de fin d'exercice. C'est par la comptabilité générale de l'État que peut être fournie à la fin de chaque année ou chaque exercice une information approfondie sur le résultat de sa gestion financière et sur l'état de son patrimoine.

La *comptabilité destinée à analyser les coûts des actions (CAC)*. Conçue pour que le coût des politiques publiques puisse être déterminé, elle s'inscrit parfaitement dans la logique d'objectifs et de résultats qui est à la base de la LOLF.

### **2.1.2. Le bien-fondé du nouveau dispositif**

A l'exclusion du troisième volet comptable, il est évident que la solution qui a été choisie par le législateur organique, celle d'une double modalité des enregistrements, n'était pas à priori la voie la plus simple. Il a cependant été considéré qu'elle était la meilleure dès lors qu'elle permet de traiter différemment les opérations budgétaires et les opérations comptables, sachant d'une part qu'un enregistrement aux encaissements correspond mieux à la réalité de l'exécution du budget et assure une meilleure lisibilité immédiate, d'autre part qu'une comptabilité d'exercice est plus appropriée à la mise en place d'un contrôle de gestion et à une évaluation des performances (les pays qui ont généralisé le principe de l'exercice en l'appliquant à la comptabilité budgétaire tels la Nouvelle-Zélande et l'Islande sont en nombre très restreint).

Bien évidemment, ce choix d'une comptabilité à trois dimensions a été lourd de conséquences au regard de la mise en œuvre de la réforme comptable. Ne serait-ce que parce qu'il a impliqué de prime abord une certaine modernisation de l'existant. Sur ce terrain, le besoin a particulièrement concerné la comptabilité budgétaire qui pâtissait de l'absence d'un corps de règles claires et actualisées notamment en ce qui concerne la comptabilisation des engagements. Des avancées ont été réalisées en la matière ; on citera un recueil de comptabilité budgétaire qui a vu le jour sous l'effet des préconisations de la Cour des comptes. S'est faite également sentir la nécessité d'une articulation plus aboutie entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire, un objectif indispensable au regard de la qualité des comptes dès lors que les différences entre les deux aboutissent à des résultats qui peuvent être différents sans compter les incertitudes qui peuvent s'ensuivre dans les rapports de l'État avec les tiers. Ainsi par exemple la compensation de créances réciproques entre l'État et un tiers est interdite en comptabilité budgétaire alors qu'elle est admise sans réserve par la comptabilité générale.

Indépendamment de ces questions, les insuffisances les plus fortes concernent aujourd'hui la comptabilité d'analyse des coûts. Un rapport d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale de juillet 2011 (rapport n° 3644) propose de manière éloquent de « rendre enfin opérationnelle et compréhensible la comptabilité d'analyse des coûts et bâtir un système de comptabilité analytique ».

## **2.2. L'introduction de principes et obligations comptables transposés de ceux du secteur privé**

La loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 n'a pas seulement institué un système comptable sophistiqué au lieu et place du vieux dispositif de comptabilité de caisse antérieur. Elle a introduit des principes et obligations comptables nouveaux, dont la caractéristique essentielle est d'être étroitement transposés du secteur privé.

### ***2.2.1. Le principe de sincérité des comptes de l'État***

La loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 qui a introduit pour la première fois un principe de sincérité des comptes de l'État lui a donné une formulation étroitement inspirée du principe de sincérité des comptes en vigueur dans le secteur privé. Selon l'article 27 de la LOLF « *Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ». L'article 123-14 du Code de commerce énonce quant à lui: « *Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation et du résultat de l'entreprise* ». On constate ainsi que du point de vue des sources juridiques la sincérité des comptes est appréhendée de manière quasi identique pour l'État et pour le secteur privé et qu'il n'y a pas de véritable différence entre sincérité financière publique et sincérité financière privée.

Le constat n'est pas toutefois pleinement exact. Il existe en effet un particularisme de la sincérité financière publique, notamment parce que la dimension budgétaire qui est propre aux finances publiques n'a pas son équivalent dans les finances privées. Ainsi au contraire du Code de commerce qui consacre une vision moniste de la sincérité, la LOLF dans ses articles 27 et 32 en donne une vision dualiste. Une distinction est faite dans le texte entre deux types de sincérité, d'une part la sincérité budgétaire (article 32), destinée à garantir la fiabilité des prévisions et informations contenues dans les lois de finances et d'autre part la sincérité des comptes (article 27) destinée à assurer de la fiabilité des informations données sur le patrimoine et la situation financière. Il n'en reste pas moins que la différence entre sincérité financière privée et sincérité publique est très atténuée. Il en est ainsi en premier lieu parce que l'exigence de sincérité des lois de finances telle qu'elle est énoncée par l'article 32 de la loi organique est posée dans des termes très mesurés (elle doit s'apprécier selon le texte « *compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler* ») alors qu'au contraire la sincérité des comptes est énoncée comme une obligation stricte par l'article 27 de la loi organique. Par ailleurs, le principe de sincérité des comptes des administrations publiques a acquis valeur constitutionnelle depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 et l'on peut donc dire que l'obligation de sincérité des comptes de l'État est devenue l'obligation première par rapport à l'obligation de sincérité budgétaire.



### **2.2.2. L'obligation de certification des comptes de l'État**

L'institution d'une certification des comptes de l'État est parmi les innovations les plus importantes de la loi organique de 2001, le législateur ayant inscrit la France dans un mouvement international de modernisation des systèmes comptables publics. L'autre innovation a consisté à confier cette mission à la Cour des comptes. Comme l'a relevé du reste cette dernière dans son rapport sur la mise en œuvre de la loi organique (Cour des comptes, novembre 2011), « la France est le seul pays de la zone euro à avoir mis en place un processus de certification des comptes publics par son institution supérieure de contrôle qui soit conforme aux normes internationales d'audit, et elle est l'un des quelques pays de l'OCDE à procéder ainsi ».

Le rapprochement entre sincérité des comptes de l'État et sincérité des comptes du secteur privé se trouve ainsi accentué par un rapprochement des méthodes de contrôle, en l'occurrence la certification des comptes. Depuis l'introduction de celle-ci dans la sphère publique – qui est certes pour l'instant encore limitée aux comptes de l'État et la Sécurité sociale mais qui pourrait s'étendre dans un proche avenir à ceux des collectivités locales – la vérification de la sincérité des comptes publics et privés relève d'une technique de contrôle externe identique dans ses méthodes et sa finalité. La seule véritable différence entre les deux secteurs tient à la nature de l'organe externe chargé de procéder à cette certification, la Cour des comptes pour les comptes publics, des organismes d'audit privés pour le secteur privé.

Selon l'article 58 de la LOLF<sup>1</sup>, la Cour des comptes doit certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État. Cette mission s'inscrit dans son rôle d'assistance au Parlement et au gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, prévu par l'article 47-2 de la Constitution. L'objet de la certification est selon la définition qui en est rappelée chaque année dans le rapport de la Cour de donner « une opinion écrite et motivée, que formule, sous sa propre responsabilité un organisme indépendant, sur les comptes d'une entité ».

Il est à relever que la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a donné une consécration implicite à la certification des comptes à travers le dernier alinéa de l'article 47 qui énonce avec précision les exigences auxquelles doivent répondre les comptes des administrations publiques (être réguliers et sincères et donner une image fidèle du résultat et de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière).

---

1 Loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001.

### **3. Les grands enjeux soulevés par la réforme**

#### **3.1. La pertinence des normes comptables**

La pertinence et la qualité des normes sont parmi les questions les plus fondamentales que pose tout système d'information comptable. La comptabilité est un langage et les normes comptables qui assurent la transmission de l'information ne sont pas neutres. En privilégiant un point de vue ou une approche, elles sont en effet susceptibles de fausser la vision des situations qu'elles ont pour fonction de refléter. C'est dire aussi à quel point l'appréciation de la sincérité financière est fragile ainsi que dépendante de la qualité des dispositifs d'information. Cette question est à la source de débats importants tant pour les finances publiques que pour les finances privées qui portent sur la pertinence des normes comptables en vigueur. S'agissant des finances publiques, et en prenant l'exemple de la réforme de la comptabilité de l'État en France, les interrogations soulevées ne concernent pas des sujets mineurs.

L'institution de la comptabilité générale de l'État a nécessité que soient déterminées des normes comptables adhoc. Elles l'ont été après avis d'un comité de personnalités qualifiées, publiques et privées, le Comité des normes de comptabilité publique. Ce Comité, placé auprès du ministre du Budget, a arrêté une liste de normes comptables qui s'imposent au producteur de comptes de l'État (l'administration) ainsi qu'au certificateur. Ces normes qui étaient initialement au nombre de treize ont été modifiées depuis et portées à quinze pour tenir compte de l'évolution des référentiels comptables dont elles s'inspirent (plan comptable général, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)).

D'une manière générale, ces normes sont très proches de celles du plan comptable général. Elles concernent la détermination des états financiers (bilan, compte de résultats, tableau des flux de trésorerie), les charges (trois catégories de charges : de fonctionnement, d'intervention, financières) les produits (il est distingué les produits régaliens et les autres produits), les immobilisations (corporelles, incorporelles, financières), les stocks, les créances de l'actif circulant, la composition de la trésorerie de l'État, les dettes et instruments financiers, les provisions pour risques et charges, dettes non financières, autres passifs.

Compte tenu des particularités de l'action de l'État, les normes comptables qui lui sont applicables présentent certaines spécificités par rapport à celles applicables aux entreprises. Parmi les spécificités les plus marquantes on peut relever notamment que l'État à la différence des sociétés commerciales ne dispose pas d'un capital. Par ailleurs, le bilan de l'État ne comprend pas parmi ses actifs incorporels la capacité de celui-ci à lever l'impôt, ce que l'on qualifie aussi d'actif de souveraineté. Cet élément est évidemment un obstacle important à la comparaison

du passif et de l'actif dans la mesure où les recettes fiscales représentent plus de 70 % des produits de l'État, ainsi que l'a relevé le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale. Il en est de même avec le choix qui a été fait de valoriser à 0 euro certains actifs corporels (patrimoine historique et/ou culturel). Autre particularisme : certains engagements de l'État ne figurent pas au passif du bilan mais sont présentés hors bilan dans une annexe de la loi de règlement. Or les trois catégories d'engagements concernés ne sont pas secondaires : en font partie aussi bien les engagements pris dans le cadre d'accords qui lient juridiquement l'État à un tiers (y figurent par exemple la dette garantie, les garanties liées à des missions d'intérêt général, les engagements de retraites des fonctionnaires).

Au total comme on le voit, autant de spécificités qui nourrissent la discussion et fondent le besoin d'une réflexion sur la détermination de normes comptables véritablement appropriées pour le secteur public. Une instance a du reste été installée en vue de suivre cette question, le Conseil de normalisation des comptes publics, ce dernier s'étant récemment doté d'un comité scientifique pour déterminer les différents champs d'étude à engager.

### **3.2. Le périmètre des comptes de l'État : harmonisation et consolidation des comptes du secteur public**

Selon l'article 27 de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 les comptes de l'État doivent être réguliers (c'est-à-dire conforme aux règles en vigueur), sincères et donner une image fidèle de son *patrimoine* et de sa *situation financière*. Une telle obligation implique donc de parvenir à déterminer le périmètre de l'État et à traduire en termes comptables les éléments de son patrimoine (en termes d'actif et de passif). La difficulté, sous cet angle, tient à ce que l'action de l'État déborde en réalité le périmètre qui a été défini par le Comité des normes de comptabilité publique.

Le périmètre de l'État, selon le Comité des normes de comptabilité publique, « rassemble tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique. Il correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont décrits par la loi de finances, y compris les comptes spéciaux et budgets annexes, à l'exception des établissements publics et organismes assimilés dotés d'une personnalité juridique ». En d'autres termes, ce périmètre n'inclut pas les démembrements externes de l'action étatique lorsque celle-ci est réalisée à travers des structures distinctes de l'administration de l'État qui disposent d'un budget propre. En revanche doivent bien entendu figurer dans les comptes de l'État les fonds que ce dernier alloue aux dits organismes ; l'article 5 de la LOLF dresse en effet une typologie des dépenses de l'État parmi lesquelles figurent les « subventions pour charges de service public » et dont il est précisé qu'elles font partie des dépenses de fonctionnement et non d'intervention. Le bilan

de l'État doit de même comporter l'évaluation des participations et engagements qui en résultent pour ce dernier.

La principale difficulté en la matière est de parvenir à identifier avec précision les organismes concernés. C'est pour répondre à ce besoin qu'un nouveau concept, le concept d'*opérateur* de l'État, a fait irruption dans le domaine des finances publiques lors des réflexions relatives à la mise en oeuvre de la LOLF, un besoin issu des exigences de la nouvelle comptabilité générale de l'État commandant une valorisation des actifs du bilan qui tienne compte des entités contrôlées (584 opérateurs de l'État ont été ainsi recensés pour 2011). Cet effort d'identification se heurte toutefois à un certain nombre d'obstacles, en particulier à la difficulté de déterminer des critères pertinents et opératoires permettant de recenser et classer les opérateurs de l'État et de déterminer un périmètre pertinent. La forte hétérogénéité des organismes et de leurs modalités de financement joue en ce sens comme une difficulté supplémentaire.

Par ailleurs, et depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, l'exigence de sincérité des comptes n'est plus seulement limitée au seul périmètre des comptes de l'État. Elle concerne l'ensemble des administrations publiques. Or la principale difficulté en la matière tient à l'extrême fragmentation des cadres budgétaires et comptables du secteur public. En l'état actuel, les dispositifs budgétaires et comptables de l'État, des collectivités territoriales ne sont pas harmonisés, étant observé qu'il en est de même à l'intérieur de chacun de ces secteurs avec leurs différents satellites qui sont soumis à des dispositifs budgétaires et comptables différents. Dans le contexte d'aujourd'hui où le redressement des comptes publics est une priorité, le besoin se fait ainsi pressant d'une harmonisation voire d'une consolidation des comptes du secteur public. De manière officielle, la Cour des comptes a récemment livré un plaidoyer en ce sens au sujet du besoin de comptes consolidés entre l'État et ses opérateurs. « La constitution d'états financiers consolidés coïncidant avec le périmètre effectif des politiques publiques, et donc des missions et programmes, serait souhaitable » écrit la Cour dans son rapport thématique sur la mise en oeuvre de la LOLF de novembre 2011. Plus largement et manière encore plus innovante elle préconise à la suite une consolidation élargie de l'ensemble du secteur public; il faut écrit-elle dans le même rapport « mettre progressivement en oeuvre les normes nécessaires pour présenter un compte général des administrations publiques, consolidant les comptes de l'État avec ceux de ses opérateurs puis avec ceux de la sécurité sociale, et agrégeant ultérieurement ces comptes avec ceux du secteur de la sécurité sociale, et agrégeant ultérieurement ces comptes avec ceux du secteur public local ».

Ces propos viennent confirmer les préconisations qui ont été présentées par le groupe de recherche de FONDAFIP ([www.fondafip.org](http://www.fondafip.org)) dans un rapport intitulé *L'intégration financière publique* (mai 2011). Partant du constat que « le systè-

me financier public n'est pas homogène... (et qu)'englobant trois grands secteurs, État, collectivités locales, organismes de sécurité sociale, il réunit des acteurs et des structures multiples dont les règles budgétaires et comptables ne sont pas nécessairement harmonisées » le rapport souligne « la difficulté de mettre en cohérence les décisions prises par les différents acteurs, ... (ainsi que) d'évaluer précisément la situation financière et patrimoniale de l'ensemble, comme l'exigent pourtant les principes de démocratie et de bonne gestion ». Par voie de conséquence, le rapport estime qu' « il est crucial de définir un dispositif permettant d'intégrer les décisions et les données comptables et budgétaires de l'ensemble des secteurs financiers, dans le respect des spécificités de chacun d'eux. Cet instrument pourrait, sur le principe, s'inspirer de la consolidation pratiquée par les groupes d'entreprises sachant qu'un modèle propre au secteur public est indispensable à concevoir ». En ce sens et plutôt que la consolidation le rapport plaide pour une « intégration financière publique », c'est à dire un dispositif *d'intégration* des budgets et des comptes publics.

### **3.3. Sincérité des comptes : une double exigence : l'indépendance du producteur des normes comptables et l'indépendance du certificateur**

#### ***3.3.1. Indépendance de la production des normes comptables***

Au regard de l'exigence de sincérité, la problématique sur terrain est celle de l'indépendance et de la représentativité de l'organe qui produit les normes comptables, c'est à dire celui qui les détermine et les définit. La sincérité de l'information financière qui suppose au premier chef sa fiabilité implique notamment une séparation stricte des fonctions entre production de l'information comptable et production des normes comptables. Celui qui a l'obligation de produire l'information doit être soumis à des normes qui soient définies de l'extérieur, autrement dit que le producteur de l'information ne doit pas être le normalisateur. Mais si la séparation des fonctions de production des normes et de production de l'information est une des conditions de la fiabilité et de la sincérité financière, l'indépendance véritable ainsi que la représentativité de l'organe producteur des normes l'est tout autant.

Ces différents aspects qui concernent tout autant les finances publiques que les finances privées soulèvent des interrogations et rencontrent des difficultés dans les deux sphères.

S'agissant des normes applicables au secteur public, l'existence d'un normalisateur comptable international, l'IPSAS Board, qui a la charge de la production des normes comptables pour le secteur public, répond de manière positive au besoin ressenti par la communauté internationale d'assurer une harmonisation ainsi qu'une meilleure transparence et comparabilité de l'information financière publique. L'une des difficultés que soulève l'IPSAS qui est issu du Comité du secteur public de l'IFAC et composé de membres venant du secteur public et privé ainsi

que d'observateurs de huit organisations internationales (IASB, FMI, Banque mondiale, OCDE, Union européenne, INTOSAI, BAD, Nations Unies), concerne sa représentativité (jusqu'à une date récente ni le Maghreb, ni l'Amérique du Sud ne s'y trouvaient représentés). L'autre enjeu majeur auquel il est confronté est de parvenir à déterminer un cadre conceptuel approprié aux spécificités du secteur public (sur 28 normes adoptées par l'IPSAS, 27 sont fondées sur la comptabilité d'exercice).

Dans la récente période la nécessité de s'assurer que les normes comptables s'inscrivent dans l'intérêt général compte tenu de leur forte incidence sur les décisions des marchés de capitaux . ainsi que de mieux associer les États au sein des instances de production des normes comptables, est apparue comme une préoccupation plus que jamais actuelle au niveau international. En témoigne la création en janvier 2009 de l'IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) qui regroupe principalement les régulateurs de marché internationaux, les représentants des pays émergents, du Japon et de la Commission Européenne, et qui a pour rôle de « contribuer au développement de l'utilisation des IFRS en tant que normes comptables de très haute qualité et de renforcer la prise en compte de l'intérêt public dans leur production ». Parallèlement la préoccupation de fonder les bases d'une nouvelle gouvernance comptable ne se manifeste pas seulement au niveau international, étant présente au niveau interne des États comme en témoigne par exemple la création d'une nouvelle instance de normalisation comptable en France, l'Autorité des normes comptables. Cette nouvelle instance qui résulte d'une ordonnance du 22 janvier 2009 et d'un décret d'application du 15 janvier 2010 s'est substituée au dispositif antérieur dans lequel deux instances différentes, le Conseil national de la comptabilité (CNC) et le Comité de la réglementation comptable (CRC), intervenaient dans le processus d'adoption de la réglementation comptable nationale, la première donnant un avis sur les projets de règlements comptables qui étaient adoptés ensuite par la seconde. La création de l'Autorité des normes comptables qui a mis fin à cette dichotomie inutile et a ainsi rénové le processus de normalisation comptable a poursuivi également une autre ambition qui est de doter la France d'une institution capable de peser dans les débats internationaux, particulièrement dans les débats relatifs aux normes comptables internationales (IFRS, International Financial Reporting Standards) élaborés par l'IASB (International Accounting Standards Board).

### ***3.3.2. Sincérité et indépendance et impartialité de l'organe de contrôle et d'évaluation***

La sincérité en matière financière suppose la mise en œuvre de dispositifs de contrôles externes indépendants permettant d'en vérifier le respect. Si des progrès importants ont été réalisés en la matière, notamment en ce qui concerne les finances publiques qui ont longtemps fait figure de retardataires à cet égard, l'exi-

gence d'indépendance et d'impartialité continue à rencontrer certaines limites en particulier en ce qui concerne les finances privées.

Concernant ces dernières et sans développer davantage on rappellera simplement les interrogations qui se sont faites jour au sujet des agences de notation, le G20 ayant déjà émis le 2 avril 2009 lors du Sommet de Londres une recommandation demandant une plus grande transparence des pratiques de notation. On notera également les interrogations à propos de l'indépendance réelle des commissaires aux comptes dès lors que le contrôle intervient dans le cadre d'une relation client/prestataire de service, de même que les réflexions relatives à leur mission des commissaires aux comptes, le débat ayant été engagé sur la question de savoir si leur mission doit être limitée à la validation de l'application des normes ou si elle ne doit pas être étendue à la contre-valorisation des portefeuilles évalués en fair value.

S'agissant des finances publiques, si en France la question de l'indépendance de l'organe chargé du contrôle externe (la Cour des comptes) n'apparaît plus réellement posée – il en est notamment ainsi depuis le rattachement de la Cour au ministère de la justice et l'essor considérable de ses missions non juridictionnelles ; on relèvera qu'en revanche le poids de la tradition a continué jusqu'à une date récente à limiter le périmètre des comptes publics que la Cour doit auditer. Dans son premier rapport sur la certification des comptes pour 2006 la Cour avait ainsi souligné qu'elle n'avait pu auditer les comptes des pouvoirs publics (Parlement, Présidence de la République, Conseil constitutionnel) ceux-ci étant « en dehors de son champ de compétence. Depuis cette date, les choses ont toutefois sensiblement évolué. Désormais la Cour procède à l'audit des comptes de la Présidence de la République. Mais d'autres limites demeurent, dont la solution n'est pas simple et on songe par exemple aux conséquences considérables que serait susceptible d'entraîner une opinion négative de la Cour sur les comptes de l'État.

# PROBLEM SUWERENNOŚCI FINANSOWEJ PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO UNII EUROPEJSKIEJ

CEZARY KOSIKOWSKI

1. Współcześnie problem suwerenności państwa jest postrzegany inaczej niż w przeszłości. Ze względu na pogłębianie się procesów internacjonalizacji i globalizacji problemem przestało być zagrożenie utraty suwerenności na rzecz innego państwa. Ważnym jest natomiast to, czy prawo krajowe umożliwi dobrowolne przekazanie kompetencji władzy krajowej w niektórych sprawach na rzecz organizacji międzynarodowej lub organu międzynarodowego oraz to, czy prawo tych podmiotów respektuje suwerenność państwa i nie przejmuje kompetencji władzy krajowej wbrew jego woli.

W nauce prawa konstytucyjnego trafnie zauważa się, że tzw. opcja integracyjna jest w bardzo różny sposób wyrażana w konstytucjach państw członkowskich.<sup>1</sup> W przeciwieństwie do Konstytucji Republiki Francuskiej (art. 88), w której wskazuje się na wspólne wykonywanie pewnych kompetencji przez Francję i UE (klauzula europejska)<sup>2</sup>, Konstytucja RP z 1997 r. wyraża w art. 90 opcję uniwersalną, dopuszczającą możliwość przekazania przez RP na podstawie umowy międzynarodowej organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu kompetencji organów władzy państwowej w niektórych sprawach.

Na ogół przyjmuje się, że „przekazanie kompetencji polega z jednej strony na zrzeczeniu się przez państwo swej kompetencji w określonej dziedzinie na rzecz danej organizacji międzynarodowej, z drugiej zaś strony na jednoczesnym umożliwieniu tej organizacji wyłączności stanowienia w niektórych dziedzinach prawa obowiązującego bezpośrednio w porządku prawnym państwa i zapewnieniu mu pierwszeństwa przed innymi normami (w tym ustawowymi) prawa krajowego. Dla przekazania kompetencji konieczne jest łączne spełnienie obu warunków”<sup>3</sup>.

1 Zob. J. Galster, Tzw. opcja integracyjna konstytucji państw członkowskich a przychylność polskiego ustawodawcy konstytucyjnego wobec przystąpienia do Unii Europejskiej, (w:) C. Mik (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku a członkostwo Polski w Unii Europejskiej, Toruń 1999, s. 136 i nast.

2 L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 1998, s. 57.

3 J. Kranz, A. Wyrozumska, Ratyfikacja Rzymskiego statutu Międzynarodowego Trybunału Karnego a interpretacja Konstytucji z 1997 r.: art. 90 – czy tylko klauzula europejska?, „Studia Prawno-Europejskie” 2001, t. V, s. 17 i nast.



Na podstawie analizy art. 90 Konstytucji RP ustalono, że<sup>4</sup>:

- 1) ma miejsce przekazanie kompetencji organów władzy państwowej w niektórych sprawach, nie zaś cesja suwerenności państwa;
- 2) przekazanie może nastąpić na rzecz organizacji międzynarodowej lub organu międzynarodowego, nie zaś wyłącznie na rzecz UE;
- 3) przekazanie następuje w drodze aktu (traktatu) akcesyjnego, w którym ustala się m.in. warunki akceptacji przez państwo przystępujące do traktatów założycielskich;
- 4) przekazania kompetencji dokonuje Rzeczpospolita Polska jako suweren, w imieniu której formalnie czyni to Prezydent RP jako organ ratyfikujący umowę międzynarodową (traktat akcesyjny);
- 5) przekazanie nie może dotyczyć wszystkich kompetencji, lecz jedynie kompetencji w niektórych sprawach, których w art. 90 Konstytucji RP jednak nie wyliczono.

Najtrudniejszym problemem okazało się ustalenie przedmiotu kompetencji, które można lub których nie można przekazać. Zdaniem jednych przedmiotem przekazania są te kompetencje, które z perspektywy prawa integracyjnego trzeba przekazać<sup>5</sup>, ponieważ są one oznaczone jako kompetencje wyłączne UE; natomiast z perspektywy prawa konstytucyjnego określić można te dziedziny kompetencji, które są niepozbywalne. Na takie wskazuje się zresztą w nauce prawa konstytucyjnego.<sup>6</sup> Wśród nich wyjątkowo wymienia się też budżet państwa.<sup>7</sup> Zdaniem drugich autorów przyjęcie w polskiej konstytucji otwartej formuły przekazania kompetencji spowodowało konieczność ustalenia granic przekazania przez Trybunał Konstytucyjny.<sup>8</sup>

Polski Trybunał Konstytucyjny, podobnie jak analogiczne sądy i trybunały innych państw<sup>9</sup>, odniósł się do kwestii zakresu przekazania kompetencji w niektórych sprawach na podstawie art. 90 Konstytucji w orzeczeniu z 11 maja 2005 r. Uznał, że konieczne jest zarówno precyzyjne określenie dziedzin, jak i wskazanie

---

4 C. Mik, Przekazanie kompetencji przez Rzeczpospolitą Polską na rzecz Unii Europejskiej i jego następstwa prawne (uwagi na tle art. 90 ust. 1 Konstytucji), (w:) C. Mik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku a członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, *op. cit.*, s. 146–151.

5 *Ibidem*, s. 151.

6 Por. L. Garlicki, Normy konstytucyjne relatywnie niezmienniane, (w:) J. Trzczyński (red.), *Charakter a struktura norm Konstytucji*, Warszawa 1997, s. 152.

7 Por. J. Galster, *Konstytucyjnoprawne aspekty przystąpienia RP do Unii Europejskiej*, (w:) Z. Witkowski (red.), *Wejście w życie nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Księga pamiątkowa, Toruń 1998, s. 70–71.

8 K. Wójtowicz, *Konstytucja RP z 1997 r. a członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 464.

9 Zob. A. Wyrozumski, *Prawo międzynarodowe oraz prawo Unii Europejskiej a konstytucyjny system źródeł prawa*, (w:) K. Wójtowicz (red.), *Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne*, Warszawa 2006, s. 79 i nast.

zakresu kompetencji obejmowanych przekazaniem. Sam jednak tego nie dokonał. Wysunął natomiast sugestię, aby przy zawieraniu umowy międzynarodowej dotyczącej przekazania kompetencji kierować się najwyższymi wartościami systemowymi, tkwiącymi w Preambule do polskiej Konstytucji z 1997 r.

Wydaje się, że w rozstrzygnięciu tego problemu należy kierować się raczej perspektywą integracyjną. Jeśli zatem kompetencje UE są powiązane z jej celami i wyraźnie zostały określone w traktatach założycielskich, a w traktacie akcesyjnym nie wymieniono kompetencji, które nie są potrzebne UE do osiągnięcia jej celów, to takie oznaczenie tzw. niektórych spraw jest wystarczające.

2. W nauce prawa wszechstronnie wyjaśniono też istotę prawną integracji europejskiej, która rozwija się od 1950 r., przyjmując różne formy.<sup>10</sup> Żadna z nich nie zakładała instytucjonalnego oparcia integracji na konstrukcji federacji państw lub ich konfederacji. Zastosowanie znalazła natomiast formuła funkcjonalizmu odnosząca się do organizacji międzypaństwowej, którą w tym celu tworzą w drodze umowy międzynarodowej zainteresowane państwa.<sup>11</sup> Umowa międzynarodowa nie tylko ustanawia taką organizację, lecz określa również jej cele i status oraz zasady działania wewnątrz i na zewnątrz. Wskazuje także na warunki, które muszą być spełnione, aby doszło do rozszerzenia (akcesji) organizacji o nowo przyjęte państwa członkowskie. Określa również ramy i strukturę aktu akcesyjnego.<sup>12</sup> Jest to ważne, bo akt ten potwierdza wolę przystąpienia danego państwa do organizacji międzynarodowej o statusie uregulowanym w traktatach założycielskich i na warunkach ustalonych w traktacie akcesyjnym.

Jest zatem oczywistym, że z postanowień wymienionych traktatów wynikają nie tylko określone korzyści, lecz także pewne zobowiązania dla państwa członkowskiego. Ten stan rzeczy w żaden sposób nie narusza, nawet tradycyjnie rozumianej, suwerenności państwa członkowskiego. Od dawna bowiem uznaje się, że przyjmowanie przez państwo pewnych zobowiązań wynikających z faktu zawierania przez to państwo traktatów międzynarodowych lub przystępowania do organizacji międzynarodowej nie powoduje utraty suwerenności tego państwa.<sup>13</sup>

W zmianach dokonanych w traktatach założycielskich przez Traktat z Lizbony nie pojawiły się żadne rozwiązania wskazujące na to, że UE zmienia swój charakter

10 Zob. A. Przyborowska-Klimczak, *Prawne aspekty procesu integracji europejskiej – rys historyczny*, (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 28 i nast.

11 Por. J. Barcz, *Charakter prawny i struktura Unii Europejskiej. Pojęcie prawa Unii*, (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 51 i nast.

12 Por. J. Barcz, *Prawne aspekty procesu rozszerzenia Unii Europejskiej. Traktat akcesyjny*, (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 425 i nast.

13 Zwraca na to uwagę K. Wójtowicz (*Konstytucja RP z 1997 r. a członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 476), wskazując na orzeczenie Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej z 1923 r. w sprawie statku Wimbledon.

i stosunek do państw członkowskich. W zmienionym Traktacie o Unii Europejskiej (TUE) już w art. 1 podkreśla się, że państwa członkowskie przyznają UE kompetencje do osiągnięcia ich wspólnych celów. Stawia to kwestię tradycyjnej suwerenności państwa w innym niż dotychczas świetle. UE opiera się na określonych wartościach (art. 2) i ma własne cele (art. 3), do których osiągnięcia dąży właściwymi środkami odpowiednio do zakresu kompetencji przyznanych jej na mocy traktatów założycielskich (art. 3 ust. 6).

Granice kompetencji UE wyznacza zasada przyznania (art. 5 ust. 1), a więc UE działa wyłącznie w granicach kompetencji przyznanych jej przez państwa członkowskie w Traktatach do osiągnięcia określonych w nich celów. Wszelkie kompetencje nieprzyznane Unii w Traktatach należą do państw członkowskich (art. 4 ust. 1 i art. 5 ust. 2). Co więcej, wykonywanie kompetencji UE podlega zasadom pomocniczości i proporcjonalności (art. 5 ust. 1 oraz ust. 3 i 4), co stanowi wytyczną dla korzystania przez UE z przyznanych jej kompetencji tylko subsydiarnie i odpowiednio do potrzeb. Całość dopełniają postanowienia TUE, zgodnie z którymi UE szanuje równość państw członkowskich oraz ich tożsamość narodową, a także podstawowe funkcje państwa członkowskiego (art. 4 ust. 2). W sumie więc postanowienia TUE stanowią podstawę rozstrzygnięć problemu suwerenności państwa członkowskiego UE w relacjach z tą organizacją.

W Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TofUE) znajdują się natomiast postanowienia rozwijające i konkretyzujące zasady, na których opierają się stosunki państw członkowskich z UE. Regulacje te obejmują w szczególności: 1) kategorie i dziedziny kompetencji UE (art. 2–6); 2) przyjęcie zasady prowadzenia wspólnej polityki gospodarczej, opartej na koordynacji polityk gospodarczych państw członkowskich, rynku wewnętrznym i ustalaniu wspólnych celów oraz prowadzonej w poszanowaniu zasady otwartej gospodarki rynkowej wraz z wolną konkurencją (art. 119 ust. 1); 3) oparcia działań wymienionych w pkt 2 na euro i jednolitej polityce pieniężnej (art. 119 ust. 2); 4) oparcia działań państw członkowskich i UE na poszanowaniu zasad: stabilnych cen, zdrowych finansów publicznych i warunków pieniężnych oraz trwałej równowagi płatniczej (art. 119 ust. 3). Postanowienia te znajdują następnie swoje szczegółowe rozwinięcie w dalszych postanowieniach TofUE. Ze względu na temat opracowania zwróćmy uwagę jedynie na te, które dotyczą finansów publicznych i ustroju walutowego.

**3.** Wśród kompetencji przyznanych UE i oznaczonych jako kompetencje wyłączone (art. 3 ust. 1 TofUE) nie wymienia się bezpośrednio kompetencji odnoszących się *stricto* do finansów publicznych państw członkowskich. Wskazuje się natomiast na kompetencje w zakresie unii celnej (art. 3 ust. 1 lit. a), w tym m.in. kompetencje dotyczące stanowienia zasad wymiaru i poboru ceł i należności cel-

nych oraz świadczeń podobnych. Jest to jednak zrozumiałe, skoro miejsce krajowych systemów celnych zajmuje unia celna państw członkowskich UE.<sup>14</sup>

Ponadto wymienia się kompetencje dotyczące ustanawiania reguł konkurencji niezbędnych do funkcjonowania rynku wewnętrznego (art. 3 ust. 1 lit. b). Wśród nich znajdują się zaś kompetencje do określania zasad harmonizacji podatków mających wpływ na warunki konkurencji. Harmonizacja niektórych podatków w ramach UE jest konieczna, ponieważ chronić trzeba konkurencję, którą zakłócać może niezdrowa konkurencja podatkowa.<sup>15</sup> Kompetencje UE w tym obszarze nie stanowią w żadnej mierze przejęcia przez UE władztwa daninowego, spoczywającego nadal w gestii władz krajowych. Te ostatnie muszą jednak przy tworzeniu wykładni i stosowaniu prawa daninowego kierować się stosownymi dyrektywami unijnymi.

TofUE wyraża zasadę odrębności finansów UE (art. 310–325) i finansów publicznych państw członkowskich.<sup>16</sup> UE nie odpowiada za zobowiązania władz, instytucji i przedsiębiorstw publicznych państw członkowskich (art. 125). Nie przeczy to możliwości udzielania przez UE pomocy finansowej państwom członkowskim strefy euro (art. 122) i państwom objętych derogacją (art. 143).

Trudno byłoby jednak zaprzeczyć temu, że UE nie ma wpływu na finanse publiczne państw członkowskich. Większość z nich stanowią bowiem tzw. płatnicy netto, czyli państwa, które uzyskują więcej środków finansowych z licznych funduszy unijnych niż same wpłacają tytułem środków własnych budżetu ogólnego UE. O tym, ile tych środków uzyskają uprawnione podmioty państw członkowskich UE, decydują nie tylko władze UE, lecz pośrednio także władze krajowe, które uczestniczą w tworzeniu średniookresowego planu finansowego UE i jej budżetu ogólnego oraz pośredniczą w pozyskiwaniu środków unijnych przez uprawnione podmioty krajowe.

TofUE nie wyposaża organów i instytucji UE w kompetencje umożliwiające im ingerencję bezpośrednią w organizację i funkcjonowanie finansów publicznych państw członkowskich. Odnosi się to w szczególności do państw objętych derogacją, które nie mają prawnego obowiązku stosowania w krajowym porządku prawnym metodologii i terminów ustalonych dla UE w ramach tzw. ESA'95 oraz używanych w procesach planowania, sprawozdawczości i statystyki publicznej.<sup>17</sup> Prowadzi to w konsekwencji do odmiennego ujmowania wielu pojęć i wielkości

14 Zob. szerzej S. Naruszewicz, M. Laszuk, *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2004, s. 17 i nast.

15 Zob. szerzej L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa 2007.

16 Zob. szerzej C. Kosikowski, *Prawo finansowe w unii Europejskiej*, Bydgoszcz–Warszawa 2008, s. 27 i nast.

17 Zob. szerzej C. Kosikowski, *Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego*, Białystok 2010, s. 162 i nast.

w dokumentach unijnych i krajowych, a przez to również do pewnego zakłamania obrazu finansów publicznych państw niestosujących ESA'95.

Postanowienia TofUE nie upoważniają organów i instytucji UE do ingerencji w sprawy organizacji sektora finansów publicznych, planowania finansowego oraz zarządzania finansami publicznymi państw członkowskich UE. Nie podlegają więc konsultowaniu i opiniowaniu zamierzenia finansowe władz krajowych, chyba że powodem interwencji ze strony UE stają się oceny wynikające z Programu Konwergencji i jego aktualizacji bądź też zabiegi o udzielenie pomocy finansowej dla państwa lub gdy dochodzi do konieczności stwierdzenia występowania w danym państwie nadmiernego deficytu.

TofUE utrzymał wcześniej już ustanowiony nakaz unikania przez państwa członkowskie nadmiernego deficytu budżetowego (art. 126 oraz Protokół w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu). W tym celu zobowiązał Komisję do nadzorowania rozwoju sytuacji budżetowej i wysokości długu publicznego w państwach członkowskich. Na tej podstawie Komisja i Rada podejmowały stosowne działania (oceny, opinie, zalecenia i decyzje).<sup>18</sup>

W 1997 r. regulacje dotyczące nadmiernego deficytu powiązано z Paktem Stabilności i Wzrostu,<sup>19</sup> uznając za konieczne wzmocnienie nadzoru nad stanem budżetu w państwach członkowskich i koordynacji prowadzonej przez te państwa polityki gospodarczej<sup>20</sup> oraz przyspieszenia i wyjaśnienia nadmiernego deficytu.<sup>21</sup> Zobowiązano państwa członkowskie UE do przedstawiania i ocenie Komisji, a następnie Rady, odpowiednio Programu Stabilności i jego aktualizacji (przez państwa strefy euro) lub Programu Konwergencji i jego aktualizacji (przez państwa objęte derogacją). Rozwiązanie to nie przyniosło w praktyce większych efektów, mimo że występowanie nadmiernego deficytu stwierdzano zarówno w odniesieniu do jednej, jak i drugiej (w odniesieniu do Polski nawet dwukrotnie) grupy państw.

Dopiero w obliczu skutków światowego kryzysu finansowego UE zmuszona była podjąć bardziej radykalne kroki. W tym celu w marcu 2010 r. powołano grupę zadaniową van Rompuy oraz równolegle podjęto prace w Komisji Europejskiej. Dotyczyły one trzech obszarów:

- 1) reguł fiskalnych, w tym: a) wzmocnienia Paktu Stabilności i Wzrostu, b) wzmocnienia krajowych ram budżetowych;
- 2) nadzoru nad nierównowagami makroekonomicznymi w UE;

18 Zob. P. Panfil, Koordynacja polityk fiskalnych państw członkowskich Unii Europejskiej, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 452 i nast.

19 Rezolucja Rady z 17 czerwca 1997 r. w sprawie Paktu Stabilności i Wzrostu (Dz. Urz. UE C 236, s. 1).

20 Rozporządzenie Rady nr 1466/97/WE z 7 lipca 1997 r. w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych (Dz. Urz. UE 2.08.1997, L 209, s. 1 z późn. zm.).

21 Rozporządzenie Rady nr 1467/97 z 7 lipca 1997 r. w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu (Dz. Urz. UE 2.08.1997, L 209, s. 6 z późn. zm.).

### 3) Europejskiego Mechanizmu Stabilizacyjnego.

Mimo, iż przedstawione propozycje rozwiązań różniły się między sobą, to na ich podstawie w końcu 2011 r. doszło do:

- 1) wydania pięciu rozporządzeń i jednej dyrektywy (tzw. Sześciopak), regulujących dwa pierwsze obszary;
- 2) zawarcia umowy międzynarodowej w formie Traktatu o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w Unii Gospodarczej i Walutowej (tzw. Pakt Fiskalny), co dotyczy trzeciego obszaru (zob. szerzej pkt 4 niżej).

Za pierwszoplanowe zadanie uznano wzmocnienie Paktu Stabilności i Wzrostu poprzez reformę zarówno jego części prewencyjnej, jak i części korygującej. W tym celu dokonano kolejnej zmiany rozporządzenia Rady (WE) nr 1466/97<sup>22</sup> oraz rozporządzenia Rady (WE) nr 1467/97.<sup>23</sup>

W ramach reformy części prewencyjnej wprowadzono dodatkowe kryterium oceny postępu krajów UE w zakresie osiągnięcia średniookresowych celów budżetowych poprzez analizę ścieżki wzrostu wydatków publicznych, skorygowanych o dyskrecjonalne działania po stronie dochodów. Zdefiniowano przy tym pojęcie „znacznego odstąpienia” od tej ścieżki, którego wystąpienie jest przesłanką skierowania przez Komisję ostrzeżenia pod adresem danego państwa. Znaczne odstępstwo powinno być usunięte w ciągu 5 miesięcy, a jeśli to nie nastąpi, to wobec państwa strefy euro może być zastosowana sankcja finansowa w postaci oprocentowanego depozytu wynoszącego 0,2% PKB.<sup>24</sup>

Natomiast w ramach części korygującej Pakt Stabilności i Wzrostu podstawowa zmiana polega na dokonaniu uściślenia traktatowego kryterium długu publicznego. Zabieg ten polega na doprecyzowaniu istniejącego wymogu dostatecznego zmniejszenia długu w relacji do PKB poprzez wprowadzenie numerycznej zasady, zgodnie z którą za dostateczne zmniejszenie długu będzie uznawana roczna redukcja zadłużenia w wysokości 1/20 różnicy między faktycznym zadłużeniem a wartością referencyjną przez okres poprzedzających 3 lat. Z tego powodu przewidziano też 3-letni okres przejściowy, w którym państwa członkowskie objęte procedurą nadmiernego deficytu w dniu wejścia w życie rozporządzenia (m.in. Polska) będą mogły dostosować swoje strategie rozwojowe do nowej formuły. Wobec państw

---

22 Zob. rozporządzenie Parlamentu europejskiego i Rady nr 1175/2011 z 16 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97 w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych (Dz. Urz. UE 23.11.2011, L 306, s. 12).

23 Zob. rozporządzenie Rady (WE) nr 1177/2011 z dnia 8 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1467/97 w sprawie przyspieszenia procedury nadmiernego deficytu (Dz. Urz. UE 23.11.2011, L 306, s. 33).

24 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1173/2011 z 16 listopada w sprawie skutecznego egzekwowania nadzoru budżetowego w strefie euro (Dz. Urz. UE 23.11.2011, L 306, s. 1).

strefy euro mogą być stosowane dodatkowe (poza art. 126 ust. 11 TofUE) sankcje finansowe (np. przekształcenie depozytu w grzywnę).

Na odrębną uwagę zasługują postanowienia zawarte w dyrektywie Rady 2011/85/UE z 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich (Dz. Urz. UE 23.11.2011, L 306, s. 41). Stanowią one reakcję UE na stosowanie przez państwa członkowskie niejednorodnych systemów rachunkowości publicznej i posługiwania się danymi statystycznymi dotyczącymi finansów publicznych w dowolny sposób, uniemożliwiający ich porównywalność oraz zakłócający dostępność do nich, a także ich przejrzystość. Rada oceniła, że państwa członkowskie nie posługują się w planowaniu budżetowym realistycznymi prognozami makroekonomicznymi, w wyniku czego planowanie budżetowe jest również mało wiarygodne.

Rada uważa również, że należy wydłużyć perspektywę planowania budżetowego co najmniej do planowania średniookresowego, obejmującego minimum 3 lata. Nie przeczy to corocznemu uchwalaniu ustawy budżetowej, lecz wymaga zapewnienia jej zgodności ze średniookresowym planem budżetowym. Rada nie godzi się na to, aby średniookresowe plany budżetowe były zmieniane tylko dlatego, że w danym państwie dochodzi do zmiany rządu. Ponadto Rada wymaga, aby państwa członkowskie traktowały sektor finansów publicznych jako całość, zapewniając przejrzystość każdego z jego ogniw. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do wykonania dyrektywy do końca 2013 r. i do przedstawienia Komisji tekstów zmienionych lub nowych aktów prawnych dotyczących finansów publicznych. W odniesieniu do Polski oznacza to konieczność dokonania reformy finansów publicznych.

Wzmocnieniu nadzoru nad zakłóceniami równowagi makroekonomicznej w UE poświęcono dwa dalsze rozporządzenia Rady.<sup>25</sup> Stworzony został specjalny mechanizm nadzorczy nad sytuacją makroekonomiczną państw członkowskich UE. Opiera się on na trzech filarach: 1) systemie wczesnego ostrzegania, 2) stosowaniu ściśle określonych Procedur Nadmiernych Zakłóceń Równowagi, 3) rygorystycznym ich egzekwowaniu, wraz z możliwością nałożenia sankcji finansowych na państwa strefy euro.

System wczesnego ostrzegania ma funkcjonować w oparciu o corocznie przygotowany przez Komisję raport mechanizmu ostrzegawczego. Przy pomocy tabeli wskaźników Komisja dokona oceny ewentualnie występujących zakłóceń równowagi makroekonomicznej. Jeśli te zakłócenia zostaną uznane za nadmierne, to

25 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1176/2011 z 16 listopada 2011 r. w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania (Dz. Urz. UE 23.11.2011, L 306, s. 25); rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1174/2011 z 16 listopada 2011 r. w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro (Dz. Urz. UE 23.11.2011, L 306, s. 8).

nastąpi uruchomienie procedury nadmiernego zakłócenia równowagi makroekonomicznej i zostaną podjęte działania korygujące (na wzór działań dotyczących nadmiernego deficytu). Sankcje, które stosowane będą wyłącznie w odniesieniu do państw strefy euro, mogą mieć formę oprocentowanego depozytu lub grzywny.

Przyjęte rozwiązania są bardzo cenne. Uznano bowiem, że występowanie nadmiernego deficytu w państwach członkowskich nie jest w pełni miarodajnym wskaźnikiem oceny sytuacji makroekonomicznej i finansowej tych państw. Deficyt jest bowiem konsekwencją zakłóceń w równowadze makroekonomicznej. Dlatego podejmować trzeba przede wszystkim działania zapobiegające powstawaniu stanu nierównowagi i działania przywracające równowagę makroekonomiczną. Skuteczność takich działań może sprawić, że nie dojdzie również do powstawania nadmiernego deficytu.

4. Do wyłącznych kompetencji UE ToFUE zalicza również prowadzenie polityki pieniężnej w odniesieniu do państw członkowskich, których walutą jest euro (art. 3 ust. 1 lit. c). O ile zatem z art. 119 ust. 2 wynika zasada, iż walutą UE jest euro, które powinno stać się walutą obowiązującą we wszystkich państwach członkowskich UE i być podstawą ich jednolitej polityki pieniężnej, o tyle w postanowieniach szczegółowych ustanawia się podstawę prawną do podejmowania przez UE środków niezbędnych do używania euro jako jednej waluty (art. 133). Nie ma więc wątpliwości co do tego, że wraz z akcesją do UE Polska przyjęła zobowiązanie do zastąpienia waluty narodowej walutą UE. Jakikolwiek zatem działania UE podejmowane w związku z dążeniem wejścia Polski do strefy euro nie mogą być postrzegane jako działania naruszające suwerenność walutową Polski, ani też nie wymagają poszerzania postanowień Traktatu Akcesyjnego i jego ponownej ratyfikacji, a tym bardziej przeprowadzania w tej sprawie referendum ogólnokrajowego.<sup>26</sup>

ToFUE ustala także, do kogo w ramach UE należy prowadzenie polityki pieniężnej (art. 127–132). Najistotniejszym jest jednak to, iż Traktat wyraźnie różnicuje status prawny państw członkowskich, dla których walutą jest euro (art. 136–138) i dla państw członkowskich, które przejściowo pozostały przy walutach narodowych i są objęte tzw. derogacją (art. 139–144).

Podział ten ma kapitalne znaczenie, ponieważ różnicuje nie tylko te państwa pod względem ich uprawnień i obowiązków w ramach UE, lecz także z punktu widzenia możliwości stosowania przez UE środków oddziaływania na państwa członkowskie. Tak więc wobec państw, których walutą jest euro, UE ma kompetencję do

26 Zob. szerzej C. Kosikowski, *Prawne aspekty wejścia polski do strefy euro*, „Państwo i Prawo” 2008, z. 12.



podejmowania środków mających na celu wzmocnienie koordynacji i nadzoru ich dyscypliny budżetowej oraz określania kierunków polityki gospodarczej (art. 136).

UE nie ma natomiast takich kompetencji wobec państw członkowskich objętych derogacją. Państwa te nie pozostają jednak poza kręgiem zainteresowania i oceny ze strony UE, ponieważ na podstawie art. 140 TofUE i przepisów o Pakcie Wzrostu i Stabilności mają obowiązek przedstawiania władzom UE Programu Konwergencji i jego kolejnych aktualizacji. Ponadto, państwa objęte derogacją są poddane oddziaływaniu ze strony Europejskiego Banku Centralnego (art. 141 i 142) oraz mogą liczyć na pomoc ze strony UE w przypadku trudności lub poważnego zagrożenia trudnościami w bilansie płatniczym (art. 143–144). Także i w tym wypadku trudno jest przyjąć, że przyjęte rozwiązania naruszają suwerenność państwa członkowskiego UE, zwłaszcza zaś państwa objętego derogacją.

W 2010 r. postanowiono ustanowić Stały Mechanizm Kursowy, służący ochronie stabilności finansowej strefy euro jako całości. Na podstawie art. 122 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TofUE) wydano rozporządzenie Rady nr 407/2010 z 11 maja 2010 r. (Dz. Urz. UE 12.05.2010, L 118, s. 1), ustanawiając Europejski Instrument Stabilności Finansowej i Europejski Mechanizm Stabilizacji Finansowej. Zaczęło to budzić wątpliwości, ponieważ przepis art. 122 ust. 2 odnosi się do wszystkich państw członkowskich i nawiązuje do jednorazowych, nadzwyczajnych okoliczności, których wystąpienie może stanowić przyczynę udzielenia państwu dotkniętemu takimi okolicznościami pomocy finansowej. Pojawiły się też inne wątpliwości dotyczące ustanowienia Europejskiego Mechanizmu Stabilizacyjnego.<sup>27</sup> W szczególności odnosiły się one do tego, czy ochroną objąć jedynie stabilność finansową państw strefy euro, a wobec pozostałych państw stosować dotychczasowe zasady i mechanizmy pomocy finansowej przewidziane w art. 143 TofUE

W wyniku uzgodnień politycznych w styczniu 2012 r. doszło do uzgodnienia treści Traktatu o Stabilności, Koordynacji i Zarządzaniu w Unii Gospodarczej i Walutowej (zwanym potocznie Paktem Fiskalnym).<sup>28</sup> Za podstawę prawną jego postanowień przyjęto art. 121 (koordynacja polityk gospodarczych), art. 126 (unikanie nadmiernego deficytu) i art. 136 (środki oddziaływania na państwa strefy euro) TofUE.

Traktat ma wzmocnić filar gospodarczy unii gospodarczej i walutowej poprzez przyjęcie szeregu reguł mających poprawić dyscyplinę budżetową (zob. Tytuł III Pakt budżetowy) i koordynacją polityk gospodarczych (zob. Tytuł IV) oraz zarządzanie strefą euro (zob. Tytuł V), wspierając tym samym osiągnięcie celów UE

27 J. Barcz, W sprawie formuły prawnej wprowadzenia do prawa UE Europejskiego Mechanizmu Stabilizacyjnego, „Europejski Przegląd Sądowy” 2011, nr 11, s. 5.

28 Tekst ogłoszony na stronie internetowej Ministerstwa Spraw zagranicznych ([www.msz.gov.pl](http://www.msz.gov.pl)).

w zakresie trwałego wzrostu, zatrudnienia, konkurencyjności i spójności społecznej. W porównaniu do regulacji składających się na tzw. Sześciopak, w Pakcie fiskalnym nie ma żadnych szczególnych postanowień, które wnosyłyby coś nowego i uzasadniały stosowanie Paktu przede wszystkim do państw strefy euro.

Pakt Fiskalny jest umową międzynarodową przyjętą według tzw. metody schengenńskiej i wymaga dla swej ważności ratyfikacji przeprowadzonej zgodnie z procedurami konstytucyjnymi państw członkowskich.<sup>29</sup> Postanowienia Paktu odnoszą się w całości do wszystkich państw, które stały się stronami umowy, przy czym do państw objętych derogacją mają zastosowanie jedynie postanowienia zawarte w Tytule III (Pakt Budżetowy) i w Tytule IV (Koordynacja polityki gospodarczej i konwergencja) i to tylko pod pewnymi warunkami (art. 14 ust. 5). Pod względem czasowym Traktat będzie bowiem dla tych państw obowiązującym od dnia, w którym stanie się skuteczna decyzja uchylająca derogację, chyba że zainteresowane państwo oświadczy jako Umawiająca się Strona, że pragnie być wcześniej związana wszystkimi lub niektórymi postanowieniami tytułów III i IV Traktatu (art. 14 ust. 5). Traktat nie zawiera postanowień wyjaśniających bliżej procedurę składania oświadczenia, o którym jest mowa w art. 14 ust. 5 Traktatu. Na tej podstawie trzeba przyjąć, że sam fakt podpisania Traktatu nie jest z tym równoznaczny ze złożeniem wymaganego oświadczenia. Konieczne jest zatem złożenie odrębnego oświadczenia, które – jak się wydaje – powinno być złożone najpóźniej wraz ratyfikacją Traktatu przez władze krajowe w zakresie, w jakim zainteresowane państwo pragnie być związane postanowieniami tytułów III i IV Traktatu.

5. Z przeprowadzonej analizy wynikają następujące wnioski. Po pierwsze, akcesja i członkostwo w UE nie zagraża państwom członkowskim utraty ich suwerenności finansowej. Dają temu wyraz postanowienia traktatów założycielskich i traktatu akcesyjnego, a także przepisy prawa wtórnego UE. Państwa członkowskie pozostają przy własnej gospodarce finansowej, którą prowadzą w oparciu o krajowe finanse publiczne, wspierane zasobami finansowymi UE. Natomiast UE prowadzi własną gospodarkę finansową, dzięki czemu możliwe staje się osiągnięcie wspólnych celów. Państwa członkowskie nie przekazują na rzecz UE takich kompetencji w dziedzinie finansów publicznych, które pozbawiałyby te państwa suwerenności finansowej. Natomiast UE nie ma – nawet wśród kompetencji wyłącznych, takich, które godziłyby w suwerenność finansową państw członkowskich. Nie stanowi bowiem naruszenia lub ograniczenia tej suwerenności stosowanie przewidzianych w prawie unijnym środków oddziaływania (w tym sankcji finansowych) UE na państwa członkowskie mających na celu przestrzeganie zasady zdrowych finansów publicznych i związanej z nią dyscypliny finansowej.

29 Umowę zawarły wszystkie państwa członkowskie UE, z wyjątkiem W. Brytanii i Czech.

Po drugie, ustanowienie w Traktacie z Maastricht unii gospodarczej i walutowej oraz uznanie euro za walutę UE wyrażało wolę ówczesnych państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej. Podały się one ustalonej procedurze kwalifikującej do strefy euro lub zrezygnowały z obecności w niej (W. Brytania, Dania). Państwa, które później przystępowały do UE, były świadome podejmowania zobowiązania do zmiany krajowego ustroju walutowego na ustrój unijny i konieczności przekazania UE kompetencji w zakresie prowadzenia polityki pieniężnej. Część tych państw wypełniło już to zobowiązanie i znajduje się w strefie euro, pozostałe znajdują się na różnych etapach postępu wejścia do strefy euro. Żadne państwo członkowskie nie czyni z tego problemu, a zwłaszcza nie odnosi go do utraty suwerenności finansowej. Takie głosy pojawiają się jedynie wśród opozycji politycznej, ale pozbawione są jakiegokolwiek merytorycznej argumentacji. Nauka dowodzi bowiem, że bilans korzyści z wejścia do strefy euro przewyższa bilans strat.

Po trzecie, problemem nie jest obecnie to, że państwa członkowskie dobrowolnie i świadomie oraz z zachowaniem wymaganej procedury ratyfikacyjnej przekazują niektóre kompetencje w dziedzinie finansów publicznych i waluty na rzecz UE. Problem tkwi natomiast w tym, że fakt przynależności do strefy euro staje się podstawą do bardzo daleko idącego zróżnicowania i *de facto* podziału państw członkowskich na dwie grupy i to nie tylko ze względu na ustrój pieniężny.

Podział ten pociąga za sobą niczym nieuzasadnione konsekwencje w dziedzinie finansów publicznych. Państwa objęte derogacją nie muszą stosować ESA'95 i nie odnosi się do nich większości działań UE dotyczących troski o zachowanie zdrowych finansów publicznych. Jaskrawo jest to widoczne na przykładzie regulacji zawartych w tzw. Sześciopak i w Pakcie Fiskalnym. UE zatroszczyła się o to, aby zapobiegać nierównowadze makroekonomicznej oraz powstawaniu kryzysu finansowego w państwach strefy euro. Natomiast pozostałym państwom powiedziała niemalże; „radźcie sobie sami, a jak będzie źle to Wam pomożemy”. Jestem przekonany, że sam fakt posługiwania się walutami innymi niż euro nie wpływa w żaden sposób na to, że zjawiska nierównowagi makroekonomicznej, kryzysu finansowego, deficytu i długu publicznego, dyscypliny finansowej itp. występują tylko w państwach strefy euro lub tylko dla nich są groźne. Unia walutowa jest czymś innym niż unia finansowa (budżetowa). To trzeba zweryfikować w prawie UE.

# SZLACHTA WOBEC PROBLEMÓW FINANSOWYCH RZECZYPOSPOLITEJ W LATACH KRYZYSU DRUGIEJ POŁOWY XVII WIEKU

CEZARY KUKLO

*„[Rok 1650] Umarł tego roku Jan Danielowicz,  
podskarbi koronny, po nim ten urząd zlecony Bogusławowi Leszczyńskiemu,  
który pierwszy monetę polską i cudzoziemską wariować począł.”  
M. Jemiołowski, Pamiętnik, s. 70.*

Ponad pół wieku temu w historiografii światowej, w tym także w naszym kraju, toczyła się żywa dyskusja, niekiedy nie pozbawiona ostrych akcentów polemicznych, co do występowania w XVII stuleciu politycznego i ekonomicznego kryzysu w całej zachodniej i środkowej Europie. I choć sam termin „kryzys XVII wieku”, który pojawił się w połowie lat 50. ubiegłego stulecia także za sprawą historyka francuskiego Rolanda Mousniera, w świetle najnowszych badań został poddany rewizji m.in. przez szwedzkiego uczonego Nielsa Steensgaarda, to nie ulega wątpliwości, że badacze zajmujący się wydarzeniami tego okresu wciśniętego między dobrze zdefiniowanymi epokami renesansu i oświecenia nie mają łatwego zadania<sup>1</sup>. I wprawdzie dzisiejsze spory naukowe nie mają już tak wysokiej temperatury jak dawniej, ale też historycy nie negują, że siedemnastowieczna Europa doświadczyła zahamowania dotychczasowego dużego tempa wzrostu ludności, problemów gospodarczych, różnego rodzaju zaburzeń wewnętrznych w szeregu krajach czy wojen na skalę niespotykaną w okresie wcześniejszym. Użyteczna, ale zarazem i bardzo trafna wydaje się opinia dobrego znawcy przedmiotu Adama Manikowskiego, który XVII stulecie określa mianem „wiek niepewności i niezdecydowania”<sup>2</sup>.

Gdyby podjąć próbę bardzo ogólnego spojrzenia na wydarzenia mające miejsce w Rzeczypospolitej szlacheckiej w XVII wieku, to nie ulega wątpliwości, że zjawiska kryzysowe, jak byśmy ich nie definiowali, nie ominęły także naszego

- 
- 1 Zob. N. Steensgaard, Kryzys XVII wieku, (w:) A. Mączak (red.), Europa i świat w początkach epoki nowożytnej, cz. 2, Ideologie, kryzysy, konflikty, Warszawa 1992, s. 18–44. W naszym kraju w latach 1962–1963 na łamach „Kwartalnika Historycznego” na ten temat dyskutowali Jerzy Topolski, Andrzej Wyczański, Antoni Mączak.
  - 2 A. Manikowski, Przedmowa do wydania polskiego, (w:) J. Bergin (red.), XVII wiek, Warszawa 2003, s. 11.

kraju. Na pierwsze miejsce wysuwa się tutaj problem zniszczeń wojennych, które w dość powszechnej opinii doprowadziły do załamania się gospodarki państwa polsko–litewskiego. O ile wojny kolejnych Jagiellonów i Stefana Batorego toczyły się zasadniczo poza granicami kraju, o tyle te z połowy XVII wieku ze Szwecją (1655–1656), z Rosją (1654–1656, 1658–1667) rozgrywały się prawie że na całym terytorium Korony i Litwy. A przecież owe wojny były poprzedzone powstaniem Chmielnickiego, trwającym nieprzerwanie na całej Ukrainie i przyległych ziemiach od 1648 r. aż do 1655 r. Dwa lata później Rzeczpospolitą dotknął rabunkowy najazd wojsk siedmiogrodzkich Jerzego II Rakoczego. Fali zniszczeń dokonywanych przez wojska obce towarzyszyły działania nieopłaconych skonfederowanych własnych wojsk (1661–1663, 1696–1697) i walki rokoszowe (1665–1666), a nawet sojuszniczych wojsk austriackich (1657–1659). W sumie straty ludnościowe poniesione przez państwo polsko–litewskie nie tyle wskutek bezpośrednich działań wojennych, co jeszcze bardziej wskutek zniszczeń plonów i inwentarza żywego, skutkujących głodem i całym szeregiem chorób epidemicznych, w tym epidemii dżumy, szacujemy na około 30% stanu zaludnienia<sup>3</sup>. Towarzyszyły temu ogromne zniszczenia w zabudowie licznych miast, sięgające np. w przodującej w dotychczasowym rozwoju Wielkopolsce ok. 60% budynków mieszkalnych. Ale jednym z pośrednich skutków licznych wojen były również ciężary związane z opłaceniem przez ludność różnego rodzaju kontrybucji wojennych, czy nawet własnych wojsk<sup>4</sup>. Nie ulega wątpliwości że rządząca szlachta – naród polityczny – stanęła przed nie lada wyzwaniem zapełnienia pustego skarbu, próbując m.in. zwiększyć bicie gorszej monety, a nawet uchwalając – od 1498 r. r. po raz czwarty – w 1662 r. znenawidzony przez społeczność szlachecką, gdyż obciążał ją osobście i to w większym zakresie niż wcześniejsze, podatek pogłówny, określony przez jednego z pamiętnikarzy, żołnierza Jakuba Łosia jako „szatański albo bardziej pogański i tyrański podatek”<sup>5</sup>.

Celem niniejszego szkicu jest próba zastanowienia się nad umysłowością szlachty przez przybliżenie postrzegania przez nią, niełatwych bez względu na epoki historyczne, zagadnień skarbowo–finansowych i to nie tyle prywatnych, co zasobów finansowych państwa, za które ona jako naród polityczny ponosiła odpo-

3 C. Kukło, *Demografia Rzeczypospolitej przedrozbiorowej*, Warszawa 2009, s. 212. W opinii J. Topolskiego ubytek ludności w samej Koronie był jeszcze większy i sięgał od ok. 27% w Małopolsce do ponad 60% na Mazowszu i niewiele mniej w Prusach Królewskich, por. J. Topolski, *Wpływ wojen połowy XVII wieku na sytuację ekonomiczną: przykład Podlasia*, (w:) tenże, *Gospodarka polska a europejska w XVI–XVIII wieku*, Poznań 1977, s. 140.

4 Zob. na ten temat uwagi M. Nagielskiego, *Źródła dotyczące zniszczeń wojennych w połowie XVII w. w świetle regresu demograficznego Rzeczypospolitej po potopie*, (w:) J. Wijaczka (red.), *Życie gospodarcze Rzeczypospolitej w XV–XVIII wieku*, Toruń 2007, s. 113–132.

5 J. Łoś, *Pamiętnik towarzysza chorągwi pancерnej*, oprac. R. Średniawa–Szypowski, Warszawa 2000, s. 111. Pogłówny uchwalony w 1590 r. wskutek oporu szlachty prawie zupełnie nie zostało zrealizowane, por. J. Senkowski, *Uniwersał poboru pogłównego z 1590 r.*, „Kwartalnik Historii Kultury Materialnej” 1979, t. 18, z. 1, s. 61–84.

wiedzialność. Innymi słowy, wydaje się nam interesujące, jak w warunkach powszechnych zniszczeń i upadku gospodarczego kraju odczuwali oni – szlachcice – na własnej skórze trudności gospodarcze, w tym monetarne i finansowe, jak je definiowali, czy też jakie proponowali środki wyjścia z zaistniałej sytuacji.

W dotychczasowej literaturze nie brakuje prac zarówno starszych, jak i nowszych podejmujących rozważania nad systematyką charakteru poglądów monetarnych w Polsce przedrozbiorowej. Jedną z ostatnich jest ciekawe studium Aleksandry Popioł-Szymańskiej, uczennicy Jerzego Topolskiego, powstałe przed ponad czterdziestu laty, które rekonstruuje ówczesne poglądy monetarne, przede wszystkim jednak w świetle aktów normatywnych i piśmiennictwa od XVI-wiecznych (m.in. J.L. Decjusza, Mikołaja Kopernika) po XVIII-wieczne (m.in. Józefa Aleksandra Jabłonowskiego, Stanisława Konarskiego, Hugona Kołłątaja)<sup>6</sup>. O wiele mniej jest literatury na temat zaburzeń monetarnych w Polsce w XVII stuleciu. W tym względzie dużą wartość zachowuje artykuł Marii Boguckiej, poświęcony konsekwencjom społecznym i psychologicznym kryzysu monetarnego widzianego m.in. przez pryzmat postaw finansistów i kupców gdańskich<sup>7</sup>.

Jednakże wydane w ostatnich latach już po ukazaniu się książki A. Popioł-Szymańskiej, kolejnego tomu akt sejmikowych województwa krakowskiego, akt następnych sejmików, np. podolskiego, poznańskiego i kaliskiego, diariuszy niektórych sejmów<sup>8</sup>, w połączeniu z najnowszymi monografiami instytucji samorządu szlacheckiego<sup>9</sup> i edycjami pamiętników epoki,<sup>10</sup> dają dobrą podstawę – w naszym

6 A. Popioł-Szymańska, *Poglądy monetarne w Polsce od XV do XVIII wieku*, Poznań 1978, tamże obszerna literatura przedmiotu.

7 M. Bogucka, *Kryzys monetarny w XVII wieku: konsekwencje społeczne i psychologiczne*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 1976, t. 37, s. 87–102. Zob. też M. Ujma, *Stosunek sejmiku lubelskiego do problemów skarbowych w świetle jego uchwał z lat 1572–1696*, „ZN WSP w Opolu. Historia” 1994, nr 30. Z nowszych wyników, choć jeszcze nieopublikowanych, warto wymienić powstałe pod moim kierunkiem dwie obszerne prace magisterskie: Pawła Niziołka, *Poglądy monetarne szlachty polskiej w dobie kryzysu II połowy XVII w.*, Białystok 2009, (maszynopis) i Piotra Niziołka, *Kryzys monetarny doby saskiej w opinii szlacheckiej*, Białystok 2009, (maszynopis).

8 Akta sejmikowe województwa krakowskiego, t. V: 1681–1696, wyd. A. Przyboś, Wrocław–Kraków 1983; Akta sejmiku podolskiego in hostio 1672–1698, wyd. J. Stolicki, Kraków 2002; Akta sejmikowe województw poznańskiego i kaliskiego. Lata 1696–1732, wyd. M. Zwierzykowski, Poznań 2008; Diariusz sejmiku koronacyjnego 1669 roku, oprac. K. Przyboś i M. Ferenc, Kraków 2004; Diariusz sejmiku nadwyczajnego 1670 roku, oprac. K. Przyboś i M. Ferenc, Kraków 2004.

9 Z. Trawicka, *Sejmik województwa sandomierskiego w latach 1572–1696*, Kielce 1985; A. Filipczak–Kocur, *Sejmik sieradzki za Wazów (1587–1668)*, Opole 1989; J. Choińska–Mika, *Sejmiki mazowieckie w dobie Wazów*, Warszawa 1998; A. Zakrzewski, *Sejmiki Wielkiego Księstwa Litewskiego XVI–XVIII w. Ustrój i funkcjonowanie: sejmik trocki*, Warszawa 2000; M. Ujma, *Sejmik lubelski w latach 1572–1696*, Warszawa 2003.

10 Np.: J.A. Chrapowicki, *Diariusz*, cz. 1: lata 1656–1664, oprac. T. Wasilewski, Warszawa 1978; cz. 2: lata 1665–1669, oprac. A. Rachuba, T. Wasilewski, Warszawa 1988; cz. 3: lata 1669–1773, oprac. L. A. Wierzbicki, Warszawa 2009; J. W. Poczobut Odlanicki, *Pamiętnik 1640–1684*, oprac. A. Rachuba, Warszawa 1987; S. Niezabitowski, *Dzienniki 1695–1700*, oprac. A. Sajkowski, Poznań 1998; W. Kuczynski, *Pamiętnik 1668–1737*, oprac. zbior. pod kier. J. Maroszka, Białystok 1999; M. Jemiołowski, *Pamiętnik dzieje Polski zawierający (1648–1679)*, oprac. J. Dzięgielewski, Warszawa 2000; J. Łoś, *op. cit.*; A. D. Skorobohaty, *Diariusz*, oprac. T. Wasilewski, Warszawa 2000; *Pamiętniki Filipa, Michała i Teodora Obuchowiczów (1630–1707)*, pod red. A. Rachuby, Warszawa 2003; J. Cedrowski, J.F. Drobysz, *Dwa pamiętniki z XVII wieku*, oprac. A. Przyboś, Wrocław–Warszawa 2006.

wypadku – jedynie do próby zastanowienia się nad umysłowością szlachty. Ową umysłowość na potrzeby niniejszego szkicu ujmujemy jako sposób myślenia społeczności szlacheckiej, przede wszystkim tej średniozamożnej, w postrzeganiu kryzysu finansowego i perturbacji monetarnych, jakiego doświadczała w drugiej połowie XVII stulecia<sup>11</sup>.

Zanim odpowiemy na postawione pytania, warto może przypomnieć, że obecnie badacze nie mówią już o dawnej Polsce (Koronie) jako fenomenie w ówczesnej Europie, mającej rzekomo liczyć 8–10% szlachty w stosunku od ogółu ludności. Zmarły nie tak dawno Andrzej Wyczański w swoich najnowszych badaniach oszacował liczebność szlachty w końcu XVI wieku w Koronie na 5–6% ogółu ludności kraju, choć oczywiście w wielu regionach kraju, np. na Mazowszu czy Podlasiu, mieszkało dużo drobnej szlachty<sup>12</sup>. Nie ma powodów sądzić, aby przeciętna struktura społeczna i demograficzna Polski przed licznymi wojnami połowy XVII stulecia odbiegała znacząco od tej znanej nam z końca XVI w. Jednakże działania wojenne oraz szereg klęsk elementarnych z całą pewnością pogorszyły położenie materialne szlachty średniej oraz drobnej i tym samym spowodowały wzrost ilościowy grupy uboższych przedstawicieli społeczności szlacheckiej, dobrze widoczny w świetle rejestrów podatku poglównego z lat 1662–1676<sup>13</sup>.

Dla dziejów kultury i umysłowości zasadnicze znaczenie ma wykształcenie i alfabetyzacja społeczeństwa. Zubożenie znacznej części szlachty w drugiej połowie XVII stulecia skutkowało m.in. także załamaniem się ilościowym wyjazdów młodzieży szlacheckiej na studia za granicę. Większość synów szlachty kończyła edukację na poziomie zastygłych w swoim rozwoju kolegów jezuickich, rzadziej zaś gimnazjów protestanckich i opuszczała ich mury nastawiona konserwatywnie. W opinii znawcy zagadnienia alfabetyzacji społeczeństwa Polski przedrozbiorowej Wacława Urbana, umiejętność pisania osiągnęła swój szczyt w połowie XVII wieku i w latach następnych spadała, chociaż nie mamy zbyt wielu danych szczegółowych. U schyłku tegoż stulecia odsetek piszących zamożnych szlachciców, ale krakowskich i sandomierskich (zapewne także w zachodnich i północnych regionach kraju), był nadal wysoki i wynosił 95–99% (szlachcianek 30–78%), wyraźnie mniejszy zaś w grupie szlachty drobnej – 73–97%<sup>14</sup>. Z kolei w innych regionach,

11 Na trudności w scharakteryzowaniu poglądów, pojęć i ówczesnych przeciętnych ludzi zwracał uwagę A. Wyczański, *Polska Rzeczpospolita szlachecka*, wyd. 2, Warszawa 1991, s. 395.

12 A. Wyczański, *Szlachta polska XVI wieku*, Warszawa 2001, s. 17. W woj. krakowskim w 2 poł. XVI w. na podstawie płaconego podatku majątki szlachty określonej jako uboższa stanowiły niespełna 32%, średniozamożnej blisko 46% a bogatej trochę mniej niż jedna czwarta ogółu – por. A. Wyczański, *Uwarstwienie społeczne w Polsce XVI wieku*, Wrocław 1977, s. 50 i nast.

13 Zob. wyniki badań struktury społecznej szlachty wielkopolskiej po „potopie” zrealizowane przez L. Polaszewskiego, *Szlachta wielkopolska na podstawie rejestrów poglównego z lat 1673–1676*, „Społeczeństwo Staropolskie” 1983, t. III, s. 229–266; podobnie J. Topolski, *op. cit.*, s. 159.

14 W. Urban, *Tragedia kulturalna Polski. Umiejętność pisania i czytania od połowy XVI do połowy XIX wieku*, „Rocznik Biblioteki Naukowej PAU i PAN w Krakowie” 2001, t. 46, s. 168.

zdaniem A. Wyczańskiego, analfabeci stanowili wśród szlachty średniej 40% i aż 92% wśród szlachty drobnej. W warunkach zniszczeń wojennych oraz kryzysu państwa i jego gospodarki w umyśle przeciętnego szlachcica zdaje się gruntować negatywny stosunek do obcych, postrzeganych przede wszystkim przez pryzmat cudzoziemskich łupieżczych żołnierzy, ksenofobia połączona z megalomanią narodową, akcentująca przekonanie wśród większości o doskonałości istniejącego ustroju politycznego Rzeczypospolitej szlacheckiej.

Czy takie postrzeżenie otaczającej rzeczywistości daje asumpt do twierdzenia, że nasi przodkowie rozumowali nielogicznie? Czy nie dostrzegali wad ustrojowych, słabnącej pozycji króla, czy najbliższego naszym rozważaniom – kryzysu finansowego państwa? Otóż nie. Uważna lektura materiałów sejmików odbywanych po wojnach II połowy XVII w. wskazuje, że społeczność szlachecka zarówno w centralnych województwach Korony, jak i też w znacznie oddalonych od centrum widziała szereg niepokojących ją zjawisk w ówczesnym systemie finansowym państwa. Przede wszystkim w życiu codziennym dokuczał jej i to mocno postępujący z roku na rok chaos pieniężny. Już w końcu lat 40. XVII stulecia skarb państwa nie był w stanie na bieżąco regulować płatności wojsku<sup>15</sup> i żeby uporać się z problemem zaległego żołdu w 1650 r., po raz pierwszy wypuszczono szelągi miedziane, nazywane później przez współczesnych „boratynkami” od nazwiska Tytusa Boratiniego, dzierżawcy mennicy w latach 1659–1667/1668<sup>16</sup>. Kilkanaście lat później w 1663 r. inny dzierżawca zakładu, Andrzej Tymf, rozpoczął bicie monety srebrnej, wprawdzie o wartości nominalnej 30 groszy, określanej jako 1 złoty polski, ale która w rzeczywistości pogłębiła jedynie i tak trudne do ogarnięcia przez społeczność szlachecką stosunki monetarne<sup>17</sup>. W rzeczywistości bowiem nowa moneta zawierała zaledwie 3,33 gr srebra, którego wartość odpowiadała jedynie około 12 groszom.

A przecież w budżecie domowym przeciętnego szlachcica nie brakowało wydatków chociażby na zakup sukna, butów, koszul, cegieł czy bardziej wykwintnych wyrobów i przedmiotów, nie mówiąc już o wydatkach na naukę dzieci. Co więcej, pieniądz był niezbędny przy przeprowadzaniu różnego rodzaju operacji finan-

15 Celnie charakteryzuje te sprawy Filip Kazimierz Obuchowicz, pisząc w połowie 1653 r.: „Żołnierzowi nie płaceno, pieniędzy z powiatów nie prowadzono, swawola i bunty częste, piljpaństwa, rozpusty górę brały, aż ku końcowi augusta trochę pieniędzy rozdano między wojska i powagą Króla JM ujęte czekało zapłaty.” – Pamiętniki Filipa, Michała i Teodora Obuchowiczów (1630–1707), s. 249. Zob. J. Łoś, *op. cit.*, s. 111; M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 94.

16 Albrycht Stanisław Radziwiłł, doświadczony polityk i wieloletni kanclerz wielki litewski (od 1623 r. aż do śmierci w 1656 r.) w swoim pamiętniku pod datą 10 grudnia 1650 r. zapisał: „Podskarbi koronny potwierdzając to wykazał, że z powodu umniejszenia wartości monety Rzeczypospolita utraciła 8 000 000 na 30 000 000. Natomiast marszałek nadworny koronny zbijał dowody podskarbiego przedstawiając, iż wskutek nagłego obniżenia pieniądza szkoda wzrastała do 10 000 000.” – A. S. Radziwiłł, *Pamiętnik o dziejach w Polsce*, t. 3: 1647–1656, oprac. A. Przyboś i R. Żelewski, Warszawa 1980, s. 272.

17 M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 267, 275; J. Łoś, *op. cit.*, s. 112. Zob. też Z. Tawicka, *op. cit.*, s. 129; M. Ujma, *op. cit.*, s. 156.



sowych, np. pożyczki i inwestowaniu we własne gospodarstwo. Z drugiej strony znaczna część produkcji folwarku szlacheckiego (głównie zboże, ale też gospodarki hodowlanej), po odliczeniu na autokonsumpcję domowników: rodziny gospodarza, służby domowej, czeladzi folwarcznej, zwierząt i ptactwa, przeznaczana była na spieniężenie czy to na rynku lokalnym, czy też bardziej odległym – gdańskim. Nic zatem dziwnego, że przedstawicielom średniej i zamożnej szlachty organizującej dość racjonalnie produkcję własnego gospodarstwa emisja nowego, ale mało wartościowego pieniądza poważnie utrudniała odbudowę gospodarki<sup>18</sup>.

Mówienie o samych trudnościach finansowych, jakich doświadczała społeczność szlachecka czy to ze względu na ogromne potrzeby skarbu i tym samym wysokie podatki, czy też poprzez zwiększone bicie gorszej monety, byłoby jednak pewnym uproszczeniem obrazu tamtych lat. Ludzie ówcześni, odczuwając na własnej skórze skutki kryzysu finansowego i monetarnego, nie pozostawali bierni i podejmowali próby wyjaśnienia zaistniałej sytuacji na miarę swoich możliwości intelektualnych. W dość zgodnej opinii rzeszy szlachty małopolskiej (krakowskiej, województwa ruskiego, ziemi halickiej) i wielkopolskiej (łęczyckiej i sieradzkiej) jedną z najważniejszych przyczyn tego stanu rzeczy było zaprzestanie jeszcze przed „potopem” w 1627 r. bicia drobnego i dobrego pieniądza krajowego „ad walorem talerów”<sup>19</sup>. Nie brak było zatem głosów o potrzebie ponownego otwarcia mennic krajowych. Z powyższym współgrała inna obserwacja braci szlacheckiej o napływie do kraju znacznej ilości pieniądza zagranicznego, który wobec różnicy między jego wartością nominalną a rzeczywistą przyczyniał się do strat u wszystkich uczestników wymiany rynkowej. Siłą rzeczy budziło to duże niezadowolenie szlachty, czemu dawała ona wyraz w dokumentach sejmikowych. Nie były to zresztą jedyne przyczyny. Po ponownym uruchomieniu produkcji pieniądza za perturbacje na rynku monetarnym szlachta krakowska nie zawahała się obarczać cudzoziemców dzierżawiących w latach 50. XVII w. mennicę w Krakowie, wybierając monetę o silnie zniżonej stopie menniczej<sup>20</sup>.

O ile w okresie wcześniejszym opinia szlachecka różnie postrzegała przyczyny kryzysu finansowo–monetarnego, o tyle w latach następnych – przede wszystkim sześćdziesiątych XVII w. – z wielu sejmików i to nie tylko tych najaktywniejszych jak proszowicki, ale i z innych jak, np. sieradzki, a nawet (egzulancki) podolski, dochodziły jednobrzmiące głosy widzące najpierw w emisji „boratynek”, a następnie „tymfów” źródło wszelakich nieszczęść finansowych Rzeczypospolitej<sup>21</sup>.

18 Już w końcu roku 1650 postawie litewscy biorący udział w sejmie zwyczajnym „starli się z podskarbin koronnym; oni nastawali, aby w obiegu były talary o tej samej wartości co dawniej; on bronił danego zalecenia.” – A.S. Radziwiłł, *op. cit.*, s. 276.

19 Szerzej P. Niziołek, *Kryzys*, s. 59 i nast.; R. Rybarski, *Skarb i pieniądz za Jana Kazimierza, Michała Korybuta i Jana III*, Warszawa 1939, s. 380; A. Filipczak–Kocur, *op. cit.*, s. 139; M. Ujma, *op. cit.*, s. 155 i nast.

20 P. Niziołek, *Kryzys*, s. 62;

21 Akta sejmiku podolskiego, s. 25, 64, 117, A. Filipczak–Kocur, *op. cit.*, s. 139; P. Niziołek, *Kryzys*, s. 63.

Sprawa zalania kraju masą bezwartościowej monety, na dodatek produkowanej w mennicach krajowych, wywoływała w tamtych latach ogromny niepokój w masach szlacheckich. Co więcej, sprawa ta musiała mocno zapaść w umysłach ogółu braci szlacheckiej, a nie tylko tej najaktywniejszej biorącej udział w zgromadzeniach sejmikowych, o czym przekonuje nas lektura spisanych ówczesnie wspomnień. Wertując karty pamiętników czy diariuszy odnoszących się bezpośrednio do lat wojennych (1648–1660), trudno znaleźć jakieś szersze nawiązania do chaosu monetarnego tamtych lat, co upoważnia do stwierdzenia, że nie był on chyba aż tak dokuczliwym problemem w codziennym bytowaniu. Z kolei rosnąca liczba zapisków na ten temat w latach następnych i to nie w jednym, ale całym szeregu pamiętników od Jakuba Łosia (1632–1688) i Mikołaja Jemiołowskiego (ok. 1625–1687/1693?) poczynając, poprzez Jana Chryzostoma Paska (ok. 1636–1701), a na dziele Jana Floriana Drobysza Tuszyńskiego (1640–1707) kończąc, dowodzi bezsprzecznie odbicia w umysłach tamtych ludzi wysoce niekorzystnych zmian związanych z obiegiem pieniądza, zaszłych w latach 60. XVII stulecia, a których doświadczał ogół społeczeństwa, nie tylko szlachta<sup>22</sup>. Podobne stanowisko co szlachta zebrana na sejmikach czy wywodzący się z jej szeregów pamiętnikarze wyrażali także anonimowi autorzy różnorodnych pism i broszur politycznych<sup>23</sup>.

Dodajmy, że opinie pamiętnikarzy, choć zgodne co do samej istoty emisji „złej” monety bynajmniej – jak to miało miejsce w przypadku Jana Chryzostoma Paska czy Jakuba Łosia – nie kwestionowały przyjętego przez Rzeczpospolitą sposobu rozliczenia państwa z masami skonfederowanego i nieopłaconego wojska. Wydaje się, że w znacznej mierze krytycyzm sporej części opinii szlacheckiej potęgowała dodatkowo świadomość całego szeregu malwersacji towarzyszących zgubnej emisji „boratynek” i „tymfów”, a mianowicie bicie szelągów miedzianych z niższą stopą niż było to przewidziane w ordynacji menniczej<sup>24</sup>, przebijanie „dobrej” monety na „złą” oraz bicie monet przez dzierżawców ponad ustalone limity<sup>25</sup>.

Schyłek XVII stulecia nie przyniósł jakiś spektakularnych prób wskazania innych jeszcze przyczyn zdeorganizowanego ówczesnie rynku monetarnego. Z pamięci szlachty borykającej się na co dzień z wieloma trudnościami odbudowy swoich majątków i dochodów z wolna było wypierane zło tkwiące w emisji „boratynek” i „tymfów”. Ich miejsce zaczęły zajmować teraz niepokoje związane

22 J. Łoś, *op. cit.*, s. 111, 113; M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 319, 336, 361 i nast., 390; J.Ch. Pasek, *op. cit.*, s. 368; J. Cedrowski, J.F. Drobysz, *op. cit.*, s. 86. Zob. też uwagi M. Boguckiej, *op. cit.*, s. 95 i nast.

23 Pisma polityczne z czasów panowania Jana Kazimierza Wazy 1648–1668. Publicystyka – eksorbitancje – projekty – memoriały, t. 3: 1665–1668, oprac. S. Ochmann–Staniszewska, Wrocław – Warszawa 1991, s. 54, 84, 95, 113, 134, 213.

24 J.Ch. Pasek, *op. cit.*, s. 427.

25 M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 319; Pisma polityczne, t. 3, s. 134; Diariusz sejmu koronacyjnego, s. 23 i nast., 72; A. Filipczak–Kocur, *op. cit.*, s. 139.

nie tyle z kursowaniem samej „złej” monety, co bardziej z zauważalnym procederem fałszowania nawet i tego pieniądza, m.in. podrabianiem miedzianych boratynek „...którą [w opinii szlachty sandomierskiej] ladakędy po lasach i domach chłopi biją”<sup>26</sup>.

Szlachta zgromadzona na sejmikach dawała wyraz nie tylko swojemu niezadowoleniu z panujących zaburzeń finansowo–monetarnych tak mocno ją dotykających, ale niejednokrotnie bez większego skrępowania wskazywała winnych panującego w Rzeczypospolitej chaosu monetarnego. Wprawdzie powszechnie największe oskarżenia formułowała pod adresem Andrzeja Tynfa i Tytusa Liwiusza Boratiniego, domagając się podobnie jak szlachta mazowiecka m.in. „Sądy [na] Boratyniego, także i Tynfa, popierać będą IMPP, posłowie nasi, o co się cała Rzpl[i]ta na przeszłych sejmach domawiała.”<sup>27</sup>, ale trzeba wyraźnie zaznaczyć, że katalog obwinianych o wywołanie lub przyczynienie się do kryzysu monetarnego obejmował więcej osób niż tylko dwaj wspomniani dzierzawcy mennic. Społeczność szlachecka odpowiedzialnością obarczała także wysokich urzędników Rzeczypospolitej, jak na przykład podskarbich, głównie zresztą Bogusława Leszczyńskiego i Jana Kazimierza Krasieńskiego<sup>28</sup>, czy komisję powołaną do zaspokojenia roszczeń finansowych nieopłaconego wojska<sup>29</sup>. Co więcej, szukając winnych, nie wahała się wskazywać na dwór królewski i senatorów zasiadających w izbie wyższej parlamentu<sup>30</sup>.

W próbie nakreślenia mentalności szlacheckiej odnoszącej się do zewnętrznego postrzegania otaczającej ją rzeczywistości, w tym wypadku kryzysu finansowo–monetarnego, nie może zabraknąć odpowiedzi na pytanie o środki naprawy istniejącego stanu rzeczy, jakie proponowała szlachta. Wszak pomimo zubożenia sporej rzeszy szlachty i rysującej się w drugiej połowie XVII w. dominacji politycznej magnatów, zarówno akta sejmikowe, jak i diariusze sejmowe dowodzą, że nadal zabierała ona głos w najważniejszych dla kraju sprawach, od polityki zagranicznej zaczynając na sprawach wewnętrznych włącznie, z gospodarczymi kończąc. Choć trudno byłoby szukać w masach szlacheckich jakiejś większej jednolitości poglądów na szereg palących problemów widocznych w państwie polsko–litewskim, z pewnością nie można odmówić jej dostrzeżenia potrzeby reformy w kraju, mającej na celu uzdrowienie stosunków monetarnych. Jednym ze sposobów naprawy systemu monetarnego, widocznym w instrukcjach poselskich, była „idea dobrej monety”, rozmaicie zresztą rozumiana w burzliwym XVII stuleciu. Wprawdzie za takim stanowiskiem w świetle analiz przede wszystkim piśmien-

26 M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 319, 336, 390; Z. Trawicka, *op. cit.*, 130.

27 J. Ch. Pasek, *op. cit.*, s. 426 i nast. Diariusz sejmu koronacyjnego, s. 33; A. Filipczak–Kocur, *op. cit.*, s. 139.

28 M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 70, 105.

29 M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 320; Diariusz sejmu koronacyjnego, s. 23 i nast.

30 M. Jemiołowski, *op. cit.*, s. 361 n. Pisma polityczne, t. 3, s. 138.

nictwa krajowego opowiadała się Anna Popioł–Szymańska<sup>31</sup>, to jednak obecnie nie brak i głosów odmiennych, jak np. Pawła Niziołka. W tym kontekście młody badacz po przeanalizowaniu zebranych materiałów stoi na stanowisku, że dla większości szlachty ważniejszym środkiem naprawy była propozycja nie tyle emisji nowej monety, co jak najszerwsze usunięcie z obiegu „boratynek” i „tymfów”<sup>32</sup>. Chciano to osiągnąć nie tylko odebraniem zakładów z rąk początkowo Andrzeja Tymfa, a później także Tytusa Liwiusza Boratiniego i oddaniem ich w rodzimy rząd<sup>33</sup>. Z kolei sejmiki sandomierski i lubelski w 1664 r. zażądały nawet zamknięcia jednego zakładu bijącego szelągi miedziane, zaś w dwa lata później szlachta lubelska domagała się już zamknięcia obu mennic<sup>34</sup>. Nie brakowało jeszcze dalej idących propozycji, jak np. szlachty mazowieckiej z 1667 r.: „Minnica, która już zawarta była, że znowu bez konsensu Rzpl[i]tej otworzona, adlaborabunt Ich Mość PP. posłowie, żeby ex nunc zawarta była i stemple popsowane”,<sup>35</sup> choć nie bardzo wiemy do jakiego zakładu ów postulat się odnosił. Można chyba wskazać na spore różnicowanie postaw i poglądów w tym względzie wśród obradujących posłów i senatorów<sup>36</sup>. Zdarzały się jeszcze inne interesujące propozycje rozwiązań autorstwa szlachty halickiej, polegające na wykupieniu szkodzącego pieniądza ekonomicznie kraju przez Gdańsk lub też przez skarb państwowy w wyniku otwarcia nowej mennicy i obniżenia sztucznie zawyżonego kursu dawnej „złej” monety. U schyłku lat 60. XVII w. sejmik województwa ruskiego zaproponował jeszcze dalej idącą reformę opartą na wykupie przez państwa „złego” pieniądza o obniżonym specjalnie w tym celu kursie, na którą środki miały pochodzić ze specjalnie uchwalonych podatków<sup>37</sup>.

Podsumowując, można stwierdzić, że kryzys pieniężny drugiej połowy XVII w. poważnie dotknął szlachtę w całym kraju, na co wskazuje wielość punktów dotyczących powyższych zagadnień zamieszczanych w instrukcjach poselskich. Trudno tutaj pokusić się o szerszą ocenę horyzontów umysłowych przeciętnego szlachcica w zakresie zrozumienia wszystkich przyczyn chaosu monetarnego, z którym przyszło mu się borykać w życiu codziennym. Nie ulega jednak wątpliwości, że na ogół poprawnie dostrzegał je w biciu dystrybucji „boratynek” i „tymfów” i utrzymywaniu ich przymusowego kursu. Podobnie trafnie definiował skutki zaburzeń systemu monetarnego, zwracając przede wszystkim uwagę na liczne zja-

31 A. Popioł–Szymańska, *op. cit.*, s. 66 i nast.

32 P. Niziołek, *Kryzys*, s. 135.

33 W 1667 r. szlachta lubelska proponowała oddanie mennic w dzierżawę gdańszczanom, zwracając zarazem uwagę na mniejszą zawartość srebra w ich monetach, por. M. Ujma, *op. cit.*, s. 156.

34 Z. Trawicka, *op. cit.*, s. 130; M. Ujma, *op. cit.*, s. 156.

35 J.Ch. Pasek, *op. cit.*, s. 426.

36 Np. bp płocki Jan Gembicki wotował „Szelągów jednak in instanti nie życzył, ex quo serqueretur nieznośna ruina et depauperatio privatorum.” – *Diariusz sejmu nadzwyczajnego*, s. 78.

37 Szerzej P. Niziołek, *op. cit.*, s. 132 i nast.

wiska spekulacji monetą czy rosnące ceny towarów. Także proponowane środki zaradcze z wykupieniem miedzianych szelągów oraz zmniejszenie ich odgórnie ustalonych cen trudno uznać wbrew opinii Zdzisława Sadowskiego, za rozwiązania niepostępowe, gdyż całkiem inną rzeczą było znalezienie środków na sfinansowanie tak wielkiej reformy w sytuacji coraz bardziej niedomagających struktur państwa. Nie wymagajmy od przeciętnego szlachcica epoki Wazów znajomości problematyki pieniądza pod względem teoretycznym. Dla nas pozostaje ważna konstatacja, że w ówczesnym życiu gospodarczym dopatrywał się on kluczowej roli właśnie pieniądza.

# STOSOWANIE DOKTRYN FISKALNYCH PRZEZ RZECZNIKÓW PUBLICZNYCH (RAPPORTEURS PUBLIC) WE FRANCUSKIEJ RADZIE STANU (CONSEIL D'ÉTAT). WYBRANE ZAGADNIENIA

MARIOLA LEMONNIER

## 1. Wprowadzenie

Obecna nazwa rzecznika publicznego uczestniczącego w rozprawie przed Radą Stanu we Francji – w omawianym w niniejszym artykule okresie (lata sześćdziesiąte i siedemdziesiąte) – została zmieniona po około 150 latach funkcjonowania. Dekretem nr 2009–14 z dnia 7 stycznia 2009<sup>1</sup> zamiast określenia komisarza rządowego (*commissaire du gouvernement*) wprowadzono określenie rzecznika publicznego (*rapporteur public*) sądów administracyjnych. Sam termin „komisarz rządowy” był określeniem niezrozumiałym, chociaż nazwa, historycznie odziedziczona z 1831, przetrwała aż do 2009 roku bez zmian.

Komisarz rządowy (*commissaire du gouvernement*), obecnie rzecznik publiczny we Francuskiej Radzie Stanu, to uczestnik postępowania administracyjnego, który publicznie przedstawia swoją opinię na rozprawie w kwestii zagadnień poruszonych przez strony i proponuje rozwiązania w sprawie. Wbrew nazwie nie jest ani przedstawicielem rządu (zgodnie z nazwą), ani partii, ani nie przedstawia także poglądów innych członków składu orzekającego. Rolą rzecznika jest przedstawienie stronom i sądowi zagadnień spornych i rozwiązania jakie powinno się zastosować. Zgodnie z art L. 7 francuskiego kodeksu postępowania administracyjnego rzecznik jest niezależny w swoich opiniach, jego ocena powinna być bezstronna i opierać na podstawie stanu faktycznego sprawy i obowiązujących przepisach prawnych.<sup>2</sup> Rzecznik przedstawia swoją opinię na temat rozstrzygnięcia sprawy zgodnie z własnym sumieniem.

Artykuł niniejszy przedstawia w ujęciu historycznym trudności, na jakie natykał w latach sześćdziesiątych i siedemdziesiątych komisarz rządowy w roz-

1 Dekret z 7 stycznia 2009 stał się elementem ogólnego programu reformy organizacji i funkcjonowania sądów administracyjnych we Francji.

2 C.E. 29 juillet 1998, Mme E., n°179635.

prawach przed Radą Stanu (Conseil d'État)<sup>3</sup>. W celu oddania historycznego ujęcia przedstawianego problemu w dalszej części artykułu zostanie użyty termin „komisarz rządowy” (*commissaire du gouvernement*) zgodnie z nazewnictwem funkcjonującym do 2009 roku.

Pytania, jakie można sobie postawić w tym zakresie są następujące. Jaki wpływ na stanowisko ówczesnych komisarzy rządowych w sprawach podatkowych miała doktryna fiskalna? Czy komisarze rządowi okazują się być zupełnie „poza doktryną”, a jeśli przyznają, że stosują doktrynę, pozostaje kwestia określenia, na czym polega jej stosowanie. Czy nie zdarzyło się, tak jak pisze prof. M. Bouvier przy omawianiu reform prawa podatkowego we Francji, że nic się nie zmieniło, ale wszystko jest inne.<sup>4</sup>

Prawo podatkowe obejmuje swoim zakresem bardzo wiele podmiotów, przedmiotów, a jego stosowanie wywołuje z oczywistych przyczyn wiele kwestii spornych. Analiza wszystkich wydanych i opublikowanych w tej mierze opinii stanowiłaby ogromną pracę. Stąd też zakres niniejszego artykułu obejmuje wycinek pracy komisarzy w wydzielonym czasie. Z punktu widzenia jakościowego trudność analizy jest dodatkowo potęgowana charakterem prawa podatkowego materialnego, w którym połączenie przepisów o technicznym i ulotnym charakterze czyni szczególnie skomplikowaną każdą z prób globalnego zrozumienia procesów ewolucyjnych. Z drugiej strony, prawo dotyczące postępowania podatkowego sądowego i niesądowego wydaje się korzystać z pewnej stałości, która zyskuje jeszcze w badaniach diachronicznych.

Analiza opinii wydanych w latach sześćdziesiątych i siedemdziesiątych jest uzasadniona, gdyż lata te odpowiadają mniej więcej wprowadzaniu przez Radę Stanu przepisów powstałych w wyniku dwóch fal reform prawa podatkowego, mających na celu dostosowanie procedur fiskalnych do wymagań proceduralnych nowoczesnego systemu podatkowego oraz przystąpienie do zrównoważenia procedury na korzyść podatników. Zasady wypracowane w tamtym okresie stanowią historyczną podstawę obecnego francuskiego podatkowego prawa pozytywnego<sup>5</sup>. Analiza mogłaby odnosić się do określonych wcześniej opinii komisarzy rządowych po to, by dla każdej z nich wskazać odpowiednią doktrynę. Nie jest możliwe jednak odniesienie się do wszystkich opublikowanych opinii niezależnie od tożsamości ich autorów, nawet jeśli w późniejszym okresie, a zwłaszcza w środowisku uniwersyteckim, pojawiła się tendencja do przywoływania tylko tych opinii, które przyczyniły się do zwrotów w administracyjnym orzecznictwie sądowym lub

3 Wtedy jeszcze orzekającą jako sąd apelacyjny.

4 M. Bouvier, *Les finances locales*, LGDJ, 13 éd. s. 26.

5 Na przykład reforma 1955 roku wprowadzająca procedury kontrolne, dekret 54-1073 z 4 listopada 1954, ustawa z 1963 roku dotycząca unifikacji i harmonizacji procedur, szerzej Ch. Laroche, S. Passeron, *L'histoire du droit des finances publiques*, vol. II, Economica 1987.

do powstania nowych linii orzeczniczych. Okazało się bowiem po licznych badaniach i na podstawie przykładów, że pewne „cuda orzecznicze” wynikają w istocie z prawdziwej pracy wspólnej i wkładu doktrynalnego, będącego rezultatem wielu następujących po sobie opinii wydawanych na bazie przepisów.

Globalna analiza wszystkich opinii odnoszących się do problemów proceduralnych nasuwała się więc sama, pozwalając na wyodrębnienie dla wybranego okresu pewnej tendencji jednoczącej postawy oraz opinie wyrażane wspólnie przez komisarzy rządowych na temat stanu legislacji. Opinie komisarzy, które nie są powtarzane lub tylko częściowo potwierdzone, mogą doskonale osiągać swój cel i stanowić punkt wyjścia – lub co najmniej inspirację – do późniejszej zmiany w orzecznictwie lub legislacji.

Ówczesni komisarze rządowi często używali swych opinii jako instrumentów do promowania reform prawa. Nie wahali się, by za ich pośrednictwem sugerować, a czasem nawet domagać się od sędziego lub od ustawodawcy ulepszeń normatywnych z wyraźnym wskazaniem w tym okresie ponownego zrównoważenia procedur na korzyść podatników, czy gwarancji wynikających z dostępu podatnika do sądu. Niemniej jednak komisarze rządowi występujący w roli inicjatorów reform orzeczniczych lub legislacyjnych, wtedy gdy było to z ich punktu widzenia konieczne, byli również obrońcami ortodoksji niejednokrotnie za cenę utrzymywania przeszkód do uzyskania pełnego efektu nowych przepisów prawnych.

## **2. Reformizm komisarzy rządowych**

Opinie wydawane przez komisarzy rządowych w omawianym okresie pozwalają zauważyć, iż nie zawsze zachowują oni całkowitą neutralność przy prezentacji stosowanego prawa. Komisarze często wykorzystują swe opinie do przedstawiania własnej wizji prawa i starają się promować za ich pośrednictwem zmiany, które pozwoliłyby wprowadzić do prawa właściwe według nich procedury podatkowe, służące równowadze między zadaniami administracji a gwarancjami dla podatników. Taki wniosek nie jest jednak wyczerpujący, jeśli przyjmie się za pewnik, że wspomniane zachowania oznaczają rzeczywistą wolę reform ze strony ich autorów. Z uwagi na to, iż komisarze rządowi dysponują właściwie jedynie prawem do składania propozycji, należy omówić również metody przeprowadzenia reform, o jakie się ubiegali<sup>6</sup>.

Postulowaną władzą w sprawie powinien być, i jest w sposób naturalny, sędzia administracyjny, ale propozycje komisarzy rządowych nie są adresowane wyłącznie do niego. Wręcz przeciwnie, redakcja niektórych opinii pokazuje, że komisarz rządowy, daleki od kształtowania wyroku, zwraca się w nim niejednokrotnie

---

6 Wśród najbardziej znanych komisarzy – Martin, Poussière, Dufour, Lavondès, Mehl, Delmas–Marsalet, Schmeltz, Latournerie.



do samego ustawodawcy. Ma więc do czynienia albo z jednym, albo z dwoma naraz różnymi interlokutorami: z ustawodawcą, do którego kieruje uwagi wynikające z doświadczenia sądowego związanego ze stosowaniem *in concreto* litery prawa, oraz z sędzią, któremu proponuje postępowanie według wspomnianych wcześniej ulepszeń lub reform.

Opinie można podzielić na zależne wyłącznie od formalnej woli ustawodawcy i na takie, które mogą podlegać interpretacji lub stanowieniu<sup>7</sup>. W opiniach komisarzy stosunkowo rzadko występuje bezpośrednia krytyka norm prawych. Dzieje się tak prawdopodobnie z dwóch przyczyn: teoretycznej – ustawodawstwo podatkowe to szanowane źródło prawa, oraz praktycznej – pomimo że kontestacja przez opinie może odznaczać się nikłą przydatnością w sporze<sup>8</sup>.

Ponieważ sędzia nie może odmówić wydania wyroku z powodu niedociągnięć legislacyjnych, krytycy nie mogliby także zwolnić komisarza rządowego z obowiązku przedstawienia propozycji rozwiązania sporu. W niektórych opiniach widać źle skrywaną irytację ich autorów co do jakości pracy legislacyjnej, wyrażaną krótkim niezadowoleniem z konieczności obrony takiego sposobu rozwiązania sporu, który jest zgodny z krytykowanym przepisem<sup>9</sup>.

W innych przypadkach brak zgody na takie postępowanie wyrażane jest w postaci istotnych fragmentów opinii. W tym kontekście trudno nie zacytować opinii komisarza rządowego, który stanowiąc w klasycznej sprawie podatkowej, zaleca, by przed wszelkimi rozważaniami prawnymi i po zacytowaniu *in extenso* odpowiednich przepisów legislacyjnych kwalifikować artykuły 1846 i 1920 CGI jako „patos prawny”<sup>10</sup>.

Manifestacji osobistego nastawienia komisarzy często towarzyszy brak jakichkolwiek sugestii z ich strony, podczas gdy krytyka skupia się w istocie na niedoskonałościach redakcji aktu normatywnego, które sędzia ma możliwość skorygować za sprawą swej interpretacji. Chodzi o uświadomienie ustawodawcy ryzyka związanego z niepewnością wynikającą ze złej redakcji tekstów. Niektórzy komisarze rządowi idą jednak dalej, opierając swą krytykę na warunkach powstawania prawa. Prowadzi to czasami do propozycji, niejednokrotnie radykalnych, które oczywiście mogą wynikać jedynie z kompetencji ustawodawcy. Stało się tak, na przykład, w przypadku komisarza Ducamina, który po złożeniu wniosku o zastosowanie w konkretnej sytuacji artykułu 244 CGI, mówiącego o zwalczaniu nadużyć prawa, zauważył w bardzo obcesowy sposób, że „byłoby to w miarę zgodne

7 S. Raimbault de Fontaine, *Doctrines fiscales : à la decouverte de grands classiques*, Paris 2007, s. 232.

8 *Ibidem*, s. 235.

9 Code général des impôts, Kodeks Podatkowy.

10 Opinia komisarza Ducamin, CE, 22 czerwiec 1962, req. 51548.

z tym nieszczęsnym artykułem, którego rychłego uchylenia nie można się niestety spodziewać...”<sup>11</sup>

Częstym adresatem, do którego zwraca się komisarz, jest Rada Stanu i to od niej komisarze oczekują takiej konstruktywnej interpretacji przepisów prawa, która wskazałaby nowy kierunek. Wnioski, które zachęcają sędziego do konstruktywnej postawy wobec normy prawnej stosowanej w sprawie lub wobec braku takiej normy, zawierają czasami elementy, które dążą do uzasadnienia odchyleń normatywnych proponowanych sędziemu i które sugerują *a contrario*, iż faktycznym adresatem wiadomości jest w istocie ustawodawca. Postulowane interpretacje konstruktywne są w nich przedstawiane w formie usprawiedliwienia, nie jako postawa władzy legislacyjnej w tej mierze, ale raczej jako uzupełnienie braków legislacji.

Istnieją okoliczności szczególne, które według komisarzy uprawniają sędziego do szczególnego zachowania o charakterze quasi-prawodawczym, a najczęstszym tego przykładem jest wadliwie skonstruowany przepis, który niejako wymusza na sędziach ponowną redakcję jego części. Według komisarza Mandelkerna takie postępowanie nie odznacza się jednak „nadmierną zuchwałością”<sup>12</sup>.

Komisarze przyznają zresztą zgodnie, że „niedobory legislacyjne powinny być koniecznie uzupełniane za sprawą inicjatywy, a nawet brawury sędziego”<sup>13</sup>. Wspomniana zuchwałość, na którą wnioskodawca nie znajduje czasami powodu, by się skarżyć, ma zmienną geometrię i może w oczywisty sposób prowadzić do takich wyborów, w których swobodna ocena nie znajduje większego uzasadnienia niż niedostatek legislacji.

Brak uregulowania w akcie normatywnym obliuguje również sędziego do nieuniknionego wysiłku normatywnego. I tak, na przykład, jeśli chodzi o kwestię stosowania prawa intertemporalnego, komisarz rządowy Schmelz twierdził wprost, że milczenie ustawy z grudnia 1963 r., która wprowadziła obowiązek uprzedniej skargi, nie mogło prowadzić „do zaferowania podatnikowi pewnego rodzaju opcji, pozwalając mu na wybór”<sup>14</sup> między nową a starą procedurą, jeśli jego skarga została złożona po wejściu w życie ustawy z 1963 r., ale dotyczyła tytułu poboru podatku doręczonego jeszcze przed wejściem w życie ustawy. „Pogląd, iż ustawa nie dookreśla jednego z dwóch sposobów, dodaje autor, wydaje się zupełnie niemożliwy”<sup>15</sup>.

Poza przypadkami, gdzie adresatem bezpośrednim lub pośrednim poprzez sędziego jest sam ustawodawca, opinie mające wpłynąć na zmianę prawa odwo-

11 CE, 4 listopad 1974, req.91434, DF nr 6.

12 *Ibidem*.

13 *Ibidem*.

14 Opinia komisarza Schmelz, CE 23 kwietnia 1965, nr 64947, DF 1970 nr 3.

15 *Ibidem*.

łują się do Rady Stanu i jej konstruktywnej funkcji interpretacyjnej. Niemniej jednak, jeśli komisarze rządowi wydają się nie zwracać uwagi na te same niedomówienia co pewna liczba autorów francuskich, wzbraniających się przed zaliczeniem orzecznictwa do źródeł prawa fiskalnego i budują „często swe przekonania w stosunku do reguł ustanowionych ustawodawcą i orzecznictwo”<sup>16</sup>, to z pewną ostrożnością podchodzą do konstrukcji orzecznich lub punktów zwrotnych orzecznictwa, których sami często się domagają. Taka ostrożność jest uzasadniona, o czym świadczą wydane opinie, czy nietrwałość rozwiązań orzecznich, którym brakuje oparcia w przepisach.

Inny przykład opinii komisarza dotyczył kompensaty między wybranymi długami a przyszłymi należnościami podatkowymi, a która w obliczu braku przepisu zezwalającego na taką transakcję została zabroniona na innej podstawie. Kompensacja tego rodzaju „ma dosyć wąską podstawę orzeczniczą i nie jest potwierdzona żadnym przepisem”<sup>17</sup>, a zakaz takiej techniki jest uzasadniony przez ogólną zasadę zakazu tworzenia przez podatnika tytułu prawnego dla samego siebie.

Komisarz w innej sprawie sprzeciwiał się również „nadużywaniu zasad procesowych, zresztą niepisanych”<sup>18</sup>, odnoszących się do odsetek za zwłokę. Stąd też stała troska komisarzy rządowych o uzasadnienie stosowania zasad wynikających z orzecznictwa stosowanych w sprawach podatkowych i opierania ich na referencyjnych przepisach podstawowych, nawet jeśli wiązałyby się to z nieco skomplikowaną techniką stosowania. Tak też stało się z zasadą, z której administracja nie może zrezygnować na rzecz stosowania ustaw podatkowych, a wynikającą, według komisarza Mandelkerna, z przepisów figurujących w częściach ogólnych ustaw budżetowych, w myśl których „sankcjom karnym podlegają przedstawiciele władzy publicznej, którzy w jakiegokolwiek formie i bez podstawy prawnej, otrzymają jakiegokolwiek zwolnienie lub ulgę od podatku lub opłaty publicznej”<sup>19</sup>.

Czasami zmiana kierunku w orzecznictwie jest konieczna i pożądana, co przyznawał komisarz rządowy Marcel Martin: biorąc przykład z orzecznictwa, można powiedzieć, że prawda, którą ono wyraża powinna być bezsprzecznie za taką uważana z uwagi na to, iż nie istnieje żadna władza wyższa, która mogłaby zaprzeczyć naszym twierdzeniom. Jest to jednak prawda subiektywna i nie jest wykluczone, że jak każde dzieło ludzkie może być obciążone błędem, a obiektywna prawda przez was głoszona też może okazać się błędna; właśnie tego zjawiska dotyczą punkty zwrotne w orzecznictwie<sup>20</sup>. Nie oznacza to jednak, że takie zwroty wystę-

16 Opinia Lavondès, CE 23 kwiecień 1965, req. 64947.

17 Opinia Dufour, 12 lutego 1969, req. 68437.

18 Opinia Dufour, CE, 27 października 1967, req. 70212.

19 Opinia Mandelkern, CE, 24 marzec 1972, req. 70212.

20 Opinia Martin, CE 28 październik 1964, DF 1964, nr 17.

pują nagminnie. Nie wszyscy bowiem komisarze jawią się jako adepci wielkich rewolucji, a „prezentowane przez nich zmiany są zawsze tylko wyrażeniem zasad, które już funkcjonują”<sup>21</sup>.

Podobna sytuacja pojawiła się w zagadnieniach procedury podatkowej. Przypadki, w których komisarze rządowi wnioskowali do Rady Stanu o zmiany kierunku orzecznictwa, były stosunkowo rzadkie. W zamian za to często sygnalizują konieczność zmiany, ale w opiniach wspominają na przykład o bezpieczeństwie prawnym wnioskodawcy, które stoi na przeszkodzie zmianom. Paradoks tkwiący w tego rodzaju postawie doprowadził zresztą do wydawania opinii trudnych do zrozumienia dla samego wnioskodawcy. Zdarzało się też, że komisarze przedstawiali refleksje lub rozważali pewne propozycje na temat pytań wynikających bezpośrednio z rozpoznawanej przez nich sprawy, chociaż nie były one konieczne do rozwiązania sporu.

Ogólnie, okazuje się, że wydawane opinie wykorzystuje się jako instrumenty promujące reformę w orzecznictwie, a także, za pośrednictwem komisarzy, jako element łączności między sędzią a ustawodawcą. Komisarze rządowi występują w omawianym okresie w swoich opiniach w roli nieformalnych łączników możliwej współpracy między władzą normatywną a wymiarem sprawiedliwości. Czy należałoby upatrywać w tym śladów tradycji doradczej w jurysdykcji administracyjnej? Prawdopodobnie stało się tak, że u podstaw analizowanych opinii leżało silne przywiązanie komisarzy rządowych do gwarancji przyznawanych podatnikom za sprawą sędziego<sup>22</sup>.

### 3. Konformizm komisarzy rządowych

Usprawiedliwiony ciągłą troską o zachowanie stabilności systemu prawa w kontekście odwoływania się do spójności systemu jako sposobu interpretacji, konformizm komisarzy przekształcił się w konserwatyzm i doprowadził do przeciwstawienia się mechanizmom obronnym podatnika.

Wedle opinii komisarzy rządowych interpretacja norm oraz kierunek, jaki należałoby im nadać lub odnaleźć, wynika nie tylko z wewnętrznej analizy przepisu i zadań, które legislator chce im przypisać, ale również z ich analizy sytuacyjnej, to znaczy z pewnego kontekstu tworzego przez wyartykułowany, ujednoczony i efektywny zbiór norm. Kwestia globalnej spójności norm staje się tym bardziej kluczowa w prawie podatkowym, że jej corpus normatywny charakteryzuje się nie tylko niewątpliwą złożonością, ale również ogromną zmiennością czasową.<sup>23</sup>

21 B. Latour, *La fabrique de droit, une ethnographie du Conseil d'Etat*, La Découverte 2004, s. 231.

22 S. Raimbault de Fontaine, *op. cit.*, s. 240.

23 Zob. M. Deguerge, *Les commissaires du gouvernement et la doctrine*, „Droits” 1994, nr 20.

Do tych dwóch elementów dochodzi jeszcze konieczność zachowania jedności orzecznictwa, których dotyczą sprawy podatkowe oraz chęć zagwarantowania skuteczności dla wybranej interpretacji normy. Wszystkie te imperatywy brane są wspólnie pod uwagę w opiniach, niezależnie od tego, czy chodzi o uzasadnienie innowacji sądowej, czy też, wręcz przeciwnie, o jej oddalenie.

W imię jasnego uporządkowania różnych przepisów postępowania fiskalnego komisarze nierzadko wybierają tę, a nie inną interpretację z tego powodu, że jako jedyna nie powoduje sprzeczności lub braku skuteczności niektórych artykułów Kodeksu podatkowego<sup>24</sup>. Komisarz rządowy Poussière bronił przerwania terminów wniosku o sprostowanie wysłanego w sytuacji, gdy podatnik został opodatkowany z urzędu, a przepis prawny nie przewidział takiej sytuacji<sup>25</sup>.

Jeśli akty normatywne nie wskazują takiego rozwiązania, to niedorzecznym byłoby, według komisarza, stosowanie wobec podatników opodatkowanych z urzędu z powodu niedotrzymania terminu zobowiązań reguł bardziej korzystnych od tych stosowanych wobec podatników podlegających procedurze ogólnej. W podobnym tonie wypowiadał się też komisarz Dufour, który w przypadku postępowania w sprawie o egzekucję przyznał, że nieroztropnym byłoby sztywne utrzymywanie rozróżnienia między sporem o ściągnięcie należności a sporem o ustalenie wymiaru podatku wobec osoby trzeciej – dłużnika solidarnego odpowiedzialnego za zapłatę podatku. Należałoby raczej przyznać, że taka osoba mogłaby zgłosić swój sprzeciw z uwagi na to, że w rzeczywistości nie jest dłużnikiem podatku ani w ramach sporu o ściągnięcie należności, ani w sporze o ustalenie wymiaru. Odwrotne rozwiązanie doprowadziłoby w konsekwencji do krzywdzącego „zobowiązania solidarnej osoby trzeciej, a potem czekać na jej skargę do Trésorier-payeur général [Głównego Skarbnika] w celu zaskarżenia nakazu”<sup>26</sup>.

Dzięki jeszcze bardziej drobiazgowemu podejściu, polegającemu na chronologicznym uporządkowaniu przepisów, które komisarze rządu muszą stosować, uzyskujemy obraz także ewolucji woli ustawodawcy w danej kwestii. Tak też postępował komisarz Mandelkern, który przymierzając się do obrony „interpretacji niezgodnej z literą stosowanego prawa”, zauważył, że „sędzia zbyt często skarży się, i słusznie, na zbyt szybką sukcesję tekstów. Należy jednak przyznać, że w dużej mierze jest to konsekwencja bardzo szybkiej ewolucji rzeczywistości. Aby uniknąć interwencji legislacyjnej lub aktów wykonawczych w tych przypadkach, gdzie nie są one nieodzowne, sędzia musi więc w miarę wszelkich możliwości in-

24 Komisarz rządowy zalecał, na przykład, restrykcyjną interpretację artykułu 1966–3 CGI z tego względu, że jeśli przyjmiemy szeroką interpretację artykułu 1966–3 CGI, nie widać bardzo sensu zachowania artykułu 1946, mówiącego o kompensacji, która jest o wiele mniej korzystna dla administracji.

25 Opinia Poussière, CE, Nr 50 227.

26 Opinia Dufour, 24 listopad 1971, req. 79, nr 79565.

terpretować przepisy w taki sposób, by pozwolić im na ucieczkę przed dezaktualizacją.”<sup>27</sup>

Można także zaznaczyć ważny problem znaczenia jakie miało i ma następstwo czasowe przepisów. W tym względzie niektórzy komisarze rządowi proponowali, mając na uwadze zastosowanie przepisu, aby interpretować stosowane przepisy prawne w świetle modyfikacji, których były przedmiotem, podczas gdy inni zauważają, że przyjęcie przez władze publiczne danego rozwiązania prawnego uwierzytelnia dzieło sędziego, który stosuje pretoriańsko to rozwiązanie. Nie bez podstawy byłby tu wniosek odwrotny, oznaczający, iż sędzia związany literą prawa nie mógłby przyjąć danego rozwiązania, zanim nie nastąpiła interwencja prawodawcy.

Jeśli spójność systemu prawa zależy od uwzględnienia dwóch wspomnianych wyżej elementów, mogą ją również zakłócać nieskoordynowane interwencje sędziów administracyjnych i sędziów sądów powszechnych. Dlatego też, oprócz troszczenia się o spójność między postępowaniem sądowym w ogólnych sprawach administracyjnych a postępowaniem sądowym w sprawach podatkowych, komisarze rządowi czuwają również nad obroną jedności całego orzecznictwa podatkowego. Pamiętając o niezawisłości sędziów każdego z pionów sądownictwa, komisarze często wspominają w swych opiniach o konieczności uwzględniania, niezależnie od powagi rzeczy osądzonej, pozycji przyjętych przez inne jurysdykcje rozpoznające sprawy podatkowe (powszechnie, administracyjne), „i wy często wyrażacie takie życzenie, by dwie najwyższe jurysdykcje nie stosowały różnych reguł do rozpoznawania podobnych stanów faktycznych, czy też sędziego rozstrzygającego w sprawach karnych, ponieważ w materii oszustw podatkowych najistotniejsze sankcje finansowe za oszustwo wymierza sędzia sądu administracyjnego, podczas gdy sędzia karny posiada najważniejsze uprawnienia dochodzeniowe”<sup>28</sup>.

Uwaga, z jaką komisarze rządowi odnoszą się do spójności wewnętrznej systemu prawa, jest czasami wzbogacana lub zakłócana, zależnie od przeprowadzanej analizy, poprzez uprzednie uwzględnianie skutków finansowych proponowanego rozstrzygnięcia. Konsekwencje finansowe obciążające zbytnio Skarb Państwa, a nie można takich wykluczyć w prawie podatkowym, mogą podważać stabilność orzeczeń Rady Stanu, powodując reakcję legislacyjną w postaci legalizacji normatywnej rozwiązania orzeczniczego. O ile jednak wspomniana tendencja do uprzedzania Parlamentu nie jest odkryciem samym w sobie, to fakt manifestowania jej w niektórych z opublikowanych opinii komisarzy bywa krytykowany<sup>29</sup>. Akcentowanie w formie pisemnej istnienia takiej autocenzury prewencyjnej

27 Opinia Mandelkern, CE, 18 lipiec 1972, req. nr 76238.

28 Opinia Schmeltz, CE, 21 lipiec 1972, req. 72508.

29 S. Raimbault de Fontaine, *op. cit.*, s. 250.

nie jest oczywiście tylko dowodem pragmatyzmu, ale być może również podkreśleniem konieczności wprowadzenia przepisów, pozwalających sędziemu na pełnienie z jednej strony niezależnej misji interpretacyjnej, a z drugiej strony na skuteczne antycypowanie w przyszłości podjętych przez niego decyzji. Presję wywieraną z tego tytułu na sędziach regulują dwa mechanizmy: Francuski Trybunał Konstytucyjny (Conseil Constitutionnel) zabrania, by uzasadnieniem wstecznej legalizacji legislacyjnej był jedynie motyw finansowy, a sędzia administracyjny przyznał sobie prawo do wpływania na konsekwencje swoich decyzji w czasie.

Opinie ówczesnych komisarzy rządowych ujawniają tok rozumowania oparty na bezwarunkowym poszanowaniu fundamentalnej zasady, jaką jest praworządność. Paradoksalnie, poszanowanie to doprowadziło komisarzy, występujących przecież w roli promotorów gwarancji dla podatników, do ustabilizowania lub do zachęty tworzenia takich konstrukcji orzeczniczych, które pod przykrywką obrony prerogatyw legislacyjnych w dziedzinie podatków wzmocniły wręcz pewną bezkarność administracji. Z uwagi na to, iż zasada praworządności zabrania administracji zmiany ustawy podatkowej, komisarze sprzeciwili się najpierw innej niż literalna interpretacji gwarancji zabezpieczającej przed zmianą doktryny, a ponieważ zasada praworządności w prawie podatkowym zabrania również administracji rezygnowania z korzyści z ustawy podatkowej, wpłynęli oni na ustanowienie pewnej liczby zabezpieczeń orzeczniczych skierowanych przeciwko niedociągnięciom proceduralnym.<sup>30</sup>

Jeśli chodzi o miejsce doktryny administracyjnej w prawie podatkowym, zauważyć można widoczną sprzeczność między krytyką, na przykład z jaką komisarze rządowi występują przeciw prawu, jakie administracja przyznaje sobie do interpretacji ustawy budżetowej, a nieśmiałością, z jaką interpretowano przepisy artykułu 100 ustawy z dnia 28 grudnia 1959 roku, które dawały podatnikom gwarancje przeciwko zmianom doktryny. Opinie komisarzy pokazywały „niedogodności sytemu, w którym wiele sytuacji prawnych nie wynikało bezpośrednio z ustaw, ale bardziej z okólników lub z instrukcji ministerialnych, którym niestety nie można nadać waloru źródeł powszechnie obowiązujących” lub administrację, która wolała „stawiać swą przychylność samowolnie, zamiast zapisać ją w ustawach”<sup>31</sup>. Komisarze podkreślają, że skoro „w okólnikach administracja stała się bardziej liberalna... niż orzecznictwo Rady Stanu, to ta ostatnia traci wiele ze swej skuteczności”<sup>32</sup>.

Zasada praworządności doprowadziła także komisarzy rządowych do interpretowania na przykład w sposób więcej niż ostrożny przepisu, który zostanie

30 *Ibidem*, s. 251.

31 Opinia Dufour, CE 13 grudnia 1968, req. 72894.

32 *Ibidem*.

zapisany jako artykuły L.80 A i B LPF (Livre des procédures fiscales, Kodeks postępowania podatkowego) i do odmowy pełnego zastosowania tych przepisów, które uderzały w ujawnione anomalie w prawie podatkowym.

Można zadać pytanie za komentatorem *Revue de Droit Fiscal*, czy „duch ustawy niosący gwarancje korzystne dla podatników jest przestrzegany, ponieważ [...] podatnik ma pełne prawo przypuszczać [...], że administracja była zobowiązana do postępowania według własnej znanej doktryny”.<sup>33</sup> Ta sama zasada interpretacji językowej ustawy spowodowała odrzucenie możliwości, by podatnik powoływał się na gwarancje w prawie podatkowym w razie nieuzasadnionej zmiany interpretacji sytuacji faktycznej w stosunku do treści przepisów w zakresie, w jakim litera artykułu 1649 quinquies E wymagała, by podnieść stawkę pierwotnego opodatkowania.

Promowanie wykładni językowej artykułu 1649 CGI stało się cichą formą oporu komisarzy, którzy nie wahali się, by stosować interpretację zwiężającą doktryny po to by nie być zobowiązanym do stosowania tego artykułu pod pretekstem supremacji prawodawcy, która według nich uzasadniała „konieczność niepozwalania administracji na bezkarne naruszanie przepisów za sprawą zwykłych okólników lub instrukcji” oraz zobowiązanie wobec „wszystkich podatników przypisywania ustawie wartości nadrzędnej w stosunku do interpretacji administracyjnej”<sup>34</sup>. Ciesząc się z tego, że „gwarancja dla podatnika ustanowiona ustawą z dnia 28 grudnia 1959 r. może, w niektórych przypadkach, i dla największej korzyści prawa, nie być pomocna dla podatnika”<sup>35</sup>, komisarze rządowi doprowadzili nawet do zamknięcia podatnika w pułapce doktryny administracyjnej na podstawie niemożliwej do skorygowania decyzji. Świadomi swej pozycji oraz wynikających z niej konsekwencji dla podatników, wyczuleni jednakże na luki, jakie formuła mogłaby tworzyć na korzyść pomysłowych podatników, komisarze rządowi zaproponowali ostatecznie alternatywę w postaci sporu na gruncie odpowiedzialności, która odpowiada zasadzie praworządności.

Należy jeszcze wziąć pod uwagę, że metoda ograniczania mocy interpretacji w prawie administracyjnym przyczyniła się do nieprzygotowania gwarancji dla podatnika do zmian doktryny. Taka postawa „doprowadziła do niepewnych rezultatów, zarówno na gruncie praktycznym, jak i prawnym”<sup>36</sup>. Zastosowanie odpowiedzialności administracji podatkowej nie wzmocniło gwarancji dla podatników.

Powściągliwość komisarzy rządowych i Rady Stanu, doprowadziła do odłożenia na później zagadnienia pogodzenia ze sobą przestrzegania litery prawa i wy-

33 B. Latour, *La fabrique du droit une ethnographie de Conseil d'Etat, la Découverte*, Paris 2002, s. 229.

34 Opinia Schmeltz, CE, 28. luty 1968, req. nr 68599.

35 *Ibidem*.

36 *Ibidem*.



kładni przepisu przez administrację na tyle, że jeszcze w 2004 roku zastanawiano się nad zmianami w prawie podatkowym w powyższym sensie i wzmocnieniem gwarancji podatników i przeciwko zmianom w doktrynie tam, gdzie bardziej wyważona interpretacja przepisów doprowadziłaby z pewnością do wzmocnienia zaufania podatników<sup>37</sup>.

Debata nad poziomem bezpieczeństwa prawnego, jakiego podatnicy mają prawo oczekiwać, nie ograniczyła się jedynie do kwestii gwarancji przeciwko zmianom w doktrynie. Niektóre sprawy skłoniły komisarzy rządowych do zastanowienia się nad pytaniem o konsekwencje częstych zmian ustaw podatkowych czy decyzji. Nowoczesności postulatu stabilności normatywnej poświęca uwagę w 1972 roku komisarz rządowy Schmeltz: „nawet wobec braku praw nabytych w sensie technicznym tego pojęcia, pożądane jest, aby zobowiązania Państwa były respektowane. Jeśli jakieś przedsiębiorstwo decentralizuje produkcję, częstym tego motywem są konkretne korzystne uregulowania, zwłaszcza w prawie podatkowym. Jeśli zdarzy się zmiana prawa, która w połowie drogi powoduje utratę zysków przez przedsiębiorcę w porównaniu do początkowych jego założeń, podważa ona kredyt zaufania, jakim podatnik darzy Państwo”<sup>38</sup>. Przeciwno zmianom w doktrynie komisarze dysponowali w owym czasie tylko oparciem się na ewentualnym zastosowaniu odpowiedzialności Państwa.

Przykładem takiego podejścia może posłużyć sytuacja, gdy na skutek nadużycia prawa przez stronę i braku możliwości rozwiązania problemu interwencja państwa była wybitnie pożądana. Komisarze zaproponowali, by Rada Stanu rozszerzyła swoją kontrolę co do odpowiedzialności tak, aby podatnik mógł wykazać i powołać się na obietnice władzy publicznej. Kwestia poszanowania przez władzę publiczną własnych zobowiązań nie jest jedynym problemem, który dotyczył ich konsekwencji dla administracji, ponieważ administracja nie może nie zastosować przepisów z ustaw podatkowych, co w określonych przypadkach miało opłakane skutki procesowe dla podatników.

Należałoby wspomnieć dwa problemy orzecznicze zainicjowane przez ówczesnych komisarzy rządowych, które do dziś pozostały aktualne: substytucji podstawy prawnej oraz niezależności proceduralnej. To właśnie w tamtym czasie komisarze rządowi zaczęli proponować, niezależnie od wszelkich przepisów prawnych technikę substytucji podstawy prawnej decyzji. Opinia komisarza rządowego Fabre do decyzji Rady Stanu z dnia 21 marca 1975 r. wiele w tym względzie wyjaśniała. Rozróżnił on możliwość kompensacji od substytucji decyzji podatkowych. Substytucja nie zapewnia poszanowania gwarancji dla podatnika, ponieważ

37 B. Gibert, *Amélioration de la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, DF, wrzesień, 2004, raport do Ministrestwa Gospodarki, Finansów i Przemysłu. Za S. Raimbault de Fontanie, *op. cit.*, s.255, przyp. 80.

38 Opinia Schmeltz, CE, 4 luty 1972, DF 1972, nr 28.

„gwarancje sprzeczne z gwarancjami danego postępowania zastępują gwarancje wynikające z ogólnej procedury podatkowej”<sup>39</sup>. Substytucja podstawy prawnej nie przerywa prowadzonej procedury podatkowej, a z drugiej strony powinna odpowiadać podstawie prawnej, na którą się ostatecznie powołuje. Taka konstrukcja prawna nie wynikała jednak w żaden sposób z przepisów, a została przedstawiana jako ustępstwo wobec gwarancji dla podatników i mogła być wręcz analizowana jako rozszerzenie *praeter legem* prawa administracji<sup>40</sup>.

Podobnie miała się sprawa niezależności proceduralnej opodatkowania spółek podatkiem dochodowym od osób prawnych od opodatkowania wspólników, pomimo że oba opodatkowania pozostają w związku ze sobą. Konstrukcji tej, zakazanej w omawianym okresie oraz analizowanej i uzasadnianej koniecznością, by nieprawidłowości proceduralne jednej z procedur nie wpływały na drugą, komisarze rządowi nie byli w stanie się przeciwstawić, nawet jeżeli ustawodawca mógł sprawiać wrażenie, że chce ograniczyć zakres stosowania tego rozwiązania. Obroną konstrukcji niezależności zajął się w istocie komisarz rządowy Latournerie i została ona ostatecznie podtrzymana przez Radę Stanu, pomimo że ustawa wskazywała na to, iż istnieje zależność obydwu podatków, a ustanowienie między nimi specjalnego łącznika proceduralnego miało dać taki efekt, że obydwa podatki mogły stanowić przedmiot odwołania się do specjalnie w tym celu powołanej komisji<sup>41</sup>.

Wiele przykładów wskazuje na ugruntowaną niezależność komisarzy rządowych w sprawowaniu swoich funkcji: niezależność w stosunku do sądu, w stosunku do administracji, której akty komentują, a także w stosunku do ustawodawcy, którego pracy nie wahają się oceniać. Prawdopodobnie jest to cena za to, że nie mogą istotnie wpływać na żadną z tych władz.

Niezależność komisarzy, obecnie reporterów publicznych, nie wystarcza do uzasadnienia swobody w redagowaniu niektórych opinii, wykraczającej daleko poza wymagania jasnego formułowania wyroku. Świadczy ona raczej o chęci każdego z komisarzy przekroczenia swoimi uwagami „zamkniętych drzwi” procesu administracyjnego. Z tego względu redagują oni i publikują opinie, które nie służą wyłącznie formowaniu wyroku i stronom, lecz które można analizować pod wieloma względami jako uzupełnienie lub dodatek do opinii wydawanych przez Radę Stanu.

Czy wspomniane intencje komisarzy osiągnęły swój cel? Trudno odpowiedzieć na to pytanie nie odnosząc się do konkretnych przypadków. Bezsprzecznie jednak powolna i wspólna praca komisarzy – reporterów publicznych nad wyjaśnianiem

39 Opinia Fabre, CE 21 marzec 1975, req. nr 87 573, DF n. 20.

40 Opinia Latournerie, CE, 19 marzec 1975, req. nr 91859.

41 S. Raimbault de Fontaine, *op. cit.*, s. 256.

i tworzeniem przynosi pewne rezultaty, ponieważ wcześniej czy później wyroki podążają za ich argumentacją. Nie do końca wiadomo za to, czy władza polityczna zwraca należytą uwagę na refleksje komisarzy–raporterów, ponieważ wiele trudności opisanych w ówczesnych opiniach nie zostało do tej pory usuniętych bądź też rozwiązano je ze znacznym opóźnieniem. Stąd też może powstać wrażenie, że apele głoszone przez komisarzy rządowych nie znajdują żadnego odzewu. Dawno już bowiem ustawodawca francuski zrezygnował ze spójności oraz z perfekcyjności swej pracy, ograniczając się wielokrotnie do regulowania sytuacji koniunkturalnych i zrzucając na barki sędziego troskę o budowanie teorii. Wiele z tych uwag można odnieść do sytuacji polskiego sędziego w sądach administracyjnych.

# NIHIL EX OMNIBUS REBUS HUMANIS EST PRAECLARIUS AUT PRAESTANTIUS QUAM DE REPUBLICA BENE MERERI

JERZY MAŁECKI

Finanse publiczne i normy prawne regulujące gospodarowanie publicznymi zasobami pieniężnymi nie są wynalazkiem ostatnich czasów, ale niekiedy ich korzenie sięgają odległej przeszłości. Każda zaś bieżąca rzeczywistość finansowa określonego związku publicznoprawnego jest nie tylko wielobarwna, ale zmienne są też cechy finansów publicznych w upływającym czasie. Każda epoka kształtuje je na swój sposób, a w tej samej dobie dziejowej różne państwa i ich ustroje nadają im swoisty wygląd. Ogólna nauka finansów publicznych może przy tym sięgać do archiwów finansowych i dawać obraz ewolucji zagadnienia od najdawniejszych czasów, może też podjąć próbę uogólnienia kwestii finansowych w jakimś jednym, wybranym okresie. Zmianom rzeczywistości finansowej zwykły towarzyszyć zmiany w teoretycznym ich oświeclaniu, w nauce i teorii finansów publicznych. Bywały i bywają podejmowane badania tak całokształtu finansów publicznych, jak i też poszczególnych wycinków, np. budżetowych, podatkowych. Pierwsze z tych badań starają się stworzyć teorię finansów publicznych, te drugie badania dostarczają jedynie budulca dla powodzenia tych pierwszych. Rozumienie teorii czy nauki finansów publicznych nie może przy tym polegać na zwykłym wyliczeniu istniejących w kraju instytucji finansowych z ewentualnym powołaniem się na regulujące je przepisy prawa. Takie jednak ujęcie przedmiotu badań tym różni się od naukowego, czym kronika od historii. Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w swym ujęciu teoretycznym polega na poznaniu prawdy, odkryciu kierujących daną dziedziną sił i prawideł, na objaśnieniu zjawiska oraz rozpoznaniu jego przyczyn i prawdopodobnych następstw. Zadaniem nauki nie jest udzielanie porad praktycznych postępowania władzy publicznej, gdyż w nauce decydująca jest wiedza, praktyka natomiast jest zdeterminowana uwarunkowaniami politycznymi i społecznymi w których ona działa. W dziedzinie finansów publicznych nie ma ponadto wiecznie doskonałych i stałych porad praktycznych czy recept. Stosunki, w zakresie których mogłyby być one przydatne, są zmienne i każdy nowy układ polityczny w państwie może domagać się innych rozwiązań praktycznych. W finansach publicznych nie ma uniwersalnych rozwiązań praktycznych, jedynych i jednakowych dla wszystkich krajów pod każdą szerokością i długością geograficzną. Tylko bowiem wyniki bardziej podstawowych badań naukowych

mają nieco trwalszy żywot i powszechniejsze znaczenie. Tym, że nauka finansów publicznych raz zajmuje się wysoką teorią, innym znowu razem grzęźnie w szczegółach rachunkowości, nie trzeba się przejmować. Każdy okres każdą naukę traktuje wedle swojej miary, a kiedyś całość zawsze sama się złoży. A że ten, czy inny wywód czasem nabiera manier teorii, to spotka go ten sam los, co w bajce La Fontain'a: „La chétive pecore s'enfla si bien qu'elle creva”.<sup>1</sup>

Przykładem rozważań teoretycznych nad poszukiwaniem optymalnego modelu gospodarki finansowej państwa, objaśnieniu zjawisk finansowania budżetowego i pozabudżetowego, na objaśnieniu przyczyn zwiększania się roli funduszy celowych w gospodarce finansowej państwa i prawdopodobnych następstw takiego modelu finansowania potrzeb społecznych – była tocząca się przed prawie 40 laty dyskusja naukowa Szanownego Jubilata prof. Eugeniusza Ruśkowskiego i autora niniejszego opracowania na lamach prestiżowego oraz opiniotwórczego wówczas tygodnika PTE „Życie Gospodarcze”. Była to pierwsza w okresie po II wojnie światowej dyskusja naukowa, poparta wcześniejszymi pracami naukowymi autorów, dotycząca stosunku budżetu do funduszy celowych. Dla prawdy historycznej warto zatem z okazji Jubileuszu przypomnieć owe rozbieżne stanowiska i oceny, gdyż ze wszystkich ludzkich rzeczy nic nie jest tak wzniosłe oraz wspaniałe, jak zasłużyć się dobrze państwu i społeczeństwu.

W początkującym dyskurs naukowy artykule autora<sup>2</sup> niniejszego opracowania o wzajemnych relacjach, przyczynach i prawdopodobnych w przyszłości relacjach budżetu i funduszy skoncentrowano się na czterech zasadniczych problemach: ogólnej charakterystyce gospodarki funduszowej, motywach tworzenia funduszy celowych, ocenie gospodarki funduszowej w systemie finansowym państwa, narkreślenia sensu dalszego funkcjonowania tej formy gospodarki finansowej państwa.

I tak, dokonując charakterystyki gospodarki funduszowej władzy publicznej wskazano, iż cechą odróżniającą ją od gospodarki budżetowej jest wiązanie określonych dochodów z określonymi wydatkami oraz uzależnienie możliwości dokonania wydatków od osiągnięcia dochodów z określonych źródeł. Od innych form gospodarki pozabudżetowej (zakładów budżetowych, środków specjalnych, gospodarstw pomocniczych), gdzie także występuje uzależnienie wydatków od dochodów, publiczne fundusze celowe różni m.in. to, że: ich dochody nie zawsze są merytorycznie związane z prowadzoną przez te fundusze działalnością; fundusze co do zasady winny być samowystarczalne w zakresie finansowania przydzielonych im zadań; wydatkować środki funduszu celowego może inna jednostka od tej, która gromadzi jego dochody.

1 Por. szerzej J. Zdzitowiecki, Parę uwag wokół teorii finansów, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1972, z. 2, s. 95–110.

2 Por. J. Małecki, Budżet a fundusze celowe (artykuł dyskusyjny), „Życie Gospodarcze” 1975, nr 43.

Drugą cechę właściwą gospodarce funduszowej stanowi przechodzenie niewykorzystanych w ciągu roku środków pieniężnych funduszy na rok następny, co ma zapewnić nieprzerwane finansowanie zadań z gromadzonych zasobów. Natomiast w przypadku finansowania budżetowego niewykorzystane w danym roku środki budżetowe nie przechodzą na rok następny, niewykonane zadania będą zatem mogły być realizowane w roku następnym tylko wtedy, gdy zostaną uwzględnione w nowym budżecie. Ten sposób działania gospodarki budżetowej wynika z jednorocznego okresu obowiązywania i systemu zamykania budżetu z upływem roku kalendarzowego. Uelastycznieniem gospodarki budżetowej w tym zakresie jest np. możliwość przechodzenia na następne okresy budżetowe niewykorzystanych środków inwestycyjnych czy instytucja nadwyżki budżetowej.

Najczęstszym sposobem powiązania licznych funduszy celowych z budżetem są powiązania wynikowe – netto. Polegają one na tym, że ewentualny niedobór funduszu jest pokrywany dotacją budżetową albo też rzadziej w praktyce stosowanym przekazywaniem nadwyżki lub dochodu funduszu jako dochodu budżetu. Z reguły też źródła i formy prawne dochodów funduszy celowych i budżetów są identyczne. Zbieżne są także metody pobierania dochodów przez budżet i fundusz celowy. Również i wydatki funduszy celowych finansujących zadania publiczne nie odbiegają zasadniczo ani metodami, ani kierunkami finansowania od wydatków budżetowych.

Trzy możliwe motywy tworzenia funduszy celowych często są łącznie brane pod uwagę przy powoływaniu tej formy gospodarowania groszem publicznym.

Przesłanki ekonomiczne tworzenia funduszy bazują na uzależnieniu wydatków na określone rodzaje działalności od osiągniętych dochodów, co ma wpływać na zmniejszenie kosztów działalności lub maksymalizację dochodów, jakość działania i jej skuteczność.

Spółeczno–polityczne motywy tworzenia funduszy są wielce zróżnicowane, gdyż zależą od aktualnych wytycznych rządzącej partii komunistycznej, polityki rządu, Sejmu i organów lokalnych. Fundusze celowe powołuje się zwykle z uzasadnieniem potrzeby rozwiązania ważnych zadań publicznych, np. budowy szkół i dróg, zwalczania bezrobocia, walki z alkoholizmem czy budowy mieszkań. Jednak takie uzasadnienie tworzenia funduszu celowego zawsze musi rodzić pytanie: czy np. ochrona zdrowia, oświata, nauka, gospodarka komunalna finansowana z budżetu są mniej doniosłe i dlatego tylko finansowane z budżetu? Albo – jeśli pewne zadanie zostało uznane w danej chwili za ważne, to czy musi być finansowane z odrębnego od budżetu funduszu celowego?

Tworzenie funduszy celowych najczęściej jednak uzasadnia się przesłankami techniczno–organizacyjnymi wynikającymi ze świadomości niedoskonałości mechanizmów finansowania budżetowego. Tworzenie funduszy celowych dla finansowania np. zadań lokalnych wiązano zatem z procesami decentralizacji, uela-

stycznieniem gospodarki finansowej przez wyłączenie jej z niektórych rygorów stosowanych w gospodarce budżetowej (np. limitowania wydatków majątkowych czy wygasania niewykorzystanych kredytów budżetowych) oraz ograniczenia w określonym zakresie ingerencji organów wyższego stopnia.

Dokonując oceny gospodarki funduszowej, autor zwrócił uwagę na to, iż w samej sferze finansów lokalnych wydatki funduszy celowych stanowiły w 1975 r. ponad 16% wydatków budżetów terenowych oraz ponad 42,5% wydatków majątkowych budżetów lokalnych. Wydatki majątkowe funduszy celowych są bardzo cenne dla lokalnych organów władzy ze względu na ich zasadnicze znaczenie dla rozwoju życia społeczno-kulturalnego i gospodarczego społeczności lokalnych. Tymczasem budżetowe wydatki majątkowe stanowią w gospodarce terenowej ciągle zbyt mały odsetek. Z tego zatem powodu – wobec niedostatecznych środków budżetowych na cele majątkowe – do funduszy celowych przywiązuje się nadzieję na poprawę zaspokojenia potrzeb społeczeństwa i pojawiają się propozycje tworzenia coraz to nowych funduszy celowych uposażonych w byłe dochody budżetowe.

Jednocześnie paradoksem wobec olbrzymich potrzeb społecznych jest małe wykorzystywanie gromadzonych przez fundusze celowe zasobów pieniężnych. Ogółem w latach 1958–1970 nie wydatkowano z funduszy w końcu roku budżetowego około 37 mld zł, podczas gdy nadwyżka budżetowa budżetów lokalnych za tenże okres wyniosła łącznie tylko 8,9 mld zł. Przyczyny takiego słabego wykorzystywania środków funduszy celowych to nie tylko możliwość ich wykorzystywania w latach następnych, lecz także brak perspektywicznych i alternatywnych planów wydatkowania środków funduszy, brak zdolności przerobowych przedsiębiorstw budowlanych i braki materiałowe, a także limitowanie w niektórych okresach wydatków majątkowych niektórych funduszy.

Te czynniki muszą prowadzić do refleksji – czy forma finansowania funduszowego jest potrzebna, czy nie lepiej zastąpić ją bezpośrednim finansowaniem budżetowym.

W tymże artykule dyskusyjnym z 1975 r. zwraca się przede wszystkim uwagę na znacząco ilość funduszy celowych sprawiających wrażenie pewnej „mozaiki”, której tworzeniu towarzyszył brak racjonalnej myśli przewodniej. Stąd stwierdzenie, iż fundusze celowe nie tworzą określonego systemu. O tworzeniu poszczególnych funduszy zdają się decydować pewne doraźne cele, zapobiegliwość niektórych organów.

Budzić też może wątpliwość częste finansowanie z funduszy celowych szerokiego zakresu i różnorodnych zadań, jakie normalnie są finansowane ze środków budżetowych (np. takiego zadania finansowanego z funduszu gminnego czy miejskiego, które nie mogłoby być jednocześnie finansowane z budżetu lokalnego). Tymczasem – zdaniem autora – działalność lokalna działalność społeczno-gospo-

darcza wymaga zintegrowania wszystkich składających się na nią czynności oraz środków służących ich realizacji. Wtedy tylko można mieć wgląd w całość spraw danego terenu i dokonywać racjonalnego wyboru danej jednostki lokalnej i określić następstwa tego rozwoju.

Gospodarka funduszowa utrudnia również planowanie działalności publicznej z uwagi na odrębne traktowanie niektórych funduszy w zakresie opracowania planów rzeczowych i finansowych, braku koordynacji planów funduszy celowych z innymi planami finansowymi. Szczególnie odczuwalny jest brak koordynacji planów funduszy celowych z budżetem, gdy te same zadania mogą być finansowane z obu źródeł, a o wyborze źródła finansowania decydują posiadane środki (na rachunku funduszu celowego lub budżetu) oraz istniejące w zakresie danego zadania ograniczenia natury administracyjnej (np. limity).

O kierunkach działalności funduszy nie zawsze decydowały też organy władzy uchwalodawczej, bowiem tylko część planów finansowych funduszy celowych była przedstawiana organom przedstawicielskim do autoryzacji.

Mając zatem na względzie zarówno zalety, jak i wady gospodarki funduszowej w sferze realizacji zadań publicznych, autor publikacji postawił już w 1975 r. odważną i pionierską w owym czasie w polskiej literaturze finansowej tezę, iż zasadne wydaje się postulowanie w przyszłym prawie budżetowym zlikwidowanie wszystkich lokalnych funduszy celowych. Zdaniem autora tego rodzaju rozwiązanie znacznie zwiększy kompetencje finansowe organów lokalnych, gdy dla sfinansowania potrzeb zbiorowych będą dysponowały jednym źródłem finansowania, którym powinien być tylko i wyłącznie budżet. Postulat likwidacji gospodarki funduszowej wydaje się jednak możliwy do realizacji pod warunkiem przezwyciężenia sztywnych rygorów budżetowych i małej dotychczasowej elastyczności finansowania budżetowego (np. poprzez wprowadzenie wieloletniego planowania budżetowego i zwiększenia dochodów własnych jednostek zarządu lokalnego). Elastyczność gospodarki budżetowej zapewni też przejście niektórych elementów gospodarki funduszowej, np. przechodzenie niektórych niewykorzystanych kredytów budżetowych na lata następne, czy wiązanie niektórych wydatków budżetowych z określonymi dochodami.

Dyskusję naukową nad sformułowanym postulatem likwidacji terenowych funduszy celowych podjął w 1976 r. Eugeniusz Ruśkowski<sup>3</sup>. Jego zdaniem postulat likwidacji wszystkich terenowych pozabudżetowych funduszy celowych przez włączenie ich do budżetu jest świetny dla wzbudzenia dyskusji na temat funduszy celowych, jednak nie wydaje się w obecnych warunkach możliwy do zrealizowania. Przeciwno likwidacji tych pozabudżetowych funduszy celowych przemawia

<sup>3</sup> Por. szerzej E. Ruśkowski, Zlikwidować czy udoskonalić terenowe fundusze celowe, „Życie Gospodarcze” 1976, nr 2, s. 11.



bowiem wiele argumentów. Przegląd tych argumentów uprawnia jednak do odrzucenia *ex cathedra* dwóch skrajnych stanowisk w ocenie tych funduszy. Chodzi tu mianowicie z jednej strony o pogląd negujący zupełnie potrzebę istnienia pozabudżetowych funduszy celowych, a z drugiej strony o pogląd fetyszyzujący fundusze, zalecający ich akceptację tylko dlatego, że są funduszami. Pozabudżetowe fundusze celowe nie mogą być jednak traktowane jako „lekarstwo” na wszystkie niedomagania systemu zarządzania. O tworzeniu funduszy powinien bowiem decydować rachunek pozytywnych skutków, jakie towarzyszą utworzeniu każdego funduszu celowego.

I tak zdaniem Dyskutanta – mankamenty pozabudżetowych funduszy celowych są bardzo często wyolbrzymiane lub polegają na nieporozumieniu. Anachronizmem wydaje się bowiem ocenianie owych funduszy z punktu widzenia zasady jedności materialnej budżetu. Byłoby to bowiem formalne i jednostronne podejście do instytucji funduszy. W piśmiennictwie finansowym podnoszą się zaś głosy za oceną funduszy celowych nie tyle z punktu widzenia jedności budżetu, ale jedności całej gospodarki finansowej. Podstawową zasadą ogólna pozwalającą oceniać terenowe pozabudżetowe fundusze celowe jest zasada optymalnej realizacji całokształtu zadań rad narodowych (a pośrednio zadań Państwa). Zgodnie z tą zasadą istnienie funduszy celowych jest wówczas uzasadnione, gdy przyczyniają się do lepszej realizacji (niż w ramach gospodarki budżetowej) całokształtu zadań rad narodowych. Tej zasadzie powinna być także podporządkowana zasada jedności materialnej budżetu. Z punktu widzenia zasady jedności materialnej można oceniać fundusze tylko wówczas, gdy korzyści związane z ich istnieniem można byłoby osiągnąć w ramach gospodarki budżetowej.

Również awersja do funduszy celowych – wg E. Ruśkowskiego – wynika często z założenia, iż ich tworzenie zmniejsza rolę budżetu, ograniczając jego zasięg. Takie podejście do skutków tworzenia pozabudżetowych funduszy celowych grzeszy jednak jednostronnością. Tworzenie omawianych funduszy umożliwi bowiem wyłączenie z gospodarki budżetowej pewnego zakresu spraw, bez naruszania rygorów budżetowych w pozostałych sprawach. Daje to możliwość obejmowania funduszami celowymi zadań, które nie mogłyby być z powodzeniem realizowane w ramach gospodarki budżetowej.

Niewydatkowanie coroczne znacznych sum wpływających na rachunki funduszy celowych jest zgodne z istotą gospodarki funduszowej i być wyrazem określonej polityki przez dysponentów owymi zasobami. Sygnalizowane w dyskusji trudności w wykorzystaniu środków funduszy celowych wiążą się najczęściej nie tyle z nadmiarem środków, co ze zbyt małą ich ilością na realizację jakichkolwiek zadań.

Również większość widocznych mankamentów pozabudżetowych funduszy celowych rad narodowych proponował Dyskutant wyeliminować bez potrzeby li-

kwidacji tych funduszy. Proponował więc ich tworzenie podporządkować określonej, jasnej koncepcji, która wykluczyłaby wzajemne dublowanie dochodów i wydatków gospodarki budżetowej i funduszy celowych, wzajemne przelewy środków itp. Z kolei jasność w lokalnej gospodarce finansowej – mimo istnienia funduszy – można osiągnąć przez zachowanie umiaru w tworzeniu funduszy celowych oraz przyjęcie zasady tworzenia funduszy o szerszym zakresie zadań (zamiast kilku funduszy o zakresie odpowiednio węższym). Wpływ organów przedstawicielskich na sprawy objęte terenowymi funduszami celowymi można byłoby zachować, dołączając do budżetu szczegółowe plany tych funduszy.

Przeciwko postulatowi likwidacji terenowych pozabudżetowych funduszy celowych przemawiają także liczne korzystne zjawiska z nimi związane. Sprzyjać to ma osiągnięciu określonych, pozytywnych skutków, do których E. Ruśkowski w swym polemicznym artykule zaliczył m.in.: rozwój autentycznej, oddolnej inicjatywy społecznej, wiążący się głównie ze swobodnym finansowaniem z wielu funduszy czynów społecznych oraz możliwością szerokiego wpływu społeczeństwa na gospodarkę tymi funduszami; wciąganie do procesu zarządzania szerokich rzesz obywateli, dzięki niektórym funduszom realizuje się w terenie hasło „samorząd szkołą rządzenia krajem”; dodatkowe efekty ekonomiczne i społeczne płynące z podejmowanych przez rady narodowe samodzielnych decyzji w zakresie spraw objętych tymi funduszami ułatwiają osiągnięcie dodatkowej akumulacji środków na cele ogólnospołeczne z dochodów ludności lub części dochodów jednostek gospodarki uspołecznionej z uwagi na realizację zadań szczególnie ważnych lub przynoszących określone korzyści donatorom; możliwość w wielu sytuacjach finansowania przez organy lokalne z funduszy zadań poza limitami Narodowego Planu Społeczno-Gospodarczego i tym samym wcześniejsze zaspokojenie potrzeb.

Zdaniem Dyskutanta w najbliższym czasie nie jest możliwa taka ewolucja zasad gospodarki budżetowej, która przekreśliłaby potrzebę istnienia terenowych pozabudżetowych funduszy celowych. Zasady gospodarki budżetowej są pochodną zadań i roli, jakie ta gospodarka ma spełniać. Jeśli budżet będzie w dalszym ciągu instrumentem centralnego kierownictwa, kojarzącym interesy lokalne z ogólnopństwowymi, to odpowiedź na zgłoszone pytanie musi być negatywna. Można bowiem wprowadzić w ramach zasad gospodarki budżetowej jeszcze pewne usprawnienia, między innymi usamodzielniające i uelastyczniające tę gospodarkę w pewnym zakresie, nie można jednak jej oprzeć na zasadach identycznych z zasadami gospodarki funduszowej, a tym samym nie można realizować w ramach gospodarki budżetowej podstawowych zadań pozabudżetowych funduszy celowych.

Ziarna powyższej prawdziwej dyskusji naukowej przed 40 laty o roli pozabudżetowych funduszy celowych w zaspakajaniu potrzeb ludzkich, o relacjach zachodzących pomiędzy gospodarką finansową funduszy celowych i gospodar-

ką budżetową – wydały swój obfity plon po latach, a w rolę żniwiarzy zbierających plony i realizujących ideę konsolidacji finansów publicznych w trudnych, kryzysowych latach zabawili się najpierw Leszek Balcerowicz<sup>4</sup>, a następnie Jan Rostowski<sup>5</sup>. Drogiemu Jubilatowi – prof. zw. dr hab. Eugeniuszowi Ruśkowskiemu przysługuje jednak głęboka satysfakcja, iż był jednym z pierwszych polskich powojennych „naukowych oraczy” ku pożytkowi powszechnemu, na polu zwanym pozabudżetowe fundusze celowe.

---

4 Por. uchwałę Rady Ministrów z dnia 16 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia niektórych funduszy celowych (M.P. Nr 33, poz. 261) oraz ustawę z dnia 14 grudnia 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy (Dz.U. Nr 89, poz. 517 ze późn. zm.).

5 Por. art. 29 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) w związku z art. 90 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).

# AUTONOMIA UCZELNI WYŻSZYCH W POLSCE A ICH FINANSOWANIE ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH

PAWEŁ JANUSZ LEWKOWICZ

Analizując relacje autonomii sektora szkolnictwa wyższego w Polsce w odniesieniu do ich publicznego finansowania (współfinansowania), należy przede wszystkim omówić dwa podstawowe dla tematu zagadnienia: zagadnienie zasady autonomii uczelni wyższych oraz zasad ich finansowania, które w znacznej części wynikają z Konstytucji RP i przynajmniej w zakresie finansowym odnoszą się wyłącznie do uczelni publicznych. Uczelnie niepubliczne bowiem, mając co prawda obligatoryjną możliwość pozyskiwania środków publicznych np. na stypendia oraz ułatwienie zapewnienia studiowania osobom niepełnosprawnym, w gruncie rzeczy występują jako podmioty obrotu gospodarczego, finansujące swoją podstawową działalność z wpłat uzyskiwanych od studentów. Najistotniejszym zatem jest przedstawienie relacji autonomii publicznych uczelni wyższych w ramach ich finansowania budżetowego. Inaczej także przedstawiać się będzie zagadnienie autonomii decyzyjnej uczelni publicznych, a autonomii finansowej tych uczelni. W tym drugim przypadku autonomia jest bowiem znacznie ograniczona celami i tzw. misją publicznych uczelni wyższych oraz wysokością ich finansowania ze środków publicznych.

W ujęciu potocznym autonomia rozumiana jest jako niezależność, ustanowienie norm przez tych, których te normy mają obowiązywać lub inaczej prawo do samodzielnego rozstrzygania spraw wewnętrznych jakiejś zbiorowości (narodu, miasta, instytucji).<sup>1</sup> W prawie natomiast pojęcie autonomii oznacza „możliwość ustalania własnych reguł postępowania, czy możliwość funkcjonowania poza regułami dotychczas odnoszącymi się do podmiotu, który wszedł w sytuację autonomii”.<sup>2</sup>

Zasadę autonomii uczelni wyższych, jako ich systemowego funkcjonowania w Polsce, wprowadza art. 70 ust. 5 Konstytucji RP. Pojęcie autonomii w zakresie edukacji nie jest jednak nowe. Już Konstytucja marcowa w art. 117 wprowadzała pewnego rodzaju niezależność, stanowiąc, iż „badania naukowe i ogłaszanie ich wyników są wolne. Każdy obywatel ma prawo nauczać”. Dotyczyło to jednak

1 Zob. Nowa encyklopedia PWN, t. 1, Warszawa 1995, s. 290 oraz E. Sobol (red.), Słownik wyrazów obcych PWN, Warszawa 1995, s. 94.

2 J. Boć (red.), Prawniczy słownik wyrazów trudnych, Wrocław 2005, s. 41.

wolności badań naukowych i nauczania w rozumieniu dzisiejszego art. 73 konstytucji, a nie szeroko pojętej autonomii uczelni wyższych. Późniejsze konstytucje nie wprowadzały natomiast podobnych regulacji, aż do uchwalonej Konstytucji RP z 1997 r. Zgodnie z art. 70 ust. 5 przepisów konstytucyjnych „zapewnia się autonomię szkół wyższych na zasadach określonych w ustawie”, co oznacza, że autonomia jest podstawową zasadą ich funkcjonowania, a jej dopuszczalne granice muszą być określone ustawowo. Zasadę tę częściowo definiuje także inna norma konstytucyjna, mianowicie przepis art. 73 konstytucji, zapewniając wolność twórczości artystycznej, badań naukowych oraz ogłaszania ich wyników, wprowadzając ponadto zasadę wolności nauczania. Zasady te znalazły również odzwierciedlenie w art. 4 ust. 1 i ust. 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>3</sup>, o czym mowa będzie w dalszej części opracowania. Powyższe regulacje prawne oznaczają, że pojęcie autonomii szkół wyższych przejawia się w istocie daleko posuniętą ich samorządnością, która – co jest ogólnie przyjęte – obejmuje przede wszystkim:

- 1) prawo do ustalania przez władze uczelni treści i formy nauczania;
- 2) prawo do ustalania tematyki i metod badań naukowych;
- 3) prawo ustalania toku nauczania;
- 4) prawo wybierania przez nauczycieli, studentów i pracowników niebędących nauczycielami – władz stanowiących i wykonawczych szkoły;
- 5) istnienie systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej pracowników i studentów;
- 6) prawo prowadzenia przez szkołę działalności zarobkowej, której celem jest pokrywanie jej wydatków;
- 7) prawo do powoływania przez szkoły wyższe, nauczycieli i studentów instytucji oraz organizacji reprezentujących ich interesy wobec władz publicznych;
- 8) prawo studentów do tworzenia stowarzyszeń i powoływania organów samorządowych<sup>4</sup>;
- 9) prawo do rozdzielania otrzymywanych publicznych środków finansowych.

Autonomii rozumianej przez pryzmat samorządności nie można bynajmniej utożsamiać z niezależnością, gdyż w istocie autonomia dotyczy relacji *ad intra*, czyli wszystkiego, co dotyczy wewnętrznych stosunków uczelni, natomiast niezależność odnosi się do kontaktów czysto zewnętrznych, w relacjach *ad extra* – przede

---

3 Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm. – dalej jako p.o.sz.w.).

4 Za P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2000, s. 94–95.

wszystkim w stosunkach do innych społeczności.<sup>5</sup> Dokonując kompleksowej analizy przepisów polskiej konstytucji, wyraźnie widać, jak istotnym zapisem dla uczelni jest ta zasada. Według konstytucji, tak szeroko określona autonomia przysługuje wyłącznie dwóm kategoriom podmiotów – kościołom i innym związkom wyznaniowym (art. 25 ust. 3) oraz właśnie uczelniom wyższym.<sup>6</sup> Położenie tak istotnego akcentu na autonomię uczelni wyższych wydaje się uzasadnione. Szkoły wyższe bowiem, niezależnie czy są publiczne, czy też są to uczelnie niepubliczne, realizują te same publiczne zadania naukowo–dydaktyczne.<sup>7</sup> Podobne stanowisko definiując zasadę autonomii wyraził Trybunał Konstytucyjny w jednym z istotnych dla wyjaśnienia tej materii orzeczeń. Zgodnie z interpretacją Trybunału przez autonomię rozumieć należy „konstytucyjnie chronioną sferę wolności prowadzenia badań naukowych i kształcenia, w ramach obowiązującego porządku prawnego. Oznacza to, iż konstytucja zakłada istnienie aktów wewnętrznych tych uczelni i że uczelnie regulują tymi aktami zakładowymi, zgodnymi z prawem – prawa i obowiązki studentów”.<sup>8</sup> Trybunał zaznaczył ponadto, co wymaga podkreślenia, iż prawo do tego typu wewnętrznych regulacji przysługuje wszystkim uczelniom wyższym po to, by mogły one realizować cel publiczny, jakim jest kształcenie studentów i prowadzenie badań naukowych. Ze względu na jej szczególny charakter zasada ta musi mieć odzwierciedlenie w przepisach ustawowych, które jednak nie powinny bezzasadnie jej ograniczać, szczególnie do problemów wyłącznie akademickich.<sup>9</sup> Ustawy zatem muszą respektować autonomię uczelni, wynikającą z art. 70 ust. 5 konstytucji. W zakresie dotyczącym finansowania uczelni ze środków publicznych zasada autonomii uczelni wyższych funkcjonuje przede wszystkim w stosunku do aktów i działań wewnętrznych uczelni przejawiających się w prawie do określania i regulowania własnej polityki inwestycyjnej, prawie do pobierania opłat za niektóre usługi edukacyjne, prawie do podejmowania działalności gospodarczej przewidzianej przez statuty uczelni oraz przepisy prawa (np. art. 86a p.o.sz.w.), a także w prawie do dysponowania własnym majątkiem oraz prawie lokowania kapitału na oprocentowanych rachunkach bankowych. Natomiast często podkreślanymi gwarancjami autonomii uczelni powinny być: gwarancja integralności majątku oraz możliwość określania i wprowadzania własnych systemów wynagradzania, przy uwzględnieniu wszystkich źródeł finansowania.<sup>10</sup>

5 Zob. Z.R. Kmiecik, Prawo studenta do sądu a autonomia szkół wyższych, „Przegląd Sądowy” 2003, nr 3, s. 65.

6 *Ibidem*, s. 64.

7 Zob. Z. Czeszejko–Sochacki, Wnioski de lege lata i de lege ferenda na tle orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 8 listopada 2000 r. sygn. akt SK 18/99, w: E. Ruśkowski, H. Świączkowska (red.), Procedury podejmowania rozstrzygnięć i inne istotne problemy prawne w szkolnictwie wyższym, Białystok–Siedlce 2001, s. 44 i nast.

8 Wyrok TK z dnia 8 listopada 2000 r., Sk 18/99, OTK ZU 2000, nr 7, poz. 258.

9 J. Woźnicki (red.), Model zarządzania publiczną instytucją administracyjną, Warszawa 1999, s. 32.

10 *Ibidem*, s. 34.

W obowiązującym systemie prawnym gwarancje mające zapewnić przestrzeganie zasady autonomii uczelni wyższych wprowadzono wprost do ustawy regulującej ich funkcjonowanie. Zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 1 i ust. 2 p.o.sz.w. uczelnia jest autonomiczna we wszystkich obszarach jej działania na zasadach określonych w ustawie, a także uczelnie kierują się zasadami wolności nauczania, badań naukowych i twórczości artystycznej.<sup>11</sup> Pewnym rozwinięciem i gwarancją niezależności uczelni jest także ustęp 5 powoływanego przepisu, który pozwala na ingerencję organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego w zakresie decyzyjności dotyczących uczelni wyłącznie w przypadkach przewidzianych w ustawach. Zauważyć należy, że zapis art. 4 ust. 2 p.o.sz.w. jest praktycznie dosłownym powtórzeniem art. 73 Konstytucji RP, który z kolei – moim zdaniem – określa dużo węższe granice autonomii, stanowiąc tylko o wolności badań, wolności twórczości artystycznej i wolności nauczania. Nie ma w nim regulacji odnoszących się do ustroju uczelni i do możliwej decyzyjności organów uczelni w sprawach jej dotyczących. A decyzyjność ta jest niewątpliwie najistotniejszym wyrazem autonomii szkół wyższych. Autonomię w związku z tym należy pojmować szeroko, tak jak czyni to powoływany art. 70 ust. 5 Konstytucji RP, nie ograniczający jej sam w sobie, granice te pozostawiając ustawodawcy. Niemniej jednak uprawnienia uczelni wyższych do samostanowienia w zakresie rozdysponowywania środków finansowych, pomimo iż podlegają ustawowym ograniczeniom, należy uznać za istotne. Szerokie kompetencje uczelni w zakresie wewnętrznej suwerenności wykorzystywania i podziału środków finansowych pozostających w jej dyspozycji zawarte zostały w regulacjach prawnych rozdziału 4 Prawa o szkolnictwie wyższym oraz w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych.<sup>12</sup> Na ich mocy uczelnia publiczna w zakresie dysponowania składnikami majątkowymi oraz środkami finansowymi posiada określoną swobodę wyrażającą się przede wszystkim w tym, że:

- 1) posiada prawo otrzymywania dotacji z budżetu państwa na jej działalność na zasadach określonych w odrębnych przepisach stanowiących o zasadzie podziału dotacji stacjonarnej<sup>13</sup>;
- 2) przychody własne gromadzi na wyodrębnionych rachunkach bankowych<sup>14</sup>;

---

11 Przytoczone brzmienie przepisu wejdzie w życie z dniem 1 października 2011 r. Jego merytoryczne brzmienie nie zostało jednak zmienione.

12 Dz.U. Nr 246, poz. 1796 z późn. zm.

13 Kwestie te reguluje rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 maja 2008 r. w sprawie zasad podziału dotacji z budżetu państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych (Dz.U. Nr 89, poz. 544 z późn. zm.).

14 Obowiązek posiadania odrębnych rachunków bankowych do gromadzenia przychodów własnych powstał z dniem 1 stycznia 2012 r.

- 3) nie musi uzyskiwać zgody ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa na dysponowanie aktywami trwałymi, których wartość rynkowa wyrażona w złotych nie przekracza kwoty 250.000 euro – od 1 stycznia 2012 r.;
- 4) w ramach otrzymywanych dotacji na pomoc materialną dla studentów uczelnia może dofinansować remonty domów i stołówek studenckich;
- 5) opłatę za postępowanie związane z przyjęciem na studia ustala rektor uczelni, z tym że opłata nie może przekraczać kosztów planowanych do poniesienia w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności związanych z przyjmowaniem na studia na danym kierunku i określonym poziomie kształcenia;
- 6) niewykorzystane w danym roku środki finansowe pozostają w dyspozycji uczelni;
- 7) może pobierać opłaty za świadczone usługi edukacyjne związane z kształceniem studentów na studiach niestacjonarnych oraz niestacjonarnych studiach doktoranckich, a od 1 stycznia 2012 r. także związane z kształceniem studentów na studiach stacjonarnych, jeżeli są to ich studia na drugim lub kolejnym kierunku oraz w przypadku korzystania z zajęć poza dodatkowym limitem punktów ECTS – wysokość opłaty ustala rektor uczelni;
- 8) może pobierać opłaty związane z powtarzaniem określonych zajęć z powodu niezadawalających wyników w nauce oraz związane z kształceniem w językach obcych, prowadzeniem zajęć nieobjętych planem studiów oraz studiów podyplomowych i kursów dokształcających;
- 9) zasady pobierania opłat za odpłatne usługi edukacyjne ustala senat uczelni – zasady te wiąże rektora przy podpisywaniu umów ze studentami;
- 10) senat uczelni ustala także tryb i warunki zwalniania z opłat, o których była mowa powyżej;
- 11) uczelnia prowadzi samodzielną gospodarkę finansową na podstawie planu rzeczowo–finansowego zatwierdzonego przez senat uczelni;
- 12) uczelnia może tworzyć fundusz rozwoju uczelni – od 1 stycznia 2012 r.;
- 13) uczelnia może utworzyć własny fundusz pomocy materialnej dla studentów i doktorantów, z tym że na ten fundusz nie mogą być przeznaczane środki otrzymane z dotacji stacjonarnej.

Na uwagę w zakresie swobody działalności finansowej uczelni w zakresie pozyskiwania środków finansowych zasługują, także przepisy dotyczące tzw. spółki celowej. Regulacje te zaczęły obowiązywać z dniem 1 października 2011 r. Zgodnie z brzmieniem art. 86a p.o.sz.w. rektor uczelni wyższej, za zgodą senatu, może utworzyć spółkę celową w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej. Spółka ta ma na celu przede wszystkim komercjalizację



wyników badań naukowych i prac rozwojowych. Natomiast do podstawowych zadań tej spółki ma należeć obejmowanie udziałów w spółkach kapitałowych lub tworzenie spółek kapitałowych, powstających w celu wdrożenia wyników badań naukowych lub prac rozwojowych prowadzonych w uczelni. Jest to niewątpliwie umożliwienie uczelniom pozyskiwania dodatkowych, pozabudżetowych środków finansowych przeznaczanych później na ich działalność, w szczególności na działalność statutową uczelni. Środki pochodzą natomiast z wypłaconej dywidendy od utworzonej spółki celowej.

Powyżej przedstawione, ogólne ze względu na charakter opracowania regulacje, potwierdzają znaczną swobodę uczelni wyższych w dysponowaniu środkami finansowymi. Istotnym jest jednak, iż ta swoboda dotyczy przede wszystkim decyzyjności wewnętrznej uczelni w zakresie pozyskanych oraz możliwych do pozyskania pozabudżetowych środków finansowych. Zagadnienie autonomii publicznej uczelni wyższej musi być jednak zupełnie inaczej postrzegane w zakresie swobody dysponowania przez uczelnie środkami publicznymi. Wynika to przede wszystkim z dwóch aspektów. W odniesieniu do uczelni publicznych obowiązuje bowiem konstytucyjna zasada bezpłatności nauki oraz uczelnie te są częścią sektora finansów publicznych w myśl art. 9 ustawy o finansach publicznych<sup>15</sup>, a co za tym idzie, w podstawowym zakresie finansowane są ze środków publicznych i podlegają rygorom określonym dla finansów publicznych, w tym także zasadom rachunkowości.

Jedną z podstawowych regulacji wyznaczających systemowy obszar funkcjonowania publicznego szkolnictwa wyższego, jest ustrojowa zasada bezpłatności i częściowej odpłatności nauki. Normy prawne ją wyznaczające zapisane zostały w dwóch zdaniach art. 70 ust. 2 Konstytucji RP, stanowiących, że zasadą prawną jest w istocie bezpłatność nauki w uczelniach publicznych, wprowadzając jednocześnie w kolejnym zdaniu jakże istotny od niej wyjątek, dopuszczający pobieranie opłat za niektóre usługi edukacyjne świadczone przez publiczne szkoły wyższe. Rozwiązania te należy jednak traktować jako całość ze względu na ściśle i wynikowe związki pomiędzy nimi zachodzące. Częściowa odpłatność, inaczej pojmowana jako współpłatność, dotycząca niektórych usług edukacyjnych nie mogłaby bowiem funkcjonować nie tylko bez konstytucyjnego zezwolenia, lecz także bez naczelnej zasady wprowadzającej bezpłatność nauki jako podstawowego prawa socjalnego jednostki, gdyż właśnie od tej zasady jest wyjątkiem i ta zasada ją wyznacza. Uważam więc za uzasadnione traktowanie tych norm jako jednej całości. Zasady bezpłatności i częściowej odpłatności nauki na poziomie wyższym są także nierozdzielnie związane z inną podstawową normą konstytucyjną, wprowadzającą konieczność zapewnienia wszystkim równości i powszechności dostępu

---

15 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 240 z późn. zm. – dalej jako u.f.p.).

do wykształcenia, określoną w art. 70 ust. 4 Konstytucji RP. Gwarantuje również podstawowe prawo socjalne, jakim jest prawo do nauki określone w art. 70 ust. 1 Konstytucji RP, o czym była mowa we wstępie.

Konstytucyjna zasada bezpłatności nauki jest jedną z najbardziej kontrowersyjnych i spornych w praktyce jej stosowania zasad ustrojowych dotyczących systemu szkolnictwa wyższego w Polsce. Nie jest natomiast, podobnie jak zasada autonomii, regulacją nową. Już wcześniejsze polskie konstytucje wprowadzały pojęcie bezpłatności nauki, jednak najczęściej w innym ujęciu niż rozumiane obecnie. Dla przykładu przywołać można Konstytucję marcową<sup>16</sup>, która w przepisie art. 119 wprowadzała zasadę bezpłatności nauki w szkołach państwowych i samorządowych. Przepis ten został jednak uchylony art. 81 ust. 2 ustawy konstytucyjnej z dnia 23 kwietnia 1935 r.,<sup>17</sup> co spowodowało wieloletnią przerwę w konstytucyjnej regulacji bezpłatności nauki i wprowadzało do polskiego systemu prawnego system odpłatnych form studiów wyższych. Obecnie obowiązująca Konstytucja RP wprowadza zasadę bezpłatności, ustanawiając wprost, że nauka w szkołach publicznych jest bezpłatna, a ustawa może dopuścić świadczenie niektórych usług edukacyjnych przez publiczne szkoły wyższe za odpłatnością. Zdanie pierwsze art. 70 ust. 2 jest w istocie jasne. Wynika z niego, iż nauka we wszystkich szkołach publicznych, a zatem także wyższych, jest bezpłatna, co *a contrario* stanowi o dopuszczalności pobierania opłat we wszystkich szkołach niepublicznych, nie wyłączając oczywiście uczelni wyższych. Bezdyskusyjna i niebudząca wątpliwości interpretacyjnych jest oczywista bezpłatność edukacji w publicznych szkołach podstawowych, gimnazjach i liceach, a także średnich szkołach zawodowych. Poza wszelką wątpliwością jest, że konstytucyjna zasada bezpłatności nauczania jest swoistym wyrazem partycypacji państwa w realizacji zadań określonych w samej konstytucji, związanych z kształtowaniem ściśle określonego systemu edukacji, zapewniającego jak najszerszym grupom powszechny i równy dostęp do podejmowania i kontynuowania studiów. Bezpłatność, pomimo określonych deklaracji w ramach całego systemu edukacji wyższej, *de facto* nie istnieje, gdyż jak wiadomo, nie istnieją studia bezpłatne w całości. Wynika to przede wszystkim z faktu, że we współczesnych społeczeństwach zainteresowanie kształceniem na poziomie wyższym znacznie przewyższa możliwość całkowitego jego finansowania ze środków publicznych.<sup>18</sup> Trzeba także pamiętać, że studia wyższe, jako proces długotrwały, są przedsięwzięciem nadzwyczaj kosztownym. Koszty te muszą zostać natomiast przez określone podmioty poniesione. W systemie bezpłatnej edukacji wyższej ponoszone są one przede wszystkim z budżetu państwa, a więc w istocie ze środków publicznych. Właśnie ponoszenie kosztów edukacji na poziomie wyższym

16 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 marca 1921 r. (Dz.U. R.P. Nr 44, poz. 267 z późn. zm.).

17 Dz.U. R.P. Nr 30, poz. 227.

18 J. Woźnicki, M. Wyrzykowski, *Współpłatność...*, s. 16 i nast.

w uczelniach publicznych ze środków publicznych determinuje zasady finansowania uczelni i jednocześnie znacznie ogranicza swobodę dysponowania środkami publicznymi przez uczelnie wyższe. Jest to jednak oczywiste z punktu widzenia zasad gospodarki budżetowej i planowanych w budżecie środków finansowych na ten cel, a co za tym idzie, możliwości decyzyjne uczelni w zakresie tych środków są znacznie ograniczone. Ograniczenia te wynikają przede wszystkim z regulacji Prawa o szkolnictwie wyższym oraz, o czym była mowa powyżej, z przepisów rozporządzenia w sprawie gospodarki finansowej uczelni. Nie bez znaczenia jest także sposób wyliczania tzw. dotacji stacjonarnej przeznaczanej z budżetu państwa na bieżące funkcjonowanie uczelni publicznych. Sposób ten określony został w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie sposobu podziału dotacji z budżetu państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych<sup>19</sup>. Podział ten jest obliczany na podstawie algorytmu i jest uzależniony od wielu czynników, m.in. pod uwagę brane są: wysokość dotacji uzyskanej w poprzednim roku budżetowym, wskaźnik kosztochłonności poszczególnych kierunków studiów, liczba studentów studiów stacjonarnych, liczba uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich, liczba uczelni w danych grupach uczelni, liczba zatrudnionych pracowników z podziałem na profesorów, doktorów i pozostałych, składnik badawczy i składnik uprawnień i wiele innych. Ponadto dotacja przysługuje wyłącznie na kształcenie studentów studiów stacjonarnych (dotacja stacjonarna). System podziału dotacji jest dosyć skomplikowany, a trudność w jego zrozumieniu powiększa też fakt, iż środki na działalność statutową uczelni uzależnione są także od tzw. oceny parametrycznej jednostki i jej ocen. Kontrowersje w tym zakresie budzi szczególnie punktacja publikacji recenzowanych. Szereg ograniczeń w dysponowaniu środkami pochodzącymi z budżetu państwa zawartych zostało w samym Prawie o szkolnictwie wyższym. Podstawowym ograniczeniem jest cel, na który może zostać przeznaczona dotacja z budżetu państwa. Zgodnie z brzmieniem art. 94 p.o.sz.w. uczelnia publiczna otrzymuje dotacje na:

- 1) zadania związane z kształceniem studentów studiów stacjonarnych, stacjonarnych studiów doktoranckich, kształceniem kadr naukowych oraz utrzymaniem uczelni, w tym na remonty;
- 2) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów i doktorantów (dotyczy także uczelni niepublicznych);
- 3) dofinansowanie lub finansowanie kosztów realizacji inwestycji, w tym służących kształceniu studentów i doktorantów, będących osobami niepełnosprawnymi;

---

<sup>19</sup> Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 lutego 2012 r. w sprawie sposobu podziału dotacji z budżetu państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych (Dz.U. poz. 202).

- 4) zadania związane ze stwarzaniem studentom i doktorantom, będącym osobami niepełnosprawnymi warunków do uczestniczenia w procesie dydaktycznym (dotyczy także uczelni niepublicznych).

Ustawa istotnie ograniczyła także możliwość pobierania dodatkowych opłat przez uczelnie wyższe w ramach jej czynności administracyjnych. W myśl przepisu art. 99a p.o.sz.w. uczelnia nie pobiera opłat za rejestrację na kolejny semestr lub rok studiów, za egzaminy, w tym egzamin poprawkowy, komisyjny i dyplomowy, za wydanie dziennika praktyk zawodowych, za złożenie i ocenę pracy dyplomowej oraz za wydanie suplementu do dyplomu. W pozostałym zakresie uczelnie ograniczają ponadto zapisy rozporządzenia w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, szczególnie w zakresie tworzenia i zmian funduszy uczelni oraz przepisy ustawy dotyczące programów naprawczych uczelni. Przepisy te weszły w życie od 1 stycznia 2012 r. Zgodnie z brzmieniem art. 100a p.o.sz.w. uczelnia wyższa, której suma strat netto w okresie nie dłuższym niż ostatnie 5 lat przekracza 25% kwoty dotacji z budżetu państwa otrzymanej w roku poprzedzającym bieżący rok budżetowy, jest obowiązana do przygotowania w terminie trzech miesięcy programu naprawczego. Program naprawczy przygotowuje i uchwała senat uczelni i przedstawia go ministrowi sprawującemu nadzór nad uczelnią. W przypadku braku wprowadzenia programu naprawczego lub braku efektów jego wprowadzenia minister powołuje osobę pełniącą obowiązki rektora, a dotychczasowy rektor zostaje zawieszony w czynnościach. Ponadto zawieszona zostaje działalność organów kolegialnych uczelni w zakresie spraw finansowych. Jest to niewątpliwie istotne ograniczenie swobody decyzyjnej uczelni wyższej. Wynika ono jednak z problemów finansowych samej uczelni i ma doprowadzić do powrotu uczelni do płynnych zasad jej finansowania.

Reasumując powyższe, można stwierdzić, iż w zakresie wydatkowania środków publicznych uczelnia dysponuje daleko idącą swobodą, ograniczoną jednak zakresem dotacji stacjonarnej. Oczywiście twierdzenie to ma sens, jeżeli pamięta się, że wszelkie środki wpływające do uczelni publicznej, także z odpłatności za usługi edukacyjne, należy traktować jako środki publiczne. W istocie zatem autonomia uczelni wyższych nie jest fikcją i funkcjonuje w pełni w określonych przepisami ramach prawnych, a wpływ finansów publicznych na autonomię w rozumieniu prawniczym jest w istocie marginalny. Autonomii bowiem nie należy pojmować jako zasady samej w sobie i niczym nie ograniczonej, lecz jako zasady funkcjonującej w określonych ramach prawnych.

# BUDŻET I PROCEDURA BUDŻETOWA W HISZPANII

JAROSŁAW MARCZAK

## 1. Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszych rozważań jest prezentacja, ocena hiszpańskiego budżetu i jego procedury i porównanie z polskimi rozwiązaniami. Przyjmując, że współczesny budżet jest odbiciem panujących w danym kraju stosunków społecznych, ekonomicznych i ustrojowych oraz podlega w pewnym zakresie światowej unifikacji będącej zarówno efektem globalizacji, ale także i skutkiem zobowiązań wynikających z przynależności do różnych struktur międzynarodowych, to należy brać pod uwagę podczas jego analizy wieloletnią ewolucję będącą odzwierciedleniem indywidualnej drogi rozwoju każdego państwa. Tak jest w przypadku Hiszpanii, jak i Polski. Należy jednak mieć świadomość, że wszelkie podobieństwa mogą być bardzo mylące. Również trzeba pamiętać, że określone rozwiązania nie zawsze nadają się do bezpośredniego stosowania gdzie indziej, a każde adaptacje mogą skończyć się rozczarowaniem. Nie oznacza to, że takie analizy są pozbawione wartości, a porównania nie wnoszą nic nowego. Wręcz przeciwnie. Potrzeba przeprowadzania takich analiz i porównań powinna sprzyjać doskonaleniu własnych rozwiązań choćby poprzez nabieranie do nich dystansu. Poza tym ograniczenia nie są równoznaczne z wykluczeniami.

## 2. Regulacje prawne budżetu i procedury budżetowej

Podstawowe regulacje dotyczące budżetu w Hiszpanii zawiera konstytucja hiszpańska w art. 134. Składa się on z siedmiu ustępów zawartych w części VII zatytułowanej Gospodarka i Finanse. „1. Opracowanie Budżetu Generalnego Państwa<sup>1</sup> należy do rządu, a do Korteżów Generalnych (parlament hiszpański) rozpatrzenie, wprowadzenie poprawek i zatwierdzenie. 2. Budżet Generalny Państwa ma charakter roczny, zawiera całość wydatków i dochodów państwowego sektora publicznego i w nim są zawarte kwoty korzyści podatkowych, które dotyczą podatków Państwa. 3. Rząd przedstawi Kongresowi Deputowanych (izba niższa parlamentu) Budżet Generalny Państwa co najmniej trzy miesiące przed upływem

1 W oryginale używa się liczby mnogiej – Budżety Generalne Państwa – *los Presupuestos Generales del Estado*. Jest to budżet skonsolidowany. Ze względu na polską praktykę, bardziej zřejczna jest liczba pojedyncza.

roku poprzedniego. 4. Jeśli Ustawa Budżetowa nie zostanie zatwierdzona przed pierwszym dniem właściwego roku budżetowego, to automatycznie przedkłada się do przedłużenia Budżet roku poprzedniego do czasu zatwierdzenia nowego. 5. Po zatwierdzeniu Budżetu Generalnego Państwa, Rząd przedstawi odpowiednie projekty ustaw zawierających zwiększenie wydatków publicznych lub zmniejszenie dochodów w danym roku budżetowym. 6. Każdy wniosek lub poprawka, które powodowałyby odpowiednio wzrost wiarytelności lub zmniejszenie dochodów budżetowych wymagają zatwierdzenia przez Rząd w celu nadania im dalszego biegu. 7. Ustawa Budżetowa nie może wprowadzać podatków. Można dokonywać ich zmiany, jeśli właściwa ustawa podatkowa to przewiduje.”<sup>2</sup> Konstytucja zawiera jeszcze dwie regulacje dotyczące Budżetu Generalnego Państwa. Obie związane są ze wspólnotami autonomicznymi – regionami. Obie także dotyczą źródeł finansowania wspólnot autonomicznych. W art. 157 ust. 1 lit. b) „Transfery z Funduszu Wyrównania Międzyterytorialnego i inne środki (*las asignaciones*) z Budżetu Generalnego Państwa.” oraz w art. 158 ust. 1. „W Budżecie Generalnym Państwa określi się środki dla Wspólnot Autonomicznych w związku z wartością usług i działalnością państwową, które będą przejmowane [przez wspólnoty autonomiczne – przyp. J.M.] i gwarancją minimalnego poziomu świadczenia podstawowych usług publicznych na całym terytorium hiszpańskim [państwa – przyp. J.M.]”

Aktem prawnym poświęconym budżetowi jest Ustawa Generalna Budżetowa (*Ley General Presupuestaria*)<sup>3</sup> z 2003 roku, która weszła w życie (z pewnymi wyjątkami) w roku 2005. Składa się ona z siedmiu części (*los títulos*). Część pierwsza poświęcona jest obszarowi stosowania tej ustawy oraz państwowym finansom publicznym. Określa się w niej m. in. państwowy sektor publiczny. Część druga dotyczy Budżetu Generalnego Państwa, która zostanie szerzej potraktowana w dalszej części rozważań. Część trzecia poświęcona jest relacjom finansowym z innymi administracjami publicznymi, w tym z Unią Europejską i hiszpańskim samorządem terytorialnym. W części czwartej zawarte są regulacje poświęcone Skarbowi Publicznemu, długowi państwowemu i operacjom finansowym. Część piąta reguluje rachunkowość państwowego sektora publicznego. Część szósta dotyczy kontroli ekonomiczno-finansowej realizowanej przez Generalną Inspekcję Administracji Państwowej. Część siódma, ostatnia, poświęcona jest odpowiedzialności. Ponadto, do ustawy tej dołączone są Dyspozycje Dodatkowe (*Disposiciones Adicionales*), Dyspozycje Przejściowe (*Disposiciones Transitorias*), Dyspozycja Derogatoryjna i Dyspozycje Końcowe).

2 Constitución española de 1978, BOE de 29 de diciembre de 1978. Tłumaczenie własne. O ile nie zostanie to zaznaczone, to wszystkie pozostałe tłumaczenia są autora.

3 Ley General Presupuestaria (LGP), Textos Legales, Separata del Boletín Oficial de los Ministerios de Hacienda y de Economía, nr 15, Madrid 2003.

Ustawa Generalna Budżetowa jest, w pewnym sensie, odpowiednikiem polskiej ustawy o finansach publicznych. Tym, co ją przede wszystkim różni, jest regulowanie wyłącznie gospodarki finansowej państwa, bez samorządu terytorialnego. Jest to efektem szerokiej autonomii samorządu terytorialnego. Należy także zwrócić uwagę na brak dyspozycji w konstytucji hiszpańskiej co do uchwalenia tej ustawy. Ustawodawca konstytucyjny wymienia jedynie zwykłą ustawę budżetową, która musi być uchwalona przed rozpoczęciem roku budżetowego (art. 134 ust. 7 konstytucji hiszpańskiej) i która nie może tworzyć podatków (modyfikować może pod warunkiem, że odpowiednia ustawa podatkowa to przewiduje) oraz że ustawa budżetowa musi być uchwalona przed rozpoczęciem roku budżetowego.<sup>4</sup> Co ciekawe, w tej części konstytucji (Gospodarka i finanse) jest wyraźna dyspozycja nakazująca uchwalenie ustawy organicznej poświęconej Trybunałowi Obrachunkowemu (Tribunal de Cuentas). Ustawa organiczna ma rangę najwyższego w hierarchii aktu prawnego w Hiszpanii.

### **3. Charakterystyka i specyfika budżetu hiszpańskiego**

Pojęcie budżetu w Hiszpanii jest, co do treści, rozpatrywane podobnie jak w innych krajach. Jednakże samo określenie jest odmienne i dość trudne do etymologicznego objaśnienia. Polskiemu określeniu *budżet* odpowiada hiszpańskiego *presupuesto*. Termin ten można tłumaczyć, oddzielając przedrostek *pre* od rdzenia pojęcia – *supuesto*. *Pre* oznacza przed, z kolei *supuesto* domysł, domniemanie, przypuszczenie, a także założenie, hipotezę. I właśnie także w ten sposób zwraca się uwagę w literaturze hiszpańskiej na istotę budżetu,<sup>5</sup> na jego charakter szacunkowy, przybliżony, na brak ostatecznej pewności co do kształtowania się zarówno wydatków, jak i dochodów<sup>6</sup>.

Budżet w Hiszpanii, jak to już zostało wspomniane, ma charakter skonsolidowany i określany jest formalnie Budżetem Generalnym Państwa. W literaturze hiszpańskiej budżet definiuje się jako: „[...] zasadniczy instrument rządu dla osiągnięcia celów ekonomicznych, społecznych i politycznych, które się uznaje jako niezbędne lub wskazane do realizacji z uwzględnieniem pożądaných skutków politycznych.”<sup>7</sup> Lub: „[...] dokument prawno-polityczny opracowywany periodycznie, w którym w wyrazie rachunkowym zatwierdzono pułap wydatków i przewidywane dochody, które będą realizowane przez rząd w ciągu odpowiedniego roku budżetowego

4 W Hiszpanii nie przewiduje się prowizorium budżetowego.

5 Por. L. Gonzalo y González, *El sector público en España. El sujeto y el campo de actividad financiera pública. Régimen presupuestario de las Administraciones públicas*, Biblioteca Universitaria de Hacienda Pública y Derecho Fiscal, Madrid 2005, s. 106.

6 W Hiszpanii przede wszystkim zwraca się uwagę na wydatki budżetowe, dopiero w drugiej kolejności wskazuje się na dochody.

7 E. Egea Ibáñez, *Lecciones de hacienda pública: sector público y presupuestos*, Murcia 2005, s. 169.

w harmonii z jego planem gospodarczym.”<sup>8</sup> W Ustawie Generalnej Budżetowej jej 32 artykuł zawiera następującą definicję Budżetu Generalnego Państwa: „Budżet Generalny Państwa tworzą wyrażone liczbowo, łącznie i usystematyzowane prawa i obowiązki, które mają być rozliczone w ciągu roku dla każdego z organów i podmiotów, które są częścią państwowego sektora publicznego.” Wymaga to zatem uzupełnienia o charakterystykę sektora publicznego w Hiszpanii. Jest on uregulowany w tej samej ustawie w artykule 2. Wymienia się następujące podmioty: Administrację Ogólną Państwa, samodzielne jednostki (*los organismos autónomos*) zależne od Administracji Ogólnej Państwa, publiczne jednostki przedsiębiorcze (*las entidades públicas empresariales*) zależne od Administracji Ogólnej Państwa lub z jakąkolwiek inną jednostką publiczną powiązane lub zależne od niej,<sup>9</sup> niektóre jednostki z zakresu ubezpieczeń społecznych, państwowe spółki handlowe ujęte w Ustawie o Dziedzictwie Administracji Publicznej, fundacje państwowego sektora publicznego ujęte w Ustawie o Fundacjach i inne, które są szczegółowo określone w przepisach, do których odwołuje się Ustawa Generalna Budżetowa. Ustawa wprowadza podział państwowego sektora publicznego na trzy części: sektor publiczny administracji, sektor publiczny przedsiębiorstw i sektor publiczny fundacji.

Budżet Generalny Państwa jest tworzony przez połączenie budżetów organów (podmiotów) ze zróżnicowanymi dotacjami oraz przez jednostki zaliczane do sektora publicznego administracji, budżetów operacji bieżących i operacji kapitałowych i finansowych jednostek sektora publicznego przedsiębiorstw i sektora publicznego fundacji oraz budżetów funduszy nieposiadających osobowości prawnej, których dotacje w większości pochodzą z Budżetu Generalnego Państwa.

#### 4. Zasady budżetowe

Budżet hiszpański jest tworzony na podstawie zasad budżetowych. Wynikają one z Ustawy Budżetowej Generalnej. W hiszpańskiej literaturze<sup>10</sup> wyróżnia się, podobnie jak w polskiej, różne zasady budżetowe, ale jest ich więcej. W Hiszpanii dzieli się zasady budżetowe na trzy grupy: zasady polityczne, zasady ekonomiczne i zasady rachunkowe. Wydaje się zasadne je przytoczyć, bowiem pogłębiają wiedzę w tym zakresie i pozwalają pełniej spojrzeć na budżet hiszpański oraz polski.

Wśród zasad politycznych wyróżnia się: zasadę kompetencji, zasadę uniwersalności, zasadę jedności, zasadę roczności lub czasowości, zasadę specjalizacji ja-

8 *Ibidem*, s. 169.

9 Przykładem takich jednostek (jest ich ok. 60) są Hiszpańskie Porty Lotnicze i Nawigacja Powietrzna (*Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA)*), czy Mennica Państwowa (*Fábrica Nacional de Moneda y Timbre*).

10 A. Bustos Gisbert, *Lecciones de Hacienda Pública*, Madrid 2007, s. 169–180; E. Egea Ibáñez, wyd. cyt., s. 204–226.



kościowej, zasadę specjalizacji ilościowej, zasadę specjalizacji czasowej, zasadę jasności, zasadę jawności, zasadę uprzedniości, zasadę dokładności (precyzji, ścisłości), zasadę kontroli.

Do zasad rachunkowych zalicza się: zasadę budżetowania brutto, zasadę jedności kasowej, zasadę specyfikacji (szczegółowości?), zasadę zamknięcia roku budżetowego.

Do zasad ekonomicznych zalicza się zasadę równowagi budżetowej, zasadę limitowania (minimalizacji) wydatków publicznych, zasadę ograniczania długu publicznego i zasadę neutralności podatkowej.

Wydaje się, że zasady te nie wymagają rozwinięcia. Natomiast należy zwrócić uwagę na fakt, że w niektórych pozycjach literatury hiszpańskiej wyróżnia się zasady klasyczne, które w większości przypadków pokrywają się z przedstawionymi wyżej oraz zasady budżetowe obowiązujące w Hiszpanii („w naszym porządku prawnym”<sup>11</sup>). Wyróżnia się trzy grupy zasad: zasady kształtowania budżetu, do której należą zasada kompetencji, zasada uniwersalności, zasada roczności, następnie zasady i reguły programowania budżetowego, zawierające zasadę równowagi budżetowej, zasadę wieloletniości, zasadę przejrzystości, zasadę skuteczności w przyznawaniu i wykorzystaniu środków publicznych i wreszcie zasady i reguły zarządzania budżetem z zasadą roczności zarządzania w granicach scenariusza budżetowego, zasadą specjalizacji, zasadą nieobciążania środków i zasadę budżetowania brutto.

Z przedstawionych zasad wynika, że w Hiszpanii konstruuje się budżet, który określany jest mianem budżetu wg programu albo programowania budżetowego, a w Polsce nazywany jest budżetem zadaniowym.

Każdy budżet, jaki by nie był, wymaga właściwego przygotowania, aby znalazły się w nim wszystkie niezbędne elementy. Regulują to określone przepisy, a całość czynności związanych z przygotowaniem budżetu, jego wykonaniem i rozliczeniem określić można mianem cyklu budżetowego.

## **5. Cykl budżetowy**

Cykl budżetowy w Hiszpanii obejmuje cztery fazy:<sup>12</sup>

- fazę opracowania budżetu,
- fazę dyskusji i zatwierdzenia,
- fazę wykonywania,
- fazę kontroli.

11 J. Pascual García, Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control, Estudios Jurídicos, 9, Ministerio de la Presidencia, Boletín Oficial del Estado (BOE), Madrid 2009, s. 166–177.

12 A. Bustos Gisbert, *op. cit.*, s. 157–168.

Każda z faz ma określone (lub nie) terminy wykonania. Jedne terminy są określone bezpośrednio, inne wynikają pośrednio.

### 5.1. Faza opracowania budżetu

W literaturze wskazuje się, że ta faza nie ma określonego w przepisach terminu, ale obowiązek złożenia projektu ustawy budżetowej przed 1 października roku poprzedzającego rok budżetowy jest ograniczeniem terminu przygotowywania budżetu.<sup>13</sup> Jak już wcześniej zostało to wskazane na podstawie zapisów konstytucji hiszpańskiej, przygotowanie projektu budżetu państwa należy do wyłącznej kompetencji rządu. Rozpoczęcie prac na przygotowaniu budżetu rozpoczyna się bez określonego terminu, to znaczy, że mogą te prace trwać permanentnie, co wydaje się uzasadnione skomplikowaniem materii. Każda nowa informacja ma znaczenie dla zwiększenia precyzji planowania. Jednostki, które są dotowane z budżetu państwa, mają obowiązek dostarczyć do 1 maja roku poprzedzającego rok budżetowy zestawienie swoich wydatków należycie udokumentowanych i zgodnie z określonymi przepisami. Opracowanie budżetu wymaga wzięcia pod uwagę trzech podstawowych elementów<sup>14</sup>: prognoz i szacunków wielkości makroekonomicznych, prognozy wydatków ministerstw oraz ustalonych priorytetów i szacunki dochodów budżetowych, które nie są pochodną sytuacji makroekonomicznych. Projekt budżetu państwa, który zatwierdza Rada Ministrów po odpowiednich rozważaniach, jest przesyłany do Kongresu Deputowanych łącznie z wieloma załącznikami, co wynika z przepisów. Należą do nich następujące dokumenty:

- sprawozdania opisowe programów wydatków i ich cele roczne,
- sprawozdania objaśniające zawartość każdego z budżetów<sup>15</sup>,
- załącznik z uzasadnieniem zaciągania kredytów i pożyczek wg ośrodków zarządzania wydatkami,
- załącznik o charakterze wieloletnim z projektami inwestycji publicznych z rozbiem terytorialnym,
- wykonanie budżetu z roku poprzedniego oraz stan zaawansowania wykonania bieżącego budżetu,
- rachunki i bilanse Ubezpieczeń Społecznych z roku poprzedniego,
- informacja ekonomiczna i finansowa,
- sprawozdanie z korzyści fiskalnych.<sup>16</sup>

13 L. Gonzalo y González, *op. cit.*, s. 156 (Tabela 18) i dalsze.

14 A. Bustos Gisbert, *op. cit.*, s. 158 i 159.

15 Należy przypomnieć, że budżet państwa w Hiszpanii ma charakter skonsolidowany.

16 Wynika to z art. 133 ust. 3 Konstytucji Hiszpanii, która nakazuje wykazywanie w ustawie budżetowej korzyści fiskalnych (ulgi, zwolnienia i inne), które związane są z podatkami państwowymi.

Konsekwencją nieprzedłożenia w określonym terminie Kongresowi Deputowanych projektu ustawy budżetowej skutkuje rozpisaniem nowych wyborów parlamentarnych, co zdarzyło się w demokratycznej Hiszpanii (po śmierci dyktatora) trzy razy w latach: 1979, 1983 i 1990.

## **5.2. Faza dyskusji i zatwierdzenia budżetu**

Ta faza odbywa się w Kongresie Deputowanych, które są izbą niższą parlamentu hiszpańskiego (Kortezów Generalnych), ale najważniejszą. Procedura postępowania jest następująca:<sup>17</sup>

- 1) Po przesłaniu do Kongresu Deputowanych projektu budżetu odbywa się cykl spotkań z wyższymi urzędnikami państwowymi, którzy objaśniają budżet w odpowiednich departamentach (na podobieństwo polskich komisji sejmowych).
- 2) Dyskusja nad projektem budżetu w Kongresie Deputowanych wg następujące scenariusza:
  - Prezydium Kongresu rozpoczyna okres piętnastu dni dla przedstawienia poprawek, które mogą być całkowite lub częściowe,
  - jeśli poprawki są całkowite, rozpoczyna się debata na plenarnym posiedzeniu Kongresu, która może doprowadzić do zwrotu projektu budżetu państwa rządowi; jeśli poprawki są zaakceptowane, przesłane są do Komisji Budżetowej; jeśli nie zostaną zaaprobowane – poprawki do zwrotu lub jeśli poprawka całkowicie uwzględniła redakcję alternatywną,
  - dyskusja w Komisji Budżetowej, podczas której powołuje się sprawozdawcę, który sporządza sprawozdanie bazujące na projekcie ustawy budżetowej i zgłoszonych poprawkach. Odbywa się dyskusja nad tym sprawozdaniem i opracowuje się ostateczną opinię, która zawiera lub nie zgłaszane poprawki. Opinię tę wnosi się na plenarne posiedzeniu Kongresu wraz ze zdaniem odrębnymi,
  - podczas posiedzenia plenarnego odbywa się dyskusja nad zdaniem odrębnymi oraz opinią Komisji Budżetowej. Dyskusja kończy się głosowaniem, które jeśli jest negatywne, to następuje zwrot opinii do Komisji Budżetowej, a jeśli jest pozytywne, to przesyła się poprawiony projekt do Senatu.
- 3) W Senacie<sup>18</sup> procedura budżetowa ma charakter przyspieszony, bowiem musi zmieścić się w ciągu dwudziestu dni. Odbywa się to następująco:

---

17 Por. A. Bustos Gisbert, *op. cit.*, s. 162–165.

18 Senat w Hiszpanii jest wyższą izbą parlamentu, jednakże jest to izba wyłaniana na innych warunkach niż Polsce. Jest to izba reprezentacji terytorialnej Hiszpanii, zatem nie musi odzwierciedlać takiego samego układu politycznego jak ma to miejsce w Polsce. Może to mieć zatem znaczenie w procedurze budżetowej.

- Prezydium Senatu przeznaczają cztery dni na przedstawienie poprawek, które mogą być całkowite (*veto*) lub częściowe. Projekt budżetu oraz poprawki senackie przekazuje się bezpośrednio od Komisji Budżetowej;
- Komisja Budżetowa w Senacie działa podobnie jak w Kongresie Deputowanych, zatem opinię senatorów i zdania odrębne przesyła się na posiedzenie plenarne Senatu;
- na plenarnym posiedzeniu Senatu odbywa się dyskusja nad opinią Komisji Budżetowej oraz zdaniami odrębnymi. W jej rezultacie mogą zajść trzy następujące sytuacje:
  - a) Senat nie dokonuje żadnych poprawek,
  - b) Senat wprowadza częściowe poprawki do tekstu Kongresu i w takim przypadku przesyła się ponownie projekt ustawy budżetowej na plenarne posiedzenie tej izby, która może zwykłą większością głosów przegłosować zaproponowane poprawki,
  - c) Senat może zaaprobować veto tekstu Kongresu i w takim przypadku niezbędna jest większość absolutna. Jeżeli to nie zostało osiągnięte, ogłasza się nowe głosowanie, zwykłą większością głosów, po okresie dwóch miesięcy. Jeśli nie uzyska się zwykłej większości głosów, projekt jest odrzucony przez Parlament i zwrócony rządowi.

### 5.3. Faza realizacji

Zatwierdzony budżet państwa można realizować. Polega to, tak jak w Polsce, na realizacji dochodów i dokonywaniu wydatków. W literaturze hiszpańskiej podkreśla się, że nic więcej ponad to, co przewidziane jest w budżecie państwa. Oznacza to, że wydatki nie mogą przekraczać poziomu ustalonego w ustawie budżetowej, ale nic nie stoi na przeszkodzie, aby były one niższe. Także przewiduje się określone procedury pozwalające zwiększać wysokość wydatków ponad zaplanowany poziom. Wskazuje się dwie takie sytuacje. Jedna dotyczy nieścislego zaplanowania wydatków i wtedy uruchamia się tzw. kredyty (budżetowe) uzupełniające (*los créditos suplementarios*), a druga dotyczy sytuacji niespodziewanych, dla których uruchamia się tzw. kredyty nadzwyczajne (*los créditos extraordinarios*). W każdym takim przypadku niezbędna jest zmiana za pomocą ustawy.

Dochody dzieli się na zwyczajne i nadzwyczajne. Dochody zwyczajne to, zasadniczo, dochody podatkowe, a dochody nadzwyczajne to dochody w postaci pożyczek. Te pierwsze mają wymiar szacunkowy, zatem mogą różnić się w jedną lub w drugą stronę, a te drugie mają określony przez Parlament górny poziom.

Szczególne znaczenie ma procedura wydatkowania środków budżetowych (kredytów, jak to się określa w Hiszpanii). L. Gonzalo y González pisze: „Normalnie, pierwszym warunkiem, dla którego można zainicjować procedu-

rę realizacji wydatków publicznych, jest wcześniejsze przyznanie kredytu budżetowego.<sup>19</sup> Procedura postępowania uwzględnia pięć etapów: aprobatą wydatku, uzgodnienie wydatku, zbadanie (sprawdzenie) zobowiązania, zlecenie zapłaty, faktyczna płatność. Są one dość szczegółowo regulowane przepisami, ale nie mają istotnego znaczenia dla charakterystyki procedury budżetowej.

#### **5.4. Faza kontroli**

Kontrola budżetu przebiega nieustannie na wszystkich etapach jego planowania, zatwierdzania i wykonywania. Wyróżnia się kontrolę wewnętrzną (autokontrolę) oraz kontrolę zewnętrzną.<sup>20</sup> W przypadku kontroli wewnętrznej, pomijając całą procedurę dotyczącą weryfikacji dokonywanych wydatków drogą służbową, należy wymienić organ, który jest dla zdecydowanej większości podmiotów objętych budżetem państwa organem zewnętrznym. Jest to Generalna Inspekcja Finansowa Administracji Państwa (*la Intervención General de la Administración del Estado*). W przypadku kontroli zewnętrznej organem kontrolującym jest, podlegający Korteżom Generalnym, Trybunał Obrachunkowy, który został utworzony na mocy postanowień Konstytucji. W literaturze hiszpańskiej wskazuje się na trzy klasy kontroli finansowej.<sup>21</sup> Do pierwszej klasy zalicza się kontrolę wewnętrzną, zewnętrzną i polityczną. W tym przypadku kontrole te pokrywają się z wcześniej przedstawionymi. Do kontroli zewnętrznej zalicza się tutaj Rzecznika Praw Obywatelskich. Natomiast kontrola polityczna jest sprawowana przez hiszpański Parlament. Drugą klasę kontroli tworzą kontrola: uprzednia, wykonawcza i *a posteriori*, co nie wymaga objaśnienia. Trzecia klasa to kontrola legalności i kontrola efektywności. Ta pierwsza polega na badaniu zgodności działań w zakresie procedury budżetowej z prawem, a ta druga na ocenie efektywności wydatkowania środków publicznych.

Należy podkreślić, że w Hiszpanii przez długi czas obowiązywała ustawa o stabilności budżetowej, która wprowadzała określone ograniczenia w zakresie kształtowania dochodów i wydatków budżetowych, tak że konstruowano budżet zrównoważony. W związku z kryzysem wprowadzono dodatkowe, restrykcyjne rozwiązania, których w tych rozważaniach nie będzie się rozwijać.

### **6. Klasyfikacja dochodów i wydatków budżetowych**

W hiszpańskiej procedurze budżet przedstawiany jest według trzech klasyfikacji budżetowych. Wynikają one z przyjętej struktury budżetu regulowanej Ustawą Budżetową Generalną. Z przepisów zawartych w tej części Ustawy wynika, że sto-

19 L. Gonzalo y González, *op. cit.*, s. 160.

20 Por. A. Bustos Gisbert, *op. cit.*, s. 166–168.

21 C. Albiñana García–Quintana, *Derecho Financiero y Tributario*, 1979, cyt. za: L. Gonzalo y González, *op. cit.*, s. 167–169.

suje się odrębne klasyfikacje wydatków i dochodów budżetowych. Wydatki klasyfikuje się według trzech klasyfikacji Są to następujące klasyfikacje: klasyfikacja organiczna, klasyfikacja ekonomiczna i klasyfikacja wg programów (funkcjonalna), natomiast dochody budżetowe klasyfikowane są wg dwóch rodzajów: klasyfikacji organicznej i klasyfikacji ekonomicznej. Jak wskazuje się w literaturze,<sup>22</sup> każda z tych klasyfikacji odpowiada na określane pytanie. Klasyfikacja organiczna informuje, *kto wydatkuje środki*. Klasyfikacja ekonomiczna oparta jest na odpowiedzi na pytanie: *jak się wydatkuje środki* lub *jakiego typu wydatki się realizuje*. Klasyfikacja wg programów (funkcjonalna) związana jest z pytaniem: *po co się wydatkuje?*

Klasyfikacja organiczna ma na celu przedstawienie, jak jednostki wliczane do budżetu państwa dokonują wydatków. Dzięki tej klasyfikacji dokonuje się różnienia między państwem, ubezpieczeniami społecznymi, samodzielnymi jednostkami, publicznymi jednostkami przedsiębiorczymi, państwowymi spółkami handlowymi i fundacjami państwowymi. W pewnym sensie przypomina to polskie części budżetowe.

Klasyfikacja ekonomiczna określana jest w Hiszpanii jako klasyfikacja ekonomiczna wg rozdziałów. Pozwala ona określić następujące agregaty finansowe: dochody lub wydatki bieżące (A), dochody lub wydatki kapitałowe (B), dochody lub wydatki niefinansowe (C1) i dochody lub wydatki finansowe (C2).<sup>23</sup> W klasyfikacji ekonomicznej są następujące rozdziały dochodowe: rozdz. I Podatki bezpośrednie; rozdz. II Podatki pośrednie; rozdz. III Opłaty i inne dochody; rozdz. IV Transfery bieżące; rozdz. V Dochody majątkowe; rozdz. I–V Całkowite dochody bieżące (A); rozdz. VI Zbycie inwestycji; rozdz. VII Transfery kapitałowe; rozdz. VI–VII Całkowite dochody kapitałowe (B); rozdz. VIII Aktywa finansowe; rozdz. IX Pasywa finansowe; rozdz. VIII–IX Całkowite dochody finansowe (C1). Po stronie wydatków są następujące rodzaje rozdziałów: rozdz. I Wydatki osobowe; rozdz. II Dobra i usługi bieżące; rozdz. III Obsługa długu; rozdz. IV Transfery bieżące; rozdz. I–IV Całkowite wydatki bieżące; rozdz. VI Inwestycje; rozdz. VII Transfery kapitałowe; rozdz. VI–VII Całkowite wydatki kapitałowe; rozdz. VIII Aktywa finansowe; rozdz. IX Pasywa finansowe; rozdz. VIII–IX Całkowite wydatki finansowe (C2). Suma dochodów A + B to są dochody niefinansowe. Suma wydatków A + B to są wydatki niefinansowe. C1 i C2 to są odpowiednio dochody i wydatki finansowe. W praktyce hiszpańskiej stosuje się także klasyfikację ekonomiczną operacyjną.

Klasyfikacja funkcjonalna (wg programów) pozwala na odpowiedź na pytanie: jakie funkcje państwo na siebie wzięło. Według tej klasyfikacji wyróż-

22 E. Egea Ibáñez, *op. cit.*, s. 209 i nast.

23 *Ibidem*, s. 214 i nast.

nia się następujące podziałki klasyfikacyjne: grupy funkcji, funkcje, podfunkcje i programy. Jest dziesięć grup funkcjonalnych: 1. Usługi o charakterze ogólnym; 2. Obrona, ochrona cywilna i bezpieczeństwo obywateli; 3. Bezpieczeństwo, ochrona i wsparcie socjalne; 4. Świadczenie dóbr publicznych o charakterze socjalnym; 5. Świadczenie dóbr publicznych o charakterze gospodarczym (ekonomicznym); 6. Regulacje ekonomiczne o charakterze ogólnym; 7. Regulacje ekonomiczne sektorów produkcyjnych; 9. Transfery do innych jednostek administracji publicznej narodowych i ponadnarodowych; 10. Dług publiczny. Budżet według klasyfikacji funkcjonalnej jest zbliżony do budżetu zadaniowego.

## **7. Zakończenie**

Z przedstawionych wywodów wyłania się kształt hiszpańskiego systemu budżetu: sam budżet, jego złożoność, charakterystyka i procedura tworzenia. Biorąc pod uwagę fakt, że Hiszpania jest określana jako państwo autonomii, to wyraźnie jest widoczne, że wszelkie regulacje prawne dotyczą wyłącznie państwa. Jednostki samorządu terytorialnego są regulowane odrębnymi przepisami i jedyne co je łączy, to klasyfikacja budżetowa, którą muszą stosować wszystkie podmioty publicznoprawne w Hiszpanii. Należy jednak podkreślić, że ustawodawca hiszpański zezwala wspólnotom autonomicznym stosowanie, dodatkowo, ale równoległe do państwowej, własnej klasyfikacji budżetowej. Dokonując porównania hiszpańskiego budżetu i jego procedury z polskimi rozwiązaniami w tym zakresie, na uwagę zasługuje podkreślenie różnicy w zakresie klasyfikacji budżetowej. Trzy jej rodzaje lepiej oddają złożoność takiego planu, jakim jest budżet. Lepiej także podkreślana jest zasada przejrzystości budżetu niż w Polsce. Podatnik jest w stanie dokładnie zapoznać się z działaniami państwa. Wie lub może wiedzieć, na co państwo przeznaczają pieniądze pochodzące głównie z podatków. W polskiej praktyce budżetowej nie jest to możliwe bez dodatkowych informacji, o które często jest bardzo trudno. Warto także zwrócić uwagę na opracowanie budżetu w parlamencie. W Polsce tylko jeden raz budżet został uchwalony przez Sejm przed rozpoczęciem roku budżetowego. Może warto zastosować regułę, że kiedy parlament nie przygotowuje ustawy budżetowej na czas, to rozpisuje się nowe wybory parlamentarne. Byłoby to niewątpliwie bodźcem dla posłów.

Porównania różnych rozwiązań są bardzo pouczające i powinny być inspirujące. Jednakże należy pamiętać, że nie ma prostej implantacji rozwiązań. Często o powodzeniu decydują szczegóły, które mogą być przeszkodą nie do pokonania. Ale, biorąc pod uwagę powyższą problematykę, należy stwierdzić, że każde działania i rozwiązania, które przyczynią się do poprawy efektywności gospodarki budżetowej, należy dokładnie przestudiować i w miarę możliwości wprowadzać.

# INOVAČNÍ FINANČNÍ NÁSTROJE A ROZPOČTOVÉ VÝDAJE EU

HANA MARKOVÁ

## 1. Členění rozpočtových výdajů EU a místo inovačních finančních nástrojů

Výdaje z rozpočtu EU<sup>1</sup> musejí přinášet jasný a viditelný prospěch pro EU a její občany, kterého by nemohlo být dosaženo pouze prostřednictvím výdajů na vnitrostátní, regionální či místní úrovni. Vnitrostátní a místní instituce mohou těžit ze znalostí institucí EU v oblasti vytváření finančních produktů, ke kterým by za jiných okolností neměly přístup.

Lze je členit z různých hledisek. V první řadě je možné výdaje členit na výdaje související s administrativní činností jednotlivých orgánů a institucí a na výdaje související s realizací jednotlivých politik a dosahování cílů EU. Jiným možným členěním výdajů rozpočtu EU je jejich členění do osmi okruhů a to podle činností, které zajišťují:

- zemědělství (společná zemědělská politika a rozvoj venkova),
- strukturální operace financované ze strukturálních fondů a Kohezního fondu,
- vnitřní politiky (výzkum a technologický rozvoj, vzdělávání, mládež, informace, zaměstnanost, energie, životní prostředí atd.)
- vnější vztahy (pomoc třetím zemím, spolupráci a pomoc v geografických oblastech apod.)
- administrativa
- rezervy (měnové rezervy, rezervy naléhavé pomoci a garanční rezervy)
- předvstupní pomoc (programy zaměřené na budoucí nové členy Evropské unie)
- rozšíření (výdaje na rozšíření Evropské unie).

---

1 H. Marková, R. Boháč, Rozpočtové právo, Praha 2007, s.141 n.



Finanční rámec na léta 2007–2011 zavedl klasifikaci výdajů, ve které výdaje rozčleněny do šesti okruhů – jde o členění výdajů na skupiny:

- udržitelný růst (části výdaje na konkurenceschopnost pro růst a zaměstnanost + výdaje na soudržnost pro růst a zaměstnanost),
- ochrana přírodních zdrojů a hospodaření s nimi
- občanství, svoboda, bezpečnost a právo (části svoboda, bezpečnost a právo + občanství)
- Evropská unie jako globální partner,
- správní náklady,
- vyrovnávací platby.<sup>2</sup>

Z vývoje v rámci EU je zřejmé, že v rozpočtových výdajích EU by měly hrát stále významnější roli inovační finanční nástroje<sup>3</sup>. Jsou pevně zakotveny ve strategických dokumentech, jejichž cílem je utvářet budoucí financování EU. Mohly by znamenat důležitý příliv financí pro strategické investice, protože podporují dlouhodobé, udržitelné investice v období finančních omezení. Mezi inovační finanční nástroje patří nástroje poskytující vlastní či rizikový kapitál nebo dluhové nástroje, jako například úvěry nebo záruky pro zprostředkovatele poskytující financování velkému počtu koncových příjemců s obtížným přístupem k financování, nebo sdílení rizik s finančními institucemi za účelem zvýšit objem financování a tím také dopad zapojení rozpočtu EU. Tyto finanční nástroje jsou zvláště vhodné při řešení situací v případech, kdy investice nejsou optimální, např. u obchodních činností nebo infrastruktur, které mohou být finančně životaschopné (například pokud jde o schopnost vytvářet příjmy), avšak nejsou s to přilákat financování z jiných, zejména tržních zdrojů. Jsou využitelné například při podpoře mechanismů, jimiž se mobilizují soukromé investice při dodávkách veřejných statků jako např. ochrana klimatu a životního prostředí.<sup>4</sup>

Je třeba zdůraznit, že rozpočtové výdaje vynaložené prostřednictvím finančních nástrojů neobnášejí větší finanční riziko než granty, neboť koncepčním a smluvním nastavením finančního nástroje je zajištěno, že riziko pro rozpočet EU je v každém případě omezeno na rozpočtový příspěvek. Na rozdíl od grantů, u kterých finanční nástroje zahrnují investice z vázaných fondů EU, může rozpočtový příspěvek dokonce přinést výnosy, jako jsou úroky nebo kapitálový výnos.

---

2 V současné době se poslední dvě skupiny výdajů spojily a vykazuje se pět okruhů výdajů – viz <http://www.mfcr.cz>

3 Výraz „inovační finanční nástroj“ označuje zásahy jiné než financování čistě prostřednictvím grantů.

4 52011DC0662 Sdělení komise evropskému parlamentu a Radě Rámec pro novou generaci inovačních finančních nástrojů – kapitálové a dluhové platformy EU/KOM/2011/0662, <http://eur-lex.europa.eu>

Inovační finanční nástroje napomáhají dosahovat konkrétní politické cíle EU zajišťováním potřebných finančních prostředků pro oblasti zájmu EU, ať už jde o inovace, udržitelný růst, vytváření nových pracovních míst atd. Jejich cílem je tak snaha o nápravu nedokonalostí trhu, jež vedou k tomu, že se těmto oblastem nedostává financování z tržních zdrojů ( například proto, že soukromý sektor danou oblast považuje za příliš rizikovou). Tyto nástroje mohou představovat doplněk klasických nástrojů a dosáhnout za rámec regulačních zásah např. tím, že poskytnou finanční podporu dříve, než tuto možnost odhalí podnikatelská sféra. Kromě finančního dopadu mohou mít inovační finanční nástroje také významné nefinanční účinky. Inovační finanční nástroje vytvářejí multiplikační efekt pro rozpočet EU tím, že usnadňují a přitahují další finance jak z veřejných tak soukromých zdrojů pro projekty, které mají šanci být projekty v zájmu EU, a to na všech úrovních prováděcího řetězce (zprostředkovatelé a cíloví příjemci). Krytím rizika nebo účasti na riziku může účast EU přimět investory, aby investovali v případech, kdy by bez podpory z rozpočtu EU neinvestovali vůbec, nebo aby investovali více v případech, kdy by bez podpory z rozpočtu EU investovali méně. Těto „mobilizace“ finančních prostředků či multiplikačního efektu lze docílit spolufinancováním mezinárodními finančními institucemi nebo dodatečným dluhovým objemem, který musejí banky a záruční instituce poskytnout cílovým příjemcům.<sup>5</sup>

Příkladem může být evropský systém záruk, zavedený prostřednictvím rámcového programu pro konkurenceschopnost a inovace (CIP). V mnoha členských státech EU neexistují záruční společnosti a proto je evropský systém důležitý pro záruční instituce zřízené v nedávné době, které stále teprve budují své portfolio. Existence evropské záruky nebo protizáruky buď poskytuje novým záručním institucím možnost v ranném stádiu zvýšit svůj objem nebo usnadňuje vytváření takovýchto systémů, čímž přispívá k „budování institucí“.

## 2. Využití fondovních zdrojů

Členské státy EU nečerpají finanční prostředky z předstupních fondů, ale z fondů strukturálních,<sup>6</sup> mají možnost také využít část prostředků, které jim byly dány k dispozici prostřednictvím Evropského fondu pro regionální rozvoj a Evropského sociálního fondu, k podpoře nástrojů finančního inženýrství.

K základním cílům Evropského fondu pro regionální rozvoj (European Regional Development Fund) patří zlepšování infrastruktury, podpora nových pracovních míst, podpora malých a středních podniků, rozvoj technologií, ochrana a zlepšování životního prostředí, rozvoj turistiky atd.

5 Vynakládání prostředků z rozpočtu EU prostřednictvím inovačních finančních nástrojů není novinkou. Poprvé byly rozpočtové prostředky EU v těchto nástrojích použity před více než deseti lety.

6 H. Marková, R. Boháč, *Rozpočtové právo*, Praha 2007, s. 98 n.

Evropský sociální fond (ESF) (European Social Fund) pomáhá lidem efektivněji se zapojit do trhu práce – financuje opatření v oblasti profesní přípravy a systému získávání nových pracovníků. Jeho konkrétní činnost se týká doplňování sociálních programů členských států Evropské unie (zvláště pokud jde o dlouhodobé programy jako aktivní politika zaměstnanosti nebo reintegrace dlouhodobě nezaměstnaných), pomoc mladým nezaměstnaným a lidem s handicapem, podpora rovných příležitostí na trhu práce pro ženy a muže, podpora vzdělávacích a rekvalifikačních kurzů, zlepšování mobility pracovních sil apod.

Prostředky z EFRR jsou proto primárně používány k podpoře podniků, rozvoje a obnovy měst, energetické účinnosti a využívání energie z obnovitelných zdrojů v budovách, zatímco ESF slouží k podpoře samostatné výdělečné činnosti, zakládání podniků a mikropodniků. Členské státy a regiony budou i v následujících letech podněcovány k tomu, aby podporovaly finanční nástroje v rámci Evropského sociálního fondu (např. pro studenty, vytváření pracovních míst, mobilitu pracovníků, sociální začleňování nebo sociální podnikání).

Téměř všechny členské státy v současné době využívají řadu kapitálových či dluhových (úvěrových a záručních) nástrojů alespoň v jedné z těchto oblastí, a to buď přímo přispíváním prostředků z operačního programu do fondu rizikového kapitálu, úvěrového nebo záručního fondu, nebo prostřednictvím podílových fondů zřízených za účelem investic do několika fondů. Nástroje jsou prováděny za použití různých modelů řízení a právních struktur, které jsou vlastní každému členskému státu nebo regionu.

V mnoha případech se nástroje využívají investováním do podílových fondů. V rámci iniciativy JESSICA (společná evropská podpora udržitelných investic do městských oblastí) se podílové fondy využívají prostřednictvím Evropské investiční banky. V rámci iniciativy JEREMIE (společné evropské zdroje pro mikropodniky až střední podniky) se podílové fondy obvykle využívají prostřednictvím EIF nebo celé škály vnitrostátních a regionálních institucí. K plnění úkolů podílového fondu mohou obecně v závislosti na oblasti intervence dostat mandát EIB nebo EIF, a to přímým udělením zakázky členskými státy nebo řídicími orgány. Pro provádění operací organizovaných prostřednictvím podílového fondu mohou být vybrány také jiné finanční instituce, a to buď zadáním veřejné zakázky, nebo udělením grantu.<sup>7</sup>

Např. česká vláda v roce 2011 schválila Národní inovační strategii České republiky (NIS),<sup>8</sup> která vychází z evropského doporučení inovací, podpořit v členských státech inovační aktivity založené na znalostech, excelentním výzkumu, kvalitním vzdělávání a výchově odborníků, ale také na inovačních aktivitách pro-

---

7 <http://www.businessinfo.cz>

8 Usnesení vlády č. 714 ze dne 27. září 2011.

váděným průmyslem. Příkladem využití inovačních finančních nástrojů v předvstupní oblasti může být Evropský fond pro jihovýchodní Evropu (EFSE), který nabízí dlouhodobé financování místním finančním institucím v zemích jihovýchodní Evropy a jižního Kavkazu splňujícím příslušné podmínky. Fond je využíván k poskytování záruk a mobilizaci kapitálu soukromých investorů ve velkém měřítku pro účely rozvoje (podnikatelské úvěry pro mikropodniky a malé podniky, venkovské podnikatelské úvěry a úvěry na bydlení pro nízkopříjmové soukromé domácnosti s omezeným přístupem k finančním službám poskytovaným místními finančními institucemi.<sup>9</sup>

### 3. Inovační finanční nástroje pro finanční rámec 2014–2020

V rámci EU se připravuje nový rámec pro zefektivnění a racionalizaci vytváření a správy finančních nástrojů nové generace, který má být založen na tzv. kapitálových a dluhových platformách EU. Tyto platformy představují soubor společných pravidel a pokynů pro kapitálové a dluhové nástroje (včetně záruk a sdílení rizik) v rámci vnitřních politik, která zajistí odpovídající přístup k těmto nástrojům v případech, kdy jsou podporovány z rozpočtu EU.

Za účelem podpory investic do výzkumu a inovací plánuje EU vytvoření dvou skupin finančních nástrojů:

– dluhového nástroje, prostřednictvím kterého mají být poskytovány úvěry jednotlivým příjemcům a to na investice do výzkumu a inovací, záruky pro finanční zprostředkovatele poskytující úvěry příjemcům, kombinace úvěrů, záruk, protizáruk určených pro vnitrostátní či regionální programy dluhového financování, a

– kapitálového nástroje, který by sloužil k investování do přenosu technologií a dalších nástrojů do oblasti duševního vlastnictví a investování do fondů rizikového kapitálu, poskytujících kapitálové financování začínajícím subjektům zaměřeným na výzkum a inovace nebo k podpoře investic do odvětví výzkumu a inovací směřováním na tematicky zaměřené mezistátní fondy fondů s širokou investorskou základnou, včetně investorů z řad soukromých institucí a strategických investorů.

Mezi finanční nástroje v rámci nástroje pro propojení Evropy zaměřeného na infrastrukturu bude pravděpodobně patřit také nástroj pro sdílení rizik vztahující se na úvěry a dluhopisy, který bude reagovat na požadavky více modelů financování používaných po celé EU, na velikost projektů, odvětví, v nichž se realizují, a stádiu rozvoje financování projektu a kapitálových trhů obecně, a kapitálový nástroj, který doplní sadu infrastrukturních nástrojů s cílem dále rozvíjet trhy s rizikovým kapitálem v celé EU.

<sup>9</sup> Je založen na modelu partnerství mezi veřejným a soukromým sektorem iniciovaném německou KfW Entwicklungsbank. Investory fondu jsou Komise (zastupující EU), která investovala 120 milionů eur, další veřejní dárci a mezinárodní finanční instituce včetně EIB a EBRD.

V oblasti vzdělávání a kultury jsou připravovány garanční prostředky, které mají také přispět k dosažení cílů EU. Jde o garanční nástroj např. v podobě studentského úvěru, jenž umožní studentům magisterského programu studovat v cizí zemi, což přispěje k dosažení cíle spočívajícího ve zvýšení účasti studentů na přeshraniční mobilitě ve vzdělávání o 20 %. Dalším garančním nástrojem by potom mohl být nástroj, který by měl finanční zprostředkovatele motivovat k tomu, aby poskytování úvěrů rozšířili také do oblastí, která souvisejí s úsekem práv duševního vlastnictví a kteří často považují financování kulturních a kreativních odvětví za příliš riskantní.

Prostřednictvím finančních nástrojů se má dosáhnout také rostoucího podílu podpory ze strukturálních fondů, zejména podpora podnikům a k dalším subjektům, které vytvářejí příjmy, zejména v oblasti změny klimatu, ochrany životního prostředí, inovací, informačních a komunikačních technologií a infrastruktury.

Závěrem lze konstatovat, že určité oblasti vynakládání výdajů z veřejných rozpočtů jsou právem více regulovány a jiné méně. Dochází k vytváření nových, zvláštních forem a způsobů poskytování výdajů z veřejných rozpočtů obecně, což platí i o rozpočtu EU. V současné době se na úrovni jednotlivých států jedná např. o oblast veřejné podpory, kde je regulována ingerence státu, resp. veřejného sektoru, do oblasti národního hospodářství, o oblast veřejných zakázek, kde je stanoven zvláštní způsob vynakládání prostředků z veřejných rozpočtů. Využití inovačních finančních nástrojů může být další formou, která bude přispívat k rozvoji dalších oblastí, které jsou specifické a které vyžadují odlišný přístup.

# NOWE ZARZĄDZANIE FINANSAMI PUBLICZNYMI NA TLE DOŚWIADCZEŃ POLSKI I FRANCJI

URSZULA KINGA ZAWADZKA-PĄK

## 1. Wprowadzenie

W okresie ostatnich trzydziestu lat w wielu krajach na całym świecie dokonały się istotne przeobrażenia w zakresie zarządzania finansami publicznymi. Z tego powodu zaczęto posługiwać się terminem „nowe zarządzanie finansami publicznymi” dla odróżnienia tych nowych praktyk od dotychczas stosowanych metod. Nowe zarządzanie finansami publicznymi jest elementem szerszych reform realizowanych w sektorze publicznym, powszechnie określanym mianem *New Public Management*.

Konsekwencją wprowadzania instrumentów nowego zarządzania finansami publicznymi w poszczególnych krajach są m.in. zmiany dotyczące wydłużenia okresu planowania (programowania) wydatków i dochodów publicznych, czy też sposobu ich księgowania. W tym zakresie bogate doświadczenie ma m.in. Francja, która od kilkunastu lat realizuje koncepcję nowego zarządzania finansami publicznymi. Również reformy przeprowadzane w ostatnich kilku latach w Polsce, wpisują się w te ogólnoświatowe tendencje. Nie polegają one oczywiście na bezpośrednim przenoszeniu zagranicznych wzorców do polskiego porządku prawnego, lecz na stopniowym i roważnym opracowywaniu i wdrażaniu instrumentów nowego zarządzania finansami publicznymi, których zastosowanie może poprawić efektywność i skuteczność wydatków publicznych.

## 2. Nowe zarządzania finansami publicznymi jako element *New Public Management*

Nowe zarządzanie finansami publicznymi stanowi element nurtu szerszych reform określanego mianem nowego zarządzania publicznego (ang. *New Public Management*, NPM), które obejmuje wiele różnorodnych kierunków zmian dotyczących administracji publicznej. Nurt NPM powstał na przełomie lat siedemdziesiątych i osiemdziesiątych ubiegłego stulecia w krajach anglosaskich, tak naprawdę jednocześnie w Wielkiej Brytanii za rządów Margaret Thacher oraz w kilku amerykańskich gminach, m.in. w mieście Sunnyvale w Kalifornii. Wkrótce techniki

NPM z sukcesem wykorzystano także w Nowej Zelandii i Australii.<sup>1</sup> W kolejnych latach NPM było wprowadzane w wielu innych państwach na całym świecie, gdzie nadal jest doskonalone.

W Polsce koncepcję nowego zarządzania publicznego zaczęto intensywnie promować po zmianach systemowych z 1989 r., głównie dzięki doradcom zagranicznym wspierającym proces reform w samorządzie terytorialnym. Szczególne znaczenie odegrały tu polsko-brytyjski program *Know-How Fund*, Program Rozwoju Instytucjonalnego współfinansowany ze środków Banku Światowego oraz amerykański Program Partnerstwo dla Samorządu Terytorialnego. Dzięki tym inicjatywom w wielu polskich gminach zasadniczo unowocześniono procedury zarządzania finansami publicznymi, a przez to – całą działalność samorządową.<sup>2</sup>

Początkowo nowe zarządzanie publiczne koncentrowało się jedynie na zagadnieniach kontroli biurokratycznego systemu funkcjonowania państwa. Zwycięstwa wyborcze partii neokonserwatywnych wywodzących się z „nowej prawicy” w Wielkiej Brytanii, Stanach Zjednoczonych oraz w Kanadzie doprowadziły do realizacji reform administracji publicznej, których celem było ograniczenie wydatków publicznych, prywatyzacja i szeroko pojęte ograniczenia roli państwa. W Wielkiej Brytanii pierwsza fala reform (1979–1986) przyczyniła się do ograniczenia kosztów funkcjonowania państwa oraz liczby osób zatrudnionych w sektorze publicznym, zwłaszcza w organach administracji centralnej oraz w systemie publicznej służby zdrowia. Nacisk położono zatem na „odchudzenie państwa”. Reformy te odsłoniły mankamenty funkcjonowania zburokratyzowanego państwa, opartego na licznych powiązaniach hierarchicznych, w związku z czym w dalszych etapach reform za konieczne uznano zwiększenie autonomii i swobody zarządzania poprzez ograniczenie nadmiernych form kontroli (zwłaszcza kontroli uprzedniej). Nacisk położono również na podniesienie jakości usług publicznych oraz udział samych pracowników administracji publicznej w reformowaniu państwa.<sup>3</sup>

W drugiej połowie lat osiemdziesiątych NPM zaczęto wprowadzać również w innych państwach. We Francji realizowane było pod nazwą „unowocześniania administracji państwa”<sup>4</sup> i składało się z dwóch etapów. Pierwszy z nich przypada na lata od połowy lat osiemdziesiątych do końca ubiegłego stulecia. W tym czasie przeprowadzono kilka reform o kluczowym znaczeniu oraz wiele drobnych, mniej lub bardziej spójnych inicjatyw służących usprawnieniu zarządzania publicznego.

1 T. Groot, T. Budding, *New Public Management's current issues and future prospects*, „Financial Accountability & Management” 2008, nr 1, s. 1.

2 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Budżet zadaniowy, Materiały szkoleniowe, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2007*, s. 7–8.

3 B. Philippe, *Le renouveau du contrôle des bureaucraties. L'impact du New Public Management*, „Informations sociales” 2005, nr 6, s. 29.

4 D. Sandrine, *Théories du management*, „Informations sociales” 2011, nr 5, s. 8.

Drugi okres NPM we Francji rozpoczął się na początku XXI wieku od przyjęcia „nowej konstytucji finansowej państwa”, tj. ustawy organicznej o ustawach finansowych (nazywanej powszechnie ustawą LOLF) z 2 sierpnia 2001 r.<sup>5</sup> W ramach tego etapu dokonano także innych istotnych zmian z punktu widzenia struktur, organizacji, zarządzania zasobami ludzkimi, a stosunkowo niedawno także programowania wieloletniego.<sup>6</sup>

Ewolucja nowego zarządzania publicznego spowodowała wykształcenie czterech jego modeli<sup>7</sup>. Pierwszy z nich, nazwany „Zwiększenie efektywności”, zakłada upodobnienie sektora publicznego do sektora prywatnego. Zatem zarządzanie w administracji publicznej powinno odbywać się przy wykorzystaniu metod stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem, zaś obywatela należy traktować nie jako petenta, lecz klienta, konsumenta i wyborcę<sup>8</sup>. Ważną rolę w opracowywaniu tego najwcześniejszego modelu NPM odegrali doradcy pracujący uprzednio w sektorze prywatnym. Konieczność zmian była dyktowana brakiem efektywności i rentowności sektora publicznego, sztywnych reguł statutu urzędnika oraz kosztów wynagrodzeń administracji publicznej. Z tego powodu, wraz z NPM wprowadza się indywidualne ustalaną wysokość wynagrodzeń oraz ocenianie rezultatów osiągniętych przez menadżerów publicznych<sup>9</sup>. Model ten cechuje silna koncentracja na wynikach i efektywności, dążenie do „osiągnięcia więcej mniejszym kosztem”<sup>10</sup>, ustanowienie jasnych celów, monitorowanie wyników, stworzenie przejrzystych metod pomiaru rezultatów działalności, zwiększenie roli audytu (przede wszystkim finansowego). Uznano także, że istotną rolę w procesie wdrażania reform odgrywają usługodawcy z sektora prywatnego, a także *benchmarking*, który polega na badaniu i porównywaniu doświadczeń innych państw w celu określenia optymalnego rozwiązania dla danego kraju.

Drugi model NPM nosi nazwę „Decentralizacja i tzw. odchudzenie sektora publicznego”. W większości krajów, które stosują ten model NPM nastąpiła decentralizacja wykonywania zadań, których realizację przekazano z poziomu ministerstw do (częściowo) niezależnych agencji. Finansowanie zadań publicznych w znacznie większym stopniu odbywa się również w oparciu o kontrakty zawie-

5 Ustawa organiczna nr 2001–692 o ustawach finansowych (Dziennik Urzędowy Republiki Francuskiej – JORF nr 177 z 2 sierpnia 2001 r., s. 12480, tekst nr 1).

6 B. Philippe, *op. cit.*, s. 29, za: C. Hood, *Doing Public Management the Egalitarian Way?, The Art of The State. Culture, Rhetoric and Public Management*, Oxford 1998.

7 E. Ferlie, L. Ashburner, L. Fitzgerald, A. Pettigrew, *The New Public Management in Action*, Great Britain 1997 za: K. Opolski, P. Modzelewski, *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, Warszawa 2009, s. 35.

8 Por. G. Gruening, *Origin and Theoretical Basis of New Public Management*, „International Public Management Journal” 2001, nr 4 oraz E. Costa, *Des chiffres sans les lettres. La dérive managériale de la juridiction administrative* „Actualité Juridique – Droit Administratif” 2010, s. 1623.

9 J.–P. Didier, *Une fonction publique sans fonctionnaires ?*, „La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales” 2011, nr 17, s. 2170.

10 Ang. *doing more with less*, fr. *dépenser moins, mais dépenser mieux*.



rane z podmiotami prywatnymi. Ponadto model ten charakteryzuje się następującymi cechami: zmniejszenie rozmiarów sektora publicznego, drastyczna redukcja środków przeznaczonych na płace w instytucjach publicznych, rozdzielenie finansowania ze środków publicznych i ze źródeł niezależnych, odejście od standardowych form świadczenia usług na rzecz systemu charakteryzującego się większą elastycznością i różnorodnością.

Kolejny, trzeci model NPM związany jest z tzw. nurtem „doskonałości” (ang. *excellence stream*) z lat osiemdziesiątych ubiegłego stulecia. Model ten charakteryzuje się poziomą strukturą zarządzania, naciskiem położonym na stałe uczenie się (m.in. poprzez intensywne programy szkoleń dla menadżerów publicznych), stosowaniem ewaluacji zawodowej w oparciu o osiągnięte rezultaty. Istotną rolę odgrywa także planowanie strategiczne służące realizacji politycznych priorytetów i programów wieloletnich. Bardziej operacyjne decyzje przekazywane są menadżerom niższego szczebla, którym przyznaje się więcej swobody w podejmowaniu decyzji.<sup>11</sup>

Jako ostatni powstał model NPM „ukierunkowany na usługi publiczne”. Jak wynika z samej jego nazwy, w centrum zainteresowania są odbiorcy usług publicznych. Z tego powodu istotne znaczenie odgrywa uwzględnianie ich opinii, propozycji i oczekiwań, a także współpraca z nimi. Pożądane jest też przesunięcie władzy od mianowanych do obieralnych przedstawicieli społeczności lokalnych. Model ten „wzorcowo” rozwinął się w Wielkiej Brytanii, gdzie opracowano całościowy system mający na celu zbieranie opinii i propozycji od obywateli na temat wydatkowania środków publicznych.<sup>12</sup>

W krajach, które jako pierwsze wprowadziły reformy NPM (Wielka Brytania, Francja, Holandia, kraje skandynawskie), po pewnym czasie okazało się, że potrzebna jest ewolucja w ramach samego paradygmatu NPM, w związku z czym następowało stopniowe przejście od modelu pierwszego, poprzez model drugi i trzeci, aż do modelu czwartego. W piśmiennictwie podkreśla się, iż w Polsce celowe byłoby przyjęcie założeń ze wszystkich czterech modeli<sup>13</sup>. Warto zwrócić uwagę, iż ramy poszczególnych modeli NPM są dość ogólne, bowiem są rozwiązaniami stanowiącymi jedynie wzór, podstawę do reformowania sektora publicznego w kolejnych państwach. Umożliwia to wybranie rozwiązań odpowiednich do specyficznych uwarunkowań konkretnego kraju.

---

11 T. Groot, T. Budding, *op. cit.*, s. 5.

12 Szerzej na ten temat: U.K. Zawadzka-Pąk, Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznym w Wielkiej Brytanii, (w:) E. Ruśkowski (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.

13 K. Opolski, P. Modzelewski, *op. cit.*, s. 35.

### 3. Wieloletnie programowanie finansów publicznych

Przyjęcie metod nowego zarządzania finansami publicznymi wiąże się ze stosowaniem częściowo nowej terminologii. W związku z tym, zamiast dotychczasowego terminu „planowanie wieloletnie”, zaczęto używać „programowania wieloletniego”. Co prawda, „planowanie” i „programowanie” można określić wspólnym pojęciem „projektowania”, które jest immanentną cechą każdego budżetu, bez względu na technikę, która została zastosowana przy szacowaniu jego wielkości liczbowych.<sup>14</sup> Jednakże takie rozróżnienie nabiera szczególnego znaczenia w kontekście podejmowania decyzji budżetowych, których skutki przekraczają okres jednego roku, gdyż termin „programowanie wieloletnie” pozwala, przynajmniej częściowo, uniknąć konotacji z planami wieloletnimi z ustroju socjalistycznego i z kompromitacją planowania centralnego.<sup>15</sup> Zatem terminu „programowanie” używa się dla podkreślenia faktu, że wykorzystuje ono nowoczesne metody zarządzania, w części zaczerpnięte z sektora prywatnego, które do tej pory nie były stosowane w sektorze publicznym.

W Polsce wieloletnie programowanie finansów publicznych zostało wprowadzone do ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.<sup>16</sup> poprzez instytucję Wieloletniego Planu Finansowego Państwa (WPFPP). Zgodnie z definicją ustawową WPFPP jest planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa sporządzanym na cztery lata budżetowe. Określa on podstawowe wielkości makroekonomiczne, kierunki polityki fiskalnej, prognozy dochodów oraz wydatków budżetu państwa, kwotę deficytu i potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz źródła ich sfinansowania, prognozy dochodów i wydatków budżetu środków europejskich, wynik budżetu środków europejskich, skonsolidowaną prognozę bilansu sektora finansów publicznych, kwotę państwowego długu publicznego. Wydatki budżetu państwa zaprezentowane są w układzie zadaniowym obejmującym funkcje państwa, a także cele i mierniki stopnia wykonania danej funkcji.

Natomiast we Francji programowanie wieloletnie zostało wprowadzone do porządku prawnego w wyniku nowelizacji konstytucji z 23 lipca 2008 r.<sup>17</sup> Jego instrumentem stała się nowa kategoria ustaw, tj. ustawy o programowaniu finansów

14 M. Tyniewicki, Programowanie budżetowe w Unii Europejskiej, (w:) Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych; J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.) Lublin 2007, s. 356.

15 E. Ruśkowski, O potrzebie prowadzenia badań porównawczych w zakresie reformy zarządzania finansami publicznymi w Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem reform planowania finansowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011, s. 196.

16 Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

17 Ustawa konstytucyjna nr 2008-724 z 23 lipca 2008 r. o unowocześnieniu instytucji V Republiki (JORF nr 0171 z 24 lipca 2008, s. 11890, tekst nr 2).

publicznych (fr. *loi de programmation des finances publiques*).<sup>18</sup> Zgodnie z art. 34 francuskiej konstytucji określają one cele działań państwa, wieloletnie kierunki finansów publicznych oraz realizują cel równowagi rachunków sektora finansów publicznych. Na okres czteroletni ustalają poziom salda poszczególnych podsektorów sektora finansów publicznych, poziom długu publicznego, a także minimalny poziom dochodów podsektorów rządowego i ubezpieczeń społecznych. Integralną częścią ustaw o programowaniu finansów publicznych jest wieloletni plan wydatków (z podziałem, tak jak w WFPF, na funkcje) opracowywany na okres trzech lat.<sup>19</sup>

Zgodnie z art. 106 ust. 1 u.f.p. WFPF opracowuje Minister Finansów, a następnie przedstawia go Radzie Ministrów, która przyjmuje go w formie uchwały. Za uzasadnione należy uznać powierzenie tego obowiązku Ministrowi Finansów, który przygotowuje również projekt budżetu państwa.<sup>20</sup> Również we Francji przygotowanie projektu ustawy o programowaniu należy do władzy wykonawczej. Sytuacja w obu krajach przedstawia się natomiast odmiennie, jeśli chodzi o uprawnienia władzy ustawodawczej. We Francji instrumentem programowania wieloletniego są wspomniane powyżej ustawy uchwalane przez reprezentację Narodu zgromadzoną we francuskim Parlamencie i Senacie. Natomiast w Polsce WFPF przyjmowany jest w formie uchwały przez Radę Ministrów.

Zgodnie z postanowieniami u.f.p. WFPF ma stanowić podstawę opracowania projektu ustawy budżetowej na kolejny rok. Prawdopodobnie dlatego wprowadzono obowiązek corocznej jego aktualizacji przez Radę Ministrów w okresie dwóch miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej (art. 107 ust. 1 u.f.p.)<sup>21</sup>. Jednakże coroczna aktualizacja WFPF, która polega na doprowadzeniu danych w nim zawartych do zgodności z ustawą budżetową na dany rok budżetowy (art. 107 ust. 2 u.f.p.), znacznie osłabia wymiar wieloletni WFPF<sup>22</sup>. Świadczy ona o tym „jak dalece nie potrafimy planować na okresy wieloletnie i jak mocno obawiamy się takiego planowania, ujawniając tym samym, że nie mamy zrozumienia dla funkcji planowania wieloletniego”<sup>23</sup>. Zastrzeżeń nie budzi natomiast możliwość aktualiza-

18 Obowiązująca ustawa o programowaniu finansów publicznych obejmuje lata 2011–2014. Ustawy te dalej będziemy powoływać jako ustawy o programowaniu.

19 W doktrynie francuskiej na jej określenie wielokrotnie stosuje się termin budżet trzyletni (fr. *budget triennel*) lub budżet wieloletni (fr. *budget pluriannuel*), choć jednocześnie podkreśla się konieczność wprowadzenia do ustawy o programowaniu strony dochodowej, a nie jedynie minimalnych kwot dochodów podsektora rządowego i ubezpieczeń społecznych (por. por. m.in. M. Bouvier, *Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions du succès*, *Revue Française des Finances Publiques* 2008, Nr 103).

20 Por. J. Stankiewicz, Komentarz do artykułu 106 u.f.p., (w:) E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 352.

21 C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 300.

22 J. Stankiewicz, Komentarz do art. 105, (w:) E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 351.

23 C. Kosikowski, *op. cit.*

cji WFPF przewidziana w art. 107 ust. 3, w sytuacji gdy zmianie ulegają kierunki polityki społeczno-gospodarczej i średniookresowej strategii rozwoju kraju.

We Francji programowanie wieloletnie wpisano w bardziej sztywne ramy prawne. Otóż ogólny limit wydatków nie może zostać powiększony, z zastrzeżeniem dostosowań wynikających ze zmian przewidywań ewolucji cen. Limity wydatków ustalonych dla funkcji są definitywne dla dwóch pierwszych lat programowania, z zastrzeżeniem – dla drugiego roku programowania – dostosowań wynikających ze zmian przewidywań ewolucji cen i wykorzystania tzw. rezerwy na budżetowanie (fr. *réserve de budgétisation*). Zatem można dokonać dostosowań wydatków ustalonych jedynie dla funkcji na trzeci rok programowania, przestrzegając przy tym ogólnego limitu trzyletniego.<sup>24</sup>

#### 4. Zmiany w zakresie księgowości publicznej

Jednym z podstawowych instrumentów nowego zarządzania finansami publicznymi jest budżet zadaniowy, który wykorzystuje metodę zarządzania przez cele.<sup>25</sup> Opiera się ona na klasyfikacji funkcjonalnej (zadaniowej) wydatków, składającej się z funkcji, zadań i podzadań (przy czym samo nazewnictwo może się różnić w zależności od kraju), przyporządkowanych im celów oraz mierników służących mierzeniu stopnia ich realizacji. W wielu krajach, które wdrażają koncepcję rezultatu, do obliczania kosztów realizacji poszczególnych zadań wykorzystywana jest metoda memoriałowa księgowania wydatków zaczerpnięta z sektora prywatnego. Jest ona stosowana równoległe obok tradycyjnie stosowanej w sektorze publicznym metody kasowej lub też zamiast niej. Metoda kasowa opisuje wydatki budżetowe w momencie ich zapłaty, zaś dochody w momencie pobierania. Natomiast metoda memoriałowa opiera się na zasadzie kształtowania praw i obowiązków, co oznacza, że pod uwagę brany jest tytuł wykonania operacji, niezależnie od daty zapłaty lub pobrania.

Stosowanie metody memoriałowej w sektorze publicznym ułatwia zapewnienie wewnętrznej i zewnętrznej przejrzystości, dzięki czemu zwiększeniu ulega odpowiedzialność zarówno jednostek rządowych, jak i pozarządowych wydających środki publiczne. Stosowanie w sektorze publicznym standardów zbliżonych do tych wykorzystywanych w sektorze prywatnym, poprzez metodę memoriałową, umożliwia porównywanie kosztów usług publicznych z kosztami usług w sektorze pozarządowym. Jest to bardzo istotne z punktu widzenia dokonywania oszczędności. Drugą główną zaletą metody memoriałowej jest możliwość identyfikacji pełnych kosztów działalności, co umożliwia usprawnienie procesu podejmowania

24 M. Bouvier, M.–Ch. Esclassan, J.–P. Lassale, *Finances publiques*, Paris 2008, s. 354–356.

25 Szerzej na ten temat: E. Ruśkowski, U. Zawadzka-Pąk, *Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski*, Białystok 2010.

decyzji dotyczących przeznaczenia środków, ich koordynacji oraz kontroli. Z kolei odpowiednie decyzje przyczyniają się do poprawy osiągniętych rezultatów.<sup>26</sup>

Stosowanie w sektorze rządowym metody księgowania dochodów i wydatków pierwotnie stworzonej dla sektora publicznego wymaga uprzedniego dostosowania jej do specyfiki sektora publicznego. Jest to konieczne m.in. ze względu na problemy, jakie stwarza księgowanie składników dziedzictwa narodowego i majątku o zbliżonym do niego charakterze (zabytki, rezerwy przyrody, parki, drogi oraz inny majątek o charakterze społecznym, kulturowym i naukowym). Są one różnie traktowane w poszczególnych krajach: jako pasywa, gdyż do ich utrzymania niezbędne są środki finansowe, w innych jako aktywa, lecz o obniżonej wartości.

Informacje uzyskiwane dzięki metodzie memoriałowej są bardziej przydatne do określenia kosztu produktów i usług niż do ogólnego celu sprawozdawczości finansowej. Szerzej rzecz ujmując, metoda memoriałowa jest mniej użyteczna do podejmowania decyzji budżetowych, a bardziej do zarządzania i kontroli rezultatów. Z tego powodu jest ona szczególnie istotna z punktu widzenia budżetu zadaniowego. Aby zniwelować ryzyko niezrozumienia sprawozdań opracowywanych przy wykorzystaniu metody memoriałowej, zwłaszcza przez polityków podejmujących decyzje budżetowe, w niektórych krajach (m.in. we Francji i w Holandii) stosowana jest równolegle tradycyjna metoda kasowa oraz metoda memoriałowa.<sup>27</sup> We Francji, dodatkowo obok metody kasowej oraz memoriałowej, wprowadzono również metodę analizy kosztów zadań, w celu identyfikacji pełnych kosztów poszczególnych zadań budżetu zadaniowego.

Księgowość memoriałowa jest przydatnym narzędziem w wykonywaniu budżetu zadaniowego i jego kontroli. W Polsce, w sytuacji gdy budżet zadaniowy ma charakter prezentacyjny i zamieszczany jest jedynie w uzasadnieniu do ustawy budżetowej, natomiast podstawę gospodarki finansowej państwa nadal stanowi budżet tradycyjny, jest jeszcze przedwcześnie, by podejmować decyzje dotyczące ewentualnych zmian w zakresie księgowości publicznej. Nie ulega jednak wątpliwości, że w krajach, które przeszły na budżet zadaniowy, metoda memoriałowa jest przydatnym narzędziem, wspierającym obliczanie kosztów poszczególnych zadań i monitorowanie osiągniętych rezultatów.

## **5. Podsumowanie**

W większości państw, w których realizowane są reformy nowego zarządzania finansami publicznymi, wprowadzane są one stopniowo, z dużą dozą ostrożności i nieufności. Dopiero pierwsze istotne sukcesy przyczyniają się do większej ak-

---

26 T. Groot, T. Budding, *op. cit.*, s. 6–8.

27 T. Groot and T. Budding, *New Public Management's current issues and future prospects*, „Financial Accountability & Management” 2008, nr 1, s. 6–8.

ceptacji (politycznej i społecznej) tych zmian. Taka sytuacja miała miejsce w krajach anglosaskich, skąd wywodzi się nowe zarządzanie finansami publicznymi. Podobnie było we Francji, która dokonując reformy systemu finansów publicznych bazowała w dużym stopniu na rozwiązaniach brytyjskich. Polska również, wykorzystując *benchmarking* korzysta z wzorców zagranicznych. Decyzje podjęte we Francji, dotyczące programowania wieloletniego i księgowania wydatków początkowo publicznych wydawały się zbyt odważne. W dłuższej perspektywie okazały się jednak korzystne z punktu widzenia zarówno poszczególnych organów władzy publicznej, jak i samych finansów publicznych.

W związku z tym, warto rozważyć w przyszłości modyfikację konstrukcji WPPF, wzorując się np. na doświadczeniach francuskich. Podobnie, w odpowiednim momencie może okazać się przydatne wprowadzenie metody memoriałowej księgowania dochodów i wydatków publicznych, tak jak dokonano tego w niektórych państwach, w których budżet tradycyjny został zastąpiony budżetem zadaniowym.

# ARTYKUŁ 9 USTAWY O FINANSACH PUBLICZNYCH – A ART. 33 ORAZ 40 PAR. 1 I 3 KC

TERESA DĘBOWSKA–ROMANOWSKA

## 1. Wprowadzenie

Artykuł poświęcony jest w gruncie rzeczy wyznaczaniu granic swobody politycznej władzy ustawodawczej w tworzeniu różnorodnych jednostek sektora finansów publicznych i nadawaniu im osobowości prawnej. Sama kwestia wyznaczania granic jest niesłychanie dyskusyjna. Skoro bowiem powszechnie uznaje się, iż wszelkie osoby prawne powstają z woli ustawodawcy, to wydawałoby się, iż tym większą swobodę ma ustawodawca w kreowaniu państwowych i samorządowych osób prawnych wykonujących zadania publiczne. Ich majątek pochodzi bowiem ze środków publicznych państwa lub samorządu terytorialnego, cele działania są wyznaczone przez ustawy, a przez to zakres ich zdolności prawnej jest jednoznacznie określony. Dlaczego zatem państwo miałyby mieć w stosunku do własnych zasobów mniejszą swobodę kreowania różnorodnych podmiotów niż w przypadku innych, prywatnych uczestników obrotu?

Odpowiedź na to pytanie nie jest jednoznaczna. Nie wystarczy bowiem powołać się na art. 216 ust. 1 konstytucji, z którego wynika obowiązek ustawowego uregulowania, sposobu gromadzenia i wydatkowania środków publicznych. Oznacza to, iż część finansowa mienia Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych osób prawnych wykonujących zadania publiczne ze środków publicznych jest zarządzana w oparciu o prawo publiczne, tzn. w sposób jawny z zachowaniem reguł demokratycznych i przedstawicielskich oraz z odpowiedzialnością polityczno–prawną za zarządzanie środkami publicznymi.

Na podstawie art. 216 ust. 1 Konstytucji równie dobrze zatem moglibyśmy dojść do konstatacji, że zarządzanie częścią finansową mienia państwa i samorządu w zakresie wykonywania zadań publicznych powinno odbywać się w oparciu o jeden scentralizowany fundusz na szczeblu państwa lub danego samorządu oraz poprzez finansowanie metodą brutto.

Do takiej konstatacji skłania nas także art. 219 ust. 4 Konstytucji, w którym zawarto twierdzenie, iż gospodarkę finansową państwa prowadzi się na podstawie ustawy budżetowej (projektu tej ustawy).

Takie radykalne rozumowanie, które nakazuje traktować tworzenie odrębnych osób prawnych rozliczających się netto z budżetem lub nawet materialnie z nim w ogóle niepowiązanych jako wyjątek od zasady powszechności mający być wprowadzany w szczególnych tylko przypadkach – nie odpowiada rzeczywistości. Pominąwszy kwestię, czy część finansowa pochodząca ze środków publicznych mienia może być w pełni wyodrębniona z ogólnych zasobów państwa czy samorządu, stwierdzić należy, iż taka centralizacja finansowa nie jest dziś możliwa ze względu na rozrost różnorodnych nie władczych, a opiekuńczych zadań państwa i samorządu. Dla nich forma organizacyjna jednostki budżetowej powiązana z zasadą, iż Skarb Państwa nie posiada organów wewnętrznych, może okazać się mało przydatna.

Trzeba wobec tego zastanowić się, czy w świetle przytoczonych przepisów konstytucji w dalszym ciągu postrzegać należy tworzenie takich osób prawnych lub wyodrębnionych finansowo jednostek organizacyjnych rozliczających się netto z budżetem lub posiadających prawo do wykorzystywania pozostałych środków w następnym okresie – jako jedynie wyjątek od zasady powszechności budżetu, czy też uznać je za „równoprawne” formy realizacji i finansowania zadań publicznych. Wtedy nie byłyby one traktowane jako wyjątek od zasady powszechności i zupełności budżetu.

To drugie stanowisko uznawane jest dziś – mimo wszystko – za radykalne, choć trwale występuje zjawisko debudżetyzacji.

W sytuacji zatem, gdy wyjątki od zasady powszechności budżetu zdają się przeważać nad sferą jej realizacji, należy zastanowić się jakie są konstytucyjnie dopuszczalne przesłanki wyodrębnienia takich osób i struktur, skoro ich tworzenie w imię racjonalizacji i elastyczności prowadzi do ograniczenia jawności i demokracji w zarządzaniu finansowym i może prowadzić do zmiany podziału kompetencji pomiędzy władzami w sposób inny, niż to przewiduje konstytucja, np. zwiększając pozycję prawną ministra, który jest zarazem gestorem państwowego funduszu celowego.

Odpowiedź na takie pytania winna być poprzedzona analizą art. 9 u.f.p.

## **2. Znaczenie językowe art. 9 u.f.p.**

Artykuł 9 u.f.p. rozpoczyna się od zwrotu: „Sektor finansów publicznych tworzą...”. Składają się nań wyliczenia o charakterze kategorialnym, takie jak w punkcie 1), 2), 3), 4), 5), 6), 7), 10), 11), 13), wyliczenia o charakterze indywidualno–jednostkowym, takie jak w punkcie 8), 9) i 12) oraz generalne odesłanie do „innych państwowych lub samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych”.



Jak słusznie zauważono w licznych już komentarzach do ustawy<sup>1</sup>, wyliczenie to nie tworzy zatem ani definicji sektora finansów publicznych, ani też – co jeszcze gorsze – jednostki tegoż sektora. Zgoła nie wiadomo także, jaki jest stosunek poszczególnych kategorii podmiotów wyliczonych w tym artykule względem siebie. Najbardziej ewidentnym przykładem jest relacja pomiędzy punktem 1) i 2) a punktem 3) wyliczenia zawartego w art. 9. Z jednej strony mamy bowiem do czynienia z organami władzy publicznej oraz jednostkami samorządu terytorialnego i ich związkami – z drugiej zaś z jednostkami budżetowymi, tak jakby te drugie mogły funkcjonować samoistnie, w oderwaniu od organów władzy publicznej, państwowej i samorządowej, dla których stanowią zaplecze. Efektem tego rodzaju zabiegów jest to, że organy władzy ani nie tworzą jednostek budżetowych stanowiących ich zaplecze, ani same nie są strukturą organizacyjno–budżetową, a przeciw strukturą organizacyjną Sejmu musi być Kancelaria Sejmu, a nie Sejm jako zbiorowość polityczno–ustrojowa. Ponadto na poziomie centralnym mowa jest o „organach władzy”, zaś na poziomie samorządowym o „jednostkach samorządu terytorialnego”, które także przecież posiadają organy, przez które działają.

Trudno też sobie wyobrazić organy władzy publicznej, dla których podstawą działalności finansowej nie są jednostki budżetowe, ale np. osobne państwowe lub samorządowe osoby prawne; zwłaszcza jeśli zważy się na fakt, iż osoby takie mają samodzielnie odpowiadać za własne zobowiązania. Organy władzy publicznej w Polsce zarówno na poziomie centralnym, jak i samorządowym nie są względem siebie autonomiczne, lecz mają wspólnie czerpać ze środków publicznych, współdziałając ze sobą.

Zarówno od strony formalno–legislacyjnej jak i merytorycznej poziom art. 9 ustawy jest zawstydzający. Nie zmienia to przecież faktu, iż z owej przypadkowej „wyliczanki” wynikają bardzo istotne i doniosłe skutki dla oddzielenia sfery działalności finansowej o charakterze publiczno–prawnym od sfery działalności państwa i samorządu jako podmiotów gospodarczych, zrównanych (przynajmniej formalnie) z innymi uczestnikami tegoż obrotu.

Podział zawarty w art. 9 nie jest wprawdzie ani dychotomiczny, ani logiczny, ale spełnia określoną rolę. Rolą tą zaś jest wprowadzenie domniemania, iż wszelkie twory organizacyjne państwa i samorządu terytorialnego niebędące przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami czy spółkami prawa handlowego, a utworzone na podstawie ustawy, wykonują zadania publiczne i z tego względu powinny podlegać ustawie o finansach publicznych. Tak więc niekiedy to nie za-

1 Por. M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010; P. Smoleń (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2012; E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą, Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010; K. Sawicka, Formy prawno–organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, (w:) E. Ruśkowski (red.), System prawa finansowego, t. II, Prawo finansowe sektora finansów publicznych, Warszawa 2010, s. 35 i nast.

danie publiczne i jego charakter decydują o formie organizacyjnej realizacji, lecz odwrotnie, zaliczenie do jednostek sektora finansów publicznych powoduje, że zadania wykonywane przez taką jednostkę są traktowane jako publiczne.

Już to stwierdzenie budzi w nas zdecydowany sprzeciw z powodów nie tylko konstytucyjno–prawnych, ale zwykłej przyzwoitości prawniczej. Wiadomo bowiem, że w żadnym współczesnym państwie nie spotkamy się z tendencją do tworzenia zamkniętej listy zadań publicznych. Rozrastające się funkcje państwa wykonywane bezpośrednio lub za pośrednictwem samorządu terytorialnego i wynikający stąd nadmiar zobowiązań publicznych przemawiają raczej za tym, by zadań takich nie nazywać szczegółowo i nie katalogować w sposób zamknięty.

W świetle art. 9 pkt 14 każdą ustawą można praktycznie powołać państwową lub samorządową osobę prawną, inną niż przedsiębiorstwa, banki czy spółki, a przez to zarazem wykreować nowe zadanie publiczne, którego wykonywaniu ta osoba ma służyć. Powoływać takie osoby prawne można w drodze ustawowej zarówno kategoryalnie, jak i jednostkowo – indywidualnie.

Z art. 9 wynika ponadto, że ustawa o finansach publicznych nie przywiązuje żadnego znaczenia sprawie nadania (nie nadania) osobowości prawnej jako kryterium wyróżniającego. Nie wiadomo też dlaczego mówimy o „jednostkach sektora finansów publicznych”, łącząc tak różne podmioty i struktury organizacyjne, jak organy władzy publicznej i państwowe instytucje filmowe, czy uczelnie publiczne.

To co łączy owe enigmatyczne jednostki sektora finansów publicznych, to chyba jednak tylko to, iż ich dochody i wydatki oraz przychody i rozchody mają stanowić środki publiczne, których gromadzenie i rozdysponowanie składa się na pojęcie funkcjonalne finansów publicznych (art. 3). I to jednak twierdzenie nie oddaje istoty art. 9, ponieważ ustawa o finansach publicznych reguluje nie tylko zasady obrotu częścią finansową mienia pozostającego w dyspozycji tych jednostek, ale także zajmuje się kwestiami nadania (nienadania) im osobowości prawnej, zagospodarowania całości mienia znajdującego się w użytkowaniu takiej jednostki (por. art. 16 ust. 3), czy zasad zaciągania zobowiązań przez taką jednostkę, zbywania środków trwałych (porównaj art. 28 ust. 3 i 4) itd. W tym ostatnim zakresie art. 9 stanowi wprawdzie niedoskonałe i sztuczne, ale jak gdyby przedłużenie art. 33 kodeksu cywilnego<sup>2</sup>. Należy zauważyć, iż ten zawstydzający stan legislacji finansowej powoduje poczucie bezradności komentatorów do obowiązującej ustawy o finansach publicznych. Przykładem jest ostatni komentarz pod red. P. Smolenia<sup>3</sup>, w którym to komentarzu zwłaszcza do art. 1, 2, 4 oraz 8 i 9 A. Mierzwa dał wy-

2 Por. na ten temat obszernie A. Mierzwa, Komentarz do art. 9, (w:) P. Smoleń (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2012, s. 185 i nast.

3 Por. odnośnik nr 2.

raz niemożności prawidłowego określenia z zakresu podmiotowo–przedmiotowego działania wskazanego przepisu.

Tych trudności nie da się usprawiedliwić ciągle zwiększającą się ingerencją prawa publicznego ani niemożnością sformułowania cech konstytutywnych i zakresu zdolności prawnej osób prawa publicznego<sup>4</sup>.

Wobec tego pozostaje nam uznanie, iż celem art. 9 było zapewnienie, iż (w razie wątpliwości) każda działalność oparta na środkach publicznych będzie rozumiana jako działalność w celu publicznym i poddana rygorom ustawy. Z tym łączy się fakt, że nadanie lub nienadanie osobowości prawnej różnym ekspozyturom państwa lub samorządu ma znaczenie czysto przypadkowe i nie nawiązuje w żadnej mierze do tak istotnej cechy każdej osoby prawnej, jak zdolność do samodzielnego ponoszenia odpowiedzialności za zaciągnięte zobowiązania. Nasuwa się nieodparty wniosek, że powoływanie takich osób ma często znaczenie kamuflażowe, skoro osoby takie mogą ustawowo otrzymać dotacje z odpowiedniego budżetu, a czasami mają do niej „prawo”. Nie są to przy tym dotacje na pierwotne wyposażenie, czy też powiększenie majątku trwałego powierzonego takiej osobie, do którego nie przysługuje jej prawo własności.

Skutki takiego swoistego zabiegu kamuflażowego są jednak dojmujące dla całego ładu prawnego. Nie powinno się bowiem z jednej strony domniemywać, że każde zadanie państwa, nawet jeśli jest odpłatne, ma charakter publiczny. Z drugiej strony nie można przyjmować, że sposób wykonania i forma organizacyjna zadania, za pomocą której jest wykonywane, jest zupełnie dowolny i oddany pełnej swobodzie politycznej władzy ustawodawczej.

Przy takim ujęciu kwestia odpłatności za świadczone usługi publiczne przez państwo i samorząd jest pozostawiona całkowicie swobodzie politycznej władz państwa w oderwaniu od konstytucji, ustanawiającej powinności socjalne państwa. Nie wiemy wtedy, jak dalece mogą zmieniać się zadania państwa określone przez ustawy zwykłe, w jakich formach organizacyjnych – innych niż jednostki budżetowe – mogą się one przejawiać, jak dalece też odpłatność za usługi publiczne nie jest już przejawem komercji.

To, że lista zadań publicznych nie może być zamknięta i jest zmienna w czasie, nie oznacza także, iż nie istnieje potrzeba określania generalnie granic aktywności państwa i jego bezpośredniej lub pośredniej odpowiedzialności. Bez tego system prawny i ład prawny nie może istnieć, gdyż wszystko staje się nieprzewidywalne i przypadkowe. Dlatego też pewna systematyzacja ze względu na charakter prawny zadań publicznych jest niezbędna po to, by to właśnie ona decydowała o niejako „naturalnym” zaliczeniu do sektora finansów publicznych (sektora publicznego) danej struktury, a w dalszej kolejności do wypowiedzenia się co do

---

4 J. Stankiewicz, *Debudżetyzacja finansów publicznych*, Białystok 2007.

nadawania lub nienadawania osobowości prawnej odpowiednim strukturom organizacyjnym państwa lub samorządu.

To funkcja państwa, zakres korzystania z władztwa i przymusu, obowiązek bezpośredniego lub refleksowego oddziaływania powinny decydować o następnych krokach. Inaczej mówiąc, ustawa o finansach publicznych powinna pełnić rolę służebną, a nie kreatywną w tym zakresie. Wydaje się, że normalny porządek rzeczy odzwierciedla zasada, że ustrój kreuje finanse, a nie finanse samoistnie kreują ustrój.

Należy jednak zauważyć, iż już od końca XX wieku ta zasada nie jest już pewnikiem. Mamy do czynienia ze znaczącymi zjawiskami polityczno–ustrojowymi, polegającymi na tym, iż to właśnie za pomocą finansów publicznych kreuje się ustrój państwa i samorządu terytorialnego.

Przykładowo można wskazać, iż sposób finansowania partii politycznych z budżetu państwa decydować może o stopniu zetatyżowania tych partii i ich trwałości istnienia na scenie politycznej w oderwaniu od wyników ostatnich wyborów. Podobnie też konstytucyjna pozycja ministra ulegać może wzmocnieniu lub osłabieniu w zależności od tego, czy jest on np. gestorem państwowego funduszu celowego – czy nie. Kryteria od których zależy prawo do subwencji ogólnej dla samorządu terytorialnego, to zarazem kryteria dywersyfikacji typów samorządu.

Ze zjawiskiem kreatywnej roli finansów publicznych musimy dziś do pewnego stopnia pogodzić się, zdając sobie zarazem sprawę z niebezpieczeństwa, jakie tego rodzaju tendencja rodzi. Chodzi więc tylko o nadanie przejawom organizacyjnym aktywności finansowej państwa pewnej określonej tradycyjnie „ramy prawnej”. Cechy, jakie przypisuje się osobie prawnej, w tym osobie prawa publicznego, na podstawie wiekowych doświadczeń są bowiem bardzo istotne i przydatne. Stwarzają szansę na to, by organizacja finansów państwa i samorządu przybierała postać znaną i przewidywalną w obrocie. Jest to konieczne dla ustalenia zasad odpowiedzialności majątkowej i politycznej, za działalność różnorodnych ekspozytur państwa.

Rozpocząć warto od pewnej klasyfikacji zadań publicznych.

### **3. Charakter zadań publicznych państwa i samorządu a dopuszczalność i przesłanki wyodrębnienia państwowych i samorządowych osób wykonujących odpłatnie zadania publiczne**

Musimy rozpocząć od dywersyfikacji i klasyfikacji celów państwa oraz innych korporacji polityczno–terytorialnych w danym państwie.

Cele te na ogół nie są ani do końca określone, ani też niezmiennie. Są też różne dla różnych państw w związku z ich historią, tradycją oraz aktualną tożsamością społeczeństw.

Ogólnie jednak możemy mówić, zwłaszcza w Europie kontynentalnej, iż współcześnie stałymi celami państwa jest nie tylko zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, sprawowanie wymiaru sprawiedliwości, czy rozstrzyganie w indywidualnych sprawach z zakresu prawa publicznego – czyli tradycyjnych, XIX-wiecznych zadań, lecz i zaspokajanie takich potrzeb zbiorowych, które nie wymagają stosowania przymusu państwowego i władczego działania. Są one mimo to równie albo nawet bardziej istotne.

Zadania władcze muszą być wykonywane za pomocą jednostek budżetowych. Organy władzy nie powinny bowiem być „odpłatne”. Opłaty administracyjne czy sądowe, inne niż niepodatkowe należności budżetu państwa, winny służyć budżetowi jako całości, tak jak to jest np. w przypadku opłat sądowych.

Tam, gdzie mamy do czynienia z imperium państwa, tam nie powinno być miejsca dla działalności odpłatnej, dla osiągnięcia choćby minimalnych korzyści finansowych. Jeśli jednak organy władzy publicznej lub zrównane z nimi podmioty stosujące w swej działalności przymus państwowy nie mogą działać odpłatnie, to także zarazem nie powinny mieć zasadniczo osobowości prawnej, ponieważ istotne jest, by na potrzeby ich utrzymania przeznaczona była część z ogółu wydatków budżetowych państwa, demokratycznie uchwalona. Wpływy, jakie uzyskują one ze swej działalności mające z reguły charakter uboczny, nie powinny zatem rzutować na zakres i sposób prowadzenia przez nie działalności władczej.

Naturalną niejako formą właściwą dla zaplecza organizacyjnego tych organów jest jednostka budżetowa. To, że jest to naturalna forma organizacji i gospodarki finansowej, nie oznacza jeszcze, że w praktyce polskiej jest to forma wyłączna.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych, który wydaje cały szereg decyzji i innych rozstrzygnięć władczych w sprawach indywidualnych, posiada osobowość prawną<sup>5</sup>, wykonuje swe zadania odpłatnie, choć jest traktowany jako całość, jako organ administracji publicznej (por. art. 66 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Nie mamy jednak wątpliwości, iż podmiot ten działa w imieniu państwa i kieruje się interesem publicznym, jeśli chodzi o wykonywanie funkcji władczych.

Nadanie osobowości prawnej ekspozytuom państwa lub samorządu zajmującym się wydawaniem różnego rodzaju orzeczeń, ich egzekwowaniem czy innymi przejawami stosowania przymusu oznacza, że działać one mają w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, samodzielnie odpowiadając za zaciągnięte zobowiązania. Jest to sprzeczność trudna do pogodzenia.

---

5 Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 z późn. zm.).

**Odstąpienie od finansowania brutto, bezpośrednio z budżetu władczej działalności państwa w zakresie tworzenia prawa, jego stosowanie przez sądy i organy administracji, zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i ochrony niepodległości – wymaga szczególnego usprawiedliwienia, jako wyjątkowe.** Dopiero niewładcze działanie państwa lub samorządu w sferze publicznej otwiera kwestie dopuszczalności odpłatności, co w dalszej kolejności prowadzi do rozważenia ewentualnego nadania osobowości prawnej.

Te niewładcze formy wykonywania celów i zadań państwa rozbijają się współcześnie na dwie wielkie grupy. Pierwsza to zaspakajanie zbiorowych potrzeb społecznych w skali kraju lub lokalnej poprzez świadczenie usług dających bezpośrednio korzyści jednostkowe i indywidualne. Są to usługi edukacyjne, zdrowotne, socjalne i wiele, wiele innych podobnych.

Druga wielka grupa celów i zadań państwa o charakterze niewładczym dotyczy także zaspakajania potrzeb zbiorowych, ale bez możliwości określenia w sposób indywidualny korzyści jednostkowych. Są to zadania w zakresie ochrony środowiska, prowadzenia naukowych badań podstawowych, dbałości o dziedzictwo kulturalne, ochronę zabytków... itp.

Zagadnienie nadania osobowości prawnej wyodrębnionym strukturom państwa i samorządu ma znaczenie w przypadku pierwszej grupy zadań niewładczych; tylko bowiem w przypadku osiągania korzyści zindywidualizowanych w grę wchodzić może całkowita lub częściowa odpłatność ze strony beneficjentów takich usług. Mówimy tutaj jednak o odpłatności, lecz nie zarobkowym charakterze działalności takich wyodrębnionych podmiotów. Powoływane są przecież po to, by wykonywać zadanie, do którego konstytucyjnie lub ustawowo państwo zobowiązało samo siebie lub samorząd. Jeśli tak, to granicą odpłatności nie może być zyskowość, a dążenie do pokrycia kosztów (nakładów) zaspokojenia potrzeb zbiorowych na poziomie minimalnym.

Granice odpłatności wyznaczają wtedy dwa kryteria: powszechność i dostępność do takich usług w zakresie określonym przez ustawę. Przez powszechność rozumiem takie równomierne rozbudowanie struktur i jednostek organizacyjnych, które zapewnia wszystkim uprawnionym beneficjentom korzystanie z tych usług. Przez dostępność rozumiem takie ukształtowanie odpłatności, które by nie stwarzało zapór ekonomicznych w dostępie do tych usług w zakresie określonym przez cele, jakiemu to zadanie publiczne ma służyć.

Przykładowo więc, wprowadzenie systemu odpłatności za studia w państwowej szkole wyższej – tam, gdzie ta odpłatność jest ustawowo dopuszczalna – musi być zorganizowane w taki sposób, by kandydaci na studentów mieli szanse skorzystania z takiej szkoły, czy z takich szkół, jeśli chodzi o odległość, organizację komunikacyjną..., zaś odpłatność ta powinna być skalkulowana i uregulowana w taki

sposób, by nie stwarzać ekonomicznej bariery dla osób, które spełniają wymagania merytoryczne, jeśli chodzi o zdolność do studiowania w takiej szkole<sup>6</sup>.

Sumując tę część rozważań, stwierdzić należy, iż:

- 1) finansowanie zadań władczych państwa, których realizacja musi być wsparta przymusem „bezpośrednim”, tj. zapewnieniem przymusowym egzekwowania obowiązków względem państwa, winno być całkowicie oparte na budżecie państwa i budżetach jednostek samorządowych oraz ich jednostkach budżetowych, które stanowią zaplecze organizacyjne tych władz i organów;
- 2) finansowanie publicznych zadań niewładczych niezwiązanych z odpłatnością powinno być zasadniczo także finansowane metodą brutto za pośrednictwem jednostek budżetowych lub – wyjątkowo – wieloletnich programów rzeczowo-finansowych, a więc z zapewnieniem, że część z ogólnej puli dochodów zostanie w okresie wieloletnim przeznaczona na ten program;
- 3) finansowanie zadań publicznych niewładczych związanych z całkowitą lub częściową odpłatnością „nadaje się” (czyli może, lecz nie musi) do wyodrębnienia organizacyjno-majątkowego, finansowego i osobowego, jeśli zagwarantowane zostanie, że zadanie państwa lub samorządu wykonywane będzie dalej w sposób zapewniający powszechność i dostępność.

Nie można także wykluczyć nadania osobowości prawnej takim ekspozyturom państwa, które służą celowi publicznemu, zaspakajając bez użycia przymusu ważne potrzeby publiczne, mimo że ich działalność ma charakter nieodpłatny. Przykładem może być Polska Akademia Nauk. Wchodzą tutaj bowiem w grę inne wartości konstytucyjne, takie jak wolność badań naukowych i autonomia nauki.

#### **4. Zasady rozliczania się z budżetem jednostek sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 9**

Jak wskazałam, wyliczenie zawarte w art. 9 ma charakter przypadkowy i nie wnosi żadnych istotnych nowości normatywnych, jeśli chodzi o kryteria zaliczenia do sektora publicznego, ani jeśli chodzi o przesłanki samodzielnego występowania w obrocie państwowych lub samorządowych osób prawa publicznego.

Tymczasem jest rzeczą naturalną i oczywistą, że każdy uczestnik obrotu, który chciałby odpowiedzialnie i przewidywalnie układać bieg swoich spraw, ma prawo dowiedzieć się, z jakim partnerem – uczestnikiem obrotu będzie miał do czynienia. W szczególności czy partner ten musi ujawnić swoje dane w sposób ograniczający tajemnicę handlową, czy działania partnera nie przekraczają jego zdolności do za-

6 Por. wyrok TK 18/99 z 8 XI 2000 r.

ciągania zobowiązań w taki sposób, że z góry wiadomo, że nie będzie on mógł zrealizować danej transakcji itd.

W przypadku wyodrębniania struktur wewnętrznych państwa lub samorządu terytorialnego, którym nadaje się osobowość prawną lub wyposaża w prawo dociągania zobowiązań bez nadania tej osobowości mamy do czynienia z takimi problemami. Chodzi mianowicie o odpowiedzi na proste pytania, których nasze prawo konsekwentnie unika.

Pierwsze pytanie to przykładowo pytanie, czy np. publiczny zakład opieki zdrowotnej powinien zostać zlikwidowany lub poddany postępowaniu upadłościowemu, mimo że na terenie na którym świadczył usługi zdrowotne, nie ma innego (innych) zakładów świadczących pełnię tych usług, objętych ubezpieczeniem zdrowotnym? Czy po upadku spółki komunalnej „likwidacji” ulega także zadanie samorządu zapewnienia pełnej dostępności do komunikacji miejskiej w niezbędnym zakresie? Czy w związku z tym kwestia nadania lub nienadania osobowości prawnej ma, czy nie ma żadnego znaczenia? Czy państwu i miastu pozostawia się pełnię swobody politycznej co do wyboru formy prawnej, w jakiej tego rodzaju zadania będą wykonywane, czy też ta swoboda powinna być ograniczona, ponieważ nadanie osobowości musi mieć istotne znaczenie dla obrotu?

Wszyscy wiemy, o co w tym unikaniu odpowiedzi ze strony legislatora chodzi. Chodzi mianowicie o to, by nie zobowiązywać państwa czy jednostki samorządu terytorialnego do stałego pokrywania długów takich jednostek.

Jeśli nawet ten cel jest słuszny, to i tak sytuacja dalej pozostaje dwuznaczna i fałszywa. Obowiązki państwa scedowane na takie podmioty nie ustają. Nie ustaje też jego odpowiedzialność polityczna za wykonywanie zadań, które konstytucyjnie lub ustawowo na siebie przyjęły. Nie można więc udawać, że w momencie utworzenia osoby prawnej, państwowej lub samorządowej państwo czy samorząd „umywają” już ręce i los tych podmiotów pozostawiają wolnemu rynkowi wtedy, gdy z zadań publicznych za które mają odpowiadać politycznie i prawnie, nie wycofują się.

W tym miejscu należy zauważyć, iż powoływanie państwowych czy samorządowych osób prawnych w Polsce, a także ich likwidacja nie są poddane żadnym rygorom czy zasadom. W pierwszym rządzie z punktu widzenia zdroworozsądkowego wydawałoby się, że powoływać odrębne od Skarbu Państwa czy samorządu osoby prawa publicznego można tylko wtedy, gdy co najmniej są zdolne we własnym zakresie pokrywać koszty swej działalności, a co za tym idzie, mają też możliwość bezpośredniego przeznaczania osiągalnych dochodów (przychodów) na pokrycie kosztów własnej niezarobkowej, lecz usługowej działalności. Poniższa tabela prezentuje wykształcone historycznie i aktualnie formy rozliczeń oraz relacji państwowych i samorządowych wyodrębnionych jednostek organizacyjnych z budżetami podmiotów macierzystych.



Formy rozliczeń państwowych i samorządowych jednostek sektora finansów publicznych z budżetem jednostki macierzystej

I – rozliczenie brutto	II – Rozliczenie netto (nadwyżka lub deficyt odprowadzane do budżetu po zakończeniu roku)	III – prawo przeznaczania przychodów na własne wydatki bez rozliczania nadwyżki, która przechodzi na następny rok budżetowy	IV – wyodrębnienie celowe środków wewnątrz budżetu po stronie wydatkowej
państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, bądź to stanowiące zaplecze organów w zakresie imperium, bądź to wymienione z nazwy	a) „czyste”	a) z możliwością dotowania w trakcie roku	a) programy roczne
państwowe i samorządowe jednostki świadczące usługi publiczne nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie	b) z możliwością uzyskania dotacji w trakcie okresu budżetowego	b) z obowiązkiem dotowania wykonywania zadania publicznego	b) programy wieloletnie
	c) z prawem do dotacji na zadania inne niż pierwotne lub następne wyposażenie w środki trwałe		

Nadawanie (nienadawanie osobowości prawnej) nie jest uzależnione od:

- form rozliczeń z budżetem,
- stopnia wyodrębnienia osobowego i organizacyjno–majątkowego,
- celu zarobkowego (zysk), czy niezarobkowego działalności,
- możliwości, czy „prawa” do dotowania.

Możemy zatem stwierdzić, że tworzenie państwowych i samorządowych osób prawnych wykonujących cele publiczne odbywa się zupełnie dowolnie. Osoby te mogą być zawsze zasilane dotacjami, w myśl zmiennej w czasie polityki organów przedstawicielskich i wykonawczych.

Sytuacja taka zmienia się jednak w chwili, gdy na podstawie ustawy wyodrębniona i posiadająca osobowość prawną jednostka ma ustawowo zagwarantowane prawo do dotacji na wykonywanie zadania publicznego, które jest jednym z celów jej działania lub statutowym celem podstawowym. Jeśli istnieje roszczenie o należną dotację, to środki pochodzące z budżetu w pewien sposób zrównane są ze środkami pochodzącymi z odpłatności za świadczone usługi przez osoby trzecie.

Należy jednak pamiętać, że istnienie roszczenia o wypłatę dotacji w stosunku do budżetu państwa musi być zawsze traktowane jako instytucja wyjątkowa ze względu na art. 219 ust. 1 Konstytucji (tzw. formalny charakter budżetu).

## **5. Art. 9 u.f.p. w związku z art. 216 ust. 1 konstytucji a przesłanki wyodrębnienia jednostek sektora finansów publicznych innych niż Skarb Państwa i jst., będącymi zakładami użyteczności publicznej**

Jak już pisałam<sup>7</sup>, art. 216 ust. 1 konstytucji wprowadza w zw. z art. 219 ust. 3 i 4 konstytucji bardzo silne ograniczenia jeśli chodzi o swobodę polityczną tworzenia różnorodnych państwowych i samorządowych form organizacyjnych służących realizacji celów publicznych.

Art. 216 ust. 1 wydziela bowiem część spośród mienia państwa i samorządu, tzn. środki finansowe – „mienie finansowe”, służące celom publicznym. Jego gromadzenie i wydatkowanie odbywać się musi wyłącznie w sposób określony w ustawie.

Tak więc w art. 216 ust. 1 chodzi o tę część mienia publicznego, która jest wyrażona w pieniądzu, służy celom publicznym, a której stałą cechą jest równoczesne gromadzenie i ostateczne i bezzwrotne wydatkowanie w oparciu o budżet lub inny publiczny plan finansowy.

Stąd też wynika, że część „finansowa” mienia podmiotów publicznych to ta, która gromadzona jest na podstawie odrębnych ustaw przede wszystkim z danin publicznych, i której cechą jest rozdysponowanie na wydatki publiczne w sposób planowy, ale zarazem ostateczny. Mienie to zatem nie powinno służyć, by w sposób trwały zwiększać wartość majątku państwa czy samorządu lecz służyć na stałe, planowe finansowanie jego zadań.

Zasady zarządzania tym mieniem określa ustawa o finansach publicznych.

Powstaje pytanie, czy w takim razie określanie struktur organizacyjnych wewnątrz Skarbu Państwa lub jst. korzystających z pewnej możliwości bezpośredniego finansowania potrzeb własnych z dochodów (przychodów) oraz zasady powoływania państwowych i samorządowych osób prawnych wykonujących zadania publiczne to materia należąca do finansów publicznych – prawa finansowego, czy też dalszy ciąg prawa cywilnego, poświęconego organizacji wewnętrznej Skarbu Państwa i jst. oraz statusowi państwowych lub samorządowych osób prawnych, w zakresie, w jakim dysponują one częścią finansową mienia państwowego i samorządowego?

Odpowiedź na takie pytanie jest bardzo trudna. Ustawa o finansach publicznych nie zajmuje się tylko zasadami organizacyjnymi nabywania, administrowania i rozporządzania mieniem finansowym, lecz także statusem cywilnoprawnym jednostek, które względnie samodzielnie tym mieniem dysponują. Ustawa ta określa

7 T. Dębowska–Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 205 i nast.

także, które z jednostek mają osobowość prawną lub które i w jakim zakresie mają prawo do dysponowania niefinansowymi składnikami mienia, w jakie wyposaża je Skarb Państwa lub samorząd.

Ten stan rzeczy stwarza prawdziwy chaos nie tylko ze względu na to, iż polskie prawo nadaniu (nienadaniu) osobowości prawnej nie przypisuje zbyt wielkiego znaczenia, ale także i dlatego, że trudno jest oddzielić różne części składowe mienia państwa czy samorządu w sposób absolutny. W dodatku nie wiemy czy takie rozdzielenie jest w ogóle potrzebne.

Przykładem całkowitej nonszalancji i beztroski jest art. 29 ust. 4 u.f.p., z którego dowiadujemy się, że państwowy fundusz celowy nieposiadający osobowości prawnej stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz. Jednak już z ust. 7 tegoż artykułu dowiadujemy się, że fundusz ten posiada „środki finansowe” i mogą być z niego udzielane pożyczki. „Posiada” on też (ust. 11) zobowiązania wymagalne.

Jest to zatem rachunek – zapis rachunkowy, ale taki, który zaciąga zobowiązania, ponieważ je posiada. Również jest źródłem udzielania pożyczek. Jego niewykorzystane środki, czyli pozostałości środków z okresów poprzednich przechodzą na następny okres.

Czy to zatem jest jednostka wyodrębniona, skoro nie ma wyodrębnienia osobowego ani majątkowego w części innej niż mienie finansowe? Słowo „jednostka” kojarzy nam się ze strukturą osobową, organizacyjną i majątkową charakteryzującą się w mniejszym lub większym stopniu wyodrębnieniem<sup>8</sup>. Słowo „rachunek” oznacza ze swej istoty bierne odbicie rzeczywistości, czyli wpływających i wydatkowanych środków.

W wyniku powołania funduszu to minister lub inny organ staje się w tej części jednoosobową wyodrębnioną jednostką sektora finansów publicznych. On to bowiem na podstawie zatwierdzonego planu finansowego podejmuje decyzję o prowadzeniu gospodarki finansowej, czyli zarządzaniu tą częścią mienia finansowego państwa.

Zwroty językowe i słowa użyte w art. 29 u.f.p. w związku z art. 9 mają zatem służyć przykryciu faktu, iż tą drogą minister lub inny organ uzyskuje dodatkową „kieszę”, odrębną część mienia państwa, którą względnie samodzielnie ale na podstawie publicznego planu finansowego zarządza. Organ staje się przez to podmiotem finansów publicznych.

Nie wiadomo więc, czy w cytowanym przepisie chodzi o świadomy kamuflaż, czy o nieumiejętność tworzenia logicznych struktur prawnych.

8 Por. rozważania Z. Świdorskiego nad pojęciem i rodzajami jednostek organizacyjnych w Komentarzu do art. 33 Kodeksu cywilnego, (w:) M. Pyziak–Szafnicka (red.), Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz, Warszawa 2009.

Samemu charakterowi art. 9 u.f.p. oraz jego wadom legislacyjnym poświęcono w doktrynie sporo miejsca. Nie poruszono jednak najważniejszej i najtrudniejszej kwestii, tzn. tego, o jakie kryterium przynależności do sektora chodzi w tym artykule. Tym bardziej, że zrezygnowano ze znanego w poprzedniej ustawie wyróżnienia podsektorów.

Poza jednym kryterium – wykonywania zadań publicznych państwa lub samorządu terytorialnego – trudno w tym artykule, „wylizancie”, w gruncie rzeczy stanowiącej otwarty katalog, dopatrzeć się jakichkolwiek innych cech wspólnych.

Mamy tu do czynienia zarówno z wylizaniem indywidualnym, jak i kategoriowym „jednostek”. Nie wiadomo też dlaczego organy władzy publicznej, administracji rządowej, organy kontroli i ochrony prawa oraz sądy i trybunały zostały sztucznie oddzielone od jednostek budżetowych stanowiących ich zaplecze organizacyjno–finansowe, tak jakby Kancelaria Sejmu mogła być oddzielną jednostką budżetową samą w sobie, nie służąc Sejmowi.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych posiada osobowość prawną i jest państwową jednostką sektora finansów publicznych, choć jego głównym celem ustawowym jest wykonywanie władzy państwowej poprzez wydawanie decyzji dotyczących świadczeń z ubezpieczeń społecznych, a także egzekwowanie składek na ubezpieczenia społeczne. Nie bardzo wiadomo, na co w takim razie potrzebna mu jest osobowość prawna, skoro spełnia tylko rolę służebną w zarządzaniu funduszami ubezpieczeń społecznych. Nie musi z tego tytułu odpowiadać samodzielnie za własne zobowiązania, a tym bardziej samodzielnie wykonywać okazałych inwestycji. Wydaje się, że wystarczający byłby status państwowego zakładu budżetowego.

Jak wynika z przytoczonych przykładów, nie wiemy dalej, czym kieruje się ustawodawca, powołując albo znosząc takie państwowe osoby prawne.

W wylizaniu zawartym w art. 9 u.f.p. nie bierze się także pod uwagę jeszcze jednej istotnej kwestii, tej mianowicie, czy zadanie publiczne ma być wyłącznie wykonywane przez państwo lub samorząd, czy też podmioty te mają zapewnić powszechność i dostępność do pewnych świadczeń i usług jednak w warunkach wolności gospodarczej i swobodnej konkurencji podmiotów niepublicznych, np. jeśli chodzi o transport miejski, czy lokalny wywóz śmieci i nieczystości, organizację zbiorowego ogrzewania... Inaczej bowiem wygląda zobowiązanie do realizacji zadania publicznego bez możliwości konkurowania z podmiotami prywatnymi, inaczej zaś w warunkach „monopolu” (monopolu faktycznego).

## **6. Próba definicji państwowych i komunalnych osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej – wykonujących zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb zbiorowych za całkowitą lub częściową odpłatnością**

Na zakończenie tych trudnych, ale z natury rzeczy jeszcze bardzo skrótowych analiz chciałabym przedstawić próbę kategoryjnego zdefiniowania osób prawnych oraz wyodrębnionych państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych wykonujących usługi publiczne, wynikających z przyjętych ustawowo na siebie obowiązków państwa.

Propozycja ta stanowić ma *sui generis* uzupełnienie działu 2 – osoby prawne części ogólnej kodeksu cywilnego.

§ 1 Państwo i jednostki samorządu terytorialnego mogą na podstawie ustawy powoływać osoby prawne w celu wykonywania niewładczych zadań publicznych, służących zaspokajaniu potrzeb zbiorowych, za całkowitą lub częściową odpłatnością, przeznaczoną na pokrycie kosztów ich działalności.

§ 2 Państwo i samorząd terytorialny odpowiadają za zobowiązania osób wskazanych w § 1 w zakresie realizacji ustawowego obowiązku zapewniania powszechności i dostępności do usług, o których mowa w § 1; w takim też zakresie przysługują im odpowiednie środki nadzoru i kontroli nad gospodarką tych osób.

§ 3 Osoby prawne, o których mowa w § 1, podlegają wynikającym z ustaw ograniczeniom w występowaniu w obrocie, ze względu na to, że stanowią część sektora finansów publicznych.

§ 4 Zadania o których mowa w § 1, wykonywać mogą także odpowiednio wyodrębnione pod względem organizacyjnym, finansowym i osobowym na podstawie ustawy wewnętrzne struktury państwa i samorządu terytorialnego, upoważnione do bezpośredniego przeznaczania wpływów z odpłatności na pokrycie kosztów działalności (wyodrębnione jednostki organizacyjne). Nabywanie przez nie praw i zaciąganie zobowiązań następuje w imieniu macierzystego podmiotu.

Przewidywanymi skutkami proponowanego rozwiązania byłoby to, iż osobami prawnymi mogłyby zostać takie państwowe i samorządowe struktury organizacyjne, powoływane do świadczenia usług publicznych, które charakteryzowałyby się wyodrębnieniem organizacyjnym części mienia macierzystych podmiotów, wyodrębnieniem finansowym, czyli „prawem przeznaczania wpływów z odpłatności na własne wydatki” oraz osobowym, czyli istnieniem zespołu ludzi powołanych

do wspólnego wykonywania tego zadania. Przewidywane wymagania minimalne nie oznaczają, że każda z takich struktur musiałaby posiadać osobowość prawną. Przeciwnie, większość z nich działałaby w oparciu o status, jaki dzisiaj mają samorządowe zakłady budżetowe.

Takie struktury, jak przewidziane w art. 29 u.f.p. państwowe fundusze celowe, w ogóle nie mogłyby występować w obrocie ani jako samodzielne podmioty prawa, ani jako struktury wyposażone w „ograniczoną zdolność prawną”. Osobami prawnymi mogłyby zostać te struktury, których działanie zapewniałoby odpłatność pozwalającą na pokrycie kosztów działalności. Możliwe byłoby także dopuszczenie ich finansowania uzupełniająco z budżetu podmiotu macierzystego – ale tylko wtedy, gdyby obowiązek takiego dofinansowania wynikał z ustawy po to, by zagwarantować minimalną dostępność do świadczonych usług.

Par. 2 służy zdefiniowaniu odpowiedzialności państwa i samorządu za bieżące zobowiązania takich osób. Odpowiedzialność ta ma być adekwatna do ustawowej regulacji obowiązku wykonywania przez państwo lub samorząd danego zadania. Zdanie drugie tegoż paragrafu wskazuje jednocześnie, że państwu i samorządowi przysługują środki nadzoru i kontroli nad gospodarką takich osób inne jeszcze niż te, które wynikają z uprawnień właścicielskich.

Wreszcie par. 3 podkreśla związki takich osób z innymi podmiotami i jednostkami wchodzącymi w skład sektora finansów publicznych. Związki te polegają głównie na ograniczeniu ich swobody kształtowania stosunków w obrocie.

Skutkiem proponowanych rozwiązań byłoby po pierwsze, ograniczenie swobody legislacyjnej w powoływaniu państwowych lub samorządowych osób prawnych w sferach działalności, w których ich odpowiedzialność za własne zobowiązania nie ma sensu (por. ZUS) albo jest tylko pozorna (por. publiczne zakłady opieki zdrowotnej).

Inny skutek to skłonienie ustawodawcy, by w ustawach kreujących nowe zobowiązania państwa do świadczenia usług publicznych zachowało ono należytą staranność i powściągliwość, wskazując za każdym razem, do jakiego poziomu powszechności i dostępności te zobowiązania na siebie przejmują.

Proponowane rozwiązania stanowią zaledwie fragment pola badawczego nad statusem państwowych i samorządowych osób prawa publicznego. Z natury też rzeczy są one zaledwie wstępnym projektem i wymagają jeszcze dyskusji.

# KONTROLA SKARBOWA – INNY JUBILEUSZ

WOJCIECH STACHURSKI

## 1. Zbieg jubileuszy

Obok jubileuszu 40-lecia pracy naukowej i dydaktycznej Pana Prof. zw. dr hab. Eugeniusza Ruśkowskiego, w roku 2012 przypada także jubileusz 20-lecia kontroli skarbowej w Polsce. Chodzi tu oczywiście o kontrolę skarbową w kształcie określonym ustawą z 28 września 1991 r. – o kontroli skarbowej<sup>1</sup>, a więc w formie instytucjonalnie wyodrębnionych organów i jednostek organizacyjnych. Wcześniej bowiem kontrola skarbowa funkcjonowała pod różnymi nazwami i przybierała różne formy organizacyjne, najczęściej jednak miała charakter kontroli funkcjonalnej, tj. wykonywanej przez określone organy i instytucje obok innych powierzonych im zadań, np. przy okazji poboru należności publicznoprawnych. Dopiero wraz z wejściem w życie przepisów u.k.s., co poza nielicznymi wyjątkami nastąpiło 7 lutego 1992 r., doszło do instytucjonalnego wyodrębnienia organów i jednostek organizacyjnych, którym ustawodawca wprost nadał przymiot „kontroli skarbowej”.

Oba jubileusze, choć z wielu względów odmienne i sobie nierówne, pozostają w pewnym związku. Nie trzeba bowiem zbyt przypominać, jak wielką rolę w procesie poznawania, ale zarazem i kształtowania instytucji kontroli skarbowej w Polsce, odegrał i w dalszym ciągu odgrywa Profesor Eugeniusz Ruśkowski. Jest on współautorem jednego z pierwszych komentarzy do u.k.s.<sup>2</sup>, autorem lub współautorem licznych publikacji, ekspertyz i opinii poświęconych różnorodnym problemom funkcjonowania kontroli skarbowej<sup>3</sup>, a także wychowawcą innych autorów

---

1 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm. Ustawa ta w dalszej części powoływana jest w skrócie u.k.s.

2 E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, Ustawa o kontroli skarbowej, Warszawa 1997.

3 M.in.: E. Ruśkowski, Cel i zakres przedmiotowy kontroli skarbowej a zakres działania jej organów, (w:) Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga Jubileuszowa Prof. dr Leona Kurowskiego, Warszawa 1998, s. 96–110; E. Ruśkowski, Problemy kontroli skarbowej w związku z reformami ustrojowymi państwa, „Przegląd Podatkowy” 1999 r., nr 3; E. Ruśkowski, Kontrola stosowania prawa podatkowego w administracji skarbowej, (w:) Kontrola stanowienia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 89; E. Ruśkowski, W. Stachurski, Kontrola stosowania prawa podatkowego przez organy kontroli skarbowej (w świetle badań empirycznych), „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 16, s. 195; E. Ruśkowski, W. Stachurski, Kontrola skarbowa i jej funkcje, (w:) Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce – dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Prof. Alicji Pomorskiej, Lublin 2008.

zajmujących się tą tematyką.<sup>4</sup> Tylko w tym zakresie, pomijając inne obszary zainteresowań Pana Profesora, jego dorobek naukowy i dydaktyczny jest nie do przecenienia.

Zbieg obu tych jubileuszy stanowi znakomitą okazję, aby jeszcze raz zastanowić się nad miejscem i rolą kontroli skarbowej w strukturze polskiej administracji skarbowej, w szczególności nad tym, co udało się, a czego nie udało się osiągnąć przez 20 lat funkcjonowania tej instytucji w Polsce.

## 2. Jakie były główne założenia i cele?

Z inicjatywą uchwalenia u.k.s. wystąpiła do Sejmu Rada Ministrów. Według załączonego do projektu ustawy uzasadnienia regulacja ta miała służyć poprawie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności budżetu państwa, zwłaszcza poprzez ujawnianie i kontrolę niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Głównym obszarem działania nowej struktury miała być kontrola postępowania podatkowego mająca na celu badanie prawidłowości i korygowanie rozliczeń zobowiązań pieniężnych podatników z budżetem państwa, a także spełniająca funkcje profilaktyczne i edukacyjne. Do zadań kontroli skarbowej miało też należeć badanie celowości i efektywności wydatkowania środków budżetowych oraz prawidłowości obliczania i wykorzystywania dotacji budżetowych.<sup>5</sup>

Natomiast w uchwalonej ustawie przyjęto, że głównym celem kontroli skarbowej ma być „ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa”<sup>6</sup>. Już w tym miejscu można wyrazić wątpliwość, czy możliwym jest, aby kontrola skarbową mogła efektywnie ten cel realizować? Obszar, w którym mogą się koncentrować prawa majątkowe Skarbu Państwa, jest bardzo rozległy, gdyż obejmuje wszelkie prawa i obowiązki o charakterze ekonomicznym, zarówno publicznoprawne, jak i cywilnoprawne. Niemożliwym jest, aby jedna instytucja, niezależnie od zakresu jej uprawnień, była w stanie skutecznie chronić tak rozumiane interesy i prawa majątkowe Skarbu Państwa. Nie da się przy tym obronić założenia, że inne wymienione w art. 1 ust. 1 i 2 u.k.s. cele kontroli – takie jak: zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, jak też badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228–231 kodeksu karnego popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach or-

4 W ostatnim czasie ukazały się dwa komentarze do u.k.s. autorstwa osób związanych naukowo z Profesorem Eugeniuszem Ruśkowskim: P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011; D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011.

5 E. Ruśkowski, W. Stachurski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, *op. cit.*, s. 10.

6 Art. 1 ust. 1 u.k.s.



ganizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych – stanowią doprecyzowanie, a przez to zawężenie celu głównego. Okazałoby się wówczas, że w tych tzw. celach cząstkowych nie mieści się spora część zadań z zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej. Nie da się też uzasadnić twierdzenia, że te tzw. cele cząstkowe wskazują obszary, w których aparat kontroli skarbowej powinien być szczególnie zaangażowany, bowiem nie wskazują na to przewidziane przez ustawodawcę formy działania kontroli skarbowej. Zasadne jest więc stwierdzenie, że ustawowo określone cele kontroli skarbowej stanowią zlepek luźno powiązanych ze sobą intencji ustawodawcy. Tymczasem racjonalna polityka, w każdym obszarze funkcjonowania państwa i społeczeństwa, wymaga stawiania celów realnych. Tam, gdzie ustawodawca decyduje się na sformułowanie celów działalności kontrolnej, to cele te najczęściej odwołują się do istoty kontroli, np. celem kontroli NIK jest ustalenie stanu faktycznego w zakresie działalności jednostek poddanych kontroli, rzetelne jego udokumentowanie i dokonanie oceny kontrolowanej działalności według określonych kryteriów. Podobnego podejścia zabrakło przy określaniu ustawowych celów kontroli skarbowej.<sup>7</sup>

### **3. Co udało się osiągnąć?**

Za jedno z ważniejszych osiągnięć kontroli skarbowej należy uznać wpisanie się tej instytucji na trwałe w strukturę administracji skarbowej w Polsce.

Stwierdzenie to tylko pozornie brzmi banalnie. Już bowiem od samego początku funkcjonowania kontroli skarbowej zastanawiano się nad celowością jej instytucjonalnego wyodrębnienia.<sup>8</sup> Jeden z najczęściej stawianych kontroli skarbowej zarzutów dotyczy tego, że obszar jej działania pokrywa się w dużej części z realizowaną przez organy podatkowe kontrolą podatkową.<sup>9</sup> Trzeba przyznać, że powodów do krytyki kontroli skarbowej przysporzyła też działalność jej organów i jednostek organizacyjnych. Przegląd orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych uzasadniał przez dłuższy czas nie najlepszą opinię o jakości stosowania prawa podatkowego przez organy kontroli skarbowej<sup>10</sup>. Do dziś w środkach masowego przekazu, jako symbol niekompetencji urzędników kontroli skarbowej, podawany jest przykład sprawy Spółki „Optimus” (powszechnie znanej jako „sprawa Romana Kluski”). Poważnym zarzutem wobec kontroli skarbowej było również dokonywanie ustaleń podatkowych, które w rzeczywistości nie przekła-

7 P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, *op. cit.*, s. 24 i nast.

8 Zob. E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, Ustawa o kontroli skarbowej, Warszawa 1997, s. 37.

9 Zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 1998, s. 9.

10 Zob. E. Ruśkowski, W. Stachurski, Kontrola stosowania prawa podatkowego przez organy kontroli skarbowej (w świetle badań empirycznych), *op. cit.*, s. 218.

dały się na wpływy do budżetu państwa.<sup>11</sup> Słusznie dziś się ocenia, że na niski poziom efektywności kontroli skarbowej nałożyło się wówczas kilka czynników i szerszych zjawisk, w tym między innymi obowiązujący do 2003 r. system premiowania urzędników resortu finansów, oparty na ustaleniach kontroli, a nie na faktycznych wpływach budżetowych. Świetną okazją do wykreowania własnych sukcesów kontrolnych było więc wydawanie decyzji na tzw. firmy słupy.<sup>12</sup>

Stawiane wcześniej pytanie o sens funkcjonowania kontroli skarbowej nie było więc całkiem bezzasadne. Rodziło ono uzasadnione obawy o przyszłość wśród pracowników kontroli skarbowej, co dodatkowo było czynnikiem destabilizującym ich pracę.

Na szczęście część mankamentów funkcjonowania aparatu kontroli skarbowej zostało już wyeliminowanych lub w znacznym stopniu ograniczonych. Przede wszystkim wzrosła skuteczność kontroli skarbowej, a co za tym idzie jej przydatność. Przyczyniło się do tego usprawnienie procesu planowania kontroli, a także zmiana systemu premiowania inspektorów i pracowników kontroli skarbowej.

W teorii kontroli finansowej już od dawna wskazuje się, że skuteczność kontroli jest w znacznej części uzależniona od racjonalnego przygotowania kontroli<sup>13</sup>. Należy dodać, że planowanie kontroli powinno dotyczyć zarówno kierunków działalności kontrolnej, jak i procesu kontroli jednostkowych. Planowanie działalności kontrolnej pozwala na usystematyzowane badanie poszczególnych zagadnień objętych właściwością organu kontroli, a następnie racjonalne wykorzystywanie wyników tych kontroli przez organy kierownicze. Natomiast planowanie kontroli jednostkowych powinno obejmować wstępną identyfikację ewentualnych zagrożeń oraz plan podejmowanych działań. Rzetelne przeprowadzenie analizy zebranych informacji jeszcze przed wszczęciem kontroli pozwala na dobór właściwej metody badawczej, a następnie zaplanowanie i przeprowadzenie właściwych czynności kontrolnych. Pozwala też na szybkie i zarazem skuteczne przeprowadzenie kontroli, a przez to również zminimalizowanie jej kosztów. W niektórych przypadkach wnioski wynikające z wstępnej analizy zebranych informacji będą uzasadniały odstąpienie od przeprowadzenia kontroli.

Z kolei odpowiedni system wynagradzania i premiowania inspektorów i pracowników kontroli skarbowej wiąże się ze sformułowaną w teorii kontroli zasadą niezależności kontroli<sup>14</sup>. Źle skonstruowany system wynagradzania i premiowania kontrolujących może być przyczyną braku ich obiektywizmu, co może bezpo-

11 Zob. Raport Polska: Priorytety strategiczne administracji podatkowej. Międzynarodowy Fundusz Walutowy, październik 1998 r.

12 R. Beldzikowski, Aparat kontroli skarbowej. Próba bilansu, „Realia i co dalej...” 2012 r., nr 1.

13 Zob. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000, s. 34.

14 *Ibidem*, s. 38.

średnio prowadzić do wypaczenia wyników kontroli. Dlatego też wynagrodzenie kontrolujących powinno być powiązane z jakością ich pracy, a o jakości pracy inspektorów i pracowników kontroli skarbowej świadczą wpływy do budżetu państwa, wynikające zarówno z wydanych przez organy kontroli skarbowej decyzji, jak i ze złożonych w wyniku kontroli deklaracji podatkowych.

Obie te zależności dostrzegło już kierownictwo Ministerstwa Finansów, sukcesywnie poprawiając planowanie kontroli skarbowych, a także zmieniając w 2003 r. zasady premiowania pracowników skarbowych. Dziś są już tego wymierne efekty. Jak donosiła prasa w dniu jubileuszu 20-lecia kontroli skarbowej „[...] obecnie kontrole skarbowe przygotowywane są znacznie lepiej niż w pierwszych latach działalności. Inspektorzy mają coraz większą wiedzę o podmiocie, czego odzwierciedleniem jest wskaźnik określający efektywność kontroli podatkowych. W pierwszych latach działania wynosił 30–40 proc., w 2005 r. przekroczył 50 proc., a po wdrożeniu narzędzi informatycznych i przeszkoleniu analityków w latach 2009–2011 zbliża się do poziomu 80 proc”<sup>15</sup>. W roku 2011 inspektorzy kontroli skarbowych przeprowadzili o 169 kontroli mniej w porównaniu z rokiem 2010, a mimo to wpływy budżetowe były wyższe o 153,9 mln złotych, tj. aż o 23,2 proc. O jakości pracy urzędników kontroli skarbowej świadczy też wzrost korekt deklaracji złożonych w następstwie przeprowadzonych kontroli z 202,6 mln złotych w roku 2010 do 269,1 mln złotych w roku 2011<sup>16</sup>.

Powyższe dane wskazują, że kontrola skarbowa, jako rodzaj kontroli instytucjonalnej, jest ważnym uzupełnieniem kontroli funkcjonalnej, wykonywanej przez organy podatkowe. Ważnym uzasadnieniem działalności kontroli skarbowej jest także potrzeba wykonywania przez Ministra Finansów funkcji kontrolnej w tych obszarach, które swym charakterem wykraczają poza sprawy podatkowe. Dotyczy to między innymi kontroli w zakresie realizacji wydatków budżetu państwa, gospodarowania mieniem państwowym, czy też wykorzystywania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej. Argumenty te uzasadniają potrzebę funkcjonowania kontroli skarbowej jako wyspecjalizowanej instytucji kontrolnej. Oddzielnym natomiast zagadnieniem staje się kwestia określenia właściwych celów, zakresu oraz form działania kontroli skarbowej tak, aby nie dublowała, lecz stanowiła ważne uzupełnienie dla innych form kontroli w państwie.

#### **4. Jakie są główne oczekiwania?**

Poprawienie efektywności kontroli skarbowej nie uciszyło głosów o potrzebie wprowadzenia zasadniczych zmiany w jej funkcjonowaniu. Stale pojawiającym się postulatem jest ujednoczenie systemu procedur kontroli skarbowej i podatko-

15 „Dziennik Gazeta Prawna”, <http://podatki.gazetaprawna.pl>, z 7 lutego 2012 r.

16 „Dziennik Gazeta Prawna” 2012 r., nr 26.

wej.<sup>17</sup> Jednym z ostatnio proponowanych w tym zakresie rozwiązań jest powołanie jednolitego urzędu (struktury) uprawnionego do stosowania jednej procedury kontrolnej, a najodpowiedniejszą bazą kadrową i techniczną do utworzenia takiej struktury miałyby być urzędy kontroli skarbowej<sup>18</sup>.

Rzeczywiście, problem dychotomii procedur kontrolnych w zakresie zobowiązań podatkowych jest dość istotny. Nie wydaje się jednak, aby najlepszym rozwiązaniem tego problemu było skupienie wszystkich uprawnień kontrolnych w ramach jednej struktury organizacyjnej, zbudowanej na bazie urzędów kontroli skarbowej. Jak już bowiem wspomniano, kontrola instytucjonalna, realizowana przez urzędy kontroli skarbowej, nie wyłącza potrzeby istnienia kontroli funkcjonalnej, wykonywanej przez organy podatkowe. Kontrola funkcjonalna daje możliwość bieżącego i stałego monitorowania określonych zjawisk. W większym też stopniu niż kontrola instytucjonalna może mieć charakter kontroli uprzedniej i bieżącej. Nie wymaga nadzwyczajnego planowania i przygotowania. Nie jest też czasochłonna, a w rezultacie pozwala na szybkie dostarczenie żądanych informacji. Powyższe zalety kontroli funkcjonalnej wynikają z jej ograniczonego zakresu, co z kolei stanowi jej mankament. Zakres kontroli funkcjonalnej zamyka się bowiem w zakresie podstawowej funkcji danego organu, którą w przypadku organów podatkowych jest wymiar i pobór zobowiązań podatkowych. Mankamentem kontroli funkcjonalnej jest także i to, że jest sprawowana niejako przy okazji wykonywania innych zadań, a to nie służy jakości działań kontrolnych. Tych ujemnych cech w dużej części pozbawiona jest natomiast kontrola instytucjonalna. Daje ona możliwość zbadania szerszego spektrum zagadnień niż kontrola funkcjonalna. Pozwala na wszechstronną i kompleksową ocenę działalności podmiotu kontrolowanego. Stwarza przy tym warunki do standaryzacji działań kontrolnych dla wszystkich objętych badaniem obszarów. W większym też stopniu niż kontrola funkcjonalna jest kontrolą profesjonalną. Dlatego też oba te rodzaje kontroli nie są względem siebie konkurencyjne i mogą być sprawowane razem.

Natomiast rzeczywistym problemem związanym z dychotomią procedur kontrolnych jest fakt przypisania organom kontroli skarbowej prawa do wydawania decyzji podatkowych. Konstrukcja prowadzonego przez organy kontroli skarbowej postępowania kontrolnego w zakresie zobowiązań podatkowych pozwala na stwierdzenie, że postępowanie to ma charakter kontrolno–orzeczniczy. Poważne zastrzeżenia budzi fakt, że w postępowaniu tym organ kontroli skarbowej może wykorzystywać swe nadzwyczajne uprawnienia, jak prawo do zatrzymywania i przeszukiwania osób, przeszukiwania pomieszczeń, bagażu, ładunku, czy też sto-

17 Zob. m.in.: J. Kulicki, *Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport Nr 228, Warszawa 2004, s. 47–49; M. Münnich, *Wybrane elementy unifikacji przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej w zakresie wykonywania kontroli podatkowej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 16, s. 403 i nast.

18 R. Beldzikowski, *Aparat kontroli skarbowej...*, *op. cit.*

sowanie środków przymusu bezpośredniego. Wykorzystywanie tych uprawnień w działalności orzeczniczej jest głównym mankamentem funkcjonowania kontroli skarbowej.

Dlatego należy podtrzymać zgłaszany już od dłuższego czasu postulat pozbycia organów kontroli skarbowej prawa do wydawania decyzji wymiarowych i przypisania im funkcji policji skarbowej, wyposażonej jedynie w uprawnienia kontrolne i dochodzeniowo-śledcze<sup>19</sup>. W swych działaniach organy i jednostki organizacyjne kontroli skarbowej skupiłyby się na ustalaniu zgodności lub niezgodności między wyznaczeniami a wykonaniami, ustaleniu przyczyn ewentualnych rozbieżności i zaproponowaniu działań zmierzających do usunięcia stwierdzonych niezgodności. Działania zmierzające do usunięcia stwierdzonych przez kontrolę skarbową nieprawidłowości mogłyby podejmować sam podatnik poprzez korektę deklaracji podatkowych lub korzystający z władztwa administracyjnego organ podatkowy. Rozwiązanie to wyeliminowałoby istniejący obecnie dualizm organów orzekających w sprawach objętych zakresem kontroli skarbowej, którego skutki ustawodawca od kilku lat próbuje bezskutecznie łagodzić przez ujednoczenie procedury postępowania kontrolnego z procedurami postępowania podatkowego i kontroli podatkowej<sup>20</sup>.

---

19 Zob.: W. Stachurski, *Kontrola skarbowa – propozycja kierunku reform*, *Kontrola Podatkowa i Skarbowa* 1999, nr 2, s. 3; R. Zelwiański, *Kontrola skarbowa czy policja skarbowa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 3, s. 54–56.

20 Zob. W. Stachurski, D. Zalewski, A. Melezini, *Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 9, s. 13.

# WYKONYWANIE BUDŻETU PAŃSTWA PO UPŁYWIE ROKU BUDŻETOWEGO

JANUSZ STANKIEWICZ

1. Budżet jest najważniejszym planem finansowym państwa. Służy realizacji zadań państwa, jest źródłem transferu środków pieniężnych do innych podmiotów prawa publicznego oraz funduszy finansujących ważne zadania społeczne. Z tego względu nauka zawsze uznawała za niezbędne zdefiniowanie jego najważniejszych cech. Próby wielokrotnie podejmowane na przestrzeni lat zaowocowały powstaniem bardzo wielu definicji, w zależności od intencji akcentowania przez ich autorów aspektów ekonomicznych, administracyjnych czy społecznych. Budżet jako instrument dystrybucji środków publicznych stosowany jest w różnych warunkach politycznych, dlatego definicje te odzwierciedlały również relacje między władzą stanowiącą i wykonawczo–zarządzającą. Później nauka w większym stopniu czyniła przedmiotem swojego zainteresowania pojęcie ustawy budżetowej, której centralnym punktem pozostawał jednak zawsze budżet<sup>1</sup>. W literaturze niezadko pojęcia te używane były zamiennie.

Ewolucja pojęcia znajduje odbicie w kolejno formułowanych definicjach. Akcentują one w pierwszej kolejności potrzebę odzwierciedlenia w budżecie wszystkich dochodów i wszystkich wydatków zestawionych w określonej szczególności oraz ich wzajemnej relacji. Wreszcie podkreślają okresowość budżetu, która z jednej strony wyznacza krótki czas jego trwania w tym celu, by prognozy dochodów były trafne, a wydatki realne; z drugiej strony, by organ stanowiący mógł skutecznie realizować funkcję kontrolną. Definicja legalna pojawia się w poszczególnych państwach znacznie później. Polska, która wśród państw europejskich jako jedna z pierwszych uchwaliła w 1768 r. swój pierwszy budżet, z uwagi na utratę państwowości zdecydowanie później niż inne państwa europejskie uchwaliła swój pierwszy akt *quasi*-kodyfikujący przepisy prawa budżetowego. Stąd też definicja legalna budżetu pojawia się w polskim prawodawstwie znacznie później niż we Francji czy Niemczech<sup>2</sup>.

---

1 T. Dębowska–Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 185 i nast. oraz Cechy ustawy budżetowej i budżetu w świetle art. 219 Konstytucji RP, „Państwo i Prawo” 2000, z. 5, s. 15; P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 170 i nast.

2 T. Augustyniak–Górna, Definicja legalna budżetu, „Przegląd Sejmowy” 1996, nr 2.

2. Zasady budżetowe określają najważniejsze cechy budżetu. W zależności od podejścia autorów mogą one odzwierciedlać postulaty teorii pod adresem ustawodawstwa i praktyki (niezależne od obowiązującego prawa) lub najważniejsze trwałe reguły obowiązującego prawa<sup>3</sup>. Większość z nich służyć ma zagwarantowaniu wpływu parlamentu na gospodarkę finansową państwa i jej kontrolę. Okresowość budżetu uznawana jest za warunek skutecznej realizacji funkcji kontrolnej. W tym kontekście zaskakujące jest to, że mimo eksponowania okresowości budżetu i ustawy budżetowej w definicjach prezentowanych w literaturze oraz uwzględnienia tego wymogu w definicji legalnej budżetu, w polskiej literaturze raczej wyjątkowo uznaje się roczność budżetu za cechę na tyle istotną, by standard ten uznać za zasadę budżetową<sup>4</sup>. Także wskazując na standardy budżetowe formułowane w oparciu o normy prawne, nie wyodrębniono zasady roczności<sup>5</sup>. Dla porównania, zarówno starsza zachodnia myśl naukowa końca XIX i początku XX w., jak i nauka współczesna końca XX i pocz. XXI w. uznają roczność za cechę na tyle ważną, że bezdyskusyjnie uznawana jest ona za zasadę budżetową<sup>6</sup>.

Każdorazowa ustawa budżetowa ma zdeterminowany i konstytucyjnie zdefiniowany zakres czasowy, obowiązuje zatem „na rok budżetowy”. Jednak koniec obowiązywania rocznej ustawy budżetowej wiąże się z treścią kolejnej, która w swej zawartości przynajmniej w części jest kontynuacją poprzedniej. Taka sytuacja powoduje, że przyjęta zasada jednoroczności ma charakter umowny, gdyż ciągłość działalności finansowej bywa przerywana umownie. Uwzględniając niestabilność gospodarczą i walutową będącą wynikiem kryzysów gospodarczych utrudniających precyzyjne określenie przewidywań i upoważnień roku budżetowego, należy stwierdzić, że przestrzeganie zasady jednoroczności znajduje uzasadnienie zarówno w przesłankach politycznych, jak i ekonomicznych<sup>7</sup>. Kierowanie się tą zasadą nie wyklucza stanowienia wyjątków od niej w sytuacjach pozwalających na uelastycznienie gospodarki budżetowej w ujęciu wieloletnim, nie prowadzących jednocześnie do usztywnienia tej gospodarki w ujęciu rocznym.

3 J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 57 i nast.; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001, s. 7.

4 Wyjątek od tej reguły, zob. A. Borodo, *Budżet państwa a zasady budżetowe*, (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski i J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce*. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Prof. Alicji Pomorskiej, Lublin 2008, s. 167 i nast.; A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 322. Analiza stanowiska polskich autorów zasad budżetowych zaprezentowana jest najpełniej (w:) E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 1, Warszawa 2000, s. 137.

5 J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001.

6 E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 1, Warszawa 2000, s. 136; Ch. Bigaut, *Finances publiques. Droit budgétaire. Le budget de l'État*, Paris 1995, s. 49; M. Bouvier, M. Ch. Esclassan, J.P. Lassalle, *Finances publiques*, Paris 1998, s. 225 i nast.; P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 227 i nast.; J. Mekhantar, *Finances publiques. Le budget de l'État*, Paris 2003, s. 13.

7 Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 108 i nast. oraz *idem.*: *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 220 i nast.

3. Skoro definicja budżetu wskazuje na odcinek czasu nazwany okresem budżetowym, a ustawa budżetowa w swoim tytule określa czas obowiązywania zawartych w niej przewidywań i upoważnień, dla praktyki budżetowej i kontroli finansowej problemem ważnym jest odpowiedź na pytania dotyczące terminu wygaśnięcia zawartych w ustawie upoważnień oraz następstw wynikających z wygaśnięcia. Konsekwencje tego rozstrzygnięcia są – modelowo ujmując – dwojakie, albo: wszystkie upoważnienia dotyczące danego okresu wraz z jego upływem wygasają i poczynając od pierwszego dnia nowego okresu budżetowego, mogą być tylko pobierane dochody i dokonywane wydatki znajdujące upoważnienia w nowym budżecie (prowizorium, projekcie budżetu, projekcie prowizorium, prorogacji), albo: upoważnienia wynikające z uchwalonej ustawy budżetowej nie wygasają z upływem okresu budżetowego w tym sensie, że wszystkie wydatki przewidziane kredytami zawartymi w budżecie, którego termin upłynął, muszą być dokonywane aż do całkowitego ich zrealizowania lub wyczerpania środków. Podobnie, dochody zaliczane są na rachunek minionego roku budżetowego nawet wówczas, gdy pobrane zostaną już po jego zakończeniu. Pierwszy sposób wykonywania budżetu nazwany został w terminologii francuskiej „*gestion*”, natomiast drugi „*exercice*”<sup>8</sup>.

Od najdawniejszych czasów we Francji stosowano metodę *exercice*<sup>9</sup>. Podobnie pierwszy polski budżet i budżety kolejne nie ograniczały wyraźnie czasu ich obowiązywania, chociaż przewidywały roczne wydatki i dochody<sup>10</sup>. Istota tej metody polega na utrwaleniu w formie ustawy ogółu ciężarów i praw jednego roku. Uprawnienie wynikające z ustawy trwa dopóty, dopóki nie zostaną zlikwidowane wszystkie operacje wynikające z ustawy. W konsekwencji, jeżeli ten stan trwa dłużej niż rok „może istnieć równoległe obok siebie przez cały czas, aż do upływu ustawowego terminu przedawnienia pretensji skarbu lub pretensji do skarbu, szereg gestii budżetowych z lat poprzednich, niezależnie od gestii nowych opartych na budżecie bieżącym”<sup>11</sup>. Ponieważ praktyka ta w swej czystej postaci znacząco utrudniała zorientowanie się w dochodach i wydatkach bieżącego okresu, stosunkowo szybko wprowadzono czasowe ograniczenie *l'exercice* przez jego zamykanie po upływie określonego terminu. W literaturze francuskiej podkreśla się przy tym, że mimo wielu kontrargumentów trwanie przy metodzie *exercice* jest bardziej spowodowane przywiązaniem do tradycji niż racjonalnymi argumentami.

W innych państwach, w których przyjęto zasadę *gestion* (w szczególności w Anglii i Niemczech), z kolei dopuszczono również możliwość dokonywania

8 Pod takimi nazwami obydwa systemy prezentowane były w polskiej literaturze naukowej (zob. T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 369; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 81) oraz są prezentowane we współczesnej literaturze francuskiej (zob. M. Bouvier, M.Ch. Esclassan, J.P. Lasalle, *Finances publiques*, Paris 2008, s. 392 i nast.).

9 E. Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris 1931.

10 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 318.

11 T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 371.



przez pewien czas operacji budżetowych na rachunek minionego okresu. Mimo że terminy stosowane w praktyce *gestion* były (zwłaszcza początkowo) znacznie krótsze niż przy metodzie *exercice*, można stwierdzić, że w kolejnych latach postępowała znaczna unifikacja obydwu systemów.

W Polsce stosowano początkowo kilkumiesięczny „okres ulgowy” dla dokonywania wydatków, natomiast dochody bez względu na czas, do którego przynależały, zarachowywane były na rzecz budżetu obowiązującego w czasie ich rzeczywistego uiszczenia. W tej sytuacji wydatki dokonywane w „okresie ulgowym”, nie mając własnego pokrycia, obciążały kasowo budżet roku bieżącego, natomiast budżetowo zwiększały deficyt roku ubiegłego. Taki sposób rozliczania wywoływał zrozumiałą niechęć administracji skarbowej do wydatków ulgowych<sup>12</sup>. Z tego względu ustawy skarbowe uzależniły początkowo możliwość wykorzystania kredytów wygasłego budżetu od warunków ustalonych przez ministra skarbu (finansów), ustalając jednocześnie zróżnicowany w poszczególnych latach czas trwania okresu ulgowego.

4. Istotne znaczenie dla rocznego wykazywania i bilansowania strony dochodowej i wydatkowej budżetu ma także stosowana metoda rachunkowości i sprawozdawczości publicznej. Aktem prawnym regulującym współczesny system rachunkowości publicznej jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. Do roku 2005 w Polsce stosowano kasowy charakter ujmowania w rachunkowości i sprawozdawczości dochodów i wydatków publicznych. Zgodnie z nim po stronie wydatków nie można było rejestrować zobowiązań tego sektora wymagalnych, ale jeszcze nie zapłaconych. Wydatki te znajdowały odbicie jedynie w wielkości długu publicznego. Po stronie dochodów nie można natomiast było ewidencjonować dochodów należnych, ale jeszcze nie uzyskanych w danym roku.

W 2005 r. UE dokonała reformy systemu rachunkowości, której celem jest dostosowanie tych zasad do wymogów światowych w zakresie sprawozdawczości finansowej (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości dla Sektora Publicznego oraz IFRS – *International Financial Reporting Standards* – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej). Głównym elementem tej reformy jest zastąpienie tradycyjnej metody kasowej metodą memoriałową (ABAC – *Accrual Based Accounting*) uznawaną za dokładniejszą, skuteczniejszą oraz pozwalającą na lepszą kontrolę wydatków, usprawnienie zarządzania środkami europejskimi i zmniejszenie ryzyka błędów.

Od 2006 r. zgodnie z art. 4.1. ustawy o rachunkowości podmioty zobowiązane do stosowania zawartych w niej zasad winny sporządzać swoją rachunkowość

12 *Ibidem*, s. 375.

i sprawozdawczość zgodnie z zasadą memoriału. Stosownie do tej zasady, po stronie wydatkowej uwzględnia się zarówno zobowiązania uregulowane, jak i zobowiązania należne, a nie uregulowane w danym roku, natomiast po stronie dochodowej, zarówno należności uzyskane, jak i należności należne (i to w ich wielkości nominalnej) także wówczas, gdy nie zostały w danym roku budżetowym uzyskane<sup>13</sup>.

W kontekście przedstawionych rozwiązań ważne jest także ustalenie procedur postępowania prowadzących do zaliczania operacji dokonanych z końcem roku budżetowego na rachunkach właściwego roku budżetowego i terminów po zakończeniu roku budżetowego, w których operacje te powinny być dokonane. Terminy te określane w praktyce stanowienia prawa jako okresy przejściowe nie powinny być mylnie kojarzone z istniejącymi w polskiej tradycji budżetowej okresami ulgowymi. O ile bowiem okresy ulgowe odnosiły się do uprawnienia wydatkowania środków na poczet poprzedniego okresu budżetowego, o tyle okresy przejściowe związane są (głównie) z obowiązkami związanymi z gromadzeniem dochodów budżetowych poprzedniego okresu i warunkami zaliczania operacji finansowych na rachunek roku ubiegłego oraz (wyjątkowo) z rozliczeniami z tytułu dokonanych wydatków.

5. Przewyciężenia ograniczeń wynikających z jednoroczności budżetu na etapie jego wykonywania w ostatnim dziesięcioleciu poszukiwał ustawodawca poprzez:

- ustalenie katalogu wyjątków od zasady roczności w ustawie o finansach publicznych,
- upoważnienie Rady Ministrów do określania w drodze rozporządzenia wyjątków od zasady roczności, z uwzględnieniem warunków wskazanych w ustawie o finansach publicznych,
- upoważnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wyrażenia na wniosek dysponenta części budżetu zgody na uregulowanie zobowiązań wymagalnych na koniec roku budżetowego, z uwzględnieniem terminu ostatecznego wskazanego w ustawie.

Zarówno u.f.p. z 1998 r. w art. 102, jak i jej następczyni w art. 157 ust. 2 przewidywały niewygasanie z upływem roku budżetowego wydatków budżetu państwa:

- 1) których planowanym źródłem finansowania były przychody z kredytów zagranicznych,

---

13 H. Litwińczuk, Rachunkowość finansowa, (w:) C. Kosikowski i E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 756 i nast.; D. Cyman, *Zasady budżetowe*, (w:) A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 322; M. Kosek–Wojnar, *Budżet państwa w sektorze finansów publicznych w Polsce*, „Folia Oeconomica Bochniensia” 2006, nr 5, s. 83.

- 2) przeznaczonych na współfinansowanie zadań, programów i projektów realizowanych ze środków wskazanych w u.f.p.,
- 3) których źródłem finansowania były dochody własne państwowych jednostek budżetowych,
- 4) zgromadzone na rachunkach funduszy motywacyjnych.

Katalog wyjątków przewidzianych u.f.p. z 1998 r. (w brzmieniu z roku 2005) został tylko nieznacznie zmodyfikowany w tekście pierwotnym u.f.p. z 2005 r. Ograniczenia przedmiotowego katalogu ww. tytułów (eliminującego poz. 3 i 4) dokonano nowelizacją z dn. 8 grudnia 2006 r. W obowiązującej ustawie zrezygnowano z ustawowego ustalania katalogu wydatków niewygasających na rzecz wariantu z upoważnieniem dla Rady Ministrów. W kontekście dominowania wydatków niewygasających z mocy ustawy w strukturze wydatków niewygasających, wobec zrezygnowania przez ustawodawcę z tej kategorii, można przewidywać, że konsekwencją tego będzie wyraźny wzrost wydatków, odnośnie do których decyzję podejmie RM<sup>14</sup>.

6. Upoważnienie dla Rady Ministrów do określenia w drodze rozporządzenia wydatków niewygasających obwarowane jest różnymi wymogami szczegółowymi. Pierwszym z wymogów przewidzianym przez kolejno obowiązujące u.f.p. jest uzyskanie opinii komisji sejmowej właściwej do spraw budżetu<sup>15</sup>. Powyższe rozwiązanie budzi wśród interpretujących wątpliwości ze względów formalnych, gdyż dotyczy rozstrzygnięcia o niewygasaniu wydatków bez uzyskania w tej materii stanowiska organu ustawodawczego, który już rozstrzygnął ww. sprawę uchwalając ustawę budżetową. Zwraca się przy tym uwagę, że sposób sformułowania tego przepisu pozwala na jego interpretowanie w sposób niewymagający opinii pozytywnej<sup>16</sup>.

Kolejny wymóg stanowi, by rozporządzenie zawierające wykaz wydatków niewygasających ustalone było nie później niż do 15. grudnia roku budżetowego i odnosiło się do wydatków, które mogą być realnie dokonane nie później niż

---

14 Zob. E. Małecka-Ziemińska, J. Przybylska, Wydatki niewygasające w świetle jednoroczności budżetu, (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska i J. Szolno-Koguc (red.), Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych, Lublin 2007, s. 404. Zweryfikowanie tej tezy wymaga przeprowadzenia badań dodatkowych, ponieważ dostępne źródła nie zawierają takich informacji.

15 Uwzględnionym przez u.f.p. z 1998 r. (art. 102 ust. 3), u.f.p. z 2005 r. (art. 157 ust. 3) i u.f.p. z 2009 r. (art. 181 ust. 2).

16 Jeżeli ustawodawca w sposób niebudzący żadnych wątpliwości interpretacyjnych wymaga pozytywnej opinii, formułuje swoje żądanie kategorycznie, np. w przypadkach przewidzianych art. 154 ust. 9, czy art. 177 ust. 6, zob. L. Lipiec-Warzecha, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz (komentarz do art. 181), Warszawa 2011, s. 774 i nast.

do dnia 31. marca roku następnego po roku budżetowym<sup>17</sup>. Obserwacja praktyki ostatnich lat dostarczała jednak licznych przykładów braku rzetelnego planowania rzeczywistych potrzeb na środki budżetowe, czy nierzetelnego rozeznania rynku i niedotrzymywania ustalonych w rozporządzeniu RM terminów ich wykorzystania<sup>18</sup>. Ponadto, analiza wykorzystania środków budżetu państwa na rok 2004 niewygasających w roku 2005 wskazuje na realizację wydatków w 84,1%; środków budżetu państwa na rok 2005 przeniesionych na rok 2006 – 86,3%; środków budżetu państwa na rok 2006 przeniesionych na rok 2007 – 70,7%; środków budżetu państwa na rok 2007 przeniesionych na rok 2008 – 83,1%; środków budżetu państwa na rok 2008 przeniesionych na rok 2009 – 82,8%; środków budżetu państwa na rok 2009 przeniesionych na rok 2010 – brak danych.

Obserwacja zjawiska kształtowania się rozmiaru środków budżetu państwa niewydatkowanych w danym roku budżetowym i przeniesionych do wydatkowania w kolejnym roku budżetowym dokonana na podstawie analiz danych za lata 2001 – 2009 pozwala na następujące obserwacje:

- kwota wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego przeniesionych do wykorzystania w kolejnym roku rozporządzeniami Rady Ministrów, w latach 2001–2003 systematycznie wzrastająca, w późniejszych latach ustabilizowała się na poziomie ok. 4 mld zł<sup>19</sup>,
- udział wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego przeniesionych do wykorzystania w kolejnym roku rozporządzeniami Rady Ministrów w latach 2001–2009 wykazywał znaczną rozpiętość, od 62,8 % (2002 r.) do 86,3 % w 2006 r.,
- mimo krytycznych ocen formułowanych w kolejnych latach przez NIK odnośnie do systematycznego, znacznego udziału niewykorzystanych środków przeniesionych na rok następny oraz mimo przeprowadzania przez Ministra Finansów weryfikacji wniosków złożonych przez dysponentów części budżetu mających na celu ujmowanie w wykazie tylko takich zadań, które już zostały wykonane, a nie zostały potwierdzone oraz takich, które realnie mogą być wykonane, sytuacja w tej materii nie uległa żadnej poprawie,
- porównanie terminów realizacji wydatków dokonane na podstawie analizy wydatków przeniesionych z roku 2007 na rok 2008 oraz przeniesionych

17 U.f.p. z 1998 r. nie ustalała terminu końcowego, zobowiązując jednak RM do ustalenia tego terminu. Ustawa z 2005 r. ustalała termin graniczny – 30 czerwca roku następnego po roku budżetowym, którego dotyczyło przesunięcie.

18 Źródło danych: Najwyższa Izba Kontroli, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, za lata 2005–2010.

19 W przeprowadzonej analizie wykorzystano dane za lata 2001–2003 zaczerpnięte z pracy E. Maleckiej-Ziembińskiej i J. Przybylskiej, Wydatki niewygasające w świetle zasady jednoroczności budżetu, (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska i J. Szolno-Koguc (red.), Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych, Lublin 2007, s. 395 i nast.

z roku 2008 na rok 2009 wskazuje, że występuje wyraźna tendencja do ustalania terminów krótszych niż w roku wcześniejszym<sup>20</sup>,

- w praktyce budżetowej stwierdzano przypadki przenoszenia do wykorzystania w kolejnym roku budżetowym wydatków, których nie zgłaszali dysponenci części. Mimo negatywnej oceny takiej praktyki zjawisko powtarza się w kolejnych latach.

Pozwala to na krytyczną ocenę występującej sytuacji. Przenoszenie tak znaczących kwot wydatków nie znajduje w praktyce uzasadnienia i zniekształca obraz wykonania budżetu państwa.

Ustalając na rzecz RM uprawnienie do ustalenia wykazu wydatków niewygasających, ustawodawca wprowadził jednocześnie ograniczenie w postaci wskazania środków, które nie mogą być objęte wykazem. Nie ma w tym przypadku żadnych rewolucyjnych zmian, bowiem art. 157 u.f.p. z 2005 r. również nie zezwalał na ujmowanie w wykazie wydatków zwiększonych w trybie art. 148 i 150. Zakaz dotyczy niewykorzystanych środków na finansowanie inwestycji wieloletnich oraz wydatków majątkowych, które w toku realizacji budżetu zostały zwiększone kwotą przekraczającą limit określony art. 171. ust. 3 obowiązującej u.f.p. Obowiązująca ustawa rozwija w tym przypadku konstrukcje wynikające z art. 148 u.f.p. z 2005 r. Zgodnie z tą ustawą przeniesienia polegające na zmniejszeniu lub zwiększeniu wydatków majątkowych (bez wskazania kwoty) wymagały zgody ministra finansów. W obowiązującej ustawie takiej zgody wymagają zmniejszenia lub zwiększenia wydatków majątkowych przekraczające kwotę 100 tys. zł oraz zmniejszenia lub zwiększenia wydatków na inwestycje budowlane, niezależnie od ich wartości. W przypadku zmian, których kwota jest niższa niż wskazana w ustawie, zgoda ministra finansów nie jest wymagana, natomiast dysponenci części budżetu zobowiązani są do informowania ministra o dokonanych zmianach.

U.f.p. wymaga również, by wydając rozporządzenie o niewygasaniu wydatków, RM uwzględniła terminy zakończenia procedur określonych Prawem zamówień publicznych, stopień zaawansowania realizacji programów wieloletnich, a w przypadku wydatków inwestycyjnych (stanowiących zasadniczą część wydatków majątkowych) zakres zrealizowanych, ale niezafakturowanych zadań rzeczowych inwestycji. Dotychczasowe wycinkowe badania, które przeprowadziłem w tym zakresie<sup>21</sup>, wskazują, że mimo wyznaczenia identycznych standardów art. 157 ust. 4 u.f.p. z 2005 r. kontrole NIK stwierdzały wielokrotne przypadki kwalifikowania do grupy wydatków niewygasających zadań, które w świetle wynikają-

---

20 Analizę przeprowadzono na podstawie załączników do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 grudnia 2007 r. (Dz.U. Nr 241, poz. 1760) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. (Dz.U. Nr 224, poz. 1478).

21 Badania w ramach panelu HS5 – „Rocznosc i wieloletniość w finansach publicznych”, kierownik projektu prof. E. Ruśkowski, realizacja badań 2012–2013.

cych z dyrektyw UE obowiązujących standardów wyznaczających terminy oraz z ustawodawstwa krajowego nie mogły być zrealizowane w terminach określonych ustawą. W kontekście skrócenia art. 181 ust. 2 nieprzekraczalnych terminów wyznaczonych planem oznacza to, że kwota wydatków przeniesionych powinna ulec zmniejszeniu. W praktyce zjawiska takiego nie stwierdzono. Kontroli powinna być również poddana struktura wydatków przeniesionych pod kątem zbadania, czy obejmują one wyłącznie realizację robót i usług, czy także dostaw (które w mojej ocenie nie znajdują zupełnie uzasadnienia dla ich przenoszenia na kolejny rok budżetowy).

7. Ogólna zasada postępowania ze środkami, które nie podlegają wygaśnięciu zobowiązuje Ministra Finansów do przekazania w terminie do 31. grudnia roku budżetowego tych środków finansowych na wyodrębniony rachunek wydatków centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa. Środki niewykorzystane w terminie określonym w rozporządzeniu RM podlegają przekazaniu na wyodrębniony rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa w terminie 21 dni od dnia określonego w rozporządzeniu RM. Ustalenie tak długiego terminu przekazania środków na rachunek budżetu państwa nie znajduje żadnego uzasadnienia (zwłaszcza w kontekście terminu zwrotu na rachunek środków niewykorzystanych na koniec roku).

Od powyższej zasady obowiązku przekazania środków na wyodrębniony rachunek wydatków centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa dopuszczalne są wyjątki. Rada Ministrów może bowiem wskazać w rozporządzeniu środki finansowe pozostające na rachunkach beneficjentów. Mogą to być jednak wyłącznie środki związane z realizacją wymienionych w ustawie celów (integracji społecznej, poprawy jakości kształcenia oraz rozwoju potencjału adaptacyjnego pracowników i przedsiębiorstw), w ramach realizacji programów współfinansowanych z Europejskiego Funduszu Społecznego, a także środki przeznaczone na realizację zadań finansowanych z udziałem środków europejskich. Rozporządzenie wyznacza terminy wydatkowania środków, przy czym obowiązuje w tym zakresie (podobnie, jak w przypadku innych wydatków niewygasających) zasada nieprzekraczania terminu wyznaczonego w ustawie (31 marca roku następnego po roku budżetowym).

Ostatnim z przewidzianych u.f.p. wariantów niewygasania uprawnienia dokonania wydatków po upływie roku budżetowego jest zgoda Ministra Finansów wyrażona na wniosek dysponenta części budżetu. W tym przypadku zgoda może dotyczyć pozwolenia na regulowanie zobowiązań wymagalnych wg stanu na dzień 31. grudnia roku ubiegłego w ciężar planu wydatków tego roku, w terminie do 9 dni roboczych następnego roku.

**8.** W celu zaliczenia operacji dokonanych z końcem roku budżetowego na rachunek właściwego roku budżetowego przepisy dotyczące szczegółowego sposobu wykonania budżetu państwa<sup>22</sup> wprowadziły zróżnicowane dla poszczególnych instytucji i tytułów rozliczeń czasokresy przejściowe dla operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych:

- do 8. stycznia po roku budżetowym zalicza się na rachunki bankowe roku ubiegłego (z wyjątkiem państwowych jednostek budżetowych mających swoją siedzibę za granicą) m. in. dochody pobrane do 31.12 ubiegłego roku przez inkasentów i kasy państwowych jednostek budżetowych; dochody wpłacone do 31.12 ubiegłego roku do kas banków, urzędów skarbowych, urzędów celnych i izb celnych; wydatki z tytułu czeków rozrachunkowych przyjętych do 31.12 ubiegłego roku przez banki, instytucje finansowe, placówki handlowe, operatorów publicznych i innych operatorów; zwroty wydatków dokonanych do 31.12 ubiegłego roku z rachunków bieżących oraz zwroty środków sum na zlecenie,
- do 9. dnia roboczego po roku budżetowym realizuje się z rachunku bieżącego wydatków roku ubiegłego państwowej jednostki budżetowej wydatki wymagalne, na które MF wyraził zgodę (w trybie art. 181 ust. 9 u.f.p.),
- do 12. stycznia zalicza się na rachunki bankowe roku ubiegłego dochody pobrane do końca roku budżetowego przez jst. związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych,
- do 15. stycznia państwowe jednostki budżetowe przekazują zrealizowane dochody na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa; dysponenci trzeciego stopnia przekazują niewykorzystane środki na rachunek dysponentów drugiego stopnia; państwowe jednostki budżetowe przekazują środki pochodzące z budżetu UE z tytułu refundacji wydatków poniesionych z budżetu państwa na finansowanie programów i projektów na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa,
- do 20. stycznia dysponenci drugiego stopnia przekazują niewykorzystane środki na rachunki bieżące roku ubiegłego dysponentów części; urzędy skarbowe przekazują środki z tytułu ostatecznego rozliczenia dochodów należnych gminom i udziałów w dochodach przysługujących jst.,<sup>23</sup> urzędy skarbowe przekazują zwroty z tytułu podatku od towarów i usług przysługującego na podstawie przepisów o tym podatku,

---

22 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. Nr 245, poz. 1637 z późn. zm.).

23 Przysługujących na podstawie ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.).

- do 25. stycznia urzędy skarbowe przekazują dochody z tytułu podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa; dysponenci części przekazują niewykorzystane środki swoich części na odpowiedni rachunek wydatków centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa,
- do 31. stycznia przekazywane są j.s.t. środki z tytułu ostatecznego rozliczenia ich udziałów w dochodach z tytułu podatku PIT; dokonywany jest zwrot dotacji o którym jest mowa w art. 168 u.f.p., na rachunek bieżący wydatków roku ubiegłego właściwych dysponentów wydatków budżetu państwa,
- do 15. lutego dysponenci wydatków budżetu państwa na rachunek, których nastąpił zwrot dotacji, o których mowa jest wyżej, zobowiązani są przekazać te środki na rachunek wydatków roku ubiegłego centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa.

9. W świetle obowiązującego ustawodawstwa zasada roczności budżetu winna być bezwzględnie przestrzegana. Pojawia się jednak wiele okoliczności wewnętrznych i zewnętrznych, które obligują ustawodawcę do wprowadzania wyjątków od tej zasady. Niektóre z tych wyjątków powodowane są dążeniem do uelastyczenia gospodarki budżetowej i planowania budżetowego. Należy je wprowadzać, mając na uwadze to, czy ich wprowadzenie nie usztywnia jednocześnie rocznej gospodarki budżetowej. Istotnym aspektem związanym ze współczesnym funkcjonowaniem polskiej gospodarki budżetowej są jej związki z systemem europejskim. Stawia to poważne wyzwania przed praktyką budżetową, która może im podołać pod warunkiem ścisłej współpracy z nauką. Nauka wskazuje racje na rzecz planowania średnioterminowego wynikające z doświadczeń zagranicznych<sup>24</sup>, a nawet kompleksowe rozwiązania problemowe reformy systemu finansów publicznych<sup>25</sup>, a nie tylko wycinkowej naprawy fragmentów tego systemu, wymuszonej kryzysem gospodarczym o niespotykanych w ostatnich latach rozmiarach i potrzebą wprowadzenia do tego systemu zmian pod presją zmian w europejskim systemie prawa. Reforma ta wymaga jednak odpowiedniej obudowy prawnej, z niezbędnymi zmianami konstytucji włącznie, których pozbawione są dotychczasowe działania.

24 Zob. U.K. Zawadzka-Pąk, Zasada roczności a programowanie wieloletnie we francuskiej Konstytucji i prawie budżetowym, (w:) P. J. Lewkowicz i J. Stankiewicz (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010, s. 127 i nast.

25 C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011.



# ZNACZENIE KLASYCZNYCH ZASAD BUDŻETOWYCH W BUDŻECIE OGÓLNYM UNII EUROPEJSKIEJ

MARCIN TYNIEWICKI

## 1. Uwagi ogólne

W nauce prawa finansowego i finansów publicznych zasady budżetowe przyjęto bardzo często określać jako postulaty skierowane do ustawodawcy i praktyki odnoszące się do prawidłowej organizacji i funkcjonowania gospodarki budżetowej celem optymalnej realizacji jej zadań.<sup>1</sup> Taka definicja oznacza, że zasady te nie mają charakteru prawnego, bowiem są postulatami, aczkolwiek w wielu ustawodawstwach bezpośrednio zostały ujęte w ramy przepisów prawa. Wówczas ich ranga wzrasta, bowiem stają się nakazami prawa.

Ogólne zasady odnoszące się do gospodarki budżetowej funkcjonują również w porządku prawnym Unii Europejskiej (UE), a w szczególności gospodarki opartej na unijnym budżecie ogólnym. Należy jednak zaznaczyć, że prawodawca unijny przywiązał do tych zasad szczególną wagę, co wynika z dwóch powodów. Po pierwsze, spora część z nich znajduje źródło w tzw. prawie pierwotnym, głównie w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>2</sup>, we fragmentach poświęconych postanowieniom finansowym (Część Szósta „Postanowienia instytucjonalne i finansowe, Tytuł II „Postanowienia finansowe”). Wobec tego ranga prawna tych zasad jest niezwykle istotna, bowiem regulacje traktatowe zajmują najwyższe (naczelne) miejsce w hierarchii źródeł prawa UE, przez co nie bez powodu w doktrynie określa się je jako prawo konstytucyjne<sup>3</sup>.

Po drugie, o ile jednak zasady budżetowe wynikające z postanowień traktatowych można wyodrębnić w drodze wykładni (bowiem literalnie w Traktacie się

---

1 E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, System budżetowy, (w:) E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 1, Warszawa 2000, s. 132 i nast. Zob. również C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 286; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 103–104; M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 180 i nast.; C. Kosikowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003, s. 42 i nast. (w nieco szerszym kontekście, tj. w odniesieniu do zasad ogólnych prawa finansowego).

2 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. 30.03.2010, C 83, s. 47, wersja skonsolidowana), dalej powoływany jako TFUE.

3 C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 480; K. Lenaerts, P. V. Nuffel, *European Union Law*, London 2011, s. 819 i nast.; L. Lasok, *Law and institutions of the European Union*, London 2001, s. 123.

ich nie wymienia), o tyle szczegółowo ujęte zostały w rozporządzeniu finansowym z 2002 r.,<sup>4</sup> w którym poświęcono im odrębny tytuł II – „Zasady budżetowe”. Jego art. 3 wprost stanowi, że budżet uchwała się i wykonuje zgodnie z zasadami jednolitości, rzetelności budżetowej, jednoroczności, równowagi, jednostki rozliczeniowej, uniwersalności, specyfikacji, należytego zarządzania finansami oraz przejrzystości. W porównaniu z klasycznymi zasadami budżetowymi wykształconymi w doktrynie finansów publicznych i funkcjonującymi m.in. w Polsce, Niemczech czy Francji, pod względem stosowanej terminologii, może się wydawać, że mają odmienny charakter. W istocie jednak ich materia jest taka sama, tzn. są to klasyczne zasady budżetowe (zasady finansów publicznych)<sup>5</sup>, co najwyżej występujące różnice powodowane są specyfiką budżetu ogólnego.

Obok zasad wymienionych w powoływanym art. 3 można wskazać na inne, wynikające z szeregu przepisów, także traktatowych, m.in.: zasada autonomii finansowej, zasada dyscypliny budżetowej, zasada uprzedniości.<sup>6</sup>

Przed przejściem do szczegółowego omówienia powoływanych zasad budżetowych, należy nadmienić, że dosyć istotne zmiany w porządku prawnym UE nastąpiły w związku z wejściem w życie Traktatu lizbońskiego. Rozporządzenie finansowe nr 1605 nie w pełnym zakresie te zmiany uwzględnia, jednakże w trakcie procesu legislacyjnego znajduje się projekt nowego rozporządzenia, które to czyni i tym samym zastąpi obowiązujący jeszcze akt prawny z 2002 r.<sup>7</sup> W związku z tym poniższa analiza zasad budżetowych będzie dokonywana w kontekście nowego już stanu prawnego, uwzględniającego regulacje Traktatu lizbońskiego, jak również mając na uwadze zapisy projektu rozporządzenia przekazanego przez Komisję Radzie i Parlamentowi Europejskiemu.

Unijne zasady mają szersze zastosowanie aniżeli tylko do samego budżetu ogólnego. Tezę tę potwierdza art. 185 ust. 1 RF (art. 200 projektu RF). Stanowi on delegację do wydania rozporządzenia wykonawczego<sup>8</sup>, które reguluje gospodarkę

4 Rozporządzenie Rady (WE, EUROATOM) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE 16.09.2002, L 248, s. 1 z późn. zm.), powoływane dalej jako RF.

5 K. Lenaerts, P. V. Nuffel, *op. cit.*, s. 571. D. Strasser określa je jako „klasyczne zasady teorii budżetu”; zob. (w:) D. Strasser, *The finances of Europe*, Luxembourg 1981, s. 19. Mimo że chociaż książka ta opisuje zasady wynikające z poprzednio obowiązującego rozporządzenia finansowego z 1977 r., to jednak obecne regulacje nie zmieniły się pod tym względem.

6 Zob. szerzej C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz – Warszawa 2008, s. 113.

7 Komisja Europejska, Wniosek w sprawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie reguł finansowych mających zastosowanie do budżetu rocznego Unii (projekt z 22.12.2010 r., KOM(2010) 815 wersja ostateczna), powoływany dalej jako projekt RF. Zgodnie z art. 208 projektu rozporządzenie pierwotnie miało wejść w życie z dniem 1 stycznia 2012 r. W jego treści (art. 3), identycznie jak w rozporządzeniu z 2002 r., enumeratywnie wymienia się zasady budżetowe.

8 Rozporządzenie Komisji (WE, Euroatom) nr 2343/2002 z dnia 19 listopada 2002 r. w sprawie ramowego rozporządzenia finansowego dotyczącego organów określonych w art. 185 rozporządzenia Rady nr 1605/2002 w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE 31.12.2002, L 357, s. 72 ze późn. zm.).

finansową organów posiadających odrębną od Unii osobowość prawną (np. unijne agencje). Nie są one objęte zakresem budżetu ogólnego, ale powiązane z nim przekazywanymi dotacjami (subwencjami). Zgodnie art. 185 ust. 1 zd. 2 RF „zasady finansowe tych organów nie mogą odbiegać od rozporządzenia ramowego, z wyjątkiem przypadku, gdy wymagają tego ich specyficzne potrzeby operacyjne i po uzyskaniu uprzedniej zgody ze strony Komisji”. Rozporządzenie wykonawcze przytacza te same zasady, a ich materia pozostaje w przeważającej części identyczna. Poza tym nie należy utożsamiać powyższych zasad budżetowych z zasadami związanymi z wykonywaniem budżetu. Charakter tych ostatnich jest węższy i dotyczy operacji dochodowo–wydatkowych. Wśród grupy tej wymienić można: zasadę odpowiedzialności Komisji (art. 317 akapit 1 TFUE, art. 48 RF, art. 50 projektu RF), zasadę nadrzędnego charakteru aktu podstawowego (art. 49 RF, art. 51 projektu RF), zasadę przekazania kompetencji (art. 50–51 RF, art. 52–53 projektu RF), zasadę unikania konfliktu interesów (art. 52 RF, art. 54 projektu RF), zasadę rozdzielania obowiązków (art. 58 RF, art. 61 projektu RF), zasadę instytucjonalnej autonomii (art. 22 RF, art. 22 projektu RF), zasady odnoszące się do metod wykonywania budżetu (art. 53 RF, art. 55 projektu RF).

## **2. Zasada jednolitości i rzetelności budżetowej**

Zasada jednolitości i rzetelności budżetowej (*principle of unity and budget accuracy*) w podstawowym zakresie została uregulowana w art. 310 TFUE. Stanowi, że wszystkie dochody i wydatki Unii powinny być wpisane do budżetu na każdy rok. Jej treść uszczegółowiają przepisy rozporządzenia finansowego, tj. art. 4 i 5 (art. 4 i 5 projektu RF). W doktrynie finansów publicznych funkcjonuje ona jako zasada powszechności (zupełności). Zasadę jednolitości i rzetelności budżetowej rozpatrywać należy w aspekcie formalnym i materialnym.

Aspekt formalny wyraża się przez ujęcie wszelkich dochodów i wydatków Unii w jednym akcie, jakim jest budżet – akt budżetowy (zasada jedności formalnej), bowiem stanowi on jedyną formę prawną autoryzacji środków budżetowych. W konsekwencji żadne dochody i wydatki nie mogą być realizowane, jeżeli nie zostały wprowadzone do odpowiedniej pozycji budżetu (art. 5 ust. 1 RF, art. 5 ust. 1 projektu RF). Zabrania się też zaciągania zobowiązań bądź zatwierdzania wydatków ponad środki autoryzowane (art. 5 ust. 2 RF, art. 5 ust. 2 projektu RF). Niewątpliwie reguły te stanowią o innej zasadzie – dyscypliny budżetowej uregulowanej przede wszystkim w art. 310 ust. 4 TFUE.

W aspekcie materialnym zasada określa czyje i jakie dochody oraz wydatki są obejmowane treścią budżetu:

1) dochody i wydatki Unii łącznie z wydatkami administracyjnymi dotyczącymi wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa<sup>9</sup>; w przypadku tej polityki należy uwzględnić również wydatki operacyjne, o ile są one pokrywane z budżetu, przy czym mogą być one finansowane bezpośrednio przez państwa członkowskie, o ile Rada tak postanowi, wówczas udział budżetu UE jest wyłączony<sup>10</sup>;

2) Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej.

Zasada jednolitości nie ma charakteru bezwzględnego. Poza budżetem pozostają środki będące w dyspozycji następujących instytucji<sup>11</sup>:

- 1) Europejskiego Funduszu Rozwoju (European Development Fund),
- 2) Europejskiego Funduszu Inwestycyjnego (European Investment Fund),
- 3) Europejskiego Banku Inwestycyjnego (European Investment Bank),
- 4) zdecentralizowanych agencji i innych instytucji unijnych, które jednak bardzo często są finansowane poprzez dotacje (subwencje) z budżetu ogólnego UE.

Poza budżetem UE pozostają również środki będące w dyspozycji Europejskiego Banku Centralnego (EBC). Natomiast w tym przypadku nie można w ogóle mówić o wyjątku od zasady jednolitości z dwóch podstawowych powodów: ze względu na odrębność polityki pieniężnej (monetarnej) i fiskalnej (budżetowej) oraz ze względu na zasadę niezależności banku centralnego wyrażoną m.in. w art. 123 TFUE. Zresztą w samym rozporządzeniu finansowym nr 1605 w art. 1 ust. 2 wprost stanowi się, że EBC dla celów tego aktu nie traktuje się jako instytucji Unii, a z kolei nowe rozporządzenia w ogóle nie będzie miało zastosowania do tej instytucji (art. 2 projektu RF).

Do przedmiotowych wyjątków od zasady jednolitości zaliczyć należy następujące kategorie środków:

- 1) wydatki operacyjne przypadające na operacje mające wpływ na kwestie wojskowe i polityczno—obronne oraz w innych przypadkach, gdy Rada jednomyślnie tak postanowi (art. 41 ust. 2 i 3 TUE);

---

9 Zob. art. 41 ust. 1 TUE.

10 Zob. art. 41 ust. 2 TUE.

11 J. Głuchowski, *Finanse publiczne w Polsce a polityka fiskalna i monetarna Unii Europejskiej*, (w:) J. Głuchowski (red.), *Finanse publiczne*, Toruń 2005, s. 257; European Commission, *European Union Public Finance*, Luxembourg 2008, s. 166–167. W czasie obowiązywania Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali środki zgromadzone w jej budżecie operacyjnym również pozostawały poza budżetem ogólnym UE.

- 2) dochody uzyskane z grzywien i kar pieniężnych, o ile decyzja o ich nałożeniu może być uchylona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>12</sup> (art. 74 RF, art. 80 projektu RF).

Pomimo szeregu odstępstw stopień tzw. debudżetyzacji w UE jest niewielki w porównaniu z budżetami współczesnych państw. W całym systemie finansowym udział budżetu ogólnego ma charakter dominujący – swoim zakresem obejmuje ponad 95% wszystkich dochodów i wydatków UE.<sup>13</sup> Przykładowo, w 2010 r. dochody budżetu ogólnego UE wyniosły 127,8 mld euro<sup>14</sup>, podczas gdy skonsolidowane dochody<sup>15</sup> UE – 128,7 mld euro<sup>16</sup>.

### **3. Zasada uniwersalności**

Ściśle z zasadą jednolitości związana jest zasada uniwersalności (*principle of universality*). Nie wynika ona bezpośrednio z przepisów traktatowych (pośrednio jej podstawą jest art. 310 TFUE), a o jej treści stanowi art. 17 RF (art. 17 projektu RF). Zasada wprowadza obowiązek pokrywania całością dochodów wszystkich wydatków budżetowych. W praktyce ma to zapobiegać łączeniu dochodów pochodzących z imiennie określonych źródeł z konkretnie wskazanymi wydatkami (tzw. zasada niełączenia – *non-assignment rule*). W przeciwnym wypadku mogłoby dochodzić do wyodrębniania z ogólnej puli budżetu UE określonych kategorii środków poprzez ich przeznaczanie na imiennie wskazane cele, co w konsekwencji ograniczałoby możliwości finansowania innych, równie istotnych zadań. W istocie zasada ta jest klasyczną zasadą niefunduszowania (jedności materialnej). Swoim zakresem obejmuje również tzw. zasadę budżetu brutto (*the gross budget rule*)<sup>17</sup>, mającą odzwierciedlenie w art. 17 zd. 2 RF. Przepis ten wyznacza dyrektywę uwzględniania dochodów i wydatków w pełnej wysokości bez dokonywania między nimi jakichkolwiek korekt.

---

12 Dalej powoływany jako ETS

13 J. Głuchowski, *Finanse...*, s. 257; European Commission, *European Union Public Finance*, Luxembourg 2008, s. 166.

14 European Commission, *Annual Accounts of the European Union – Financial Year 2010* (Dz. Urz. UE 14.11.2011, C 332, s. 122).

15 Skonsolidowane dochody objęły środki budżetu ogólnego oraz pozostałych instytucji pozostających poza jego zakresem: agencji unijnych oraz innych kontrolowanych jednostek (zob. European Commission, *Annual Accounts of the European Union – Financial Year 2010*, s. 121 i 121). Ze skonsolidowanej kwoty dochodów odjęto dotacje (subwencje) przekazywane z budżetu ogólnego UE na rzecz agencji i innych kontrolowanych jednostek.

16 European Commission, *Annual Accounts of the European Union – Financial Year 2010* (Dz. Urz. UE 14.11.2011, C 332, s. 122).

17 D. Strasser, *The finances of Europe*, Luxembourg 1992, s. 48.

Rygoryzm zasady uniwersalności łagodzą wyjątki ustanowione w przepisach rozporządzenia finansowego. Ich katalog jest dość rozbudowany, mają zastosowanie m.in. do następujących środków (art. 18 RF<sup>18</sup>):

- wkładów finansowych państw członkowskich na rzecz niektórych programów badawczych;
- odsetek z lokat i grzywny w związku z procedurą nadmiernego deficytu;
- dochodów przeznaczonych na określone cele, takie jak dochody z fundacji, subwencje, dary i zapisy, wraz z przeznaczonymi dochodami właściwymi dla każdej instytucji;
- wkłady na potrzeby działalności Unii od państw trzecich lub różnych organów;
- dochodów od osób trzecich z tytułu dostarczonych towarów, świadczonych usług lub prac wykonanych na ich życzenie;
- wpłat otrzymanych z tytułu ubezpieczeń;
- dochodów z płatności związanych z najmem.

#### 4. Zasada jednoroczności budżetu ogólnego

Złożony charakter, szczególnie co do skutków, posiada zasada jednoroczności (*principle of annuality*). Przede wszystkim określa ona długość roku budżetowego, który zaczyna się 1. stycznia, a kończy 31. grudnia (art. 313 TFUE). W wymiarze ekonomiczno–zarządczym oznacza planowanie i zarządzanie środkami budżetowymi na przestrzeni tego okresu. W wymiarze prawnym stanowi o epizodyczności aktu budżetowego, który po upływie roku budżetowego traci swoją autoryzacyjną moc. W świetle prowadzonej gospodarki finansowej UE oznacza to ograniczenie możliwości dokonywania operacji dochodowo–wydatkowych, bowiem środki przewidziane w budżecie zatwierdzone są na okres jednego roku budżetowego (art. 310 ust. 2 TFUE, 6 RF, art. 6 projektu RF).

Zasada jednoroczności w odniesieniu do dochodów oznacza uwzględnianie w księgach rachunkowych tych środków, które zostały otrzymane w czasie roku budżetowego. Wyjątkami od tej reguły są m.in. sytuacje, kiedy należne dochody za miesiąc styczeń roku następnego pobiera się z góry jeszcze w bieżącym roku budżetowym. Ponadto występują płatności z tytułu tradycyjnych zasobów własnych (opłaty rolne, cukrowe, cła) dokonywane w grudniu jako należne za miesiąc styczeń. Wówczas nie uwzględnia się ich w roku budżetowym, w którym wpłynęły, ale w roku, za który są należne.

18 Podobne brzmienie posiada art. 18 projektu RF.

W stosunku do wydatków zasada jednoroczności ściśle wiąże się z utratą mocy autoryzacyjnej aktu budżetowego. Konsekwencją tego faktu jest zasada wygasania wydatków ustanowiona w art. 9 ust. 1 RF: „Środki przyznane, które nie zostały wykorzystane do końca roku budżetowego, na który zostały przewidziane, wygasają”.<sup>19</sup> Istnieje jednak możliwość wydatkowania środków, których nie udało się spożytkować w danym roku budżetowym, poprzez dokonanie przeniesień. Poszczególne przypadki zostały enumeratywnie uregulowane w art. 9 ust. 2–4 RF.

Zestawiając ze sobą skutki zasady jednoroczności ze złożonością i wielością zadań przewidzianych w budżecie, należy uznać ją za dość restrykcyjną. Okres realizacji tych zadań, biorąc pod uwagę globalny charakter celów UE, często przekracza okres roku budżetowego. Ścisłe przestrzeganie zasady uniemożliwiłoby ich skuteczne osiągnięcie. Instrumentem, który łagodzi sprzeczności pomiędzy przedsięwzięciami długoterminowymi a zasadą jednoroczności, jest instytucja środków zróżnicowanych (*differentiated appropriations*). Swoim zakresem obejmują środki na zobowiązania (*commitment appropriations*) oraz środki na płatności (*payment appropriations*). Zgodnie z art. 7 ust. 2 RF (art. 7 ust. 1 projektu RF) środki na zobowiązania pokrywają łączną kwotę wydatków z tytułu zobowiązań prawnych zaciągniętych na bieżący rok budżetowy. Kategoria ta określa przewidywane koszty, jakie mają być poniesione z budżetu skutkiem powstałych zobowiązań w roku budżetowym. Ze względu jednak na różne okresy ich wymagalności nie jest równoznaczna z kwotą faktycznych wypłat. Obejmuje też roczny koszt przedsięwzięcia wieloletniego. Realne kwoty wydatków z budżetu będą miały odzwierciedlenie w pozycji środków na płatności (art. 7 ust. 2 RF, art. 7 ust. 2 projektu RF). Złożą się na nie sumy zaciągniętych zobowiązań prawnych w bieżącym roku budżetowym oraz w latach poprzednich.

Obok środków zróżnicowanych w budżecie ogólnym występują również środki niezróżnicowane (*non-differentiated appropriations*), których planowanie i wydatkowanie następuje w jednym roku budżetowym. Składają się na nie wydatki o charakterze bieżącym: wydatki administracyjne, zwroty dla państw członkowskich, czy udzielone gwarancje w ramach pożyczek, wydatki w ramach Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji.

Zasada jednoroczności znajduje pełne zastosowanie w kontekście wieloletnich ram finansowych UE, tzw. perspektyw finansowych uchwalanych obecnie na siedmioletnie okresy<sup>20</sup>. Należą one do średnioterminowych instrumentów zarządzania

19 Z kolei w art. 9 ust. 1 w polskiej wersji projektu RF stanowi się, że środki, które nie zostały wykorzystane do końca roku budżetowego, zostają anulowane. Wyjątki od tej zasady zawarto w ustępach 2–4.

20 Zgodnie z art. 312 ust. 1 akapit 2 TFUE minimalny okres, na jaki powinny być ustanowione ramy wieloletnie to 5 lat. Obecnie obowiązująca Perspektywa Finansowa na lata 2007–2013 jest zawarta w porozumieniu międzyinstytucjonalnym pomiędzy Parlamentem Europejskim, Radą i Komisją w sprawie dyscypliny budżetowej i należytego zarządzania finansami (Dz. Urz. UE 14.06.2006, C 139, s. 1).

finansami wspólnotowymi.<sup>21</sup> Zawierają priorytety UE, które będą realizowane we wskazanym okresie z jednoczesnym ustaleniem pułapów środków finansowych służących ich osiągnięciu. Należy przy tym podkreślić, że każda perspektywa określa wysokość wyasygnowanych środków na poszczególne cele w wymiarze rocznym. Została bowiem podzielona na części, z których każda odpowiada danemu rokowi budżetowemu w ramach siedmioletniego okresu. Pomimo że kwoty ujęte w każdej perspektywie finansowej uznane są za nieprzekraczalny limit<sup>22</sup>, nie stanowią jednak autoryzacji dla dokonywania wydatków z poszczególnych budżetów ogólnych UE, ani nie zwalniają Rady i PE z obowiązku przeprowadzenia corocznej procedury uchwalania budżetu. Dla jego adresatów wiążącymi pozostają te kwoty, które zatwierdzone zostały aktem budżetowym. Co więcej, środki przeznaczone na poszczególne cele w perspektywie, a niewprowadzone do budżetu w ramach klasyfikacji budżetowej, nie mogą być wydatkowane.

Odnosząc zasadę roczności do długości okresów, na jakie są przyjmowane wieloletnie ramy finansowe, stanowią one wyjątek od tej zasady.

W ścisłym związku z zasadą roczności pozostaje zasada uprzedniości. W doktrynie finansowej stanowi on, że budżet powinien zostać przyjęty przed początkiem obowiązywania okresu, na który został ustanowiony, tak aby mógł wejść w życie z pierwszym dniem nowego roku budżetowego. Bowiem budżet obowiązujący (akt budżetowy), co zostało wykazane, traci swoją moc autoryzacyjną z końcem roku budżetowego, a w kolejnym roku podmiot publicznoprawny (UE, państwo, jednostka samorządu terytorialnego) powinien posiadać podstawy do prowadzenia gospodarki finansowej, którymi są właśnie zapisy aktu budżetowego. Niewątpliwie zasada ta ma zapewnić stabilność i ciągłość finansową.

W prawie budżetowym UE zasada uprzedniości wynika z kilku przepisów, m. in. z art. 313 oraz 314 TFUE. W tym drugim artykule uregulowano procedurę uchwalania budżetu ogólnego, która zawiera ściśle terminy dla poszczególnych jej etapów, tak aby mógł on być przyjęty przed początkiem roku budżetowego, w którym ma obowiązywać. Z kolei art. 315 TFUE zawiera reguły prowadzenia gospodarki finansowej (dokonywania wydatków) przez UE niejako o charakterze przejściowym. Określają one zasady podstępowania na wypadek braku ostatecznego przyjęcia budżetu ogólnego na początku roku budżetowego.

## 5. Zasada równowagi budżetowej

Zasada równowagi (*principle of equilibrium*) jest zasadą traktatową, uregulowaną w art. 310 ust. 1 akapit 3 TFUE. Zakłada ona obowiązek zrównoważenia

21 European Commission, *European Union Public Finance*, Luxembourg 2002, s. 113.

22 *Ibidem*, s. 117. Zob. także art. 312 ust. 1 akapit 3 TFUE.



dochodów i wydatków w rocznym budżecie UE. Bezwzględnie się jej przestrzega zarówno na etapie autoryzacji budżetu, jak i na etapie jego wykonywania.<sup>23</sup> Na etapie autoryzacji chodzi o zachowanie równowagi pod względem formalnym – ujęcie w akcie budżetowym oraz pod względem matematycznym – równość wynikająca z odpowiedniego oszacowania poziomu dochodów i wydatków. Na etapie wykonywania zatwierdzone środki stanowią absolutny limit i pod żadnym pozorem nie mogą być przekraczane. W praktyce wydatki kształtowane są poniżej dochodów, aby zapobiec ewentualnym przekroczeniom w wyniku niedoskonałości procesu planowania. W efekcie zasady równowagi budżet ogólny nie może być deficytowy. Unia, a także organy utworzone na podstawie art. 185 RF, nie mogą zaciągać pożyczek (art. 14 RF, art. 14 projektu RF). Możliwa jest jednak sytuacja, kiedy po zakończeniu roku budżetowego i ostatecznym zamknięciu kont budżetowych ogólne saldo budżetu wykazywać będzie nadwyżkę lub niedobór. Wówczas zgodnie z art. 15 ust. 1 RF (art. 15 ust. 1 projektu RF) odpowiedni wynik zostanie przeniesiony do budżetu na rok następny, który już obowiązuje, poprzez jego nowelizację w formie tzw. budżetu korygującego (art. 34 RF, art. 35 projektu budżetu). W szczególności pula dochodów albo powiększy się o wartość nadwyżki, albo pomniejszy o kwotę deficytu. Przy dokonywaniu tych operacji zabronione jest łączenie źródeł pochodzenia nadwyżki lub deficytu z odpowiednimi źródłami dochodów w kolejnym budżecie, z których one powstały. Przykładowo: nadwyżka w dochodach z tytułu VAT powiększa pulę środków z tego tytułu w następnym budżecie. Działanie takie, jak zauważył ETS, jest niezgodne z zasadą jednolitości.<sup>24</sup> Odpowiedni wynik powinien zastać zaksięgowany po stronie dochodowej w odrębnym tytule – „Nadwyżki, salda i dostosowania”.

W istocie więc każdy budżet ogólny pod względem rachunkowym będzie zrównoważony. Instrument zapobiegający nierównowadze stanowi rezerwa ujemna. Środki w niej zgromadzone do wys. 200 mln euro generalnie służą pokryciu wszystkich nieprzewidzianych wydatków.<sup>25</sup>

## **6. Zasada jednostki rozliczeniowej**

Zasada jednostki rozliczeniowej (*principle of unit account*) określa, że kwoty zawarte w budżecie, zarówno na etapie jego autoryzacji, wykonywania, jak i rozliczania, ujmują się w walucie euro (art. 320 TFUE). Jednakże w pewnych sytuacjach – dla celów przepływów środków pieniężnych – niektóre operacje mogą być

23 European Commission, *European Union Public Finance*, Luxembourg 2002, s. 142.

24 Wyrok ETS z dnia 31 marca 1992 r., Rada Wspólnot Europejskich vs Parlament Europejski (sygn. C-284/90).

25 Art. 44(2) RF (art. 44(2) projektu RF).

przeprowadzone w walutach państw członkowskich (art. 16(2) RF, art. 16 projektu RF).

## 7. Zasada specyfikacji budżetu

Zasada specyfikacji (*principle of specification*) w podstawowym zakresie uregulowana została w art. 316 akapit 2 TFUE. Zwana jest też zasadą szczegółowości. Jej istota polega na przyporządkowaniu dochodów i wydatków wewnętrznym jednostkom (podziałkom) klasyfikacyjnym budżetu, które w prawie budżetowym UE zwane są liniami budżetowymi. Ma ona spełniać kilka funkcji:

- określenie przeznaczenia środków na poszczególne zadania podlegające realizacji, które są objęte celami UE;
- zapewnienie czytelności i przejrzystości zapisów budżetowych pod względem źródeł, z których dochody są pozyskiwane oraz pod względem celów ogólnych i jednostkowych, na które przeznaczają się wydatki;
- ułatwienie sposobu wykonywania budżetu, bowiem jasno sprecyzowane przeznaczenie środków zapobiega ewentualnym nieuzasadnionym wydatkom, co może sprzyjać ich marnotrawstwu;
- dokonanie oceny sposobu realizacji budżetu w odniesieniu do przyjętych założeń, w szczególności poprzez ocenę na co i w jakiej wysokości ponoszone były wydatki.

Zasada szczegółowości opiera się na klasyfikacji budżetowej, która określa wewnętrzną strukturę budżetu ogólnego. Może być ona rozpatrywana w wymiarze poziomym oraz pionowym.<sup>26</sup>

Struktura pozioma budżetu zgodnie z art. 40 RF (art. 40 projektu RF) składa się z:

- 1) ogólnego zestawienia dochodów i wydatków;
- 2) 10 sekcji (*sections*) zawierających zestawienie dochodów i wydatków poszczególnych instytucji wspólnotowych: Parlament Europejski (Sekcja I), Rada Europejska i Rada (Sekcja II), Komisja Europejska (Sekcja III), ETS (Sekcja IV), Trybunał Obrachunkowy (Sekcja V), Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny (Sekcja VI), Komitet Regionów (Sekcja VII), Europejski Rzecznik Praw Obywatelskich (Sekcja VIII), Europejski Inspektor Ochrony Danych (Sekcja IX), Europejska Służba Działań Zewnętrznych (Sekcja X)<sup>27</sup>.

26 European Commission, *European Union Public Finance*, Luxembourg 2008, s. 185–197; J. Głuchowski, *Finanse...*, s. 261–264.

27 Zob. ostateczne przyjęcie budżetu ogólnego Unii Europejskiej na rok budżetowy 2012 (Dz. Urz. UE 29.02.2012, L 56, s. 1).

Struktura pionowa dokonuje klasyfikacji środków w obrębie każdej z sekcji. Ujmowane są one w ramach tytułów (*titles*) i rozdziałów (*chapters*), a te ostatnie dzielą się na artykuły (*articles*) i pozycje (*items*).<sup>28</sup> Kryteriami przyporządkowania dochodów i wydatków poszczególnym jednostkom klasyfikacyjnym są rodzaj lub ich przeznaczenie. Wyjątek stanowi sekcja Komisji, w której środki grupuje się według przyjętej nomenklatury oraz celu.

Odrębność klasyfikacji środków Komisji jest uzasadniona jej główną rolą w realizacji podstawowych celów UE. O ile sekcje wszystkich instytucji zawierają środki tylko związane z własną działalnością (wydatki administracyjne), o tyle w sekcji Komisji znajdują się środki przeznaczone na wykonywanie zadań skupionych w ramach 30 polityk UE (np. sprawy ekonomiczne i finansowe, przedsiębiorstwa, konkurencja, zatrudnienie i sprawy społeczne). Koszty poszczególnych polityk obejmują wydatki administracyjne (wynagrodzenia, zakup urządzeń i usług) oraz wydatki operacyjne faktycznie finansujące ich realizację, przekazywane na określone projekty i programy.

Podstawą podziału sekcji Komisji na tytuły, które odpowiadają poszczególnym politykom UE, jest nomenklatura oparta na metodzie zarządzania – budżetowanie kosztów działań, w skrócie określana jako ABB (*activity-based budgeting*)<sup>29</sup>. Jej głównymi założeniami są:

- powiązanie zadań ze środkami budżetowymi,
- przejrzystość alokacji zasobów,
- decentralizacja zarządzania zasobami,
- odpowiedzialność wykonawców za osiągnięcie celów i uzyskane wyniki.

Metoda ABB ma realizować ideę budżetu zadaniowego.

W związku z powyższym w sekcji Komisji skumulowanych jest ponad 95% wszystkich wydatków budżetu ogólnego.<sup>30</sup>

## **8. Zasada należytego zarządzania finansami**

Zasada należytego zarządzania finansami (*principle of sound financial management*) podkreśla ekonomiczno–zarządczy charakter budżetu ogólnego UE (art. 310 ust. 5). Opiera się na trzech zasadach szczegółowych. Stanowią one kryteria, zgodnie z którymi powinny być dokonywane wydatki, aby z jednej strony zapo-

28 Zob. art. 21 RF, art. 21 projektu RF.

29 Zob. art. 27 ust. 3 RF (art. 26 ust. 3 projektu RF). ABB jest częścią programu zarządzania środkami budżetowymi *Strategic Planning and Programming/Activity Based Management (SPP/ABM)*. Zob. również: European Union Public Finance, Luxembourg 2008, s. 200 i nast.

30 European Commission, European Union Public Finance, Luxembourg 2008, s. 186; J. Gluchowski, *Finanse...*, s. 262.

biec marnotrawstwu, z drugiej – zapewnić skuteczną realizację ustalonych zadań. Na podstawie art. 27 RF (art. 26 projektu RF) środki są wykorzystywane zgodnie z zasadami: gospodarności (oszczędności)<sup>31</sup>, efektywności (wydajności)<sup>32</sup> i skuteczności. Gospodarność jest zdefiniowana jako udostępnianie zasobów w wymaganym czasie, we właściwej ilości i jakości oraz po najlepszej cenie. Efektywność oznacza dążenie do uzyskania jak najlepszej relacji wartości zaangażowanych zasobów do osiągniętych wyników. Z kolei skuteczność to zrealizowanie wyznaczonych celów oraz zamierzonych rezultatów. Zasada należytego zarządzania finansami odnosi się również do kwestii dokonywania ocen realizacji zadań *ex-ante* i *ex-post* (art. 27 ust. 4 RF, art. 26 ust. 4 projektu RF), obowiązku analizy skutków finansowych wszelkich inicjatyw prawodawczych przedkładanych przez Komisję Europejską, Wysokiego Przedstawiciela Unii do Spraw Zagranicznych i Polityki Bezpieczeństwa lub państwa członkowskie, które mogą mieć wpływ na budżet ogólny (art. 28 RF, art. 27 projektu RF) oraz do zapewnienia efektywnej i skutecznej kontroli wewnętrznej w zakresie wykonywania budżetu (art. 28a RF, art. 28 projektu RF).

## 9. Zasada przejrzystości budżetu ogólnego

Zasada przejrzystości (*principle of transparency*) w istocie dotyczy jawności rozumianej jako obowiązek publikacji aktów i danych dotyczących budżetu ogólnego UE. Ma zastosowanie do wszystkich etapów procedury budżetowej, począwszy od jego ustanowienia, poprzez wykonywanie, kończąc na rozliczeniu. Zgodnie z art. 29 ust. 2 RF (art. 30 ust. 2 projektu RF) publikacji w Dzienniku Urzędowym UE podlegają:

- 1) budżet ogólny ostatecznie przyjęty,
- 2) budżety korygujące, zmieniające budżet ogólny,
- 3) sprawozdania instytucji z zarządzania budżetem i finansami,
- 4) skonsolidowane roczne sprawozdanie finansowe.

Prawodawca w odniesieniu do budżetu ogólnego wprowadził w art. 29 ust. 2 akapit 2 RF (art. 30 ust. 2 akapit 2 projektu RF) trzymiesięczny termin na jego publikację od daty ostatecznego przyjęcia. Warto zauważyć, że przepis ten był przedmiotem nowelizacji, która weszła w życie od 1. stycznia 2007 r.<sup>33</sup> W poprzednim

31 W projekcie RF zasadzie gospodarności odpowiada zasada oszczędności. Treść zasady oszczędności w zasadniczej części pokrywa się z zasadą gospodarności w obecnie obowiązującym rozporządzeniu finansowym.

32 Uwaga odpowiednio jw.

33 Rozporządzenie Rady (WE, Euroatom) nr 1995/2006 z dnia 13 grudnia 2006 r., zmieniające rozporządzenie (WE, Euroatom) nr 1605/2002 w sprawie rozporządzenia finansowego, mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE 30.12.2006, L 360, s. 1).

stanie prawnym publikacja powinna była nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy. W praktyce jednak termin ten nie był zachowywany<sup>34</sup>.

## **10. Podsumowanie**

Przedstawiona powyżej analiza unijnych regulacji dowodzi, że do zasad budżetowych w porządku prawnym UE przywiązano kluczowe znaczenie. Nie tylko chodzi o sam fakt ich ujęcia (w sposób pośredni czy nawet literalny) w treści traktatów i aktach prawa wtórnego, ale także należy zwrócić uwagę na fakt nieraz dosyć kazuistycznego ich uregulowania. Kazuistyka ta wyraża się zarówno w stanowieniu, jak należy daną zasadę rozumieć, jak również w określeniu od niej wyjątków. W tym ostatnim przypadku nie powinno to dziwić i takie postępowanie prawodawcy należy uznać za prawidłowe. Generalnie bowiem wyjątki osłabiają znaczenie zasad, a więc i zasad budżetowych, prowadząc nieraz do ich faktycznego niefunkcjonowania, pomimo istnienia odpowiednich przepisów prawnych. Pod tym względem zasady budżetowe w prawie UE, pomimo że doznają szeregu wyjątków, mają zastosowanie w praktyce budżetowej, a jeżeli już katalog tych wyjątków jest wprowadzany, to bardzo często definiuje się go precyzyjnie i w sposób zamknięty.

Mając na uwadze ogół przepisów UE dotyczących zasad budżetowych, wydaje się, że w większym stopniu stanowią one prawne reguły powinnościowego zachowania się niż tylko postulaty. Oczywiście, katalog zasad budżetowych może być różny, jednakże w odniesieniu do klasycznych zasad dotyczących funkcjonowania gospodarki budżetowej – zasad powszechności (jednolitości), zupełności (uniwersalności), jednoroczności, równowagi, szczegółowości (specyfikacji), jawności (przejrzystości), powyższe stwierdzenie ma jak najbardziej zastosowanie.

---

34 Budżet na rok 2005 ostatecznie przyjęty 16 grudnia 2004 r. został opublikowany 8 marca roku następnego, a budżet na rok 2006 po ostatecznym przyjęciu w dniu 15 grudnia 2005 r., opublikowany był 15 marca 2006 r.



Finanse i prawo finansowe  
samorządu terytorialnego





# OPLĄTY ADIACENCKIE Z TYTUŁU BUDOWY URZĄDZEŃ INFRASTRUKTURALNYCH (AKTUALNA REGULACJA I PRZESŁANKI ZMIAN)

IRENA CZAJA–HLINIAK

1. Zgodnie z normatywną definicją opłaty adiacenckiej<sup>1</sup> jest to opłata ustalana w związku ze wzrostem wartości nieruchomości spowodowanym budową urządzeń infrastruktury technicznej z udziałem środków Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, albo opłata ustalana w związku ze scaleniem i podziałem nieruchomości, a także podziałem nieruchomości.

Za najbardziej tradycyjną należy uznać opłatę z tytułu wzrostu wartości spowodowanym budową urządzeń infrastruktury technicznej stanowiącą partycypowanie w kosztach ich budowy. Stąd z punktu widzenia teoretycznego uznać ją należy za prawnofinansową instytucję dopłaty stanowiącą jeden z rodzajów danin publicznych<sup>2</sup>. W zasadzie stało się tak w bogatej literaturze i orzecznictwie<sup>3</sup>.

Normatywny wyraz wspomniana opłata adiacencka znajduje w oddzielnym rozdziale ustawy o gospodarce nieruchomościami zatytułowanym „Udział w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej”<sup>4</sup>. Już samo wyodrębnienie opłat w osobnym rozdziale może stanowić jeden z argumentów przemawiających za potraktowaniem ich jako oddzielnej daniny publicznoprawnej. Praktyka regulacji niektórych danin w ramach ustaw dotyczących szerszej problematyki nie jest rzeczą obcą polskiemu ustawodawcy, jak np. uregulowanie podatku od gier w ustawie o grach hazardowych<sup>5</sup>.

2. Art. 143 ust. 1 dotyczy zakresu przedmiotowego stosowania opłaty. Obejmuje on wszelkie nieruchomości bez względu na ich rodzaj i położenie, czyli

1 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.) zwana dalej ustawą z 1997 r. o gospodarce nieruchomościami; art. 4 pkt 11.

2 Próbę określenia charakteru prawnego dopłat oraz całokształtu ich zastosowania w Polsce powojennej zawiera monografia: I. Czaja–Hliniak, Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych, Kraków 2006.

3 Np. WSA w Białymstoku w wyroku z 11 lutego 2010 r. stwierdza „Zważywszy, że opłata adiacencka jest rodzajem daniny publicznej [...]”, sygn. akt II SA/Bk 690/09, LEX nr 559711.

4 Dział III Wykonywanie, ograniczanie lub pozbawianie praw do nieruchomości, Rozdział 7, art. 143–148b.

5 Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.), Rozdział 7 Podatek od gier, art. 71–77.

dotyczy tak terenów miejskich, jak i wiejskich. Podlegają jednak wyłączeniu nieruchomości przeznaczone w planie miejscowym na cele rolne i leśne, a w przypadku braku planu miejscowego nieruchomości wykorzystywane na cele rolne i leśne. Nie budzi chyba wątpliwości, iż sformułowanie na cele „rolne i leśne” nie może być rozumiane jako koniunkcja, gdyż cała koncepcja polskiego prawa daninowego odróżnia wykorzystywanie gruntów na cele rolne od wykorzystywania na cele leśne. Stąd wystarczające wydaje się wykorzystywanie na jeden z tych celów. Ustawa operuje pojęciem „nieruchomości” bez bliższego określenia. Można przyjąć, że pojęcie obejmuje zarówno nieruchomości gruntowe, jak i budynki. Przy ustalaniu zakresu przedmiotowego przewidziane jest odpowiednie stosowanie przepisu art. 92 ust. 2, zgodnie z którym za nieruchomości wykorzystywane na cele rolne i leśne uznaje się nieruchomości wykazane w katastrze nieruchomości jako użytki rolne albo grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione, a także wchodzące w skład nieruchomości rolnych użytki kopalne, nieużytki i drogi, jeżeli nie ustalono dla nich warunków zabudowy i zagospodarowania terenu.

Przesłankę pobierania opłaty stanowi wybudowanie urządzeń infrastruktury technicznej. Niezbędne jest spełnienie wymogu odnośnie do źródeł finansowania, a mianowicie musi mieć miejsce udział środków Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi. Czyli musi być spełniony wymóg wybudowania urządzeń z udziałem środków publicznych.

W art. 143 ust. 2 zawarta została definicja legalna budowy urządzeń infrastruktury technicznej, a zarazem samych tych urządzeń, przez które rozumie się budowę drogi oraz wybudowanie pod ziemią, na ziemi albo nad ziemią przewodów lub urządzeń wodociągowych, kanalizacyjnych, ciepłowniczych, elektrycznych, gazowych i telekomunikacyjnych. Normatywna definicja ma charakter wyczerpujący, czyli wybudowanie jakichkolwiek innych urządzeń nie stwarza podstaw do ustalania opłaty. Ustawa nie reguluje natomiast sytuacji podłączenia nieruchomości do już istniejących urządzeń, np. w przypadku wybudowania nowego czy dodatkowego budynku. Pomimo iż wydawałoby się uzasadnione pobieranie opłat również w tym przypadku<sup>6</sup>, obowiązek ponoszenia opłat połączony został wyłącznie z faktem wybudowania urządzeń, stwarzającym możliwość podłączenia do nich nieruchomości.

Warto zauważyć, iż w ustawie o planowaniu przestrzennym brak jest takiej legalnej definicji i stąd często można spotkać się z odnoszeniem się pomocniczo do definicji z art. 143 ust. 2 dla potrzeb opłaty planistycznej<sup>7</sup>.

6 Według regulacji np. z 1985 r. przesłankę do pobierania opłat stanowiło nie tylko wybudowanie każdego z urządzeń, lecz również późniejsze podłączenie do już istniejących urządzeń.

7 Np. wskazuje taką linię postępowania WSA w Poznaniu w wyroku z 27 maja 2009 r., sygn. akt II SA/Po 1000/08, LEX nr 562881.

W literaturze zwrócono uwagę na kwestię braku wpływu faktu, jaki podmiot jest wykonawcą urządzeń infrastruktury technicznej. Znaczenie wywiera jedynie konieczność udziału środków publicznych w finansowaniu budowy urządzeń. Co ciekawe, z rozwiązań normatywnych nie wynika poziom udziału środków publicznych. Stąd wniosek, iż nawet minimalny, wręcz symboliczny udział tych środków powoduje możliwość ustalenia opłaty adiacenckiej. W związku z tym realizacja urządzeń przez spółkę kapitałową ze środków własnych spółki, bez udziału środków publicznych, nie stanowi podstawy do ustalenia opłaty, choćby gmina była jedynym właścicielem spółki lub jej współwłaścicielem<sup>8</sup>.

**3.** Art. 144 reguluje zakres podmiotowy opłaty, a także sposób jej przeznaczenia. Właściciele nieruchomości uczestniczą w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej przez wnoszenie na rzecz gminy opłat adiacenckich (ust. 1). Dotyczy to także użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych, którzy na podstawie odrębnych przepisów nie mają obowiązku wnoszenia opłat rocznych za użytkowanie wieczyste lub wnieśli, za zgodą właściwego organu, jednorazowo opłaty roczne za cały okres użytkowania wieczystego (ust. 2).

Ustawa nie wprowadza bliższej konkretyzacji zakresu podmiotowego opłaty, z czego wynika, że zakres ten obejmuje wszelkie kategorie podmiotów, bez względu na ich formę prawną. Ustawa nie reguluje zasad ustalania opłaty w przypadku współwłasności. Można przyjąć, że obowiązek ciąży na każdym współwłaścicielu, stosownie do wielkości jego udziału<sup>9</sup>.

**4.** Zgodnie z art. 145 ust. 1 wójt, burmistrz albo prezydent miasta może, w drodze decyzji, ustalić opłatę adiacencką każdorazowo po stworzeniu warunków do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej albo po stworzeniu warunków do korzystania z wybudowanej drogi. Przepis ten konkretyzuje zakres przedmiotowy opłaty, określając stan faktyczny w postaci stworzenia warunków do podłączenia nieruchomości do urządzeń albo do korzystania z drogi. Nie odgrywa natomiast roli, czy faktycznie właściciel dokona podłączenia nieruchomości do wykonanego urządzenia, czyli czy faktycznie korzysta z tego urządzenia. Sam fakt stworzenia takiej możliwości, czyli np. wybudowanie publicznej sieci wodociągowej lub kanalizacyjnej, powoduje powstanie obowiązku uiszczenia opłaty (w przypadku jej wymierzenia). O powstaniu obowiązku decyduje więc nie moment wybudowania urządzeń, a moment stworzenia możliwości podłączenia<sup>10</sup>. Określając jednakże moment czasowy powstania obo-

8 Por. P. Buczek, Budowa urządzeń infrastruktury technicznej przez spółki prawa handlowego a problemy przy naliczaniu opłat adiacenckich z tytułu budowy tych urządzeń, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2010, nr 4, s. 60.

9 Por. I. Czaja-Hliniak, Opłata adiacencka z tytułu inwestycji infrastruktury technicznej (w świetle ostatnich zmian), „Casus” 2007, nr 46, s. 7.

10 Por. wyrok NSA w Warszawie z 7 kwietnia 2010 r., sygn. akt I OSK 514/09, LEX nr 575824.

wiązku opłatowego jako stworzenie warunków do podłączenia nieruchomości lub do korzystania z drogi, art. 145 ust. 1, łącznie z art. 144 ust.1, spowodował jedną z podstawowych wątpliwości, jaka zarysowała się w doktrynie oraz w orzecznictwie od początku funkcjonowania opłaty. Rzecz sprowadza się do zagadnienia, czy obowiązek ciąży na właścicielu z chwili zaistnienia stanu faktycznego, czyli stworzenia warunków, czy na właścicielu z chwili wydania decyzji ustalającej opłatę, oczywiście w przypadku, jeśli między tymi momentami czasowymi dojdzie do zmiany właściciela. Tak w doktrynie, jak i w orzecznictwie utrwaliły się dwa odmienne poglądy<sup>11</sup>.

Należy przychylić się do poglądu, że obowiązek uiszczania opłat adiacenckich ciąży na podmiotach, które są właścicielami lub użytkownikami nieruchomości w momencie stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej drogi albo stworzenia warunków do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej. W tym bowiem momencie, tj. powstania samej możliwości korzystania z urządzeń, następuje faktyczny wzrost wartości nieruchomości, czyli spełnienie kryterium opłaty<sup>12</sup>, bez względu na to, czy nieruchomość pozostanie nadal we własności (użytkowaniu) dotychczasowego właściciela (użytkownika), czy trafi do obrotu prawnego. Pomimo stałej rozbieżności poglądów ustawodawca, niestety, nie wprowadził postulowanej wielokrotnie zmiany regulacji, chociaż sama ustawa podlegała licznym nowelizacjom. Na poparcie wspomnianego poglądu warto przytoczyć wybrane orzecznictwo z ostatniego okresu. NSA w Warszawie orzekł, iż „niezależnie od tego kto jest właścicielem nieruchomości w dniu wydawania decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej, właściwym zobowiązanym do poniesienia tej opłaty jest właściciel z chwili stworzenia warunków podłączenia nieruchomości do urządzenia infrastruktury technicznej”<sup>13</sup>, podobnie, że „zobowiązany do uiszczenia opłaty adiacenckiej jest ten właściciel nieruchomości, który uzyskał zwiększenie użyteczności nieruchomości i w jego wyniku wzrost jej wartości, a więc ten, któremu prawo własności do nieruchomości przysługuje w chwili stworzenia warunków podłączenia do urządzenia”<sup>14</sup>. Należy jednak zaznaczyć, iż w ostatnim okresie pojawiło się więcej niż poprzednio orzeczeń reprezentujących przeciwne stanowisko. Przykładowo WSA w Białymstoku stwierdził, że do uiszczenia opłaty „zobowiązany jest podmiot będący właścicielem nieruchomości w dacie ustalenia opłaty adiacenckiej ostateczną decyzją administracyjną”<sup>15</sup>,

11 Przegląd poglądów i orzecznictwa z wcześniejszego okresu znajduje się w: I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa...*, s. 285–287.

12 O czym dalej.

13 Wyrok z 9 września 2010 r., sygn. akt I OSA 1063/10, LEX nr 744922.

14 Wyrok NSA w W-wie z 7 kwietnia 2010 r., sygn. akt I OSK 514/09, LEX nr 575824. W głosie do wyroku R. Suwaj zajął stanowisko przeciwne, „iż obowiązek może być nałożony na właściciela nieruchomości, którym niewątpliwie nie może być osoba, która kiedyś była jej właścicielem”, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2010, nr 3–4, s. 45.

15 Wyrok z 8 kwietnia 2010 r., sygn. akt II SA/Bk 90/10, LEX nr 576253.

a WSA w Łodzi, iż data wydania decyzji decyduje kto jest stroną postępowania. „Ma być nią aktualny właściciel nieruchomości”<sup>16</sup>. Stanowisko takie reprezentowane jest często również w literaturze<sup>17</sup>.

Podstawowe znaczenie dla funkcjonowania instytucji opłaty ma jednak jej fakultatywny charakter. Ustalenie opłaty zależy od woli organu wykonawczego, który jedynie może ją ustalić, ale bynajmniej nie ma takiego obowiązku. Organ wykonawczy może ustalić opłatę „każdorazowo” po stworzeniu warunków do podłączenia nieruchomości albo do korzystania z drogi. Opłata ma wobec tego charakter jednokrotny w odniesieniu do urządzenia drogi lub wybudowania konkretnego urządzenia. Może jednak występować wielokrotnie, biorąc pod uwagę budowę kolejnej drogi lub wybudowanie innych urządzeń.

Zgodnie z art. 145 ust. 2 wydanie decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej może nastąpić w terminie do 3 lat od dnia stworzenia warunków do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej albo od dnia stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej drogi, jeżeli w dniu stworzenia tych warunków obowiązywała uchwała rady gminy, o której mowa w art. 146 ust. 2 (czyli ustalającej wysokość stawki). Do ustalenia opłaty przyjmuje się stawkę procentową określoną w uchwale rady gminy obowiązującą w dniu, w którym stworzono warunki do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej albo w dniu stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej drogi.

Powyższy przepis również powodował wątpliwości, które znalazły wyraz w szeregu postępowań sędziowsko-administracyjnych. Nie jest wystarczająco precyzyjnie określone, co należy rozumieć przez „dzień stworzenia warunków”. W orzecznictwie ostatniego okresu nie ma wypracowanego jednolitego stanowiska. Niewątpliwie chodzi o faktyczną możliwość korzystania z urządzeń lub drogi, problem polega na tym, co stanowi dowód tejże faktycznej możliwości. I tak wybudowanie urządzeń i ich przekazanie przez wykonawcę inwestorowi, potwierdzone protokołem technicznego odbioru końcowego czy ostatecznego (po usunięciu usterek) nie zawsze daje podstawę do przyjęcia, że stworzone zostały warunki do podłączenia. Zdaniem sądu w określonych przypadkach stworzenie warunków nastąpić może dopiero po skutecznym zawiadomieniu o zakończeniu budowy lub uzyskaniu pozwolenia na użytkowanie obiektu, stosownie do przepisów prawa budowlanego<sup>18</sup>. Z treści innego wyroku wynika, iż przez stworzenie warunków do podłączenia należy rozumieć tak wykonane urządzenia infrastruktury

---

16 Wyrok z 6 maja 2009 r., sygn. akt II SA/Łd 246/09, LEX nr 495394.

17 Np. ostatnio: T. Brzezicki, Strona decyzji ustalającej opłatę adiacencką z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z budową urządzeń infrastruktury technicznej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 4, s. 9.

18 Por. wyrok WSA w Opolu z 9 grudnia 2010 r., sygn. akt II SA/Op 480/10, LEX nr 754212.

technicznej, by umożliwiały one bezpośrednio podłączenie nieruchomości do sieci, a więc wraz z odpowiednimi (czyli spełniającymi parametry techniczne) przyłączami<sup>19</sup>. Wg innego poglądu stworzenie warunków ma miejsce w dniu, w którym upłynął termin do wniesienia sprzeciwu, związany ze zgłoszeniem zakończenia robót budowlanych<sup>20</sup>. W praktyce sądy odnosiły się często do szczegółowych przypadków. Można wspomnieć o wyroku, z którego wynika konieczność zbudowania przyłącza, które wraz z zaworem za wodomierzem głównym będzie należało do właściciela sieci wodociągowej, a nie do właściciela nieruchomości<sup>21</sup>, czy wyroku ustalającego, że sytuacja dostępności korzystania z drogi występuje już wówczas, gdy drogę zbudowano na terenie przyległym do działki w taki sposób, że możliwe jest wybudowanie zjazdu do drogi<sup>22</sup>. Ponadto możliwe jest zastosowanie opłaty po wybudowaniu drogi w całości, a nie jej poszczególnych elementów<sup>23</sup>. Wskazuje to na niewystarczające precyzyjne określenie ustawowe, czy na brak możliwości sprecyzowania w przepisach wykonawczych.

Zagadnienie uznania dnia stworzenia warunków do podłączenia lub korzystania z drogi ma priorytetowe znaczenie dla instytucji przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu opłaty. Ale termin przedawnienia budzi i inne wątpliwości praktyczne znajdujące wyraz w orzecznictwie. Można spotkać pogląd, że do zachowania terminu wystarczy wydanie przez organ I instancji decyzji nieostatecznej<sup>24</sup>. Ale wcześniej występowały ustalenia, iż o zachowaniu terminu przedawnienia decyduje data decyzji ostatecznej<sup>25</sup>. W przypadku wykonywania większej ilości urządzeń infrastrukturalnych, oddawanych w różnym czasie, termin przedawnienia winien być ustalany oddzielnie dla poszczególnych urządzeń.

**5.** W świetle art. 146 ust. 1 ustalenie i wysokość opłaty adiacenckiej zależą od wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego budową urządzeń infrastruktury technicznej. Wzrost ten stanowi fakt osiągnięcia „szczególnych korzyści”. Stąd opłatę adiacencką ustalaną w tym przypadku uznać należy za dopłatę w jej klasycznym ujęciu. Zgodnie z ust. 1a ustalenie opłaty następuje po uzyskaniu opinii rzeczoznawcy majątkowego, określającej wartość nieruchomości. Rzeczoznawcy dokonują wyceny nieruchomości w trybie regulowanym szczegółowo przez usta-

19 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 26 października 2009 r., sygn. akt II SA/Go 674/09, LEX nr 573728.

20 Por. A. Lorek, *Opłata adiacencka z tytułu wzrostu wartości nieruchomości na skutek budowy sieci kanalizacji sanitarnej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2008, nr 4, s. 63.

21 Wyrok NSA w Warszawie z 21 grudnia 2007 r., sygn. akt I OSK 263/07, LEX nr 454105.

22 Wyrok NSA w Warszawie z 29 lutego 2008 r., sygn. akt I OSK 263/07, LEX nr 454087.

23 Wyrok NSA w Warszawie z 7 lutego 2006 r., sygn. akt I OSK 1023/05, LEX nr 266349.

24 Uchwała NSA w Warszawie z 27 lipca 2009 r., sygn. akt I OPS 4/49 – skład 7 sędziów, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2009, nr 5, poz. 84; czy np. wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Gd 458/10, LEX nr 752511.

25 Wyrok WSA w Poznaniu z 20 listopada 2007 r., sygn. akt III SA/Po 468/07, LEX nr 454069; wyrok NSA w Warszawie z 28 czerwca 2006 r., sygn. akt I OSK 1023/05, LEX nr 266349.

wę. Wspomniany przepis determinuje sposób ustalania podstawy obliczenia opłaty, skoro opinia ma charakter obowiązkowy. Sama wysokość opłaty wynika z treści ust. 2. Wynosi ona nie więcej niż 50% różnicy między wartością, jaką nieruchomości miała przed wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej, a wartością, jaką nieruchomość ma po ich wybudowaniu. Wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej ustala rada gminy w drodze uchwały. Ust. 2 przesądza, iż konkretną podstawę wymiaru stanowi różnica wartości nieruchomości, a ust. 3 określa sposób ustalania tejże podstawy, stanowiąc, że wartość nieruchomości według stanu przed wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej i po ich wybudowaniu określa się według cen na dzień wydania decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej.

Tak więc faktyczne koszty budowy urządzeń nie mają bezpośredniego wpływu na podstawę obliczenia i wysokość opłat, mają jedynie wpływ pośredni, determinując wzrost wartości nieruchomości. Posługiwanie się cenami z dnia wydania decyzji, a nie z dnia powstania obowiązku uiszczenia opłaty budzi wątpliwości. W praktyce ceny mogą bowiem nawet znacznie wzrosnąć w okresie pomiędzy stworzeniem warunków do podłączenia nieruchomości, a dniem wydania decyzji. Ponadto wydanie decyzji dla poszczególnych podmiotów może nie mieć miejsca jednocześnie i nie jest wykluczona zmiana cen w okresie dzielącym decyzje, co pociągnie za sobą ewidentne nierówne traktowanie podmiotów.

Niezwykle istotny jest charakter opłaty wynikający z art. 146. Na radzie gminy ciąży ustawowy obowiązek podjęcia uchwały określającej wysokość stawki opłaty. Wiązana jest ustawową górną granicą stawki. W praktyce nie jest to jednak odbierane jednoznacznie. Ust. 1 zawiera bowiem sformułowanie, że „ustalenie i wysokość” opłaty adiacenckiej zależą od wzrostu wartości nieruchomości, co może sugerować, iż np. przy niewielkim wzroście nie ma obowiązku jej ustalania. Wątpliwości mogą być powodowane tym, że ustawodawca używa jednakowego pojęcia „ustalenie” raz dla uchwalenia stawek, a raz dla dokonania wymiaru opłaty, który ma charakter fakultatywny. W praktyce gminy stoją często na stanowisku fakultatywnego charakteru ustalania opłaty i nie uchwalają stawki opłaty. Ustawa nie reguluje skutków sytuacji nieuchwalenia przez radę stawki bądź uchwalenia stawki w wysokości 0%. Ustawa nie przewiduje możliwości różnicowania stawek w uchwałach. Organ wykonawczy nie może wydać decyzji administracyjnej w sprawie opłat, jeżeli nie została wcześniej podjęta uchwała rady gminy w przedmiocie wysokości stawki procentowej, skoro uchwała rady gminy stanowi materialnoprawną podstawę do wydania decyzji przez jej organ wykonawczy.

**6.** Art. 147 ust. 1 przewiduje, że opłata adiacencka może być, na wniosek właściciela nieruchomości, rozłożona na raty roczne płatne w okresie do 10 lat. Warunki rozłożenia na raty określa się w decyzji o ustaleniu opłaty. Należność gminy z tego tytułu podlega zabezpieczeniu, w tym przez ustanowienie hipoteki.

Decyzja o ustaleniu opłaty adiacenckiej stanowi podstawę wpisu do księgi wieczystej. Rozłożenie opłaty na raty stanowi rodzaj ulgi o charakterze fakultatywnym. Stosowana jest na wniosek podmiotu zobowiązanego i ma charakter uznaniowy. Zainteresowane podmioty muszą zwrócić się o rozłożenie opłaty na raty w toku postępowania, a przed wydaniem decyzji ostatecznej, co może budzić wątpliwości. W przypadku rozłożenia opłaty na raty należność gminy z tego tytułu podlega zabezpieczeniu, w tym przez ustanowienie hipoteki, przy czym decyzja o ustaleniu opłaty adiacenckiej stanowi podstawę wpisu do księgi wieczystej. Nie wyklucza to możliwości stosowania innych powszechnie przyjętych form zabezpieczeń, jak zastaw, poręczenie czy weksel.

Raty podlegają oprocentowaniu przy zastosowaniu stopy procentowej równej stopie redyskonta weksli stosowanej przez Narodowy Bank Polski (ust. 2). Sformułowanie przepisu jest nieprecyzyjne. Oprocentowaniu podlega w rzeczywistości pozostała do spłaty kwota opłaty.

7. W świetle art. 148 ust. 1 obowiązek wnoszenia opłaty adiacenckiej powstaje po upływie 14 dni od dnia, w którym decyzja o ustaleniu opłaty stała się ostateczna. W przypadku rozłożenia opłaty na raty obowiązek ten dotyczy wpłacenia pierwszej raty. Ustawodawca nie łączy terminu obowiązku zapłaty z doręczeniem decyzji, co też może rodzić wątpliwości. Zgodnie z ust. 2 do skutków zwłoki lub opóźnienia w zapłacie opłaty adiacenckiej stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego. Odwołanie się w przypadku zwłoki lub opóźnienia (ale zarazem tylko w tym przypadku) do Kodeksu cywilnego stanowi specjalną regulację.

W ust. 3 przewidziano waloryzację opłaty. Wysokość opłaty ustalona w decyzji podlega waloryzacji<sup>26</sup>, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydana została decyzja, do pierwszego dnia miesiąca, w którym powstał obowiązek zapłaty, czyli decyzja stała się ostateczna. Waloryzacja jest skutkiem możliwości wystąpienia dłuższego okresu czasu pomiędzy datą wydania decyzji a datą, w której nabrała ona mocy decyzji ostatecznej.

Art. 148 ust. 4 stanowi, że przy ustaleniu opłaty adiacenckiej różnicę między wartością, jaką nieruchomość ma po wybudowaniu urządzeń infrastruktury technicznej, a wartością, jaką miała przed ich wybudowaniem, pomniejsza się o wartość nakładów poniesionych przez właściciela lub użytkownika wieczystego nieruchomości na rzecz budowy poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej. Wywiera to wpływ na wielkość podstawy obliczenia opłaty, a w skrajnym przypadku może w ogóle ją anulować.

26 Waloryzacji opłaty dokonuje się – analogicznie jak i innych kwot należnych z tytułów określonych w ustawie – przy zastosowaniu wskaźników zmian cen nieruchomości ogłaszanych przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w drodze obwieszczeń w Monitorze Polskim (art. 5).



8. Dodany art. 148b ust. 1 w zamierzeniu precyzuje sposób ustalenia spełnienia zaistnienia stanu faktycznego powodującego opłatę. Ustalenie, że zostały stworzone warunki do podłączenia nieruchomości do urządzeń infrastruktury technicznej albo warunki do korzystania z wybudowanej drogi, następuje na podstawie odrębnych przepisów. Ponieważ jednak nie zostały określone te przepisy, nadal pozostały aktualne dotychczas występujące wątpliwości. Zdaniem sądu przepisami odrębnymi są wszystkie akty normatywne dotyczące urządzeń infrastruktury, które pozwalają na legalne, a więc zgodne z prawem korzystanie z tych urządzeń, czyli prawo budowlane, wodne i wszelkie przepisy obejmujące warunki techniczne dopuszczające możliwość korzystania z urządzeń infrastruktury<sup>27</sup>.

Na podstawie ust. 2 właściwym organom gminy, rzeczoznawcom majątkowym sporządzającym opinie o wartości nieruchomości, a także osobom zobowiązanym do wniesienia opłaty adiacenckiej właściwe podmioty<sup>28</sup> są obowiązane udzielać informacji w sprawach ustalenia, że zostały stworzone warunki do podłączenia nieruchomości do urządzeń infrastruktury technicznej albo warunki do korzystania z wybudowanej drogi, wystarczające do ustalenia tej opłaty. Informacje powyższe bezspornie mogą ułatwić precyzyjne ustalenie spełnienia ustawowych wymogów ustalenia opłaty. Zdaniem sądu informacje te nie mogą sprowadzać się wyłącznie do wyrażenia oceny, lecz winny wskazywać okoliczności faktycznie umożliwiające dokonanie takiej oceny<sup>29</sup>.

9. Daleko idące wątpliwości nasuwa fakt częstej w praktyce rezygnacji z poboru dochodów lub poboru w pełnej dopuszczalnej wysokości przez jednostki samorządu terytorialnego. Sytuacje takie niestety mają miejsce w praktyce w związku z faktem niepobierania przez jst. dochodów o charakterze fakultatywnym. Jak wspomniano, opłata stanowi dochód budżetu gminy, należąc do kategorii dochodów własnych gmin. Obligatoryjne jest tylko uchwalanie przez radę gminy stawek opłaty, wymiar jest fakultatywny. Można z pewnością postulować charakter obligatoryjny opłaty, zwłaszcza że znajduje to uzasadnienie historyczne. Kierując się fakultatywnością wymiaru, organy stanowiące niekiedy nie wywiązują się z obowiązku ustalania stawek opłat, czy ustalają stawkę zerową. Czynią to m.in. z powodu skomplikowanej procedury ustalania opłat oraz znacznych, niejednokrotnie nieopłacalnych kosztów postępowania, w szczególności szacowania wartości nieruchomości przez rzeczoznawców. Także w przypadku zaległości w uiszczeniu opłat gminy w niewystarczającym stopniu podejmują działania zmierzające do wyegzekwowania należności. Powoduje to nieuzasadnione uszczuplenie dochodów

27 Por. wyrok WSA w Poznaniu z 15 września 2010 r., sygn. akt IV SA/Po 258/10, LEX nr 785465.

28 WSA w Szczecinie w wyroku z 28 października 2009 r. uznał, iż są to podmioty właściwe branżowo, np. zakład wodociągów i kanalizacji; sygn. akt II SA/Sz 906/09, LEX nr 573880.

29 Wyrok WSA w Gdańsku z 18 maja 2011 r., sygn. akt II SA/Gd 273/11, LEX nr 836789.

własnych gmin<sup>30</sup>, co skutkuje naruszeniem obowiązku dbałości o mienie gminy<sup>31</sup>. Wobec występujących deficytów budżetowych opłaty adiacenckie powinny odgrywać znacznie większą rolę jako dochód własny gmin.

Bezspornie nasuwa się wniosek, iż pomimo bardzo licznych opracowań w literaturze i formułowanych w nich postulatów *de lege ferenda*<sup>32</sup>, a także niejednolitego orzecznictwa, ustawodawca nie bierze tego pod uwagę. Ciągłe postępowania sądowe w podobnych stanach faktycznych, spowodowane brakiem precyzji w przepisach, powodują nieuzasadnione koszty społeczne. Stąd wątpliwa jest celowość dokonywania kolejnych ocen i formułowania wniosków. Może jednak warto podsumowując wskazać na pewne niedoskonałości aktualnej regulacji.

Określenie przeznaczenia czy wykorzystywania nieruchomości na cele rolne i leśne winno zostać zastąpione ujęciem alternatywnym. Należy uregulować wyraźnie kwestię podłączania nowych budynków do już istniejących urządzeń. Winny być bliżej sprecyzowane szczegółowe rodzaje urządzeń i tu najlepszą formą wydaje się stworzenie podstawy do regulacji podstawowej oraz wydanie takiej regulacji. Za najistotniejszą kwestię, która winna być jednoznacznie unormowana, uznać można zakres podmiotowy, czy obowiązek ciąży na właścicielu z chwili zaistnienia stanu faktycznego, czyli stworzenia warunków, czy na właścicielu z chwili wydania decyzji ustalającej opłatę, oczywiście w przypadku, jeśli między tymi momentami czasowymi dojdzie do zmiany właściciela. Podobnie sprecyzować należałoby określenie dnia stworzenia warunków do podłączenia do urządzenia lub korzystania z drogi, co ma istotne znaczenie dla ustalenia początku biegu przedawnienia, a także moment, do którego biegnie przedawnienie. Efektywności wpływów służyłoby dodanie regulacji, iż w przypadku braku uchwały rady określającej stawkę z mocy prawa obowiązuje górna stawka ustawowa. Niezwykle cenne byłoby również wyraźne objęcie opłaty adiacenckiej zakresem stosowania Ordynacji podatkowej, co aktualnie stanowi jedno z kontrowersyjnych zagadnień. Pozwoliłoby to uniknąć wielu problemów związanych z wymiarem i poborem opłaty oraz sprzyjałoby zwiększaniu dochodów gmin z tego tytułu.

30 Por. I. Czaja–Hliniak, Wybrane regulacje prawne niektórych danin publicznych ograniczające dochody własne budżetów samorządowych, (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno–Koguc (red.), Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych, Lublin 2007, s. 352–353.

31 Por. rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko–Mazurskiego z 1 czerwca 2010 r., sygn. akt PN.II.0911–119/10, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2010, nr 4, s. 75.

32 Por. opracowania zawarte (w:) G. Liszewski (red.), Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne, Białystok 2010.

# ISTOTA SAMODZIELNOŚCI JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

EWELINA LEJA

Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego (jst.) stanowi problematykę wielopłaszczyznową. Uznawana jest ona za jedną z podstawowych cech samorządu terytorialnego, niezbędną do jego właściwego funkcjonowania. Jednakże ta jej wielowymiarowość powoduje, że trudno jest jednoznacznie określić, co należy rozumieć pod pojęciem samodzielności w odniesieniu do jednostek samorządowych. Wychodząc od potocznego znaczenia, „samodzielny” oznacza nie uzależniony od nikogo, dający sobie samemu radę, nie potrzebujący pomocy, nie podlegający czyjeś władzy; niezależny; niezawisły; niepodległy.<sup>1</sup> Jednak to potoczne rozumienie pojęcia „samodzielny” nie oddaje w pełni istoty tej samodzielności w odniesieniu do jst. Zachodzi zatem potrzeba normatywnego ujęcia tego pojęcia.

Jako zasada konstytucyjna, samodzielność została zapisana w art. 165 Konstytucji RP<sup>2</sup>, według którego jst. mają osobowość prawną. Przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe. Samodzielność jst. podlega ochronie sądowej. Biorąc pod uwagę kształt cytowanego artykułu, należy stwierdzić, że aby ustalić, na czym polega istota samodzielności, należy w pierwszej kolejności określić te elementy, które będą miały bezpośredni wpływ na jej zakres. A są to: odrębna osobowość prawna, zapewnienie materialnych środków odpowiednich do powierzonych zadań, gwarancja samodzielności w wykonywaniu kompetencji a także brak hierarchicznego podporządkowania innym jednostkom samorządowym oraz organom administracji rządowej, ograniczenie nadzoru tylko do kryterium legalności.<sup>3</sup> Należy jednak zaznaczyć, iż istotne jest łączne rozpatrywanie wskazanych powyżej elementów. W głównej mierze chodzi o afiliację osobowości prawnej jednostek samorządowych z przysługującą im własnością i innymi prawami podmiotowymi. Zależność, jaka występuje pomiędzy tymi elementami oraz ich wzajemne powiązanie, powinny także wiązać ustawodawcę zwykłego. Pogląd w tym przedmiocie wyraził Trybunał Konstytucyjny wskazując, że ustawodaw-

1 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1993, t. III, s. 174.

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

3 W. Skrzydło, S. Grabowska, R. Grabowski, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz encyklopedyczny, Warszawa 2009, s. 526.

ca, tworząc pewne regulacje powinien być ograniczony w stanowieniu ich w takim wymiarze, aby nie naruszały one konstytucyjnego zakresu samodzielności jst.<sup>4</sup>

Osobowość prawna jst. to jeden z zasadniczych przejawów wymienionej w art. 165 ust. 2 Konstytucji RP samodzielności. Każda jednostka samorządowa nabywa ją w momencie utworzenia w drodze odpowiedniego aktu normatywnego<sup>5</sup>. Przyznana w ten sposób zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych gwarantuje im bycie podmiotem praw i obowiązków, a także możliwość podejmowania czynności o charakterze cywilnoprawnym. Jednostki samorządowe jako podmiot w głównej mierze występują w stosunkach własnościowych i innych stosunkach prawnych o charakterze majątkowym. Natomiast jako osoby prawne, posiadające mienie prywatne lub publiczne, stanowią odrębny byt zarówno od Skarbu Państwa, jak i od innych osób prawnych i fizycznych.<sup>6</sup> Podsumowując ustawodawca, przyznając jst. osobowość prawną, zagwarantował im możliwość występowania w obrocie cywilnoprawnym jako samodzielnym podmiotom, a z drugiej zaś strony zapewnił niezależność polegającą na wyraźnym oddzieleniu ich z aparatu państwowego, a także dał możliwość dokonania swobodnego wyboru formy działania<sup>7</sup>. W tym miejscu należy odnieść się zatem do prawa własności jst., gdyż daje ono gwarancję podmiotowości prawnej jednostek samorządowych, a także pozwala im zachować samodzielność i być partnerem władzy rządowej.<sup>8</sup> Prawo własności komunalnej to prawo wynikające z zapisu art. 165 ust.1 ustawy zasadniczej. Zalicza się je do praw podmiotowych własności w znaczeniu technicznym, którego treść uregulowana jest w art. 140 kc.<sup>9</sup> Takie odstępianie od dywersyfikacji typów i form własności ze względu na podmiot, któremu prawo to przysługuje obecnie, przyjmowane jest jako cecha współczesnego ujęcia własności na gruncie prawa polskiego.<sup>10</sup> Tak ukształtowane prawo własności ze względu na swą konstytucyjną rolę, jaką pełni w stosunku do jednostek samorządowych, w pewnej mierze bę-

4 Orzeczenie TK z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 8/98.

5 Stanowi o tym art. z 164 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie, z którym jednostki samorządu regionalnego czy też lokalnego i regionalnego określa ustawa.

6 P. Winczorek, Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, Warszawa 2008, s. 330.

7 Jednostka samorządowa będzie ograniczona w swobodzie wyboru formy działania w sytuacji, gdy dana forma prawna jej działania zostanie określona przepisami prawa. Wówczas należy zachować tę, którą wskazują przepisy prawa.

8 Zagadnieniem tym zajmował się Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swych orzeczeń z dnia 12 kwietnia 2000 r. (sygn. akt K.8/98). Trybunał odniósł się do tej kwestii w ten sposób, że jest ona konsekwencją zapisu art. 165 ust. 1 Konstytucji RP, który traktuje własność komunalną jako gwarancję osobowości prawnej jednostek samorządowych. Zob. A. Agopszowicz, Zarys prawa samorządu terytorialnego, Katowice 1994, s. 75; Z. Niewiadomski, Samorząd terytorialny w warunkach współczesnego państwa kapitalistycznego, Warszawa 1988, s. 34 i 92.

9 Na ten temat szerzej (w:) W. Pańko, Własność komunalna a funkcje samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2, s. 18; T. Dybowski, Mienie komunalne, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2, s. 13.

10 Zobacz E. Gniewek, Prawo rzeczowe, Warszawa 1997, s. 31 i nast.; J. Ignatowicz, Prawo rzeczowe, Warszawa 1994, s. 54

dzie także decydować o realności ich systemu w państwie.<sup>11</sup> Tytułem przykładu, samodzielne dysponowanie mieniem przez jst. określa art. 49 ust. 1 u.o.s.g.<sup>12</sup>, art. 49 u.o.s.p.<sup>13</sup> czy też art. 60 u.o.s.w.<sup>14</sup> Z regulacji ich zapisu można wyprowadzić pewną regułę stanowiącą, że jst. nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania innych gminnych, powiatowych czy też wojewódzkich osób prawnych, a te zaś nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania odpowiednio gminy, powiatu, województwa. Prawo do posiadania własności przez jednostki samorządowe wyznacza także ich samodzielność w sferze obrotu gospodarczego. Warunkuje to możliwość prowadzenia własnej działalności gospodarczej oraz daje możliwość do zaciągania własnych zobowiązań przez jst. Można zatem wysunąć wniosek, że aby było można mówić o samodzielności samorządu terytorialnego w sferze obrotu gospodarczego, należy mieć na względzie, że jest ona kształtowana w oparciu o własność komunalną oraz odrębną osobowość prawną.<sup>15</sup> Analizując zagadnienie prawa własności komunalnej należy spojrzeć na nie także z innej strony niż tylko na prawo, które jest gwarantem odrębnej od państwa osobowości prawnej jst., mianowicie z uwzględnieniem jego społeczno-gospodarczego przeznaczenia.<sup>16</sup>

Kolejny element, który należy wskazać, to samodzielność finansowa jst. Wiąże się ona z odpowiednim zapewnieniem jednostkom samorządowym materialnych środków, odpowiednich do powierzonych im zadań. Samodzielność finansowa stanowi jedną z konstytutywnych cech podmiotowości samorządu terytorialnego, która sprowadza się do zagwarantowania dochodów pozwalających na wykonywanie zadań publicznych przypisanych jst., jak również pozostawia im swobodę kształtowania swoich wydatków, a także stworzenia odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie. W ocenie Trybunału należy to interpretować w ten sposób, ażeby nie sprowadzać rozumienia samodzielności finansowej do pełnej autonomii zarówno w zakresie gospodarowania pozyskanymi środkami finansowymi, jak i w zakresie ustalania wydatków. Owszem, jest ona wartością chronioną prawem, ale można ją ograniczyć w drodze ustawy. Owe ograniczenie powinno znajdować uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i chronionych wartościach.<sup>17</sup> Na gruncie ustawodawstwa analizowana zasada znajduje swój

11 Orzeczenie TK z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 8/98.

12 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. – o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.o.s.g.

13 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. – o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.o.s.p.

14 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. – o samorządzie wojewódzkim (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.o.s.w.

15 J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice 2003, s. 20 i nast.

16 Orzeczenie TK z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 8/98.

17 Orzeczenie TK z dnia 24 marca 1998 r., sygn. akt K 40/97, Orzeczenie TK z dnia 7 czerwca 2001 r., sygn. akt K 20/00.

konstytucyjny wyraz m.in. w art. 167 ust. 3 stanowiącym, że źródła dochodów jst. należy określać w ustawie. Przepis ten z jednej strony gwarantuje jst. odpowiedni poziom dochodów, co pozwala tym jednostkom wywiązywać się z konstytucyjnie wyznaczonych zadań, a z drugiej zaś zastrzega formę ustawy dla określenia źródeł tych dochodów. Dlatego też bardzo ważne jest, aby te wszystkie podstawowe rozstrzygnięcia związane z wyznaczeniem rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł dochodów czy też sposobu ustalenia ich wysokości były sformułowane na poziomie ustawowym. Precyzując powyższe należy stwierdzić, że ogólny poziom dochodów jst. musi być możliwy do ustalenia już na podstawie regulacji ustawowej, zaś regulacja ta powinna zachowywać odpowiedni stopień precyzji i szczegółowości, a nie ograniczać się tylko do blankietowych odesłań do regulacji wykonawczych.<sup>18</sup>

Następnym elementem mającym wpływ na istotę samodzielności jst. jest swoboda, która przysługuje im w wykonywaniu kompetencji przy realizacji powierzonych zadań. Nie mają one bowiem nad sobą żadnego nadrzędnego podmiotu, który mógłby determinować, czy choćby wytyczać ich postępowanie w tym obszarze. Naturalnie, nie zwalnia ich to z działania mieszczącego się w granicach zapisanych w ustawach.<sup>19</sup> Aczkolwiek niezaprzeczalne jest, że samorząd terytorialny to struktura, której przysługuje przymiot samodzielności w stosunku do innych struktur władzy publicznej, a w szczególności w stosunku do organów administracji rządowej. Argumentację tę wzmacnia także szczegółowa analiza przepisów Konstytucji RP, które wiążą zasadę samodzielności z okolicznością, że jednostki samorządu terytorialnego wykonują przysługujące im zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność<sup>20</sup>. Ograniczenie tej swobody w wykonywaniu zadań przez jednostkę samorządową może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy. Ograniczanie takie może być rozpatrywane zarówno w ujęciu formalno-proceduralnym, jak i materialnym. To ostatnie nie powinno być traktowane w sposób dowolny i powinno znajdować uzasadnienie w przepisach Konstytucji RP. Tytułem przykładu, nałożenie na jednostkę samorządu obowiązku w drodze ustawy, nie zaś poprzez przyjęcie jakiegokolwiek innego aktu prawotwórczego będzie stanowiło podstawowy warunek formalno-proceduralny ograniczenia samodzielności jst. Trybunał Konstytucyjny uważa, że taka nadmierna ingerencja ze strony ustawodawcy jest działaniem niewłaściwym. Sam zakaz nadmiernej ingerencji wiąże z treścią art. 1 ustawy zasadniczej. Omawiając ten element samodzielności, nie wolno zapominać o tym, że zarówno konstytucyjne, jak i ustawowe zadania przypisane do realizacji samorządowi terytorialnemu są zadaniami o charakterze

18 Orzeczenie TK z dnia 24 marca 1998 r., sygn. akt K 40/97.

19 L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Rozdział VII Samorząd Terytorialny, Warszawa 2005, s. 2.

20 Stanowi o tym art. 16 ust. 2 Konstytucji RP.

publicznym, nałożonymi na nie do wykonania. Dlatego też swoboda przy ich wykonywaniu nie może być rozumiana jako dowolność w podejmowaniu realizacji zadań, gdyż wszystkie te zadania muszą być podejmowane, choć może to następować z różnym stopniem intensywności i w różnym kształcie.<sup>21</sup>

Ostatnim czynnikiem określającym istotę samodzielności będzie jej ochrona sądowa. Na zagadnienie to można spojrzeć w różny sposób. Oznacza to, że jednostki samorządowe z jednej strony są chronione jak inne osoby prawne, czyli w oparciu o przepisy prawa cywilnego materialnego i procesowego. Z drugiej zaś, przysługuje im ochrona samodzielności w takich obszarach, w których organy samorządu terytorialnego występują jako organy władzy publicznej, podejmując decyzje władcze w procesie stanowienia i stosowania prawa. Ten rodzaj ochrony jest przewidziany po to, aby zagwarantować im samodzielność wobec organów administracji rządowej, które sprawują nadzór na samorządem, oczywiście z punktu widzenia legalności działania.<sup>22</sup> Natomiast w kontekście procesowym ochrona sądowa będzie obejmować przyznanie jst. czynnej legitymacji sądowej. Pozwala to jednostkom m.in. na wystąpienie z powództwem do sądu cywilnego albo też na wystąpienie do sądu administracyjnego ze skargą na rozstrzygnięcie nadzorcze.<sup>23</sup>

Opisując zagadnienie samodzielności, nie można zapomnieć też o tym, że jest to problematyka, która wielokrotnie była przedmiotem orzeczeń wydawanych przez Trybunał Konstytucyjny. Zdaniem Trybunału samodzielność stanowi istotę samorządu terytorialnego będącego odrębnym podmiotem publicznym w państwie.<sup>24</sup> W swych wyrokach podkreśla on, że omawianej zasady nie powinno się idealizować w kontekście jednostronnej interpretacji jej treści, jak również dokonywać jej wykładni w oderwaniu od innych zasad ustrojowych, a zwłaszcza od konstytucyjnej zasady jednolitości państwa oraz zasady dobra wspólnego. Argumentuje to Trybunał w ten sposób, iż pozycję ustrojową jst. powinno określać się, biorąc pod uwagę konsekwencje poszczególnych wartości konstytucyjnych i zasad ustrojowych przy analizie zachodzących między nimi wpływów, ponieważ ustawa zasadnicza powinna być rozumiana jako racjonalna i harmonijna całość, a nie jako zbiór oderwanych od siebie zasad.<sup>25</sup>

Biorąc pod uwagę fakt, że już samo uzasadnienie samodzielności wpływa z pewnych zasad, które są zapisane *explicite* w ustawie zasadniczej, należy odnieść się w szczególności do zasady decentralizacji i zasady pomocniczości.

Zgodnie z art. 15 Konstytucji RP ustrój terytorialny państwa zapewnia decentralizację władzy publicznej. Istota tego zapisu podkreśla, że decentralizację należy

21 L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, Warszawa 2005, s. 2.

22 P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej...*, Warszawa 2008, s. 330.

23 W. Skrzydło, S. Grabowski, R. Grabowski, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, Warszawa 2009, s. 526.

24 Orzeczenie TK z dnia 12 kwietnia 2000 r. sygn. akt K 8/98.

25 Orzeczenie TK z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/02.

rozumieć jako trwałą cechę kultury politycznej państwa, ukształtowaną w oparciu o właściwe rozwiązania ustawowe, zgodne z konstytucyjnymi zasadami ustroju państwa. Ujmowana jest ona również jako podział administracji w państwie, gdzie organy jednostek terytorialnych są wyposażone w ustawowo określoną samodzielność. W takim właśnie ujęciu decentralizacja oznacza wyposażenie jednostek terytorialnych w prawo do samodzielnego działania (oczywiście w granicach ustawowo dopuszczalnych) oraz w niezawisłość oznaczającą wolność od ingerencji organów wyższych w zakresie szerszym, niż to dopuszczają ustawy.<sup>26</sup> Innymi słowy można powiedzieć, że decentralizacja to swobodne dysponowanie przez jednostki samorządowe w granicach prawa środkami finansowymi oraz samodzielne wykonywanie władztwa nad mieszkańcami i władztwa nad przestrzenią.<sup>27</sup> Decentralizacja to także proces stałego poszerzania uprawnień jednostek władzy publicznej niższego stopnia w drodze przekazywania im zadań, kompetencji oraz niezbędnych środków. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że w samorządzie terytorialnym mogą pojawić się także takie rozwiązania ustrojowe, które będą stanowiły o wyłączeniu pewnych spraw z kompetencji organów na szczeblu lokalnym, a wykonanie ich zostanie powierzone innym organom władzy. Istotne jest wszakże, aby wyłączenie to było zgodne z zapisami ustawy zasadniczej, dokonane w drodze ustawy, przy poszanowaniu racjonalności. Notabene wynika to z zapisów samej Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego<sup>28</sup>. Art. 4 ust. 2 Karty stanowi, że społecznościom lokalnym w zakresie określonym prawem przysługuje pełna swoboda działania w każdej sprawie, która nie jest wyłączona z ich kompetencji lub nie wchodzi w zakres kompetencji innych organów władzy. A zatem taka regulacja prawna daje podstawę do ograniczenia kompetencji społeczności lokalnych przez centralny lub regionalny organ władzy, ale tylko i wyłącznie w zakresie przewidzianym prawem.<sup>29</sup>

Jeśli zaś chodzi o zasadę pomocniczości (subsydiarności), to na wstępie warto dodać, że jest ona jedną z podstawowych zasad Unii Europejskiej, odnoszącą się do samorządu terytorialnego. Art. 4 ust. 3 EKSL definiuje ją, wskazując, iż obowiązek wykonywania zadań publicznych powinien spoczywać przede wszystkim na organach i władzach najbliższych obywatelom. Przekazanie ich innym organom powinno nastąpić przy uwzględnieniu charakteru i zasięgu tych zadań oraz biorąc pod uwagę takie czynniki, jak efektywność czy też gospodarność.<sup>30</sup> W żadnym wypadku nie powinno to doprowadzić do takich wniosków, że umacnianie uprawnień

26 Orzeczenie TK z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/ 02.

27 I. Lipowicz, Samodzielność samorządu terytorialnego w świetle konstytucji, „Przegląd Sejmowy” 2007 nr 4, s. 185.

28 Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607; sprost. Dz. U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107) – dalej powoływana jako EKSL.

29 Orzeczenie TK z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/ 02.

30 I. Lipowicz, Samodzielność samorządu..., s. 178.



obywateli i ich wspólnot będzie oznaczało rezygnację z działań władzy publicznej na szczeblu ponadlokalnym. Jeśli bowiem dana wspólnota (samorząd terytorialny) jest w stanie zaspokoić swoje potrzeby i wywiązywać się ze swoich ról społecznych, to nie ma takiej potrzeby, aby władza centralna zastępowała ją w działaniu.<sup>31</sup>

Podsumowując, należy stwierdzić, że samodzielność jst. stanowi ich istotną cechę charakterystyczną. Ze względu na swą wielowymiarowość powinna być analizowana zarówno w odniesieniu do rozwiązań określonych w aktach prawnych, jak również z uwzględnieniem czynników ustrojowych, społeczno-gospodarczych czy też organizacyjnych. Stanowi wartość chronioną prawem. Interwencja zaś ustawodawcy w sferę samodzielności powinna znajdować uzasadnienie w celach oraz chronionych wartościach, które są określane w Konstytucji RP.<sup>32</sup>

---

31 Ch. Millon – Delson, *Idea subsydiarności – założenia, geneza oraz problemy współczesne*, (w:) D. Milczarek (red.), *Subsydiarność*, Warszawa 1996, s. 46 i nast.

32 Orzeczenie TK z dnia z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/ 02.

# WPŁYW KRYZYSU NA GOSPODARKĘ FINANSOWĄ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

KRYSTYNA PIOTROWSKA–MARCZAK

## 1. Wprowadzenie

Jednostki samorządu terytorialnego są silnie sprzężone z otoczeniem. Specyficzną rolę w tym układzie odgrywa stan gospodarki. W związku z tym należy wskazać, jak ona się rozwija i jakie są na tej drodze zaburzenia. Rozważone zostaną zatem okoliczności towarzyszące kryzysom, koncentrując się na kryzysach finansowych. Na tym tle podjęte zostaną kwestie związku jednostek samorządu terytorialnego ze stanem polskiej gospodarki. Wyeksponowany zostanie wątek dotyczący pytania, jak kryzys odbija się na gospodarce samorządu terytorialnego i jakie skutki wywołuje. W konkluzji sformułowane będą uwagi i wnioski odnośnie do działań jednostek samorządu terytorialnego, które winny być podjęte, aby odnieść się do tych skutków z dystansem i podjąć decyzje je ograniczające bez szkody dla społeczności lokalnej i gospodarki lokalnej.

## 2. Kryzys finansowy – jego objawy i przyczyny

W najbardziej ogólnym ujęciu kryzys jest to sytuacja, w której następuje załamanie dotychczasowego trendu rozwoju. W literaturze najczęściej występuje rozróżnienie trzech rodzajów kryzysu: gospodarczego, finansowego i bankowego, których objawem jest spadek tempa wzrostu gospodarczego, większe zobowiązania niż aktywa, brak wypłacalności<sup>1</sup>. Wyjaśnienie przyczyn wystąpienia wymienionych zjawisk wymaga badań dotyczących uprawianej przez banki polityki, stanu aktualnego gospodarek poszczególnych krajów, systemu nadzoru finansowego.

Obserwacja rzeczywistości prowadzi do wniosku, że wszystkie gospodarki na świecie, a szczególnie te z rozbudowanym systemem rynkowym, rozwijają się zgodnie z wahaniami cykli koniunkturalnych. Ponieważ poszczególne kraje wchodzą w związki gospodarcze z innymi państwami, wobec tego to, co się dzieje w każdym z tych krajów, przenosi się na pozostałe. Kiedy skala spowolnienia

---

1 Por. A. Gospodarowicz, Kryzys finansowy w USA i Europie Zachodniej i jego oddziaływanie na sektor bankowy w Polsce, (w:) J. Szambelańczyk (red.), Globalny kryzys finansowy i jego konsekwencje w opinii ekonomistów polskich, Warszawa 2009, s. 17.

gospodarczego ma zasięg międzynarodowy, wtedy jest globalny kryzys gospodarczy. Dotychczasowe kryzysy, które miały miejsce w XX i XXI w., posiadały wiele cech wspólnych. Jedną z nich jest to, że impuls nadaje USA, który zakotwicza się w systemie finansowym i stąd przenosząc się do sfery realnej, najsilniej daje się we znaki krajom mocno i wszechstronnie powiązanim z USA. Przenoszenie kryzysu odbywa się różnymi kanałami, ale wśród nich ważną rolę odgrywają przepływy produktów i kapitału. Jednak relacje polegające na przeciwdziałaniu niekorzystnym skutkom kryzysu mają najczęściej charakter indywidualny – narodowy i nie synchronizowany w skali globalnej<sup>2</sup>. Specyfika kryzysu fiskalnego wynika z wielu przyczyn. Najważniejszą z nich to występująca w wielu krajach tendencja do istnienia deficytów budżetowych i długu publicznego oraz trudności ze zmianą zarządzania sferą finansów publicznych. Nieumiejętne posługiwanie się i niewłaściwy wybór źródeł finansowania deficytu budżetowego i długu publicznego, a także nieodpowiednia, do warunków danego kraju, struktura tych źródeł. Następnie jest to nieskuteczne działanie nadzoru bankowego oraz wzrost wydatków sztywnych w budżecie państwa<sup>3</sup>. Zmiany prowadzące do naprawy i eliminacji niekorzystnych zjawisk wymagają reformy finansów publicznych. Jej kształt jest jednak bardzo dyskusyjny. Wymaga bowiem fundamentalnych decyzji, do których w pierwszym rzędzie należy sprawa katalogu i zakresu spełnionych przez państwo funkcji. Do dyskusyjnych kwestii należy np.: zakres prywatyzacji przedsiębiorstw, koncentracja wydatków publicznych w wybranych obszarach, obciążenie podatkowe ludności, a w konsekwencji skala świadczeń społecznych<sup>4</sup>.

Istnienie i przejawy kryzysu powodują destabilizację gospodarki i skutkują ograniczeniem tempa rozwoju<sup>5</sup>. Dobór właściwej polityki fiskalnej mającej temu przeciwdziałać jest bardzo skomplikowany z uwagi na działanie wielu czynników, które występują w otoczeniu finansów. Impulsy mające wpływ na wystąpienie kryzysu dają zarówno zinstytucjonalizowane formacje, jak i niezależne procesy zmieniające oblicze gospodarczej „mapy” świata. Stąd przyczyny kryzysu można podzielić na kilka grup.

W pierwszej znajdują się te przyczyny, które są wywołane i ściśle związane z funkcjonowaniem państwa. Należą do nich preferencje w polityce gospodarczej, zarówno krótko-, jak i długofalowej. W tym samym układzie mieszczą się wpływy

---

2 J. Misala, Globalne kryzysy gospodarcze i procesy dostosowawcze w gospodarce światowej – współczesne implikacje dla Polski, (w:) J.L. Bednarczyk, S.I. Bukowski, J. Misala (red.), Współczesny kryzys gospodarczy, przyczyny – przebieg – skutki, Warszawa 2009, s. 18.

3 Por. S. I. Bukowski, Kryzys fiskalny i przyszłość Unii Ekonomicznej i Monetarnej, (w:) S. I. Bukowski, J. Misala (red.), Wzrost gospodarczy i finanse międzynarodowe, Warszawa 2011, s. 147.

4 *Ibidem*, s. 155.

5 Por. K. Kalinowska, determinanty skuteczności stabilizacyjnej polityki fiskalnej w warunkach kryzysu, (w:) J.L. Bednarczyk, W. Przybylska-Kapuścińska (red.), Od kryzysu do ożywienia. Dylematy współczesnej polityki finansowej, Warszawa 2011, s. 148.

grup interesów i układów politycznych, w tym głównie koalicji parlamentarnych na podejmowane przez rząd decyzje, w szczególności finansowe.

W drugiej grupie znajdują się przyczyny związane z funkcjonowaniem instytucji finansowych. Mieszczą się tutaj zarówno nieprzewidywalny rozwój rynków finansowych, jak i decyzje podejmowane przez instytucje finansowe dotyczące sposobu pozyskiwania klientów, rozmiarów przedsięwzięć spekulacyjnych, a także trudności związane z oceną poziomu, a często i skali ryzyka.

Trzecia grupa przyczyn jest związana z przemianami w gospodarce światowej. Dotyczy to głównie kilku procesów. Na podstawie systematycznych obserwacji stwierdza się, że poszczególne kraje charakteryzuje różne tempo rozwoju gospodarczego mierzone przyrostem PKB, co jest także związane z wahaniami poziomu PKB w poszczególnych krajach w następujących po sobie wielu latach.

Zjawisko zasygnalizowane powyżej – w ramach struktur międzynarodowych – prowadzi do zmian w konfiguracji „sił” gospodarczych. W XXI wieku dominacji USA zagroziły Chiny i Indie. W przypadku Chin w okresie ostatnich 25 lat nastąpił siedmiokrotny wzrost PKB, natomiast PKB USA wzrosło w tym samym okresie tylko dwukrotnie<sup>6</sup>. Jest to wyraźny sygnał, jak zmieniają się w stosunkowo krótkim czasie konfiguracje „potęg” na świecie.

Siła wskazanych wyżej zmian ma niewątpliwie znaczenie dla całego globu ziemskiego, gdyż następuje coraz bardziej posuwający się proces globalizacji gospodarki światowej. Niezależnie od ocen tego zjawiska zarówno pozytywnych, jak i negatywnych i prób jego ograniczenia, postępuje on i nabiera coraz bardziej skonsolidowaną postać. Znajduje to wyraz w dziesiątkach zwieranych porozumień dotyczących harmonizacji podatków, systemów kształcenia i systemu obrony narodowej.

Do wszystkich zasygnalizowanych przyczyn kryzysu o charakterze ekonomicznym, finansowym i politycznym dochodzą przyczyny demograficzne. Następuje zmiana struktury demograficznej, której cechą szczególną jest wzrost ludności w wieku poprodukcyjnym, którą trzeba utrzymywać, a odsetek pracujących zmniejsza się, co skutkuje w postaci ograniczenia potencjału gospodarczego w części kapitał ludzki.

Kryzys, który objawił się w 2008 r. i trwa do dzisiaj, dotyczy w bardzo dużym stopniu sektora finansów publicznych i to zarówno jego segmentu rządowego, jak i samorządowego. Pytanie zasadnicze, które się z tym wiąże, dotyczy kwestii, czy w jednakowym stopniu kryzys wpływa na funkcjonalność i działanie sektora rządowego i sektora samorządowego. Tej kwestii poświęcony będzie dalszy wywód.

6 W. Orłowski, Dziesięć przyczyn kryzysu i ich analiza, (w:) J. Szambelańczyk (red.), *Globalny kryzys...*, *op. cit.*, s. 8.

### **3. Zmiany gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce od 2008 roku**

Wpływ kryzysu na stan finansów publicznych powszechnie uważa się za oczywisty. Odnosi się to zarówno do finansów państwa, jak i finansów samorządowych. Objawem tego procesu są zmiany w strukturze dochodów i wydatków publicznych, a także wynik finansowy, stanowiący zderzenie tych dwóch wielkości. Można jednak poddać pod dyskusję, czy wyżej sformułowana teza jest prawdziwa. W niniejszych rozważaniach będzie podjęta próba weryfikacji wpływu kryzysu na stan gospodarki finansowej, ale ograniczona tylko do jednostek samorządu terytorialnego. Źródłem inspirującym do poszukiwania innych, poza kryzysem, czynników mających wpływ na stan gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest fakt występujących zmian w konfiguracji zarówno dochodów jak i wydatków, która nastąpiła w Polsce dopiero w 2010 r. Pytanie, dlaczego właśnie wtedy? Odpowiedź narzuca się sama, bowiem od 1 stycznia 2010 r. weszła w życie nowa ustawa o finansach publicznych, która w założeniu miałyby być „[...] wyrazem dążenia do zreformowania polskiego prawa finansowego w celu zwiększenia oszczędności oraz skuteczności i efektywności wykonywania zadań publicznych<sup>7</sup>”. Czy taki rezultat uzyskano w odniesieniu do zarządzania środkami publicznymi przez jednostki samorządu terytorialnego? Odpowiedź na to pytanie wymaga przedstawienia najważniejszych zmian, które wprowadziła nowa ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Są to:

- likwidacja gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych;
- likwidacja wydzielonych rachunków dochodów własnych;
- likwidacja samorządowych funduszy celowych;
- obowiązek uchwalania wieloletnich prognoz finansowych;
- nakaz równoważenia budżetu bieżącego (operacyjnego);
- obowiązująca od 2014 r. zmiana limitów zadłużenia, obliczanych indywidualnie dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego jako stosunek spłaty kredytów i pożyczek wraz z odsetkami, wykupu papierów wartościowych, spłaty z tytułu poręczeń do planowanych dochodów ogółem.

Przedstawiona lista ma zróżnicowany charakter z punktu widzenia zarządzania środkami publicznymi na szczeblu terytorialnym.

Niewątpliwie indywidualizacja podejścia do zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego jest drogą właściwą. Podobnie należy ocenić obowiązek uchwalenia

---

7 Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 r., Warszawa 2011, s. 135.

prognoz wieloletnich. Natomiast brak rachunku dochodów własnych i nakaz równoważenia budżetu bieżącego może wpływać na ograniczenie samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Ponadto trzeba dodać, że – poza wymienionymi wyżej zmianami ustawowymi – istnieją inne, wpływające na gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego. Należą do nich zmiany w systemie podatkowym, zmiany w katalogu zadań zleconych i ograniczenie władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego.

Aby zilustrować stan gospodarki jednostek samorządu terytorialnego od 2008 r. trzeba przedstawić określone dane dotyczące dochodów, wydatków i ich zadłużenia. Charakterystyczne jest to, że zobowiązania jednostek samorządu terytorialnego wliczone do długu publicznego w relacji do dochodów budżetowych narastały zdecydowanie od 2009 r.

Tabela 1. Zobowiązania jst. wliczone do długu w % do dochodów budżetowych

Lata	%
1999	9,5
2005	20,6
2006	21,3
2007	19,7
2008	20,2
2009	26,0
2010	33,8

Źródło: Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 r., Warszawa 2011, s. 139, opracowanie własne.

Powstaje pytanie, co się na to złożyło po stronie dochodów?

Tabela 2. Dynamika dochodów nominalnych jst.

Lata	Wskaźniki dynamiki
2007/2006	112,3
2008/2007	108,5
2009/2008	108,6
2010/2009	105,1

Źródło: Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 r. Warszawa 2011, s. 141, opracowanie własne.

W 2010 r. nastąpił niewielki, ale spadek dynamiki dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Na tym tle powstaje pytanie, jakie to miało odzwierciedlenie w strukturze dochodów?

Tabela 3. Struktura dochodów jst.

Lata	Dochody własne ogółem	W tym				Subwencje ogólne
		Udział w podatku dochodowym	Wpływy z podatków i opłat	Dochody z majątku	Celowe dotacje	
2003	43,5	13,0	17,6	4,2	16,4	40,1
2004	51,5	21,9	16,5	4,2	14,3	34,2
2009	48,8	21,7	12,6	3,7	21,1	29,1
2010	48,4	20,3	12,5	3,9	22,8	28,8

*Źródło: Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 r., Warszawa 2011, s. 147, opracowanie własne.*

W 2010 r. dochody własne uległy niewielkiemu względnemu obniżeniu, na co miały wpływ głównie udziały w podatku dochodowym. Natomiast wzrosły znacznie dotacje celowe, co świadczy o tendencji do znacznej ingerencji państwa w samodzielność finansową samorządu terytorialnego.

Tabela 4. Dynamika wydatków nominalnych jst.

Lata	Wskaźniki dynamiki
2007/2006	107,6
2008/2007	112,4
2009/2008	115,6
2010/2009	105,9

*Źródło: Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 r. Warszawa 2011, s. 149, opracowanie własne.*

W 2010 r. nastąpił zdecydowany spadek dynamiki wydatków. Nie można jednak jednoznacznie orzec, że jest to wynikiem oszczędnej, racjonalnej gospodarki jednostek samorządu terytorialnego. Wpłynęły na to bowiem zmiany w wydatkach na szczeblu województw samorządowych, wynikające ze zmian systemu programów współfinansowanych ze środków unijnych. Województwa przestały być pośrednikiem w przekazywaniu środków.

Tabela 5. Zadłużenie jst. do dochodów ogółem w 2010 r.

Wskaźnik zadłużenia	Liczba jst ogółem	%jst ogółem
Poniżej 10%	339	14,2
10%–20%	509	18,1
20%–30%	625	22,2
30%–40%	566	20,1
40%–50%	436	15,5
50%–60%	204	7,3
60% +	70	2,5

Źródło: Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 r. Warszawa 2011, s. 168, opracowanie własne.

Jak wynika z danych, w 2010 r. 2,5% jst miało zadłużenie większe niż 60%. Dowodzi to, że wpływ kryzysu na stan finansów jednostek samorządu terytorialnego nie był silny. W sumie zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2010 r. stanowiło 7,2% całego długu publicznego<sup>8</sup>.

W tym miejscu trzeba wyraźnie wskazać, że na stan zadłużenia miały wpływ i inne czynniki, poza wskazaną wyżej zmianą przepisów prawa. Chodzi tu głównie o to, że jednostki samorządu terytorialnego nie miały odpowiednich środków do realizacji zadań, w tym i obligatoryjnych. Braki dotyczą takich dziedzin, jak: oświata, pomoc społeczna, domy pomocy społecznej, zadania transportowe<sup>9</sup>.

Na to wszystko nakłada się sytuacja związana z partycypacją jednostek samorządu terytorialnego w podatkach wpływających do budżetu państwa. Charakterystyczne w tym zakresie jest bardzo duże zróżnicowanie poszczególnych regionów, zarówno po stronie wpływów, jak i rozchodów. Inaczej oznacza to, że część województw więcej daje, a mniej dostaje z budżetu państwa w postaci udziałów w podatkach. Np. województwo mazowieckie to, co oddaje do budżetu z tytułu PIT, CIT i VAT stanowi 40,7% wpływów budżetowych, natomiast województwo warmińsko-mazurskie oddaje 1,2%<sup>10</sup>. Natomiast część z wymienionych podatków, która pozostaje w województwach, to: 5,37% w mazowieckim i 24,67% w podkarpackim.

Obraz nie byłby jednak pełny, gdyby nie wskazać, że wydawałoby się konsekwentne, iż transfery są korygowane przy pomocy dotacji i subwencji. I tak np. na

8 J. Śmiechowicz, Ewolucja wydatków jednostek samorządu terytorialnego w Polsce na tle procesu decentralizacji zadań publicznych, Warszawa 2011, s. 183.

9 *Ibidem*, s. 191.

10 L.J. Jasiński, Podatków ruch między regionami, „Nowe Życie Gospodarcze” 2011, nr 2, s. 10–11.



pozór „poszkodowane” województwo mazowieckie z tego tytułu uzyskuje 21,3% ogólnej puli tych środków. Wszystkie wskazane przykładowo zmiany w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego nie są wywołane wyłącznie kryzysem.

#### **4. Próba oceny przyczyn stanu gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego**

Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce nie jest ustabilizowana. Przyczyną tego stanu nie jest kryzys finansowy, a stany w obowiązującym prawie, zarówno generalne, jak i szczegółowe, związane np. z korektą dochodów podatkowych. Osobny problem dotyczy zmian w systemie transferów środków unijnych, które trafiają do beneficjentów w formie zwrotu poniesionych przez nich wydatków<sup>11</sup>. To oczywiście powoduje, że jednostki samorządu terytorialnego muszą zaangażować własne środki wcześniej, niż uzyskają środki unijne, co objawia się tym, że przejściowo jst. wykazują niedobory, które są postrzegane jako zadłużenie ze wszystkimi jego skutkami w przeszłości.

Trudno nie zgodzić się, że „[...] w Polsce decentralizacja administracyjna nie oznacza dewolucji, a przede wszystkim dekoncentrację [...]. Natomiast niska jakość decentralizacji finansów publicznych w Polsce to w gruncie rzeczy jej brak lub wyłącznie pozorność”<sup>12</sup>.

Wiąże się to w głównej mierze z ograniczeniem samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, o czym już wspomniano w niniejszych rozważaniach. Zmiana tego systemu jest szczególnie ważna w warunkach dążenia do pełnego wprowadzenia systemu budżetu zadaniowego, zarówno w jednostkach sektora rządowego, jak i samorządowego. Ta nowa konstrukcja wymaga samodzielności decyzji jednostek samorządu terytorialnego, zarówno w odniesieniu do wyboru zadań, jak i środków przeznaczonych na ich sfinansowanie, a także precyzyjne ustalenie odpowiedzialności za wykonanie zadań w przewidzianym terminie. Realizacja tych postulatów jest niezależna od faz występowania kryzysu, może jednak przyczynić się do złagodzenia jego przebiegu i ograniczenia złych skutków dla rozwoju gospodarki lokalnej i stanu zaspokojenia potrzeb społeczności lokalnej.

Jest oczywiste, że każda zmiana przynosi nowe sytuacje i powoduje, że nie należy w podejmowanych decyzjach zapominać o cenie stopnia ryzyka.

---

11 C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 289.

12 *Ibidem*, s. 482.

Specyficzną rolę w tym procesie zajmuje umiejętne zarządzanie ryzykiem. Dotyczy to zarówno ryzyka strategicznego, jak i operacyjnego<sup>13</sup>, czyli wiąże się zarówno z decyzjami mającymi wpływ na przyszłość, jak i bieżącymi.

Ważną rolę w procesie dążenia do rozwoju jednostek samorządu terytorialnego odgrywa własny potencjał inwestycyjny, któremu poświęca się zbyt mało uwagi, co jest szczególnie niebezpieczne w sytuacji globalnego kryzysu finansowego. Należy wskazać, że potencjał inwestycyjny „[...] oznacza środki dostępne do dyspozycji władz po sfinansowaniu wszelkich wydatków bieżących oraz po spłacie rat kredytów, pożyczek i wykupie papierów wartościowych [...] potencjał inwestycyjny oznacza środki, które powinny być przeznaczone na sfinansowanie inwestycji”<sup>14</sup>. Dane wskazują, że jednostki samorządu terytorialnego doceniły potrzebę inwestycji. Świadczy o tym fakt, że ich wydatki ogółem wzrosły z 22,5% w 2009 r. do 24,7% w 2010 r.<sup>15</sup>

Wszystkie przedstawione okoliczności skłaniają do przedstawienia kilku wniosków, które mają dyskusyjny charakter. Na tej liście znajdują się następujące stwierdzenia:

- kryzys miał wpływ na restrykcje związane z limitami zadłużenia dla jst., ale stan gospodarki jst. nie ma bezpośredniego związku z wystąpieniem kryzysu światowego,
- wahania stanu finansów jst. nie odpowiadają stanom cykli koniunkturalnych w gospodarce państwa jako całości,
- nadal w Polsce utrzymuje się system finansów publicznych dający przewagę rozwiązaniom scentralizowanym,
- jednostki samorządu terytorialnego ciągle mają ograniczoną samodzielność finansową,
- normy prawne narzucają rozwiązania, które działają zarówno w kierunku polepszenia gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, jak i utrudniają racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi,
- jednostki samorządu terytorialnego zareagowały aktywnie na sytuację zewnętrzną i prowadziły działalność inwestycyjną charakteryzującą się wzrostem wydatków na ten cel w okresie od 2009 do 2010 roku.

W sumie, zatem odpowiadając na pytanie główne zawarte w tytule niniejszego artykułu trzeba wskazać, że siła oddziaływania skutków kryzysu finansowego

13 Por. B. Filipiak, *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Warszawa 2011, s. 126.

14 T. Lubińska, S. Franek, M. Będzieszak, *Koncepcja własnego potencjału dochodowego i potencjału inwestycyjnego w ocenie zdolności wydatkowej samorządów w świetle badań porównawczych*, (w:) L. Patrzalek (red.), *Podsektor samorządowy w sektorze finansów publicznych w warunkach akcesji Polski do Unii Europejskiej*, Poznań – Wrocław 2006, s. 194.

15 Sprawozdanie z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych..., *op. cit.*, s. 226.

na jednostki samorządu terytorialnego jest mniejsza niż jego wpływ na sektor rządowy.

Należy zatem podchodzić z odpowiednim dystansem do regulacji ograniczających samodzielność finansową jednostek samorządu terytorialnego w warunkach wystąpienia kryzysu.

# PRAWO GMINY NIEMIECKIEJ DO NAKŁADANIA PODATKÓW MIEJSCOWYCH

WIESŁAWA MIEMIEC

## 1. Uwagi wprowadzające

Uprawnienie do jednostronnego nakładania na obywateli obowiązków uiszczania podatków, tj. świadczeń pieniężnych, przymusowych, bezzwrotnych nieodpłatnych, o charakterze ogólnym, wynika z suwerenności państwa na danym obszarze. Przejawem tej suwerenności jest władztwo podatkowe, stanowiące element składowy władztwa publicznego. Podmiotami dzierżącymi władztwo publiczne w państwie prawnym, obok państwa, są także jednostki samorządu terytorialnego. W literaturze niemieckiej władztwo publiczne jednostek samorządu terytorialnego, w tym także gmin, stanowiących podstawowe jednostki tego samorządu, wywodzi się ze zwierzchnictwa terytorialnego oraz łączy się ze odpowiedzialnością jst. za wykonywanie ich zadań<sup>1</sup>. Gmina zatem, tak jak państwo, posiada na własnym terenie określoną samodzielność, przejawiającą się posiadaniem władztwa publicznego. W ramach tego władztwa gminy wyodrębnia się jej władztwo finansowe. Zapewnia ono gminie możliwość prowadzenia samodzielnej gospodarki dochodowej i wydatkowej w ramach ustawowo uregulowanego systemu budżetowego. Z uwagi na zróżnicowaną strukturę publicznoprawnych dochodów budżetów gmin, gdzie istotną rolę odgrywają dochody daninowe, w tym dochody z podatków, opłat, udziałów i dopłat, wyróżnia się w ramach gminnego władztwa dochodowego także władztwo podatkowe gmin.

Władztwo podatkowe, jako najważniejszy element władztwa dochodowego gminy, obejmuje: prawo do nakładania podatków, prawo do czerpania dochodów ze źródeł podatkowych ustawowo wskazanych, następnie uwzględniania ich we własnym budżecie, prawo do administrowania tymi podatkami, a także prawo ustalania (rozwijania) podatkowoprawnych stanów faktycznych<sup>2</sup>. Tak szeroko określony zakres omawianego władztwa nie jest jednak nieograniczony. Gminy w prowadzeniu swoich spraw są bowiem związane regulacjami konstytucyjnymi i ustawowymi związku (federacji) oraz regulacjami kreowanymi przez poszczegól-

1 Zob. Duden Deutsches Universal Wörterbuch A–Z Dudenverlag, Mannheim 1989, s. 729.

2 Bundesverwaltungsgericht 96, 272,285; J. Ipsen, Niedersächsisches Kommunalrecht, 1999 r., nb. 750.

ne kraje związkowe. Zarówno państwo (federacja), jak i władze poszczególnych krajów związkowych (landów), posiadając kompetencje ustawodawczą, zakreślają granice władztwa podatkowego gmin<sup>3</sup>. Podmioty te, posiadając kompetencje ustawodawcze, zakreślają zatem granice władztwa podatkowego gmin<sup>4</sup>. Powszechnie w literaturze niemieckiej przyznaje się, iż prawidłowa ocena zakresu władztwa podatkowego jest niezbędna nie tylko do wyznaczenia stopnia samodzielności finansowej gminy, ale także do ustalenia szczegółowego zakresu przyznanych kompetencji co do możliwości nakładania podatków komunalnych oraz kształtowania podatkowo prawnego stanu faktycznego w stosunku do pozostałych podatków stanowiących dochody budżetów gmin.<sup>5</sup>

Z fiskalnego punktu widzenia ważne są kompetencje gmin, które dotyczą uchwalania jedynie własnych stawek podatkowych (*Hebesatzrecht*). Kompetencja ta dotyczy podatków rzeczowych (*Realsteuer*), tj. podatku od nieruchomości (*Grundsteuer*) oraz podatku przemysłowego (*Gewerbesteuer*). Zgodnie z orzeczeniem Niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego „[...] władztwo do uchwalania stawek podatkowych, jako istota władztwa podatkowego w gminach, powinno być generalnie uwolnione od ingerencji państwa. Wprowadzanie jakichkolwiek ograniczeń może być natomiast usprawiedliwione jedynie wolą ludności zamieszkującej dane terytorium gminy”<sup>6</sup>. Gminy, korzystając z tego uprawnienia wprowadzają zróżnicowane stawki w tych dwóch podatkach samorządowych. Gdy ustawodawca nie wyznacza minimalnej stawki podatkowej, gminy mogą uchwalić stawkę zerową<sup>7</sup>.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest szerszy zakres gminnego władztwa podatkowego. Chodzi mianowicie o prawo do nakładania miejscowych podatków.

## **2. Podstawy prawne determinujące możliwość nakładania podatków przez gminy**

Punktem wyjścia dla oceny zakresu gminnego władztwa podatkowego w Niemczech na poziomie konstytucyjnym jest artykuł 28 Konstytucji Republiki Federalnej Niemiec (*Grundgesetz*)<sup>8</sup>. W świetle tej regulacji samodzielność finansowa jest niezbędnym warunkiem samorządności chronionej konstytucyjnie, w szczególności przez ust. 2 zd. 3 powołanego przepisu. W ramach tego władztwa organy

3 T. Storr, *Landesrecht, Staats und Verfassungsrecht*, nb. 1102.

4 *Ibidem*, nb.1102.

5 F. Knemeyer, *Kommunalpolitik und politisches Handeln in den Gemeinden*, Stuttgart 1988, s. 56.

6 B. Berg, Komentarz do wyroku z dnia 25 stycznia 2005 r.

7 Bundesverfassungsgericht (BverfG), 25. 1. 2005 – 2 BvR 2185/ 04.

8 Konstytucja Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23.05.1949 r., BGBl.I.S.944 z późn. zm., dalej GG.

gmin mają kompetencje samodzielnego pobierania oraz kształtowania lokalnych podatków, opłat, udziałów oraz należności prywatnoprawnych. Działalność ta realizowana jest w granicach ustaw i pod nadzorem państwa<sup>9</sup>. Zagadnienie lokalnych, miejscowych podatków jest także przedmiotem regulacji art. 105 II GG oraz art. 105 II a GG. Prawodawca konstytucyjny przewiduje tutaj prawo do stanowienia podatków lokalnych (miejscowych) w zakresie podatków konsumpcyjnych (*Verbrauchssteuern*), od wydatków (*Aufwandssteuern*), zwanych także małymi podatkami, (*kleine Gemeindesteuern albo Bagatellsteuern*) oraz rezerwuje to prawo dla krajów związkowych pod warunkiem, że nie są to podatki tego samego rodzaju, co podatki przewidziane w ustawach państwowych (federalnych). Kraje związkowe zgodnie z art. 106 ust. 6 GG mogą scedować na rzecz gmin kompetencje przyznane na podstawie art. 105 II i 105 IIa GG, dotyczące władztwa podatkowego. Z uwagi na to, że konstytucja federalna nie zawiera wyczerpującego wyliczenia, posiadanie oraz zakres władztwa podatkowego gmin uzależnione jest od regulacji prawnej zawartej w konstytucjach krajów związkowych i w krajowych ustawach o daninach komunalnych (*Kommunalabgabengesetze*, dalej KAG). Należy zatem wyraźnie podkreślić, iż gminy nie mają samoistnych kompetencji w zakresie władztwa podatkowego obejmującego możliwości nakładania nowych podatków komunalnych (poza wskazanymi podatkami konsumpcyjnymi, od wydatków czy małych podatków). Prawo to wywodzą z krajowych konstytucji i ustaw o daninach komunalnych. Zakres władztwa podatkowego gmin zależy więc od woli ustawodawcy tych krajów. Takie rozwiązanie mieści się w modelu administracji zdecentralizowanej, której istotą jest ustawowo określona samodzielność prawna podmiotu zdecentralizowanego.

Tytułem przykładu można wskazać na przepisy obowiązujące w Dolnej Saksonii. Gwarancja finansowa zapewniająca kompetencję do wydawania własnych podatków w ramach tego kraju związkowego została uregulowana w art. 58 konstytucji tego kraju związkowego<sup>10</sup>, który stanowi: „Kraj Związkowy zobowiązany jest w wypełnianiu jego zadań zapewnić odpowiednie środki poprzez uchwalanie własnych podatków oraz w ramach finansowej zdolności świadczenia oddać do dyspozycji odpowiednie środki wyrównania finansowego pomiędzy gminami” (*Kommunales Finanzausgleich*). W sytuacji, gdy te środki nie wystarczają, federacja (*Bund*) jest zobowiązana do wyrównania finansowego. System wyrównania finansowego (*Finanzausgleich*) odzwierciedla zasadę subsydiarności podatków komunalnych wobec innych możliwości uzyskiwania źródeł dochodów. Zasada ta zakłada, iż w sytuacji, gdy „własne środki nie są wystarczające na zaspokojenie potrzeb, wkraczają źródła obcego finansowania, które mogą pochodzić z podatków

9 P.J. Tettinger, *Rechtsanwendung und gerichtliche Kontrolle im Wirtschaftsverwaltungsrecht*, München 1980, s. 213.

10 Niedersächsische Verfassung vom 19. Mai 1993, Nds. GVBl. S. 107 z późn. zm.

nakładanych przez gminy<sup>11</sup>. W literaturze niemieckiej wskazuje się, iż nieprzyznanie gminom kompetencji do nakładania podatków w takiej sytuacji oznaczałoby praktycznie pozbawienie gmin wykonywania przyznanego im władztwa podatkowego<sup>12</sup>. Podobne regulacje znajdują się w ustawie o daninach komunalnych Badenii Wirttembergii<sup>13</sup> czy Nadrenii Północnej–Westfalii<sup>14</sup>. Ustawy o daninach komunalnych krajów związkowych przewidują także formy prawne realizacji władztwa podatkowego. Stanowienie podatków w gminach odbywa się mianowicie w formie statutowej, czyli aktów prawa miejscowego<sup>15</sup>. Zgodnie z przepisem § 2 pkt 1) KAG daniny komunalne mogą być wydawane tylko na podstawie statutów (*Satzungen*). Statuty te spełniają podobną rolę jak akty prawa miejscowego, stanowione przez rady gmin, w rozumieniu prawa polskiego.

Za statuty (*Satzungen – Autonome Satzungen*) uważa się normy prawne, które są wydawane przez osoby prawne prawa publicznego dla regulacji ich własnych spraw<sup>16</sup>. Statuty są to także normy prawne uchwalane przez osoby prawne prawa publicznego w ramach powierzonej im autonomii, które obowiązują powszechnie wszystkie podmioty na danym terenie, także obywateli, zawierające prawo miejscowe.<sup>17</sup> Statuty są zatem podstawową i typową prawną formą normatywnej działalności gminnej. W praktyce stanowią trzecią formę stanowienia prawa, obok ustaw oraz rozporządzeń. Mają moc powszechnie obowiązującą na danym terenie, oraz charakter abstrakcyjno–generalny. Jako prawo miejscowe mają ograniczony terytorialnie zakres zastosowania<sup>18</sup>.

Kompetencja do uchwalania statutów usytuowana jest zatem w zakresie władzy wykonawczej. Stanowisko takie wywodzi się z faktu, iż gminy „są samorządowymi korporacjami, które w ramach państwa federacyjnego nie są trzecią władzą, a tylko członkiem podporządkowanym danemu krajowi związkowemu”<sup>19</sup>. Stąd przyjmuje się, że uchwalanie statutów nie jest prawem nieograniczonym. Zgodnie z rozwijaną w orzecznictwie „teorią istotności” statuty mogą regulować materię ustawową w sensie materialnym jedynie na podstawie delegacji ustawowej. Oznacza to, iż uchwalanie statutów powinno odbywać się zgodnie z zakresem rzeczowym zawartym w ustawie. Ponadto przyjmuje się, iż odesłanie ustawowe po-

11 C.A. Andre, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Tübingen 1980 r., s. 570.

12 J. Rose, *Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen*, Köln 2009, s. 78.

13 KAG Baden–Württemberg, GBl z 15.02.1982, s. 57.

14 KAG Nordrhein–Westfalen, GVBl z 21.10.1969, s.712.

15 D. Birk, *Kommentarz zur Abgabenordnung*, Hepp/Spitaler, Berlin 2003, s. 78 i nast.

16 Bundesverfassungsgericht (BverfGE) 10, s. 20, s. 49 i nast.

17 K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2008, s. 197.

18 I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Prawo i praktyka gospodarcza, Warszawa 1999, s. 69.

19 G. Püttner, *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, Springer Verlag 2004, Berlin – Heidelberg – New York, s. 120.

winno być wyraźne, gdyż w jego ramach zakreślana jest kompetencja gmin do ukształtowania treści statutów wedle własnych potrzeb<sup>20</sup>.

W gminach Republiki Federalnej Niemiec wszystkie podatki komunalne uchwalane są w formie statutowej. Poszczególne krajowe ustawy o daninach komunalnych określają także tzw. materię statutową, której przedmiotem jest władztwo podatkowe gmin. Inaczej mówiąc, określają podatkowopravny stan faktyczny, który może być uregulowany w statutach, w tym także wysokość stawek podatkowych dotyczących podatków realnych, tj. podatku od nieruchomości (*Grundsteuer*) oraz podatku przemysłowego (*Gewerbesteuer*)<sup>21</sup>. W odniesieniu do Dolnej Saksonii odpowiednie uregulowania dotyczące podatków „małych – bagatelnych” zostały zawarte w § 2 pkt 1) ustawy o daninach komunalnych<sup>22</sup>, który stanowi, iż „statut powinien zawierać obok stanu faktycznego, zakres podmiotowy – krąg podatników, zakres przedmiotowy, stawkę oraz skalę, jak i termin powstania oraz płatności zobowiązania podatkowego”. Postanowienia treści statutów objęte są działalnością nadzorczą starosty wobec gmin włączonych do powiatu oraz prezydenta rejencji bądź przez ministra spraw wewnętrznych kraju związkowego wobec gmin wyłączonych z powiatu.

### 3. Kompetencje gmin niemieckich dotyczące nakładania podatków komunalnych

Zakres władztwa podatkowego gmin w Republice Federalnej Niemiec w odniesieniu do tych podatków, w porównaniu z innymi podatkami stanowiącymi dochód budżetu gminy, jest nieporównywalnie duży. Po pierwsze, w stosunku do tych podatków, zwanych *kleine Gemeindesteuern*, nie ma zastosowania zasada centralnego stanowienia podatków. Zgodnie z powołanym już wyżej art. 106 ust. 6 zd. 1 w związku z art. 105 ust. 2a) konstytucji federalnej kraje związkowe mogą delegować na rzecz gmin własne uprawnienia do uchwalania podatków w zakresie stanowienia podatków lokalnych od wydatków oraz od konsumpcji. Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą przyjmuje się, iż artykuł 105 II a stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 28<sup>23</sup>. Stąd, o ile kraje związkowe skorzystają z delegacji kompetencji ustawodawczych w odniesieniu do podatków miejscowych, o tyle gminom będzie przysługiwało prawo do ich wydawania. W ustawach krajów związkowych powinno być wskazane konkretne upoważnienie ustawowe oraz rodzaj podatków. Kompetencja gmin do uchwalania podatków komunalnych,

20 Bundesgerichtshof (BGH) NJW 21984, s. 785.

21 A. Bleckmann, DVBl. 1987 r., s. 1085 i nast.

22 KAG Niedersachsen z dnia 23.01.2007 r., NdsGVBl., s. 41.

23 M. Sachs, Grudgesetz. Kommentar, München 2003, s. 822.



w odróżnieniu od kompetencji ustawodawczych kraju związkowego, zwana jest kompetencją dochodową (*Ertragshoheit*).

Należy jednak przypomnieć, iż w ustawach krajów związkowych zwykle uzależnia się przyznanie prawa do nakładania tych podatków lokalnych, o ile nie jest możliwe pokrycie wydatków gminnych z innych źródeł, a w szczególności z opłat i dopłat. Można też spotkać ustawy o daninach komunalnych, gdzie przewiduje się ustawowy zakaz wprowadzania niektórych podatków lokalnych. W Bawarii zakaz ten dotyczy podatku od napojów, podatków od lodów, podatku łowieckiego oraz podatku od drugiego mieszkania<sup>24</sup>.

Podatki konsumpcyjne oraz podatki od wydatków są podatkami obciążającymi prywatną konsumpcję<sup>25</sup>. Podatek konsumpcyjny obciąża zużycie i konsumpcję dóbr handlowych poprzez wycenę ich opakowań<sup>26</sup>. Stąd zazwyczaj podatki te są pobierane przez producentów lub handlowców, którzy wprowadzają te dobra do obrotu gospodarczego na danym terenie. Ten podatek pośredni z reguły przerzucony jest na ostatecznego konsumenta detalicznego przy zakupie towaru<sup>27</sup>. Zalicza się tutaj najczęściej podatek od napojów, od lodów, od zużycia między innymi: olejów mineralnych, alkoholi bądź wyrobów tytoniowych.

Podatek od wydatków, zwany także podatkiem od luksusu, obciąża zużycie dóbr oraz świadczenia usług dla zaspokojenia osobistych potrzeb życiowych, przy uwzględnieniu zdolności świadczenia podatnika<sup>28</sup>. Opodatkowaniu podatkami od wydatków podlegają nie tylko wydatki na nabycie zużywalnych dóbr konsumpcyjnych, ale również nakłady na świadczenia polegające na utrzymaniu dóbr określonego rodzaju, a więc czynione chociażby w związku z posiadaniem psa<sup>29</sup>. Przykładowo można wskazać podatek od posiadania drugiego mieszkania (*Zweitwohnungsteuer*), od imprez rozrywkowych (*Vergnügungssteuer*) czy od posiadania psa (*Hundesteuer*).<sup>30</sup> Do tej grupy podatków zaliczyć należy także podatek łowiecki i rybacki. Nie stanowią one jednak dochodów budżetów gminnych. Są źródłem dochodów powiatów ziemskich i miejskich.

Zgodnie z obowiązującą linią orzecznictwa Federalnego Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż dopuszczalność nakładania podatków miejscowych przez gminy musi być uzależniona od spełnienia dwóch kryteriów<sup>31</sup>.

24 Creifelds Rechtswörterbuch, 19. Auflage, München 2007, s. 465.

25 W. Gerloff, Handbuch der Finanzwirtschaft, t. 2, Tübingen 1956 r., s. 635 i nast.

26 Bundesverfassungsgericht (BverfGE) 98, 123.

27 J. Eschenbach, K.-U. Rhein, Die kleinen kommunalen Steuern, Stuttgart 1997, s. 85.

28 P. Kirchoff, Kommunale Finanzhoheit, NJW 2002, s. 21.

29 D. Birk, Steuerrecht, Heidelberg 2009, s. 89.

30 G. Hillmann, Niedersächsisches Kommunalabgabenrecht, Deutscher Gemeinde 1987, s. 58.

31 Bundesverfassungsgericht (BverfGE) 49, 343, 355, orzeczenie z dnia 7.05.1998 r.

Po pierwsze, muszą to być podatki, które wyróżnia szczególny charakter, przejawiający się w ich szczególnym celu, obok celu fiskalnego, który w tym przypadku nie będzie miał charakteru nadrzędnego. Zgodnie z danymi statystycznymi dochody pobierane z tego źródła stanowią kwotowo zaledwie 2% wszystkich podatków zasilających budżet gminy<sup>32</sup>. Z tej przyczyny zwane są podatkami bagatelnymi, w odróżnieniu od podatków „dużych”, stanowiących wydajne fiskalnie źródło dochodów gminnych (np. podatek od nieruchomości zaliczany jest do tzw. dużych podatków). Podatki te spełniają także inne cele – sterujące (*Lenkungs Zweck*), służąc realizacji określonego celu, jak np. ochronie środowiska czy zapobiegają patologiom społecznym, jak np. hazardowi. Te ważne dla miejscowej społeczności cele wynikają z bogatej, sięgającej początków XIX w. historii ich uchwalania. Przy ich ocenie, w trybie postępowania nadzorczego, duży nacisk stawia się właśnie na cele ich stanowienia oraz skutki oddziaływania. Tytułem przykładu można wskazać na § 3 pkt 4) NKAG (gdzie zasada ta została wyrażona wprost), według której cel fiskalny nie jest celem nadrzędnym realizowanym przy ustanawianiu małych podatków, tj. podatków od posiadania psa oraz podatków od imprez rozrywkowych<sup>33</sup>.

Po drugie, podatki miejscowe powinny być ustalane w oparciu o zasadę zdolności świadczenia podatnika (*Leistungsfähigkeitsprinzip*). Podatki miejscowe nie mogą być zatem tego samego rodzaju co podatki, które już zostały ustanowione w ustawach federalnych. Podstawowym celem tego zakazu jest unikanie podwójnego obciążenia podatnika w sytuacji, gdy przewyższałoby to zdolność jego świadczenia<sup>34</sup>. W literaturze wskazuje się, że pojęcie jednorodzaowości należy oceniać w każdym pojedynczym przypadku. W praktyce jednak zagadnienie odpowiedności odnosi się do porównywalnego, uzasadnionego stanu faktycznego danych podatków, tj. porównania podmiotu, przedmiotu, stawki podatkowej oraz podstawy opodatkowania<sup>35</sup>. W orzecznictwie wskazuje się także na skutki podatkowe oraz ocenę szczególnego celu, który powinien uzasadniać uchwalenie takiego podatku<sup>36</sup>.

Przy respektowaniu powyżej wskazanych zasad gminy, ustalając podatki miejscowe w ramach przyznanego im władztwa, przesądzają o wszystkich podstawowych elementach konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego takich podatków, a mianowicie, kto jest podmiotem podatku, od czego uiszczany jest podatek, co stanowi jego podstawę opodatkowania, jak wysokie mają być stawki oraz jaki zakres mają mieć ulgi i zwolnienia w ramach ustalonych podatków. Tak

32 G. Püttner, *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, *op. cit.*, s. 238.

33 S. Basala, *Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz*, Hannover 2009, s. 23–25.

34 Bundesverfassungsgericht (BverfGE), Bd. 65, s. 325 i nast.

35 G. Püttner, *op. cit.*, s. 240.

36 J. Eschenbach, *Kommunale Steuern*, Zeitschrift 1990, s. 90 i nast.

ukształtowane kompetencje umożliwiają gminom podjęcie zasadniczego rozstrzygnięcia, czy i jak ściągać konkretne podatki.

Gminy mają dużą swobodę w uchwalaniu podatków bagatelnych. Stąd w zależności od kraju związkowego, czy też w ramach kraju związkowego występuje duże zróżnicowanie pomiędzy poszczególnymi gminami. Dzięki zróżnicowanej budowie tych podatków gminy mogą wywierać wpływ na życie społeczne i gospodarcze mieszkańców zamieszkałych w obrębie ich oddziaływania<sup>37</sup>.

Prawo do uchwalania małych podatków, a więc do kształtowania wszystkich elementów konstrukcji prawnej tych podatków, gminy wykorzystują przede wszystkim w celach pozafiskalnych. Jak się jednak podkreśla w doktrynie, podatki te służą również do wypełniania „dziury budżetowej” gmin<sup>38</sup>. Biorąc jednak pod uwagę niewielką wydajność fiskalną tych źródeł, należy wyraźnie podkreślić, iż najważniejsze są w tym zakresie cele pozafiskalne.

#### **4. Zamiast wniosków**

Gminy w Republice Federalnej Niemiec w sytuacji, gdy ich dochody budżetów nie są wystarczające na pokrycie zaplanowanych wydatków, mogą powstały w ten sposób deficyt finansować także z dochodów pozyskanych z „małych podatków”. Wyznaczenie kryterium szczególnego charakteru tych podatków oraz kryterium jednorodności ogranicza jednak zasięg ich zastosowania. Kompetencje do uchwalania małych podatków, a więc do kształtowania wszystkich elementów konstrukcji prawnej tych podatków, gminy wykorzystują jednak w pierwszym rzędzie do realizacji celów pozafiskalnych. Stąd ich uchwalanie, obok standardowych podatkowych instrumentów gminy, jakimi są np. kompetencje do ustalania stawek podatkowych, jest często wykorzystywanym instrumentem podatkowej polityki gminnej. Jest to szczególnie istotne dla możliwości podkreślenia związku pomiędzy obciążeniem społeczności lokalnej, bezzwrotnymi świadczeniami pieniężnymi na rzecz gmin a możliwością pozostawienia uzyskanych w ten sposób dochodów w całości w gminach i dalszej możliwości przeznaczania ich na finansowanie zadań służących zaspokojeniu potrzeb miejscowej społeczności. Pozwala to również na większą swobodę w kształtowaniu efektywnego systemu podatkowego, mogącego w większym zakresie wpływać na rozwój gospodarczy na danym terenie.

Mimo zgłaszanych czasami propozycji likwidacji tych podatków, uzasadniającej niewielką ich wydajnością fiskalną, z punktu widzenia idei samodzielności samorządu terytorialnego oraz zakresu jego władztwa podatkowego odgrywają one jednak w dalszym ciągu istotną rolę. Nie bez znaczenia jest także fakt, że tradycyj-

---

37 L. Mutius, H.–G. Hennecke, *Kommunale Finanzausstattung und Verfassungsrecht*, „Schriften zum deutschen Kommunalrecht” 1985, t. 29, s. 253.

38 G. Hillmann, *Niedersächsisches Kommunalabgabenrecht*, Deutscher Gemeindeverlag 1994, s. 68.

nie od końca XIX w. funkcjonują w strukturze niemieckich podatków samorządowych. W dyskusji nad celowością ich utrzymania podkreśla się także, iż w sytuacji kryzysu finansów publicznych podatki te mają jednak znaczenie dla dochodów gmin.

W konkluzji można sformułować pytanie, czy nie należałoby postulować wprowadzenia takich podatków również do polskiego systemu podatków i opłat lokalnych. Propozycja taka przyczyniłaby się zapewne do zwiększenia udziału gminnych dochodów własnych w ogólnej strukturze dochodów gmin. To zaś, jak postuluje się w literaturze, przyczyniłoby się do zwiększenia zakresu samodzielności finansowej gmin<sup>39</sup>.

---

39 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne (zarys wykładu)*, Siedlce 2001, s. 27.

# KONCEPCJE I KIERUNKI EWOLUCJI FORM WSPÓLDZIAŁANIA GMIN WE FRANCJI – WNIOSKI DLA POLSKI

MAŁGORZATA OFIARSKA

## 1. Wprowadzenie

Zarówno w Polsce, jak i we Francji istnieje problem zróżnicowania gmin, zwłaszcza pod względem ich sytuacji organizacyjnej i finansowej. Francja wśród państw członkowskich Unii Europejskiej wyróżnia się największą ilością gmin (w 2011 r. było we Francji 36 680 gmin). Są one jednak rozdrobnione, zróżnicowane pod względem obszaru (od powierzchni 3 ha do 76.000 ha), a także demograficznym i gospodarczym. Nieracjonalna struktura podziału terytorium państwa na gminy, w przeważającej liczbie słabe ekonomicznie i niewydolne powoduje, że gminy obiektywnie nie mają możliwości samodzielnego wykonywania ustawowych zadań, zwłaszcza o zakresie przekraczającym granice poszczególnych jednostek, do których wykonania niezbędna jest specjalizacja i radykalnie zwiększone nakłady finansowe. W rezultacie od wielu lat z jednej strony podejmowano próby łączenia zwłaszcza małych gmin, nieefektywnie realizujących swoje zadania, z drugiej natomiast przyjmowano kolejne reformy administracji publicznej zmierzające do uproszczenia i racjonalizacji już funkcjonujących struktur współdziałania.

Podobnie w Polsce dość powszechnie akceptuje się potrzebę współdziałania między gminami. Prowadzone są prace koncepcyjne m.in. dotyczące współdziałania gmin w formie związków celowych w szerszym, niż jest to obecnie możliwe, zakresie, a także poszukiwania nowych form współdziałania gmin na terenach zurbanizowanych oraz uregulowania zasad współdziałania miast i otaczających je gmin.

Sprawia to zatem, że uzasadnione staje się poznanie przyjętych rozwiązań prawnych we Francji. Może to bowiem stanowić punkt odniesienia i dalszą inspirację dla rodzimych poszukiwań. Przykłady francuskie wydają się inspirujące – i to nie tylko ze względu na tradycyjne związki łączące Polskę i Francję (niektó-

re z rozwiązań francuskich zostały już przeniesione na grunt polski<sup>1</sup>, np. dotyczące prowadzenia nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jst. przez wyspecjalizowane organy).

## 2. Zasadnicze etapy reform instytucji współdziałania komunalnego we Francji

Obowiązujący system współdziałania gmin we Francji jest rezultatem długotrwałej ewolucji. Z uwagi na dużą liczbę, zwłaszcza małych gmin i ich zróżnicowanie, konieczność współdziałania od dawna była podnoszona we Francji przez małe struktury lokalne. Z drugiej jednak strony, rozproszenie gminne nie tylko uzasadniało dążenia do rozwoju współdziałania międzygminnego, ale stworzyło także potrzebę łączenia się gmin. Poszukiwanie i ewolucja form współdziałania stanowiły ważny cel reform strukturalnych administracji publicznej i miały być alternatywnym – w stosunku do kosztownej reformy podziału terytorialnego – sposobem rozwiązywania problemów związanych z istnieniem bardzo małych jednostek terytorialnych, nieefektywnie realizujących swoje zadania<sup>2</sup>. Nie były to jedynie działania incydentalne i doraźne, lecz stanowiły integralną część koncepcji przebudowy struktur państwa.

W okresie V Republiki Francuskiej, datowanej od konstytucji z dnia 5 października 1958 r., przeprowadzono kilka reform, w tym w latach 1982–1983 kompleksową reformę decentralizacyjną<sup>3</sup>. W ustawach z dnia 2 marca 1982 r. o prawach i wolnościach gmin, departamentów oraz regionów<sup>4</sup> oraz z dnia 7 stycznia 1983 r. o podziale kompetencji między gminy, departamenty, regiony i państwo<sup>5</sup> określono m.in. koncepcje zmian ustrojowo–terytorialnych, nowy podział kompetencji między państwem i organami wspólnot terytorialnych oraz zasady sprawowania nadzoru i kontroli.

W celu wzmocnienia zdolności działania wspólnot lokalnych zwiększono kompetencje samorządowych władz lokalnych, jednocześnie dostosowując do kategorii i możliwości działania wspólnoty oraz zabezpieczając niezbędne w celu ich realizacji określone środki finansowe. Sformułowano zasadę rozłącznego podziału kompetencji, a ustalając dla poszczególnych kategorii wspólnot lokalnych zadania,

1 Por. np. E. Ruśkowski, Kontrola działalności finansowej gmin we Francji, (w:) E. Ruśkowski, E. Tegler, Kontrola działalności finansowej gmin we Francji i w Niemczech. Wnioski dla Polski, Białystok 1991, s. 9; E. Ruśkowski, Przedmowa do wydania polskiego, (w:) M. Bouvier, Finanse lokalne we Francji, Warszawa 1999, s. 11.

2 J. Pascal, Institutions administratives, Paris 2005, s. 205–207.

3 Szerzej na ten temat M. Ofiarska, Pozycja prawna gminy w systemie administracji publicznej Republiki Francuskiej, „Zeszyty Naukowe WSAP w Szczecinie” 2008, nr 2, s. 130 i n.

4 Loi n° 82–213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.

5 Loi n° 83–8 du 7 janvier 1983 relative à la répartition des compétences entre les communes, les départements, les régions et l'Etat.

zastosowano zasadę ich specjalizacji. Określono je w postaci bloków zadań, obejmujących w miarę możliwości całość spraw w danej dziedzinie, tworząc komplementarny układ kompetencji wspólnot lokalnych w zakresie wykonywanych zadań publicznych. Takie rozwiązanie przyczyniło się do podejmowania szerokiej współpracy w celu realizacji zadań publicznych.

Wprowadzono rozwiązania udoskonalające zasady współdziałania gmin, departamentów i regionów. Sformułowano zasadę dobrowolnego współdziałania, a wprowadzając międzygminne karty rozwoju i zagospodarowania (*chartes intercommunales de développement et d'aménagement*), umożliwiono gminom nawiązywanie współpracy w miarę pojawiania się potrzeb, co doprowadziło do utworzenia struktur międzygminnych przez połowę ogólnej liczby wspólnot terytorialnych.

Ustawami z dnia 31 grudnia 1982 r. dokonano również reformy ustroju największych miast (Paryża, Marsylii i Lyonu)<sup>6</sup>. Dokonano dekoncentracji w systemie zarządzania wymienionymi miastami tworząc dzielnice (*arrondissements*) w obrębie każdej gminy, administrowane – w ustalonym zakresie kompetencji – przez wybierane rady i mera. Po niepowodzeniach podejmowanych prób łączenia gmin i reform decentralizacyjnych prawodawca dążył przede wszystkim do stworzenia warunków ułatwiających współpracę, w tym poprzez zróżnicowanie i uproszczenie form instytucjonalnych.

Kolejne próby modyfikowania zasad współdziałania wiązały się z przyjęciem ustawy z dnia 5 stycznia 1988 r. o współpracy między gminami, łagodzącej zasady dostępu gmin do syndykatu, najstarszej zinstytucjonalizowanej formy współdziałania między gminami oraz ustawy z dnia 6 lutego 1992 r. o administracji terytorialnej<sup>7</sup>, wprowadzającej nowe prawne formy współdziałania gmin: wspólnotę gmin (*communauté de communes*) oraz wspólnotę miast (*communautés de villes*).

W 1996 roku rozwiązania dotyczące wspólnot terytorialnych zostały skodyfikowane w Kodeksie generalnym wspólnot terytorialnych (*Code général des collectivités territoriales*). Termin „wspólnoty terytorialne” jest stosowany w ustawodawstwie, jak i doktrynie jako określenie zbiorcze, obejmujące gminy, departamenty i regiony – *collectivités locales* lub *collectivités territoriales*, tzn. wspólnoty lokalne, społeczności lokalne, wspólnoty terytorialne, związki lokalne. Termin stosowany jest zamiennie, zamiast stosowanego w warunkach polskich zwrotu „samorząd terytorialny”<sup>8</sup>.

6 Loi n° 82-1169 du 31 décembre 1982 relative à l'organisation administrative de Paris, Marseille, Lyon et des établissements publics de coopération intercommunale oraz loi n° 82-1170 du 31 décembre 1982 relative à l'élection des membres du conseil de Paris et des conseillers municipaux de Lyon et de Marseille.

7 Loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République.

8 M. Krzemiński, Samorząd terytorialny, (w:) A. Machowska, K. Wojtyczek (red.), Prawo francuskie, t. II, Kraków 2005, s. 151.

Następne próby modyfikowania zasad współdziałania związane były z przyjęciem części piątej Kodeksu generalnego wspólnot terytorialnych. Ustawodawca ujedynolicił zasady tworzenia i funkcjonowania różnych terytorialnych zakładów publicznych (EPCI), regulując – tam gdzie okazuje się to niezbędne, przede wszystkim z uwagi na cele jakim mają służyć i związane z tym wykonywane kompetencje – odmienny reżim prawny poszczególnych form współdziałania między gminami. W rezultacie uczyniło to zasady tworzenia, organizacji i funkcjonowania EPCI bardziej przejrzystymi.

Szczególne znaczenie dla racjonalizacji struktur współdziałania komunalnego, poprzez formułowanie nowych zasad i struktur współdziałania, należy przypisać ustawie z dnia 12 lipca 1999 r. o wzmocnieniu i uproszczeniu współpracy międzykomunalnej<sup>9</sup>. Dążąc do uproszczenia i harmonizacji współdziałania między gminami, zdefiniowano ogólne zasady współdziałania wspólne dla różnych kategorii terytorialnych zakładów publicznych. Jednocześnie uproszczono struktury współpracy między gminami, zmniejszając liczbę istniejących do tej pory – nie zawsze zasadnie wyodrębnianych i uwzględniających odrębności ekonomiczne, przestrzenne i demograficzne poszczególnych obszarów – kategorii tych zakładów, dokonując z dniem 31 grudnia 2001 r. likwidacji dystryktów (*district*)<sup>10</sup> oraz wspólnot miast (*communautés de villes*)<sup>11</sup>, które powinny przekształcić się w jedną z pozostałych istniejących kategorii według ściśle określonej procedury.

Uzasadniając konieczność dostosowania struktur współpracy między gminami do specyficznych potrzeb środowiska miejskiego oraz wzmocnienia idei solidarności w środowisku miejskim, utworzono nową kategorię terytorialnego zakładu publicznego, tzn. wspólnotę aglomeracji (*communauté d'agglomération*), którą mogą utworzyć na czas nieokreślony gminy należące do jednego departamentu lub różnych departamentów. Przyznano wspólnocie aglomeracji kompetencje obligatoryjne bardziej rozległe niż poprzednio przyznane wspólnotom miast z zakresu: zagospodarowania przestrzennego, rozwoju gospodarczego, polityki miejskiej i zabezpieczenia socjalnego. Wprowadzono, rozłożony na pięć lat, system bodźców o charakterze finansowym, mających sprzyjać tworzeniu wspólnot aglomeracji i ich funkcjonowaniu (m.in. przyznano im prawo do otrzymywania określonych subwencji i dotacji od państwa, regionu, departamentu i gmin, a także prawo do

9 La loi n° 99–586 du 12 juillet 1999 relative au renforcement de la coopération intercommunale.

10 Dystrykty mogły dobrowolnie do 31 grudnia 2001 r. przekształcić się we wspólnotę gmin (*communauté de communes*) albo – o ile spełniały określone warunki – we wspólnotę aglomeracji (*communauté d'agglomération*) lub we wspólnotę miejską (*communautés urbaines*). O ile rada dystryktu nie podjęła w tym terminie stosownego rozstrzygnięcia, to z dniem 1 stycznia 2002 r. dystrykty zostały obligatoryjnie przekształcone we wspólnotę gmin (*communauté de communes*).

11 Wspólnoty miast (*communautés de villes*) utworzone do dnia 13 lipca 1999 r. i wykonujące kompetencje określone w ogólnym kodeksie wspólnot terytorialnych mogły dobrowolnie – do 31 grudnia 2001 r. – przekształcić się we wspólnotę aglomeracji (*communauté d'agglomération*). W razie niepodjęcia przedmiotowego rozstrzygnięcia w tym terminie wspólnoty miast zostały z dniem 1 stycznia 2002 r. obligatoryjnie przekształcone we wspólnotę gmin (*communauté de communes*).



pobierania dochodów o charakterze fiskalnym określonych w ogólnym kodeksie podatkowym). Jednocześnie w ustawie o wzmocnieniu i uproszczeniu współpracy międzykomunalnej na nowo zdefiniowano już istniejącą kategorię – wspólnotę miejską (*communautés urbaines*). Krytycznie bowiem oceniono jej funkcjonowanie według dotychczasowych zasad (m. in. utworzenie z mocy ustawy i związany z tym przymusowy charakter współdziałania, wątpliwe jej przystosowanie do problemów wielkich aglomeracji, niewielkie zainteresowanie tą formą współdziałania). Ustawodawca kontynuował działania wspierające tworzenie wspólnot miejskich za pomocą określonych bodźców o charakterze finansowym (m.in. przyznał im prawo do dotacji ogólnych na ich funkcjonowanie oraz własne źródła dochodów podatkowych). Dopuszczono następujące prawne formy współdziałania między gminami: *communauté urbaine* (wspólnota tworzona w celu administrowania wspólnotami miejskimi, wyodrębniającymi się pod względem urbanistycznym, których rozproszenie poważnie utrudnia ich funkcjonowanie), *communauté d'agglomération* (wspólnota przystosowana do przeciętnego miejskiego obszaru), *communauté de communes* (wspólnota zastrzeżona dla wspólnot wiejskich), a także *syndicat d'agglomération nouvelle* (syndykat nowej aglomeracji, wykonujący zadania w zakresie programowania i planowania inwestycji w dziedzinie urbanistyki, mieszkalnictwa, transportu, budownictwa, a także rozwoju gospodarczego)<sup>12</sup>.

Z dniem 31 grudnia 2001 r. (likwidacja dystryktów i wspólnot miast) miało miejsce jedynie dokończenie kolejnego etapu reformy zasad współdziałania komunalnego. W następnych latach podejmowano kolejne próby reformowania samorządu terytorialnego dążąc do wzmocnienia demokracji lokalnej oraz uproszczenia struktury terytorialnej i jej dostosowania do wyzwania, jakim jest nowoczesne zarządzanie. Prowadzono koncepcyjne prace nad udoskonaleniem form i zakresu wspierania wspólnot terytorialnych przez państwo. Jednym z pilnych zadań stało się także zniesienie kryzysowych form finansowania i uniknięcie konkurencji pomiędzy poszczególnymi kategoriami wspólnot terytorialnych<sup>13</sup>. W 2008 r. Komitet ds. reformy wspólnot terytorialnych, powołany dekretem prezydenta, przygotował raport zawierający diagnozę m.in. struktury organizacyjnej i zakresu kompetencji oraz zasad współdziałania wspólnot terytorialnych. W raporcie wieńczącym prace tego komitetu przedstawiono propozycje dotyczące uproszczenia funkcjonowania administracji lokalnej, w tym zasad współdziałania gmin<sup>14</sup>. Niektóre z postulatów

12 Szerzej na ten temat zob. M. Ofiarska, Nowy model współpracy międzygminnej we Francji (uwagi na tle reformy z 1999 r.), „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 1–2, s. 127 i nast.

13 Referat wprowadzający J.-B. Albertini w trakcie II dnia Seminarium zorganizowanego przez Krajową Szkołę Administracji Publicznej „Główne kierunki modernizacji państwa – budżet zadaniowy i decentralizacja”, Warszawa, 12 grudnia 2008 r.

14 Comité pour la réforme des collectivités locales, Il est temps de décider. Rapport au Président de la République, 5 mars 2009, s. 39 i nast.

komitetu znalazły odzwierciedlenie, zarówno w ustawie z dnia 3 czerwca 2010 r. o Wielkim Paryżu<sup>15</sup>, określającej szczególnie status prawny Paryża i aglomeracji paryskiej, a także w postanowieniach uchwalonej 16 grudnia 2010 r. ustawy o reformie wspólnot terytorialnych<sup>16</sup>, wprowadzającej kompleksowe rozwiązania służące wzmocnieniu współpracy międzykomunalnej i wspierające dobrowolne łączenie się wspólnot terytorialnych. Określono zasady tworzenia, organizacji i funkcjonowania metropolii. Status prawny metropolii może zostać nadany kilku graniczącym ze sobą gminom zrzeszającym się na zasadzie solidarności, które zamieszkuje co najmniej 500 000 mieszkańców (zasada ta nie odnosi się jedynie do regionu Ile-de-France). Członkostwo gmin w metropolii jest dobrowolne. Do metropolii mogą także przystępować wspólnoty miejskie (*communautés urbaines*).

Metropolia jest formą terytorialnego zakładu publicznego, utworzonego na czas nieokreślony, w celu poprawy konkurencyjności obszaru i wzmocnienia spójności terytorialnej. Przedmiotem działania jest wspólne wykonywanie określonych zadań należących dotychczas do gmin, departamentów i regionów. Z mocy prawa metropolie przejmują od gmin członkowskich wykonywanie zadań z zakresu: zagospodarowania oraz rozwoju gospodarczego, społecznego i kultury, rozwoju obszaru metropolitalnego (np. organizacja transportu miejskiego; tworzenie, zagospodarowywanie i utrzymanie sieci dróg, sygnalizacji, miejsc postojowych), lokalnej polityki mieszkaniowej; polityki miejskiej, ochrony środowiska. Z mocy prawa metropolie przejmują wykonywanie zamiast departamentu m. in. zadania z zakresu transportu szkolnego i zarządzania drogami departamentalnymi. Na wniosek metropolii mogą być wykonywane także inne zadania, uprzednio należące do departamentu, np. z zakresu edukacji, kultury, turystyki i sportu. Przejęcie tych zadań przez metropolię wymaga zawarcia stosownej umowy z departamentem, precyzyjnie określającej zakres i termin przekazania zadań oraz warunki finansowania ich realizacji. Z mocy prawa metropolie przejmują od regionu wykonywanie m.in. zadań z zakresu działalności gospodarczej i jej promocji za granicą. Na wniosek metropolii mogą zostać wykonywane także inne zadania, uprzednio należące do regionu, dotyczące budowy i utrzymania liceów oraz rozwoju gospodarczego. Przejęcie tych zadań przez metropolię wymaga zawarcia stosownej umowy z regionem (podobnie jak z departamentem), precyzyjnie ustalającej zakres i termin przekazania zadań, a także warunki finansowania ich realizacji.

15 Loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris.

16 Loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales.

### **3. Wybrane aspekty idei współdziałania komunalnego w Polsce**

Podobnie jak we Francji, współdziałanie jst. w Polsce ma także wieloletnie tradycje (jeszcze przed uzyskaniem niepodległości w 1918 r. zasady współdziałania regulowały akty prawne wprowadzone przez organy państw, których prawodawstwo obowiązywało w poszczególnych zaborach). Wykorzystując w tym zakresie doświadczenia historyczne, nawiązano do idei współdziałania jst. w ramach przygotowywanych w 1990 r. projektów reform administracji publicznej. Zauważalna jest ewolucja rozwiązań prawnych regulujących zasady współdziałania jst. Rozwój form współdziałania można podzielić na etapy, które związane są przede wszystkim ze zmianami podziału terytorialnego oraz systematyczną decentralizacją zadań, kompetencji i publicznych zasobów finansowych.

Wzrost zainteresowania instytucją współdziałania wiązać należy z uchwaleniem ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym<sup>17</sup>. Mało rozbudowana struktura terytorialna i jej ograniczenie tylko do gmin powodowało, że wykonanie określonych zadań, zwłaszcza o zakresie przekraczającym granice poszczególnych jednostek, do których wykonania niezbędna była specjalizacja i radykalnie zwiększone nakłady finansowe, obiektywnie wymagało współdziałania. Różne formy współdziałania miały stanowić mechanizm odpowiedniej korekty nieproporcjonalnego rozdziału zadań przekazanych gminom i źródeł ich finansowania, a w konsekwencji sprzyjać procesowi usprawniania funkcjonowania państwa. W praktyce jednak rozwój współdziałania międzygminnego w tym okresie był jeszcze powolny, co mogło być spowodowane m.in. krótkim okresem funkcjonowania samorządu gminnego i brakiem tradycji współdziałania, czy swego rodzaju opóźnieniami cywilizacyjnymi uwidaczniającymi się w niektórych gminach. Nie bez znaczenia pozostawały często przeprowadzane w tym okresie zmiany w zakresie zadań gmin (przekazywanych ze szczebla centralnego) oraz niestabilne regulacje prawne dotyczące źródeł dochodów gmin (tylko w pierwszej połowie lat 90-tych XX wieku kolejno obowiązywały dwie ustawy w tym zakresie<sup>18</sup>, które wielokrotnie nowelizowano).

Ilościowy i jakościowy wzrost zadań współczesnego państwa i ich szeroki oraz coraz bardziej różnorodny zakres przedmiotowy spowodował konieczność przeprowadzenia kolejnych reform terytorialnych w systemie administracji terenowej oraz zmian strukturalnych w administracji publicznej. Podobne tendencje można zaobserwować również we Francji. W Polsce także podejmowano próby zasto-

17 Dz.U. Nr 16, poz. 95 z późn. zm. Aktualnie niniejsza ustawa obowiązuje pod zmienionym tytułem „o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).

18 Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991–1993 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 89, poz. 518 z późn. zm.); ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 129, poz. 600 z późn. zm.).

sowania rozwiązań eksperymentalnych (w 1993 roku uruchomiono tzw. program pilotażowy reformy administracji publicznej przeznaczony dla dużych miast), którego merytoryczną kontynuację stanowiły miejskie strefy usług publicznych (przeznaczone dla mniejszych miast i otaczających je gmin).

W okresie przygotowywania projektu kolejnego etapu reformy administracji publicznej sformułowano kilka koncepcji dotyczących pozycji prawnej i charakteru prawnego ponadgminnej jst. Jedną z takich propozycji nawiązywała do instytucji związków międzygminnych. Jej istotą było intensywniejsze popieranie przez państwo procesu powstawania związków międzygminnych. Towarzyszył jej postulat ustawowego zagwarantowania związkom prawa do subwencji udzielanych z budżetu państwa. Uznano bowiem, że konstrukcja ustrojowoprawna związku stwarza warunki pozwalające gminom odpowiednio zorganizować zaspokajanie zbiorowych potrzeb społecznych w skali przekraczającej granice i możliwości jednej gminy<sup>19</sup>.

Ustalone w drodze przepisów ustawowych podstawy prawne współdziałania jst. podlegały określonej ewolucji, począwszy od momentu restytucji w 1990 r. samorządu terytorialnego w Polsce. Po dokonanej w 1998 r. dopełniającej reformie ustrojowej państwa rozszerzeniu uległ zarówno podmiotowy zakres administracji publicznej, jak i zakres współdziałania w zinstytucjonalizowanych formach prawnych przy wykonywaniu zadań administracji publicznej. Przyjęte początkowo jedynie w odniesieniu do gmin w ustawie o samorządzie gminnym (z uwagi na reaktywowanie w Polsce w pierwszej kolejności gminy jako jst.), zostały następnie recypowane w ustawie o samorządzie powiatowym<sup>20</sup> i w ograniczonym zakresie w ustawie o samorządzie województwa<sup>21</sup>. Ustawodawca w kilku etapach precyzował rozwiązania przyjęte w ustawach: o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym i o samorządzie województwa, dotyczące przesłanek i zasad współdziałania między jst. przy wykonywaniu zadań publicznych, a także zasad wykonywania zadań publicznych z zakresu administracji rządowej przez te jednostki (głównie w odniesieniu do porozumień) oraz zasad udzielania pomocy jst., związkom i stowarzyszeniom tych jednostek.

Ewolucja rozwiązań prawnych w Polsce, podobnie jak we Francji, przejawiała się zarówno w poszukiwaniu nowych, jak i doskonaleniu już istniejących form współdziałania. Określony wpływ na kierunek rozwiązań prawnych dotyczących form współdziałania jst. wywarły: zmiana warunków ustrojowych państwa (we-

19 A. Piekara, *Decentralizacja i samorząd terytorialny w III RP*, (w:) A. Piekara (red.), *Cele i skuteczność reformy administracji publicznej w RP w latach 1999–2001*, Warszawa 2003, s. 36–37.

20 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

21 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

szyły w życie postanowienia Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>22</sup>) oraz praktyka współdziałania, wykształcając takie formy współdziałania, które nie zostały uregulowane przez ustawodawcę lub na danym etapie nie mogły być jeszcze uregulowane z przyczyn obiektywnych. Niektóre z tych form organizacyjnych następnie szczegółowo unormowano (spostrzeżenie to można odnieść do ogólnopolskich reprezentacji i organizacji jst.).

Problematyka współdziałania gmin nie jest w Polsce przedmiotem odrębnej regulacji, a prawne podstawy współdziałania mają zróżnicowaną rangę prawną. Obecnie obowiązujące rozwiązania prawne (przyjęte m. in. w ustawie o samorządzie gminnym i w ustawie o finansach publicznych<sup>23</sup>) nie mają charakteru systemowego. Są to z reguły rozwiązania fragmentaryczne i rozproszone w wielu aktach prawnych. Przeważają odesłania do odrębnych przepisów. Zwłaszcza regulacje prawne dotyczące zasad gospodarki finansowej publicznoprawnych form współdziałania gmin w Polsce są bardzo skromne, rozproszone w wielu aktach prawnych i często nie są nawet spójne ze sobą. Odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów regulujących gospodarkę finansową gmin oraz powiatów, które tworzone są dla potrzeb funkcjonowania tych kategorii jst., a nie dla funkcjonowania związków międzygminnych lub związków powiatów albo dla realizacji porozumień zawieranych między jst., należy uznać za próbę rozwiązania problemu przy zastosowaniu najmniej właściwej metody i nawet oznakę lekceważenia doniosłości idei współdziałania komunalnego w Polsce.

Współdziałanie jst. możliwe jest w różnych formach, a wybór formy zależy również od celu tego współdziałania, a także ograniczeń wynikających z ustawy ustalających zasady doboru jst., z którą współdziałanie może zostać podjęte oraz trybu nawiązania i realizacji współdziałania. Niekiedy ustawodawca stanowi, które formy współdziałania są właściwe w określonej sytuacji, pozostawiając zainteresowanym jednostkom swobodę w doborze formy współdziałania (swoboda wyboru prawnej formy współdziałania jest jednak ograniczona ustawowym celem danej formy). Przyjęte rozwiązania prawne umożliwiają tworzenie i likwidowanie określonych form współdziałania w zależności od konkretnych potrzeb. W celu bezpośredniego wykonywania zadań publicznych ustawy regulujące ustrój jst. dopuszczają dwie formy współdziałania: związki i porozumienia, natomiast w celu wspierania idei samorządu terytorialnego i obrony wspólnych interesów współdziałanie powinno przybrać postać stowarzyszeń jst. Zróżnicowano zakres i dopuszczalne formy współdziałania w odniesieniu do jednostek samorządu lokalnego oraz regionalnego. Podejmowanie współdziałania może następować w zróżnic-

22 Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. Problematykę współdziałania wspólnot terytorialnych pominięto natomiast w konstytucji Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r.

23 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

wanych formach, zarówno przez jst. każdego, tj. tego samego stopnia, jak i przez jst. różnych stopni.

Kształt przyjętych rozwiązań prawnych dotyczących współdziałania determinuje ich znaczenie i zakres wykorzystywania w praktyce. Utworzenie kolejnych kategorii jednostek samorządu lokalnego oraz regionalnego nie spowodowało zniesienia dotychczasowych rozwiązań prawnych regulujących zasady współdziałania międzygminnego. Ujawniła się natomiast odwrotna tendencja polegająca na tworzeniu nowych form współdziałania o bardziej zróżnicowanych relacjach, np. między gminami i powiatami, czy między powiatami. Obecna trójstopniowa struktura samorządu terytorialnego w Polsce jest podobna do przyjętej we Francji. Natężenie współdziałania gmin nie jest jednak jednakowe. Wynika to przede wszystkim z odmiennych dróg ewolucji samorządu terytorialnego, tradycji narodowych, różnego zakresu zadań wykonywanych przez samorząd terytorialny oraz sposobów i metod ich finansowania, a także poziomu respektowania zasady adekwatności zadań i środków finansowych niezbędnych do ich wykonywania oraz stosowanych modeli źródeł dochodów jst.

W Polsce, podobnie jak we Francji, poszukiwanie optymalnych form współdziałania komunalnego stanowi ważny fragment reform administracji publicznej. Niedoskonały sposób podziału zadań publicznych, zastosowany przy okazji drugiego etapu reformy samorządowej w Polsce, został poddany krytycznej ocenie i uwzględniony, przynajmniej w części, w toku prac nad dokończeniem reformy administracji publicznej<sup>24</sup>, kontynuowanych po 2008 roku. Uznano za niezbędne przywrócenie samorządowi terytorialnemu rangi, która przypada władzom regionalnym i lokalnym w Europie, gdzie są one ważnym partnerem rządów centralnych w osiągnięciu istotnych celów społecznych. Służyć temu miało z jednej strony wzmocnienie podstaw majątkowych samorządu oraz pełniejsza decentralizacja dyspozycji publicznymi środkami finansowymi, a z drugiej – doposażenie go w zadania i kompetencje, które pozwolą na odgrywanie roli prawdziwego gospodarza na swoim terenie z jednoczesnym ograniczeniem celowościowej ingerencji administracji rządowej w działalność samorządu terytorialnego. W sformułowanym katalogu, niezbędnych do podjęcia działań zmierzających do zreformowania administracji publicznej oraz przeprowadzenia decentralizacji zadań i finansów państwa, zaplanowano m. in. przyjęcie ustawowych rozwiązań dotyczących usprawnienia procesów zarządzania w miastach i na terenach aglomeracji miejskich poprzez koordynację i konsolidację zarządzania dużym miastem i terenem stanowiącym jego otoczenie. Potrzeba ustalenia odmiennego sposobu zarządzania takimi obszarami wynika m.in. z konieczności współpracy, w ramach jednego obszaru, kilkunastu (niekiedy nawet kilkudziesięciu) jst.

---

24 Uchwała nr 13 Rady Ministrów z dnia 22 stycznia 2008 r. w sprawie dokończenia reformy administracji publicznej oraz zasad prowadzenia prac w tym zakresie (M.P. Nr 8, poz. 99).

Optymalnych rozwiązań usprawniających współdziałanie miast i otaczających je gmin w zaspokajaniu wspólnych potrzeb mieszkańców miast i otaczających je terenów zurbanizowanych oraz terenów wiejskich poszukuje się już od kilkunastu lat. Dążąc do zwiększenia zainteresowania współdziałaniem miast i otaczających je gmin, rozważano przyznanie im stosownych instrumentów (w tym finansowych) do wykonywania przez miasta specyficznych zadań i pełnienia określonych funkcji, ale w tej kwestii sformułowane zostały zróżnicowane koncepcje (np. jedna z nich, tzw. minimalistyczna, zakładała usuwanie różnych formalnych barier w tworzeniu aglomeracji i metropolii, druga natomiast, tzw. maksymalistyczna, forsowała przyjęcie rozwiązań prawnych zakładających przymusowe tworzenie związków aglomeracyjnych lub metropolitalnych). W ramach prowadzonych prac przygotowano diagnozę problemów rozwoju obszarów metropolitalnych i rekomendacji delimitacji obszarów metropolitalnych w Polsce. Jeszcze w styczniu 2007 r. został powołany przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji Zespół do Spraw Uregulowania Funkcjonowania Obszarów Metropolitalnych w celu przygotowania podstawowych założeń regulacji prawnej dotyczącej obszarów metropolitalnych. W dniu 23 października 2007 r. Rada Ministrów przyjęła założenia do projektu ustawy metropolitalnej, oparte na wynikach prac tego Zespołu. Przygotowano kilka projektów ustaw (m.in. w 2008 r. projekt ustawy o rozwoju miast, centrach rozwoju regionalnego i obszarach metropolitalnych i projekt ustawy o rozwoju miast i obszarach metropolitalnych, a w 2009 r. projekt ustawy o polityce miejskiej państwa i współpracy jst. w tym zakresie<sup>25</sup>). Zamierzano (w projekcie ustawy z dnia 8 maja 2009 r.) m.in. ustanowić zespół miejski jako nową prawnoustrojową formę współpracy miast z sąsiadującymi gminami, a także uregulować zasady tworzenia obszarów metropolitalnych oraz organizację i zasady działania zespołów metropolitalnych. Prace legislacyjne w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji nad projektem ustawy o polityce miejskiej państwa i współpracy jst. w tym zakresie, z uwagi na rozbieżności pomiędzy stroną samorządową a rządową w trakcie przeprowadzanych konsultacji, zostały w 2010 r. wstrzymane. Wychodząc z założenia, że wypracowane rozwiązania powinny być ustalone wspólnie z organizacjami samorządowymi reprezentującymi podmioty, które będą realizowały zadania wynikające z przyjętej regulacji, proponowane założenia poddano szerokim konsultacjom (m.in. w ramach Zespołu Ustrojowego Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego z udziałem przedstawicieli Unii Metropolii Polskich, Związku Miast Polskich oraz Związku Województw, bilateralnych spotkań z organizacjami i przedstawicielami samorządu terytorialnego). W toku uzgodnień pojawiły się jednak istotne różnice zdań co do propozycji niektórych rozwiązań i ostatecznie nie udało się wypracować kompromisowego stanowiska.

25 Projekt ustawy z dnia 8 maja 2009 r. ustawy o polityce miejskiej państwa i współpracy jednostek samorządu terytorialnego w tym zakresie ([www.bip.mswia.gov.pl](http://www.bip.mswia.gov.pl)).

W listopadzie 2011 r. w wyniku prac Zespołu ds. samorządu terytorialnego (funkcjonującego w ramach Forum Debaty Publicznej „Samorząd terytorialny dla Polski” przy Prezydencie RP) i przeprowadzonych szerokich konsultacji społecznych zakończono prace nad ostateczną wersją projektu ustawy o wzmocnieniu udziału mieszkańców w samorządzie terytorialnym, współdziałaniu gmin, powiatów i województw oraz o zmianie niektórych ustaw<sup>26</sup>. Jednym z założeń projektu tej ustawy jest wzmocnienie współdziałania między różnymi kategoriami jst. (gmin, powiatów i województw). W celu umożliwienia współpracy sąsiadujących jednostek samorządu lokalnego w zakresie zagospodarowania przestrzennego, polityki rozwoju oraz wspólnych przedsięwzięć i zadań mających znaczenie dla całego obszaru zakłada się tworzenie zespołów współpracy terytorialnej jednostek samorządu lokalnego, posiadających osobowość prawną, przez gminy stanowiące ciągły przestrzennie układ osadniczy. W skład zespołu mógłby wejść także powiat, o ile przynajmniej jedna gmina wchodząca w jego skład jest członkiem zespołu. Zespoły te mają funkcjonować na zasadach określonych w tej ustawie i w zakresie w niej nieuregulowanym odpowiednio według przepisów o związkach międzygminnych. Do zakresu działania zespołu należeć ma przede wszystkim opracowanie i uchwalenie ramowego studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego całego obszaru zespołu, zawierające ustalenia wiążące przy sporządzaniu studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy oraz miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zespół będzie mógł realizować także inne zadania publiczne mające znaczenie dla zespołu jako całości (o ile statut zespołu lub uchwała organu stanowiącego i kontrolnego zespołu tak stanowią). Prace nad projektem ustawy metropolitalnej dla wszystkich takich obszarów w Polsce zostały jednak wstrzymane na etapie konsultacji z przedstawicielami samorządu terytorialnego. W tej sytuacji podjęto prace w celu przygotowaniu projektu ustawy metropolitalnej jedynie dla określonego obszaru. W rezultacie przygotowany został jesienią 2011 r. projekt ustawy o powiecie metropolitalnym jako szczególna propozycja obligatoryjnego współdziałania dla czternastu miast na prawach powiatu (tworzących obecnie Górnośląski Związek Metropolitalny) z siedzibą władz powiatu metropolitalnego w Katowicach. Struktura i zakres kompetencji organów powiatu metropolitalnego nawiązują do rozwiązań przyjętych w ustawie o samorządzie powiatowym. Powiatowi metropolitalnemu miałyby zostać przekazane wykonywanie określonych zadań publicznych o charakterze strategicznym, przede wszystkim z zakresu zagospodarowania przestrzennego, publicznego transportu zbiorowego i dróg powiatowych; ochrony środowiska, gospodarki wodno-ściekowej, gospodarki odpadami; uchwalania programów metropolitalnych w zakresie bezpieczeństwa publicznego i zarządzania

26 Projekt ustawy z dnia 25 marca 2011 r. o wzmocnieniu udziału mieszkańców w samorządzie terytorialnym, współdziałaniu gmin, powiatów i województw oraz o zmianie niektórych ustaw ([www.prezydent.pl](http://www.prezydent.pl)).



krzysowego. Przyjęto bowiem założenie, że powiat metropolitalny przejmie tylko nieznaczną część zadań miast na prawach powiatu, przede wszystkim te, które do tej pory realizowane były poprzez związki międzygminne. Możliwe byłoby także współdziałanie (głównie w drodze zawieranych porozumień) z mniejszymi gminami, np. w zakresie utrzymania dróg i organizacji komunikacji publicznej. Koncepcja ta ma być podstawą programu pilotażowego dla pozostałych polskich obszarów metropolitalnych.

Pomimo powszechnego przekonania o konieczności przyjęcia rozwiązań ustawowych regulujących w Polsce status prawny obszarów metropolitalnych, żaden z wyżej wymienionych projektów ustaw do końca lutego 2012 r. nie został skierowany do Sejmu. Opracowanie takich rozwiązań nie jest jednak zadaniem łatwym, co obrazują kolejno dokonywane zmiany prawodawstwa regulującego status prawny wielkich miast i obszarów metropolitalnych we Francji (ustrój aglomeracji i wielkich miast niejednokrotnie regulują niestandardowe rozwiązania prawne, co ma miejsce np. w przypadku Paryża, Lyonu, Marsylii).

#### **4. Uwagi końcowe**

Problemy związane z utrwaleniem – w sensie prawnym – instytucji współdziałania komunalnego są podobne w Polsce i we Francji, z tym że doświadczenie francuskie w tym zakresie pozwalają na stwierdzenie, że prawodawca już dostrzegł niewątpliwe zalety wspierania rozwoju instytucjonalnych form współdziałania i ich pozytywny wpływ na procesy doskonalenia form skutecznego rozwiązywania najistotniejszych problemów w wymiarze lokalnym i regionalnym.

W przypadku Francji współdziałanie komunalne traktuje się jako zjawisko o szczególnych i wyrazistych cechach. Przesądzają o tym zarówno bogactwo i niejednorodność form organizacyjnoprawnych współdziałania z udziałem gmin, jak i powszechność ich występowania<sup>27</sup>. Współdziałanie wywodzi się z głęboko zakorzenionej tradycji i uwarunkowań historycznych (sprzyja to kontynuacji i bardzo intensywnemu rozwojowi kolejnych form współdziałania). Podejmowane jest z reguły przez gminy, jako podstawowe jednostki samorządu terytorialnego, bowiem to właśnie w gminach realizowane powinny być zadania, których wykonanie zmierza do zaspokojenia elementarnych potrzeb społecznych. Na stopniu gminnym wykształciły się zatem najbardziej zróżnicowane formy współdziałania komunalnego. W 2011 roku gminy współdziałały w 2599 wyszczególnionych powyżej formach (oznacza to, że współdziałało aż 95,5% gmin). Systematycznie wzrasta liczba tworzonych struktur współdziałania przez gminy. Najbardziej rozpowszechnioną formę współdziałania stanowiły *communauté de communes* (2387), stanowiąc pod-

27 M. Ofiarska, *Formy publicznoprawne współdziałania jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s. 587.

stawową formę współdziałania międzygminnego. Systematycznie wzrasta liczba *communauté d'agglomération* (191 w 2011 r.) i *communauté urbaine* (16 w 2011 r.). Od roku 2007 liczba syndykatów nowej aglomeracji nie zmienia się (utworzono 5 takich form)<sup>28</sup>.

Wyrazista jest także we Francji rola państwa w tworzeniu strukturalnych form współdziałania gmin. Niezadowolające oceny rezultatów przeprowadzanych kolejno reform współdziałania determinowały ingerencję państwa w instytucję współdziałania (w praktyce wyrażała się ona m.in. w stymulowaniu czy decydowaniu o utworzeniu związku gmin, wyposażeniu przedstawiciela państwa w departamencie w szerokie kompetencje w procesie tworzenia związków gmin, w przyjętej zasadzie opracowywania planu współdziałania gmin na poziomie departamentu, stosowaniu bodźców finansowych zachęcających do podjęcia współdziałania). Obserwacja ewolucji rozwiązań prawnych określających zasady i tryb współdziałania gmin wskazuje, że interwencja państwa stopniowo narastała i przyniosło to pozytywne rezultaty w postaci rozwoju form współdziałania.

W Polsce w pierwszej kolejności należy stworzyć stabilne podstawy prawne dla współdziałania komunalnego i odstąpić od rozwiązań tworzących wrażenie niedokończonych lub tymczasowych (np. polegających na odsyłaniu do odpowiedniego stosowania przepisów o gospodarce finansowej gmin oraz powiatów do zasad finansowania związków komunalnych). Należy rozważyć przygotowanie projektu odrębnej ustawy regulującej kompleksowo, ale jednocześnie w sposób elastyczny i ramowy, sprawy organizacyjne oraz finansowe związane z różnymi formami współdziałania komunalnego poczynwszy od stopnia gminnego, a skończywszy na stopniu województwa. Szczegółowe zasady i tryb oraz zakres zadań realizowanych w takich formach mogłyby określać umowy zawierane pomiędzy zainteresowanymi jst., co pozwalałoby na dostosowywanie form współdziałania do konkretnych sytuacji.

Rozwój form współdziałania – przy zachowaniu zasady dobrowolnego ich podejmowania przez jst. – powinien być wspierany odpowiednimi rozwiązaniami finansowoprawnymi. Związki komunalne mogłyby zostać wyposażone w stabilne własne źródła dochodów, a w przypadku realizacji zadań o istotnym znaczeniu dla regionu lub większego obszaru mogłyby otrzymywać subwencje lub dotacje z budżetu państwa (np. w razie rozwiązania w ten sposób istotnych problemów w zakresie regionalnych kolejowych przewozów pasażerskich lub obniżenia poziomu zagrożenia powodzią).

W dużych miastach konieczne jest podniesienie rangi dzielnic i osiedli w rozwiązywaniu różnych lokalnych problemów i włączenie przedstawicieli tego samorządu w proces ich wspólnego rozwiązywania (np. w zakresie zagospodaro-

28 Direction générale des collectivités locales, Les collectivités locales en chiffres 2011, s. 20–21.

wywania terenów zdegradowanych, organizowania prac interwencyjnych i robót publicznych w celu aktywizowania osób bezrobotnych, tworzenia programów dla młodzieży zagrożonej wykluczeniem społecznym).

Należy tworzyć mechanizmy wspierające zacieśnianie różnych form współpracy także między miastami a otaczającymi je mniejszymi gminami w celu wspólnego rozwiązywania problemów, np. w zakresie utrzymania i rozwoju dróg, gospodarowania odpadami komunalnymi, ochrony środowiska, tworzenia procedur poprawy bezpieczeństwa oraz zarządzania w stanach kryzysowych.

# DOTACJA CELOWA JAKO KATEGORIA ŹRÓDEŁ DOCHODÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

ZBIGNIEW OFIARSKI

*„Cel zamierzony a cel osiągnięty nigdy  
nie jest tym samym” (Sofokles 496 – 406 p.n.e.)  
– ku przestrodze współczesnemu prawodawcy.*

## 1. Uwagi wprowadzające

Dotacje celowe są źródłem dochodów jst. przede wszystkim o charakterze niepodatkowym, bezzwrotnym (z zastrzeżeniami określonymi w ustawie) oraz zasadniczym<sup>1</sup>. W art. 167 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>2</sup> wymieniono trzy kategorie źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego (jst.), tzn. dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Kolejność, w której dokonano wyliczenia poszczególnych kategorii źródeł dochodów, nie jest przypadkowa, a umiejscowienie dotacji celowych na końcu tego swoistego katalogu pozwala na stwierdzenie, że dotacje celowe powinny spełniać rolę uzupełniającą w stosunku do dwóch pozostałych kategorii wymienionych w tym przepisie konstytucyjnym<sup>3</sup>. Z drugiej natomiast strony kolejność wyliczenia źródeł dochodów jst., zastosowana w Konstytucji RP, nie może stanowić dyrektywy wyznaczającej proporcje między poszczególnymi kategoriami źródeł dochodów. Nie ulega jednak wątpliwości, że dominacja subwencji ogólnej, a zwłaszcza dotacji celowych nad źródłami dochodów własnych mogłaby wywierać negatywny wpływ na zakres samodzielności finansowej jst.<sup>4</sup>. Do takiego wniosku uprawniają również postanowienia art. 9 ust. 7 EKSL<sup>5</sup>, według którego, o ile jest to możliwe, subwencje przyznane społecznościom lokalnym nie powinny być

1 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 171–172.

2 Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

3 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne...*, *op. cit.*, s. 211.

4 C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 225.

5 Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprost.: Dz.U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107).

przeznaczane na finansowanie specyficznych projektów. Przyznanie subwencji nie może zagrażać podstawowej wolności społeczności lokalnej do swobodnego prowadzenia własnej polityki w zakresie przyznanych jej uprawnień. Podstawowym celem takiego zastrzeżenia jest wzmocnienie samodzielności jst.<sup>6</sup>

Ograniczenie roli dotacji celowych i zwiększenie udziału dochodów własnych oraz subwencji ogólnych w dochodach ogółem jst. było i pozostaje podstawowym założeniem kolejno realizowanych i zapowiadanych reform systemu finansowego jst. Łączono niniejsze założenie niezmiennie z ideą dalszej decentralizacji w aspekcie ustrojowym, administracyjnym oraz finansowym. W tym ostatnim przypadku jest to problem najbardziej złożony, a bariery mają nie tylko charakter prawny i ekonomiczny, ale również filozoficzno–psychologiczny<sup>7</sup>.

Użyte w art. 9 ust. 7 EKSL pojęcie „subwencja” oznacza *de facto* „dotację”, a zwrot „specyficzne projekty” można rozumieć jako konkretne określenie celu przeznaczenia środków przekazywanych w formie takiej dotacji, a więc dotacji celowej. Wątpliwości pojawiające się na tym tle mają źródło w przyjętej wersji tłumaczenia tekstu EKSL z języka francuskiego oraz języka angielskiego na język polski<sup>8</sup>.

W świetle postanowień art. 167 ust. 2 Konstytucji RP dotacje celowe dla jst. mogą być przekazywane tylko z budżetu państwa. Zgodny w tym zakresie z przepisem konstytucyjnym jest art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o dochodach jst.<sup>9</sup> Podobnie w art. 42 ustawy o dochodach jst. wskazano budżet państwa jako źródło pochodzenia środków pieniężnych przekazywanych dla jst. w formie dotacji celowej. Jednak już w art. 4 ust. 1 pkt 11, art. 5 ust. 1 pkt 10, art. 6 ust. 1 pkt 9, art. 46 oraz art. 47 ustawy o dochodach jst. wymieniono budżet jst. jako kolejne źródło, z którego mogą pochodzić środki pieniężne przekazywane jst. w formie dotacji celowej. Są to dotacje celowe związane z finansowaniem zadań publicznych realizowanych w ramach porozumień zawieranych przez jst., a więc z zastosowaniem jednej z form współdziałania jst. W art. 8 ust. 4 ustawy o dochodach jst. wymieniono ponadto Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej jako źródła z których jst. mogą otrzymywać dotacje, o ile tak stanowią odrębne przepisy<sup>10</sup>.

6 I. Lipowicz, Europejski standard samorządu terytorialnego a ustawodawstwo polskie, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11–12, s. 75.

7 E. Ruśkowski, Finanse jst. a decentralizacja finansów publicznych, (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008, s. 333.

8 T. Szewc, Uwagi w sprawie tłumaczenia Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 11, s. 23.

9 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.), dalej jako ustawa o dochodach jst.

10 Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm.).

W ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>11</sup> jako źródła pochodzenia środków pieniężnych przekazywanych dla jst. w formie dotacji celowej wymieniono budżet państwa oraz budżety innych jst. (dotacje są związane przede wszystkim z udzielaniem pomocy finansowej innej jst.). Ponadto w art. 47 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych<sup>12</sup> określono ogólne reguły przekazywania gminom dotacji celowej z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych z przeznaczeniem na zrekompensowanie dochodów utraconych na skutek zastosowania ustawowych zwolnień w niektórych podatkach i opłatach lokalnych stosowanych wobec prowadzących zakłady pracy chronionej oraz zakłady aktywizacji zawodowej.

Przywołane przykłady regulacji zamieszczonych w niektórych ustawach pozwalają na stwierdzenie, że pomimo wyraźnie zakreślonych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP granic dotyczących źródła pochodzenia środków pieniężnych przeznaczonych dla jst., a przekazywanych im w formie dotacji celowej, ustawodawca względnie swobodnie wykracza poza standard sformułowany w przepisach konstytucyjnych. Nie tylko budżet państwa jest źródłem, z którego pochodzą takie dotacje, ale również jest nim państwowy fundusz celowy, tzn. Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (w tym przypadku dotacja celowa spełnia szczególne i odmienne funkcje, bowiem jest formą rekompensaty kwoty dochodów utraconych przez gminy). Ponadto dotacje celowe mogą być przekazywane ze środków państwowej osoby prawnej (Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej) oraz samorządowych osób prawnych (wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej).

## **2. Istota dotacji celowej jako źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego**

W ujęciu leksykalnym dotacja stanowi klasyczną formę dokonywania wydatków z budżetu (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) na rzecz osób trzecich, w trybie władczym, ale podlegających szczególnym zasadom rozliczania<sup>13</sup>. Podkreśla się jej bezzwrotny charakter, a jednocześnie funkcję pomocy finansowej udzielanej innej instytucji, organizacji, a nawet osobie fizycznej w celu wsparcia jej działalności<sup>14</sup>. Udzielana jest ze środków publicznych i często jest

11 Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm., dalej u.f.p.

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.

13 M. Wróblewska, Dotacja, (w:) A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), Leksykon prawa finansowego, 100 podstawowych pojęć, Warszawa 2009, s. 91.

14 M. Bańko (red.), Słownik języka polskiego, t. I, Warszawa 2007, s. 383–384; Wielka Encyklopedia PWN, t. 7, Warszawa 2002, s. 318.

utożsamiana z subwencją lub subsydiem<sup>15</sup>, ponieważ zwrot „dotować” (w języku francuskim *doter*) w ujęciu ekonomicznym oznacza zaopatrywanie w środki finansowe, wyposażanie, subsydiowanie lub fundowanie<sup>16</sup>. Bezzwrotny charakter dotacji sprawia, że nawet jest utożsamiana z darowizną<sup>17</sup>, co jednak można uznać za zbyt daleko idące uproszczenie.

Obszerną i wewnątrznie złożoną, przede wszystkim w aspekcie strukturalnym, definicję legalną dotacji celowej zawiera art. 127 u.f.p. Zgodnie z tym przepisem dotacjami celowymi są środki przeznaczone na:

- 1) finansowanie lub dofinansowanie:
  - a) zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jst. ustawami,
  - b) ustawowo określonych zadań, w tym zadań z zakresu mecenatu państwa nad kulturą, realizowanych przez jednostki inne niż jst.,
  - c) bieżących zadań własnych jst.,
  - d) zadań agencji wykonawczych określonych w ustawach,
  - e) zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym,
  - f) kosztów realizacji inwestycji,
- 2) dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach.

Jako dotacje celowe ustawodawca traktuje także środki przeznaczone na:

- 1) realizację programów finansowanych z udziałem środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (lecz innych niż środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu – EFTA), wydatkowane przez podmioty realizujące te programy, inne niż państwowe jednostki budżetowe,
- 2) realizację projektów pomocy technicznej finansowanych z udziałem środków europejskich i środków z programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna<sup>18</sup> oraz programów w ramach Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa<sup>19</sup>,

15 L. Wiśniakowska (red.), Słownik wyrazów obcych, t. VII, Warszawa 2007, s. 84.

16 S. Dubisz (red.), Uniwersalny słownik języka polskiego, t. I, Warszawa 2003, s. 682.

17 W. Kopaliński, Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem, t. IV, Warszawa 2007, s. 139.

18 Określonych w rozdziale III rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1783/1999 (Dz. Urz. UE 31.07.2006, L 210, s. 1).

19 Por. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z dnia 24 października 2006 r. określające przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz. Urz. UE 9.11.2006, L 310, s. 1).

- 3) finansowanie lub dofinansowanie zadań realizowanych przez jst. oraz inne podmioty, ze środków przekazywanych przez agencje wykonawcze, państwowe fundusze celowe, inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych (z wyjątkiem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego),
- 4) realizację programów finansowanych z udziałem środków z Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004–2009 lub Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009,
- 5) współfinansowanie realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- 6) wyprzedzające finansowanie Wspólnej Polityki Rolnej, w części podlegającej refundacji ze środków Unii Europejskiej.

Można zatem przyjąć twierdzenie o wąskim i szerokim rozumieniu dotacji celowej, przy czym nie w każdym nawet przypadku ustawodawca posługuje się zwrotem „dotacja celowa”. Używany może być swoisty substytut, który obok cechy celowości zawiera wyraźnie określone funkcje, jakie taka szczególnego rodzaju dotacja celowa powinna spełniać. Niniejsze spostrzeżenie można odnieść przede wszystkim do tzw. dopłat do oprocentowania niektórych kredytów bankowych<sup>20</sup>.

Od wielu lat prawna instytucja dotacji, w tym jej szczególnego podtypu, tzn. dotacji celowej, jest przedmiotem zainteresowania przedstawicieli doktryny. Badane są formy dotacji<sup>21</sup>, ich wewnętrzna struktura<sup>22</sup>, skutki prawne związane z ich udzielaniem<sup>23</sup> i wykorzystywaniem oraz rozliczaniem, a także inne problemy powstające w związku z wykorzystywaniem dotacji celowych do finansowania różnych zadań, w tym przez jst.<sup>24</sup> Dotacjom celowym przypisuje się charakter uznaniowy i szczegółowo zorientowany. Jako źródło finansowania zadań jst. dotacje celowe mają z reguły charakter fakultatywny<sup>25</sup>, z wyjątkiem przeznaczono-

20 Por. np. ustawę z dnia 5 grudnia 2002 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów mieszkaniowych o stałej stopie procentowej (Dz.U. Nr 230, poz. 1922 z późn. zm.); ustawę z dnia 8 czerwca 2001 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów eksportowych o stałych stopach procentowych (Dz.U. Nr 73, poz. 762 z późn. zm.).

21 T. Dębowska–Romanowska, Wybrane zagadnienia klasyfikacji ekonomiczno–prawnej dotacji, „Studia Prawno–Ekonomiczne” 1989, nr 43, s. 21–48.

22 E. Chojna–Duch, Struktura dotacji budżetowej. Studium teoretyczno–prawne, Warszawa 1988, s. 167.

23 T. Dębowska–Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 238; A. Borodo, Roszczenia gmin o subwencje ogólne i dotacje celowe – wybrane zagadnienia, „Państwo i Prawo” 1992, z. 6, s. 62–68; T. Dębowska–Romanowska, Zagadnienia prawne obiektywizacji subwencji i dotacji dla budżetów samorządowych, „Samorząd Terytorialny” 1991, Nr 1–2, s. 57–62.

24 A. Niezgoda, Dotacje celowe jako źródło dochodu gmin, (w:) E. Chojna–Duch (red.), Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej, Warszawa 2006, s. 319–330.

25 Uzasadnienie orzeczenia TK z 13 listopada 1996 r., sygn. K 17/96, OTK 1996, nr 5, poz. 43.



nych na realizację przez jst. zadań zleconych z zakresu administracji rządowej<sup>26</sup>. Prowadzone są przy tym badania ukierunkowane na identyfikację podobieństw i różnic między subwencjami ogólnymi i dotacjami celowymi<sup>27</sup>.

Dotacje celowe są dochodami jst. o charakterze zasilającym<sup>28</sup> i zewnętrznym. Ich przekazanie do jst. polega na dokonaniu przelewu środków pieniężnych najczęściej z budżetu państwa do budżetu jst., przy czym adresaci tych przelewów są związani wielkością otrzymanych środków oraz koniecznością realizacji określonych zadań, mających istotne znaczenie dla ogólnych interesów państwa<sup>29</sup>.

Zasady ustalania, przekazywania oraz rozliczania dotacji celowych dla jst. zostały uregulowane przede wszystkim w przepisach ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o dochodach jst., ale także fragmentarycznie w niektórych innych odrębnych ustawach, np. w ustawie o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>30</sup>, ustawie o repatriacji<sup>31</sup>, ustawie – Prawo telekomunikacyjne<sup>32</sup>. Można zatem stwierdzić, że zasady dotowania jst. pozostają w stanie istotnego rozproszenia. Nie sprzyja to budowie przejrzystego i spójnego systemu dotowania jst.

Podobnie jak w innych państwach, również w Polsce dotacje stały się instrumentem oddziaływania państwa na samorząd terytorialny, spełniając przy tym liczne funkcje: ekonomiczne (np. redystrybucyjne, zasilające, regulacyjne), polityczne (np. stabilizacyjne) i kontrolne<sup>33</sup>. Wspólną funkcją subwencji i dotacji jest próba wyrównywania różnic w zakresie potencjału dochodowego jst.<sup>34</sup>. O przyznaniu i przeznaczeniu dotacji celowej decyduje przede wszystkim organ przekazujący dotację (donator), a to sprawia, że mechanizm przyznawania dotacji często obciążony jest wymogiem spełnienia określonych warunków przez jednostkę dotowa-

- 
- 26 J. Oniszczyk, Przegląd orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Zasada samodzielności finansowej gmin, „Glosa” 1997, nr 6, s. 9.
- 27 Np. A. Borodo, Subwencje i dotacje jako formy dochodów samorządu terytorialnego w Polsce – wybrane zagadnienia prawne, (w:) T. Dębowska–Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja – ustroj – system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl, „Studia i Materiały TK” 1999, Nr 10, s. 321–331.
- 28 J. Gliniecka, Subwencje i dotacje jako dochody zasilające budżety jednostek samorządu terytorialnego, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, nr 14, s. 617–626; J. Gliniecka, Subwencje i dotacje jako dochody zasilające budżety jednostek samorządu terytorialnego, (w:) W. Konieczny (red.), *Ius suum quique*. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu, Warszawa 2005, s. 56–67.
- 29 A. Komar, *Finanse rad narodowych*, Warszawa 1970, s. 135.
- 30 Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. Nr 162, poz. 1568 z późn. zm.).
- 31 Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o repatriacji (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 53, poz. 532 z późn. zm.).
- 32 Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. Nr 171, poz. 1800 z późn. zm.).
- 33 T. Dębowska–Romanowska, Problemy reformy systemu dotacyjnego budżetów terenowych, (w:) J. Wierzbicki (red.), *Finanse gospodarki terenowej*, Warszawa 1989, s. 212 i nast.
- 34 J. Glumińska–Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 91.

ną (beneficjenta)<sup>35</sup>. Ustawodawca powinien jednak ograniczać znaczenie dotacji celowych jako formy zasilania jst., ponieważ mogą one negatywnie oddziaływać na poziom ich samodzielności finansowej. Zalecane jest co najmniej utrzymywanie względnej równowagi między podstawowymi kategoriami dochodów jst., czyli dochodami własnymi, subwencjami ogólnymi oraz dotacjami celowymi<sup>36</sup>.

Od momentu restytucji w Polsce samorządu terytorialnego, tj. od 1990 r., zauważalny jest wysoki udział dotacji celowych w dochodach jst., jak i duża liczba tytułów (rodzajów) tych dotacji. Z tym zjawiskiem wiąże się z reguły bardzo wąski zakres samodzielności jst. w sferze decydowania o przeznaczeniu środków otrzymanych w formie dotacji celowej. Zasady przyznawania dotacji celowych nie są przy tym w pełni zobiektywizowane<sup>37</sup>. Wyraźnie jednak rozróżnia się reguły ustalania dotacji celowych na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej oraz zadania własne. Przy udzielaniu dotacji na zadania zlecone jst. obowiązują określone zasady kalkulacji ich wysokości, wydatkowania, rozliczania i kontroli wykorzystania<sup>38</sup>.

### 3. Rodzaje dotacji celowych dla jst. – synteza problemu

Występowanie wielu tytułów dotacji celowych wśród dochodów jst. jest przejawem spowolnienia procesów decentralizacji sektora finansów publicznych. Dotacje celowe ukazują skalę procesów dekoncentracji, tj. rozproszenia oraz przekazywania zadań i środków finansowych ze szczebla centralnego do jst. Ustalanie kwot dotacji celowych wsparte jest założeniami polityki makroekonomicznej, limitami i wskaźnikami budżetowymi<sup>39</sup>.

Według postanowień ustawy o dochodach jst. można wyróżnić dotacje celowe na:

- zadania z zakresu administracji rządowej oraz na inne zadania zlecone ustawami,
- zadania realizowane przez jst. na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej,

35 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne (zarys wykładu)*, Siedlce 2001, s. 171; N. Gajl, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 23 października 1995 r.*, K 4/95, „*Samorząd Terytorialny*” 1996, nr 10, s. 69.

36 E. Ruśkowski, *Reforma dochodów jst. a reforma systemu podatkowego w Polsce*, (w:) A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 391.

37 M. Jastrzębska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce na tle rozwiązań w Unii Europejskiej*, (w:) *Finanse i bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, cz. II, *Finanse publiczne, Finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 1999, s. 73; E. Tegler, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 23 października 1995 r.*, K 4/95, „*Samorząd Terytorialny*” 1996, nr 7–8, s. 152.

38 W. Misiąg, E. Suchocka-Roguska, S. Tymiński, *Polski system budżetowy. Budżet państwa – budżety gmin*, Warszawa 1992, s. 123.

39 L. Patrzalek, *Finanse samorządowe*, Wrocław 1999, s. 116.

- usuwanie bezpośrednich zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, skutków powodzi i osuwisk ziemnych oraz skutków innych klęsk żywiołowych (w tym na budowę mieszkań komunalnych niezbędnych do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych poszkodowanych),
- finansowanie lub dofinansowanie zadań własnych,
- realizację zadań wynikających z umów międzynarodowych,
- realizację zadań straży i inspekcji (tylko dla powiatów),
- zadania inwestycyjne szkół i placówek oświatowych,
- inicjatywy związane z wspieraniem edukacji na obszarach wiejskich, w tym na stypendia i pomoc materialną dla młodzieży wiejskiej,
- wdrażanie reformy systemu oświaty, wyrównywanie szans edukacyjnych oraz zapewnianie kształcenia praktycznego,
- zagospodarowanie nieruchomości Skarbu Państwa przejętych od wojsk Federacji Rosyjskiej i przekazanych jst.,
- budowę i remonty obiektów sportowych oraz rozwijanie sportu, w szczególności wśród dzieci i młodzieży, a także sportu osób niepełnosprawnych,
- przebudowę, budowę lub remonty dróg powiatowych i gminnych.

Wymieniono również inne dotacje dla jst., które wprost nie zostały określone jako celowe, ale poprzez wskazanie bezpośrednio w ustawie zadań, mniej lub bardziej precyzyjnie, na które powinny być przeznaczone środki przekazywane w ramach tych dotacji, można je również uznać za dotacje celowe albo dotacje quasi-celowe. Charakter taki można przypisać, wymienionym w art. 42 ust. 1 ustawy o dochodach jst., dotacjom z budżetu państwa na dofinansowanie zadań własnych jst. objętych kontraktem wojewódzkim. Podobnie można określić, wymienione w art. 43 ust. 1 ustawy o dochodach jst., dotacje na zadania objęte mecenatem państwa w dziedzinie kultury<sup>40</sup>, w szczególności na dofinansowanie programów realizowanych przez instytucje filmowe i instytucje kultury, przejęte przez jst. w dniu 1 stycznia 1999 r.

Na gruncie postanowień ustawy o dochodach jst. możliwy jest również podział dotacji celowych, w ramach których środki pieniężne są przeznaczone na realizację zadań własnych jst. oraz na wykonywanie przez jst. zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Przyjmując taki podział dotacji celowych, można następnie stosować bardziej szczegółowe ich klasyfikacje, w tym przede wszystkim uwzględniając zakres finansowania danego zadania środkami z dotacji w porównaniu do całkowitego kosztu zadania. W odniesieniu do dotacji celowych

40 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2005 r. w sprawie zakresu zadań objętych mecenatem państwa wykonywanych przez samorządowe instytucje filmowe i instytucje kultury oraz udzielania dotacji na te zadania (Dz.U. Nr 74, poz. 646 z późn. zm.).

przeznaczonych na wykonywanie przez jst. zadań zleconych z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami sformułowano w art. 49 ust. 1 ustawy o dochodach jst. regułą gwarantującą ochronę interesów jst., a mianowicie powinny one otrzymywać z budżetu państwa dotacje celowe w wysokości zapewniającej realizację tych zadań. Jeżeli jst. realizuje zadania z zakresu administracji rządowej, na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej, to w myśl postanowień art. 45 ustawy o dochodach jst. otrzymuje od tych organów dotacje celowe w kwocie wynikającej z zawartego porozumienia. Możliwa jest zatem sytuacja, w której jst. zawierająca takie porozumienie zgodzi się na realizację określonego zadania, przyjmując w formie dotacji celowej kwotę niższą od kwoty stanowiącej równowartość kosztów realizacji takiego zadania.

Zasygnalizowany wyżej problem pełnego lub tylko częściowego finansowania zadania z zakresu administracji rządowej, wykonywanego przez jst., związany jest z tym, że zlecenie takich zadań może mieć charakter przymusowy (jst. ma obowiązek przejścia zadania zleconego poprzez ustawę) lub dobrowolny (przejście zadania następuje w drodze zawieranego porozumienia).

Realizacja zadań własnych jst. może następować z udziałem środków przekazywanych w formie dotacji celowej<sup>41</sup>, ale przyjęta została podstawowa reguła, zgodnie z którą finansowanie takie ma charakter częściowy. Niniejsze twierdzenie uzasadnia używanie przez ustawodawcę pojęcia „dofinansowanie”, chociaż nie jest niemożliwe pełne finansowanie kosztów realizacji określonego zadania własnego jst. W art. 8 ust. 1 pkt 4 ustawy o dochodach jst. użyto bowiem zwrotu „finansowanie lub dofinansowanie zadań własnych jst.”. Jednak już w art. 42 tej ustawy zastosowano tylko pojęcie „dofinansowania” określonych zadań.

Można zatem stwierdzić, że częściej stosowana jest formuła niepełnego finansowania realizacji określonych zadań własnych jst., a więc formuła dofinansowania. W obowiązującym ustawodawstwie granice (poziomy) dofinansowania nie są ustalone zbyt precyzyjnie. Z reguły jest wyznaczany dopuszczalny (maksymalny) poziom dofinansowania, natomiast pomija się problem dolnej (minimalnej) granicy dofinansowania zadań własnych jst.. Argumentem usprawiedliwiającym taki stan regulacji jest m.in. to, że państwo nie jest zobowiązane do finansowania zadań własnych jst. Ponadto należy pamiętać o istocie dotacji udzielanej z budżetu państwa, która jest świadczeniem określanym jednostronnie przez organy działające na podstawie lub w granicach obowiązującego prawa w imieniu państwa. Organ dotujący (donator) dokonuje najczęściej wyboru zarówno podmiotu dotowanego, jak i przedmiotu dotacji oraz określa wysokość dotacji, chyba że przepisy prawa nakładają obowiązek dotowania i ustalają wysokość dotacji, a także tryb jej prze-

41 J. Kotowski, *Dotacje według nowej ustawy o finansach publicznych*, „Wspólnota” 2010, nr 6 (wydanie monograficzne), s. 32.

kazywania, co z reguły nie jest rozwiązaniem zbyt często stosowanym w odniesieniu do dotowania zadań własnych jst.

Państwo w sposób władczy przesądza zarówno o zakresie podmiotowym, jak i przedmiotowym wydatków publicznych w formie dotacji, a swoją wolę wyraża w sposób mniej lub bardziej uszczegółowiony w aktach normatywnych. Treść stosunku prawnego dotowania jest jednostronnie kształtowana przez podmiot dotujący i nie ma zastosowania zasada autonomii woli stron oraz nie występuje równorzędność prawna stron. Jednostronny charakter dotacji nie oznacza jednak braku uprawnień w pozyskiwaniu środków pieniężnych w tej formie po stronie podmiotów dotowanych. Uprawnienia te odnoszą się do inicjowania decyzji poprzez składanie wniosków o przyznanie dotacji, zawierających odpowiednie dane uzasadniające niezbędność uzupełnienia własnych zasobów finansowych, określające rodzaj i wielkość potrzeb oraz proponowaną wielkość dotacji, a w razie spełnienia prawnie ustalonych wymogów, domagania się należnych dotacji mających charakter obligatoryjny<sup>42</sup>.

Podsumowując ten aspekt prowadzonych rozważań, należy stwierdzić, że najczęściej ustalany jest przez ustawodawcę maksymalny pułap dofinansowania dotacją celową określonej kategorii zadań własnych jst., który nie może przekroczyć 50% planowanych wydatków jst. na realizację danego zadania, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Brak jest natomiast ustaleń odnoszących się do minimalnego poziomu dofinansowania, ponieważ z zastosowanej formuły ustawowej „do 50% planowanych wydatków” wynika tylko maksymalny dopuszczalny poziom dofinansowania. Można również wskazać takie przypadki, gdzie w ustawie w ogóle nie określono maksymalnego pułapu dofinansowania dotacją celową określonych kategorii zadań własnych jst., natomiast w akcie wykonawczym pułap taki został ustalony, pomimo że w delegacji ustawowej brak w tym zakresie wyraźnego upoważnienia. Przykładem mogą być postanowienia art. 42 ust. 10 ustawy o dochodach jst. zawierającego upoważnienie do wydania aktu wykonawczego, w którym ustalono maksymalny pułap dofinansowania, tj. 30% kosztów realizacji zadania własnego jst. w zakresie przebudowy, budowy lub remontów dróg powiatowych i gminnych<sup>43</sup>.

Pomijanie ustaleń odnoszących się do minimalnego pułapu dofinansowania dotacją celową określonej kategorii zadań własnych jst. otwiera zatem wiele możliwości przed donatorem, który w konkretnej sytuacji może udzielić dofinansowania w kwocie równej 50% lub innej maksymalnej kwocie planowanych wydatków

42 K. Sawicka, Dotacje z budżetu gminy jako szczególna forma wydatków publicznych, (w:) Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001, s. 175.

43 Por. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 marca 2009 r. w sprawie udzielania dotacji celowych dla jednostek samorządu terytorialnego na przebudowę, budowę lub remonty dróg powiatowych i gminnych (Dz.U. Nr 53, poz. 435 z późn. zm.).

na dane zadanie, a w innym przypadku na podobne zadanie realizowane przez inną jst. udzieli dofinansowania na poziomie np. 5% lub 10% planowanych wydatków związanych z realizacją zadania. Wśród różnie potraktowanych beneficjentów dotacji może to rodzić podejrzenia o swoiście rozumianą stronniczość donatora rozdzielającego środki publiczne w postaci dotacji celowych, tym bardziej że kryteria oceny składanych wniosków o dotacje nie są często precyzyjne (są to m.in. takie kryteria, jak sytuacja finansowa jst., znaczenie i charakter zadania).

Z udzielaniem dotacji celowych dla jst. wiąże się kolejny istotny problem, a mianowicie w pewnych przypadkach prawodawca zanegował jej celowy charakter (powiązanie z określonymi konkretnie zadaniami, które mogą być finansowane ze środków przekazanych w formie dotacji celowej, a następnie przeprowadzenie szczegółowej kontroli realizacji tego zadania poprzez wykorzystanie trybu rozliczenia dotacji celowej oraz ewentualnego zwrotu środków wykorzystanych niezgodnie z ich przeznaczeniem lub środków niewykorzystanych przez beneficjenta dotacji). Jest to przecież najistotniejsza cecha dotacji celowej, na której została oparta jej prawna konstrukcja zastosowana w art. 127 u.f.p. Naruszenie przez beneficjenta dotacji celowej tych reguł jest jedną z przesłanek jego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z art. 50a ustawy o dochodach jst., organ stanowiący jst. decyduje o przeznaczeniu dotacji otrzymanych z budżetu państwa na podstawie odrębnych przepisów, stanowiących zwrot poniesionych wydatków na realizację zadań określonych w tych przepisach oraz dotacji z tytułu rekompensaty utraconych dochodów własnych.

Zastosowanie dotacji celowej jako formy rekompensaty utraconych przez gminy niektórych wpływów ze źródeł dochodów własnych przewidują przepisy art. 31 ust. 1 w związku z art. 47 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych<sup>44</sup>. W tej formie są rekompensowane gminom utracone dochody na skutek zwolnień w podatkach: od nieruchomości, rolnym, leśnym oraz od czynności cywilnoprawnych przysługujących prowadzącym zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej. Szczegółowy tryb przekazywania dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych określono w akcie wykonawczym do ustawy<sup>45</sup>.

Przykładem oryginalnego zastosowania dotacji celowej są również niektóre rozwiązania związane z wykorzystywaniem funduszu sołectkiego<sup>46</sup>. W budżecie gminy, w którym nastąpiło wyodrębnienie środków stanowiących fundusz sołec-

44 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.

45 Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczególnych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 166, poz. 1616 z późn. zm.).

46 Ustawa z dnia 20 lutego 2009 r. o funduszu sołectkim (Dz.U. Nr 52, poz. 420 z późn. zm.).

ki, przeznaczony na realizację przedsięwzięć zgłoszonych we wniosku danego sołectwa, a będących zadaniami własnymi gminy, służącymi poprawie warunków życia mieszkańców i wynikającymi ze strategii rozwoju gminy, stosowany jest szczególnie mechanizm refundacyjny. Gmina otrzymuje z budżetu państwa zwrot w formie dotacji celowej, części wydatków wykonanych w ramach funduszu sołectkiego. Zwrot ten obejmuje wydatki wykonane w roku poprzedzającym rok budżetowy i następuje na właściwie udokumentowany wniosek gminy<sup>47</sup>. Dotacja celowa nie jest zatem związana z realizacją konkretnego przedsięwzięcia przez jej beneficjenta, lecz stanowi ogólną formę rekompensaty już poniesionych wydatków w jednostkach pomocniczych (sołectwach) danej gminy wiejskiej. Warunkiem przekazania gminie tej dotacji celowej jest wykonanie wydatków w ramach wyodrębnionego funduszu sołectkiego, a nie w ramach ogólnego budżetu gminy nawet w przypadku realizacji konkretnych przedsięwzięć w danym sołectwie.

#### **4. Uwagi końcowe**

Dotacja celowa jest utrwalonym w przepisach konstytucyjnych źródłem dochodów jst. w Polsce, jednak intencje ustrojodawcy nie zostały prawidłowo zrealizowane przez ustawodawcę. Przede wszystkim nie są one przekazywane wyłącznie z budżetu państwa, o czym stanowi art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, ale również z innych źródeł (państwowych funduszy celowych, z zasobów finansowych znajdujących się w dyspozycji niektórych państwowych lub samorządowych osób prawnych). Generalnie dotacje celowe są formą przekazywania środków finansowych ze szczebla centralnego do jst., ale występują również dotacje celowe, które stanowią formę przemieszczania zasobów finansowych pomiędzy jst. tego samego lub różnego stopnia (jest to związane z zawieraniem i wykonywaniem porozumień komunalnych, a także udzielaniem pomocy finansowej przez daną jst. dla innej jst.).

W świetle dorobku doktryny i orzecznictwa sądów można stwierdzić, że cechy dotacji celowych dla jst. uzasadniają ich zakwalifikowanie do kategorii dochodów nie tylko zasilających i uzupełniających, ale przede wszystkim nadzwyczajnych, tzn. niestałych (poza dotacjami przeznaczonymi na realizację przez jst. zadań z zakresu administracji rządowej zleconych ustawami), a ponadto pozbawionych cech źródła dochodów własnych. Ustawodawca w tym zakresie wprowadza jednak nieuzasadnione wyjątki, a mianowicie w ustawie o dochodach jst. jako dochody własne gmin, powiatów oraz województw wymienia dotacje z budżetów innych jst. Nie określa ich wprost jako dotacji celowych, jednak z art. 46 ustawy o dochodach jst. wynika, że są to dotacje celowe, które jst. – realizująca zadania z zakresu dzia-

<sup>47</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2010 r. w sprawie trybu zwrotu części wydatków gmin wykonanych w ramach funduszu sołectkiego (Dz.U. Nr 21, poz. 106).

łania innych jst. na mocy porozumień zawartych z tymi jednostkami – otrzymuje od tych jednostek w kwocie wynikającej z zawartego porozumienia, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Zgodnie natomiast z art. 220 u.f.p. z budżetu jst. może być udzielona – na podstawie umowy – innym jst. pomoc finansowa w formie dotacji celowej.

Krytycznie należy oceniać nie tylko systematyczny wzrost liczby tytułów dotacji celowych, które mogą być przekazywane do jst., ale postępujący w ten sposób proces rozpraszania strumieni pieniężnych kierowanych do jst. Zauważalne jest przy tym zjawisko swoistego rozdrabniania regulacji prawnych odnoszących się do procedury dotowania różnych zadań realizowanych przez jst. Są to nie tylko coraz liczniejsze „odrębne ustawy”, ale także akty wykonawcze do ustaw, w których zamieszczane są również rozstrzygnięcia o charakterze merytoryczno–materialnym, zamiast jedynie o charakterze technicznym i formalnym. Z postanowień art. 167 ust. 3 Konstytucji RP wynika, że źródła dochodów jst. są określone w ustawie. Reguła niniejsza odnosi się do wszystkich źródeł dochodów jst., a więc także do dotacji celowych. Stan regulacji prawnej w odniesieniu do dotacji celowych jest niezadowolający. Należy postulować ograniczenie tytułów dotacyjnych oraz wyczerpujące uregulowanie wszystkich istotnych elementów prawnych stosunku dotacyjnego bezpośrednio w przepisach ustawy.



# DOTACJA W SYSTEMIE PRAWNOFINANSOWYM SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

ANNA OSTROWSKA

## 1. Wprowadzenie

Na tle nasilającej się dyskusji o potrzebie reformy finansów państwa i konieczności obniżania deficytu sektora finansów publicznych wzrasta zainteresowanie systemem realizacji i finansowania zadań jednostek samorządu terytorialnego. Ponieważ samorząd realizuje ustawowo przypisane zadania (usługi) o największej skali użyteczności publicznej, które ma obowiązek wykonywać również w czasie kryzysu, wskazane jest, aby poszukiwał on instrumentów oszczędnościowych pozwalających jednocześnie na utrzymanie świadczonych usług na tym samym, a może lepszym, poziomie. Należy poprzeć głoszoną przez pragmatyków opinię, iż paradoksalnie kryzys może przyczynić się do uzdrowienia gospodarki samorządowej, zaś na lokalnych władzach wymusi zachowania menedżerskie. Wobec utrzymującego się zjawiska ograniczania źródeł finansowania zadań jst. (np. oświatowych) należy postulować, aby samorząd reformował swoją strukturę organizacyjną w ramach przyznanej mu na podstawie art. 169 ust. 4 Konstytucji RP<sup>1</sup> i art. 6 EKSL<sup>2</sup> samodzielności ustrojowej oraz racjonalizował wydatki budżetowe. Zastanawiającym jest jednak, dlaczego powyższy postulat jest interpretowany przez jednostki samorządu dość instrumentalnie. Świadczyć o tym mogą najczęściej obecnie preferowane przez jst. metody wychodzenia z kłopotów budżetowych – sprzedaż majątku, likwidacja szkół, czy też najprostszy sposób – radykalne zmniejszanie wysokości udzielanych z budżetu dotacji. Paradoksalnie to właśnie dotacja mogłaby stać się jedną z podstawowych instrumentów racjonalizacji kosztów zadań jst., co wymagałoby jednak woli i akceptacji przez samorząd innych pomiotów jako realizatorów wybranych jego zadań. Stosowanie nowoczesnych strategii zarządzania w sektorze publicznym, w tym samorządowym, takich jak *outsourcing*<sup>3</sup>, napotyka na bariery o charakterze nie tylko historyczno-psycholo-

1 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483; sprost.: Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319).

2 Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprost.: Dz.U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107).

3 D. Kopeć, Outsourcing na wszystkie czasy, [www.outsourcing.com.pl](http://www.outsourcing.com.pl) z dnia 10.03.2012; G. Cydejko, M. Krukowska, Funkcje państwa – wprowadzić, [www.forbes.pl](http://www.forbes.pl) z dnia 6.04.2011.

gicznym, ale także prawnym (np. restrykcyjne wymogi prawa zamówień publicznych). W tych okolicznościach udzielanie dotacji na zadania samorządowe zlecane innym podmiotom na podstawie obowiązujących ustaw jawi się jako jedna z dopuszczalnych i jasnych metod obniżania kosztów wykonywanych zadań.

Strona dochodowa budżetu jst. i występujące tam dotacje otrzymywane z budżetu państwa są natomiast doskonałym fundamentem do naukowej i konstytucyjnej analizy relacji państwo – samorząd. Kryzys bowiem spowodował, iż samorządy stały się bardziej świadome swoich uprawnień jako wykonawcy finansowanych dotacjami zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Przede wszystkim więc istotne jest udzielenie wyczerpującej odpowiedzi na pytanie: czy samorząd jest zobowiązany realizować zadanie zlecane z zakresu administracji rządowej, jeśli nieotrzyma z budżetu państwa dotacji na ten cel lub ją otrzyma, lecz w wysokości nie zapewniającej pełne pokrycie kosztów zadania? Relacja dotujący – dotowany ma tu zupełnie inny charakter niż ta, która występuje po stronie wydatkowej budżetu jst., co nie oznacza, że jest oczywista i nie wymaga zbadania i potwierdzenia praw i obowiązków obu stron stosunku dotacyjnego. Słusznie więc podkreśla się w literaturze, iż istotnym wyzwaniem dla nauki finansów publicznych jest „*stworzenie modelu stosunków prawnotacyjnych i określenie jego niezwykłych cech. W dobre, gdy powszechne staje się finansowanie w trybie dotacyjnym różnego rodzaju zadań publicznych (w tym także ze środków unijnych) badania nad relacjami między udzielającym, a przyjmującym dotacje mają priorytetowy charakter.*”<sup>4</sup>

## 2. Dotacja jako wydatek budżetu jst.

### 2.1. Skala wydatków dotacyjnych

Wydatki dotacyjne stanowią w strukturze wydatków budżetowych jst. niewielki odsetek. W odniesieniu do tej kategorii transferu budżetowego jst. obserwuje się jednak powolną tendencję wzrastającą. W ogólnej kwocie wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego dotacje stanowiły w 2009 r. tylko 9,1%. Uwzględniając zaś fakt, iż wskaźnik ten obejmuje również dotacje udzielane podmiotom należącym do sektora finansów publicznych, poziom dotacji udzielanych podmiotom spoza tego sektora (podmiotom zewnętrznym) jest jeszcze niższy i wynosi ok. 5% ogółu wydatków jst. Skala realizacji zadań samorządowych przez podmioty zewnętrzne jest więc w Polsce niewielka, przy czym w zależności od obszaru zadań jest ona ściśle powiązana z efektywnością (ogólnością) przepisów prawa w tym zakresie (oświata, opieka przedszkolna, pomoc społeczna, kultura fizyczna i sport) lub też ogólnie wynika z wciąż utrzymującej się w wielu rejonach Polski niechęci wobec podmiotów zewnętrznych (niepublicznych).

4 T. Dębowska–Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 49.

W 2010 r. wskaźnik wydatków na dotacje uległ znacznemu spadkowi (do 7,9% ogółu wydatków), co związane było z koniecznością likwidacji do końca 2010 r. gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych prowadzących działalność nieprzewidzianą w art. 14 u.f.p., a które to podmioty finansowane były (niejednokrotnie prawie w całości) dotacją z budżetu jst. Na spadek ten wpływ miała również sytuacja województw, które od 2010 r. przestały pełnić funkcję instytucji pośredniczących w przekazywaniu pozostałym jst. dotacji z budżetu państwa na projekty realizowane z udziałem środków unijnych.

Największą kwotę wydatków na dotacje odnajdujemy w strukturze wydatków samorządów województw (w 2010 r. – 22,9% ogółu wydatków). Samorzady te przeznaczają dotacje m.in. na zadania z zakresu przewozów pasażerskich, pomocy społecznej, służby zdrowia (szpitale), upowszechniania kultury (teatry, filharmonie, biblioteki, muzea). Spośród pozostałych szczebli samorządu terytorialnego największy wskaźnik udziału dotacji w wydatkach ogółem posiadają miasta na prawach powiatu, które w 2010 r. wydatkowały na dotacje 9,4% ogółu swoich wydatków budżetowych.<sup>5</sup>

## **2.2. Dotowanie jednostek sektora finansów publicznych – wyjątkowo**

Zdywersyfikowany charakter sektora finansów publicznych (SFP) powoduje, iż wewnątrz tego sektora transfer dotacyjny jest częstym instrumentem dokonywania wydatków budżetowych, chociaż powinien on być przede wszystkim instrumentem transferu środków publicznych poza ten sektor. Możliwość dotowania podmiotów sektora finansów publicznych z budżetów jst. potwierdzają nowe regulacje ustawy o finansach publicznych.<sup>6</sup> Należy przyznać, iż przepisy art. 214 pkt 1 i art. 215 u.f.p. przyczyniły się do większej transparentności struktury dotacji udzielnych z budżetu jst. Obecnie każda jst. jest zobowiązana prezentować w załączniku do uchwały budżetowej udzielane z budżetu jst. dotacje w podziale na dwie grupy: 1) dotacje dla jednostek SFP, 2) dotacje dla jednostek spoza SFP, z wyodrębnieniem w każdej z tych grup dotacji przedmiotowych, podmiotowych i celowych, które należy interpretować zgodnie z art. 218–221 u.f.p. (w zakresie możliwości ich udzielania przez jst.) oraz art. 127–131 u.f.p. (w zakresie definicji poszczególnych kategorii dotacji). Wymieniona klasyfikacja jest klasycznym podziałem dotacji udzielanych z budżetów jst., chociaż w literaturze stosowane są również inne klasyfikacje kierujące się kategoriami zadań jst.<sup>7</sup> Uwzględniając zaś podmiotową definicję sektora finansów publicznych sformułowaną w art. 9 u.f.p.,

---

5 Dane na podstawie: Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 roku, Warszawa 2011, s. 149 i 242, Sprawozdania dla Sejmiku, [www.rio.gov.pl](http://www.rio.gov.pl) z dnia 10.03.2012

6 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), powoływana dalej jako u.f.p.

7 W. Lachiewicz, M. Legutko, M. Winiarz, Udzielanie dotacji z budżetów samorządów, Warszawa 2006, s. 6–7.

przeprowadzić można następujący podział dotacji udzielanych przez jst. podmiotom należącym do sektora finansów publicznych:

- 1) dotacje dla jednostek podległych i nadzorowanych przez jst. (dla samorządowych zakładów budżetowych, dla samorządowych instytucji kultury, dla SPZOZ-ów),
- 2) dotacje dla innych jst. (udzielane na podstawie art. 220 u.f.p. jako pomoc finansowa lub na podstawie porozumień między jst. zawieranych zgodnie z przepisami samorządowych ustaw ustrojowych),
- 3) dotacje dla pozostałych jednostek SFP (dla jednostek organizacyjnych Policji, dla powiatowych komend Państwowej Straży Pożarnej, dla publicznych uczelni wyższych).

Dotacje dla ww. podmiotów, z których każda udzielana jest na podstawie upoważnienia ustawowego, można z kolei podzielić na: 1) dotacje, których zakres i kwoty ujmowane są tylko w uchwale budżetowej jst. (np. dotacje dla samorządowych zakładów budżetowych<sup>8</sup>, dotacje dla samorządowych instytucji kultury), 2) dotacje, które obok ujęcia w uchwale budżetowej jst. wymagają podjęcia odrębnej uchwały organu stanowiącego jst. w sprawie udzielenia dotacji (np. dotacje dla innych jst., dotacje dla SPZOZ, dotacje dla jednostek Policji). Należy podkreślić, iż klasyfikacja powyższa ma charakter umowny, gdyż wszystkie wyżej wymienione dotacje, zgodnie z jej definicją określoną w art. 126 u.f.p., a także katalogami zadań własnych przypisanych poszczególnym szczeblom samorządu terytorialnego, mogą być udzielane wyłącznie na finansowanie lub dofinansowanie zadań jst.

Dotowanie przez jst. podmiotów sektora finansów publicznych charakteryzuje się niestety tym, iż często dotacja jest instrumentem pokrywania (w całości lub większej części) kosztów działalności samorządowych jednostek organizacyjnych, które w związku z tym faktycznie mają naturę samorządowych jednostek budżetowych. Ponadto dopuszczalne jest tu także stosowanie dotacji podmiotowych i przedmiotowych, które słusznie nie są przewidziane przy dotowaniu zadań zleczanych podmiotom spoza sektora finansów publicznych. Należy zaś przyznać, iż dotacja podmiotowa jako forma pomocy finansowej budżetu na rzecz działalności bieżącej danego podmiotu powinna być stosowana wyjątkowo, zaś prawo do jej udzielenia i otrzymania musi wynikać z wyraźnej woli ustawodawcy wyrażonej w odrębnej ustawie. Zjawisko pokrywania kosztów działalności samorządowej jednostki organizacyjnej dotacją z budżetu jst. występuje w przypadku instytucji kultury. Dzięki postulatam regionalnych izb obrachunkowych wola ustawodawcy w zakresie dotowania instytucji kultury została bardziej skonkretyzowana. Z dniem 1 stycznia 2012 r. obowiązuje nowe brzmienie art. 28 ust. 3 ustawy

<sup>8</sup> Przy tym w odrębnej uchwale organu stanowiącego jst. ustanawiane są stawki dotacji przedmiotowej dla samorządowego zakładu budżetowego.

o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej<sup>9</sup>, zgodnie z którym organizator przekazuje instytucji kultury środki finansowe w formie dotacji: 1) podmiotowej na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie realizowanych zadań statutowych, w tym na utrzymanie i remonty obiektów, 2) celowej na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji, 3) celowej na realizację wskazanych zadań i programów.

Spśród wszystkich podmiotów dotowanych przez jst. samorządowy zakład budżetowy posiada najbardziej „uprzywilejowany” charakter, gdyż art. 15 ust. 3 i 4 u.f.p. przewiduje możliwość udzielania mu wszystkich trzech kategorii dotacji (podmiotowej, przedmiotowej i celowej), a także jednorazowej dotacji na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Ponieważ dotacje podmiotowe zakład może otrzymać w zakresie określonym w odrębnych ustawach, najczęściej udzielanymi dotacjami zakładom budżetowym są dotacje przedmiotowe i celowe inwestycyjne. Należy podkreślić, iż dotacja przedmiotowa powinna być przyznawana zakładowi wyłącznie w celu obniżenia ceny usług świadczonych na rzecz mieszkańców jst. (ceny biletu wstępu na basen, lodowisko, ceny wywozu odpadów)<sup>10</sup>, nie zaś w celu wsparcia finansowego zakładu, którego istotą jest przecież pokrywanie kosztów swojej działalności z przychodów własnych. Słuszne jest więc ograniczenie dotowania zakładu ustanowione w art. 15 ust. 6 u.f.p., na podstawie którego łączne dotacje dla zakładu nie mogą przekroczyć 50% jego kosztów, przy czym z limitu tego wyłączono dotacje inwestycyjne i dotacje celowe na zadania finansowane z udziałem środków europejskich.

Tryb dotacyjny jest również wykorzystywany w sferze współpracy między jst. w zakresie wykonywania zadań czy udzielania pomocy. Przewidziane są tu dwa tryby przekazywania dotacji z budżetu jst. innej jst.: 1) na podstawie porozumień zawieranych między jst. w sprawie wykonania określonego zadania, przy czym kierunki wzajemnego dozwolonego przejmowania zadań jednej jst. przez drugą jst. wyznaczają przepisy samorządowych ustaw ustrojowych; 2) na podstawie art. 216 ust. 2 pkt 5 i art. 220 u.f.p. jako pomoc rzeczowa lub pomoc finansowa udzielana innej jst. w formie dotacji celowej. Należy podkreślić, iż oba wyżej wymienione transfery dotacyjne rodzą obowiązek rozliczenia środków pochodzących z pomocy finansowej zgodnie z ogólnym charakterem dotacji jako wydatku podlegającego szczególnym zasadom rozliczenia (art. 251 i 252 u.f.p.). Ponadto, zgodnie z art. 220 ust. 2 u.f.p. podstawą udzielenia pomocy finansowej innej jst. jest umowa, której treść określa się zgodnie z art. 250 u.f.p.

---

9 Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jedn.: Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.)

10 Na temat prawidłowego ustalania stawek dotacji przedmiotowej dla samorządowego zakładu budżetowego zob.: E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 516–518.

Szerokie możliwości udzielania dotacji z budżetu jst. innej jst., a także dokonywane kolejne nowelizacje ustaw przewidujących możliwości dotowania przez jst. innych podmiotów sektora finansów publicznych<sup>11</sup> świadczą o popularyzacji tego transferu środków budżetowych w ramach tego sektora. W warunkach zwiększającego się deficytu i długu publicznego ustawodawca dostrzegł w dotacji niejako instrument wzajemnego dofinansowywania zadań poszczególnych podmiotów sektora finansów publicznych. Generalnie jednak genezę istnienia dotowania przez jst. podmiotów SFP (instytucji kultury, samorządowych zakładów budżetowych, SPZOZ-ów) należy wiązać z zdywersyfikowaną i historyczną strukturą gospodarki finansowej jst., która z pewnością powinna ulec dalszym reformom.

### **2.3. Dotowanie podmiotów spoza sektora finansów publicznych – priorytet ustawy o działalności pożytku publicznego**

Spośród wydatków bieżących jst. wydatki na dotacje stanowią najwyraźniejszy przejaw samodzielności wydatkowej samorządu terytorialnego. Samodzielność ta objawia się nie tyle w swobodzie podejmowania decyzji o udzieleniu dotacji (niejednokrotnie bowiem jej udzielenie ma charakter obligatoryjny, np. na zadania oświatowe), ile w swobodzie kształtowania wysokości tego wydatku, ustalaniu jego przeznaczenia (np. dotacje na zadania realizowane przez organizacje pozarządowe) czy też określaniu trybu jego dokonywania i kontroli wykorzystania (podejmowanie tzw. uchwał trybowych). Genezę dotacji udzielanych z budżetów jst. na zadania realizowane przez podmioty spoza sektora finansów publicznych należy wiązać z unijną zasadą subsydiarności, która znalazła odzwierciedlenie w art. 43 u.f.p. stanowiącym, iż prawo do realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych przysługuje ogółowi podmiotów, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej.

W zakresie dotowania zadań realizowanych przez podmioty nienależące do SFP zauważalna jest mnogość ustawowych trybów dotowania, niejednokrotnie uszczegółowianych w uchwałach organów stanowiących jst. (tzw. uchwałach trybowych). Pomimo iż art. 221 u.f.p. odnosi się do zlecenia zadań podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i niedziałającym w celu osiągnięcia zysku, należy zauważyć, iż nie ma on zastosowania generalnego do wszystkich podmiotów spoza SFP. Odrębne tryby udzielania dotacji podmiotom niepublicznym wyznaczają bowiem: art. 80 i 90 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty<sup>12</sup>, art. 164 ust. 5a i 5c ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne<sup>13</sup>, art.

11 Np. ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 43, poz. 277 z późn. zm.), ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 234, poz. 1997 z późn. zm.), ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654 z późn. zm.).

12 Tekst jedn.: Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.

13 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 145 z późn. zm.

27–28 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie<sup>14</sup>, art. 81–82 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>15</sup>.

Przepis art. 221 u.f.p. wyznacza dwie reguły udzielania przez jst. dotacji celowych podmiotom niezaliczanym do SFP i niedziałającym w celu osiągnięcia zysku, realizującym zadania publiczne zlecone przez jst.:

- 1) zlecenie i dotowanie zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>16</sup>, która ma zastosowanie do organizacji pozarządowych zdefiniowanych w art. 3 u.d.p.p. oraz do zadań publicznych wymienionych w art. 4 u.d.p.p.;
- 2) zlecenie i dotowanie zgodnie z uchwałą organu stanowiącego jst. w sprawie trybu postępowania o udzielenie dotacji na inne zadania niż wymienione w art. 4 u.d.p.p., podejmowaną na podstawie art. 221 ust. 4 u.f.p., która ma zastosowanie do wszystkich podmiotów niezaliczanych do SFP i niedziałających w celu osiągnięcia zysku (a więc nie tylko do organizacji pozarządowych). Ze względu na dość rozbudowany katalog zadań publicznych, do których mają zastosowanie przepisy u.d.p.p., organy stanowiące jst. w uchwałach podejmowanych w tym zakresie nie określają kategorii zadań publicznych, do których uchwała będzie stosowana, lecz definiują je jako zadania „inne” niż określone w u.d.p.p., co potwierdza nie do końca słuszną koncepcję ograniczania roli ustawy o działalności pożytku publicznego.

Niejednoznaczna konstrukcja art. 221 u.f.p. przysparza wiele wątpliwości interpretacyjnych co do możliwości dotowania przez jst. podmiotów nienależących do sektora finansów publicznych. Zastosowane w tym przepisie samo pojęcie „podmiotów niezaliczanych do sektora finansów publicznych i niedziałających w celu osiągnięcia zysku” bywa różnie interpretowane, nie zawsze z odpowiednim przywołaniem definicji organizacji pozarządowej sformułowanej w art. 3 ust. 2 u.d.p.p.,<sup>17</sup> doprecyzowanej przecież i rozszerzonej podmiotowo w wyniku ostatniej nowelizacji u.d.p.p.

14 Dz.U. Nr 127, poz. 857 z późn.zm.

15 Dz.U. Nr 162, poz. 1568 z późn.zm.

16 Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873 z późn. zm.), powoływana dalej jako u.d.p.p.

17 Podmiotami, które nie są uprawnione do otrzymania dotacji na podstawie art. 221 u.f.p. są: wspólnoty mieszkaniowe (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 listopada 2007 r., I SA/Wr 1279/07, Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych 2008, nr 2, poz. 50), przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.), spółki – partnerska, jawna, komandytowa i komandytowo–akcyjna. W przypadku zaś spółki akcyjnej i spółki z o.o., które nie muszą być tworzone wyłącznie w celu prowadzenia działalności gospodarczej, ustalenie ich prawa do dotacji wymaga analizy aktów stanowiących podstawę ich działalności.

Niepotrzebne wymieszanie trybów dotacyjnych występuje również w zakresie wspierania kultury fizycznej i sportu. W odniesieniu do dotowania zadań realizowanych przez kluby sportowe uchwalona w dniu 25 czerwca 2010 r. ustawa o sporcie sprecyzowała cele przeznaczenia takiej dotacji (art. 28) oraz wskazała, iż tryb jej udzielania i rozliczania może zostać określony w uchwale organu stanowiącego jst., podjętej na podstawie art. 27 ust. 2 tej ustawy. W przypadku niepodjęcia w danej jst. takiej uchwały klubom sportowym działającym na obszarze danej jst. dotacje celowe udzielane są z budżetu jst. zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych – w zakresie udzielania dotacji celowych dla podmiotów niezaliczanych do sektora finansów publicznych i nie działających w celu osiągnięcia zysku. Wskazywane są jednak i takie interpretacje wymienionej wyżej ustawy o sporcie, które zakazują kierowania podejmowanej na podstawie art. 27 ust. 2 tej ustawy uchwały do klubów sportowych.

W kwestii dotowania zadań jst. realizowanych przez podmioty spoza SFP należy docenić wolę ustawodawcy zwiększania kompetencji legislacyjnych organów stanowiących jst. (poprzez formułowanie delegacji do podejmowania tzw. uchwał trybowych), jednakże pojawiające się w praktyce liczne wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie potwierdzają tezę, iż najlepszym rozwiązaniem byłoby ustanowienie w tej sferze priorytetu stosowania ustawy o działalności pożytku publicznego.

### **3. Dotacja jako dochód jst.**

Wywołana ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>18</sup> tendencja zwiększania samodzielności ekonomicznej jst. poprzez wzrost udziału dochodów własnych w ich dochodach ogółem (do 2006 r. wynosił on ok. 52%) została zatrzymana w 2007 r. W wyniku przekazywania gminom nowych zadań finansowanych z dotacji celowych ponownie zaczęło wzrastać znaczenie tego źródła dochodów jst. (z 14,3% w 2004 r. do 22,8% w 2010 r.). Wzrost znaczenia dotacji celowych otrzymywanych przez jst. przywołał dyskusję na temat stosowania zasady adekwatności w tym zakresie. Tylko w odniesieniu do dotacji celowych na zadania zlecone ustawami z zakresu administracji rządowej ustawodawca sformułował bowiem wprost regułę adekwatności w art. 129 u.f.p. oraz art. 49 ust. 1, 2 i 5 ustawy o dochodach jst. W odniesieniu do pozostałych dotacji celowych otrzymywanych przez jst. zastosowanie będzie miała ogólna zasada adekwatności wyrażona w art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP oraz art. 9 ust. 2 EKSL.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 z późn. zm.), powoływana dalej jako ustawa o dochodach jst.



Wobec pojawiających się przypadków nieterminowego nieprzekazywania samorządom dotacji na realizację zadań z zakresu administracji rządowej istotnym przepisem stał się art. 49 ust. 6 ustawy o dochodach jst. przyznającym jst. prawo do dochodzenia w postępowaniu sądowym należnego świadczenia (dotacji) wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych. Prawo jst. do dochodzenia należnego świadczenia z tytułu dotacji wraz z odsetkami staje się szczególnie istotne w sytuacji, gdy nieterminowe lub niepełne jej przekazanie wywołuje konieczność wypłaty świadczeń określonym beneficjentom ze środków własnych gminy. Niejednokrotnie sytuacja taka zachodziła w przypadku dotacji na zadanie z zakresu administracji rządowej zlecone gminie na podstawie art. 5 i 8 ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej<sup>19</sup>. Niewykonanie postanowień wydanych przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) decyzji administracyjnych w wyniku nieterminowego przekazania dotacji przez wojewodę potencjalnie narażało gminę na postępowania egzekucyjne. Wprawdzie wymieniona wyżej ustawa nie przewiduje „zastępczego” finansowania tego zadania ze środków własnych gminy, jednakże wskazane jest, aby gmina, w celu uniknięcia postępowań egzekucyjnych, regulowała należności wynikające z wystawionych decyzji ze środków własnych. Istotne jest również w tym zakresie przestrzeganie normy wynikającej z art. 50a ustawy o dochodach jst., wskazującej, iż to organ stanowiący jst. decyduje o przeznaczeniu dotacji otrzymanych z budżetu państwa, stanowiących zwrot poniesionych wydatków na realizację zadań określonych w odrębnych przepisach. W praktyce niewskazane jest, aby jst. na finansowanie zadań z zakresu administracji rządowej zaciągała pożyczkę lub kredyt. Sytuacja powiatów, które zaciągały kredyty na finansowanie składek na ubezpieczenie zdrowotne osób bezrobotnych, gdyż dotacja z budżetu państwa przekazywana im na ten cel na podstawie art. 25 ustawy z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym<sup>20</sup> była niewystarczająca, ukazała istotne wątpliwości co do możliwości wykorzystania otrzymywanych zaległych kwot dotacji na spłatę zaciągniętych na ten cel zobowiązań.<sup>21</sup>

#### **4. Podsumowanie**

W odniesieniu do sfery wydatków publicznych w literaturze odnajdujemy pogląd, iż „prawo może pomagać w racjonalizacji wydatków publicznych, ale samo w sobie nie prezentuje takiej mocy sprawczej, która tę racjonalność zapew-

---

19 Dz.U. Nr 52, poz. 379 z późn. zm.

20 Dz.U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.

21 Zob. wyrok NSA z dnia 5 lipca 2001 r., III SA 724/01, OwSS 2002, nr 1, poz. 20.

nia.”<sup>22</sup> Faktem jest, iż roli prawa w racjonalizacji wydatków publicznych nie należy przeceniać, jednakże wydaje się, iż w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego jakość prawa ma decydujące znaczenie w podnoszeniu efektywności wykonywanych przez nie zadań. Prawo dotacyjne samorządu terytorialnego przekłada się zaś dodatkowo na działalność innych podmiotów uczestniczących w wykonywaniu zadań samorządowych (organizacji pozarządowych, niepublicznych szkół i przedszkoli, klubów sportowych itp.), tym bardziej więc powinno być transparentne i jednoznaczne. Racjonalizacja wydatków publicznych i tym samym prawa wydatków publicznych jest „bezwzględnym warunkiem dynamicznego i harmonijnego rozwoju Polski w zjednoczonej Europie [...] Problem więc sprowadza się nie do tego, czy racjonalizować wydatki publiczne w Polsce, lecz w jakim zakresie i w jakim tempie oraz jakimi instrumentami tego dokonać.”<sup>23</sup> Z pewnością instrumentami tymi będą zmiany w strukturze organizacyjnej samorządów terytorialnych (np. w zakresie zadań oświatowych), a także uporządkowanie prawa udzielania dotacji z budżetów jst.

---

22 C. Kosikowski, Wydatki publiczne jako problem legislacyjny, (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, Lublin 2005, s. 109.

23 E. Ruśkowski, Mity i realne możliwości racjonalizacji wydatków publicznych w Polsce, (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *op. cit.*, s. 124.

# FINANSE MIASTA NA PRAWACH POWIATU

JADWIGA GLUMIŃSKA–PAWLIC

## 1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 91 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym<sup>1</sup> prawa powiatu przysługują miastom, które w dniu 31 grudnia 1998 r. liczyły więcej niż 100.000 mieszkańców, a także miastom, które z tym dniem przestały być siedzibami wojewodów lub którym nadano status miasta na prawach powiatu, przy dokonywaniu pierwszego podziału administracyjnego kraju na powiaty. Właściwa rada miejska mogła jednak złożyć wniosek o odstąpienie od nadania miastu praw powiatu. Z tego prawa o zaniechanie nadania statusu miasta na prawach powiatu skorzystały zarządy trzech miast: Sieradza, Ciechanowa oraz Piły i w związku z tym ostatecznie z dniem 1 stycznia 1999 roku status miasta na prawach powiatu uzyskało 65 miast. Przyczyn powołania do życia miast na prawach powiatu można doszukiwać się w strukturze osadniczej kraju (z uwzględnieniem szczególnej sytuacji Górnego Śląska i Trójmiasta), w chęci stworzenia rekompensaty miastom, które w wyniku wprowadzenia nowego podziału administracyjnego utraciły dotychczasową pozycję stolicy województwa, a także w wynikach realizowanego od 1994 roku tzw. Programu Pilotażowego<sup>2</sup>, kontynuowanego następnie w oparciu o tzw. ustawę miejską<sup>3</sup>, który wykazał, że miasta mogą z powodzeniem wypełniać zarówno wszystkie zadania gminne, jak i wszystkie zadania powiatowe.

W początkowym okresie funkcjonowania miast na prawach powiatu wątpliwym był status tych jednostek, bowiem art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie powiatowym stanowił, że „ilekroć w przepisach jest mowa o powiecie, rozumie się przez to również miasto na prawach powiatu”. Wątpliwości te zostały ostatecznie usunięte nowelizacją przepisów z dnia 11 kwietnia 2001 roku o zmianie ustaw: o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym, o samorządzie wojewódz-

1 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

2 Podstawą prawną było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie określenia zadań i kompetencji z zakresu rządowej administracji ogólnej i specjalnej, które mogą być przekazane niektórym gminom o statusie miasta, wraz z mieniem służącym do ich wykonywania, a także zasad i trybu przekazania (Dz.U. Nr 65, poz. 309 z późn. zm.), wydane na podstawie art. 35 ustawy budżetowej na rok 1993 (Dz.U. Nr 14, poz. 64 z późn. zm.).

3 To jest ustawę z dnia 24 listopada 1995 r. o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 1997 r. Nr 36, poz. 224 z późn. zm.).

stwa, o administracji rządowej w województwie oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>4</sup>, zgodnie z którą przyjęto, że miasto na prawach powiatu jest gminą, która w myśl art. 92 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym wykonuje zadania powiatu na zasadach określonych w tej ustawie. Natomiast ustrój i działanie jego organów, w tym nazwę, skład, liczebność oraz ich powoływanie i odwoływanie, a także zasady sprawowania nadzoru określa ustawa o samorządzie gminnym. Działalność organów miasta jest zatem nadzorowana przez Prezesa Rady Ministrów i wojewodę, a w zakresie spraw finansowych przez regionalną izbę obrachunkową. Wyłącznym kryterium nadzoru zarówno w zakresie zadań własnych jak i zleconych miastu jest legalność. Funkcje organów powiatu w miastach na prawach powiatu sprawuje: rada miasta oraz prezydent miasta.

W literaturze i w orzecznictwie miastom na prawach powiatu nadaje się przydomek „powiatów grodzkich”, by odróżnić je od pozostałych (tzw. powiatów ziemskich)<sup>5</sup>. Będąc podstawową jednostką samorządu terytorialnego o podwójnym statusie: gminy i powiatu, miasto na prawach powiatu realizuje wszystkie zadania publiczne służące zaspokajaniu zbiorowych potrzeb mieszkańców tworzących z mocy prawa wspólnotę samorządową, a w szczególności zadania własne wymienione w art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym<sup>6</sup> oraz zadania własne powiatu wymienione w art. 4 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym. Miasto na prawach powiatu jest również zobowiązane zapewnić wykonywanie określonych w ustawach zadań i kompetencji kierowników powiatowych służb, inspekcji i straży, tj. powiatowego inspektora nadzoru budowlanego, komendanta miejskiego Policji, komendanta miejskiego Państwowej Straży Pożarnej oraz państwowego powiatowego inspektora sanitarnego. Ustawy mogą także nakładać na miasto na prawach powiatu obowiązek wykonywania zadań z zakresu organizacji przygotowań i przeprowadzania wyborów powszechnych oraz referendum. Podmioty te wykonują także zadania zlecone na podstawie ustaw z zakresu administracji rządowej oraz mogą zawierać z organami administracji rządowej i samorządowej porozumienia w sprawie wykonywania zadań tych organów. Realizacja tych zadań uzależniona jest jednak od przyznania tym jednostkom środków finansowych odpowiednio do przekazanych im zadań. W celu wyeliminowania wątpliwości dotyczących tworzenia budżetu dla realizacji przez miasto na prawach powiatu zadań gminnych i powiatowych w art. 85 ustawy z dnia 13 października 1998 r. – Przepisy wpro-

4 Dz.U. Nr 45, poz. 497 z późn. zm.

5 Zob. np. A. Wierzbica, (w:) *Encyklopedia samorządu terytorialnego*. K. Miaskowska–Daszkiewicz, B. Szmulik (red.), Warszawa 2010, s. 391; B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2009, s. 124; Z. Leoński, *Samorząd terytorialny w RP*, Warszawa 2002, s. 139–140; P. Świątecki, M. Berek, *Gmina, powiat, województwo po reformie terenowej administracji publicznej. Zbiór przepisów prawnych z objaśnieniami*, t. 1, Warszawa–Zielona Góra 1999, s. 16; K. Mońko, *Czy miasto na prawach powiatu jest gminą, czy powiatem?*, „Wspólnota” 2000, Nr 6/517, s. 14; T. Milczarek, *Samorząd powiatowy*, Warszawa 1999, s. 11–12, a także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99, OTK 2000, nr 1, s. 2.

6 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

wadzające ustawy reformujące administrację publiczną<sup>7</sup> wprowadzono zasadę, że sporządza się jeden budżet, a uchwała budżetowa określa poszczególne dochody z uwzględnieniem ich podziału według źródeł dochodów gmin i powiatów oraz rodzajów wydatków przewidzianych na zadania realizowane przez gminy i powiaty.

## **2. Dochody miasta na prawach powiatu**

Strukturę dochodów gmin i powiatów określa aktualnie ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>8</sup>, która – uwzględniając systematykę przewidzianą w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP<sup>9</sup> – dzieli je na dochody własne, subwencję ogólną oraz dotacje celowe z budżetu państwa.

Zgodnie z art. 4 ustawy o dochodach jst. źródłami dochodów własnych gminy są:

- 1) wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych;
- 2) wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów, eksploatacyjnej<sup>10</sup> oraz innych stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów;
- 3) udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze gminy w wysokości 39,34% oraz udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku, posiadających siedzibę na obszarze gminy, w wysokości 6,71%;
- 4) dochody uzyskiwane przez gminne jednostki budżetowe oraz wpłaty od gminnych zakładów budżetowych;
- 5) dochody z majątku gminy;
- 6) spadki, zapisy i darowizny na rzecz gminy;
- 7) dochody z kar pieniężnych i grzywien określonych w odrębnych przepisach;
- 8) 5,0% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

---

7 Dz.U. Nr 133, poz. 872 z późn. zm.

8 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.

9 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483; sprost.: Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319).

10 Wyjaśnić należy, że od dnia 1 stycznia 2012 r. obowiązuje nowa ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. Nr 163, poz. 981).

- 9) odsetki od pożyczek udzielanych przez gminę, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej; odsetki od nieterminowo przekazywanych należności stanowiących dochody gminy oraz odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych gminy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;
- 10) dotacje z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego;
- 11) inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów.

Z kolei art. 5 ustawy stanowi, że źródłami dochodów własnych powiatu są:

- 1) wpływy z opłat stanowiących dochody powiatu, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów;
- 2) dochody uzyskiwane przez powiatowe jednostki budżetowe oraz wpłaty od powiatowych zakładów budżetowych;
- 3) dochody z majątku powiatu;
- 4) spadki, zapisy i darowizny na rzecz powiatu;
- 5) dochody z kar pieniężnych i grzywien określonych w odrębnych przepisach;
- 6) 5,0% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;
- 7) odsetki od pożyczek udzielanych przez powiat, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;
- 8) odsetki od nieterminowo przekazywanych należności stanowiących dochody powiatu;
- 9) odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych powiatu, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;
- 10) dotacje z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego;
- 11) udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze gminy w wysokości 10,25% oraz udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku, posiadających siedzibę na obszarze gminy, w wysokości 1,40%;
- 12) inne dochody należne powiatowi na podstawie odrębnych przepisów.

Zauważyć należy, że redakcja art. 4 eksponuje podatki i opłaty jako najważniejsze źródło dochodów własnych gmin, co jest zgodne z rzeczywistością. Można zatem stwierdzić, że w całej rozciągłości ustawodawca zrealizował konstytucyjną normę przewidzianą w art. 167 ust. 2, wyposażając gminy w rzeczywiste do-

chody własne, w tym podatki i opłaty lokalne. Nie można tego jednak powiedzieć o dochodach powiatów, którym *de facto* nie przyznano żadnych własnych podatkowych źródeł dochodów.

W art. 7 ustawy o dochodach j.s.t. wskazano, iż subwencja ogólna zarówno dla gmin, jak i dla powiatów składa się z trzech części: wyrównawczej, równoważącej i oświatowej, utrzymując dotychczasową zasadę, że o przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Szczegółowe zasady i tryb przekazywania części subwencji ogólnej określone zostały w rozdziale V ustawy. Z kolei w art. 8 określono, że dochodami gmin i powiatów mogą być także dotacje celowe z budżetu państwa na:

- 1) zadania z zakresu administracji rządowej oraz na inne zadania zlecone ustawami;
- 2) zadania realizowane na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej;
- 3) usuwanie bezpośrednich zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, skutków powodzi i osuwisk ziemnych oraz skutków innych klęsk żywiołowych;
- 4) finansowanie lub dofinansowanie zadań własnych;
- 5) realizację zadań wynikających z umów międzynarodowych;
- 6) realizację zadań straży i inspekcji, o których mowa w ustawie o samorządzie powiatowym.

Z brzmienia powołanego przepisu wynika, że dotacje te mają charakter fakultatywny. Ponadto dochodami gmin i powiatów mogą być również środki z funduszy celowych, pozyskiwane na podstawie odrębnych przepisów oraz dotacje udzielane przez Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Zasady udzielania i przekazywania dotacji określone zostały szczegółowo w rozdziale 7 ustawy o dochodach (art. 42–51).

Oceniając strukturę dochodów gmin, należy stwierdzić, że ustawodawca wyposażył je zarówno w dochody własne, jak i źródła transferowe, w tym dotacje celowe o zróżnicowanym przeznaczeniu i źródle pochodzenia oraz subwencję ogólną z budżetu państwa. Natomiast przedstawiony katalog dochodów powiatów wskazuje na brak podatkowej bazy dla jego dochodów własnych. Trudno zatem nie zgodzić się z tezą o rozmijaniu się procesu decentralizacji zadań i kompetencji z procesem decentralizacji finansów publicznych. Sposób naliczania dotacji i subwencji, wiążący ich poziom z istniejącym stanem infrastruktury technicznej i społecznej, powoduje utrwalenie dotychczasowego zróżnicowania stopnia rozwoju

jednostek samorządu terytorialnego i pozostawia zbyt mało środków, które mogą być wykorzystane dla przezwyciężenia istniejących dysproporcji. Ustawa o dochodach z 2003 roku okazała się po raz kolejny rozwiązaniem, które stanowi najpoważniejsze zagrożenie reformy ustrojowej państwa. Podkreślić należy, że nie zawiera ona rozwiązań systemowych dla wszystkich szczebli samorządu terytorialnego, a podziału zadań i środków finansowych dokonano bez rzetelnej symulacji kosztów ich realizacji. Jej istotną wadą jest także nadal jej tymczasowy charakter, co powoduje, że nie tworzy ona stabilnego systemu dochodów i nie wprowadza żadnego nowego jakościowo podziału źródeł dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny, natomiast zwiększa udział organów centralnych w tworzeniu i rozdzielaniu dochodów transferowanych (zwłaszcza subwencji ogólnej).

### **3. Budżet miasta na prawach powiatu**

Miasto na prawach powiatu prowadzi gospodarkę finansową na podstawie uchwały budżetowej, tworzonej aktualnie w oparciu o przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>11</sup>, której art. 211 określa budżet jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów jednostki samorządu terytorialnego, uchwalany na rok kalendarzowy w formie uchwały budżetowej, która stanowi podstawę gospodarki finansowej tej jednostki w danym roku i składa się z budżetu gminy oraz z załączników. Ustawodawca przyjął, że ujęte w budżecie i planach finansowych jednostek budżetowych dochody oraz przychody stanowią prognozy ich wielkości, podczas gdy wydatki oraz łączne rozchody stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 u.f.p.). Prognostyczny charakter ujętych w budżetach i planach finansowych dochodów i przychodów nie zwalnia organów od obowiązku troski o realne ich szacowanie oraz rzetelne planowanie, a następnie realizowanie. Z kolei dyrektywny charakter wydatków i rozchodów może podlegać wzruszeniu, chociażby poprzez ich powiększenie w wyniku uruchomienia rezerw, a także poprzez zmiany w wyniku przenoszenia środków pomiędzy podziałkami klasyfikacji budżetowej.

Jako podstawową zasadę prowadzenia gospodarki finansowej przyjęto tzw. uniwersalizm gospodarowania środkami publicznymi, polegający na tym, że środki publiczne nie powinny być przeznaczane na wyodrębnione imiennie wydatki. Zasady tej nie stosuje się jedynie do dokonywania wydatków finansowanych z kredytów udzielonych przez międzynarodowe instytucje finansowe, dokonywania wydatków finansowanych ze środków europejskich, a także do wydatków finansowanych ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi oraz do kosztów ponoszonych przez samorządowe zakłady budże-

11 Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.



towe (art. 42 ust. 3 i 4). Drugą zasadą gospodarowania środkami publicznymi jest analiza celowości, wymagająca, by przed przystąpieniem do realizacji konkretnego zadania lub poniesienia określonego wydatku dysponent środków pieniężnych (publicznych) zbadał, czy faktycznie niezbędne jest sfinansowanie przedsięwzięcia ze środków publicznych, czy też można będzie sfinansować je ze środków spoza sektora finansów publicznych. Wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonych w uchwale budżetowej i w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, jak również w sposób umożliwiający terminową realizację zadań. Wydatki publiczne winny być także dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań. Zawieranie umów, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane następuje na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych.

W art. 226–232 ustawy przewidziano obowiązek podejmowania przez organ stanowiący wieloletniej prognozy finansowej, która powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą co najmniej: dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia; dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu; wynik budżetu; przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu; przychody i rozchody budżetu, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia; kwotę długu, w tym relację łącznej kwoty przypadających w danym roku budżetowym spłat rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi w danym roku odsetkami, wykupów papierów wartościowych wraz z należnymi odsetkami i dyskontem oraz potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych poręczeń i gwarancji do planowanych dochodów ogółem budżetu, a także sposób sfinansowania spłaty długu oraz objaśnienia przyjętych wartości. Z kolei w wydatkach określonych w prognozie wyszczególnia się także: kwotę wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia; kwotę wydatków na wynagrodzenia i składki od nich naliczane oraz wydatki związane z funkcjonowaniem organów. Inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej i jej zmiany należy wyłącznie do organu wykonawczego gminy. Wieloletnia prognoza finansowa obejmuje okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat. Okres objęty prognozą nie może być jednak krótszy niż okres, na jaki przyjęto limity wydatków w poszczególnych latach. Wartości przyjęte w wieloletniej prognozie finansowej i budżecie powinny być zgodne co najmniej w zakresie wyniku budżetu i związanych z nim kwot przychodów i rozchodów oraz długu. Wydatki

na realizowane przedsięwzięcia przewidziane w uchwale budżetowej winny być określone w wysokości umożliwiającej ich terminowe zakończenie. Zmian w wieloletniej prognozie finansowej, z wyłączeniem zmian limitów zobowiązań i kwot wydatków na przedsięwzięcia, dokonuje organ wykonawczy<sup>12</sup>.

Tryb prac nad projektem uchwały budżetowej ustala rada gminy w drodze tzw. uchwały proceduralnej, natomiast wyłączna inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały budżetowej (uchwały o prowizorium budżetowym) oraz o zmianie uchwały budżetowej przysługuje prezydentowi, który przedkłada projekt uchwały budżetowej radzie i regionalnej izbie obrachunkowej – celem zaopiniowania – w terminie do dnia 15. listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Zgodnie z art. 239 ustawy rada powinna podjąć uchwałę przed rozpoczęciem roku budżetowego, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach – nie później niż do dnia 31. stycznia roku budżetowego. W przypadku niepodjęcia uchwały budżetowej we wskazanym terminie, regionalna izba obrachunkowa, w terminie do końca lutego roku budżetowego, ustala budżet gminy w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych. Do dnia ustalenia budżetu przez regionalną izbę obrachunkową podstawę gospodarki finansowej gminy stanowi nadal projekt uchwały przedłożony przez prezydenta.

W nowej ustawie o finansach publicznych ustawodawca wprowadził zakaz uchwalania budżetu niezrównoważonego, tzn. takiego, w którym planowane wydatki bieżące są wyższe niż planowane dochody bieżące powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki, stanowiące nadwyżkę środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu gminy, wynikającą z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych. Ponadto na koniec roku budżetowego wykonane wydatki bieżące nie mogą być wyższe niż wykonane dochody bieżące powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki, z tym zastrzeżeniem, że wykonane wydatki bieżące mogą być wyższe niż wykonane dochody bieżące powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki jedynie o kwotę związaną z realizacją wydatków bieżących z udziałem środków pochodzących z budżetu UE i ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, w przypadku gdy środki te nie zostały przekazane w danym roku budżetowym.

Z uwagi na to, iż uchwała budżetowa jest aktem szczególnego rodzaju, jej zakres merytoryczny nie może wykraczać poza treści nakazane lub dopuszczone obowiązującym prawem. Zakres uchwały budżetowej określony został w art. 212 ustawy, natomiast w art. 213 wprowadzono zakaz zamieszczania w uchwale bu-

12 Szerzej J.M. Salachna, Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2010, nr 10, s. 38.

dżetowej przepisów niezwiązanych z wykonywaniem budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Szczególny charakter prawny budżetu wiąże się także z regułą zawartą w art. 52 u.f.p., z której wynika, iż zamieszczenie w budżecie jednostki samorządu terytorialnego dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń bądź zobowiązań tej jednostki wobec osób trzecich ani roszczeń tych osób wobec wskazanej jednostki. Wynika stąd, że zawarte w budżecie odpowiednie zapisy po stronie wydatków nie dają podstaw społeczności lokalnej do roszczeń cywilnoprawnych ani publicznoprawnych wobec niej o sfinansowanie konkretnych przedsięwzięć, podobnie jak zamieszczone w budżecie kwoty dochodów nie mogą stanowić podstawy roszczeń jednostki samorządu terytorialnego wobec osób trzecich o uiszczenie tychże dochodów<sup>13</sup>. Ustalenia budżetowe adresowane są do organów i jednostek wykonujących budżet. Uchwała budżetowa pozostaje więc aktem normatywnym o charakterze wewnętrznym, wywierającym jednak istotny wpływ na treść innych uchwał finansowych podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego. Dotyczy to zwłaszcza uchwał związanych bezpośrednio z wykonywaniem budżetu<sup>14</sup>.

Samodzielność prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie budżetu przejawia się w uprawnieniach organów miasta na prawach powiatu do podejmowania decyzji dotyczących gromadzenia dochodów i poszukiwania możliwości ich pozyskiwania oraz dokonywania wydatków (decydowania o ich przeznaczeniu), uchwalania trybu prac nad projektem uchwały budżetowej, a w ramach tej procedury podejmowania na wszystkich etapach czynności, do których upoważniają bądź na które zezwalają ustawy<sup>15</sup>. Zarówno sposób podejmowania decyzji, jak i sposób ich realizacji mają bezpośredni wpływ na kształt i treść budżetu, a tym samym na zakres samodzielności finansowej jednostki samorządu terytorialnego. Zakres samodzielności finansowej gminy określony w ustawie ustrojowej jest więc szerszy niż regulacje konstytucyjne, bowiem obejmuje także aspekt gospodarki budżetowej.

13 E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *System budżetowy*, (w:) E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. I, Warszawa 2000, s. 239–240; podobnie A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2000, s. 245.

14 Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Komentarz do art. 51 ustawy o samorządzie gminnym*, (w:) B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 733 i nast.

15 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 46 i nast.; E. Tegler, Z. Ofiarski, *Finanse samorządu terytorialnego*, Białystok 1992, s. 12 i nast.

#### 4. Analiza budżetów wybranych miast na prawach powiatu woj. śląskiego<sup>16</sup>

Analizując sprawozdania budżetowe za lata 2008–2010 należących do Górnośląskiego Związku Metropolitalnego 14 miast na prawach powiatu<sup>17</sup>, przyjęto, że najbardziej obiektywnym miernikiem jest przeliczenie dochodów i wydatków na głowę mieszkańca. Na podstawie zebranych danych zaobserwowano pewne prawidłowości i potwierdzające się zjawiska, na które już kilka lat temu wskazywano jako na niebezpieczeństwa ograniczające potencjał rozwojowy jednostek samorządu terytorialnego. Dotyczy to przede wszystkim dochodów z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT). W ostatnich latach odnotowano znaczny spadek wpływów we wszystkich badanych miastach – np. w 2009 roku był to ubytek 60 mln zł (podobnie w 2010). Zmniejszenie wpływów z PIT było w części spowodowane spowolnieniem gospodarczym, ale przede wszystkim zmianami legislacyjnymi (wprowadzeniem dwóch stawek podatkowych, podwyższeniem progu dochodów i wprowadzeniem ulg prorodzinnych). Spowolnienie gospodarcze miało także wpływ na spadek dochodów z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). W 2009 roku odnotowano mniejsze wpływy o ponad 90 mln zł, tj. spadek o ponad 40% w stosunku do roku poprzedniego. Tak znaczny ubytek dochodów trudno zrównoważyć większymi wpływami z subwencji czy z pozostałych dochodów w części operacyjnej budżetu, tym bardziej że wydatki bieżące stale wzrastają ze względu na niedofinansowanie i przekazywanie samorządom nowych zadań, bez odpowiedniego wyposażenia w środki.

Mniejsza efektywność dochodów bieżących oraz wzrastające wydatki bieżące spowodowały w niektórych miastach drastyczne obniżenie nadwyżki operacyjnej, a w kilku przypadkach nawet powstanie deficytu operacyjnego. W miastach GZM w latach 2008–2009 nastąpiło zmniejszenie nadwyżki operacyjnej o 44%, a w 2010 r. o dalsze 9%.

Rok	Wpływy z PIT		Wpływy z CIT	
	Warszawa	Miasta GZM	Warszawa	Miasta GZM
2008	2.057 zł	920 zł	475 zł	112 zł
2009	2.027 zł	841 zł	405 zł	66 zł
2010	1.956 zł	846 zł	311 zł	62 zł

16 Analiza opracowana na podstawie danych zebranych w ramach realizacji projektu „Wzmocnienie spójności terytorialnej i efektywności funkcjonowania miast na prawach powiatu z wykorzystaniem doświadczeń francuskich” w ramach Konkursu Dotacji „Fundusze europejskie na poziomie NSS” – IV edycja organizowanego przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej.

17 Do GZM należy 14 miast, położonych na obszarze konurbacji śląsko-dąbrowskiej: Bytom, Chorzów, Gliwice, Dąbrowa Górnicza, Jaworzno, Katowice, Mysłowice, Piekary Śląskie, Ruda Śląska, Siemianowice Śląskie, Sosnowiec, Świętochłowice, Tychy i Zabrze.

Dla porównania wpływy z PIT w przeliczeniu na mieszkańca w miastach GZM są niższe o ponad 55% niż w Warszawie, natomiast wpływy z CIT średnio o ponad 80%. Nawet w „najbogatszym” z miast GZM – Katowicach wpływy z PIT w przeliczeniu na mieszkańca są niższe o ponad 40%, a wpływy z CIT o ok. 50% w zależności od roku. Globalnie dochody na głowę mieszkańca w Warszawie wynoszą wg danych za 2010 r. ponad 6 tys. zł, natomiast w miastach GZM tylko 3,7 tys. zł. Na takie wysokie dochody ogółem mają wpływ dochody bieżące. Natomiast dochody majątkowe, w tym sprzedaż majątku czy pozyskiwanie środków z UE, są na porównywalnych poziomach.

Dochody wszystkich miast co prawda z roku na rok wzrastają, ale trend ten jest istotnie zróżnicowany w poszczególnych z nich. W 2009 r. dochody wzrosły o 202 mln zł, tj. o 3% w stosunku do 2008 r., a w 2010 r. o dalsze prawie 354 mln zł, tj. o 5%. Wzrost ten jest jednak wynikiem niekorzystnych zjawisk, bowiem obserwowany spadek udziałów w podatkach PIT i CIT jest rekompensowany subwencją ogólną (w 2009 r. wzrost o ponad 90 mln zł w stosunku do 2008 r., tj. o 6% i dalszy wzrost w 2010 r. o ponad 35 mln zł, tj. o 2%) oraz w niewielkim stopniu większymi wpływami z pozostałych źródeł. Powoduje to, że wzrost dochodów bieżących nie nadąża za wzrostem wydatków bieżących, które kształtowały się w kolejnych latach odpowiednio:

Rok			w przeliczeniu na mieszkańca	
2008 r.	5.174 mln zł		2.627 zł	
2009 r.	5.662 mln zł	wzrost o 9%	2.887 zł	wzrost o 10%
2010 r.	5.887 mln zł	wzrost o 4%	3.015 zł	wzrost o 4%

## 5. Podsumowanie

Zaprezentowane jedynie fragmentaryczne wyniki przeprowadzonych badań wskazują, że oparcie dochodów powiatów o udziały w podatkach państwowych powoduje – ze względu na ich spadek – trudności w realizacji zadań, zmniejszanie się nadwyżek operacyjnych oraz konieczność zadłużania się miast na prawach powiatów.

Powierzenie miastom dodatkowych zadań bez zagwarantowania środków na ich realizację powoduje, że zadania „powiatowe” realizowane są kosztem „miejskich”, na które również brakuje środków. Można mieć zatem istotne wątpliwości, czy wynikająca z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP zasada adekwatności jest – zwłaszcza w stosunku do tych jednostek samorządu terytorialnego – właściwie realizowana.

# PRAWNE GWARANCJE SAMODZIELNEGO DECYDOWANIA PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

JOANNA MAŁGORZATA SALACHNA

## 1. Uwagi wprowadzające

Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego (jst.) może być postrzegana w kontekście negatywnym, tj. w sensie wolności od ingerencji innych organów. I w związku z tym rozpatrywane są prawne jej gwarancje. Najbardziej syntetycznym ich określeniem wydaje się być stwierdzenie TK, iż samodzielność tę gwarantują „posiadanie podmiotowości cywilnoprawnej, własnych zadań, wyodrębnienie majątkowe i organizacyjne, niezależność – w ramach legalizmu – od organów administracji rządowej i samodzielność finansowa”<sup>1</sup>. Wskazany katalog „zabezpieczeń” może być dookreślany, a poszczególne jego kwestie traktowane analitycznie i w różnych kontekstach. Poniżej wyeksponowane zostaną podstawowe uregulowania prawne w świetle poglądów sformułowanych przez TK.<sup>2</sup>

W tym miejscu wskazania wymaga, jakie znaczenie mają dalej przedstawiane gwarancje dla samodzielnego decydowania przez jst. Otóż w sensie merytorycznym zawsze konkretny akt decyzyjny dotyczy lub poparty jest m.in. istnieniem zasobów majątkowych, finansowych czy organizacyjnych jst. We wszystkich z wymienionych kwestii warunkujące, tj. podstawowe znaczenie mają regulacje prawne ich dotyczące. Stąd też sfera decyzyjności jst. (swobody w jego zakresie) zależy podstawowo od gwarancji prawnych samodzielności (jako takiej) samorządu terytorialnego.

## 2. Zasada wyłączności ustawy w kreowaniu/ograniczaniu samodzielności jst.

Omówienie prawnych gwarancji samodzielności jst. wypada zacząć od zaprezentowania zasady wyłączności ustawowej. Samorząd terytorialny działa bowiem

1 Wyrok TK z 8 października 2001 r., sygn. K 11/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 210.

2 Szerzej zob. np.: A. Wiktorowska, Prawne determinanty samodzielności gminy. Zagadnienia administracyjnoprawne, Warszawa 2002. Powołać tu także wypada opracowania dotyczące samodzielności finansowej, m.in.: J. Glumińska-Pawlic, Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne, Katowice 2003; E. Kornberger-Sokołowska, Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001.

w ramach ustaw (tak m.in. w art. 16 ust. 2 konstytucji), „co należy rozumieć także i tak, iż celem ustaw ograniczających samodzielność samorządu – w tym zwłaszcza gmin jako jednostek podstawowych (art. 165 ust. 1 konstytucji) – musi być stworzenie ram prawnych, w których ta samodzielność w państwie jednolitym by się realizowała”<sup>3</sup>. Dlatego dopuszczalność ingerencji<sup>4</sup> w zakres samodzielności jst. oceniana jest pod względem:

- 1) formalnym, polegającym na ustaleniu zachowania:
  - a) ustawowej rangi przepisów, które wkraczają w konstytucyjnie chronioną sferę samodzielności,
  - b) precyzji i zupełności uregulowań ustawowych, co zapewnia z kolei brak możliwości interpretacyjnego rozszerzania ustanowionych przez ustawodawcę ograniczeń samodzielności<sup>5</sup>;
- 2) materialnoprawnym, tj. badaniem czy ingerencja ustawowa nie jest nadmierna w kontekście konstytucyjnych celów i wartości (zasada proporcjonalności); zgodnie z wypracowanym przez TK stanowiskiem<sup>6</sup> ocenie w tym zakresie podlegają następujące kwestie:
  - a) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków – czyli badana jest celowość unormowań,
  - b) czy regulacja ta jest niezbędna/konieczna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana,
  - c) i wreszcie – czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w proporcji do nakładanych przez nią (także na obywatela) ciężarów;
- 3) zachowania zasad prawidłowej legislacji.

Tak skonstruowane dyrektywy, które analizowane są w każdym z rozpatrywanych przypadków konstytucyjności uregulowań dotyczących sfery funkcjonowania jst., dają gwarancję respektowania w ciągle zmieniającym się systemie prawnym, a także społeczno-gospodarczym zasady samodzielności jst. Oczywiście formal-

3 Wyrok TK z 4 maja 1998 r., sygn. K 38/97, *op. cit.*

4 Wynikający z zasady zakazu nadmiernej ingerencji (zw. także zasadą proporcjonalności) – szerzej na omawiany temat, w tym w ujęciu porównawczo-historycznym z uwzględnieniem dorobku orzecznictwa TK zob.: J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

5 Por. na tle ustaleń zawartych (w:) uchwałe SN z 30 kwietnia 1997 r., III CZP 13/97, OSNC 1997, Nr 8, poz. 104; wyrokach TK z: 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97, OTK ZU 1998, nr 2, poz. 12; z 18 grudnia 2008 r., sygn. K 19/07, OTK ZU 2008, nr 10A, poz. 182.

6 Wymienione warunki dopuszczalności ingerencji ustawodawczej w samodzielność jst. (gmin) zostały wypracowane pod rządami Małej Konstytucji – orzeczenie TK z 23 października 1996 r., sygn. K 1/96, OTK ZU 1996, Nr 5, poz. 38). Niemniej są respektowane i stosowane przez sąd konstytucyjny na tle aktualnych postanowień Konstytucji RP – tak m.in. w wyrokach TK z: 4 maja 1998 r., sygn. K 38/97, OTK ZU 1998, nr 3, poz. 31; 20 marca 2007 r., sygn. K 35/05, OTK ZU 2007, nr 3A, poz. 28.

nym warunkiem przeprowadzenia badania jest stosowne zaskarżenie regulacji ustawowych (bądź podustawowych<sup>7</sup>).

### 3. Podmiotowość jednostek samorządu terytorialnego

Gwarancją samodzielności jest podmiotowość jst., która wynika z art. 165 ust. 1 Konstytucji RP. Zgodnie z nim jst. mają osobowość prawną, przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe. Fakt, iż źródłem podmiotowości prawnej jest ustawa zasadnicza, przesądza o tym, że jst. są osobami prawa publicznego. „To, że działają także w formach prywatnoprawnych, nie zmienia ich charakteru (podobnie państwo działa w obrocie cywilnoprawnym jako Skarb Państwa)”<sup>8</sup>. W Konstytucji szczególnie zaakcentowane zostały prawa podmiotowe jst. o charakterze prywatnoprawnym (własność i inne prawa majątkowe)<sup>9</sup>, które powinny służyć realizacji ich zadań. I jakkolwiek można wywodzić, że prawa te powinny podlegać – co do zasady – takiej samej ochronie jak prawa osób prywatnych<sup>10</sup>, uwzględnienia wymaga publicznoprawny status jst. Przysługują im bowiem „[...] wyłącznie takie uprawnienia, które zostały wyraźnie przyznane przez prawo pozytywne, a wykładnia przepisów konstytucyjnych musi zawsze uwzględniać służebny charakter instytucji samorządu terytorialnego wobec jednostki oraz jej wolności i praw”<sup>11</sup>. Stąd też jst. mają całkowicie inny status niż osoby prawne powoływane przez obywateli. Ustalenia te wskazują, że zasada równości nie może mieć bezpośredniego zastosowania do jst.<sup>12</sup> Na tle tych spostrzeżeń i wracając do głównego

7 Por. przykładowo ustalenia TK dotyczące zasad ustalania opłat za parkowanie na drogach publicznych zawarte w wyroku z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU 2002, nr 7A, poz. 91.

8 Wyrok TK z 28 listopada 2006 r., sygn. P 31/05, OTK ZU 2006, nr 10A, poz. 155.

9 Zob. wyrok TK z 15 marca 2005 r., sygn. K 9/04, OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 24.

10 „Przyznanie jednostce samorządu terytorialnego samodzielnej dyspozycji swoim mieniem [...] podlega podobnej ochronie jak mienie obywateli” – L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2006, s. 318. Por. orzeczenie TK z 20 listopada 1996 r., sygn. K 27/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 50, w którym stwierdzono, iż konstytucyjna norma stanowiąca, iż RP chroni własność (obecnie zawarta jest w art. 21 ust. 1 Konstytucji RP z 1997 r.) „odnosi się nie tylko do własności osobistej, a więc do własności, której podmiotem jest obywatel, lecz ma także zastosowanie do wszelkich innych podmiotów, także tych, których status i istnienie są regulowane w całości przez prawo publiczne. Trybunał Konstytucyjny uważa, że do kręgu tych podmiotów należy również zaliczyć jednostki samorządu terytorialnego (...)”.

11 Wyrok TK z 14 listopada 2000, sygn. K 7/00, OTK ZU 2000, nr 7, poz. 259.

12 Zaznaczenia wymaga, iż postrzeganie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa (art. 32 obowiązującej Konstytucji RP) w kontekście funkcjonowania jst. podlegało pewnej ewolucji. Najpierw (pod rządami wcześniejszych przepisów konstytucyjnych) TK stanowczo stwierdzał, iż nie może być stosowana do podmiotów nie będących osobami fizycznymi lub organizacjami osób fizycznych – zob. np. orzeczenia TK: z 27 czerwca 1995 r., sygn. K 4/94, OTK ZU 1995, Cz. I, poz. 16; z 23 czerwca 1997 r., sygn. K 3/97, OTK ZU 1997, nr 2, poz. 22. Po wejściu w życie obecnej Konstytucji z 1997 r. TK podtrzymując wcześniejsze stanowisko, stwierdził, że zasada równości „tylko pośrednio wiąże się z zagadnieniem praw przysługujących gminom”, a naruszenie równości pomiędzy jst. podlega raczej ocenie z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawa (na tle zasad proporcjonalności i sprawiedliwości społecznej) – wyrok z 24 marca 1998, sygn. K 40/97, cyt. wyd. Natomiast w wyroku z 24 lutego 1999 r. (sygn. SK 4/98, OTK ZU 1999, nr 2, poz. 24) ustalono, że „skoro ustrojodawca użył [...] w odniesieniu do zakresu podmiotowego zasady równości, określił wszyscy i nikt, a nie innych stosowanych w tekście konstytucji określił (...), nie można twierdzić, jak miało to miejsce pod rządami art. 67 ust. 2 przepisów konstytucyjnych, że zasada ta stosuje się dzisiaj jedynie do obywateli. Przyjąć raczej należy, że zakres podmiotowy zasady równości rozciągnięty został w art. 32 na ogół osób, objął więc tak osoby fizycz-



wątku, skonstatować trzeba, że jst., będąc osobami prawa publicznego, posiadają także podmiotowość cywilnoprawną (prywatnoprawną). Nie oznacza to jednak, iż mienie i inne prawa majątkowe samorządu terytorialnego mają charakter prywatny, chociaż ich konstrukcja oparta jest na konstrukcji cywilistycznej. Mienie komunalne jest *de facto* mieniem publicznym, które służyć ma wypełnianiu określonych zadań (publicznych). Jego ochrona nie może być taka sama jak w przypadku innych podmiotów o statusie prywatnoprawnym, gdyż „specyficzny, uwarunkowany interesem publicznym charakter praw majątkowych gminy [jst. – przyp. J.S.], powoduje, że prawa te mogą doznawać większych ograniczeń aniżeli prawa majątkowe innych podmiotów”.<sup>13</sup> Z drugiej zaś strony ingerencja ustawodawcza nie może być dowolna/nadmierna. W tym zakresie obowiązuje konieczność zachowania proporcjonalności tejże ingerencji<sup>14</sup>. Za niedopuszczalne uznać należy uregulowania ustawowe prowadzące do znacznego uszczuplenia władztwa jst. „nad powierzonym im mieniem oraz do zagrożenia bardzo poważnymi uszczerbkami w majątku”<sup>15</sup> komunalnym, które jest niewspółmierne do zakładanego celu publicznego. Ma to szczególne znaczenie w sytuacji, gdy stosunki cywilnoprawne dotyczące mienia zostały już prawnie „uporządkowane”. Z dokonanego przedstawienia wynika, iż podmiotowość samorządu terytorialnego, jak i związane z nim wyodrębnienie majątkowe są pochodne względem państwa, co wiąże się z większą (niż w stosunku do podmiotów prywatnych) możliwością ingerencji ustawodawczej w te sfery. Niemniej ingerencja ta zawsze musi spełniać wymogi proporcjonalności i jednocześnie nie może niweczyć możliwości samodzielnego funkcjonowania i wypełniania zadań przypisanych jst. – na ten temat zob. pkt 4.

#### **4. Zasada pomocniczości**

Podstawowe znaczenie dla zakresu zadań wykonywanych przez jst. ma zasada pomocniczości/subsydiarności.<sup>16</sup> Pomocniczość (subsydiarność) najogólniej

---

ne jak i prawne. [...] W odróżnieniu od takiego określenia w poprzednich przepisach konstytucyjnych (obywatele) obecne określenia (wszyscy i nikt) w żaden sposób nie ograniczają kręgu podmiotów, którym przysługuje prawo do równego traktowania przez władze publiczne, a więc także przez ustawodawcę”. Z kolei w późniejszym wyroku z 14 listopada 2000 (powołanym w poprzedzającym przypisie) TK jednoznacznie stwierdził, że zasada równości nie może być stosowana bezpośrednio do jst. Jednak ustawodawca musi respektować zasadę wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP w ten sposób, że „różnicowania jednostek samorządu terytorialnego nie mogą prowadzić do nieuzasadnionych różnicowań ich mieszkańców”.

13 Orzeczenie TK z 13 maja 1997 r., sygn. K 20/96, OTK ZU 1997, nr 2, poz. 18. Zwrócono w nim uwagę, że „Zasadnicza część majątku, w tym nieruchomości, pochodzi z komunalizacji mienia Skarbu Państwa, dokonanej z woli ustawodawcy. [...] Chociaż więc samodzielność gmin jest zakotwiczona w normach konstytucyjnych, to jest to samodzielność regulowana ustawami zwykłymi. Ustawodawca zwykły w ramach zasad i szczegółowych unormowań o randze konstytucyjnej, jest uprawniony do racjonalnego kształtowania mienia komunalnego w tym do jego ograniczania i redystrybucji.”

14 Tak m.in. w orzeczeniu TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU 1996, nr 1, poz. 1.

15 Orzeczenie TK z 20 listopada 1996 r., sygn. K 27/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 50.

16 Zob. np. A. Szpor, Państwo a subsydiarność jako zasada prawna w UE i w Polsce, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 1–2.

wyrażona została w art. 4 ust. 3 EKSL. Zgodnie z powołaną regulacją polega ona na tym, iż:

- co do zasady, sprawy publiczne powinny być realizowane przez te wspólnoty lokalne, które znajdują się najbliżej obywateli; w warunkach polskich wspólnotami lokalnymi są przede wszystkim gminy;
- powierzenie funkcji realizacji spraw innemu (niż lokalny) podmiotowi władzy musi uwzględniać zakres i charakter zadań oraz wymogi efektywności i gospodarności.

Inaczej ujmując – zadania publiczne powinny być realizowane przez możliwie najniższy szczebel danej struktury samorządu terytorialnego. Przesłankami przypisania określonych zadań publicznych dla jst. wyższego szczebla mogą być brak zdolności/potencjału jednostki lokalnej (niższego szczebla) do ich wykonywania, a także względy efektywności i gospodarności.<sup>17</sup> Konstytucja realizuje powyższe postulaty. Ustanawiając ogólne domniemanie właściwości samorządu terytorialnego w zakresie zadań publicznych nie zastrzeżonych dla innych władz publicznych (art. 163), wskazuje jednocześnie na podstawowy charakter gmin – art. 164 ust. 1 i 3. Przy czym, zgodnie z konwencją przyjętą w ostatnich z przywołanych przepisów, szczególnie istotne jest ustawowe przypisanie zadań przekraczających potencjał lokalny/gminny samorządom powiatowym i wojewódzkim. Gminy bowiem są właściwe w zakresie spraw publicznych/samorządu terytorialnego, które nie zostały zastrzeżone dla innych szczebli jst. Zasada pomocniczości zawarta w Preambule Konstytucji, zgodnie ze stanowiskiem TK, uzasadnia „[...] podejmowanie działań na szczeblu ponadlokalnym, jeśli rozwiązanie takie okaże się lepsze i bardziej skuteczne aniżeli działania organów wspólnot szczebla podstawowego. Zasada pomocniczości powinna być rozumiana w całej swej złożoności, która polega na tym, że umacnianie uprawnień obywateli i ich wspólnot nie oznacza rezygnacji z działań władzy publicznej na szczeblu ponadlokalnym, a przeciwnie wymaga tego rodzaju działań, jeżeli rozwiązanie problemów przez organy szczebla podstawowego nie jest możliwe”<sup>18</sup>.

Niezależnie od sformułowanego w konstytucji domniemanie właściwości zadaniowej jst. w obszarze, który nie został zastrzeżony dla innych władz publicznych (czyli państwowych), powstaje pytanie o to, które z zadań mają charakter publiczny. Odpowiedź na nie jest bardzo istotna w kontekście samodzielności jst., przynajmniej w zakresie treści podejmowanych decyzji (w tym uregulowań),

17 Szerzej zob.: T. Szewc, *Dostosowanie prawa polskiego do zasad Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, Bydgoszcz–Katowice 2006, s. 58–63 i powołana tam literatura; P. Chmielnicki, „Istotna część zadań publicznych” i zasada subsydiarności jako konstytucyjne dyrektywy określające zakres działania samorządu terytorialnego i ich realizacja w ustawodawstwie i orzecznictwie (w:) P. Samecki (red.), *Samorząd terytorialny. Zasady ustrojowe i praktyka*, Warszawa 2005. Zob. także hasło: zasada subsydiarności (w:) A. Borodo, *Słownik finansów samorządowych*, Toruń 2007.

18 Wyrok TK z 18 lutego 2003 r., sygn. K 24/02, OTK ZU 2003, nr 2A, poz. 11.

w szczególności finansowych. Stwierdzenie bowiem, że dana sprawa nie ma charakteru publicznego, z góry wyklucza możliwość decydowania o niej przez jst. Kwestia publicznego charakteru zadań w znaczącej mierze jest relatywna (w tym w kontekście zmieniającej się sytuacji społeczno-gospodarczej) oraz wymagająca niejednokrotnie uzasadnienia lub oceny konkretnego przypadku.

Zacząć wypada od tego, że jakkolwiek Konstytucja RP posługuje się w odniesieniu do jst. pojęciem zadań publicznych (lub władzy publicznej), to w EKSL mowa jest o sprawach oraz zadaniach publicznych. Uzupełnić tu trzeba, że z kolei samorządowe ustawy ustrojowe w regulacjach zwyczajowo uznawanych za „katalogi” ich zadań stanowią: – „Zaspokajanie potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy:” (art. 7 ust. 1 u.s.g.); – „Powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie:” (art. 4 ust. 1 u.s.p.); – „Samorząd województwa wykonuje zadania o charakterze wojewódzkim określone ustawami, w szczególności w zakresie:” (art. 14 ust. 1 u.s.w.). Z powołanych regulacji wynika, że zadania oraz sprawy mogą być traktowane bądź zamiennie pojęciowo, bądź odmiennie – zależy to od kontekstu oraz grupowego/kategorialnego albo jednostkowego określenia pojęcia. Na ich podstawie stwierdzić można, że:

- a) zawarte w regulacjach pojęcia: sprawy publiczne, zadania publiczne, zadania własne, zadania publiczne o charakterze ponadgminnym, zadania o charakterze wojewódzkim mają z pewnością charakter pewnych kategorii,
- b) w związku z powyższym ustawowo dookreślono obszar przedmiotowy tych kategorii zadań (spraw); przy czym, co istotne – mają one także charakter ogólny (sformułowania: w szczególności sprawy; w zakresie),
- c) w przypadku powiatów i województw postanowiono, że zadania tych jst. są określane ustawowo; w przypadku gmin zadania własne są ogólną kategorią (służą zaspokajaniu potrzeb wspólnoty), która przykładowo tylko zilustrowana została wskazaniem pewnych obszarów ich działalności,
- d) najistotniejszy jednak jest warunek, że sprawy publiczne realizowane przez jst. mają związek z zaspokajaniem potrzeb wspólnoty.

Czym jest zadanie/a publiczne, prezentuje stanowisko TK, zgodnie z którym „[...] wszystkie zadania samorządu terytorialnego mają charakter zadań publicznych w tym znaczeniu, że służą zaspokojeniu potrzeb zbiorowych społeczności czy to lokalnych, w wypadku zadań własnych, czy zorganizowanego w państwo całego społeczeństwa, jak w wypadku zadań zleconych”<sup>19</sup>. Zatem to cel, jakim jest zaspokajanie potrzeb o charakterze zbiorowym (a nie indywidualnym), bądź inaczej – interes publiczny uzasadniający podjęcie działań jest kryterium uznania zadania

19 Uchwała TK z 27 września 1994 r., sygn. W 10/93, OTK 1994, cz. II, poz. 46.

za publiczne. Zastrzec jednak trzeba, iż nie można tego utożsamiać z dopuszczalnością działania jst. wyłącznie wobec ogółu lub grupy osób. Równie dobrze interes publiczny może być realizowany poprzez załatwianie spraw o charakterze indywidualnym (przede wszystkim, choć nie tylko chodzi o sprawy z zakresu administracji publicznej). Interes publiczny zaistnieje wówczas, gdy wykonanie zadania skutkuje lub może skutkować korzyścią o charakterze ogólnym, w przeciwieństwie do interesu indywidualnego, gdzie realna lub potencjalna korzyść dotyczy jednostki.<sup>20</sup> Poza tym w sukurs określaniu „publiczności” lub interesu publicznego odnośnie do zadań przychodzi także rozumienie zasady pomocniczości w relacji: jednostka/i – władza publiczna. Zadania publiczne to takie potrzeby/sprawy, których członkowie wspólnoty lokalnej lub znaczna ich grupa nie są w stanie (bo nie mają potencjału) skutecznie sami zaspokajać we własnym zakresie.

## 5. Zasada samodzielności finansowej jako element podmiotowości jst.

Realizacja zadań przez jst. wymaga zasobów finansowych. TK konsekwentnie postrzega samodzielność finansową jst. jako konstytutywną cechę podmiotowości samorządu terytorialnego. „Istota tej samodzielności wyraża się w zapewnieniu jednostkom samorządu terytorialnego systemu dochodów, stwarzających gwarancję realizowania przypisanych im zadań publicznych, a zarazem pozostawiających im swobodę polityczną w kształtowaniu wydatków.”<sup>21</sup> Ogólne zasady finansowe społeczności lokalnych formułuje art. 9 EKSL, a są to:

- zasada wyodrębnienia zasobów finansowych jst. oraz samodzielność ich wykorzystywania w ramach posiadanych uprawnień (ust. 1);
- zasada adekwatności wysokości zasobów do uprawnień jst. (ust. 2);
- zasada lokalnego władztwa daninowego (podatkowego) realizowanego w ustawowym zakresie (ust. 3);
- zasada zróżnicowania i elastyczności źródeł finansowania działalności jst. (ust. 4), w tym zasada dostępu (w ustalonych prawem granicach) do krajowego rynku kapitałowego (ust. 8);
- zasada korygowania (wyrównywania lub równoważenia) źródeł finansowania jst. celem ochrony słabszych finansowo społeczności lokalnych – zw. także zasadą solidarności (ust. 5);
- zasada konsultacji jst. w zakresie przyznawania zasobów (ust. 6);

20 Zob.: J. Lang, *Struktura prawna skargi w prawie administracyjnym*, Wrocław 1972, s. 98 i nast. Szerzej na temat pojmowania interesu publicznego: W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2006, s. 116–155 oraz powołane tam poglądy doktryny i orzecznictwa; P.J. Suwaj, *Konflikt interesów w administracji publicznej*, Warszawa 2009, s. 27 i nast. oraz powołana tam literatura.

21 Tak m.in. w wyroku TK z 6 września 2005 r., sygn. K 46/04, OTK ZU 2005, nr 8A, poz. 89.

– zasada minimalizacji dotacji celowych w systemie finansowania jst. (ust. 7).

Konstytucja RP nie reguluje wszystkich ze wskazanych powyżej obszarów, np. brak w niej określenia mechanizmów wyrównywania/równoważenia finansowego jst. Nie oznacza to wszakże, iż system taki jest z zasady niekonstytucyjny.<sup>22</sup>

Podstawowe zasady dotyczące finansów jst. zawarte zostały w art. 167 i 168 konstytucji. Uprowadzającego zaznaczenia wymaga, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TK poszczególne przepisy art. 167 nie mogą być interpretowane w oderwaniu od pozostałych zawartych w nim uregulowań.<sup>23</sup> Trzeba jednak wskazać, że ustalone tam zasady korespondują także z innymi regulacjami konstytucyjnymi, w tym z art. 166. Na podstawie powołanych regulacji sformułować można następujące zasady konstytucyjne dotyczące źródeł finansowania jst.<sup>24</sup>:

- udziału w dochodach publicznych adekwatnego do przynależnych jst. zadań (art. 167 ust. 1 i 4);
- ustawowego określenia źródeł dochodów jst., z uwzględnieniem zróżnicowania ich kategorii (art. 167 ust. 3 w zw. z jego ust. 2 oraz art. 168);
- podstawowego charakteru dochodów własnych w związku z finansowaniem zadań własnych (art. 167 ust. 2 w zw. z art. 166 ust. 1);
- uzupełniania dochodów własnych jst. pochodzącymi z budżetu państwa subwencjami ogólnymi oraz dotacjami celowymi (art. 167 ust. 2 w zw. z art. 166 ust. 1 i 2 oraz w zw. z art. 167 ust. 1);
- władztwa daninowego jst. realizowanego w ramach ustaw (art. 168 w zw. z art. 217).

Porównanie tych zasad z zasadami sformułowanymi w EKSL prowadzi do stwierdzenia, iż nie ma między nimi kolizji. Natomiast w obszarach, w których Konstytucja „milczy” bądź nie stanowi wprost, należy odwoływać się do norm wynikających z Karty. I tak przykładowo, oprócz wskazanego już braku uregulowań korekcji finansowania jst., w ustawie zasadniczej nie ma także wprost mowy

22 Dopuszczalnością istnienia systemu wpłat wyrównawczo–korekcyjnych dokonywanych przez jst. zajmował się TK – wyrok z 25 lipca 2006 r., sygn. K 30/04, OTK ZU 2006, nr 7A, poz. 86. W powołanym orzeczeniu podkreślono, że jakkolwiek wpłaty województw na część regionalną subwencji stanowią wyjątek w odniesieniu do art. 167 ust. 2 konstytucji, to jednak w stosunku do nich obowiązują zasady (rygory) wynikające z ust. 1, 3 i 4 powołanego przepisu. To z kolei oznacza, że funkcjonowanie systemu wpłat wyrównawczo–korekcyjnych jest dopuszczalne pod następującymi warunkami (łącznie): „– ustawowego uregulowania w sposób kategoryalny podstaw pobrania i zasad podziału, – celowego przeznaczenia na potrzeby innych samorządów związane ze skutkami finansowania obligatoryjnych zadań własnych [...], – określania wysokości wpłat w taki sposób, by zmniejszały one dochody własne samorządów bogatszych tylko w zakresie niezbędnym, nie niwecząc zarazem znaczenia tych dochodów, – nadania wpłatom charakteru uzupełniającego mechanizm wyposażania samorządów w dochody [...] – nie zaś jego zastępowania.”

23 Zob. np. wyroki TK: z 30 marca 1999 r., sygn. K 5/98, OTK ZU 1999, nr 3, poz. 39; z 6 września 2005 r., sygn. K 46/04, OTK ZU 2005, nr 8A, poz. 89.

24 Wyliczenie zasad bazuje na opracowaniu T. Dębowskiej–Romanowskiej (w:) *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 230–231.

o wydatkowaniu środków przez jst. W tym zakresie obowiązują powołane postanowienia EKSL, z uwzględnieniem uregulowań krajowych dotyczących zasad, sposobów wydatkowania, czy też bezpośredniej lub pośredniej konieczności dokonywania wydatków (np. w związku z realizacją zadań zleconych – por. art. 166 ust. 2 w zw. z art. 167 ust. 1 Konstytucji RP). Nie można także zapominać o zasadzie wykonywania przez jst. zadań we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność (art. 16 ust. 2 zd. 2 konstytucji), co implikuje pozostawienie samorządom swobody kształtowania wydatków (jednak z uwzględnieniem zastrzeżeń ustawowych) oraz stworzenie odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie.<sup>25</sup>

## 6. Zasada adekwatności dochodów

Najwięcej kontrowersji w praktyce powstaje na gruncie konstytucyjnej zasady adekwatności, czyli zapewnienia udziału jst. w dochodach publicznych odpowiadającego przypadającym im zadaniom (art. 167 ust. 1 w zw. z jego ust. 4). Kwestia ta pośrednio wiąże się także z wprowadzeniem obowiązku dokonywania przez jst. wydatków, bez jednoczesnego zmniejszenia zakresu ich zadań, co w konsekwencji oznacza „umniejszanie dochodów”. TK w odniesieniu do stanowienia tego rodzaju regulacji ustawowych wskazał, iż ich dopuszczalność podlega ocenie z punktu widzenia rozmiarów ubytku finansowego, a także z uwagi na docelowość/tymczasowość systemu umniejszania dochodów.<sup>26</sup> Wracając jednak do bezpośredniego odczytywania zasady adekwatności, sąd konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że oznacza ona z jednej strony nakaz zapewnienia jst. odpowiedniego udziału w dochodach publicznych, tak aby realizacja ich zadań była możliwa, a z drugiej strony – zakaz dokonywania modyfikacji tych dochodów, które odpowiedniość tego udziału by przekreślały.<sup>27</sup> Zasada ta dotyczy podziału dochodów zarówno pomiędzy administrację rządową a samorząd terytorialny, jak i dalej – pomiędzy szczeble jst. Ocena zachowania proporcji między udziałem w dochodach publicznych a zakresem zadań przypadających jednostkom danego szczebla musi uwzględniać następujące okoliczności<sup>28</sup>:

25 Wyrok TK z 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97, OTK ZU 1998, nr 2, poz. 12.

26 Zob. wyrok z 30 czerwca 2003 r., sygn. K 8/02, OTK ZU 2003, nr 6A, poz. 57. Dotyczył on badania zgodności z Konstytucją obowiązku ponoszenia przez gminy wpłat na rzecz izb rolniczych (ich wysokość stanowi 2% wpływów z tytułu podatku rolnego pobieranego na terenie gminy). W uzasadnieniu wyroku TK podniósł, że „w badanym przypadku nastąpiło wprawdzie pewne umniejszenie dochodów gmin (...), ze względu jednak na znikome znaczenie fiskalne tego ubytku dochodów oraz podnoszony przez przedstawiciela Sejmu przejściowy charakter systemu finansowania izb rolniczych (...)” orzeczono, iż zaskarżone regulacje nie są niezgodne z Konstytucją.

27 Tak m.in. w wyroku TK z 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 98.

28 Zob. np. wyroki TK: z 25 maja 1998 r., sygn. U 19/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 47; z 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00, OTK ZU 2001, nr 5, poz. 119; z 28 czerwca 2001 r., sygn. U 8/00, OTK 2001, nr 5, poz. 123; z 31 maja 2005 r., sygn. K 27/04, OTK ZU 2005, nr 5A, poz. 54; z 6 września 2005 r., sygn. K 46/04, cyt. wyd.

1. Możliwości finansowania zadań z określonych źródeł dochodów,<sup>29</sup> przy czym może być tak, że nie każde ze źródeł dochodów może finansować dowolne zadania (jak np. przy wykorzystywaniu funduszy celowych).
2. Podstawy do stwierdzenia niekonstytucyjności nie może stanowić fakt ustawowego ograniczenia pewnych dochodów jst., jeżeli dochody z innych źródeł umożliwiają efektywną realizację poszczególnych zadań publicznych. W celu stwierdzenia naruszenia konstytucji należy bowiem wykazać m.in., że jst. bez dochodów, których zostały ustawowo pozbawione, nie są w stanie realizować niektórych bądź też całości przypadających im zadań.
3. Z uwagi na ograniczoność zasobów publicznych sam fakt niewystarczających dochodów jst. w celu optymalnego wykonywania przez nie zadań nie przesądza o naruszeniu art. 167 ust. 1 konstytucji. Aby je (tzn. to naruszenie) wykazać, potrzebne jest ustalenie oczywistych dysproporcji pomiędzy zakresem zadań i dochodów administracji rządowej oraz poszczególnych szczebli jst.<sup>30</sup>
4. Ustawowe poszerzenie zakresu zadań jst. nie narusza postanowień konstytucji, jeżeli (łącznie):
  - dochody z innych źródeł umożliwiają sprawną realizację zadań (por. pkt 2 wyliczenia);
  - a jednocześnie narzucone powinności nie redukują swobody decyzyjnej gminy w nadmiernym stopniu, w tym: wydatki (sztywnie) wynikające z nowych zadań nie znoszą istoty samodzielności finansowej jst., sprowadzając ją do pojęcia fasadowego (pozornego)<sup>31</sup>.

Z powyższego wynika, że zasada adekwatności oceniana jest przy uwzględnieniu zróżnicowanych, powiązanych jednak ze sobą czynników. Ewentualna skarga do TK dotycząca niekonstytucyjności w tym zakresie powinna, w zależności od jej przedmiotu, zawierać argumentację dotyczącą większości lub wszystkich z nich. Przy tym ocena jest zawsze relatywna, co jest wynikiem także samej istoty zasady adekwatności (stosowności, proporcjonalności), której odczytywanie może zmieniać się w związku ze zmianą stosunków społecznych i gospodarczych (np. kryzysu finansowego).

29 Podkreśla się, że „dochody samorządowe są funkcją przekazanych samorządom zadań – zarówno co do charakteru tych zadań jak i rozmiarów.” – A. Borodo, Subwencje i dotacje jako formy dochodów samorządu terytorialnego w Polsce – wybrane zagadnienia prawne (w:) T. Dębowska–Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 322. Podobnie na temat roli art. 167 ust. 3 Konstytucji w wyroku TK z 29 lutego 2000 r., sygn. K 31/98, OTK ZU 2000, nr 1, poz. 6.

30 Zob. szerzej w wyroku TK z 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98, OTK ZU 1999, nr 3, poz. 37.

31 Szerzej w tym kontekście także w wyrokach TK: z 1 kwietnia 2003 r., sygn. K 46/01, OTK ZU 2003, nr 4A, poz. 27; z 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU 2008, nr 1A, poz. 8.

## 7. Zasada ochrony sądowej (w tym sprawowanej przez TK)

Zgodnie z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP samodzielność jst. podlega ochronie sądowej. Rozwiązanie to skorelowane jest z art. 11 EKSL. Ustalając znaczenie powołanej regulacji na tle podstawowej zasady prawa do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 konstytucji), TK podniósł<sup>32</sup>, że jednostki korzystają „ze swych praw w dowolny sposób, w granicach wyznaczonych przez prawo, a podstawą tych praw jest jej godność i wolność”, zaś jst. korzystają „ze swych praw w celu realizacji zadań publicznych”. Stąd też sądowa ochrona samodzielności jst. (art. 165 ust. 2) nie jest tożsama z prawem do sądu, o którym mowa w art. 77 ust. 2 i art. 45 ust. 1 konstytucji. Sądowa ochrona jst. ma na celu zagwarantowanie prawidłowości realizowanych przez nie zadań publicznych, „natomiast prawo do sądu jest jednym ze środków ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki.” Rozwijając to zagadnienie, wskazania wymagają następujące kwestie.

Po pierwsze, ochrona sądowa dotyczy konstytucyjnej sfery samodzielnego działania jst. Ma ona zabezpieczać tę samodzielność w relacjach jst. z innymi organami władzy publicznej. W związku z tym jst. „mają zdolność sądową w postępowaniu cywilnym, mogą również dochodzić swoich praw w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sytuacjach określonych w prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a więc w sytuacjach, gdy są one adresatami decyzji administracyjnych lub innych aktów wymienionych w art. 3 § 2 pkt 2–4 tej ustawy, a także, gdy są adresatami rozstrzygnięć nadzorczych”.<sup>33</sup>

Po drugie – o ile prawo do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2) ma charakter podmiotowy, to pojęcie sądowej ochrony samodzielności jst. akcentuje aspekt przedmiotowy mechanizmów ochrony, które ukierunkowane są na zapewnienie prawidłowej realizacji zadań publicznych.<sup>34</sup>

Z powyższego widać, że sądowa ochrona samodzielności jst. ma specyficzny wymiar, a warunkowane jest to publicznoprawnym statusem jst. Ochrona ta obejmuje także dokonywaną przez TK ocenę konstytucyjności tworzonych regulacji.<sup>35</sup> Z punktu widzenia jst. istotne jest, że – zgodnie z art. 191 ust. 1 pkt 3 i jego ust. 2 konstytucji – ich organy stanowiące mogą wystąpić z wnioskiem do TK o zbada-

32 Postanowienie TK z 23 lutego 2005 r., sygn. Ts 35/04, OTK ZU 2005, nr 1B, poz. 26.

33 Wyrok TK z 29 października 2009 r., sygn. K 32/08, *op. cit.* Zob. także np. J.P. Tarno, Status prawny jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym, „Państwo i Prawo” 2006, z. 2, s. 14.

34 Wyrok TK – *ibidem*. W dalszym jego wywodzie wskazano, że „w świetle tych ustaleń należy stwierdzić, że art. 165 ust. 1 i 2 Konstytucji nie wymaga zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego statusu strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sytuacji, w której jednostka ta nie występuje jako adresat działań władczych innych organów władzy publicznej, ale sama podejmuje takie działania wobec innych podmiotów. Konstytucja nie nakłada też obowiązku przyznania w takiej sytuacji jednostkom samorządu terytorialnego prawa do wniesienia skargi na decyzje organu odwoławczego”.

35 Wyrok TK z 18 lutego 2003 r., sygn. K 24/02, *op. cit.*



nie zgodności (z konstytucją lub ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi)<sup>36</sup> ustaw i aktów wydawanych przez centralne organy państwa. Jest to jednak legitymacja ograniczona.<sup>37</sup> Skuteczne złożenie wniosku warunkowane jest tym, aby skarżony akt normatywny dotyczył spraw objętych zakresem działania jst. Przy tym nie chodzi tu o wykazywanie we wniosku interesu prawnego jst., ale o wykazanie, że sprawa objęta żądaniem jest jednocześnie sprawą objętą zakresem ich działania. Zgodnie z ustaleniami TK<sup>38</sup> musi to być sprawa:

- wyrażająca interes wspólny o charakterze publicznym (dotycząca dobra wspólnego);
- dotycząca badania „zgodności z konstytucją przepisu prawnego w rozumieniu art. 188 konstytucji; a przez to takiego interesu ogólnego, który się wiąże z konstytucyjnym ładem prawnym, bezpieczeństwem prawnym i innymi zasadami i wartościami konstytucyjnymi wyrażanymi w procesie stanowienia przepisów”;
- która pozwala utożsamić cel wystąpienia z wnioskiem z istotnymi cechami jst.<sup>39</sup>; „[...] cel wniesienia wniosku musi w jakiejś mierze nawiązywać do istoty spraw objętych zakresem działania samorządu terytorialnego, [...] by można było stwierdzić, iż nie jest to sprawa nadająca się tylko do badania na podstawie wniosku wniesionego przez podmioty posiadające legitymację ogólną, lub inne podmioty mające legitymację ograniczoną”.

Reasumując powyższe wymogi, TK podkreślił, że „interes publiczny powinien mieć zarazem znamiona lokalne [...]”, a zaskarżany przepis winien wykazywać związek „z zakresem kompetencji rady, przesądzających o istocie samorządu”.<sup>40</sup>

## 8. Podsumowanie

Określona konstytucyjnie samodzielność jst. może być ujmowana negatywnie lub pozytywnie. W ujęciu pozytywnym oznacza możliwość decydowania o swo-

36 Których ratyfikacja wymagała zgody ustawowej – zob. art. 188 Konstytucji ustalający właściwość TK.

37 Por.: Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciniński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999, s. 42. Przy okazji wskazać trzeba, że jst. nie przysługuje wniesienie skargi konstytucyjnej, o której mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, gdyż powołany przepis nie dotyczy organów władzy publicznej (w tym jst.) – szerzej: L. Bagińska, Skarga konstytucyjna, Warszawa 2010, s. 24–25; a w aspekcie prawnoporównawczym – M. Granat, Sądowa kontrola konstytucyjności prawa w państwach Europy Środkowej i Wschodniej, Warszawa 2003, s. 177–187.

38 Postanowienie TK z 20 listopada 2001 r., sygn. K 28/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 263. Zob. także np. wyrok TK z 16 września 2002 r., sygn. K 38/01, OTK ZU 2002, nr 5A, poz. 59.

39 Za owe „istotne cechy” w powołanym wyżej postanowieniu uznane zostały te, które wynikają z art. 163, art. 164, art. 166 ust. 1 i 2 oraz art. 169 ust. 1 Konstytucji.

40 „Jest to niezbędne by określić granice legitymacji organów stanowiących samorządu w relacji do ograniczonej legitymacji innych podmiotów takich jak: ogólnokrajowe organy związków zawodowych oraz ogólnokrajowe władze organizacji pracodawców i organizacji zawodowych” – postanowienie TK z 20 listopada 2001 r., sygn. K 28/00, *op. cit.*

ich, tj. określonych/przekazanych przez władzę centralną sprawach – w ramach obowiązującego prawa (ustaw), niezależnie od woli innych podmiotów. Natomiast samodzielność traktowana negatywnie polega na niedopuszczalności arbitralnej ingerencji przez inne organy władzy publicznej w sferę działań jst. Z tego punktu widzenia niezwykle istotna jest rola prawnych gwarancji samodzielności, na straży których stoi TK. Konstytucyjnymi gwarancjami samodzielności jst. są: – dopuszczalność jedynie ustawowego ingerowania w sferę działania jst., które oceniane jest pod kątem formalnoprawnym, materialnym (celowość, niezbędność i proporcjonalność ingerencji) oraz zachowania zasad prawidłowej legislacji; – posiadanie podmiotowości cywilnoprawnej oraz wyodrębnienie majątkowe i organizacyjne; – posiadanie własnych zadań oraz samodzielność finansowa; – niezależność (w ramach legalizmu) od organów administracji rządowej; – sądowa ochrona samodzielności.

# WIELOLETNIA PROGNOZA FINANSOWA SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – ZAŁOŻENIA, KONSTRUKCJA PRAWNA

KRYSTYNA SAWICKA

## 1. Wieloletnia prognoza finansowa jako instrument zarządzania finansami lokalnymi

Wprowadzenie wieloletniego planowania finansowego do systemu finansów publicznych było jednym z głównych założeń przyjęcia nowej ustawy o finansach publicznych z 2009 r.,<sup>1</sup> mającego na celu stworzenie realnych podstaw określenia kierunków polityki finansowej państwa i jednostek samorządu terytorialnego (jst.) w odpowiednio długim horyzoncie czasowym. W uzasadnieniu do projektu ustawy podkreślano<sup>2</sup>, że planowanie wieloletnie jest niezbędnym instrumentem nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi, bowiem sprzyja bardziej racjonalnemu gospodarowaniu środkami publicznymi poprzez wzrost efektywności ich wydatkowania, powiązanie wydatków ze średnio- i długookresowymi priorytetami jst., ułatwienie absorpcji funduszy unijnych oraz skoncentrowanie działań na średnio- i długookresowej stabilności finansów publicznych. Zwiększa poza tym przejrzystość, wiarygodność i przewidywalność polityki finansowej. Wykorzystanie wieloletniej prognozy finansowej (WPF) do zarządzania finansami samorządu terytorialnego zależy jednak od spełnienia szeregu warunków. Podstawowe znaczenie ma sposób tworzenia planu (metodologia), który dla spełnienia funkcji zarządczej powinien uwzględniać cechy planowania strategicznego. Zarządzanie strategiczne jest ukierunkowanym na przyszłość procesem planowania i wyboru celów rozwoju oraz zadań realizacyjnych, wdrażania przyjętych postanowień, a także monitorowania i kontroli wykonania przyjętych ustaleń<sup>3</sup>. Do głównych cech tego rodzaju zarządzania należą kompleksowość w podejściu do problemów rozwoju, ukierunkowanie na przyszłość (na cele perspektywiczne) oraz na wyniki, czyli osiąganie celów rozwojowych.

1 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

2 Zob. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z 20.10.2008 r. (druk sejmowy nr 1181).

3 Zob. H. Gawroński, Zarządzanie strategiczne w samorządzie terytorialnym, Warszawa 2010, s. 31 i nast.

Kluczowe znaczenie z punktu widzenia zintegrowanego zarządzania finansami samorządowymi posiadają wieloletnie plany inwestycyjne, bowiem są to plany integrujące dwa ważne dla rozwoju jst. dokumenty programowe, to jest wieloletnie plany rozwoju lokalnego (regionalnego) oraz wieloletnie plany finansowe UE<sup>4</sup>. W ramach procesu planowania inwestycji w układzie wieloletnim należy w pierwszej kolejności dokonać identyfikacji potrzeb inwestycyjnych oraz określić zakres rzeczowy każdego z zadań i ich koszt szacunkowy. Następnie poszczególne zadania inwestycyjne powinny być poddane ocenie w oparciu o kryteria ich znaczenia dla rozwoju społeczności lokalnej i ich komplementarność. Dopełnieniem tego procesu jest określenie i wybór źródeł finansowania zadań. Opracowany przy wykorzystaniu tej metodologii wieloletni plan inwestycyjny zawiera zbiór zadań przewidzianych do realizacji w planowanym, kilkuletnim okresie, z uwzględnieniem ich rankingu wraz z zakresem rzeczowym i harmonogramem realizacji oraz określeniem źródeł finansowania<sup>5</sup>. Plan ten umożliwi powiązanie planowania budżetowego w układzie rocznym i wieloletnim z planowanymi zadaniami rzeczowymi lub ich etapami. Wśród instrumentów zarządzania strategicznego szczególnie ważną rolę odgrywają instrumenty finansowe. Cele postawione przed samorządem z reguły mogą być osiągnięte przy wykorzystaniu wielu instrumentów. Stąd dobór właściwego instrumentu do każdego z celów wymaga rozważenia względnej skuteczności danego instrumentu, czasu, jaki jest niezbędny do wywołania skutków jego zastosowania oraz związanych z jego zastosowaniem ograniczeń<sup>6</sup>. Konieczne jest przy tym takie zaplanowanie działań, aby w optymalny sposób wykorzystać zasoby własne jst. Efektywne wykorzystanie WPF w działalności jst. zależy poza tym od możliwości realistycznego planowania wielkości budżetowych, na które częściowo ma wpływ również okres objęty prognozą, a następnie stopnia formalnego związania przyjętą prognozą organów jst. uchwalających budżet na dany rok.

W założeniu ustawodawcy WPF ma być prognozą realistyczną o charakterze kroczącym, łączącą strategiczne zamierzenia inwestycyjne z corocznymi budżetami. Jej celem jest określenie zdolności finansowania zadań bieżących i przedsięwzięć inwestycyjnych jst. z dochodów własnych oraz przychodów zwrotnych, w każdym roku objętym planem, z zachowaniem płynności finansowej budżetu<sup>7</sup>.

4 Zob. szerzej: M. Graczyk, Zarządzanie inwestycjami komunalnymi. Dobra praktyka w pozyskiwaniu funduszy unijnych, Bydgoszcz – Zielona Góra 2008.

5 Zob. D. Hajdys, Źródła finansowania inwestycji infrastrukturalnych realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2007, nr 10, s. 8 i nast.; A. Miszczak, M. Miszczak, K. Żuk, Gospodarka samorządu terytorialnego, Warszawa 2007, s. 200.

6 Zob. B. Filipiak, M. Dylewski, Kontrowersje związane ze sporządzaniem wieloletniej prognozy finansowej jst. w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego, „Finanse Komunalne” 2010, nr 12, s. 6

7 Zob. M. Bitner, K.S. Cichocki, Standardy zarządzania długiem w jednostkach samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7–8, s. 57 i nast.; H. Gawroński, *op. cit.*, s. 74; S. Krajewski, M. Mackiewicz, P. Krajewski, Przygotowanie wieloletniej prognozy finansowej – wybrane problemy metodologiczne, „Finanse Komunalne” 2010, nr 7–8, s. 52.

## **2. Struktura wieloletniej prognozy finansowej**

Wieloletnia prognoza finansowa łączy ze sobą trzy wzajemnie powiązane wieloletnie plany finansowe – prognozę parametrów budżetowych, prognozę kwoty długu oraz wieloletnie przedsięwzięcia<sup>8</sup>. Elementem prognozy są również objaśnienia przyjętych w niej wartości. Uchwała w sprawie WPF może poza tym zawierać upoważnienie dla organu wykonawczego jst. do zaciągania zobowiązań w zakresie przedsięwzięć. Przyjmowana jest w formie uchwały organu stanowiącego jst., odrębnej od uchwały budżetowej. Zasadniczym składnikiem WPF jest wieloletnia prognoza obrazująca podstawowe wielkości budżetów w poszczególnych latach w układzie określonym w art. 226 ust. 1 i 2 u.f.p. Plan ten powinien obejmować okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat. Przy tym okres ten ulega wydłużeniu o czas, na jaki przyjęto limity wydatków na przedsięwzięcia, przekraczający podstawowy okres obowiązywania WPF. A zatem to okres realizacji przedsięwzięć może zdecydować o ewentualnym wydłużeniu horyzontu czasowego WPF. Przyjęcie minimalnego okresu, na jaki musi być sporządzana WPF, oznacza, że po upływie każdego roku budżetowego podlega ona uzupełnieniu i wydłużeniu na następny rok, a więc ma charakter prognozy kroczącej. Dla każdego roku objętego prognozą ujęte w niej parametry budżetowe obejmują: dochody i wydatki budżetu w podziale na bieżące i majątkowe z określonym ich uszczegółowieniem, wynik budżetu, przeznaczenie nadwyżki budżetowej albo sposób sfinansowania deficytu, przychody i rozchody budżetu, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia. Prognoza wielkości budżetowych tworzy obraz przewidywanej sytuacji finansowej jst., w tym dochowania wynikającego z art. 242 u.f.p. nakazu zrównoważenia budżetu w części bieżącej, na przestrzeni lat, których dotyczy.

Wieloletnia prognoza długu, jako część WPF, pokazuje z kolei w poszczególnych latach poziom zadłużenia jst. z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek, wyemitowanych obligacji komunalnych oraz przyjętych depozytów, wskaźnik i sposób spłaty długu oraz indywidualny dla danej jst. limit obciążenia budżetu spłatą długu wraz z kosztami jego obsługi oraz spłatami udzielonych poręczeń i gwarancji<sup>9</sup>. Prognoza długu musi być ściśle skorelowana z prognozą wielkości budżetowych, które określają wartości poszczególnych elementów objętych prognozą długu. Źródłami spłaty długu mogą być nadwyżki budżetu lub zobowiązania

8 Zob. W. Lachiewicz, *Wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego*, (w:) W. Lachiewicz (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010, s. 402 i nast.

9 Indywidualny wskaźnik dopuszczalnego zadłużenia jst. określony na podstawie art. 243 u.f.p. zacznie obowiązywać od 2014 roku. Do tego czasu obowiązują wskaźniki zadłużenia wynikające z art. 169 i 170 ustawy o finansach publicznych z 2005 r., czyli 15% wskaźnik spłaty długu wraz z kosztami jego obsługi w stosunku do planowanych na dany rok budżetowy dochodów jst. i 60% wskaźnik łącznej kwoty długu na koniec roku budżetowego w stosunku do wykonanych dochodów ogółem tej jednostki w tym roku budżetowym.

zaciągnięte na ten cel w następnych latach. Muszą być one wskazane w prognozach dotyczących planowanych nadwyżek oraz przychodów i rozchodów budżetów, ustalonych dla kolejnych lat. Czas, na jaki opracowywana jest prognoza długu obejmuje okres, na który zaciągnięto oraz planuje się zaciągnąć zobowiązania. Prognoza długu jest tym elementem, gdzie okres planowania może być znacznie dłuższy niż w przypadku pozostałych składników WPF, gdyż zobowiązania zaciągnięte na realizację przedsięwzięć z reguły będą wymagały dłuższego okresu na ich spłatę niż samo wykonanie zadania finansowanego z tych środków. Fakt ten może stać się istotną przeszkodą do realistycznego oszacowania wielkości budżetowych, które muszą być brane pod uwagę przy sporządzaniu prognozy oraz prawidłowego ustalenia zdolności jst. do spłaty długu.

Wykaz przedsięwzięć stanowi integralną część uchwały w sprawie WPF i jest opracowywany w formie załącznika o treści określonej w art. 226 ust. 3 u.f.p. Każde z przedsięwzięć identyfikowane jest poprzez określenie jego nazwy i celu, jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za realizację lub koordynację jego wykonywania, okresu realizacji i łącznych nakładów finansowych, limitów wydatków w poszczególnych latach oraz limitów zobowiązań. Określenie limitu zobowiązań oznacza wskazanie maksymalnej kwoty, na jaką mogą opiewać zawierane umowy dotyczące realizacji danego przedsięwzięcia. Limit wydatków oznacza z kolei obowiązek zaplanowania w budżecie danego roku wydatków na konkretne przedsięwzięcie w wysokości określonej limitem. Wśród wymienionych w art. 226 ust. 4 u.f.p. kategorii przedsięwzięć wieloletnich liczne kontrowersje budzą umowy, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikają płatności wykraczające poza rok budżetowy. Celem tego rodzaju umów jest zabezpieczenie bieżącej, statutowej działalności jednostek organizacyjnych jst. Umowy takie są zawierane na przykład na dostawę wody, energii, gazu, usługi internetowe itp. Przy tego rodzaju umowach trudno jest prognozować w sposób realistyczny zarówno łączne nakłady finansowe, jak i poziom wydatków ponoszonych w poszczególnych latach, bowiem na ich wysokość może wpływać wiele zmieniających się w czasie czynników. Jednak umowy te przede wszystkim nie spełniają kryteriów pojęcia przedsięwzięcia w świetle dyspozycji art. 226 ust. 3 u.f.p., bowiem trudno uznać za cel przedsięwzięcia zapewnienie ciągłości działania w powiązaniu z zakupem pewnego rodzaju usług, a zakup tych usług za realizację przedsięwzięcia przez jednostkę, która te usługi zakupuje<sup>10</sup>.

10 Zob. szerzej: E. Czolpińska, Wieloletnia prognoza finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2010, nr 5, s. 36 i nast.; J.M. Salachna (red.), Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Gdańsk 2010, s. 22; R. Trykozko, Zmiany w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego wynikające z nowej ustawy o finansach publicznych – część 2, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 11.

Organ stanowiący jst. w uchwale w sprawie WPF może zawrzeć upoważnienie dla zarządu do zaciągania zobowiązań w zakresie realizacji przedsięwzięć ujętych w prognozie. Zgodnie z art. 228 u.f.p. upoważnienie to ma charakter fakultatywny. Przyjęcie takiego rozwiązania nie jest zasadne w sytuacji, kiedy organ stanowiący dla każdego przedsięwzięcia określa limit zobowiązań i limity wydatków w poszczególnych latach jego realizacji. Upoważnienie tego rodzaju dotyczy zawierania umów związanych z wykonaniem danego przedsięwzięcia. Z uwagi na to, że zmian limitów wydatków oraz limitu zobowiązań na przedsięwzięcia dokonywać może wyłącznie organ stanowiący, nie ma żadnych racjonalnych przesłanek, aby takiego upoważnienia w uchwale nie zawrzeć bądź też ograniczyć go w jakikolwiek sposób. Natomiast upoważnienie organu stanowiącego dla samego zarządu oraz do przekazania przez zarząd uprawnień kierownikom jednostek organizacyjnych jst. do zaciągania zobowiązań z tytułu umów zapewniających ciągłość działania jednostki, o którym mowa w art. 228 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.f.p., może być również zawarte w uchwale budżetowej na podstawie art. 258 ust. 1 pkt 3 u.f.p. Ze względów, o których była mowa wcześniej, upoważnienie tego rodzaju powinno znaleźć się w uchwale budżetowej, gdzie nie obowiązuje wymóg określenia limitu zobowiązań objętych upoważnieniem.

Częścią WPF, zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 7 u.f.p., są objaśnienia przyjętych w niej wartości. Kształtowanie się większości parametrów budżetowych jest wypadkową zamierzonych działań jst. oraz wskaźników makroekonomicznych, takich jak wskaźnik wzrostu PKB, stopa inflacji czy stopa bezrobocia. Na sytuację finansową jst. mogą mieć również wpływ zdarzenia losowe. Wielość czynników, które należy uwzględnić, jak również ich zmienność w czasie, przesądzają o możliwości prawidłowego oszacowania wielkości objętych WPF. Obowiązek sformułowania objaśnień ma stanowić gwarancję realności wielkości przyjętych w prognozowanym okresie oraz wymuszać odpowiedzialne działanie zarówno ze strony organów opracowujących projekt, jak i uchwalających WPF, i w tym należy upatrywać jego znaczenia. Zachowanie realistyczności prognozy wymaga uwzględnienia zdarzeń, które mają lub mogą mieć wpływ na gospodarkę finansową jst. w perspektywie czasu wykraczającej poza bieżący rok budżetowy. Prognoza będzie realistyczna wówczas, kiedy pokaże pełny i wiarygodny obraz najbardziej prawdopodobnego kształtowania się wielkości kluczowych dla stabilności budżetu jst., odzwierciedlający pełną wiedzę o prognozowanym zjawisku, dostępną w momencie opracowywania prognozy<sup>11</sup>. Gwarancją spełnienia tego wymogu jest przyjęcie odpowiedniej metodologii prac nad tym dokumentem planistycznym oraz obowiązek zamieszczenia objaśnień dokonanych w nim ustaleń.

---

11 S. Krajewski, M. Mackiewicz, P. Krajewski, *op. cit.*, s. 53 i nast.

Sposób określania wielkości objętych WPF jest zróżnicowany. Wprawdzie w większości wielkości te są prognozowane, ale niektóre z nich muszą być przedmiotem planowania. Planowaniu będą podlegały te pozycje budżetu, których wielkości zdeterminowane są już podjętymi działaniami jst. i pozostają pod ścisłą kontrolą. Dotyczy to zwłaszcza wydatków majątkowych na planowane przedsięwzięcia, w tym związanych z realizacją projektów finansowanych ze środków UE i pozostałych środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na podstawie podpisanych już umów oraz spłat zaciągniętego długu. Podstawowymi wielkościami, które rzutują na wartości pozostałych elementów prognozy finansowej, są prognozowane kwoty dochodów i wydatków, ponieważ prognozy związane z przychodami i rozchodami, kwotą długu czy relacją spłat zobowiązań finansowych stanowią pochodne prognozowanych nadwyżek lub deficytów budżetów w poszczególnych latach. Stąd główna część objaśnień wymaga skoncentrowania się na określonych w prognozie wielkościach kwot dochodów i wydatków. Kwoty te mogą być oszacowane przy wykorzystaniu analizy danych historycznych i obliczeniu prognoz przy użyciu metod statystycznych<sup>12</sup>. Objęcie WPF konkretnego przedsięwzięcia jest równoznaczne z jego wprowadzeniem do fazy realizacyjnej. Konieczność zabezpieczenia środków na realizację przedsięwzięć, w tym również pochodzących ze źródeł o charakterze zwrotnym, wymaga oceny w dłuższej perspektywie czasowej sytuacji finansowej jst., a zwłaszcza możliwości finansowania zadań obowiązkowych i zdolności spłaty długoterminowych zobowiązań finansowych. Dlatego jednym z celów sporządzenia WPF powinna być weryfikacja długookresowej stabilności finansowej jst.<sup>13</sup>

### **3. Wieloletnia prognoza finansowa a budżet jednostki samorządu terytorialnego**

Dla oceny znaczenia WPF dla gospodarki finansowej jst. i zarządzania finansami lokalnymi – obok okresu na jaki uchwalana jest WPF, który ma wpływ na realistyczność prognozowanych wielkości budżetowych – istotna jest relacja pomiędzy WPF a budżetem jst.. Określenie tych relacji wymaga ustosunkowania się do kilku kwestii szczegółowych, a mianowicie: w jakim stopniu organy jst. podejmując uchwałę budżetową są związane wielkościami określonymi dla danego roku w WPF oraz kiedy, jak często i przez jaki organ powinny być dokonywane zmiany w WPF. Wykorzystanie wieloletniego planowania finansowego do skutecznego za-

12 *Ibidem*, s. 53; R. Arendarski, Możliwości wykorzystania analiz finansowych w jednostkach samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 7–8, s. 104 i nast.

13 Zob. S. Krajewski, M. Mackiewicz, P. Krajewski, *op. cit.*, s. 52.



rzządzania finansami lokalnymi wymaga respektowania zasady uprzedniości i nadrzędności WPF<sup>14</sup>.

Analiza odpowiednich przepisów u.f.p. nie daje podstaw do potwierdzenia nadrzędnej roli WPF w zarządzaniu finansami jst.. Prowadzi natomiast do konkluzji, że planowanie wieloletnie w samorządzie terytorialnym jedynie w ograniczonym zakresie zachowuje wpływ na kształtowanie budżetu danego roku. Dotyczy on limitów zobowiązań i kwot wydatków na przedsięwzięcia (w ograniczonym zakresie) oraz kwoty długu, jego spłat wraz z kosztami obsługi i spłat udzielonych poręczeń i gwarancji w poszczególnych latach. Natomiast wszystkie pozostałe wielkości objęte prognozą mogą zostać zmienione w związku z podejmowaniem uchwały budżetowej na dany rok, jak i zmianami tej uchwały w trakcie roku budżetowego. Postanowienia art. 231 u.f.p. wprowadzają pewne gwarancje, aby kwoty przewidziane w WPF na finansowanie programów wieloletnich nie mogły być ograniczane bez uzasadnionej przyczyny, co mogłoby zagrozić terminowej realizacji tych programów. Dlatego w uchwałach budżetowych powinny być zabezpieczone wydatki na realizowane przedsięwzięcia w wysokości umożliwiającej ich terminowe zakończenie (określone w WPF). Oznacza to, że kwoty wydatków planowane w danym roku na realizację poszczególnych przedsięwzięć są wiążące dla kształtowania odpowiednich wielkości budżetu tego roku. Ewentualna zmiana wielkości wydatków może nastąpić tylko w wyniku podjęcia uchwały organu stanowiącego jst., zmieniającej zakres wykonywania lub wstrzymującej wykonywanie przedsięwzięcia (art. 231 ust. 1 u.f.p.). Ograniczenie możliwości korekty wydatków na przedsięwzięcia do wskazanych przypadków krytykowane jest w literaturze przedmiotu jako nieprzystające do innych regulacji prawnych i realiów prowadzenia gospodarki finansowej przez jst. oraz nieznajdujące uzasadnienia w kompetencjach organu stanowiącego do kształtowania budżetu<sup>15</sup>. Korygowanie limitów wydatków należy postrzegać jako ich urealnienie w danym roku budżetowym, co nie musi wiązać się ani ze zmianą zakresu wykonywania, ani też z wstrzymaniem wykonywania przedsięwzięcia.

Postanowienia WPF w zakresie parametrów budżetowych nie są wiążące dla budżetu uchwalanego na dany rok, inaczej niż w przypadku przedsięwzięć wieloletnich. WPF może być korygowana również zmianami budżetu dokonywanymi w trakcie roku budżetowego. W tym kontekście ważny jest zarówno zakres dokonywanych zmian WPF, jak i kompetencje organów jst. do ich przeprowadzenia. Należy przy tym rozgraniczyć zmiany, które są konsekwencją zmian budżetu wymagających zmiany uchwały budżetowej, od zmian w budżecie. Interpretacja

14 Zob. szerzej: B. Filipiak, M. Dylewski, *op. cit.*, s. 5 i nast.; J. Kotlińska, Wieloletnia prognoza finansowa – jak rozumieć przepisy ustawowe, aby je prawidłowo stosować, „Finanse Komunalne” 2010, dodatek specjalny do numeru 10, s. 20 i nast.

15 Zob. E. Czołpińska, *op. cit.*, s. 40 i n.; J.M. Salachna, Zmiany wieloletniej prognozy finansowej jst. – problemy z interpretacją obowiązującej regulacji, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4, s. 21.

odpowiednich przepisów u.f.p. w tym zakresie nie jest jednolita. W oparciu o wykładnię przepisu art. 232 u.f.p. sformułowana jest teza, że wszelkich zmian w WPF w trakcie roku budżetowego, poza limitami zobowiązań i wydatków na przedsięwzięcia, dokonuje zarząd jst.<sup>16</sup> Należy jednocześnie zauważyć, że w ciągu roku budżetowego nie musi występować pełna zgodność parametrów budżetowych ujętych dla danego roku w WPF a budżetem tego roku. Obowiązek zarządu jst. do dokonania zmian w prognozie powstanie natomiast każdorazowo wtedy, kiedy w wyniku uchwały organu stanowiącego zmieniającej uchwałę budżetową zmienia się wielkości, o których mowa w art. 229 u.f.p., tj. wynik budżetu i związane z nim przychody i rozchody oraz dług jst.. Jak się podkreśla, konieczność dostosowywania wielkości zawartych w WPF do zapisów zmienianej w trakcie roku uchwały budżetowej konstytuuje akt zarządzania wieloletniego finansami lokalnymi jako pochodny w stosunku do decyzji operatywnych, właściwych rocznemu budżetowi<sup>17</sup>. Mając jednak na uwadze cele wieloletniego planowania finansowego i opierając się na wykładni odpowiednich przepisów u.f.p. dotyczących WPF, w tym zwłaszcza art. 229, należy przyjąć, że każda ewentualna zmiana wyniku budżetu i związanych z nim kwot przychodów i rozchodów oraz długu jst. musi być poprzedzona odpowiednią zmianą WPF dokonaną przez organ stanowiący jst., a nie tylko zmiana limitów zobowiązań i kwot wydatków na przedsięwzięcia. Należy jednocześnie podkreślić, że taki sposób interpretacji art. 229 u.f.p. nie ma jedynie znaczenia formalnego, jak by się mogło wydawać. Każdorazowa potrzeba dokonania zmian wynika z uwarunkowań prowadzenia gospodarki finansowej przez jst., a uwzględnienie tych zmian wymaga ich akceptacji przez organ stanowiący w drodze zmiany uchwały budżetowej, która stanowi podstawę prowadzenia gospodarki finansowej. Skutki stanowiska rady są tożsame tak dla zmiany WPF, jak i dla zmiany uchwały budżetowej. Jeśli jednak w takiej sytuacji rada dokonuje w pierwszej kolejności odpowiednich zmian w WPF, to bezpośrednio akceptuje nie tylko te zmiany, które zostaną objęte zmianami dokonanymi w uchwale budżetowej, ale również skutki dokonanych zmian wykraczające poza rok budżetowy, a zwłaszcza w zakresie poziomu zadłużenia i obciążenia budżetów w kolejnych latach spłatą długu. W przypadku, kiedy odpowiedniej korekty WPF dokonuje zarząd jst. można tylko domniemywać, że organ stanowiący, wprowadzając zmiany do uchwały budżetowej godzi się na skutki tych zmian dla gospodarki finansowej jst. w kolejnych latach. Stosowanie tego rodzaju domniemania jest nieuprawnione w sytuacji, kiedy kompetencje do uchwalania WPF i jej zmian należą do organu stanowiącego jst.. Zmiana wyniku budżetu i powiązanych z nim wielkości przychodów i rozchodów oraz długu jst. jest zmianą WPF, dotyczącą jej zasadniczych elementów, a nie

16 J.M. Salachna, *Zmiany wieloletniej prognozy...*, s. 16 i nast.

17 Zob. J.M. Salachna, *Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2010, dodatek specjalny do numeru 10, s. 40.

zmianą w WPF. Przepis art. 232 u.f.p. stanowi podstawę prawną do dokonywania przez zarząd jedynie zmian w WPF związanych ze zmianami w planie dochodów i wydatków budżetu, które nie wpływają na jego wynik, dokonywanymi na podstawie ustawy (art. 257 u.f.p.) oraz na podstawie stosownego upoważnienia organu stanowiącego (art. 258 u.f.p.). Zmiany wprowadzane przez organ wykonawczy do WPF mogą być jedynie następstwem uprzednio dokonanych zmian w budżecie.

#### **4. Zakończenie**

Zarządzanie strategiczne, którego narzędziem w założeniu ma być WPF, związane jest z długookresowym działaniem mającym doprowadzić do realizacji określonego celu (wybranych celów). Dlatego prognoza finansowa powinna wytyczać finansowe cele i zadania do osiągnięcia w wyznaczonym czasie oraz określać sposoby i etapy ich realizacji, przy jednoczesnym respektowaniu warunków prowadzenia gospodarki finansowej i jej powiązania z tzw. otoczeniem. Potrzeby związane z realizacją ustalonych w ten sposób celów i zadań stanowią priorytety dla budżetów uchwalanych na kolejne lata objęte prognozą. Analiza obowiązującej konstrukcji prawnej nie daje podstaw do uznania WPF – wbrew przyjętemu założeniu – za skuteczne narzędzie zarządzania finansami lokalnymi, a tym bardziej zarządzania strategicznego. Wieloletnie planowanie w samorządzie terytorialnym nie posiada bowiem cech strategii, a metodologia tworzenia prognozy nie uwzględnia cech planowania strategicznego<sup>18</sup>. Wieloletnia prognoza finansowa powinna być dokumentem planistycznym wyznaczającym określone ramy wiążące dla budżetów uchwalanych w poszczególnych latach objętych prognozą. Tymczasem regulacje przyjęte w u.f.p. nie sankcjonują takiej rangi WPF, bowiem wielkości budżetowe w niej ujęte, a także limity wydatków na przedsięwzięcia mogą być zmieniane zarówno na etapie przyjmowania uchwały budżetowej na dany rok, jak i w trakcie roku budżetowego. Postanowienia uchwały budżetowej urealniają wartości parametrów budżetowych w zmieniającym się otoczeniu i dostosowują je do bieżących potrzeb, tym samym korygując przyjęte wcześniej wielkości określające ramy gospodarki finansowej jst. w dłuższym okresie czasu. Zbyt długi okres, na jaki prognoza jest uchwalana (w przypadku prognozy kwoty długu może to być nawet kilkanaście, a niekiedy kilkadziesiąt lat) oraz nadmierna szczegółowość w warunkach braku stabilności otoczenia stanowią trudną do przewyciężenia barierę dla realistycznego prognozowania podstawowych wielkości budżetowych (dochodów i wydatków, w tym bieżących i majątkowych, wyniku budżetu oraz przychodów i rozchodów). Z tej przyczyny musi być też ograniczony zakres dyrektywności WPF<sup>19</sup>. Prawna struktura WPF wskazuje, że jest ona przede wszystkim

18 Zob. J.M. Salachna, *Zmiany wieloletniej prognozy...*, s. 24 i nast.

19 Zob. szerzej: E. Czołpińska, *Wieloletnia prognoza finansowa – doświadczenia po roku stosowania. Przewidywania, praktyka i wnioski de lege ferenda*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 12.

narzędziem, które pozwala kontrolować przestrzeganie w poszczególnych latach dopuszczalnych pułapów zadłużenia. Prognoza kwoty długu dostarcza informacji o tym, jak duże środki w budżetach kolejnych lat będą musiały być zagwarantowane na spłatę zobowiązań finansowych. Przez cały ten okres jst. musi spełniać ustawowe kryteria zdolności spłaty zaciągniętego długu, co niewątpliwie rzutuje na warunki prowadzenia gospodarki finansowej w tym okresie. Prognozowanie wielkości budżetowych tworzy w przybliżeniu obraz tych warunków, które poza tym muszą uwzględniać nakłady na przedsięwzięcia. Według A. Borodo WPF ma charakter indykatywny, a nie dyrektywny, zawiera wskazówki i wytyczne, jest swego rodzaju przewodnikiem<sup>20</sup>. Jako wytyczna działania i prognoza wieloletniej sytuacji finansowej pozwala na ocenę realnych możliwości finansowych w perspektywie kilku lat.

Rola WPF w obecnym jej kształcie nie wydaje się być większa niż stosowane poprzednio wieloletnie dokumenty planistyczne w formie limitów wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, na programy i projekty realizowane z budżetu UE i innej bezzwrotnej pomocy zagranicznej oraz prognozy kwoty długu, które zamieszczane były w załącznikach do uchwały budżetowej. Tempo i stopień trudności określenia skutków dokonujących się zmian w gospodarce funkcjonującej w warunkach globalizacji nie pozwala na w pełni realistyczne i zgodne ze sztuką planowania przewidywanie dochodów i wydatków budżetu nawet w skali roku. T. Dębowska–Romanowska podkreśla, że choć dyrektywne planowanie wielkości budżetowych na okresy czteroletnie, jako rozwiązanie instytucjonalne, jest możliwe z prawnego punktu widzenia, to jednak bardzo trudne, niepotrzebne, a nawet szkodliwe. Jest ono bowiem narażone na ciągłą zmienność i dostosowywanie do realiów, albo traktowane jako akt pozornie wiążący<sup>21</sup>. Wiążące powinny być tylko te części aktów z zakresu wieloletniego planowania finansowego, które odnoszą się do gwarancji bezpieczeństwa w wypełnianiu funkcji przez podmioty publiczne, a więc przede wszystkim prognoza kwoty długu jst.. Inne natomiast powinny mieć albo charakter informacyjny, albo być corocznie aktualizowane. Aktualna konstrukcja prawna WPF w zasadzie opiera się na wskazanych przesłankach, które są wynikiem konieczności uwzględnienia wpływu na gospodarkę jst. czynników zewnętrznych, trudnych do przewidzenia i wymierzenia w dłuższej perspektywie czasowej.

20 Zob. A. Borodo, Wybrane zagadnienia prawne ustawy o finansach publicznych z 2009 r., „Finanse Komunalne” 2010, nr 1–2, s. 22.

21 Zob. T. Dębowska–Romanowska, Prawo finansowe po transformacji ustrojowej, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 3, s. 90 i nast.

# Prawo podatkowe



# TAX REMISSIONS AND ITS ENFORCEMENT

LILIA ABRAMCHIK

The nature of the tax remissions is not currently explored in the legal literature. Belarusian tax legislation of the 90s years did not introduce the definition of tax remission and the legal doctrine had not a common opinion concerning this legal phenomenon. Only in the last decade the domestic legal science applied to the study of legal remission institute. In legal theory there are no certain special works on the subject.

As part of ongoing state fiscal policy, tax remissions can influence on production development, its branches and territorial structures improvement, creation the necessary infrastructure facilities, etc. With their help an important social problems are solved. Such as: different level income groups are regulated, people who are below the poverty exempted from taxation and the requirements of demographic policy are taken into account.

The legal privilege should not be identified with such phenomenon as a privilege. These two concepts are similar for the extent that they are both exceptions from general rules. Moreover, such an exception, which help to improve the position of the subject create the most favorable conditions for it. Benefit is a legitimate relief, while privilege is a negative deviation, which is not established in the law, often illegal, designed to improve the situation of one and worsen the situation of others.

The legal privilege is a secondary right in order to create more simple conditions for the duties or its reduction.

In terms of economics: tax remissions are forms of practical implementation, which regulate (stimulate) taxes. Tax remission is one of the main methods in state tax regulations, together with quantity of tax revenue change, one system replacement or the taxation form for another, the differentiation of tax rates, changes in the distribution scope and tax transfers.<sup>1</sup>

In the legal and economic literature there are several points on the tax remission issue.

---

1 Taxes: a textbook for higher educational institutions / N. Seleznev [and others], under Society. Ed. N. Selezneva. - 3rd ed., Revised and enlarged. - M.: UNITY-DANA, 2008. p. 25.

Considering the tax remission A. Bryzgalin defines it: “Tax remission is a tax law provided an exceptional opportunity of complete or partial exemption from tax if there is an object of taxation as well as other tax mitigations for taxpayers”.<sup>2</sup>

V. I. Dymchenko offers the following definition: “Tax remission is a possibility established by the current legislation of full or partial exemption from different taxes. Such exemption may be permanent or temporary and connected with the taxpayer duties”.<sup>3</sup>

According to the V. I. Gureyeva tax credit is a statutory part of the tax system, which provides financial and economic incentives for business taxpayers through tax relief duties.<sup>4</sup> It should be mentioned that this definition relates to the concept of unilateral tax credit concerning business activities. But the author doesn't mention such category of taxpayers as individuals.

S.G. Pepeliaev does not give the definition of tax remission. He determines three big groups of tax remissions: exemptions, rebates and tax credits. He confirm that they share a common goal – “to reduce the amount of tax liability”.<sup>5</sup>

If we put together all the authors points of view concerning tax remissions, so it can be considered through the special tax regulation measure system. From the government point they turned for complete or partial reduction of the taxpayers' size duties, in one or another statutory form.

The concept of tax remissions is assigned in the Tax Code Republic of Belarus, article 43: “tax remissions are granted to certain categories of taxpayers provided by tax law advantages in comparison with other payers, including an opportunity not to pay tax, fee (duty) or pay them in a smaller size”.<sup>6</sup>

In this case we can say that tax remissions are an important tool in the tax policy of the government. That is why it can be observed in more wide sense without exception of any tax remission type: tax amnesty, return from previously paid taxes, tax holidays, tax rates reduction, bite of taxes, exemption from taxes (charges), tax rebates and tax credits. Altogether tax remissions can be divided into three main groups: tax exemptions, tax rebates and tax credits. The basis of this general classification is for the differences between the tax remission methods and their influence on the change of a particular tax element (the object, the payer, the rate, the tax base).

---

2 A. Bryzgalin, *Tax optimization: studies. for students / A. Bryzgalin. - M.: Yurait - Izdat, 2007. p. 14.*

3 V. Dymchenko, *The legal value of tax benefits / V.I Dymchenko // Journal of Russian law. - 1998. - № 4. - p. 19.*

4 V. Gureev, *Tax / V.I Gureev. - Moscow: Economics, 1997. p. 42.*

5 S.G. Pepeliaev, *Tax Law: study guide / S.G. Pepeliaev. - Moscow, ID FBK-PRESS, 2000. p. 41.*

6 *Tax Code of the Republic of Belarus (General Part): adopted by the House of Representatives Nov. 15. 2002: approved. Board of Resp. December 2. 2002 // Consultant Plus: Belarus. [Electronic resource] / Open Company 7"YurSpekr," Nat. center of legal detail. Republic of Belarus. - Minsk, 2012.*



Although there are a lot of tax remissions' definitions all the authors agree that the tax concession always implies for a special procedure in addition to general taxation in which the payer's tax liability is reduced. However, some authors adhere to a narrow understanding of the legal phenomenon, recognizing only those tax remissions, which reduce the size of the tax exemption.<sup>7</sup> Other experts regard tax remissions broadly enough, considering that the benefits introduce any advantage of certain taxpayers categories over others.<sup>8</sup>

Despite several formal and unilateral approaches all these positions have in common a privilege that act as a legal encouragement of taxpayers. At the same time such a relief can be achieved not only by reducing the amount of duties, but also by reducing the amount of the benefits, concession of the additional rights.

Tax remissions are characterized by general and special features:

1. Tax concession can be established only by an act of legislation on taxes and fees;
2. Tax concession can be addressed only in relation to specific taxpayers. The category of taxpayers should be understood as a certain taxpayers group united on the basis of general criterion (attribute) that distinguish it from others. On determining the tax, legislator defines the general subject of the tax and all the necessary elements of taxation. Here the legislator can select the special subject of this tax, set a special absolutely different from the general, conditions of tax liabilities. At the same time such a special subject of the tax should have clearly detailed in law additional signs, which give the right to use the designated conditions;
3. Tax concession contains in the special rule, which gives a certain advantage for the taxpayer to perform his duty. Thus, the availability of tax concession creates a special order for performing the taxpayer duties. At the same time, the presence of such a special order cannot exclude the existence of common calculation and payment rules just because that special subject includes not all the categories of its payers;
4. Tax Credit is the right of the taxpayer, so it is an advantage which can be refused by taxpayer or suspend the use for one or more tax periods.

Analysis of current tax legislation suggests that the tax credit can be set by the tax laws and only for the certain categories of taxpayers, notably for the special subject tax. Moreover, this tax credit should provide a special procedure for the calculation and tax payment and give an advantage for certain categories of taxpayers over others, while for the others taxpayers operate the general mode of tax duty.

---

7 V. Dymchenko, The legal value of tax benefits / VI Dymchenko // Journal of Russian law. - 1998. - № 4. p. 22.

8 S.G. Pepeliaev, Tax Law: study guide / S.G. Pepeliaev. - Moscow, ID FBK-PRESS, 2000. - p. 10.

And finally, the tax credit is a right, but not the obligation of the taxpayer. A taxpayer can refuse tax concession granted him by law or suspend the use of this rights for one or more tax periods unless otherwise provided for by law.<sup>9</sup>

The legislator regulates neither procedure of refusal nor suspension procedure of tax benefits, which creates some problems for this right realization by the taxpayer. Based on a literal interpretation of the text law, we should make a conclusion that the refusal from the tax benefits and suspension are absolutely different phenomena. The right not to use (suspend) tax concession does not mean that the person, who didn't use their advantage refuse it forever and in future it can't be restored. The refusal from benefits, based on the essence of the concept, must introduce the final person's decision and from this very time cannot be used. It appears that suspension of tax use concession for one or several periods means also refusal. Not definitive, but temporary, which allows the taxpayer to continue to use advantage given by law. There should not be a question about the transfer of this benefit for any other tax period (if such a transfer is not provided by the legislator), because the essence of the suspension is a temporary non-use, but not the opportunity to use taxpayer's advantage in any subsequent tax year, when it would be convenient for him.

Thus the denial and suspension of the tax use concession have different legal consequences. That is why it is necessary to regulate the most important procedural aspects of implementing the taxpayer rights. In terms of ensuring the taxpayer rights, in accordance with the law people offered to determine the form and the documents required for application about taxpayer intention to cancel or suspend the use of tax concession. The suspension order or denial from tax benefits should assume an application of relevant document to the tax authority or taxpayers will fix in a tax declaration. Moreover these documents must have only notification form, because either permits or prohibitions from the tax authority cannot be observed.

Tax credits are the forms of legal incentives, which encourage the party to higher level of lawful behavior activity. The most common goal of tax remissions is to harmonize the (interests of taxpayers, social groups, states). On the one hand, benefits are set up for those parties, whose specific interests within the general rules cannot receive an adequate support and protection, because they are characterized by some specific features (age of retirement, disability, specific activity of the enterprise, etc.) or found in the special conditions (located in free economic zones, hi-tech park, etc.). On the other hand, tax remissions are provided to the parties from the social useful activity when the government interested itself.

---

9 L.Y. Abramchik, Characterization of tax forms authorization / L.Y. Abramchik // Journal of Youth Research Society. - 2001. - № 1. p. 88.

Economic entity is taken for the legal definition of tax concession as we can observe from the previous talk. Tax concession also can be defined as any mechanism that allows a taxpayer to reduce their tax liabilities. At the same time in such terms of tax benefits authors consider only the monetary value of the tax liability of the taxpayer. Tax concession can also be expressed either in certain additional rights or any exemption from duties.

The legal definition of the tax benefits is inseparably linked with the economic core and to determine the tax concession without affecting its economic core cannot be imagined. This is because the tax concession is interesting for specialists within its economic core. And that is why the emergence of theoretical works occurred among the economists but not the lawyers.<sup>10</sup>

Thus the tax concession can be defined as a type of legal benefit, which provides some legal advantage to the taxpayer. It can be expressed either in the additional (special) rights or exemption from certain statutory obligations that contained in the regulations adopted by the authorities in accordance with the law. This makes it possible:

- to reduce the amount of tax liability;
- to get a tax exemption;
- to use special measures of the tax regulations;
- to postpone tax liability at a later time;
- to make use of the tax deductions and discounts.

### **1. Classification of tax benefits**

The question about tax remissions classification is quite controversial. Russian scientist Alexander Bryzgalin defines four major groups of tax remissions. He calls it the types of tax remissions<sup>11</sup>:

- according to the object - exemptions and discounts;
- according to rates - rate lowering;
- according to the terms of payment - the payment of a later date, the tax credit;
- granted to certain parties - the combination of different remission types, tax holidays.

On the first type issue of tax remissions, which are granted to the certain parties A.V. Bryzgalin confirm that the way of providing these benefits may be different. It can include removal, rates lowering, later tax date establishment for these

---

10 M. Klimov, Tax incentives for businesses / M. Klimova // Rossiyskaya Gazeta. - 2004. - July 10. - p. 74.

11 A. Bryzgalin, Tax optimization: studies. for students / A. Bryzgalin. - M.: Yurait - Published, 2007. - p. 35.

taxpayers etc. But what for example «removal», «rates lowering» and «later tax date establishment» mean? Is it a form of tax remissions or a mode of issuance?

Talking about various tax remission exceptions from the general tax regime, S.G Pepeliaev divides them into two groups according to the goals they pursue:

- tax remissions aimed to reduce the size of taxpayers liability;
- tax remissions aimed at deferment or installment of payment, «eventually (taking into account that the deferment or installment of payment is actually a loan, which provided for free or on easy terms) indirectly leads to the reduction of taxpayers liabilities».<sup>12</sup>

Then the author gives the following division according to the types of tax remissions, which depend upon change of the tax structure or taxation object. They can be directed to:

- exceptions turned to remove certain items (objects) from the taxation; discounts turned to reduction of the tax base;
- acquaintance turned to reduce tax rate or tax-free amount. Moreover the author again divides the types into species according to the forms of remission providing: tax rate reduction, deferral or installment payment of tax, tax credits, investment tax credit, targeted tax credits, the return of previously paid tax (part of the tax); an offset from previously paid tax credit .<sup>13</sup>

On the assumption of the authors' points we can make a conclusion that there is no unified approach to the classification of tax remissions at present time. Tax remissions can be classified on several criteria taking into account these points.

In the order succession tax remissions are divided into national and local. According to the goals tax incentives are divided into regulatory, incentive and social.

Article 43 of the Tax Code of Republic of Belarus formalized the tax list remissions, which introduced in the next forms:

- exemption from tax payment, charge (duty);
- additional tax deduction (or) discounts that are taken into account during the determination (calculation) of the tax base for all taxpayers and also reduce the tax base or amount of tax collection (duty);
- reduced tax rates in comparison with common;
- rating reimbursement of tax, charge (duty);
- in a different form prescribed by the President of the Republic of Belarus.<sup>14</sup>

12 S.G. Pepeliaev, Tax Law: study guide / S.G Ppelyaev. - Moscow, ID FBK-PRESS, 2000.- p.35

13 *Ibidem*, p.42

14 Tax Code of the Republic of Belarus (General Part): adopted by the House of Representatives Nov. 15.

Also tax remissions can be divided into: general (concerned to all relevant tax payers) and special (provided by certain groups of taxpayers); established by the national government (pursue the national goals) as well as local authorities remissions (have a local importance); conceded to the economic players and citizens, etc.

Proceeding from the foregoing, there is an opportunity to distinguish the following types of tax remissions:

1. The establishment of non-taxable minimum, i.e. the object minimum is not taxable. Only those profits that exceed this minimum are taxed.
2. Exemption from the taxable base some certain parts of the tax object. For example, business income is not taken into account during tax income calculating, which is got from the production and sale of agricultural products. Exemption as well as the releases can be provided on a permanent basis or for a limited period of time (for example, the benefit of income tax estimation for small businesses).
3. Exemption from tax, charge (duty) certain categories of parties. For individuals there is a partial exemption (upon payment of income tax), which is given to participants of Great Patriotic War, disabled people and those who took part in liquidation of consequences in Chernobyl nuclear power plant. This exemption is permanent. Full or partial tax exemption for a certain period (tax holidays) is provided for small businesses, enterprises with foreign investments, etc.
4. Tax rates lowering are a special form of benefits. For this reason preferential rates can be set up (for example VAT exclusive rate taxation for certain groups of goods, works and services).
5. Tax deductions are the most efficient tax concession that directly reduces the amount of tax outstanding contributions to the budget. As a rule, the deduction is applied to the direct costs of the payer (for example, taxpayers who receive income over the performance work on civil - legal contracts. Deduction is made in overall of actually produced and documented expenses).
6. Volume redaction and (or) the postponement of tax filing documents is submitted to the tax authority. Without reduction an amount of tax pay and it is payment, term this conditions create more privileged position to the payer with the help of partial exemption from the obligation to provide tax reporting and increase the time for its apply.

7. The tax payment and charges are recognized during the change of tax payment and charge at a later date. This benefit is realized in the form of extension, installment payments, tax credits, investment tax credit.
8. Tax return means compensation of the tax amount to the payer, which has been paid earlier. For example, when goods are exported outside the customs territory of Belarus in the customs regime of reexportation the amount of tax returned to the taxpayer. However this mechanism can be considered only relatively, because there is a special procedure for calculating tax payments.

I think it should be noted that (as is the case with the concept of tax concession) in the scientific literature there is no single and clear point on the classification of tax remissions. Each author includes a variety of preferences to a certain type or form in terms of certain criteria and individual characteristics of tax remissions. Classification of the tax remissions contained in the Tax Code of the Republic of Belarus is fairly common. In this regard, the legislator should make up the gap and consolidate in the Tax Code more detailed classification of tax preferences in order to give complete information for those parties who claim to benefits.

I would like to focus on research aspects of preferential tax treatment concerning the Park of High Technologies residents.

One of the main directions of state policy in the sphere of science and technology is the creation of innovation infrastructure, which includes specialized subjects creation of the state innovation, cross-sectoral, sectoral and regional character.

Today it is obvious that a complete innovation cannot develop without fundamentally new economic-territorial entities (technological parks, business incubators and regional innovation funds, venture capital firms).

Industrial parks are an essential element of the national innovation system. The main goal is to provide favorable conditions for commercialization of scientific research by means of usage industrial areas and collective business services.<sup>15</sup>

The necessity to move the national economy from raw orientation to service and technology the usage of world innovative development is highly relevant. It will favor the country's high-tech and high-tech manufacturing sector.

The need for state regulation of innovation processes is explained not only by the national importance, but for its economic content. On the one hand, the current innovations are becoming the primary mean of profit increasing for business entities at the expense of better market demand, lower production costs in comparison

---

15 On taxation of high-tech organizations: President of the Republic of Belarus on December 4, 2008 № 662 [electronic resource] / Nat. center of legal detail. Republic of Belarus. - Minsk 2012. - Mode of access: <http://www.pravo.by>. - Date of access: 20/01/2012.

with competitors. On the other hand, it would be quite difficult to obtain scientific and technical results and most of the innovations won't be put into economic practice in the ordinary market conditions.

In order to implement software, information and communication and others new and high technologies aimed to improve the competitiveness of the national economy in the Republic of Belarus in accordance with the President's Decree of the Republic of Belarus «On Park of High Technologies» from 22.09.2005 № 12 (the Ordinance) was founded the Park of High technologies.

The main priorities of the Park are: creating favorable conditions for developing innovations and small innovation firms; successful commercialization of research and participation encouragement in the innovation of scientists and young researchers; organization of high-technology products exchange on the world market.

The Residents of High-Tech Park (legal entities and sole traders registered by the authorities and engaged in the established activities) are supported by government in the form of exemptions from:

- taxes, fees and other mandatory payments to the state budget, state budget and non-budget funds established by law on the national budget for the certain financial year are paid from sales proceeds of goods (works, services, intellectual property rights);
- the income tax;
- value-added tax on the turnover from the sale of goods (works, services, intellectual property rights).

Lands within the boundaries of High-Tech Park for the construction period by its residents are not taxed, but no more than three years, buildings and structures intended to carry out their activities.

Fixed assets and resident's construction in progress of the High Technology Park are not taxed.

Personal income (except for employees engaged in maintenance and protection of buildings, lands) obtained during a calendar year from residents of High-Tech Park according labor contracts. As well as resident's income of the Park and sole traders are imposed upon income tax from personal tax at a rate of 9 percent and the total annual income aren't taken into account.

Parks' residents are exempted from customs duties and value added tax levied by the customs authorities on goods importation into the territory of the Republic of Belarus to implement the activities mentioned in the Decree. The list of goods is approved by the President of the Republic of Belarus.

The tax payment rate earned by foreign entities, who aren't engaged in activities on the territory of the Republic of Belarus through the permanent establishment, dividends, debt, royalties and licenses is 5 percent. It can be possible if more preferential treatment is not established by international treaties of the Republic of Belarus.

It is important to note that such benefits depend upon the scientific and technological progress. The tax should be significantly reduced depending on the amount of development costs and new high-performance products, at least correspond to its technical and economic level of the best world standards. Under the current tax legislation of the Republic of Belarus a system of benefits was created, which stimulates research, development and introduction of new advanced technologies, techniques and products. At present time attention is transferred to the extension of already existing tax system and tries to make it a more balanced.

## **2. Conclusion**

Thus, the tax credit can be defined as a type of legal benefits, providing some legal advantage to the taxpayer, expressed either in the additional (special) rights or exemption from certain statutory obligations contained in the regulations adopted by the competent authorities in accordance with the law that allows:

- to reduce the amount of tax liability;
- to get tax exemption;
- to use special measures of the tax regulations;
- to postpone tax liability at a later time;
- to apply the tax deductions and discounts.

Classification of tax remissions introduced in the Tax Code of the Republic of Belarus is fairly common. In this regard, the legislator have to make up the gap and consolidate more detailed classification of tax preferences in the Tax Code, in order the parties who claim to get benefits would have complete information.

The task orientation of the tax system benefits should be stipulated with the country's economic policy. The main characteristics of the tax system preferences should be its liberality, neutrality and fairness. Achieving these qualitative characteristics are impossible without the abolition of numerous unsubstantiated and unsystematic benefits as preferential treatment for some taxpayers will inevitably mean an additional tax burden for others.

An important role for successful implementation of complex measures aimed to improve the role of tax instruments plays the organizational and legal aspects improvement. One way of such improvement is the introduction of competitive - expert approach in order to provide tax benefits for the business entities, which allows to control all the aspects of the tax benefits. Tax benefits provision should not



be impersonal, but with the increase in tax revenues as a result of modernization and technical re-equipment of production. The recommended approach allows to improve the benefits efficiency due to its complex provision on the basic tax, tools differentiation usage, which depend on the type of investment and tax stimulation methods.

Benefits, which are used in modern Belarusian taxation system shouldn't be cancelled, but need to be reformed, organized, ordered, calculated within its economic impact and to control the proper use of concessional funds. In other words you should pay attention to the qualitative transformation.

# INTERPRETACJE OGÓLNE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO W ŚWIETLE NOWEJ REGULACJI ART. 14A ORDYNACJI PODATKOWEJ

ELŻBIETA AGNIESZKA AMBROŻEJ

1 stycznia 2012 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców<sup>1</sup>, które m.in. zmieniły dotychczas obowiązujące przepisy ustawy Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>, dotyczące interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego wydawanych przez ministra finansów.

Od 1 lipca 2007 r. Ordynacja podatkowa (powoływana dalej jako o.p.) reguluje dwa rodzaje interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych przez ministra finansów: interpretacje ogólne oraz interpretacje indywidualne. Oba rodzaje interpretacji różnią się zasadniczo m.in. co do ich celu i funkcji, a także ich zakresu przedmiotowego. Różnice te dotyczą także inicjowania procesu oraz procedury ich dokonywania.

Interpretację indywidualną, zgodnie z art. 14b o.p., minister finansów wydaje na pisemny wniosek zainteresowanego, który może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Interpretacja indywidualna dotyczy konkretnej sytuacji podmiotu znajdującego się w określonym stanie faktycznym.

O wydanie interpretacji indywidualnej może zwrócić się nie tylko podmiot o statusie podatnika, ale każdy zainteresowany, czyli „osoba, która chce uzyskać wiedzę o stanowisku organów podatkowych o takich stanach faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować dla tej osoby skutki prawne na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego.”<sup>3</sup> Ponieważ interpretacja indywidualna może dotyczyć zdarzeń przyszłych, o jej wydanie mogą wnioskować podmioty, które w momencie występowania z wnioskiem nie mają statusu podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego albo osoby trzeciej w rozumieniu przepisów o.p. O interpretację indywidualną mogą występować także podmioty, które nie są w Polsce zarejestrowanymi podatnikami.

1 Dz.U. Nr 232, poz. 1378.

2 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)

3 H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2010, s. 96.

We wniosku o interpretację indywidualną zainteresowany musi wyczerpująco przedstawić zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, jednocześnie składając oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty decyzją lub postanowieniem.

Celem interpretacji indywidualnej jest dokonanie oceny stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Ocena ta może być „pozytywna” bądź „negatywna”.

Jeżeli organ uzna, że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe tylko w części, powinien określić, w jakiej części i dlaczego w pozostałej części stanowiska wnioskodawcy nie można uznać za prawidłowe. W takim wypadku organ podatkowy zobligowany jest do uzasadnienia prawnego wydanej interpretacji.

W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna powinna wskazywać prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym.<sup>4</sup>

Można zatem stwierdzić, że interpretacja indywidualna stanowi odpowiedź właściwego organu na wniosek zainteresowanego złożony w sprawie wydania interpretacji.

Interpretacja ogólna<sup>5</sup>, zgodnie z obowiązującym do końca 2011 r. przepisem art. 14a o.p., wydawana była przez ministra finansów wyłącznie z urzędu w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, z uwzględnieniem orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Przepisy nie przewidywały możliwości wydania interpretacji ogólnych na wniosek, nie regulowały też procedur związanych z ich wydawaniem.

Minister finansów z przysługującego mu narzędzia ujednolicania stosowania prawa podatkowego korzystał z dużą ostrożnością. Od dnia wejścia w życie regulacji dotyczących interpretacji ogólnych, tj. od 1 lipca 2007 r. do końca 2011 r., minister finansów wydał zaledwie 28 interpretacji ogólnych. Bierność ministra finansów wydaje się nieuzasadniona. Wszak jego ustawowym obowiązkiem było (i jest) dążenie do zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego wła-

4 Komentarz do art.14(c) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (w:) C. Kosikowski, L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011.

5 Zgodnie z art. 14a o.p., zmienionym przez art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz.U. Nr 217, poz. 1590) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2007 r.

śnie poprzez dokonywanie interpretacji ogólnych. Wydaje się, że większa liczba interpretacji ogólnych mogła wpłynąć na mniejszą liczbę niejednorodnych interpretacji indywidualnych dotyczących tych samych przepisów prawa podatkowego w analogicznych sytuacjach (w skrajnych sytuacjach interpretacje te wykluczały się wzajemnie<sup>6</sup>), a w konsekwencji także na mniejszą liczbę składanych w tym przedmiocie przez podatników wniosków.

Jak już wspomniano, inicjatywa w zakresie interpretacji ogólnej należała wyłącznie do ministra finansów. Zainteresowane podmioty mogły wprawdzie występować z wnioskami o wydanie interpretacji ogólnej, ale wnioski takie zgodnie z obowiązującym prawem nie były wiążące i nie wszczynały procedury zmierzającej do jej wydania. Prawo do składania wniosków wynika z określonego w art. 63 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej prawa do petycji.

Art. 63 konstytucji stanowi: „Każdy ma prawo składać petycje, wnioski i skargi w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Tryb rozpatrywania petycji, wniosków i skarg określa ustawa.” Na poziomie ustawowym prawo do petycji regulują przepisy działu VIII kodeksu postępowania administracyjnego – Skargi i wnioski.

Zgodnie z art. 221 k.p.a. zagwarantowane każdemu w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej prawo składania petycji, skarg i wniosków do organów państwowych, organów jednostek samorządu terytorialnego, organów samorządowych jednostek organizacyjnych oraz do organizacji i instytucji społecznych realizowane jest na zasadach określonych przepisami niniejszego działu. Skargi petycje i wnioski mogą być składane także do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej.

6 Por. interpretację indywidualną, sygnatura IBPBI/2/423–709/09/SD, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, oraz interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, uchyloną wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1311/10, LEX nr 784836. Istotą obu interpretacji były analogiczne pytania postawione przez dwie spółki: „Czy w związku z faktem prowadzenia działalności na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej i korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o pdop, Spółka może funkcjonować jako członek podatkowej grupy kapitałowej, która będzie podatnikiem, o którym mowa w art. 1a ust. 1 ww. ustawy?” Na powyższe pytanie dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach odpowiedział twierdząco zaś dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy negatywnie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, po rozpatrzeniu przedmiotowej skargi na interpretację indywidualną, uznał: „Za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych można uznać podatkową grupę kapitałową, o ile po utworzeniu tej grupy spółki ją tworzące nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw. Jeśli spółki korzystają ze zwolnień przyznanych w ustawach podatkowych, to nie ma przeszkód, aby podatkową grupę kapitałową uznać za podatnika.” Tym samym Sąd uchylił zaskarżoną indywidualną interpretację oraz określił, że zaskarżona indywidualna interpretacja nie może być wykonana.

Prawo do petycji może być realizowane nie tylko w imieniu własnym (a więc przez osobę, której interesy prawne zostały naruszone), ale także w interesie innej osoby za jej zgodą lub interesie publicznym.

Art. 241 k.p.a. stanowi zaś, że przedmiotem wniosku mogą być w szczególności sprawy ulepszenia organizacji, wzmocnienia praworządności, usprawnienia pracy i zapobiegania nadużyciom, ochrony własności, lepszego zaspokajania potrzeb ludności.

Przepisy k.p.a. dotyczące składania petycji, skarg i wniosków znajdują zastosowanie także w odniesieniu do stosunków prawnopodatkowych. Wynika to z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., zgodnie z którym przepisów k.p.a. nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.), z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII. Oznacza to, że zgodnie z przepisami Działu VIII k.p.a. każdemu przysługuje prawo do składania wniosków do ministra finansów o dokonanie interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego. Złożenie wniosku do ministra finansów powoduje, zgodnie z art. 244 k.p.a. powstanie po jego stronie obowiązku rozpatrzenia wniosku w terminie określonym w k.p.a. i poinformowania wnioskodawcy o sposobie jego załatwienia, przy czym należy zauważyć, że przez sposób załatwienia wniosku nie należało rozumieć podjęcia przez ministra finansów inicjatywy w zakresie dokonania interpretacji ogólnej przepisu objętego przedmiotowym wnioskiem (minister finansów dokonywał bowiem tej interpretacji wyłącznie z urzędu, a nie na wniosek).

Brak w o.p. regulacji dających możliwość wydawania interpretacji ogólnych na wniosek, a także procedur dotyczących ich dokonywania, wskazywano jako podstawowe przyczyny nieodpowiedniego wykorzystania przez Ministra Finansów instytucji interpretacji ogólnych.

Rzecznik Praw Obywatelskich, stwierdził, iż wadą o.p. jest, że „nie zawiera unormowań, z których wynikałoby, jakimi kryteriami winien kierować się minister właściwy do spraw finansów publicznych oceniając potrzebę dokonania interpretacji ogólnej. Nawet w przypadku istnienia rozbieżności w ocenie identycznych stanów faktycznych między poglądami prezentowanymi w orzecznictwie sądów administracyjnych, a poglądami prezentowanymi przez organy podatkowe minister nie jest zobowiązany do wydania interpretacji ogólnej zgodnej z orzecznictwem tych sądów lub do zmiany już istniejącej.”<sup>7</sup>

Działające w kraju organizacje pracodawców w opublikowanej „Czarnej liście barier dla rozwoju przedsiębiorczości w 2011”<sup>8</sup>, wśród barier podatkowych

7 Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich RPO–630990–VI/09/AB z 30 listopada 2009 r. skierowane do Ministra Finansów.

8 Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan, „Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości w 2011”, z dnia 11 kwietnia 2011 r., <http://bi.gazeta.pl/im/5/93352/m9352615.pdf>.

rozwoju przedsiębiorczości w Polsce wyróżniły m.in. „martwą instytucję interpretacji ogólnych”. Lewiatan stwierdził: „instytucja interpretacji ogólnych miała służyć wszystkim podatnikom, zapewniając jednolite stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Tymczasem Ministerstwo często odmawia wydania interpretacji ogólnych bez uzasadnienia.” Jako przyczynę takiego stanu rzeczy wskazano „brak odpowiednich regulacji w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa poza art. 14a.” Sytuację tę, zdaniem Lewiatana, „może zmienić wprowadzenie w ordynacji podatkowej procedury wydawania interpretacji ogólnych, analogicznej do procedury wydawania interpretacji indywidualnych, na wniosek organizacji o reprezentatywnym charakterze.”<sup>9</sup>

Potrzeby zmian przepisów dotyczących interpretacji ogólnych nie widziało Ministerstwo Finansów. W odpowiedzi na interpelację poselską<sup>10</sup> w sprawie barier rozwoju przedsiębiorczości podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów stwierdził m.in.: „Ustawodawca nie przewidział możliwości składania wniosku, który wszczynalby postępowanie kończące się wydaniem interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego. [...] wystąpienie z wnioskiem o wydanie przez ministra finansów interpretacji ogólnej [...] może stanowić wyłącznie sygnalizację o istnieniu wątpliwości prawnych lub rozbieżności w stosowaniu prawa przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej. [...] każda informacja na temat rozbieżności w zakresie stosowania prawa podatkowego przez podległe ministrowi finansów organy poddawana jest szczegółowej analizie. Na podstawie dokonanej analizy minister finansów niejednokrotnie podjął działania mające na celu ujednoczenie stosowania prawa podatkowego, zarówno poprzez wydanie interpretacji ogólnej, jak również poprzez inne środki podejmowane w ramach ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych”.

Obowiązujące<sup>11</sup> „[...] rozwiązania prawne statuuja w niezbędnym zakresie nie tylko procedurę wydawania i zmiany interpretacji ogólnych, ale również istotę interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego. [...] umożliwiają szybkie i elastyczne przekazanie urzędowej wykładni prawa podatkowego, zabezpieczając przy tym pozycję prawnopodatkową podmiotów, które zastosowały się do interpretacji przedstawionej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

[...] Działania ministra finansów w postaci interpretacji ogólnych ujednoliciły stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli

9 Identyczne stanowisko Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan zaprezentowała we wcześniejszych dokumentach: „Czarnej liście barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2010” z kwietnia 2010 r. oraz w „Czarnej liście barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2009” z lutego 2009 r.

10 Interpelacja nr 16425 do prezesa Rady Ministrów w sprawie barier rozwoju przedsiębiorczości, sygnowana datą 10 czerwca 2010 r. złożona przez posła Zbigniewa Kozaka oraz grupę posłów, ogłoszona na 69 posiedzeniu Sejmu VI kadencji w dniu 24 czerwca 2010 r.

11 Dopisek własny.

skarbowej oraz przyczyniły się do zwiększenia pewności i stabilności prawa podatkowego.

Biorąc pod uwagę powyższe, uznać należy, iż obecnie funkcjonujące regulacje w zakresie instytucji interpretacji ogólnych są optymalne dla potrzeb jednolitego stosowania prawa podatkowego.<sup>12</sup>

Ministerstwo Finansów wyraziło także negatywne stanowisko w sprawie wprowadzenia do o.p. procedury wydawania interpretacji ogólnych, analogicznej do procedury wydawania interpretacji indywidualnych na wniosek organizacji o reprezentatywnym charakterze.<sup>13</sup> Podstawowym argumentem było wskazanie na zasadnicze różnice co do celu i funkcji interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych<sup>14</sup>, które przekładają się na różnice w zakresie przedmiotowym. „Wydawane przez Ministra Finansów interpretacje ogólne zawierają i przekazują wynik urzędowej, legalnej lecz abstrakcyjnej wykładni prawa podatkowego. Interpretacja indywidualna natomiast polega jedynie na ocenie stanowiska wnioskodawcy na tle przedstawionego przez niego stanu faktycznego. Ich istotą jest zatem dokonanie podatkowej kwalifikacji konkretnego lub przewidywanego stanu faktycznego. Wskazane powyżej różnice pomiędzy instytucją interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych przekreślają możliwość wprowadzenia procedury wydawania interpretacji ogólnych, analogicznej do procedury wydawania interpretacji indywidualnych na wniosek organizacji o reprezentatywnym charakterze. Z uwagi bowiem na cel i funkcję oraz istotę interpretacji ogólnych brak jest uzasadnienia, aby interpretacja ogólna stanowiła wynik jakiegokolwiek postępowania interpretacyjnego wszczynanego na wniosek. Również ze względów systemowych brak jest przesłanek do wprowadzenia regulacji traktującej interpretację ogólną jako ocenę stanowiska wnioskodawcy wyrażonego we wniosku.”<sup>15</sup>

Pomimo negatywnej oceny Ministerstwa Finansów potrzeby zmian przepisów dotyczących interpretacji ogólnych Ministerstwo Gospodarki zgodnie z przy-

12 M. Grabowski, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, odpowiedź na interpelację poselską nr 16425, z dnia 13 lipca 2010 r., ogłoszona na 71 posiedzeniu Sejmu VI kadencji w dniu 22 lipca 2010 r.

13 Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące „Czarnej listy barier” przygotowanej przez Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych Lewiatan, z dnia 27 lipca 2011 r., źródło [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=3&dzial=155&id=263099&typ=news>.

14 *Ibidem*: „interpretacja ogólna różni się od interpretacji indywidualnej przede wszystkim tym, że stanowi ona wykładnię przepisów prawa podatkowego, których rozumienie lub stosowanie może sprawiać organom podatkowym i organom kontroli skarbowej znaczne trudności, prowadząc do różnych i wzajemnie rozbieżnych interpretacji. [...] interpretacja ogólna nakierowana jest na pomoc podległym Ministrowi Finansów organom w prawidłowym stosowaniu przepisów prawa podatkowego. Tymczasem interpretacje indywidualne kierowane są do konkretnych wnioskodawców i mają na celu ułatwienie wykonywania ich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. [...] u podstaw przyznania Ministrowi Finansów kompetencji do wydawania interpretacji ogólnej leży obowiązek dbania o jednolite stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Interpretacje indywidualne stanowią natomiast odpowiedź ustawodawcy na swoiste zapotrzebowanie podatników co do pomocy w procesie stosowania prawa poprzez interpretację przepisów prawa podatkowego oraz wskazanie sposobu i zakresu ich stosowania.”

15 *Ibidem*.

jętym Krajowym Programem Reform na lata 2008–2011<sup>16</sup>, przygotowało projekt ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców, który wpłynął do Sejmu w dniu 18. lipca 2011 r.<sup>17</sup> Projekt ten zakładał m.in. zmianę art. 14a o.p. poprzez umożliwienie organizacjom pracodawców i organizacjom związkowym występowania do ministra finansów o dokonanie ogólnej interpretacji podatkowej.<sup>18</sup> Zgodnie z brzmieniem projektowanego art. 14a § 2, reprezentatywna organizacja związkowa oraz reprezentatywna organizacja pracodawców, o których mowa w ustawie z dnia 6 lipca 2001 r. o Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno–Gospodarczych i wojewódzkich komisjach dialogu społecznego<sup>19</sup>, miały uzyskać prawo występowania do ministra finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej w przypadku stwierdzenia rozbieżności w zakresie niejednolitego stosowania prawa podatkowego.

Projekt ustawy nie przewidywał wprowadzenia jakichkolwiek regulacji określających procedurę wydawania tych interpretacji. W rezultacie wniesienie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej przez uprawnione podmioty nie powodowałoby wszczęcia żadnej procedury podatkowej, której stronami byłyby te podmioty. Oznaczało to w rezultacie, że proponowana regulacja normowała w istocie uprawnienie do złożenia do ministra finansów szeroko rozumianej petycji (czyli wniosku w rozumieniu przepisów działu VIII k.p.a.) składanej w interesie publicz-

16 Ministerstwo Gospodarki, Krajowy Program Reform na lata 2008–2011 na rzecz realizacji Strategii Lizbońskiej, przyjęty przez Radę Ministrów 18 listopada 2008 r., <http://www.mg.gov.pl>, s. 23–24. „Krajowy Program Reform na lata 2008–2011 na rzecz realizacji Strategii Lizbońskiej” to dokument planistyczny Rządu, przygotowany w celu realizacji w Polsce odnowionej Strategii Lizbońskiej. Zakładał on m.in. przeprowadzenie reform strukturalnych niezbędnych do zapewnienia podstaw do trwałego rozwoju kraju oraz osiągnięcia jak największych postępów w procesie realizacji celów określonych w odnowionej Strategii Lizbońskiej. Priorytet Innowacyjna Gospodarka, Działanie 1. Zapewnienie przyjaznego otoczenia prawnego i instytucjonalnego dla przedsiębiorczości, innowacyjności i inwestycji, określił między innymi zadania Rządu w jego ramach polegające na identyfikacji, pomiarze i redukcji obciążeń administracyjnych nakładanych przez prawo na przedsiębiorców oraz wzmocnienie i poszerzenie roli konsultacji w procesie tworzenia prawa, w tym poprzez zagwarantowanie udziału przedstawicieli przedsiębiorców. Instrumentem realizacji powyższych zadań miała być nowelizacja ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz uchwalenie ustawy o ograniczaniu barier administracyjnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ministerstwo Gospodarki, Krajowy Program Reform na lata 2008–2011 na rzecz realizacji Strategii Lizbońskiej, przyjęty przez Radę Ministrów 18 listopada 2008 r., <http://www.mg.gov.pl>, s. 23–24.

17 Rządowy projekt ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców, druk sejmowy nr 4461.

18 Art. 9 projektu ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców.

19 (Dz.U. Nr 100, poz. 1080 z późn. zm.). Zgodnie z art. 6 ust. 2 powyższej ustawy za reprezentatywne organizacje związkowe uznaje się ogólnokrajowe związki zawodowe, ogólnokrajowe zrzeszenia (federacje) związków zawodowych i ogólnokrajowe organizacje międzyzwiązkowe (konfederacje), które spełniają łącznie następujące kryteria: 1) zrzeszają więcej niż 300.000 członków będących pracownikami, 2) działają w podmiotach gospodarki narodowej, których podstawowy rodzaj działalności jest określony w więcej niż w połowie sekcji Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), o której mowa w przepisach o statystyce publicznej. Za reprezentatywne organizacje pracodawców art. 7 ust. 3 ustawy uznaje organizacje pracodawców, które spełniają łącznie następujące kryteria: 1) zrzeszają pracodawców zatrudniających więcej niż 300.000 pracowników, 2) mają zasięg ogólnokrajowy, 3) działają w podmiotach gospodarki narodowej, których podstawowy rodzaj działalności określony jest w więcej niż w połowie sekcji Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), o której mowa w przepisach o statystyce publicznej.



nym.<sup>20</sup> Proponowany przepis art. 14a § 2 ze względu na swoją treść stanowiłby *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 221 k.p.a., bowiem ograniczałby zakres podmiotowy prawa do składania takich wniosków w sprawie wydania interpretacji ogólnej, co z kolei spowodowałoby naruszenie określonego w art. 63 konstytucji prawa do petycji.<sup>21</sup>

Wątpliwości co do celu, jak i skutków prawnych proponowanej regulacji podzielili także posłowie. W uchwalonej przez Sejm w dniu 19 sierpnia 2011 r. ustawie o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców<sup>22</sup> treść proponowanego art. 14a o.p. została zasadniczo zmieniona. Przede wszystkim prawo do występowania z wnioskiem do ministra finansów o dokonanie interpretacji ogólnej uzyskał „każdy zainteresowany”, a nie jak proponowano tylko wybrane grupy podmiotów. Ponadto określono, iż wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien być uzasadniany koniecznością interpretacji, a w szczególności powinien on zawierać:

- przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
- wskazanie istnienia niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych i prawnych.

Ustawa przewidywała także, że minister finansów wyda interpretację ogólną tylko wtedy, gdy wniosek będzie spełniał wymogi formalne określone przepisami prawa. Niespełnienie tych wymogów będzie skutkowało pozostawieniem wniosku bez rozpatrzenia. Ponadto dodany do o.p. art. 14a § 3 stanowił, że minister finansów, pomimo złożenia wniosku, nie wyda interpretacji ogólnej, jeżeli wnioskodawca wprawdzie wskaże istnienie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych i prawnych, ale że w dniu złożenia wniosku o tę interpretację toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo na decyzję lub postanowienie wniesiono odwołanie lub zażalenie. W takim przypadku minister finansów wyda postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia, na które służyć będzie zażalenie.

Do ustawy uchwalonej w brzemieniu z dnia 19 sierpnia 2011 r. Senat zaproponował cały szereg zmian<sup>23</sup>, które w większości znalazły odzwierciedlenie

20 M. Kalinowski, Opinia merytoryczna do art. 9 rządowego projektu ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców, druk sejmowy nr 4461, s. 3–4.

21 *Ibidem*, s. 8.

22 Druk sejmowy nr 4461.

23 Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 13 września 2011 r. w sprawie ustawy o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, druk nr 4647.

w uchwalonej przez Sejm w dniu 16. września 2011 r. ustawie o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców.<sup>24</sup>

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 14a § 1 o.p. interpretacje ogólne, stanowiące narzędzie ujednolicania stosowania prawa podatkowego, wydawane są przez ministra finansów z urzędu lub na wniosek.

Pierwsza wersja ustawy o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, uchwalona przez Sejm w dniu 19 sierpnia 2011 r., proponowała, aby prawo do wniesienia wniosku przyznać „każdemu zainteresowanemu”. Obecnie ustawa zasadniczo nie przewiduje żadnych ograniczeń w zakresie podmiotów uprawnionych do wniesienia wniosku z jednym zastrzeżeniem: prawa do składania wniosków nie mają organy administracji publicznej. Przyznanie prawa do wniesienia wniosku o interpretację ogólną „każdemu” jest uzasadnione zapewnieniem zgodności przedmiotowej regulacji z art. 63 konstytucji, a także faktem, iż celem wniosku o wydanie interpretacji ogólnej jest doprowadzenie do usunięcia rozbieżności interpretacyjnych przepisów prawa podatkowego, zatem fakt, czy wnoszący wniosek jest, czy też może być „zainteresowany” wynikającą z niej ochroną, nie ma większego znaczenia, ponieważ interpretacja ogólna wydawana jest w interesie publicznym.

W porównaniu z wersją ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. rozszerzono i doprecyzowano wymagania dotyczące uzasadnienia wniosku o wydanie interpretacji. Zgodnie z art. 14a § 2 o.p. wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, a w szczególności:

- przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej oraz
- wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych, oraz w takich samych stanach prawnych.

Pewne wątpliwości budzi zapis dotyczący wskazania przez wnioskodawcę przypadku niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych, bowiem znalezienie odpowiednich decyzji czy postanowień może okazać się trudne, a czasami wręcz niemożliwe, gdyż w przypadku decyzji czy postanowień dostęp do akt sprawy, zgodnie z zasa-

24 Dz.U. Nr 232, poz. 1378.

dą ogólną postępowania podatkowego określoną w art. 129 o.p., jest zastrzeżony wyłącznie dla stron postępowania, co istotnie ogranicza wiedzę o nich, a także ich dostępność.

W praktyce może okazać się, że wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego może ograniczyć się do interpretacji indywidualnych, które z mocy ustawy (art. 14i § 3 o.p.) wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji publikowane są w wersji anonimowej w Biuletynie Informacji Publicznej.

Drugi problem związany ze stosowaniem przepisu art. 14a § 2 wiąże się z obowiązkiem wskazania we wniosku o interpretację ogólną na niejednolitość stosowania przepisów prawa podatkowego w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.

Zgodnie z wykładnią językową zwrot „takich samych” oznacza „identycznych”, „niezmienych”, „jednakowych”, „tożsamy”, „zgodnych”. Jeżeli Ministerstwo Finansów stanie na stanowisku, iż warunkiem dokonania interpretacji ogólnej jest wskazanie na niejednolitość stosowania przepisów prawa podatkowego w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych (a nie np. analogicznych), a wskazują na to zapowiedzi Ministerstwa<sup>25</sup>, w praktyce instytucja interpretacji ogólnych nadal może być „martwa”, gdyż znalezienie dwóch takich samych stanów faktycznych w takich samych stanach prawnych jest niezwykle trudne, a wręcz niemożliwe.<sup>26</sup>

Wydaje się, że ministerstwo finansów, rozpatrując wnioski o dokonanie interpretacji ogólnej powinno stosować oprócz wykładni językowej także wykładnię celowościową, ponieważ celem wprowadzonej regulacji było przede wszystkim zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, co miało zapewnić zwiększenie pewności prawnej związanej z wykonywaną działalnością gospodarczą.<sup>27</sup>

Wnioski o wydanie interpretacji ogólnej składane są na urzędowym formularzu, a jego wzór, zgodnie z dyspozycją art. 14a § 11 o.p., określił minister finansów<sup>28</sup>.

25 Opinia W. Drożdż – rzecznika prasowego Departamentu Administracji Podatkowej Ministra Finansów, „Resort znalazł furtkę, aby nie wyjaśniać przepisów”, Rzeczpospolita, wydanie z 3 października 2011 r., s. C1: „Przepis zawiera jednoznaczne stwierdzenie, że niejednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego ma dotyczyć takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych w takich samych stanach prawnych. Przedmiotowy zapis nie posługuje się sformułowaniem „analogiczne” czy też „podobne”. Zatem językowe brzmienie tej regulacji wskazuje, że sformułowanie „w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych” należy utożsamiać z identycznością, tożsamością. Celem tych przepisów jest ustalenie, czy zachodzi rozbieżność w stosowaniu przepisów prawa podatkowego, a można ją stwierdzić w wypadku tożsamyh sytuacji.”

26 Szerzej na ten temat: H. Filipczyk, Interpretacja ogólna na wniosek – nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 3, s. 11–15.

27 Por. uzasadnienie do projektu ustawy [...], *op. cit.*

28 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (Dz.U. Nr 296, poz. 1756).

Zgodnie z art. 14a § 3 interpretacji ogólnej nie wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo od decyzji lub na postanowienie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie.

Prezentowany przepis jeszcze na etapie procesu legislacyjnego budził wiele wątpliwości. W szczególności wskazywano, iż regulacja ta w praktyce uniemożliwi wnioskodawcom skorzystanie z tej nowej instytucji, gdyż zupełnie niemożliwym jest, aby wnioskodawca mógł sprawdzić przed złożeniem wniosku, czy w interesującej go sprawie, określonych stanach faktycznych w odniesieniu do wszystkich podatników nie toczy się w całym kraju jakiegokolwiek postępowanie<sup>29</sup>.

Wydaje się, że taka interpretacja przepisu art. 14a § 3 o.p. jest zbyt szeroka i należałoby przyjąć, że przeszkodę w wydaniu interpretacji ogólnej na wniosek stanowić będą toczące się postępowania jedynie w tych sprawach, które zostały wskazane we wniosku<sup>30</sup>. Na takie rozumienie analizowanego przepisu wskazuje także art. 14a § 7 o.p., zgodnie z którym na pisemne żądanie ministra finansów organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

Art. 14a § 4 o.p. wskazuje przypadki, gdy Minister Finansów pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia. Dotyczy to sytuacji, gdy:

- nie są spełnione warunki, o których mowa w § 2 i 3 lub wniosek nie spełnia innych wymogów określonych przepisami prawa (mowa tutaj o wymaganiach, jakim powinno odpowiadać podanie, zgodnie z art. 168 o.p.), lub
- przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie.

Jeżeli wniosek nie odpowiada wymogom formalnym, zgodnie z art. 169 § 1–2 o.p. w związku z art. 14a § 9, wnioskodawca musi być wezwany do usunięcia uchybień w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

W sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

29 Por. M.A. Majkowska, Każdy zainteresowany będzie mógł wystąpić do ministra o wydanie interpretacji podatkowej, „Dziennik Gazeta Prawna” z dnia 22 sierpnia 2011 r.; Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan, Ogólne interpretacje podatkowe pod znakiem zapytania, Opinia z dnia 25 sierpnia 2011 r., [http://pkp-plewiatan.pl/opinie/prawo/1/ogolne\\_interpretacje\\_podatkowe\\_pod\\_znakiem\\_zapytania](http://pkp-plewiatan.pl/opinie/prawo/1/ogolne_interpretacje_podatkowe_pod_znakiem_zapytania).

30 Zdanie takie wyraziła H. Filipczyk, Interpretacja ogólna na wniosek [...], *op. cit.*, s. 13: „Na tle brzmienia przepisu (art. 14a § 11 o.p. – dopisek własny) nie powinno natomiast budzić wątpliwości, że przeszkodę mogą kreować jedynie postępowania w sprawach wskazanych we wniosku (oznaczonych poprzez podanie sygnatury). Toteż warunki do wydania interpretacji zachodzą, nawet jeżeli w innych sprawach, zbliżonych pod względem stanu faktycznego czy prawnego, ale nie wspomnianych we wniosku, toczy się postępowanie podatkowe lub kontrolne.”

W celu usprawnienia obsługi wnioskodawców, na podstawie art. 14a § 10 o.p., minister finansów wydał rozporządzenie<sup>31</sup>, w którym upoważnił do wydawania jako organ pierwszej instancji, postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych (w zależności od tematyki wniosku) dyrektorów Izb Skarbowych: w Bydgoszczy – w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych; w Katowicach – w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku akcyzowego; w Poznaniu – w zakresie podatku od towarów i usług; w Warszawie – w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa; w Łodzi – w zakresie pozostałych wniosków, bez względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę wnioskodawcy.

Ponadto minister finansów upoważnił dyrektorów Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu, Warszawie i Łodzi do występowania z pisemnym żądaniem do organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej o przekazanie akt dotyczących wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

Do wydawania interpretacji ogólnych na wniosek stosuje się niektóre regulacje właściwe dla interpretacji indywidualnych:

- interpretację ogólną wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 o.p. (art. 14 d w związku z art. 14a § 9 o.p.),
- wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku (art. 14f w związku z art. 14a § 9 o.p.), z tym że opłata podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Zwrot opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia opublikowania interpretacji ogólnej (art. 14a § 8 o.p.),
- wniesienie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej powoduje przeprowadzenie postępowania (niejurysdykcyjnego), do którego stosuje się (podobnie jak w postępowaniu poprzedzającym wydanie interpretacji indywidualnej) przepisy działu VI o.p. rozdziałów 5, 6, 10 i 23 a także art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 129, art. 130, art. 135–137, art. 140, art. 143, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2, art. 170 i art. 171 o.p. (por. art. 14a § 9 i art. 14h o.p.).

31 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. w sprawie upoważnienia do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz wykonywania niektórych czynności związanych ze złożonymi wnioskami (Dz.U. Nr 296, poz. 1757).

Ponadto należy zwrócić uwagę, że:

- minister finansów, zgodnie z art. 14e o.p., może zmienić z urzędu wydaną interpretację ogólną (jak i interpretację indywidualną), jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej),
- zastosowanie się do interpretacji ogólnej pociąga za sobą skutki ochronne zgodnie z art. 14 k § 2–3, 14l oraz 14m.

Należy mieć nadzieję, że zmiana regulacji prawnych dotyczących interpretacji ogólnych pozytywnie wpłynie na ujednoczenie stosowania prawa podatkowego, a minister finansów nie będzie pozostawiał składanych wniosków bez rozpatrzenia z powodu dokonywania zbyt dosłownej wykładni językowej nowych przepisów. Wykładnia ta powinna być uzupełniona innymi rodzajami wykładni, w szczególności celowościowej, a celem nowej regulacji prawnej jest zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego i doprowadzenie do zwiększenia pewności prawnej związanej z wykonywaną działalnością gospodarczą.<sup>32</sup>

---

32 Uzasadnienie do projektu ustawy, *op. cit.*

# NORMATYWNE OKREŚLENIE „KOSZTÓW PODATKOWYCH Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ” – ZAGADNIENIE ELASTYCZNOŚCI

PAWEŁ BORSZOWSKI

## 1. Istota problemu

Nie jest niczym odkrywczym stwierdzenie, iż koszty uzyskania przychodów stanowią dla podmiotów podejmujących i wykonujących działalność gospodarczą ważny mechanizm pozwalający zminimalizować ich obciążenie podatkowe. W porównaniu do kosztów podatkowych „wykorzystywanych” przez innych podatników stanowią one mechanizm znacznie bardziej elastyczny w takim znaczeniu, że jako pewien skutek działalności gospodarczej można dopasowywać ich zakres do tej działalności. Stąd też podmiot staje dość często przed dylematem, czy warto wybrać uproszczoną formę opodatkowania, pozbawiając się tym samym możliwości korzystania z kosztów podatkowych. Wzrost kosztów podatkowych zdaje się dostrzegać ustawodawca, który z dniem 1 stycznia 2007 r. w sposób dość istotny zmodyfikował określenie kosztów podatkowych, rozszerzając ich zakres zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>.

Normatywny kształt, jaki prawodawca nadaje kosztom podatkowym w obu ustawach podatkowych, gdzie z jednej strony otwiera szeroko ich zakres poprzez użycie określeń nieostrych, a nawet klauzul generalnych<sup>2</sup>, z drugiej zaś strony nie-

1 Zgodnie z przepisem art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Rozszerzenia zakresu tego wyrażenia dokonał ustawodawca na mocy art. 1 pkt 15 lit. a) ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz.U. Nr 217, poz. 1588) z dniem 1. stycznia 2007 r. W stanie prawnym do końca 2006 r. przepis ten wskazywał, iż kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Zgodnie zaś z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Z kolei rozszerzenia tego wyrażenia normatywnego dokonano na mocy art. 1 pkt 9 lit. a) ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz.U. Nr 217, poz. 1589) także z dniem 1 stycznia 2007 r. Do końca 2006 r. przepis art. 15 ust. 1 tej ustawy uznawał za koszty uzyskania przychodów koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

2 Zobacz uwagi R. Mastalskiego, (w:) Prawo podatkowe, Warszawa 2011, s. 441–442, poczynione na tle analizy orzecznictwa podatkowego.

zwykle szeroko traktuje zakres wyłączeń z normatywnego określenia tych kosztów, pozwala sformułować wniosek, że jednym z istotnych zamierzeń stało się dopasowanie tych kosztów do działalności gospodarczej, a właściwie skutków tej działalności<sup>3</sup>. Potwierdzają to wskazane dwa umownie nazwane elementy<sup>4</sup> określenia tych kosztów, gdzie już pierwszy z nich wpisuje się bezpośrednio w dążenie do zapewnienia elastyczności samego tekstu prawnego poprzez użycie określeń nieostrych – nawet klauzul generalnych – a zatem środków techniki prawodawczej, jakie przewiduje ustawodawca w przepisie §155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>5</sup>.

Zamierzenie to wpisuje się w znaczenie szerszy kontekst, tj. podążania prawa za dynamicznym rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej, co w przypadku oceny podatkowych skutków działalności gospodarczej ma niezwykle ważne znaczenie z uwagi na istotę tej działalności, „wpisaną” w dynamiczny rozwój gospodarczy.

Podążanie prawa za dynamicznie rozwijającą się rzeczywistością społeczno-gospodarczą ma istotny kontekst nie tylko w obszarze kosztów podatkowych, lecz w obrębie całego prawa podatkowego, które poprzez określone konstrukcje prawne przejmując efekty działalności gospodarczej podmiotów. Można zatem w dużym uproszczeniu przyjąć, że na ustawodawcy podatkowym spoczywa niezwykle istotny ciężar takiego konstruowania poszczególnych podatków, aby nie odbiegać z jednej strony od tej rzeczywistości, z drugiej zaś strony, by jej sztucznie „nie napędzać” poprzez tworzenie takich regulacji, które nie znajdują odzwierciedlenia w życiu gospodarczym. Te dwa aspekty, które powinien uwzględniać ustawodawca, a także podmiot stosujący prawo podatkowe, oznaczają konieczność odwołania się do wartości elastyczności także w kontekście konstrukcji prawa podatkowego. Wartość elastyczności, a ściślej elastyczności stosowania prawa podatkowego oznacza akcentowanie wartości zewnętrznych systemu prawa<sup>6</sup>, oczywiście bez pomniejszania wartości wewnętrznych, które w obszarze prawa podatkowego jako prawa ingerencyjnego mają szczególne znaczenie. Inaczej mówiąc, kontekst unormowań konstrukcji poszczególnych podatków, gdzie ustawodawca wyraża podatkowe skutki działalności gospodarczej, oznacza, że nie można odbiegać od elastyczności w obrębie prawa podatkowego. Problem dotyczy więc tego jak nale-

3 Nie oznacza to, że normatywne określenia dotyczą wyłącznie kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej. Określenia te dotyczą bowiem także innych „rodzajów” kosztów, szczególnie w obszarze regulacji podatku dochodowego od osób fizycznych, z uwagi na zróżnicowane źródła przychodów.

4 Jako elementy kosztów można potraktować po pierwsze, wskazanie na ich zakres w sensie pozytywnym, a więc koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów bądź też zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, po drugie zaś ich zakres negatywny, a więc wyłączenia z art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

5 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. (Dz.U. Nr 100, poz. 908).

6 L. Leszczyński, Stosowanie generalnych klauzul odsyłających, Kraków 2001, s. 183.



ży ją postrzegać zarówno przy tworzeniu elastycznego prawa podatkowego zgodnie z techniką prawodawczą, jak i w stosowaniu tego prawa.

Ogólnie nakreślony problem badawczy wpisuje się bezpośrednio w zagadnienie normatywnego ujęcia kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca bowiem nie ucieka w tym względzie od elastyczności, lecz wyraża ją bezpośrednio poprzez użycie określeń nieostrych, a nawet klauzul generalnych. A zatem elastyczność wyrażono w konstrukcji kosztów podatkowych. Pojawia się jednak pytanie o jej granice. Określenie bowiem granic elastyczności nie jest kwestią przypadku. Użycie określeń nieostrych czy też klauzul generalnych daje podatnikom z jednej strony spore możliwości w zakresie dopasowywania różnych rodzajów wydatków pod normatywne określenie tych kosztów. Z drugiej jednak strony jest źródłem luzu decyzyjnego, a zatem organ podatkowy otrzymuje dodatkowy mechanizm weryfikacji tych kosztów. Może to rodzić obawy o zawężanie zakresu kosztów podatkowych z uwagi na potrzeby fiskalne. A zatem elastyczność w obszarze normatywnego określenia kosztów podatkowych stanowi pewne wyzwanie zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego. Dla obu stron stosunku prawnego zobowiązania podatkowego elastyczność może „przedstawiać” się niekoniecznie w identycznym zakresie. Dlatego też problem określenia granic tej elastyczności zdaje się być problemem bardzo istotnym na gruncie teorii, a równocześnie praktyki podatkowej. Pozwoli on przede wszystkim na ustalenie, czy obecna regulacja w zakresie normatywnego ujęcia kosztów podatkowych spełnia swoją rolę, rolę wyznaczoną elastycznością. Chodzi zatem także o stwierdzenie, czy użyte przez ustawodawcę sformułowania pozwalają wskazać granice elastyczności? W przypadku braku możliwości ich określenia staje się to niebezpieczne przede wszystkim dla podatnika, który „oczekuje” na rozstrzygnięcie organu podatkowego w ramach luzu decyzyjnego.

Punktem wyjścia staje się określenie stopnia elastyczności w normatywnym określeniu kosztów podatkowych.

## **2. Stopień elastyczności w normatywnym określeniu kosztów podatkowych**

Pierwszy przejaw elastyczności zdaje się wyrażać już sam ustawodawca w określeniu, iż kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu. Takie wyrażenia znajdują się w początkowym sformułowaniu zarówno przepisu art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Użycie takich sformułowań oznacza, że ustawodawca wskazuje na działanie podatnika w celu<sup>7</sup>. Wprowadzenie

<sup>7</sup> Koszty poniesione w celu oznaczają bowiem, iż chodzi o celowe działanie podatnika, tj. dokonywanie wydatków (ich ponoszenie) w celu.

do określenia normatywnego kosztów podatkowych działania podatnika w celu oznacza, iż ustawodawca przejmuje do tego określenia aktywną formę zachowania się podmiotu, czyli działanie, co także sprzyja wyrażeniu stopnia elastyczności z uwagi na kontekst prowadzenia działalności gospodarczej. Przy czym działanie to ma charakter ukierunkowany na osiągnięcie celu. A zatem nie tyle zawęża ustawodawca obszar działania podatnika, co zakreśla ten obszar, który jest niezbędny dla danej konstrukcji prawnopodatkowej, a więc w tym przypadku kosztów uzyskania przychodów. Zakreślenie obszaru działań podatnika poprzez cel tych działań także sprzyja wyrażeniu stopnia elastyczności z uwagi na znaczenie jakie przypisuje się terminowi „cel”. Pod pojęciem celu należy rozumieć stan możliwy do osiągnięcia, pożądany, do którego zmierza określony podmiot i jednocześnie stan dodatnio oceniony<sup>8</sup>. Wydaje się, że takie pojęcie celu można także przyjąć w obszarze prawa podatkowego, gdzie ustawodawca dość często posługuje się terminem cel. Skoro więc cel działania podatnika jest możliwy do osiągnięcia, pożądany (co jest oczywiste z uwagi na kierunkowe zachowania się podmiotu) i dodatnio oceniony, należy przyjąć, że ustawodawca „wpisuje” elastyczność już w początkowym sformułowaniu wskazanych przepisów obu ustaw podatkowych określających koszty uzyskania przychodów. Elastyczność nie może być bowiem czymś odbiegającym od rzeczywistości społeczno-gospodarczej, lecz wprost przeciwnie – zapewnia dostosowanie prawa (a więc i konkretnych regulacji prawnych) do zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Można więc przyjąć pogląd, że w początkowym sformułowaniu przepisów określających normatywne pojęcie kosztów podatkowych ustawodawca zapewnia odpowiedni stopień elastyczności, co także odpowiada celowi tej regulacji prawnopodatkowej. Można przy tym użyć stwierdzenia, że normodawca zapewnia wyjściowy stopień elastyczności, wskazując na szeroki obszar zachowania podatnika, tj. zachowania, które przybiera aktywną formę działania i ma charakter kierunkowy, gdyż jest wyznaczone poprzez cel.

Prawodawca poprzez wskazane regulacje w obu ustawach o podatku dochodowym zapewniające wyjściowy stopień elastyczności otwiera podatnikom drogę do możliwości kwalifikowania w obszar kosztów różnych wydatków, przy czym dla ich urealnienia wprowadza kilka zakresów celu. Należy więc dokonać oceny wprowadzonych zakresów celu w odniesieniu do zapewnienia odpowiedniego stopnia elastyczności. Chodzi o ocenę zarówno z punktu widzenia „typowego” zachowania się podmiotu działającego w warunkach rynkowych i dokonującego wyboru danego celu bądź też celów swojego działania, jak i ocenę uwzględniającą relacje pomiędzy wskazanymi zakresami celu.

Biorąc pod uwagę odniesienie do „typowego” zachowania się podmiotu w realiach rynkowych, stwierdzić należy, że regulacje te nie można ocenić jed-

8 A. Siemianowski, *Poznawcze i praktyczne funkcje nauk empirycznych*, Warszawa 1979, s. 41.

noznacznie pozytywnie z punktu widzenia zapewniania odpowiedniego stopnia elastyczności, czego należałoby się spodziewać, biorąc pod uwagę wyjściowy stopień tej elastyczności. W pierwszej kolejności można zauważyć, że skoro ustawodawca podatkowy wskazuje na koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, wprowadza domyślnie pewne stopniowanie celowych zachowań podmiotu, których skutki należy kwalifikować w obszarze kosztów podatkowych. Chodzi bowiem o priorytetowe znaczenie kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów. Pomimo że ustawodawca nie wprowadza wprost takiego określenia, niemniej jednak z uwagi na względy fiskalne w pewnym sensie akcentuje działanie podatnika w celu osiągnięcia przychodów, wskazując je na pierwszym miejscu w zakresie celowego działania podmiotu. Dopiero w dalszej kolejności dopuszcza inne cele działań podmiotu. Jest to po części także konsekwencją poprzedniej regulacji w tym zakresie obowiązującej do końca 2006 r., gdzie wskazywano jedynie na koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Takie rozwiązanie nie wydaje się odpowiadać konieczności zapewnienia dalszego stopnia elastyczności w ramach tej regulacji, gdyż z góry niejako ukierunkowuje zachowania się podmiotu. Może to więc powodować sytuacje, iż organy podatkowe będą w pierwszej kolejności wymagać udokumentowania braku możliwości podjęcia celowego działania dla osiągnięcia przychodów. A zatem byłoby to znaczne ograniczenie stopnia elastyczności, do którego dążył ustawodawca, szczególnie wraz z wprowadzeniem zmian z dniem 1. stycznia 2007 r. Wydaje się, że ustawodawca mógł porzucić obawy i przyzwyczajenia z poprzedniej regulacji w zakresie normatywnego określenia kosztów, gdzie wskazywano wyłącznie na koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Prawodawca zatem mógł stworzyć taki kształt unormowania, gdzie wyraziłby wprost, że chodzi o koszty poniesione w jednym z określonych celów, zaś cele te mogłyby być w dalszej części przepisu sformułowane dowolnie. Taka regulacja pozostawiałaby jednoznacznie do wyboru podatnika podjęcie działania w którymś ze wskazanych celów, niezależnie od spełnienia jednego z nich jako priorytetowego. Zdecydowany akcent na wybór podatnika w zakresie celów jego działania, którego konsekwencje badamy w ramach kosztów podatkowych zapewniałby właściwy stopień elastyczności. Można byłoby go określić jako elastyczność drugiego stopnia w stosunku do wyjściowej, którą umownie określić można jako elastyczność pierwszego stopnia. Tymczasem wprowadzona regulacja może być „odczytana” – jak już stwierdzono – przez organy podatkowe jako przyznanie im możliwości badania w każdym przypadku, czy koszty poniesiono przede wszystkim w celu osiągnięcia przychodów, co stanowiłoby zawężenie stopnia elastyczności w stosunku do stopnia wyjściowego.

Dokonanie oceny stopnia elastyczności poprzez typowe zachowania podmiotu działającego w realiach gospodarki rynkowej stanowi punkt wyjścia, gdyż w dalszej kolejności należy odnieść się do ilości sformułowanych przez ustawo-

dawcę celów działania, a jednocześnie relacji pomiędzy ich zakresami. Aby bowiem zapewnić właściwy stopień elastyczności, sformułowanie celów działania podmiotu powinno być czytelne, gdyż konsekwencją elastyczności jest wychodzenie w ramach luzu decyzyjnego poza obszar prawny, co w perspektywie regulacji prawa podatkowego powinno być „obserwowane” i stosowane ze szczególną troską. Nieczytelne sformułowanie tych celów, gdzie trudno ustalić granice pomiędzy ich zakresami, może wypaczyć sens elastyczności i spowodować znaczną ostrożność organów stosujących prawo podatkowe, a więc i zawężanie obszaru kosztów podatkowych. W tym kontekście wskazanie na działanie w celu osiągnięcia przychodów jest czytelne i niepozostawiające wątpliwości. Jest to bowiem wpasowanie tego działania w typowe zachowania rynkowe przedsiębiorcy dążącego do maksymalizacji zysków. Problemy pojawiają się już, gdy idzie o dalsze dwa cele. Określenie, iż działanie podatnika w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów może powodować skutek w postaci możliwości zakwalifikowania określonych wydatków do kosztów jedynie pozornie realizuje założony stopień elastyczności. Ustawodawca przejął pewne sformułowania pojawiające się w niektórych wyrokach sądów administracyjnych. Sam zamysł ustawodawcy, by rozszerzyć zakres normatywnego określenia kosztów podatkowych, jest słuszny, gdyż wpasowuje się w ocenę zachowań podmiotu przede wszystkim prowadzącego działalność gospodarczą, który nie tylko jest nastawiony na maksymalizację swoich zysków, lecz przejawia także inne postawy, a ponadto owa maksymalizacja zysków nie zawsze jest możliwa do realizacji z uwagi na warunki rynkowe. Z tego też punktu widzenia dokonana zmiana z dniem 1. stycznia 2007 r. wskazuje na działalnie ustawodawcy w celu zapewnienia odpowiedniego stopnia elastyczności. Problem jednak w wyraźnym określeniu tego stopnia z uwagi na mało czytelne wyrażenie tych dwóch pozostałych celów działania podmiotu, w sensie ich „zestawienia”. Wskazanie bowiem na działanie w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów ma szczególne znaczenie dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i oznacza położenie akcentu na inne działania niż ukierunkowane na osiągnięcie zysku, zarówno w sensie działań celowych, a zatem uzależnionych wyłącznie od woli danego przedsiębiorcy, jak i działań niejako wymuszonych poprzez warunki rynkowe. Rozdzielenie kosztów poniesionych w celu zachowania źródła przychodów od kosztów poniesionych w celu zabezpieczenia źródła przychodów, a zatem jednocześnie rozdzielenie tych dwóch rodzajów aktywnych zachowań podmiotów jest pozorne i nie sprzyja elastyczności tekstu prawnego a tym samym elastyczności w odniesieniu do całej konstrukcji kosztów uzyskania przychodów<sup>9</sup>. W tak przyjętym kształcie normatywnym tekst prawny „rozmywa się”, a tym samym w pewnym uproszczeniu stwierdzić można,

9 Wydaje się, że nie jest to zgodne z intencją ustawodawcy, który zamierzał „uelastyczyć” koszty podatkowe, zbliżając koszty w ujęciu podatkowym do kosztów w ujęciu bilansowym. Zob. T. Waślicki, *Współmierność przychodów i kosztów w prawie bilansowym i podatkowym*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10, s. 29.

ze ustawodawca „przesadził” ze stopniem elastyczności, nie zapewniając go tym samym. Niezwykle trudno bowiem oddzielić koszty, a tym samym działania podmiotu podjęte w celu zachowania źródła przychodów, od kosztów i działań podjętych w celu zabezpieczenia źródła przychodów. Ponadto może to powodować niemalże obawy o pozorność działań podmiotu. Skoro bowiem może on zakwalifikować do kosztów podatkowych takie, które są konsekwencją działań podjętych wyłącznie w celu zabezpieczenia źródła przychodów, niezależnie od tego, czy jednocześnie bądź obok tych działań podejmowane są przez podatnika takie, które mają zapewnić zachowanie źródła przychodów, może to powodować pewną „fikcję kosztową”. Oznacza to zatem jednocześnie, iż dla ustawodawcy podatkowego nie ma znaczenia, czy skutkiem poniesienia kosztów podatkowych będzie zachowanie źródła przychodów, co jest jedną z zasadniczych kwestii, do których odnosi się zasada zdolności świadczenia podatkowego<sup>10</sup>. Nietrudno przy tym zauważyć, jakie znaczenie ma konstrukcja normatywna kosztów podatkowych dla realizacji tej zasady.

Uzasadnieniem dla funkcjonowania obecnego kształtu normatywnego kosztów uzyskania przychodów w obu ustawach o podatku dochodowym jest założenie, iż koszty poniesione a zatem i działania podjęte w celu zabezpieczenia źródła przychodów są realizowane wyłącznie wówczas, gdy jest zachowane źródło przychodów. Jednak określenia normatywne na to nie wskazują. Ponadto wypacza się tym samym sens kosztów poniesionych w celu zabezpieczenia źródła przychodów. Nie jest bowiem wiadome, czy owo źródło przychodów „zanika”, czy „ma przejściowe problemy”? Brak w rezultacie możliwości stwierdzenia, czy istnieje podstawa, którą należy zabezpieczać poprzez poniesione koszty. Taki kształt normatywny art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oznacza zatem konieczność badania relacji pomiędzy kosztami i działaniami podjętymi w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, których efektem byłoby uzasadnienie dla „funkcjonowania” tych kosztów, co z kolei nie wynika z regulacji obu wskazanych przepisów. Jeżeli dodać do tego możliwość formułowania i zarazem badania relacji o charakterze pośredniości i bezpośredniości, to stopień zakładanej elastyczności „zanika”.

Należy zatem stwierdzić, że zakładany przez ustawodawcę stopień elastyczności w odniesieniu do konstrukcji kosztów podatkowych nie został zrealizowany, gdyż zbyt rozbudowano określenie zakresu kosztów, wprowadzając nieczytelne sformułowanie kosztów poniesionych w celu zabezpieczenia źródła przychodów w relacji do kosztów poniesionych w celu zachowania tego źródła. Wymaga to zatem rewizji tej regulacji normatywnej i pozostawienie dwóch określeń, tj. kosztów

<sup>10</sup> Jak przyjmuje się bowiem w doktrynie, „opodatkowanie w skali mikroekonomicznej powinno być przede wszystkim zgodne z zasadą zdolności świadczenia”, R. Mastalski, *op. cit.*, s. 7.

poniesionych w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania źródeł przychodów, z zastrzeżeniem zaproponowanego wcześniej sformułowania ustawowego akcentującego możliwość wyboru danego celu działania podmiotu.

Oznacza to jednocześnie możliwość zagrożenia dla sprawnego funkcjonowania rozpatrywanej instytucji kosztów podatkowych, co dla podatników ma niezwykły walor praktyczny. Tym samym rozważania dotyczące poszukiwania granic elastyczności stają się niezwykle aktualne.

### **3. Poszukiwanie granic elastyczności**

Problem poszukiwania granic elastyczności w przypadku normatywnego określenia kosztów uzyskania przychodów jest konsekwencją niewłaściwego sformułowania wskazanych przepisów obu ustaw podatkowych. Z uwagi na zastosowane wyrażenia normatywne zachodzi obawa zawężania zakresu kosztów podatkowych przez organy podatkowe. Zawężanie tego zakresu może nastąpić ze względu na trudności w ustaleniu kosztów, po pierwsze poniesionych wyłącznie w celu zabezpieczenia źródła przychodów, po drugie – poniesionych zarówno w celu zachowania, jak i zabezpieczenia źródła przychodów, gdzie istotne stanie się poszukiwanie relacji pomiędzy tak określonymi kosztami a jednocześnie działaniami podmiotu. Poszukiwanie granic tej elastyczności może mieć zatem znaczenie zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika. Nie chodzi więc o poszukiwanie tych granic wyłącznie w odniesieniu do podatnika, lecz w równej mierze w relacji do organu podatkowego, dla którego wskazówka co do granic tej elastyczności może mieć charakter potwierdzający dla szerszego, aczkolwiek „uchwytnego” zakresu kosztów podatkowych. Z kolei dla podatnika może to być podstawą dla formułowania pewnych standardów zachowań podejmowanych w taki sposób, aby nie tworzyć sztucznego zakresu kosztów, tj. takich, które są jedynie „sztucznie elastyczne”.

Wskazanie na pewne standardy zachowań podatnika ma jeszcze jedno istotne znaczenie, do którego zmierza bezpośrednio wartość elastyczności. Chodzi o podążanie prawa za rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Poszukiwanie zatem granic tej elastyczności to jednocześnie w obszarze kosztów podatkowych działanie w kierunku podążania prawa za tą rzeczywistością, a nie jedynie sztuczne tworenie tej rzeczywistości poprzez działania podatnika.

Poszukiwanie granic elastyczności to próba wskazania obszaru, który zapewnia, że wydatki mieszczące się w nim dają się jednoznacznie zidentyfikować w ramach wskazanych regulacji art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. To także obszar, który w pewnym sensie gwarantuje wskazaną relację między prawem a rzeczywistością w odniesieniu do jej „wycinka” w płaszczyźnie kosztów podatkowych. Ponadto jest to obszar, po przekroczeniu którego nie tylko wycho-

dzimy poza sferę regulacji obu wskazanych przepisów, lecz gdzie „rozmywa się” elastyczność w ujęciu kosztów podatkowych.

Nieprzypadkowo określono niniejszy punkt rozważań jako poszukiwanie granic elastyczności. Można bowiem stwierdzić, że obecna regulacja obu analizowanych przepisów nie pozwala jednoznacznie na wskazanie granicy elastyczności. Stosując bowiem te unormowania i wychodząc poza obszar kosztów poniesionych w celu zachowania źródeł przychodów, a koncentrując się na tych kosztach, które zostały poniesione wyłącznie w celu zabezpieczenia źródeł przychodów, stajemy w obszarze kosztów o bardzo trudnym do uchwycenia charakterze z uwagi na brak źródła przychodów, do którego te koszty mają być odniesione, a więc w efekcie mają to źródło zabezpieczać. W takiej sytuacji nie może dziwić sytuacja, że organy podatkowe z ostrożności będą zawężać obszar tych kosztów. Wydaje się, że rozwiązanie tej trudnej dla praktyki podatkowej sytuacji może być dokonane poprzez uwzględnienie dwóch umownie nazwanych postaw podmiotu funkcjonującego w obrocie gospodarczym, stąd też można wykazać poszukiwanie granic elastyczności w płaszczyźnie kosztów poniesionych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Pierwsza postawa podmiotu to taka, która wskazuje na dążenie do maksymalizacji efektów gospodarczych swojego działania. Jest to postawa charakteryzująca się dynamicznym rozwojem, gdzie podmiot dąży do szybkich efektów działalności, ale jednocześnie może to być związane z ponoszeniem sporych nakładów. Poszukiwanie granic elastyczności to badanie celu działania podmiotu i jego zestawienie z efektami tak realizowanych zachowań. Pomocnym materiałem w tym zakresie może stać się pewna wizja, czy też strategia działania tego podmiotu. Pamiętać przy tym należy, że organ podatkowy nie może oceniać ekonomicznych efektów (skutków) podjętych i dokonanych działań<sup>11</sup>, a zatem nie chodzi w tym przypadku o takie poszukiwanie granic elastyczności, by uzależniać zaliczenia wydatku do kosztu podatkowego od konkretnego sformułowania strategii działania podmiotu. Należy bowiem poddać analizie „ogólny wyraz” tej strategii i jej znaczenie dla całej realizowanej postawy przez podmiot. Dla poszukiwania granic elastyczności w ramach tej pierwszej postawy istotne znaczenie odgrywać będą także pewne ekonomiczne kryteria zachowań podmiotu w postaci racjonalności i efektywności. Są to kryteria, które będą pozwalały na „wypełnianie” elastyczności odniesionej do podatnika, natomiast organ podatkowy nie może ingerować w te kryteria. Stanowią więc one w pewnym sensie granice „elastyczności kosztów podatnika”. Nie oznacza to pozbawienia organu podatkowego jakiegokolwiek oceny tych kryteriów. Są one bowiem brane pod uwagę w płaszczyźnie oceny całej pierwszej postawy danego podatnika ponoszącego określone koszty.

11 Warto w tym zakresie wskazać choćby wyrok WSA w Warszawie z 21 czerwca 2011 r., sygn. III SA/Wa 1689/10, LEX nr 1101417.

Z kolei uwzględnienie drugiej postawy podmiotu to wskazanie na takie zachowania podmiotu, który niekoniecznie z uwagi na warunki rynkowe, lecz także z uwagi na indywidualne podejście do rozwoju swojej działalności (gospodarczej) wybiera wariant ostrożnościowy, czyli działania w celu zachowania źródła przychodów. Także w tym przypadku poszukiwanie granic elastyczności to badanie celu działania podmiotu i jego zestawienie z efektami tak realizowanych zachowań. W tym przypadku wydaje się, iż określenie granic elastyczności może być nieco trudniejsze. W pierwszej kolejności granice te będą się opierać o zbadanie celu. Powstaje więc istotny problem, tj. czy organ podatkowy posiada kompetencje do żądania wyjaśnień, dlaczego podatnik wybrał „cel ostrożnościowy”, a nie cel w postaci maksymalizacji efektów gospodarczych, czyli dążenie do osiągnięcia przychodów. Wydaje się jednak, że elastyczność zapewnia tu podatnikowi pewną ochronę przed ingerencją organu podatkowego. Nie oznacza to pozbawienia organu podatkowego możliwości pozyskania jakiegokolwiek informacji w tym zakresie. Organ powinien bowiem znać całokształt sytuacji podatnika. Natomiast nie może uzależniać kwalifikacji wydatków do kosztów podatkowych z uwagi na to, że podatnik nie udokumentował motywów wyboru danego celu działania.

W ramach badania drugiej ze wskazanych postaw podmiotu również istotne miejsce odgrywać będzie kwestia ekonomicznych kryteriów jego zachowań, a szczególnie racjonalności i sposobu jej rozumienia, przede wszystkim z uwagi na wybór wariantu tej racjonalności przez podatnika. Z kolei efektywność będzie bardziej miarodajna jako odniesienie do wskazanego celu, tzn. w płaszczyźnie zachowań (a tym samym kosztów) poniesionych w celu zachowania źródła przychodów.

Należy podkreślić, że ta druga postawa także wskazuje na możliwość kwalifikacji kosztów bez względu na uzyskane efekty działania w postaci odpowiedniego stanu zachowania źródła przychodów. Można więc to uznać także w pewnym sensie jako wskazówkę co do granic elastyczności, którą powinien uwzględnić organ podatkowy. Natomiast przywołany cel powinno odnosić się do efektów w postaci tzw. „stanu zachowania źródła przychodów”. Należy przy tym przyjąć szerokie rozumienie stanu zachowania źródeł przychodów w takim sensie, aby objąć tym określeniem zachowania bezpośrednio zapewniające istnienie tego źródła przychodów, jak i takie działania, które zapewniają jego istnienie w dalszej bliżej nieokreślonej (zależnej od strategii podmiotu) perspektywie, co ma także określone konsekwencje co do granic elastyczności. Można bowiem objąć zakresem kosztów szeroki obszar skutków zachowań podmiotu, eliminując problematyczne koszty poniesione w celu zabezpieczenia źródeł przychodów. Dla podatnika obszar elastyczności będzie wypełniony także wyborem innego modelu racjonalności, natomiast efekty tych racjonalnych zachowań będzie można zaobserwować w postaci wskazanego stanu zachowania źródeł przychodów. Przy czym kryteria te pozostają



poza ingerencją organu podatkowego, a zatem są granicą dla organu podatkowego, co nie wyłącza możliwości ich całościowej oceny w ramach analizy tej postawy danego podatnika.

Poszukiwania granic elastyczności należy zatem dokonać w odniesieniu do dwóch wskazanych postaw podmiotu.

#### **4. Podsumowanie**

Zagadnienie elastyczności w ramach analizy określenia normatywnego kosztów uzyskania przychodów w obu ustawach o podatku dochodowym jest jedną z najistotniejszych kwestii dla teorii i praktyki podatkowej. Ustawodawca dostrzeżga to, wprowadzając odpowiednie środki techniki prawodawczej. Problem jednak w tym, aby wprowadzone wyrażenia normatywne zapewniały właściwy stopień elastyczności. Dokonana analiza określi zarówno przepisu art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, iż ustawodawca nie zapewnia tego stopnia w całej rozciągłości rozpatrywanych regulacji. Jest więc to przyczyną częstych sporów podatników z organami podatkowymi, a jednocześnie przyczyną ciągłego „powracania” w orzecznictwie podatkowym do definiowania tych kosztów. Warto więc podjąć próbę rewizji użytych określeń z punktu widzenia zapewnienia przez nie właściwego stopnia elastyczności zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego. Należałoby w tym zakresie uwzględnić pewne postawy podmiotu funkcjonującego w obrocie gospodarczym, które w obecnym kształcie normatywnym obu analizowanych regulacji pomagają wyznaczyć pewne granic elastyczności.

# KLAUZULA OGÓLNA ZAPOBIEGAJĄCA UNIKANIU OPODATKOWANIA W AUSTRALII

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, AGNIESZKA OLESIŃSKA

1. Klauzula ogólna zapobiegająca unikaniu opodatkowania (klauzula antyabuzywna) ma w australijskim systemie podatkowym długą, mniej więcej stu-letnią tradycję.

Obecnie obowiązująca norma o takim charakterze zawarta jest w części IVA ustawy o podatku dochodowym i ma zastosowanie jedynie do podatku dochodowego. Obowiązuje od 1981 r. Głosi ona, w uproszczeniu, że jeżeli podatnik przystąpił do realizacji planu, którego głównym celem było osiągnięcie korzyści podatkowej, wówczas zostanie tej korzyści pozbawiony.

Na hipotezę normy składają się zatem dwa warunki: pierwszy to osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej w związku z planem (*scheme*), a drugi – ustalenie, że głównym celem uczestnika planu było umożliwienie – sobie albo komu innemu – osiągnięcia korzyści podatkowej.<sup>1</sup> Warto nadmienić, że rzeczywisty zamiar uniknięcia podatku (*tax avoidance*) nie stanowi niezbędnego składnika umożliwiającego zastosowanie australijskiej klauzuli antyabuzywnej.<sup>2</sup> To, jaki był główny cel przyświecający podatnikowi przystępującemu do planu, podlega bowiem ustaleniu na podstawie okoliczności obiektywnych. Warto też od razu na wstępie nadmienić, że dyspozycja normy nie poprzestaje na prostym podważeniu skuteczności dokonanych przez podatnika czynności, lecz idzie dalej – wyposaża organ podatkowy w uprawnienie do swoistej rekonstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Pozbawienie korzyści podatkowej polegać bowiem może na ustaleniu konsekwencji podatkowoprawnych w oparciu o fakty, które w istocie nie miały miejsca.

Poprzednikiem obecnie obowiązującej regulacji była – znacznie krótsza – sekcja 260 ustawy o podatku dochodowym<sup>3</sup>. Przepis o podobnej treści obowiązywał jednak już wcześniej, bo przynajmniej od 1915 roku<sup>4</sup>.

1 A.O. Ferrers, *Tax Avoidance – The Commissioner's Last Word*, „TPI Review”, 2006 July.

2 G.T. Pagone, *Part IVA: the general anti-avoidance provisions in Australia taxation law*, Melbourne University „Law Review” 2003 Dec., s. 1.

3 *Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA 36)*.

4 Sekcja 53 *Income Tax Assessment Act 1915*; w literaturze można spotkać informację, że przepis ten był wzorowany na regulacji wprowadzonej wcześniej w Nowej Zelandii; zob. P.A. Harris, *The English Origins of the Australasian Anti-Avoidance Rule – Part I*, „Bulletin for International Taxation” 2007, no 61, s. 66.

Norma zawierająca klauzulę zapobiegającą unikaniu opodatkowania jest bardzo rozbudowana. Jej treść należy odtworzyć na podstawie szeregu przepisów, których tekst ma pokaźną objętość. Treść normy w skrócie można oddać następująco:

*Jeżeli plan, którego celem było osiągnięcie korzyści podatkowej, doprowadził do uzyskania takiej korzyści, podatnik zostanie tej korzyści pozbawiony.*

Podstawowe elementy hipotezy to: osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej w związku z planem (*scheme*) oraz ustalenie, że głównym celem uczestnika planu było umożliwienie – sobie albo komu innemu – osiągnięcia korzyści podatkowej.<sup>5</sup> Kluczową rolę odgrywają zatem pojęcie planu i jego celu oraz pojęcie korzyści podatkowej. Stosowanie klauzuli wiąże się po pierwsze z koniecznością ustalenia treści tych pojęć, a po drugie – istotne jest to, na podstawie jakich kryteriów i w jaki sposób ma być ustalone, czy te elementy hipotezy występują w danym stanie faktycznym.

Plan (*scheme*), do którego ma zastosowanie część IVA, został przybliżony w sekcji 177A i 177D. Korzyść podatkowa, o której tu mowa, została zdefiniowana w sekcji 177C. Australijska klauzula nie operuje wprost pojęciem unikania opodatkowania (*tax avoidance*); nie ulega jednak wątpliwości, że odnosi się do czynności, które mają taki właśnie charakter. Przepisy nie definiują pojęcia unikania opodatkowania; to, jakie czynności do niego – zdaniem ustawodawcy – zmiierzają, zostało określone w hipotezie normy prawnej zawierającej klauzulę.<sup>6</sup>

2. W hipotezie normy kluczową rolę odgrywają trzy elementy: plan, korzyść podatkowa oraz cel działania.

Pojęcie planu (intrygi, knowania, *scheme*) ma znaczenie podstawowe i kluczowe dla stosowania klauzuli. Oznacza tu samo działanie, ale i podkreśla jego celowość – to, że towarzyszy mu z góry powzięty zamiar. Istnienie i zidentyfikowanie owego planu – *scheme* – jest podstawowym warunkiem otwierającym drogę do zastosowania klauzuli. Nie wystarcza ogólne przekonanie, że miało miejsce przedsięwzięcie zmiierzające do uniknięcia podatku ani też nawet wykazanie skutku w postaci korzyści podatkowej. Plan działania podatnika musi zostać precyzyjnie zidentyfikowany.

*Scheme*, czyli plan, intryga w tym specyficznym znaczeniu to zgodnie z ustawową definicją:

- (a) umowa, porozumienie, przyrzeczenie, przedsięwzięcie, wyraźnie wyrażone lub dorozumiane, możliwe do wyegzekwowania na drodze prawnej lub nie;

5 A.O. Ferrers, *Tax Avoidance – The Commissioner’s Last Word*, „TPI Review” 2006 July.

6 Gdyby szukać definicji pojęcia unikania opodatkowania (*tax avoidance*) na gruncie australijskiej klauzuli, to kluczową rolę należałoby przypisać sekcji 177D; zob. Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, „IBFD Bulletin” 1995, April, s. 165.

(b) intryga, plan, propozycja, działanie, sposób postępowania.

Jak widać, definicja jest bardzo szeroka; obejmuje nawet „propozycję” oraz „przrzeczenie”. W praktyce uznano nawet, że zaniechanie podjęcia jakiegoś działania może zostać uznane za element planu.<sup>7</sup>

Początkowo uznawano w orzecznictwie, że pod pojęciem planu nie można rozumieć części, fragmentu szerszego przedsięwzięcia.<sup>8</sup> Na takim stanowisku orzecznictwo konsekwentnie stało aż do wyroku w sprawie Hart. Za plan mogła być uznana transakcja, ale nie jej etap, coś, co samodzielnie pozbawione jest praktycznego sensu i znaczenia.<sup>9</sup> W końcu jednak uznano, że takie rozumienie nie znajduje oparcia w ustawie, stanowi dodanie warunku ponad ustawową treść definicji, i dotychczasowy punkt widzenia został odrzucony.<sup>10</sup>

W wyroku w sprawie Peabody<sup>11</sup> Sąd Najwyższy stwierdził, że błędne zidentyfikowanie planu (*scheme*) prowadzi do wadliwego zastosowania klauzuli tylko wtedy, kiedy korzyść podatkowa, której organ w oparciu o klauzulę zamierza pozbawić podatnika, nie stanowi korzyści podatkowej w rozumieniu przepisów części IVA.<sup>12</sup> Błąd ustaleń co do szczegółów planu nie podważa samego rozstrzygnięcia, chyba że błąd ustaleń polega na wadliwym zidentyfikowaniu osoby podatnika.

3. Klauzula ma zastosowanie tylko w razie wskazania osiągniętej bądź potencjalnej korzyści podatkowej (potencjalnej – gdyż z uwagi choćby na interwencję organu podatkowego mogło nie dojść do jej osiągnięcia). Korzyść podatkowa musi być związana z planem, o którym wyżej była mowa. Korzyść podatkowa to drugi element hipotezy normy; jeśli jest spełniony, to dopiero jako kolejne do zbadania i analizy otwiera się zagadnienie celu planu.

Pojęcie korzyści podatkowej jest na gruncie klauzuli bardzo szerokie. Zostało ono zdefiniowane w sekcji 177C, która do takich korzyści zalicza m.in. nieosiągnięcie dochodu podlegającego opodatkowaniu, podwyższenie odliczenia, po-

7 Corporate Initiatives Pty Ltd v. Commissioner of Taxation [2005]: „Part of the statutory definition of „scheme” is „any ... course of action or course of conduct”. This conveys the notion of a series of interrelated acts by a person or persons over a period of time. The non-doing of an act can form part of such a course, as for example where it is said that a student regularly fails to hand in essays.”

8 J. Roberts, Recognising Tax Avoidance: An Analysis of Pt IVA of the Income Tax Assessment Act 1936 (Cth), 21 “Australian Tax Forum” 2006, s. 225. Spektakularnie wypowiedział się Sąd Najwyższy m.in w sprawie Peabody: “Part IVA does not provide that a scheme includes part of a scheme [...]”

9 W wyroku w sprawie Peabody Sąd Najwyższy stwierdził, że okoliczności, stan faktyczny, który zostaje zidentyfikowany jako *scheme*, „must be capable of standing on their own without being robbed of all practical meaning”. To twierdzenie – jako niemające oparcia w ustawie – zanegowano później w wyroku w sprawie Hart.

10 W literaturze zwraca się uwagę na szereg niekonsekwencji i niespójności w poszczególnych wypowiedziach sądów dotyczących tej kwestii – zob. J. Roberts, *op. cit.*, s. 226–227.

11 Federal Commissioner of Taxation v. Peabody (1994).

12 *Ibidem*.

niesienie straty, podwyższenie zagranicznego kredytu podatkowego. Może to być także odsunięcie w czasie opodatkowania.<sup>13</sup> Chodzi o korzyść (w powyższym rozumieniu), która została lub zostałaby osiągnięta oraz korzyść, której – rozsądnie oceniając – należałoby oczekiwać. Rozsądne oczekiwanie to jednak – w świetle poglądów prezentowanych w orzecznictwie – zawsze więcej niż „możliwość”.<sup>14</sup>

Ustalenie, czy wystąpiła korzyść podatkowa, wymaga porównania rzeczywistego stanu rzeczy ze stanem, który zaistniałby, gdyby podatnik nie dokonał tego, co uznano za „plan” w rozumieniu hipotezy normy zawierającej klauzulę, i co umożliwiło zastosowanie klauzuli. Należy zatem ustalić, co stałoby się lub co – rozsądnie oceniając – mogłoby się stać, gdyby nie miały miejsca czynności zakwestionowane na podstawie klauzuli.<sup>15</sup> Organ podatkowy dla celów porównawczych winien więc skonstruować hipotetyczny, alternatywny podatkowopravny stan faktyczny.<sup>16</sup>

Zastosowanie klauzuli zależy od ustalenia dokonanego przez organ podatkowy na podstawie sekcji 177F ustawy o podatku dochodowym. Mowa jest w nim o rozmaitych sposobach ustalenia i postaciach, jakie może przybrać korzyść podatkowa (*tax benefit*), której uzyskanie przez podatnika ma być wyeliminowane w drodze zastosowania klauzuli.

Warunki wstępne dokonania tych ustaleń są następujące:

- 1) korzyść podatkowa była osiągnięta lub mogła zostać osiągnięta przez podatnika, gdyby nie zastosowanie klauzuli;
- 2) korzyść podatkowa pozostaje w związku z planem podatnika (*scheme*) w rozumieniu przepisów części IVA.

Reasumując, musi zatem wystąpić: 1) korzyść podatkowa, 2) związek pomiędzy korzyścią podatkową a planem, „intrygą” (*scheme*), a ponadto: 3) plan (*scheme*) realizowany przez podatnika mieści się w zakresie objętym przepisami części IVA.

Ustalenie, że korzyść podatkowa wystąpiła, wymaga porównania stanu zaistniałego w wyniku przeprowadzenia planu z hipotetycznym stanem, jakiego – rozsądnie oceniając – należałoby oczekiwać, gdyby planu nie wprowadzono w życie.<sup>17</sup>

13 Na określenie takiej sytuacji w literaturze i orzecznictwie używa się terminu *deferral arrangement*, a opisowo: *a scheme, which deferred the derivation of the income*. Zob. Ch. Ohms, *op. cit.*, s. 174.

14 Federal Commissioner of Taxation v. Peabody (1994): “A reasonable expectation requires more than a possibility. It involves a prediction as to events which would have taken place if the relevant scheme had not been entered into or carried out and the prediction must be sufficiently reliable for it to be regarded as reasonable.” § 71 Wytycznych: “A reasonable expectation requires more than a possibility”.

15 Ch. Ohms, *op. cit.*, s. 174.

16 Par. 69 Wytycznych; w praktyce stosuje się tu termin *counterfactual(s)*. Dopuszczalne jest skonstruowanie przez organ dwu lub więcej alternatywnych hipotetycznych stanów faktycznych, zob. § 73 Wytycznych (PS LA 2005/24).

17 Macquarie Finance Ltd v FC of T [2004] FCA 1170 (Hill J).

W ślad za orzecznictwem przyjęto, że chodzi tu o wiarygodną prognozę (*reliable prediction*), nie zaś przypuszczenie, spekulację.<sup>18</sup> Takie przewidywanie, prognoza wymaga hipotetycznego odniesienia się do działań, których podatnik w rzeczywistości nie podjął.

Ciężar wykazania korzyści spoczywa na organie podatkowym. Jednak ciężar dowodu w instancji apelacyjnej spoczywa już na podatniku<sup>19</sup>. Skoro podatnik ma wykazać fakty, na których opiera swoje zaprzeczenie twierdzeniom organu podatkowego, czyli ma dowieść przeciwieństwa tego, czego w tym wypadku starał się dowieść organ – to jego zadanie jest trudne. Obie strony sporu poruszają się bowiem w dużej mierze w obrębie hipotez, a nie zaistniałych faktów.

Definicja korzyści podatkowej, sformułowana w ustawie dla potrzeb stosowania klauzuli, jest bardzo szeroka, zdolna objąć najrozmaitsze rodzaje przychodów, odliczeń, strat – których objęcie nie było intencją prawodawcy lub też które logicznie rzecz biorąc, nie powinny znaleźć się w zasięgu tej definicji. Dlatego definicja opatrzona jest szeregiem szczegółowych wyłączeń. Ustalenie, czy wystąpiła korzyść podatkowa, najczęściej nie będzie zbyt trudne<sup>20</sup>. Trudniejsze w praktyce okazuje się określenie jej rozmiaru.<sup>21</sup> Rozmiar korzyści podatkowej (kwota) musi zostać precyzyjnie ustalony, gdyż celem klauzuli jest pozbawienie podatnika tej właśnie korzyści.

4. Normy prawne mające charakter klauzul zapobiegających unikaniu opodatkowania zazwyczaj nawiązują do celowości jako cechy charakteryzującej działania podatnika. Celowość najczęściej jest tym elementem kwalifikującym, który pozwala określone działanie zakwestionować w oparciu o klauzulę. Element celowości w poszczególnych – zmiennych historycznie i geograficznie – regulacjach bywa jednak różnie ujmowany na płaszczyźnie normatywnej. W tej sferze obecna klauzula różni się od regulacji poprzednio obowiązującej w Australii, tj. sekcji 260. Pod jej rządami zakwestionowane mogło być działanie, którego celem było uniknięcie podatku,<sup>22</sup> obecna klauzula ma natomiast zastosowanie, jeśli jedynym lub co najmniej dominującym celem uczestnika planu (*scheme*) było osiągnięcie korzyści podatkowej przez siebie lub umożliwienie komu innemu (podatnikowi) osiągnięcia korzyści podatkowej.

18 Federal Commissioner of Taxation v. Peabody (1994).

19 Taxation Administration Act 1953.

20 Aczkolwiek kilka głośnych spraw na gruncie klauzuli zostało rozstrzygniętych na korzyść podatnika z uwagi na to, że organy podatkowe nie zdołały wykazać istnienia korzyści podatkowej. Tak było m.in. w sprawach Peabody (1994) oraz Vincent v Federal Commissioner of Taxation (2002 ATC 4742) – zob. N. Wilson–Rogers, Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help? "eJournal of Tax Research" 2006, vol. 4, No 1, s. 31.

21 J. Roberts, *op. cit.*, s. 246 i n.

22 Purpose of tax avoidance.

Cel ma być zatem odniesiony nie do planu jako takiego, lecz do konkretnego podmiotu związanego z planem. Istotne jest jednak to, że temu podmiotowi, który osiągnął korzyść podatkową, cel ów nie musiał towarzyszyć; klauzula znajdzie zastosowanie do planu, jeśli cel ten można przypisać jakimkolwiek podmiotowi, który brał w nim udział.<sup>23</sup>

Za adekwatne dla interpretacji przepisów części IVA ITAA orzecznictwo uznaje takie rozumienie, zgodne z którym celem (*purpose*) jest to, co ma na względzie dany podmiot; rezultat, jaki chce osiągnąć; to, do czego dąży. Celu – w świetle podejścia australijskich sądów – nie należy utożsamiać z motywem (powodem), który stanowi raczej impuls emocjonalny do podjęcia określonego działania.<sup>24</sup>

Gdy transakcja ma widoczny cel gospodarczy, ale oprócz tego wyraźna jest też w niej chęć osiągnięcia korzyści podatkowej, należy ustalić cel główny, którym w świetle orzecznictwa jest cel dominujący, najważniejszy, decydujący o dokonaniu czynności.<sup>25</sup> Jeśli dominuje cel gospodarczy lub rodzinny – nie zmierza ona do uniknięcia podatku, a zatem klauzula antyabuzyjna nie znajdzie zastosowania. Miarodajna ma być ocena przeprowadzana z punktu widzenia „rozsądnej osoby”.<sup>26</sup>

Przepis szczegółowo określa, co należy brać pod uwagę ustalając to, jaki był główny cel podmiotu dokonującego czynności. Cel może być ustalany poprzez wnioskowanie na podstawie okoliczności należących – bądź nienależących – do planu jako takiego, leżących niejako na zewnątrz.<sup>27</sup> Wśród wymienionych w ustawie ośmiu okoliczności<sup>28</sup> mających znaczenie wymienia się m.in. treść i formę czynności, czas jej dokonania oraz – ewentualnie – trwania, sposób działania<sup>29</sup>, finansowy skutek planu dla podmiotów w nim uczestniczących, relacje pomiędzy podmiotami dokonującymi czynności.<sup>30</sup> W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że z jednej strony jest to katalog zamknięty, z drugiej zaś – że w każdej sprawie należy brać pod uwagę wszystkie z ośmiu wymienionych kryteriów oceny.<sup>31</sup>

23 M.Cashmere, A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience, „British Tax Review” 2008, no 2, s. 136.

24 Cel i motyw jest utożsamiany na gruncie GAAR w RPA – zob. R.C.Williams, The 1996 Amendments to the general Anti-Avoidance Section of the Income Tax Act, „South African Law Journal” 1997, vol. 114, s. 682.

25 Tak wypowiedział się sąd w sprawie Spotless.

26 Tak Sąd Najwyższy w sprawie Spotless; zob. R.A. Toma, Legislating..., s. 152. Test „rozsądnych oczekiwań”, przeprowadzany, już teraz na podstawie klauzuli w nowym brzmieniu, nadal znany jest pod nazwą *statutory predication test*.

27 J.Roberts, Recognising Tax Avoidance: An analysis..., s. 227.

28 Trzy z nich nawiązują do samego przystąpienia do planu, cztery – do rezultatu, a ostatni – do związków między uczestnikami.

29 W ramach tego kryterium bierze się pod uwagę m.in. to, czy sposób działania podatnika był niezwykłym, sztuczny, skomplikowany, a zatem w przybliżeniu te okoliczności, które składają się zazwyczaj na określenie „artificial”, czyli – ukształtowanie transakcji w sposób sztuczny, co przemawia przeciwko podatnikowi.

30 S 177D.

31 Takie podejście ugruntowało się od czasów rozstrzygnięcia w sprawie Peabody v FCT (1993) 93 ATC 4104, gdy sędzia Hill stwierdził (4113–4114), że „the Commissioner must have regard to each and every one of the matters referred to in s 177D(b)” when ascertaining the dominant purpose underlying the scheme. Zob. też

5. Tak czy inaczej określanie tego, jaki był główny cel czynności, ma być dwu-etapowe. Etap pierwszy polega na zebraniu, ustaleniu wszystkich faktów i okoliczności relewantnych dla oceny w świetle treści sekcji 177D, a etap drugi polega na dokonaniu oceny, wyciągnięciu wniosków z zebranego materiału. Cel ma być ustalany w kontekście okoliczności istniejących w dacie przystąpienia i realizacji planu i z uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego w tym momencie (okresie).<sup>32</sup>

Jakkolwiek przepis nie używa sformułowania, że ma to być cel „główny” czy też „dominujący”, to tak się właśnie w praktyce interpretuje treść sekcji 177D (*dominant purpose*)<sup>33</sup>. Zazwyczaj działania podatników mają więcej niż jeden cel; stąd istotne staje się pytanie o to, jakie jest znaczenie określenia „główny”. Chodzi o główny cel oceniany z perspektywy osoby, która przystąpiła do realizacji planu. Nie musi zatem to być cel jedyny, wyłączny; z drugiej strony – nie wystarcza, że jest to cel „ważny”.

Cel za główny powinien być uznany wówczas, gdy miał największy wpływ (*most influential*) na przystąpienie do planu, był nadrzędny (*ruling*), przeważający (*prevailing*)<sup>34</sup>, aczkolwiek nie we wszystkich wyrokach sądy kierują się takim kryterium.<sup>35</sup>

Ustalenie, jaki był główny cel planu, odbywa się kolejno poprzez:

- 1) rozważenie, które z korzyści wynikających z planu powinny być uznane za jego cel lub cele,
- 2) ustalenie, które z celów są więcej niż zwykłej wagi,
- 3) wyważenie, który cel miał istotniejszą wagę – podatkowy czy niepodatkowy.<sup>36</sup>

Ten trzystopniowy test w większości wypadków powinien pozwolić uzyskać klarowną odpowiedź na pytanie, jaki był główny cel planu.<sup>37</sup> Nasuwa się jednak spostrzeżenie, że na każdym z tych etapów przed podmiotem przeprowadzającym go piętrzą się istotne trudności.

Orzecznictwo dość długo stało na stanowisku, że jeśli transakcji można przypisać ogólny cel gospodarczy, to wyklucza to ją spod zastosowania klauzuli.<sup>38</sup>

---

R.A.Tooma, *Legislating against tax avoidance*, Amsterdam IBFD 2008, s. 152.

32 J. Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, s. 250.

33 *Ibidem*, s. 251.

34 Tak w wyroku w sprawie *Spotless* (1996).

35 J. Roberts, *op. cit.*, s. 264.

36 *Ibidem*, s. 275.

37 *Ibidem*.

38 Przykładowo, w sprawie *Hely and Conti 230–1* (*Hely J*), *232* (*Conti J*) gospodarczy skutek transakcji zaważył na ocenie, iż mimo pewnego „antypodatkowego” ukształtowania transakcji, cel podatkowy nie miał charakteru dominującego.



Przełomowy okazał się wyrok w sprawie *Spotless*. Uznano w nim, że jeżeli głównym motywem przesądającym o finansowej atrakcyjności transakcji jest jej skutek w postaci korzyści podatkowej, to klauzula będzie miała zastosowanie – mimo iż cel finansowy jako taki jest wszak celem gospodarczym.<sup>39</sup> Uznano w niej, że to, iż transakcja ma widoczny, określony cel gospodarczy, samo w sobie nie wyklucza zastosowania do niej klauzuli. Decydujące znaczenie ma to, co było głównym motywem jej zawarcia. Jeśli na kształt transakcji w największym stopniu wpłynął zamiar osiągnięcia korzyści podatkowej – fakt, iż ma ona zarazem cel biznesowy, nie uchroni jej przed zastosowaniem klauzuli.<sup>40</sup> Od wyroku w sprawie *Spotless* niepodważalne jest stanowisko, że klauzula może mieć zastosowanie także do zwykłych transakcji gospodarczych (*ordinary commercial transaction*), jednak nadal w orzecznictwie nie ustalono ogólnych, jasnych kryteriów, których spełnienie powodowałoby, że klauzula znajdzie zastosowanie.<sup>41</sup>

Doszło w ten sposób w orzecznictwie do ukształtowania się poglądu, iż ogólny cel gospodarczy nie wyklucza zastosowania klauzuli.<sup>42</sup> Niekiedy tylko sąd odmawia wyłączenia z całości przedsięwzięcia tego elementu, który był ukształtowany „antypodatkowo”, jeśli pozbawiałoby to całość praktycznego znaczenia.

Ustalanie celu niepodatkowego odbywa się przez uwzględnienie tych samych kryteriów, na podstawie których ustala się wystąpienie korzyści podatkowej.<sup>43</sup> Ma on mieć charakter raczej oczywisty w kategoriach obiektywnych niż rzeczywisty, subiektywny.<sup>44</sup>

Brak gospodarczego uzasadnienia transakcji (*lack of commerciality*) przemawia na niekorzyść podatnika, podważa legitymizację transakcji na płaszczyźnie podatkowej. Prowadzi bowiem do wniosku, że cel podatkowy – o ile jest widoczny – miał dominujące znaczenie, a zatem klauzula znajdzie zastosowanie.

**6. Konsekwencje prawne spełnienia przesłanek określonych w hipotezie normy zawierającej klauzulę** wskazuje sekcja 177F. Na dyspozycję normy składają się uprawnienia organu podatkowego określone w tej sekcji. Wynika z nich, że celem zastosowania klauzuli jest pozbawienie podatnika korzyści podatkowej, którą osiągnął (lub miał osiągnąć) w wyniku planu, a także – gdy jest to zasadne – ustalenie dalszych, adekwatnych konsekwencji podatkowych. Praktycznie uprawnienie organu podatkowego może przybrać postać albo zaliczenia dodatkowej kwoty do

39 Tak właśnie było w sprawie *Spotless*, gdzie podatnik inwestował duże sumy pieniędzy w instrumenty depozytowe, które przyniosły mu nie tylko dochód, ale i korzyści podatkowe. Wybór takich, a nie innych sposobów lokowania aktywów finansowych podyktowany był względami podatkowymi.

40 *Spotless*: wyrok ten omawia G.T. Pagone, Part IVA: The general..., s. 10.

41 M. Cashmere, *Towards...*, s. 243.

42 *Ibidem*, s. 247.

43 J. Roberts, *op. cit.*, s. 266–268.

44 *Ibidem*, s. 274.

dochodu podlegającego opodatkowaniu, albo wyłączeniu części (lub całego) odliczenia, którego podatnik dokonał.<sup>45</sup> Skutek jest zawsze ten sam: podwyższenie podstawy opodatkowania (lub też jej wygenerowanie, jeśli rzeczywiście dokonane czynności w ogóle nie doprowadziły do powstania obowiązku podatkowego).

Stosowanie klauzuli leży w gestii organów podatkowych pierwszej instancji. Proceduralnie rozstrzygnięcie w tej kwestii stanowi element decyzji zawierającej rozstrzygnięcie o wysokości kwoty podatku przypadającej do zapłaty. Warto nadmienić, że obowiązuje w tym wypadku dość długi termin przedawnienia. Organ może dokonać weryfikacji rozliczenia podatkowego z uwzględnieniem sekcji 177f(1), tj. uczynić użytek z klauzuli w okresie 6 lat, licząc od dnia, kiedy prawidłowo obliczony podatek stałby się wymagalny.<sup>46</sup>

Ta część rozstrzygnięcia organu podatkowego, która dotyczy zakresu pozbawienia korzyści podatkowej, w zakresie ustaleń nie podlega od razu weryfikacji w trybie sądowym. Podatnikowi przysługuje tu sprzeciw w innym trybie, a mianowicie poprzez podważenie wysokości kwoty podatku do zapłaty. Sprzeciw taki organ może uwzględnić w całości lub w części, lub też odrzucić. W takim wypadku podatnik ma otwartą drogę sądową – to na nim spoczywa wówczas ciężar wykazania, iż ustalenia organu podatkowego odnośnie do rozmiaru korzyści podatkowej, a w konsekwencji – wysokości kwoty podatku przypadającego do zapłaty, są nieprawidłowe.<sup>47</sup>

Jeśli kilka dwa lub więcej podmiotów uczestniczy w planie odnosząc korzyści podatkowe, organ podatkowy wobec każdego z tych podmiotów wydaje odrębne rozstrzygnięcie; jeśli plan był rozciągnięty w czasie, to na dodatek odrębne rozstrzygnięcie musi być wydane w odniesieniu do każdego roku podatkowego. W myśl propozycji zmian z 1999 r. organ podatkowy miał jednym rozstrzygnięciem dokonywać ustaleń odnośnie do wszystkich podmiotów uczestniczących w zakwestionowanym planie; propozycje te jednak do chwili obecnej nie znalazły się w ustawie.<sup>48</sup>

Na rozstrzygnięcie w zakresie zastosowania klauzuli podatnikowi przysługują zwykle środki zaskarżenia, tj. sprzeciw do organu wyższej instancji, a następnie

45 Ch. Ohms, *op. cit.*, s. 178.

46 Sekcja 177G(1). Konsekwencją takiego działania organu podatkowego może być korekta wysokości podatku (w dół) w innym okresie rozliczeniowym oraz ewentualnie korekta wysokości zobowiązania podatkowego innego podmiotu niż ten, wobec którego bezpośrednio zastosowano klauzulę (korekta wyrównująca, *compensating adjustment*), jeśli wysokość jego obciążenia podatkowego pozostaje w związku z działaniami zakwestionowanymi na podstawie przepisów Części IV A. Organ podatkowy może dokonać takiej korekty na korzyść zainteresowanego w każdym czasie, z urzędu lub na wniosek. Podstawą prawną są przepisy sekcji 177(3). Zob. Ch. Ohms, *op. cit.*, s. 179–180.

47 R.A. Tooma, *op. cit.*, s. 159.

48 *Ibidem*, s. 160.

skarga do sądu.<sup>49</sup> Co do zasady ciężar udowodnienia faktów spoczywa na skarżącym.<sup>50</sup>

Zastosowanie klauzuli pociąga dla podatnika nie tylko skutek w postaci utraty korzyści podatkowej oraz – w następstwie – konieczność zapłacenia podatku od sytuacji przyjętej jako adekwatny podatkowopravny stan faktyczny w miejsce zakwestionowanego planu.

Kolejną konsekwencją jest obowiązek zapłaty sankcyjnej kwoty (*penalty tax*), której wysokość zależy od wysokości korzyści podatkowej, którą podatnik osiągnął lub zamierzał osiągnąć. Kary te nakładane są na podstawie sekcji 284–145, Schedule 1, TAA53. Wysokość nakładanej sankcji wynosi 50% kwoty podatku niezapłaconego na skutek zastosowania planu (będącej zaległością podatkową), a w przypadkach mniej rażących (przesłanki są szczegółowo ujęte w przepisach) – 25%.<sup>51</sup> Na tej ostatniej płaszczyźnie, dla oceny której z tych sankcji podatnik podlega, istotne okazują się m.in. ustalenia odnośnie do dominującego celu planu – skoro klauzulę zastosowano, to jest co prawda stwierdzone, że cel podatkowy był dominujący, ale dla nałożenia sankcji ma znaczenie, na ile był on „rażący”, czy oprócz celu podatkowego był także inny zasługujący na akceptację cel, na ile był on istotny itp.<sup>52</sup>

W ostatnich latach wprowadzono system kar dla organizatorów finansowych planów, które nastawione są na osiąganie korzyści podatkowych.<sup>53</sup> Regulacje te wymierzone są w podmioty, których przedmiotem działalności jest konstruowanie planów (*scheme*) oraz organizowanie tego typu przedsięwzięć (*promoters*).<sup>54</sup> Związane jest to z faktem, że oddziaływanie samej klauzuli okazało się niewystarczająco skuteczne<sup>55</sup> w powstrzymywaniu unikania opodatkowania polegającego na wykorzystywaniu gotowych instrumentów, planów dostarczanych niejako na rynek przez wyspecjalizowane podmioty.

**7. Zastosowanie klauzuli przez organ podatkowy wymaga przed podjęciem ostatecznej decyzji przeprowadzenia konsultacji na kilku poziomach.**

Na najniższym szczeblu, w wypadku dostrzeżenia przesłanek do zastosowania klauzuli, pracownik organu podatkowego prowadzący sprawę referuje ją *Tax Counsel Network* (TCN). Jeśli urzędnik widzi potrzebę zastosowania klauzuli, informuje o tym urzędnika organu podatkowego, który sprawę prowadzi, a zarazem

49 Ch. Ohms, *op. cit.*, s. 180.

50 *Ibidem*.

51 *Ibidem*.

52 R.A. Tooma, *op. cit.*, s. 158.

53 G.S. Cooper, Promoter Penalties, „eJournal of Tax Research” 2006, vol. 4, no 2, s. 117 i nast.

54 Zob. A.O. Ferrers, *op. cit.*, s. 3.

55 R. Edmonds, Living with GAAR: The Australian Experience, „ITPA Journal” 2002, no 3, s. 37 i nast.

przedstawia ją swojemu przełożonemu<sup>56</sup> celem sformułowania ostatecznego stanowiska TCN.

Na tym etapie, w razie dostrzeżenia celowości zastosowania klauzuli, wymagane jest zwrócenie się o zajęcie stanowiska do specjalnego organu opiniodawczego. Organem tym jest *GAAR Panel*, powołany specjalnie do udzielania organom podatkowym konsultacji w sprawie zastosowania klauzuli.<sup>57</sup> Członkami Panelu są osoby z kręgów biznesowych, profesjonaliści zajmujący się prawem podatkowym oraz szczególnie doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej; jeden z tych ostatnich pełni funkcję przewodniczącego. Panel funkcjonuje niejako na obrzeżach struktury administracji podatkowej, pełniąc wobec niej funkcję konsultacyjną.<sup>58</sup> Jego udział przy wydawaniu decyzji ma zapewnić obiektywizm podejścia organów podatkowych oraz – poprzez scentralizowanie wydawania opinii – wpływać na jednolitość praktyki w zakresie stosowania klauzuli.

Formą działania Panelu jest udzielanie niezależnych opinii organom prowadzącym sprawy, w których rozważane jest zastosowanie klauzuli. Elementem opinii wydawanej przez panel jest też stanowisko co do zastosowania wobec podatnika właściwej w danym przypadku sankcji. Opinia jest wydawana na podstawie materiału zebranego przez organ podatkowy i przedstawionego przez podatnika. Procedura wydawania opinii przez Panel nie obejmuje prowadzenia postępowania dowodowego<sup>59</sup>, aczkolwiek w razie wątpliwości może on sugerować organowi podatkowemu poczynienie dodatkowych ustaleń. Posiedzenia Panelu odbywają się co do zasady raz w miesiącu. Pozytywną rolę spełnia nie tylko możliwość przysłuchiwania się obradom, ale też umożliwienie podatnikowi wypowiedzenia się, zaprezentowania własnego stanowiska temu organowi.

Opinie Panelu nie są wiążące dla organów, jednakże w praktyce zgodnie z wewnętrznymi zasadami funkcjonowania administracji podatkowej<sup>60</sup> są brane pod uwagę przy rozstrzyganiu spraw. Organ prowadzący postępowanie co do zasady nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska Panelu<sup>61</sup>, jeśli sprawa została mu przestawiona do zaopiniowania.<sup>62</sup>

**8.** Mimo upływu prawie 30 lat od wprowadzenia do australijskiej ustawy o podatku dochodowym klauzuli w obecnym brzmieniu, nadal nie ma pełnej zgody co

56 Deputy Chief Tax Counsel (DCTC) – § 16 Wytycznych.

57 ATO Practice Statement Law Administration PS LA 2005/24, § 17, 23 i nast.

58 Panel nie ma nawet umocowania ustawowego.

59 Niektórzy autorzy widzą w tym ograniczenie roli Panelu; por. H. Paynter, Application of the income tax anti-avoidance rule, 16 May 2007, s. 2, [www.freehills.com.au](http://www.freehills.com.au)

60 W szczególności chodzi tu o § 24 Wytycznych (ATO Practice Statement Law Administration PS LA 2005/24).

61 Par. 25 Wytycznych.

62 Organ podatkowy nie jest zobowiązany, lecz może poinformować podatnika, że jego sprawa jest analizowana przez Panel. Wytyczne, § 28.

do właściwego sposobu jej zastosowania. Wątpliwości najczęściej nie dotyczą interpretacji pojęcia planu i tego, w jaki sposób ma być identyfikowany na gruncie przepisów Części IVA. W miarę jasne są też zagadnienia związane z pojęciem i ustalaniem rozmiarów korzyści podatkowej. Istotne wątpliwości i dyskusje budzą natomiast nadal kwestie związane z ustalaniem dominującego celu planu.<sup>63</sup> Nasiliły się one po zapadnięciu wyroku w sprawie Hart. Częściowo zakwestionowano dotychczasową linię orzeczniczą i zaproponowano inne, szersze podejście do zagadnienia, liberalizujące wymagania, które zdaniem sądu muszą być spełnione, aby cel (osiągnięcie korzyści podatkowej) mógł zostać uznany za dominujący, co z kolei otwiera drogę do pozbawienia podatnika korzyści podatkowej płynącej z planu. W dość powszechnym mniemaniu wyrok w sprawie Hart zapoczątkował nawet swoistą ekspansję zastosowania klauzuli.<sup>64</sup>

Historia obowiązywania i stosowania klauzuli w Australii pokazuje, że sądowe podejście do interpretacji klauzuli okresowo ulega złagodzeniu lub zaostrzeniu. Zmiany sądowego podejścia do interpretacji klauzuli niekiedy pociągają za sobą zmianę legislacyjną (zastąpienie sekcji 260 przez część IV A), częściej jednak – po pewnym czasie – daje się zaobserwować korektę kursu w orzecznictwie. Przyczyny tego stanu rzeczy są trudne do zidentyfikowania.

---

63 M. Cashmere, A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience, „British Tax Review” 2008, no 2, s. 145.

64 Zdaniem wielu tendencja ta ma charakter trwały, a jej kres przynieść może albo „opamiętanie się” sądów, albo wyczekiwana przez niektórych nowelizacja klauzuli; zob. H. Paynter, Application of the income tax anti-avoidance rule, 16 May 2007, s. 2, [www.freehills.com.au](http://www.freehills.com.au)

# OPODATKOWANIE HOLDINGÓW – TERAŹNIEJSZOŚĆ I PRZYSZŁOŚĆ

WIESŁAW CZYŻOWICZ, DOMINIK GAJEWSKI, ALEKSANDER WERNER

## 1. Wstęp

Rozwój społeczno–ekonomiczny współczesnego świata, a zwłaszcza rewolucja naukowo–techniczna związana z pojawieniem się i rozwojem nowoczesnych środków komunikacji i łączności (ICT), przede wszystkim Internetu, spowodowały ogromne zmiany w zarządzaniu kapitałem. Przyspieszenie procesów międzynarodowej wymiany idei, wiedzy, towarów i know how doprowadziły do upowszechnienia procesów integracji i do niemal totalnej globalizacji. Ich skutkiem musiało być skomplikowanie struktur gospodarczych, a w tym rozwiniętych nowoczesnych sieci powiązań organizacyjno–funkcjonalnych w biznesie. Jedną z form, jakie zaczęły się pojawiać były tzw. holdingi.<sup>1</sup>

W Polsce termin ten jest stosowany z umocowaniem prawnym (ustawa Prawo bankowe<sup>2</sup>); tożsame jest pojęcie „grupa kapitałowa”, z tym że obejmuje ona tylko związki kapitałowe, a nie personalne.

Spółki holdingowe posiadają osobowość prawną niezależnie od tego, czy są spółkami zależnymi (córkami) czy spółkami uzależniającymi (spółkami matkami). Możliwość podejmowania decyzji władczych przez spółki dominujące powoduje, że mamy do czynienia z organizacją o względnie trwałych zależnościach i określonej hierarchii. Nie można natomiast akceptować stanowiska, zgodnie z którym holding utożsamia się jedynie ze spółką naczelną. Holding bowiem tworzą co najmniej dwa podmioty prawno–gospodarcze – podmiot kontrolujący i podmiot kontrolowany. Natomiast więź, która te podmioty łączy, stanowi istotę holdingu.

Z punktu widzenia prawa podatkowego za nadrzędne kryterium przyjmuje się fakt, że dane ugrupowanie gospodarcze sporządza skonsolidowany bilans, a więc

---

1 Holding to forma organizacyjna przedsiębiorstwa grupująca, za pomocą mniej lub bardziej wyraźnych powiązań różne samodzielne pod względem prawnym firmy, przy czym jeden z podmiotów ma w tym powiązaniu pozycję dominującą i podporządkowuje sobie pozostałe. Istotą holdingu jest zarządzanie przez jedną organizację innymi podmiotami oraz kontrolowanie działalności dzięki zależnościom kapitałowym lub personalnym. Por. hasło „holding” na: <http://pl.wikipedia.org/wiki/Holding>, a także, (w:) Ł. Gęsicki, M. Gęsicki, Słownik terminów ekonomiczno–prawnych, Łódź 2011; Słownik pojęć ekonomicznych, Warszawa 2007 i inne. Szersze omówienie definicji holdingu w dalszej części niniejszego opracowania.

2 Ustawa z dnia 29. sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz 665 z późn. zm.).

przed władzami podatkowymi traktuje swoje prawnie samodzielne części jako elementy pewnej całości.

Wraz z rozwojem procesów internacjonalizacji, w tym tworzenia jednolitego rynku wewnętrznego w UE, sytuacja kształtowania się takich organizacji gospodarczych jak spółki kapitałowe – holdingi, skupiające podmioty przynajmniej w co najmniej dwóch, a najczęściej w kilku państwach członkowskich, była naturalnym procesem. Biznes w swych strukturach organizacyjnych wyprzedził rozwiązania prawne, a dążenie do optymalizacji kosztów funkcjonowania prowadziły do optymalizacji podatków. Okazało się więc koniecznym podjęcie działań na rzecz uregulowania tej sytuacji i wprowadzenia przejrzystości oraz standardów dla opodatkowania tego zjawiska. Stąd podjęcie działań na rzecz harmonizacji takich regulacji.

## **2. Unijna harmonizacja opodatkowania holdingów**

Harmonizacja prawa w ramach Wspólnoty Europejskiej, a następnie Unii Europejskiej jest zjawiskiem wielopłaszczyznowym, co w sposób widoczny charakteryzuje także regulacje dotyczące holdingów. Prawo holdingowe jest doskonałym przykładem sytuacji, w której regulacje pojawiają się jako odpowiedź na zastaną rzeczywistość, w tym wypadku rzeczywistość gospodarczą. Na skutek powstawania organizacji holdingowych pojawiły się koncepcje wprowadzenia regulacji, które dotyczą tych organizacji. W założeniu mają służyć ich rozwojowi, uproszczeniu lub eliminacji istniejących barier w celu zapewnienia możliwości ich funkcjonowania. Stąd pojawiła się koncepcja spółki europejskiej i w konsekwencji regulacji wspólnotowej pozwalającej tworzyć podmioty, które mogą prowadzić działalność gospodarczą w kilku krajach UE, mogą przenosić siedziby między krajami członkowskimi bez obowiązku likwidacji spółki, dokonywać emisji papierów wartościowych w ramach tzw. jednego paszportu dla emitentów etc. Dzięki temu, czy to w sposób zamierzony, czy na skutek ciągu niepowiązanych ze sobą przyjmowanych kolejnych regulacji, można zaobserwować w wielu dziedzinach prawa funkcjonalne podejście do oceny podmiotowości organizacji gospodarczych, charakteryzujące się prawną oceną grup podmiotów ekonomicznie powiązanych jako jednego ekonomicznie powiązanego podmiotu (tzw. ujęcie *single economic unit*). Dotyczy to przykładowo prawa handlowego (np. wspomniana spółka europejska), prawa konkurencji (np. ocena porozumień antykonkurencyjnych, przejęcia kontroli, przyznawania pomocy publicznej dla małych i średnich przedsiębiorców, windykacji bezprawnie przyznanej pomocy od podmiotów przejmujących przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym), prawa bilansowego (sprawozdawczość grup kapitałowych). Mówi się nawet o osobnej dziedzinie prawa, a więc prawie holdingowym (prawie holdingów), gdzie zauważa się szczególne regulacje odno-

szące się do powiązanych kapitałowo lub w inny sposób podmiotów, które posiadają odrębność prawną, zaś w rzeczywistości są jedną organizacją.

Prawo podatkowe również, zauważając zjawiska gospodarcze, tworzy instytucje prawne mające na celu uznawanie grupy podmiotów jako jednego podatnika. Odpowiedzią jest doktryna jedności podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych, o czym w dalszej części niniejszej pracy. Przepisy mają na celu przede wszystkim stworzenie instytucji prawnych, które uproszczą opodatkowanie grupy podmiotów. Podmioty wchodzące w skład grupy podatkowej mają mniejsze obciążenia o charakterze administracyjnym (np. w zakresie dokumentacji transakcji zawieranych między członkami grupy). Część przyjętych rozwiązań pozwala dokonywać działań o charakterze optymalizacji podatkowej (odroczenie w czasie zapłaty podatku, eliminacja opodatkowania dywidendy, rozliczanie strat i inne)<sup>3</sup>.

W tym też kontekście należy zwrócić uwagę na zmianę podejścia do prawa holdingów. Przyczyn powstawania holdingów jest wiele, jednak w ramach rozważań chcielibyśmy podnieść te, które związane są z zarządzaniem ryzykami prowadzonej działalności.

Tworzenie prawnie odrębnych podmiotów ma swój cel w oddzieleniu ryzyka prawnofinansowego prowadzonej działalności gospodarczej od innej działalności gospodarczej. Tworzone osoby prawne w ramach struktury grupowej, jako podmioty odrębne w obrocie prawnym pozwalają przedsiębiorcom zarządzać ryzykiem. Zwykle zakłada się spółki w celu oddzielenia działalności mogącej spowodować straty finansowe, działalności o podwyższonym ryzyku od innej w ramach grupy holdingowej. Sytuacja taka występuje przykładowo przy wejściu z nowym produktem, wejściu na nowy rynek, etapie inwestycyjnym, budowlanym. Obserwuje się tworzenie spółek celowych (*Special Purpose Vehicle/Entity* – SPV/SPE), które po etapie istnienia podwyższonego ryzyka są włączane do spółek operacyjnych.

Tego typu podmioty – spółki celowe – zwykle wykazują straty podatkowe. W kontekście podatków dochodowych podatnicy zainteresowani są możliwością odliczenia tej straty w ramach struktury holdingowej z podmiotami wykazującymi zyski. Propozycja skonsolidowanej podstawy opodatkowania spółek powiązanych jest rozwiązaniem pozwalającym rozliczać straty podatkowe w ramach grupy. W przypadku polskich przepisów można rozważyć stworzenie podatkowej grupy kapitałowej w celu rozliczenia strat spółki celowej. W takim wypadku spółka celowa powinna istnieć przez co najmniej 3 lata. W ramach prac legislacyjnych Komisji Europejskiej wskazać trzeba na propozycję dyrektywy Rady w sprawie

3 Por. także H. Litwińczuk (red.), *Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodów spółek w Polsce*, Warszawa 2011, s. 266–273; A. Maksymczak, A. Chmielewska, *Konsolidacja dla celów podatkowych w Polsce i na świecie*, (w:) Ł. Ziółek (red.) *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Warszawa 2007, s. 160–165; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, Warszawa 2008, s. 204–207.



wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych<sup>4</sup>, o czym w dalszej części pracy.

W przypadku podatków pośrednich zwykle podatek naliczony nie może być rozliczony z należnym, gdyż spółki celowe nie rozpoczęły działalności operacyjnej, a więc nie wykazują opodatkowanej sprzedaży. W takiej sytuacji istnieje możliwość wystąpienia o zwrot podatku lub, w ramach działań optymalizacyjnych, w niektórych jurysdykcjach przewiduje się możliwość rozliczenia podatku pośredniego w ramach grupy kapitałowej. Taką możliwość przewiduje art. 11 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>5</sup>. Stosownie do tego przepisu państwa członkowskie mają możliwość uznawania za jednego podatnika osoby niezależne pod względem prawnym mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, o ile są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym (tzw. *VAT group*). Dyrektywa umożliwia przyjęcie przez państwo członkowskie niezbędnych środków w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikania opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu. W praktyce z tej możliwości korzysta wiele państw członkowskich<sup>6</sup>.

### **3. Pojęcie holdingu**

We wszystkich państwach UE instytucja holdingu ma bardzo istotne znaczenie w kształtowaniu gospodarki europejskiej. Holding jest ważnym instrumentem w procesie konsolidacji finansowej i własnościowej. Szczególnie doceniają go podmioty działające transgranicznie. Dlatego dla funkcjonowania holdingu priorytetowe znaczenie ma jego status podatkowy, a co za tym idzie – zasady jego opodatkowania. Każdy podmiot gospodarczy dąży do zoptymalizowania swojej polityki podatkowej. Skala tego zjawiska w ramach struktur holdingowych jest szczególnie duża ze względu na możliwie znaczne oszczędności finansowe. Polityka fiskalna prowadzona w stosunku do struktur holdingowych jest kształtowana przez poszczególne państwa UE.

W większości prawodawstw państw UE nie występuje ustawowa definicja holdingu. Instytucja holdingu używana jest w doktrynie prawniczej i ekonomicznej dla określenia różnych właściwości.

4 Wniosek Komisji Europejskiej: dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, 2011/0058 (CNS).

5 Dz. Urz. UE. 11.12.2006, L 347, s. 1 z późn. zm.

6 Jak wskazuje się w komunikacie Komisji Europejskiej i Parlamentu Europejskiego z dnia 2 lipca 2009 r. w sprawie możliwości wprowadzenia grup w podatku VAT zgodnie z art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (COM(2009) 325 final), taką możliwość przewiduje się w Austrii, Belgii, Republice Czeskiej, Cyprze, Danii, Estonii, Finlandii, Niemczech, Węgier, Irlandii, Holandii, Rumunii, Hiszpanii, Szwecji, Wielkiej Brytanii. Jednocześnie wskazuje się, że Słowacja planuje wprowadzenie tej instytucji w lipcu 2009 r.

Zdefiniowanie pojęcia „holding” należy więc oprzeć głównie na dorobku nauk ekonomicznych i prawnych. Jest to zadanie o tyle trudne, że nie ma jednomyślności co do samego pojęcia holdingu. O ile zrozumiałym jest, że inaczej na instytucję holdingu patrzy ekonomista<sup>7</sup>, inaczej specjalista z dziedziny zarządzania<sup>8</sup>, a jeszcze inaczej prawnik<sup>9</sup>, o tyle dziwne są daleko idące rozbieżności i niekonsekwencje pojęciowe w ramach poszczególnych nauk prawnych (również w ramach poszczególnych państw UE).

Warto jednak zdefiniować instytucję holdingu, przyjmując stosowny kompromis, mając na uwadze dziesięciolecie praktyki gospodarczej w posługiwaniu się tym instrumentem organizacyjnym. Otóż za holding można uznać strukturę złożoną z co najmniej dwóch prawnie samodzielnych podmiotów gospodarczych, w których jeden ma możliwość wpływania na decyzje podejmowane przez drugi podmiot w wyniku zawartej między tymi podmiotami umowy o nabycie udziału w kapitale jednego podmiotu (zwanego zależnym) przez drugi podmiot (zwany dominującym).

#### **4. Holding a podmiot opodatkowania**

Wszystkie ustawodawstwa państw UE dopuszczają tworzenie kompleksowych podmiotów podatkowych, a tym samym wspólne opodatkowanie podmiotów wchodzących w skład struktury holdingowej. Wyróżnia się dwie skrajne koncepcje dotyczące sposobów opodatkowania holdingów, opierające się na posiadaniu przez holdingi bądź nie – podmiotowości podatkowej. Są nimi koncepcje: rozdzielności podatkowej oraz jedności podatkowej. Każda z nich w sposób zasadniczo inny traktuje struktury holdingowe, co ma istotne odzwierciedlenie w ich sytuacji podatkowej.

Głównym założeniem teorii rozdzielności podatkowej holdingów jest to, że spółki wchodzące w skład holdingu opodatkowane są jako odrębne podmioty podatkowe. Nie ma znaczenia fakt, że z ekonomicznego punktu widzenia spółki te stanowią jedność gospodarczą. Teoria jest uzasadniona tym, że spółki holdingu są osobami prawnymi, wówczas gdy holding jako całość nie ma podmiotowości prawnej, jak również brak mu podmiotowości podatkowej. Chociaż w ramach holdingu istnieją stosunki podporządkowania i jednolitego zarządu, dochód spółki należącej do holdingu ustalany jest – zgodnie z teorią rozdziału – w ten sposób jak gdyby spółka była niezależnym podmiotem, nie tylko pod względem prawnym,

7 J. K. Solarz, *Holding finansowy*, Warszawa 1992, s. 23.

8 M. Zygierewicz, *Holding po polsku*, „Firma” 1992, nr 14, s. 12.

9 Z. Kubot, *Struktury holdingowe*, Zielona Góra 1993, s. 28; L. Stecki, *Holding*, Toruń 1999, s. 99–105; B. Nogalski, R. Ronkowski, *Holding czyli o instytucji szczególnie efektywnej w pewnych sytuacjach*, Warszawa 1994, s. 68.

ale i gospodarczym<sup>10</sup>. Wszelkie transakcje pomiędzy podmiotami wchodzącymi w skład struktur holdingowych, nie są neutralnie podatkowe. Stosuje się do nich zasady ogólne, tzn. traktuje się je jakby były niezależnymi kapitałowo od siebie podmiotami.

Głównym założeniem teorii jedności gospodarczej jest traktowanie holdingu jako jednego podmiotu gospodarczego. Spółki holdingu zostają pozbawione podmiotowości podatkowej. Konstrukcja taka zbliżona jest do schematu przedsiębiorstwa wielozakładowego i podległych mu zakładów.

Według teorii jedności opodatkowany jest tylko łączny wynik finansowy holdingu traktowany jako jeden podmiot podatkowy. Wynik finansowy holdingu ustalany jest na podstawie jego bilansu podatkowego. Reżimowi podatkowemu podlega nie spółka dominująca, a holding jako jeden podmiot gospodarczy. Bilans podatkowy holdingu sporządza się podobnie jak w przedsiębiorstwie, spółki traktuje się tak samo jak zakłady. Operacje finansowe dokonywane pomiędzy podmiotami tego samego holdingu – określane mianem obrotu wewnętrznego – są neutralne podatkowo. Wszelkie transakcje finansowe dokonywane poza granicami holdingu są dokonywane pod szyldem holdingu, a wszelkie skutki podatkowe z nich wynikające obciążają sam holding jako całość. Również wszelkie zobowiązania i należności, powstałe pomiędzy spółkami holdingu mającymi swoją samodzielną podmiotowość prawną, nie wywołują żadnych skutków podatkowych<sup>11</sup>.

Główne korzyści wynikające z traktowania holdingu jako jedności gospodarczej to:

1. Wylimitowanie opodatkowania zysków niezrealizowanych. Wiąże się to z zasadą realizacji, która polega na tym, że zyski mogą być wykazywane w bilansie dopiero wówczas, gdy na dzień kończący rok obrotowy zostały zrealizowane w wyniku sprzedaży usług i towarów lub innej wymiany świadczeń. Za moment realizacji przyjmuje się datę wydania towaru lub wykonanie usługi na rzecz nabywcy<sup>12</sup>. Wylimitowanie opodatkowania zysków niezrealizowanych w ramach holdingu stanowi jedną z podstawowych różnic pomiędzy teorią jedności gospodarczej a teorią rozdziału. Przy zastosowaniu teorii rozdziału dokonanie sprzedaży pomiędzy spółkami holdingu jest tożsame ze zrealizowaniem zysku przez podmiot sprzedający, którego zysk będzie opodatkowany. Spółka nabywająca wykazuje nabyty towar w swoim bilansie po cenach nabycia, a gdy stanowi on środek trwały, przyjmuje tę cenę jako podstawę amortyzacji.

10 H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 201–204.

11 H. Litwińczuk, *Opodatkowanie koncernów. Rozwiązania w państwach Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 3, s. 18–23.

12 M. Scheuchzer, *Konzerbesteuerung in der Europäischen Union*, Bielefeld 1994, s. 57; H. Litwińczuk, *Prawo...*, s. 201–204.

2. Unikanie podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania dywidend. Zjawisko to zachodzi zarówno pomiędzy spółkami holdingu funkcjonującego według teorii jedności, jak i teorii rozdziału. Podwójne lub wielokrotne opodatkowanie dywidend zachodzi pomiędzy spółkami tego samego holdingu przekazującymi pomiędzy sobą dywidendy. Dywidenda podlega opodatkowaniu po raz pierwszy w spółce zależnej, po raz drugi – w jej spółce dominującej poprzez osiągnięcie dochodu z tytułu udziału w zysku spółki zależnej. W przypadku, gdy spółka dominująca wypłaca dywidendę kolejnym spółkom będącymi jej udziałowcami, dochodzi do kolejnego opodatkowania tych dywidend. Problematyka ta nie dotyczy holdingów opodatkowywanych według teorii jedności, ponieważ przekazywanie dywidend pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład tego samego holdingu traktowane jest tak, jak gdyby pewne składniki zysku lub majątku były przesuwane między zakładami tego samego przedsiębiorstwa. Przekazywane dywidendy są traktowane jako wewnętrzny transfer kapitału, a więc z podatkowego punktu widzenia są neutralne.
3. Łączenie dla celów podatkowych wyników finansowych spółek holdingu. Ma to szczególne znaczenie przede wszystkim przy procesie pokrywania strat spółek. W świetle teorii rozdziału spółka wchodząca w skład holdingu ma prawo pokrywać straty poniesione w danym roku podatkowym – jak każdy inny podmiot podatkowy – z dochodów, jakie uzyska w latach następnych. Proces ten określa się mianem przeniesienia strat w przód. Przy zastosowaniu teorii rozdziału podmiot wchodzący w skład holdingu może również, jeżeli pozwalają na to przepisy poszczególnych państw UE, pokrywać stratę z dochodu poprzednich lat podatkowych<sup>13</sup>. W świetle teorii jedności gospodarczej pokrywanie strat jednych spółek holdingu z dochodu innych powoduje, że opodatkowaniu będzie podlegał dochód, który został faktycznie osiągnięty przez holding jako całość.

Analizując dwie teorie odnoszące się do opodatkowania holdingów, trzeba wyraźnie stwierdzić, że rozwiązania teorii jedności gospodarczej są najkorzystniejszymi rozwiązaniami problemów podatkowych holdingu.

Część państw UE nie skorzystało z żadnej wyżej wymienionej teorii, a przyjęło koncepcję tzw. mieszanej. Pozwala ona na skorzystanie z większości atrybutów teorii jedności gospodarczej. Recypuje jednak niektóre rozwiązania z teorii rozdziału. W ramach teorii mieszanej każda z państw może przyjąć różne cechy teorii jedności i teorii rozdziału. Powoduje to, że nie można jednoznacznie określić ogólnej charakterystyki teorii mieszanej. Odzwierciedlenie teorii mieszanej moż-

---

13 H. Litwińczuk, *Prawo...*, s. 201–204; M. Scheuchzer, *op. cit.*, s. 57.

na zaobserwować na tle rozwiązań w niektórych państwach UE (Dania, Niemcy, Polska).

W większości państw UE wykształciły się systemy podatkowe pozwalające na wspólne opodatkowanie podmiotów powiązanych kapitałowo. Tylko w nielicznych krajach nie zostały przyjęte regulacje prawne odnoszące się do opodatkowania holdingów (np. Belgia i Włochy). Trzeba jednocześnie zauważyć, że państwa UE nie wypracowały jednolitej, wspólnej polityki fiskalnej w zakresie możliwości i zasad konsolidacji podatkowej holdingów. Można to uznać za zasadniczą wadę istniejącego obecnie stanu rzeczy.

## **5. Spółka europejska a struktury holdingowe**

Innym, istotnym dzisiaj problemem w UE dotyczącym holdingów, jest brak rozwiązań podatkowych przeznaczonych dla holdingów funkcjonujących transgranicznie. Trzeba bowiem pamiętać, że rozwiązania opierające się na teoriach opodatkowania holdingów przeznaczone są dla holdingów krajowych.

Ważną instytucją, która wychodzi naprzeciw holdingom międzynarodowym jest spółka europejska. Jest ponadnarodową formą spółki uregulowaną w prawie wspólnotowym<sup>14</sup>. Prawo polskie również sankcjonuje tę problematykę<sup>15</sup>. Spółka europejska jest odmianą europejskiej spółki akcyjnej<sup>16</sup>.

Podstawowym celem spółki europejskiej jest umożliwianie przedsiębiorstwom europejskim zorganizowanym w formie spółki kapitałowej (spółki akcyjnej) połączenie potencjałów gospodarczych, transgraniczną współpracę i reorganizację ich działalności w skali całej UE. Spółka europejska ma umożliwić doprowadzenie do tego, aby jednolitość ekonomiczna i jednolitość prawna przedsiębiorczości we UE pokrywały się w jak najszerszym zakresie<sup>17</sup>. W dalszym ciągu jednak konstrukcja spółki europejskiej nie wychodzi naprzeciw potrzebom związanym z konsolidacją dochodów łączących się podmiotów na potrzeby podatkowe. Trzeba jednoznacznie stwierdzić, że dzięki tej konstrukcji holdingi międzynarodowe nie uzyskały korzyści podatkowych, jakie posiadają holdingi krajowe działające na gruncie teorii jedności.

14 Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej oraz dyrektywa 2001/86/WE uzupełniająca statut spółki europejskiej w odniesieniu do zaangażowania pracowników (obydwa akty opublikowane zostały w Dz. Urz. UE 10.11.2001, L 294). Weszły w życie 8 października 2004 r.

15 Ustawa z 4 marca 2005 r. o europejskim zgrupowaniu gospodarczym i spółce europejskiej (Dz.U. Nr 62, poz. 551 z późn. zm.).

16 T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, Spółka europejska w polskiej typologii spółek handlowych, cz. II, „Przegląd Prawa Handlowego” 2005, nr 12, s. 18.

17 K. Opostil, Europejska spółka akcyjna, Warszawa 2002, s. 28.

Nie oznacza to oczywiście, że spółka europejska nie ma wpływu na kształtowanie prawa podatkowego międzynarodowego przeznaczonego dla holdingów. Jest ona w pewnym sensie kolejnym etapem w tym procesie. Tworzenie szczególnych reżimów dla opodatkowania spółki europejskiej spotkało się z krytyką. W raporcie przygotowanym przez firmę konsultingową na zlecenie Komisji Europejskiej stwierdzono, że taki reżim opodatkowania statuowałby niedozwoloną pomoc publiczną dla tego typu podmiotów<sup>18</sup>.

Wskazując zalety wykorzystania formy prawnej będącej spółką europejską do prowadzenia działalności gospodarczej wymienić trzeba możliwość zmiany siedziby i poprzez to jurysdykcji podatkowej bez obowiązku przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego spółki. Stąd też wykorzystanie tej konstrukcji prawnej wydaje się być atrakcyjne zarówno dla podmiotów spółek zarządzanych jak i spółek zarządzających. Minusem wykorzystania tej konstrukcji jest obowiązek stosowania krajowych przepisów dotyczących spółki akcyjnej, co – w przypadku polskich regulacji – jest rozwiązaniem kosztowniejszym niż przykładowo wykorzystanie formy prawnej w postaci spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

W przypadku zmiany siedziby można osiągnąć efekty optymalizacyjne. Dotyczy to przykładowo zastosowania innych stawek podatkowych, uznawania określonych kategorii wydatków za koszty uzyskania przychodów i in. Jednocześnie przepisy unijne mają na celu ograniczenie negatywnych konsekwencji związanych z wypłatą zysków między podmiotami wchodzącymi w skład struktury holdingowej oraz przenoszenia siedziby spółki europejskiej.

W przypadku spółki europejskiej jako formy prawnej wykorzystywanej przy budowie struktury holdingowej zastosowanie znajdują przepisy obowiązujących dyrektyw, które odnoszą się do wprowadzenia mechanizmów mających na celu eliminację/ograniczenie opodatkowania transferów finansowych w ramach takiej grupy. Przepisy te dotyczą obecnie wybranych podatków oraz wybranych struktur form. Komisja Europejska od kilkunastu lat prowadzi prace nad stworzeniem wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych.

W pierwszej kolejności wskazać trzeba na dyrektywę Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich<sup>19</sup>, która w swym zakresie po jej nowelizacji obejmuje również spółki europejskie (por. Załącznik). Wykaz spółek wymienionych w art. 2 ust. 1 lit. A) pp. a). W dyrektywie przewiduje się mechanizmy mające na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania przepływu zysku między spółkami w ramach struktury holdingowej.

18 Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (*Societas Europaea*), TAXUD/2003/DE/305, Deloitte EU Tax Group, Deloitte & Touche LLP London, 18 sierpień 2004, s. 2, 37, 73–78.

19 Dz. Urz. UE. 20.08.1990, L 225, s. 6 z późn. zm.

Podobny cel przyświeca kolejnej regulacji unijnej, a więc dyrektywie Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich<sup>20</sup>. Celem tej regulacji jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dochodów z odsetek i należności licencyjnych uzyskiwanych między spółkami powiązаныmi.

W raporcie sporządzonym przez International Bureau of Fiscal Documentation wskazywano na liczne wady w zakresie implementacji dyrektywy dotyczącej fuzji i przejęć (dyrektywa 90/434/EWG). Dotyczyło to także opodatkowania w niektórych krajach tzw. cichych rezerw przy przenoszeniu siedziby spółki europejskiej<sup>21</sup>. W kolejnych zmianach i w końcu uchwalenia nowej dyrektywy znalazły się przepisy wprost odnoszące się do przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej. Mowa o art. 12–14 dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego<sup>22</sup>, gdzie wprowadza się przepisy mające na celu zapewnienie neutralności podatkowej w przypadku zmiany siedziby statutowej spółki europejskiej. Dyrektywa odnosi się do problemu transferu zysków/strat w przypadku zmiany siedziby spółki europejskiej, zasady kontynuacji polityki amortyzacyjnej, zasady unikania opodatkowania ukrytych rezerw, rozliczania strat podatkowych, zasady nieopodatkowania właścicieli spółki w przypadku zmiany siedziby spółki europejskiej.

## **6. Nowa idea i przyszłość opodatkowania holdingów w Unii Europejskiej**

W marcu 2011 r. Komisja Europejska zaproponowała koncepcję wprowadzenia do europejskiego prawa podatkowego nowego – mającego mieć zastosowanie do europejskich typów spółek – modelu opodatkowania ich dochodu. Koncepcja ta określana jest mianem Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)<sup>23</sup>.

Projekt CCCTB jest więc odpowiedzią na postulaty zgłaszane w sprawie konieczności harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w ramach UE poprzez likwidację bądź redukcję licznych problemów dotyczących m.in.: stosowania się do

20 Dz. Urz. UE. 26.06.2003, L 157, s. 49 z późn. zm.

21 Survey on the Societas Europaea, International Bureau of Fiscal Documentation, September 2003, s. 78.

22 Dz. Urz. UE. 25.11.2009, L 310, s 34.

23 [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm). Por. także opinię Komitetu Ekonomiczno-Społecznego UE: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:024:0063:01:PL:HTML>

wielu obostrzeń związanych ze stosowaniem cen transferowych, niemożności lub ograniczonych możliwości rozliczania transgranicznych strat i wreszcie kwestii związanych ze zjawiskiem międzynarodowego podwójnego (a nawet wielokrotnego) opodatkowania.

Koncepcja CCCTB opiera się na kilku zasadniczych założeniach. Jednym z podstawowych jest skonsolidowana podstawa opodatkowania spółek powiązanych, które nabywają status Grupy CCCTB (CCCTB jako podstawa skonsolidowana). Wspólną podstawę opodatkowania stanowiłby całkowity dochód do opodatkowania uzyskany przez Grupę CCCTB, czyli przez wszystkie spółki należące do Grupy. W skonsolidowanej podstawie opodatkowania nie ujmowano by transakcji wewnątrzgrupowych, które będą neutralne podatkowo. Dzięki temu podmioty będące w Grupie nie musiałyby dostosowywać się do regulacji dotyczących cen transferowych w ramach operacji finansowych zachodzących pomiędzy członkami Grupy. Kolejną zaletą byłaby możliwość natychmiastowej kompensacji strat w całej Grupie. I wreszcie – procesy wypłacania dywidend pomiędzy członkami Grupy byłyby neutralne podatkowo.

Czy jednak ambitne plany koncepcji CCCTB mają szansę powodzenia, szczególnie w dobie kryzysu gospodarczego i instytucjonalnego wewnątrz UE? Sądzymy, że propozycja tej reformy może zostać odłożona, przynajmniej do czasu ustabilizowania sytuacji wewnątrz UE.



# NIEPODATKOWA WYKŁADNIA PRZEPISÓW PODATKOWYCH (GLOSA)

HENRYK DZWONKOWSKI

W dniu 30 marca 2009 r. skład siedmiu sędziów NSA podjął uchwałę (II FPS 5/08) o treści: „W stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 z późn. zm.)”.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>1</sup> stanowił, że zwalnia się od podatku nabycie przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części, pod warunkiem, że zakład ten będzie prowadzony przez nabywcę w stanie niepogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Niedotrzymanie tych warunków powodowało utratę zwolnienia z wyjątkiem, gdy przyczyną niemożności dalszego prowadzenia działalności były zdarzenia losowe. W takich przypadkach podatek obniżano proporcjonalnie do okresu prowadzenia działalności przez spadkobiercę lub obdarowanego.

Przepisy powyższe już nie obowiązują, ale mogą mieć wpływ na ocenę konstytucyjności tej regulacji. Warto ten problem podjąć także z innego powodu. Mianowicie dlatego, że powołana uchwała jest przykładem skrajnie jednostronnego cywilnoprawnego podejścia do wykładni przepisów prawa podatkowego, z całkowitym w zasadzie pominięciem problemów istotnych tej regulacji odnoszących się do przedmiotu opodatkowania oraz zakresu zwolnienia<sup>2</sup>. Przepis o zwolnieniu nie daje wprost żadnego pretekstu do korzystania z takich pojęć, jak przedsiębiorca czy definicja przedsiębiorstwa. W konsekwencji zastosowana z odwoływaniem się do prawa cywilnego wykładnia daje nieprawidłowe rezultaty. Niestety, nie jest

1 Dalej powoływana jako u.p.s.d.

2 Ujęcie podatkowoprawne por. w szczególności: P. Smoleń, Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn, Lublin 2006; Z. Ofiarski, Ustawa o podatku od spadków i darowizn, Komentarz, Warszawa 2002; S. Babiaryz, A. Mariański, W. Nykiel, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010; S. Babiaryz, Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym, Warszawa 2011; G. Borkowski, Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn, Warszawa 1997; S. Brzeszczyńska, Podatek od spadków i darowizn, Warszawa 2009; K. Chustecka, Leksykon podatku od spadków i darowizn, Praktyka i orzecznictwo, Warszawa 2012.

to zjawisko odosobnione<sup>3</sup>. Dlatego przywołaną uchwałę NSA należy poddać krytycznej analizie.

W analizowanej uchwale skład 7 sędziów NSA błędnie przyjął, że w sprawie chodzi o pojęcie: „zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część” jako o podmiot w ujęciu cywilistycznym (poślikowo to także przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 551 kc.<sup>4</sup>), stanowiący zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia określonych działań gospodarczych. Jego skład to wartość wyposażenia (urządzeń, produktów, materiałów). Zarówno zakład, jak i przedsiębiorstwo to zbiór składników materialnych i niematerialnych oraz ich powiązanie organizacyjne i funkcjonalne w oderwaniu od podmiotu do którego przedsiębiorstwo należy. Sąd nie podziela poglądów, że w normatywnym zwrocie „zakładu [...] lub jego części mieści się również nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej lub innej spółce prawa handlowego”<sup>5</sup>. Udział w spółce jawnej należy zakwalifikować do praw majątkowych, z którymi związany jest stosunek członkostwa w tej spółce. Jakkolwiek posiadanie udziałów w spółce jawnej wiąże się z nabyciem określonych praw i obowiązków wobec niej, wynikających z przepisów kodeksu spółek handlowych, to nie oznacza, że ich darowanie osobie fizycznej (małżonkowi lub zstępnemu) rodzi konsekwencje w postaci nabycia całości lub części majątku tej spółki, która jest podmiotem, a nie przedmiotem prawa własności.

Już w tej pierwszej części wyводу widać błąd, jaki popełnia NSA. Przypisuje bowiem nabycie w drodze darowizny spółce, gdy tymczasem podmiotem podatku mogła być wyłącznie osoba fizyczna<sup>6</sup>. Ogranicza także nabycie do rzeczy, gdy przedmiotem nabycia w drodze darowizny podlegającej opodatkowaniu mogły być także udziały. A o takie właśnie zwolnienie tu chodziło, osoby fizycznej nabywającej udziały.

Jednoznacznie cywilistyczno-handlowo prawne (dalej cywilistyczne) odniesienia zawarte są również w dalszej części uzasadnienia uchwały, gdzie wskazuje się, że: „Spółka jawna jest spółką osobową, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Zgodnie z art. 8 § 1 ksh. spółka

3 H. Dzwonkowski, Zakres obowiązku podatkowego spółki cywilnej w podatku dochodowym od osób fizycznych, „Glosa” 2000, nr 2, s. 1–6; H. Dzwonkowski, K. Koperkiewicz–Mordel, Wynagrodzenie małżonka w koszty spółki, glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 1988 r., sygn. akt.: FPS 13/98, „Glosa” 1999, nr 12, s. 13–15; H. Dzwonkowski, Opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 1, s. 41–48; W. Nykiel M. Sęk, Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług? (1), „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 3; W. Nykiel, M. Sęk, Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług? (2), „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 4.

4 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.).

5 M. Unisk, Opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn nabycia w drodze spadku udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2008, nr 7–8, s. 41; Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 81.

6 Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 16.

jawna może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Z przepisu tego wynika, że ustawodawca przyznał spółce jawnej zdolność prawną w zakresie prawa materialnego oraz zdolność procesową. Zakres tej zdolności jest więc taki sam jak w przypadku spółek kapitałowych i nie budzi już wątpliwości, że pod rządami kodeksu spółek handlowych spółka jawna posiada zdolność prawną do nabywania praw i obowiązków we własnym imieniu. Konsekwencją przyznania spółce jawnej zdolności prawnej jest prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą (art. 8 § 2 ksh.), a także posiadanie przez nią własnego majątku (art. 28 ksh.).”

W świetle art. 4 ust. 1 pkt. 10 u.p.s.d. nabywanie praw, zaciąganie zobowiązań, pozywanie i możliwość bycia pozywanym w znaczeniu cywilistycznym przez spółkę jawną nie ma żadnego znaczenia, bo przepis ten reguluje uprawnienia i obowiązki podatkowe osób fizycznych a nie cywilnoprawne spółki jawnej. Powoływanie się więc w uchwale na przyznanie spółce jawnej zdolności prawnej w zakresie prawa materialnego (cywilnego) oraz zdolności procesowej (cywilnoprawnej) nie ma znaczenia dla wykładni uprawnień i obowiązków podatkowopravných. A analizy przepisów podatkowych, co należy podkreślić, w uchwale brakuje. Wykładnię prawa podatkowego zastępuje wykładnia przepisów cywilnych i z zakresu prawa handlowego.

Ustawodawca miał do dyspozycji wszystkie pojęcia prawne całego systemu prawa, w tym prawa cywilnego i handlowego. Mimo to użył pojęcia zakładu. Wskazuje to, że użył go w sposób świadomy. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby zniekształcać myśl ustawodawcy i przypisywać mu inne intencje w kontekście cywilistycznym i prawa handlowego. Celem ustawodawcy podatkowego nie było bowiem ustalenie uprawnień i obowiązków na gruncie materialnego prawa cywilnego i procesu cywilnego, lecz praw do zwolnienia podatkowego.

Użycie terminu „zakład” zmierza właśnie do oderwania interpretacji tego przepisu od prawa cywilnego, bo w jakim innym celu stosowałby on pojęcie zakładu mając do dyspozycji pełną gamę pojęć prawa cywilnego? Tymczasem wykładnia składu 7 sędziów NSA nie bierze pod uwagę tego, że ustawodawca podatkowy mówi o zakładzie „wytwórczym, handlowym, budowlanym, usługowym”, przez co wyraźnie abstrahuje od formy prawnej zakładu i akcentuje ekonomiczne aspekty działalności tradycyjnie stosowane w prawie publicznym, a w szczególności podatkowym od dziesięcioleci (por. ustawy o podatku obrotowym, podatkach dochodowych, ustawę o wykonywaniu handlu i usług, ustawę o wykonywaniu rzemiosła itd.).

Uchwała argumentuje m.in., bez związku z przepisem podatkowym, że: „Wymóg prowadzenia określonego przedsiębiorstwa przesądza o konieczności uzgodnienia przez współników przedmiotu działalności. Tak więc zawarcie umowy spółki wymaga porozumienia w sprawach prowadzenia określonego przed-

siębiorstwa pod wspólną firmą, współdziałania w sprawach wniesienia wkładów, uzgodnienia firmy i przedmiotu działalności spółki. Możliwe jest nawet ustanowienie quasi – zarządu spółki oraz częściowe «wyprowadzenie» zarządzania poza grono wspólników». Argument, że należy uzgodnić przedmiot działalności, uzgodnić wkłady, uzgodnić firmę jest niezrozumiały. Wyjaśnienia dotyczące zawarcia umowy spółki nie wpływają na zakres i treść uprawnień podatkowych. Nie wnoszą też niczego do wykładni przepisu stanowiącego o zakładzie wytwórczym, handlowym albo usługowym.

„Zakład” jest pojęciem szerszym niż pojęcie spółek prawa handlowego. Nie ma przeszkód, aby osoba fizyczna prowadząca zakład wytwórczy, handlowy albo usługowy określiła przedmiot działalności. W myśl ustawy o swobodzie działalności gospodarczej również firma jednoosobowa powinna to zrobić tak samo jak spółka prawa handlowego. Forma prowadzenia działalności nie wyklucza także ani ustalenia firmy, ani powołania zarządu, dyrektora, prezesa czy kierownika. Wywody dotyczące tych zagadnień nie mają więc dla sprawy zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt. 10 u.p.s.d. żadnego znaczenia prawnego. Nie ma bowiem różnic w tym zakresie między prowadzeniem zakładu w formie zakładu jednoosobowego czy zakładu mającego formę jakiegokolwiek spółki, czy to prawa cywilnego, czy handlowego.

Dalej uchwała uzasadnia, że: „Jeżeli spółka jawna prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.) jest „przedsiębiorcą” w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej ustawy.” Nie sposób zrozumieć, o co chodzi NSA w tej części argumentacji. To, że spółka jawna jest przedsiębiorcą, nie stanowi przeszkody, aby nazywać ją zakładem w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn, jeżeli jest to niezbędne ze względu na funkcje danych przepisów prawa podatkowego.

Dalej w uchwale podnosi się, że spółka jawna jest również „przedsiębiorcą” w rozumieniu art. 4 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. Nr 50, poz. 331 ze późn. zm.). I w tym przypadku nie wiadomo, jakie są intencje sądu, bo nie sposób ustalić, jak ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów ma wpływać na uprawnienia i obowiązki wynikające z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.?

Za przyjęciem tezy, że nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie stanowi nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. przemawiać ma rzekomo także wykładnia historyczna oraz systemowa wewnętrzna.

Uchwała powołuje się tu na pierwotne brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., zgodnie z którym ustawodawca zwalniał od podatku nabycie w drodze spadku lub darowizny zakładu rzemieślniczego, gastronomicznego, hotelu lub pensjona-

tu przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej, która złoży właściwemu urzędowi skarbowemu oświadczenie, że zakład rzemieślniczy, gastronomiczny, hotel lub pensjonat będzie prowadzić nadal przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Można zgodzić się z argumentacją sądu, że wprowadzona z dniem 1 stycznia 1990 r. zmiana była wynikiem dostosowania przedmiotowego zwolnienia do warunków prowadzenia działalności gospodarczej ukształtowanych w ustawie z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 z późn. zm.).

Nie sposób jednak zgodzić się z tezą uchwały, że: „wprowadzając omawiane zwolnienie, ustawodawca niewątpliwie zakładał, iż przede wszystkim będzie ono miało na celu umożliwienie nieopodatkowanego przekazywania prowadzonych jednoosobowo zakładów rzemieślniczych, warsztatów, małych sklepów i tym podobnych zakładów na rzecz osób najbliższych, zwłaszcza zstępnych”. Wniosek taki nie ma uzasadnienia, bowiem zakłada on kontynuację starej regulacji. Tymczasem ustawa o prowadzeniu działalności gospodarczej uchyliła ustawę o wykonywaniu rzemiosła i ustawę o wykonywaniu handlu i usług i objęła także działalność osób prawnych kodeksu handlowego. A to przemawia za poglądem, że zwolnienie rozciągnięto również na inne podmioty niż te, które objęte były zwolnieniem w poprzednim stanie prawnym, w tym również na spółki prawa handlowego. Wykładnia historyczna przemawia zatem przeciwko prawidłowości tezy głoszonej w uchwale składu siedmiu sędziów

Również wykładnia systemowa wewnętrzna wydaje się błędna. Skład 7 sędziów wskazał bowiem, że jednym z warunków niezbędnych do skorzystania z ulgi określonej w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. jest prowadzenie nadal przez nabywcę zakładu lub jego części, w stanie niepogorszonym, przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Wykładnia systemowa wewnętrzna nakazuje przyjąć, zdaniem sądu, że zamiarem ustawodawcy było bezpośrednie objęcie zakładu lub jego części przez małżonka lub zstępnych. Tylko wtedy bowiem, co do zasady oczywiście, jest możliwe prowadzenie przez tę osobę zakładu lub jego części przez okres 5 lat i to w stanie niepogorszonym. Sąd podnosi, że nabycie udziałów w spółce jawnej lub innej spółce prawa handlowego nie gwarantuje nabywcy bezpośredniego wpływu na spełnienie tej ustawowej przesłanki zwolnienia, skoro właścicielem zakładu lub jego części jest inny podmiot. W argumentacji tej nie bierze się jednak pod uwagę, że prowadzenie zakładu przez okres 5 lat nie jest warunkiem bezwzględnym i ulgę rozliczano tylko za okres zwolnienia. Przysługiwała ona zatem tak długo, jak długo zakład był prowadzony w stanie niepogorszonym, co nie wykluczało skorzystania z ulgi, ale z założenia niekoniecznie przez cały okres pięcioletni. Nie tylko wtedy, gdy mamy do czynienia ze współnikiem spółki jawnej, ale także gdy był to właściciel przedsiębiorstwa jednoosobowego.

Ponadto w piśmiennictwie wskazuje się, że ustawodawca nie wymaga osobistego udziału nabywcy spadku lub darowizny w działalności zakładu, bo to wykluczałoby możliwość skorzystania ze zwolnienia osobom starszym oraz takim, które nie mogą czynnie wykonywać działalności ze względu na stan zdrowia<sup>7</sup>.

Uchwała 7 sędziów utrzymuje, że nabycie udziałów w spółce jawnej lub innej spółce prawa handlowego nie gwarantuje nabywcy bezpośredniego wpływu na spełnienie przesłanki 5-letniego okresu zwolnienia, skoro właścicielem zakładu lub jego części jest inny podmiot. Jednak gwarancja taka nie istnieje również w przypadku, gdy zwolnieniem objęty zostanie zakład jednoosobowy. Nie wszystkie składniki zakładu muszą bowiem należeć do jego właściciela. Mogą być przedmiotem spadkobrania, jak i darowizny dla dalszych krewnych. Z założenia zatem podatnik zwolniony od podatku może nie mieć gwarancji prowadzenia zakładu, bowiem pozostali spadkobiercy i obdarowani mogą wycofać z zakładu swoje przedmioty majątkowe po spadkodawcy. Tak samo jak udziałowcy w spółce prawa handlowego. Zatem zarówno w przypadku firmy jednoosobowej, jak i spółki jawnej przyczyny utraty prawa do zwolnienia mogą być zarówno subiektywne (wola podatnika), jak i obiektywne, zawinione, jak i niezawinione. Nie może to mieć wpływu na ocenę prawa do zwolnienia i kształtowanie zakresu podmiotowego albo przedmiotowego tego zwolnienia.

Należy podkreślić, że całość w zasadzie uzasadnienia uchwały to kontekst cywilistyczny i handlowy. Związanie się sądu wykładnią cywilistyczną całkowicie oderwało interpretację przepisu od przesłanek podatkowych. Sąd nie dokonał wykładni treści przepisu, lecz przytoczył szereg oderwanych od prawa podatkowego, a ściślej od interpretowanego przepisu, niespornych w zasadzie poglądów cywilistycznych na tematy w różny sposób związane z treścią norm wynikających z analizowanego przepisu.

Czego bowiem dowiadujemy się z takiej interpretacji? Wiemy z niej, że: spółka jawna posiada zdolność prawną do nabywania praw i obowiązków we własnym imieniu, może prowadzić przedsiębiorstwo pod własną firmą, posiadać własny majątek, nabywać prawa, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywaną etc. Uchwała nie nawiązuje natomiast do treści przepisu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. i innych postanowień ustawy w taki sposób, aby wyjaśnić treść spornej normy i ustalić wynikające z niej uprawnienia i obowiązki.

Ponieważ uchwała składu 7 sędziów sprowadza pojęcie zakładu do składników materialnych i niematerialnych będących przedmiotem darowizny, to z interpretacji dokonanej przez sąd wynika, że treść normy dotyczącej zwolnienia w odniesieniu do darowizny jest następująca.

7 P. Smoleń, *op. cit.*, s. 187; por. też wyrok NSA z 9 lutego 1994 r. (Sa/Wr 1956/93) zamieszczony (w:) A. Olesińska, M. Łukasik, Podatek od spadków i darowizn w orzecznictwie sądowym, Lublin 1999, s. 87.

Podatnik podatku od darowizny będący osobą fizyczną będzie zwolniony od podatku jeżeli przedmiotem nabycia będą składniki materialne i niematerialne (wartość wyposażenia – urządzeń, produktów, materiałów) przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej, pod warunkiem, że zostaną one składnikami zakładu, który będzie prowadzony przez okres co najmniej 5. lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Niedotrzymanie tych warunków powodują utratę zwolnienia od podatku z wyjątkiem niemożności dalszego prowadzenia tej działalności na skutek zdarzeń losowych. W przypadku tych, podatek obniża się proporcjonalnie do okresu prowadzenia działalności przez spadkobiercę lub obdarowanego.

Takie ukształtowanie tej normy jest sprzeczne z jej znaczeniem językowym, które odnosi się do całego zakładu albo jego części, a nie do poszczególnych składników. Przepis mówi bowiem wyraźnie o zakładzie i o jego części. Tymczasem detaliczne odtworzenie normy, którą wyinterpretowała uchwała składu 7 sędziów, wskazuje na to, że nie chodzi o zakład, ale o składniki zakładu, bo inaczej nie daje się tego logicznie wyrazić. Zawartość przepisu ulega więc przy takiej wykładni istotnemu zniekształceniu podmiotowemu i przedmiotowemu.

Koncepcja przyjęta przez uchwałę NSA niweczy częściowo cel ustawodawcy, który wprowadził zwolnienie podatkowe w art. 4 ust. 1 pkt. 10 u.p.s.d. Celem tym było podtrzymanie i rozwój prywatnych przedsiębiorstw oraz kapitalizacja rodzinnych zasobów majątkowych. Wyłączenie ze zwolnienia majątku spółek kapitałowych uniemożliwiało równy i równoprawny rozwój tego procesu i umacnianie rodzinnego dorobku. Uzależniało bowiem prawa do ulgi od formy prawnej zakładu, w którym znajdowały się będące przedmiotem spadku lub darowane przedmioty majątkowe. Ustawodawca nie chciał takiej nierówności, dlatego wprowadził pojęcie zakładu. Pojęcie zakładu pozwala bowiem na zachowanie w podatku od spadków i darowizn zasady równości i sprawiedliwości podatkowej. Współwłaściciel każdego zakładu, bez względu na jego formę prawną mógł ze zwolnienia skorzystać. Wprowadzanie cywilistycznego zróżnicowania podmiotowego prowadziło w kierunku przeciwnym, do naruszenia zasady sprawiedliwości i równości opodatkowania.

Wykładnia podatkowa przepisów powinna skupiać się na analizie uprawnień i obowiązków podatkowych. Takich, które wiążą się z podmiotem, przedmiotem, podstawą opodatkowania, stawkami, ulgami i zwolnieniami.

Uchwała składu 7 sędziów powinna była wyznaczyć zakres podmiotowy i przedmiotowy ulgi.

Dlatego punktem wyjścia powinien być zakres podmiotowy podatku od spadków i darowizn. Po 1989 roku podmiotem, który może uzyskać spadek, mogła być wyłącznie osoba fizyczna. Zgodnie z art. 5 u.p.s.d. „Obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy rzeczy lub praw majątkowych”. Nabywcą jest osoba fizyczna, która

z chwilą nabycia darowizny będzie miała prawa do udziałów. Ulga dotyczy tylko pewnej kategorii osób fizycznych, tzn. małżonka lub zstępnych. Od zakładu wymaga się tylko, aby był wytwórczy, handlowy, budowlany albo usługowy, czyli aby prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą.

Natomiast z przedmiotowego punktu widzenia zwolnieniem objęte było nabycie w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części. Podkreślić należy, że nabywcą spadku nie jest zakład, bo być nie może. Nabywcą może być wyłącznie osoba fizyczna. Widzimy teraz wyraźnie, na czym polegał błąd w rozumowaniu składu 7 sędziów. NSA pominął kwestię przedmiotu opodatkowania i skupił się na tym, czy nabywca może te uprawnienia wykonywać poprzez spółkę jawną. Tymczasem przedmiotem opodatkowania, a tym samym przedmiotem zwolnienia w podatku od spadków i darowizn może być tylko uzyskanie darowizny. I to powinno być punktem wyjścia wykładni analizowanego przepisu.

W podatku od spadków i darowizn, a w szczególności w uldze, o której tu mowa, nie chodzi w ogóle o działalność spółki jawnej po uzyskaniu zwolnienia. NSA powinien ograniczyć się tu do przedmiotu opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, a tym przedmiotem opodatkowania była w tym przypadku darowizna<sup>8</sup>. Na tym wyczerpuje się przedmiot opodatkowania i przedmiot ulgi, czyli inaczej tytuł do ulgi. Uchwała składu 7 sędziów bezzasadnie połączyła tytuł do ulgi z utrzymaniem prawa do ulgi.

Przedmiotem opodatkowania jest bowiem sytuacja faktyczna lub prawna z którą prawo wiąże obowiązek podatkowy, w tym przypadku „uzyskanie darowizny”. Hipoteza przepisu dotyczącego prawa do ulgi obejmuje tylko i wyłącznie akt darowizny, a nie działalność spółki jawnej oraz „wykonywanie działalności” przez współników spółki jawnej. Czym innym jest prawo do ulgi osoby fizycznej, a czym innym wykonywanie działalności przez podmiot (zakład) dysponujący przedmiotem własności dającym prawo do takiej ulgi. Wykonywanie działalności i możliwość realizacji uprawnień właścicielskich, do czego odwołuje się uchwała 7 sędziów, nie mają żadnego znaczenia dla prawa do ulgi, bo wykonywanie działalności nie jest przedmiotem opodatkowania. Przedmiotem ulgi może być wyłącznie to, co jest przedmiotem opodatkowania<sup>9</sup>. Jak się na to wskazuje w literaturze: „Wprowadzenie zwolnienia polega na tym, że mimo iż określony stan faktyczny czy prawny co do zasady mieści się w zakresie przedmiotowo–podmiotowym ustawy podatkowej, przepis ustanawiający zwolnienie wyłącza go z opodatkowa-

8 P. Smoleń, *op. cit.*, s. 24–26, Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 31 i nast.; S. Brzeszczyńska, Darowizna w prawie podatkowym, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 9, s. 16–22.

9 W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 11 i nast.; W. Morawski, Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym, Gdańsk 2003, s. 45.



nia.”<sup>10</sup> W analizowanym przypadku obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn odnosił się do darowizny udziałów i tylko tego mogło dotyczyć zwolnienie. Przedmiotem zainteresowania sądów administracyjnych powinny tu być tylko czynności darowizny, które wyczerpują przedmiot opodatkowania. Tytuł do zwolnienia wyczerpuje się z uzyskaniem darowizny przedmiotów własności. Zwolnienie może objąć tylko to, co jest opodatkowane. A opodatkowany jest tylko przedmiot podatku, w tym przypadku darowizna, a nie działalność gospodarcza czy spółka jawna w całości albo w części, do której odnosi się większość ustaleń wynikających z uchwały 7 sędziów.

Jak z tego wynika, NSA nie zajął się w dostatecznym stopniu samym przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn i wyłączeniem z tego przedmiotu opodatkowania tego, co ma być przedmiotem zwolnienia, lecz podjął problematykę obcą prawu podatkowemu, niezwiązaną z przedmiotem opodatkowania, wskutek czego wytworzył fałszywą otoczkę cywilistyczną dla oceny, czy podatnikowi przysługuje zwolnienie od podatku.

Istotą rozpatrywanego problemu powinno być zatem w szczególności to, czy darowizna udziałów podlega co do zasady opodatkowaniu i w konsekwencji czy może podlegać zwolnieniu od podatku.

Definiując pojęcie zakładu skład 7 sędziów bezzasadnie sprowadził przedmiot darowizny wyłącznie do przedmiotów majątkowych. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów przyjął pojęcie zakładu utworzone dla celów niepodatkowych, pojęcie pełniące jakieś funkcje w innych działach prawa i założył wskutek tego, że przedmiotem darowizny mogą być w ramach tak skonstruowanego zwolnienia tylko przedmioty majątkowe.

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu z 2005 r. podatkom od spadków i darowizn podlega m.in. nabycie praw majątkowych znajdujących się w kraju. Pojęcie tych praw majątkowych należy rozumieć jak najszerzej. „Nie chodzi bowiem tylko o prawa majątkowe w rozumieniu cywilnoprawnym, ale także i te, które wynikają z przepisów prawa pracy, prawa spółdzielczego, autorskiego, handlowego”<sup>11</sup>. Zatem nie może być wątpliwości, że darowizna udziałów jest przedmiotem opodatkowania i zarazem podlega zwolnieniu od podatku od spadków i darowizn w myśl art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. Nie ma znaczenia, jaka jest forma prawna spółki w której spadkobierca ma udziały, bo ustawodawca nie wyłączył żadnego z typów spółek z tego zwolnienia. Aby żadnego z tych podmiotów nie wyłączyć, zastosował właśnie szerokie pojęcie zakładu, abstrahując od nomenklatury pozapodatkowej, cywilistycznej, prawa handlowego etc.

10 S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 167.

11 *Ibidem*, s. 30.

W dalszej części sąd odwołuje się do argumentów własnościowych i twierdzi słusznie, że: „Posiadanie przez spółkę jawną własnego majątku powoduje, że majątek tej spółki ma charakter odrębny od majątku jej wspólników”. Podważana uchwała podziela tu pogląd wyrażony w wyroku WSA w Szczecinie z 25 października 2007 r. (I SA/Sz 58/07, niepubl.), że nabycie prawa majątkowego w postaci udziału w spółce jawnej nie jest równoznaczne z nabyciem jakiegokolwiek ze składników tej spółki. W dalszym ciągu sąd podnosi, że udział w spółce jawnej należy zakwalifikować do praw majątkowych. Jakkolwiek posiadanie udziałów w spółce jawnej wiąże się z nabyciem określonych praw i obowiązków wobec niej, wynikających z przepisów kodeksu spółek handlowych, to nie oznacza, że ich darowanie osobie fizycznej (małżonkowi lub zstępemu) rodzi konsekwencje w postaci nabycia całości lub części majątku tej spółki, która jest podmiotem, a nie przedmiotem prawa własności. NSA wskazuje, że podzielić należy pogląd wyrażony w wyroku WSA Łodzi z 9 października 2007 r. (I SA/Łd 315/07, niepubl.) oparty na analogicznym stanie faktycznym tylko w odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, że nie ma podstaw prawnych do stwierdzenia, iż nabycie w formie darowizny udziałów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest równoznaczne z nabyciem na własność przedsiębiorstwa (zakładu), jakim jest ta spółka.

Takie rozumowanie z niewiadomych powodów wiąże ulgę podatkową z własnością przedsiębiorstwa i udziałów. Przypomnijmy tutaj raz jeszcze, że przedmiotem opodatkowania jest „uzyskanie darowizny” (w tym przypadku udziałów) i to samo „uzyskanie darowizny” jest przedmiotem ulgi. Na tym się zaczyna i kończy zdarzenie podlegające opodatkowaniu i zarazem korzystające z ulgi. Podatnik nie musi stać się właścicielem przedsiębiorstwa czy zakładu, aby skorzystać z ulgi. Nie ma to żadnego znaczenia, bo przedmiotem opodatkowania, a tym samym zwolnienia od podatku nie jest własność przedsiębiorstwa. Także dalszym warunkiem utrzymania ulgi nie jest własność, posiadanie ani inna forma „bytu cywilnoprawnego” czy „bytu handlowego” przedmiotu ulgi, lecz faktycznie jego wykorzystywanie w zakładzie wytwórczym, handlowym, usługowym, budowlanym. Faktyczne wykorzystanie realizuje bowiem cel ulgi, jakim jest kontynuacja działalności. Chodziło bowiem w uldze o przeznaczenie, a nie o prawną formę bytu przedmiotu darowizny.

Sąd twierdzi, że odmienny pogląd w tym zakresie wyrażony m.in. w wyroku NSA z 21 sierpnia 2002 r. (I SA/Wr 881/2000, niepubl.) nie uwzględnia w stopniu wystarczającym faktu, że majątek spółki z ograniczoną odpowiedzialnością stanowi majątek odrębny od majątku jej wspólników i kładzie nazbyt duży akcent na aspekty ekonomiczne, a nie prawne. Stwierdzenie, że wyrok ten kładzie „nazbyt duży akcent na aspekty ekonomiczne, a nie prawne” obnaża właśnie mylny trop przyjęty przez uchwałę NSA. Nie bardzo wiadomo, jak należy tu rozumieć sfor-

mułowanie o „nazbyt dużym” akcencie. A jaki to akcent na aspekty ekonomiczne jest zdaniem sądu właściwy? Bo w naszym przekonaniu treść przepisu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. to wyłącznie aspekty ekonomiczne. Oderwanie się przez pojęcie zakładu od aspektów prawnych i odwołanie do działalności wytwórczej, handlowej i usługowej oraz obowiązek prowadzenia zakładu przez następne 5 lat, to przecież wyłącznie przesłanki gospodarcze. Taki był cel ulgi, aby przedmiot darowizny, jakkolwiek by on nie był, nie zmieniał przeznaczenia ekonomicznego. Dlatego akcentuje się w przepisie, że chodzi tu o jakikolwiek, bez względu na formę prawną, zakład wytwórczy, handlowy, budowlany albo usługowy, czyli wykonujący pozarolniczą działalność gospodarczą (bo dla rolnictwa przysługiwała ulga odrębna).

Jak widać ustawodawca wprowadził przemyślaną, celową konstrukcję zwolnienia podmiotowo–przedmiotowego. Niestety, wykładnia Naczelnego Sądu Administracyjnego ukształtowała nieprawidłową konstrukcję tej ulgi. Powoduje ona zawężenie podmiotowych i przedmiotowych intencji ustawodawcy, obejmując nią tylko takie osoby fizyczne, które prowadzą działalność w formie firmy jednoosobowej albo spółki cywilnej. Dyskryminuje to tę grupę osób fizycznych (bo przecież nie spółki prawa handlowego), które uzyskują spadek albo darowiznę udziałów w spółkach prawa handlowego. Wprowadzono zatem w ten sposób wśród osób fizycznych podmioty uprzywilejowane korzystające z ulgi w sposób losowy (przypadkowy), zależny od formy prawnej, w jakiej prowadził działalność spadkodawca albo darczyńca. Dodatkowo, bez żadnego uzasadnienia, prawo do zwolnienia zależy od tego, czy przedmiotem spadku lub darowizny była rzecz czy prawo majątkowe. Były one opodatkowane na równi i przepisy podatkowe nie wykluczają zwolnienia w przypadku praw majątkowych. Czyni to natomiast bezzasadnie uchwała składu 7 sędziów NSA.

# CO ZAMIAST PODATKU KATASTRALNEGO?

LEONARD ETEL

Już w połowie lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku podjęto po raz pierwszy w Polsce próby przygotowania założeń reformy opodatkowania nieruchomości, której głównym elementem był kataster nieruchomości i związany z nim podatek od wartości nieruchomości<sup>1</sup>. Pomysły dotyczące wprowadzenia tego podatku wynikające z przygotowanych projektów ustaw zostały – w zasadzie bez merytorycznej dyskusji – odrzucone. Podobny los spotkał jeszcze trzy znane mi próby uchwalenia zmian w obowiązującym systemie opodatkowania nieruchomości. Z tego chyba powodu ostatnio nikt już nawet nie próbuje przygotowywać projektów aktów, których celem jest wprowadzenie podatku katastralnego. To po prostu nie ma sensu, ponieważ w Polsce w zasadzie nikt nie jest zainteresowany wprowadzeniem tej reformy. Dla rządu to tylko kłopot, ponieważ jest to reforma, która dotyczy podatku zasilającego budżety gmin, a w dużej mierze musiałaby być sfinansowana z budżetu państwa. Gminy – w gąszczu reform i zmian – obawiają się tego podatku i konsekwencji jego wprowadzenia, zwłaszcza w kontekście ewentualnego zmniejszenia dochodów. Nie chcą go również podatnicy, podejrzewając, że spowoduje to wzrost obciążeń podatkowych, których przedmiotem byłyby ich nieruchomości. W efekcie nie ma realnych szans na wprowadzenie nowego podatku. Co zatem pozostaje? Można oczywiście nic nie robić i czekać na zmianę „woli politycznej” w odniesieniu do tej „zapomnianej reformy”<sup>2</sup>. Można też – i to jest przedmiotem niniejszego opracowania – zaproponować pewne rozwiązania, których wprowadzenie będzie służyło doskonaleniu obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości. Należy jednak jednoznacznie stwierdzić, że zmiany te jedynie skorygują w niewielkim zakresie obowiązujący system, który docelowo powinien być zastąpiony nowoczesnym systemem katastralnym i związanym z nim podatkiem od wartości nieruchomości. Opowiadam się jednak za tymi zmianami, ponieważ ich wprowadzenie przyczyni się nie tylko do wyeliminowania kilku problemów poważnie zakłócających realizację podatku od nieruchomości, ale również przybliży jego konstrukcję do nowoczesnych podatków od wartości nieruchomości. Propozycje te są przedstawiane w kolejności odpowiadającej układowi ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie jest uregulowany podatek od nieru-

1 Zob. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości*, Białystok 1998, s. 220 i nast.

2 Zob. G. Nowecki, *Zapomniana reforma*, Materiały z konferencji pt.: „Reforma podatków i opłat lokalnych w Polsce”, Augustów 2011.

chomości. Są one w większości przypadków jedynie wskazane, bez szerszego uzasadnienia, ponieważ nie pozwalają na to ramy opracowania.

1. Najtrudniejszym problemem w realizacji podatku od nieruchomości, który wywołuje obecnie najwięcej sporów interpretacyjnych, jest prawidłowe określenie przedmiotu podatku. Chodzi tu przede wszystkim o definicje budowli i budynku zawarte w słowniczku do ustawy. Definicje te – dosyć pokrętnie sformułowane – nie pozwalają jednoznacznie stwierdzić, od czego trzeba płacić podatek w przypadku opodatkowania obiektów budowlanych, takich jak budowle czy też niektóre rodzaje budynków<sup>3</sup>. Od wielu już lat trwają spory, czy podatek powinien obciążać np. sieci telekomunikacyjne, budowle w wyrobiskach górniczych czy też elektrownie wiatrowe<sup>4</sup>. Chcąc ten problem rozwiązać, powinno się przedmiot podatku powiązać z opracowaniami statystycznymi, w których obiekty budowlane są sklasyfikowane. Mam tu na myśli Klasyfikację Środków Trwałych, gdzie poszczególne obiekty – środki trwałe są oznaczone stosownymi symbolami. Koresponduje to z przepisami regulującymi amortyzację środków trwałych (stawki amortyzacyjne są odnoszone do KŚT)<sup>5</sup> oraz z rozporządzeniem w sprawie prowadzenia ewidencji gruntów i budynków<sup>6</sup>. Realizacja tego postulatu skutkowałaby tym, że podatek ten pobierany byłby od konkretnie oznaczonych obiektów o określonym symbolu KŚT. Wprowadzenie tego rozwiązania wymaga skasowania w obowiązującej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w słowniczku do ustawy (art. 1a ust. 1 pkt 2), definicji budowli. Z tych samych powodów należy zlikwidować definicję budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1).

2. Drugim w kolejności „sztandarowym” przykładem kłopotów z realizacją podatku od nieruchomości jest wyłączenie z opodatkowania najwyższą stawką przedmiotów opodatkowania, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze „względów technicznych”<sup>7</sup>. Nikt nie wie, co to są te „względy techniczne” i jak je ustalać. W takiej sytuacji potrzebne jest zmodyfikowanie definicji przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez:

3 Problemy te zostały omówione na podstawie wyników badań zrealizowanych w ramach grantu MNiSW pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego” przez: R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, Białystok 2012, s. 184 i nast.

4 Szerzej W. Morawski (red.), Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Gdańsk 2009, s. 80 i nast.

5 Zob. wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych stanowiący załącznik do ustaw regulujących podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych.

6 Zob. par 65 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454), gdzie stwierdza się, że o zakwalifikowaniu decydują regulacje KŚT.

7 Budowle w przypadku zaistnienia „względów technicznych” nie podlegają opodatkowaniu.

- wykreślenie wspomnianych „względów technicznych”, albo
- zdefiniowanie pojęcia „względy techniczne” oraz wskazanie sposobu ich dokumentowania (np. konieczność przedstawienia decyzji organu nadzoru budowlanego). W takim przypadku należy wyłączyć z pojęcia „względy techniczne” grunty, ponieważ trudno jest sobie wyobrazić, na czym może polegać stan „techniczny” gruntów<sup>8</sup>.

3. Chcąc oprzeć realizację podatku od budynków i gruntów o łatwe do ustalenia dane, należy wprowadzić do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (na wzór podatku rolnego i leśnego) przepis wskazujący na wiążący charakter danych z ewidencji gruntów i budynków. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim powierzchni budynków i gruntów. W chwili obecnej powierzchnia budynków wykazywana w ewidencji gruntów i budynków nie odpowiada powierzchni użytkowej budynku na potrzeby opodatkowania. Podobnie rzecz ma się np. z określeniem rodzaju budynku. Zaliczenie w ewidencji gruntów i budynków danego budynku (lokalu) do kategorii mieszkalnych nie skutkuje tym, że powinien on być opodatkowany wg stawek właściwych dla budynków mieszkalnych. Dane z ewidencji gruntów powinny być w całości zgodne z danymi przyjmowanymi na potrzeby opodatkowania. W ten sposób można uniknąć szeregu sporów co do powierzchni albo charakteru budynków, co znakomicie ułatwi realizację podatku.

W przypadku braku danych dotyczących np. powierzchni w ewidencji gruntów i budynków, powinny być uwzględniane dane z aktu notarialnego albo projektu budowlanego. Jeżeli nie ma tych dokumentów, to powierzchnia użytkowa powinna być ustalana na podstawie fizycznego obmiaru zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa budowlanego. Obowiązujące regulacje zmuszają organy podatkowe i podatników do ustalania powierzchni użytkowej według nadmiernie skomplikowanych zasad (zob. art. 1a pkt 5 oraz art. 4 ust. 2) w sytuacji, gdy powierzchnia budynku (lokalu) jest często wykazywana w ogólnie dostępnych dokumentach.

4. Jedną z większych słabości obowiązującej konstrukcji podatku od nieruchomości jest wyłączenie z opodatkowania gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne albo lasy, bez względu na ich położenie (art. 2 ust. 2). W ten sposób w środku dużych miast zlokalizowane są gospodarstwa „rolne” lub „leśne”, chociaż dawno już utraciły one taki charakter. Podatnicy nie są zainteresowani zmianą klasyfikacji tych gruntów opodatkowanych „symbolicznym” podatkiem rolnym lub leśnym. Tracą na tym gminy, które nie uzyskują należnych z tego tytułu dochodów. Chcąc to zmienić, należy wprowadzić zapis,

8 Szerzej R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010, s. 226 i nast.

że użytki rolne położone w granicach miast podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Taki sam warunek trzeba wprowadzić w odniesieniu do gruntów oznaczonych jako Ls – w przypadku, gdy na danym gruncie tego lasu nie ma. Nie widzę także racjonalnych powodów utrzymania zwolnienia z podatku nieużytków i użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych położonych w miastach.

5. W art. 1c należy wyraźnie określić właściwość miejscową organu podatkowego poprzez wskazanie, że jest nim wójt, burmistrz, prezydent właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Doprecyzowanie to jest potrzebne chociażby ze względu na ustalenie właściwości w przypadku obiektów zlokalizowanych na morzu terytorialnym.

6. Szeregu zmian wymagają przepisy regulujące przedmiot podatku od nieruchomości. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają określone ustawowo rodzaje rzeczy, a nie nieruchomości, na co wskazuje nazwa podatku. Nazwa nie jest jeszcze problemem, ale już posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciem „nieruchomości” np. w przepisach regulujących zwolnienia od podatku (zob. art. 7 ust. 1 pkt 5 i 14) rodzi liczne kontrowersje. W związku z tym należy w sposób precyzyjny określić przedmiot opodatkowania poprzez:

- zrezygnowanie z posługiwania się pojęciem „nieruchomość” i „obiekt budowlany” na rzecz „przedmioty opodatkowania”;
- obok gruntów przedmiotem opodatkowania powinien być budynek (jego część) w rozumieniu ewidencji gruntów i budynków (i dalej KŚT) oraz budowla w rozumieniu KŚT z podaniem właściwego symbolu;
- jako przedmiot opodatkowania powinien być też wskazany lokal w rozumieniu KŚT i ustawy o własności lokali wraz z przynależnościami;
- należy wyłączyć z opodatkowania wszystkie przedmioty opodatkowania stanowiące własność gminy (art. 2 ust. 3), za wyjątkiem przekazanych w posiadanie innym podmiotom. Można też – na wzór art. 3a ustawy o podatku rolnym – wyłączyć z opodatkowania gminy poprzez wprowadzenie zapisu: „obowiązek podatkowy nie dotyczy gmin”. Obecnie gminy, chcąc uniknąć fikcji płacenia podatku samemu sobie, wprowadzają zwolnienia od podatku w formie uchwał rad.

7. Zmiany są niezbędne także w art. 3, gdzie określony jest podatnik. Mają one charakter dosyć szczegółowy i jest ich dosyć dużo, w związku z tym zostaną jedynie zasygnalizowane, bez ich szerszego uzasadniania. Oto najważniejsze z nich:

- sprecyzowania wymaga kwestia obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy Skarb Państwa lub jst. jest jedynie współwłaścicielem przedmiotu opodat-

kowania i jest on wynajęty. W takiej sytuacji podatnikiem powinien być najemca;

- podatnikami powinni być wspólnicy (współwłasność łączna) spółek cywilnych. Należy zapis taki wprowadzić do treści art. 3 ust. 1, ponieważ w orzecznictwie sądowym i praktyce bardzo często uzasadnia się, że podatnikiem jest spółka cywilna;
- jako podatników należy wskazać w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) trwałych zarządców. Traktowanie ich jako posiadaczy na podstawie „innego” tytułu prawnego rodzi w praktyce problemy interpretacyjne. W tym samym przepisie należy wprowadzić jednoznaczny zapis, z którego wynika, że obowiązek podatkowy przechodzi z trwałego zarządcy na posiadacza zależnego w przypadku wynajęcia przedmiotu opodatkowania;
- za podatnika należy uznać osobę fizyczną będącą najemcą lokalu mieszkalnego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jst. Nie potrafię uzasadnić potrzeby wyłączenia z podatku osób fizycznych będących najemcami lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Jeżeli osoba fizyczna wynajmuje np. od gminy mieszkanie stanowiące odrębny budynek albo nieruchomość lokalową, to jest zobowiązana do płacenia podatku od nieruchomości. Jeżeli natomiast przedmiotem najmu jest lokal niestanowiący nieruchomości, wówczas – na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) – osoby te nie muszą płacić podatku. Nie ma to wg mnie żadnego uzasadnienia;
- współwłaściciele (współposiadacze) powinni być opodatkowani alternatywnie: albo solidarnie, albo zgodnie z ich udziałami w nieruchomości. Przy utrzymaniu solidarnego obowiązku podatkowego współwłaściciele – tak jak to ma miejsce w obowiązujących regulacjach – należy przyjąć, że współwłaściciele są zobowiązani do wskazania, na kogo z nich ma być wystawiana decyzja lub który z nich będzie deklarował i opłacał podatek. Jeżeli tego nie zrobią, decyzję wystawia się i doręcza któremukolwiek współwłaścicielowi, a obowiązek podatkowy powstaje wobec wszystkich. Rozwiązaniem alternatywnym przy opodatkowaniu współwłasności jest wprowadzenie możliwości dzielenia podatku w decyzji stosownie do udziałów przysługujących współwłaścicielom lub współposiadaczom. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej deklarowałyby podatek proporcjonalnie do udziału we współwłasności;
- problemy przy opodatkowaniu współwłasności w części zostałyby wyeliminowane poprzez dopuszczenie do opodatkowania posiadacza przedmiotu opodatkowania na podstawie podziału do używania. Jeżeli podział ten nie wzbudzałby wątpliwości – podatnik mógłby wykazywać do opodatkowania tylko część przez niego wydzieloną;



- należy rozważyć łączne opodatkowanie małżonków od ich nieruchomości stanowiących wspólność łączną. Wprowadzić trzeba zasadę, że decyzję wystawia się i doręcza na któregośkolwiek z małżonków. W chwili obecnej bardzo często koszty realizacji podatku od małżonków są bardzo duże i niekiedy przewyższają kwotę podatku;
- już dawno powinny być zmienione zasady opodatkowania części wspólnych w przypadku wyodrębnienia własności lokali (art. 3 ust. 5) poprzez przyjęcie udziału w części wspólnej wynikającego z ustawy o własności lokali. Zamiast stosunku „powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku” – jak jest w obowiązującej ustawie – powinno być: „stosunek powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej wszystkich lokali”.

**8.** Kolejnym elementem konstrukcji podatku od nieruchomości jest jego podstawa opodatkowania, która także powinna być gruntownie zmieniona. W konstrukcji podstawy opodatkowania (art. 4) zmiany powinny dotyczyć następujących zagadnień:

- przy opodatkowaniu budynków w rozumieniu KŚT podlegających amortyzacji należy przyjąć jako podstawę opodatkowania wartość amortyzacyjną początkową (tak jak ma to miejsce obecnie w odniesieniu do budowli). Przy opodatkowaniu innych budynków (niepodlegających amortyzacji) – podstawą opodatkowania powinna być powierzchnia;
- chcąc „urynkować” powierzchnię, należy wprowadzić obowiązek strefowania poprzez wprowadzenie przeliczników powierzchni – coś na kształt hektara przeliczeniowego funkcjonującego w konstrukcji podatku rolnego. Wysokość przelicznika powinna być uzależniona od położenia budynku i jego rodzaju. Decydowałaby o tym samodzielnie rada gminy, określając poszczególne strefy. W ten sposób – nie zwiększając stawek podatkowych – można uzależnić wysokość podatku od położenia budynku;
- trzeba wskazać zasady opodatkowania części budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Regułą powinno być procentowe określenie wartości budowli zajętej w części na prowadzenie działalności gospodarczej.

**9.** Zmiany w konstrukcji stawek podatkowych (art. 5) powinny pójść w następującym kierunku:

- rozważenia możliwości uzależnienia wysokości stawek od położenia przedmiotów opodatkowania. Alternatywą do wcześniej sformułowanego postulatu wprowadzenia przeliczników powierzchni uzależnionych od położenia budynków i gruntów jest obowiązkowe strefowanie na potrzeby ustalenia

wysokości stawek (najwyższe stawki w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania mających najbardziej atrakcyjne położenie). Realizacja tego postulatu wymaga podniesienia górnych granic stawek podatkowych określonych ustawowo, co nie wydaje się możliwe do zrealizowania z uwagi na brak akceptacji społecznej. Mniej kontrowersyjne jest wprowadzenie przeliczników powierzchni, co w efekcie da ten sam efekt ekonomiczny – nastąpi wzrost wpływów z podatku od budynków, lokali i gruntów położonych w centrach miast;

- wprowadzenia stawek minimalnych, co uniemożliwi niektórym gminom rezygnację z dochodów poprzez zaniżanie stawek podatkowych;
- ikwidacji preferencyjnych stawek ustawowych dla budynków zajętych na obrót materiałem siewnym oraz związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

**10.** W zakresie trybu i warunków płatności podatku od nieruchomości (art. 6) należy:

- przyjąć zasadę, że podatek samodzielnie wyliczają i składają deklaracje przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz zarejestrowani podatnicy podatku od towarów i usług. Nie ma sensu wprowadzanie powszechnego obowiązku deklarowania, ponieważ koszty związane z egzekwowaniem tego obowiązku w odniesieniu do osób fizycznych byłyby bardzo wysokie (konieczność wszczynania postępowań w odniesieniu do każdego podatnika, który nie złożył deklaracji);
- upoważnić organ podatkowy do ustalania rat w decyzji wymiarowej, co wymaga zmiany art. 6 ust. 7, gdzie nie ma podstawy prawnej do takiego działania;
- ograniczyć koszty wymiaru podatku poprzez przyjęcie, że złożenie informacji podatkowej wszczyna postępowanie oraz rezygnację ze stosowania art. 200 ordynacji podatkowej w przypadku, gdy jedynym materiałem zgromadzonym w sprawie jest informacja podatnika (zob. art. 165 par. 7 oraz art. 200 par. 2 pkt 3 ordynacji podatkowej);
- ustawowo zaniechać poboru podatków wymierzanych w drodze decyzji wówczas, gdy ich kwota nie przekracza kosztów doręczenia decyzji. Po co komu podatki, których koszty poboru przewyższają wpływy?;
- doprecyzować zasady stosowania „wakacji podatkowych”, uregulowanych w art. 6 ust. 2, poprzez przyjęcie zasady, że korzysta z nich jedynie ten, kto wybudował budynek, budowlę – zakładając, że są one w ogóle potrzebne;

– przy składaniu informacji i deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art.6 ust. 14 i 15) należy obok podpisu elektronicznego wprowadzić podpis potwierdzony profilem zaufanym e-PUAP.

**11. Zwolnienia zawarte w art. 7 należy uporządkować poprzez:**

- umieszczenie wszystkich zwolnień od podatku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (m.in. nieruchomości kościelnych i położonych w specjalnych strefach ekonomicznych), przy jednoczesnym ich sprecyzowaniu;
- skreślenie w ust. 1 pkt 1a), gdzie jest zawarte zwolnienie od podatku przedmiotów opodatkowania pozostałych po likwidacji linii kolejowych;
- ograniczenie zwolnienia w ust. 1 pkt 4 lit c) w odniesieniu do budynków działów specjalnych produkcji rolnej;
- zwolnienie (w ust. 1 pkt 5) od podatku jedynie przedmiotów opodatkowania zajętych wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży;
- objęcie (w ust.1 pkt 6) zwolnieniem nie tylko gruntów i budynków, ale również budowli (wszystkich przedmiotów opodatkowania) wpisanych do rejestru zabytków, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- skasowanie zwolnienia w ust. 1 pkt 10 – nieużytki, użytki ekologiczne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione. Należy je całkowicie wyeliminować, z wyjątkiem sytuacji, gdy są one położone poza obszarem administracyjnym miast i stanowią własność podatnika podatku rolnego;
- skasowanie zwolnienia w ust. 1 pkt 11, które dotyczy działek przyzagrodowych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych;
- ograniczenie zwolnienia Polskiego Związku Działkowców (powinno być ograniczone jedynie do gruntów);
- zmianę charakteru zwolnienia dotyczącego zakładów pracy chronionej: z podmiotowo–przedmiotowego na przedmiotowe;
- zwolnienia w podatku od nieruchomości określone w ustawie powinny być wprowadzane na terenie danej gminy w formie uchwały. To rada gminy decydowałaby, które ze zwolnień ustawowych – z uwagi na specyfikę gminy – powinny być stosowane;
- wprowadzanie nowych zwolnień ustawowych – byłoby możliwe po zapewnieniu budżetom gmin stosownej rekompensaty;
- zniesienie ograniczenia rady gminy do wprowadzania zwolnień przedmiotowych. Zwolnienia podmiotowe – zgodnie z art. 217 konstytucji – mogą być

wprowadzane jedynie w drodze ustawy, przez co obowiązujące brzmienie art. 7 ust. 3 powinno być zmienione.

**12.** Nie funkcjonuje ewidencja podatkowa nieruchomości (rozdział 2a). Rozdział ten trzeba wykreślić, ponieważ są to „martwe” przepisy, które nie są w gminach stosowane. Do czasu rozstrzygnięcia, czy i w jakim zakresie będzie w Polsce stworzony kataster nieruchomości, nie ma sensu prowadzenie podatkowej ewidencji nieruchomości.

## **Wnioski**

Zasygnalizowanie jedynie tak wielu postulatów zmian konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości wskazuje na to, jak niedoskonałe są to przepisy. Jednocześnie jednak są to regulacje, które – co potwierdza ich ponad 20-letnie funkcjonowanie – nie mogą być zmienione w sposób zasadniczy. Nie wnikając w przyczyny tego stanu rzeczy, należy stwierdzić, że wprowadzenie w życie tych postulatów to dalsze doskonalenie konstrukcji przestarzałej i niedostosowanej do obecnych warunków społeczno-gospodarczych. Czy warto zatem to robić? Tak, chociażby z tego powodu, żeby mniej było kłopotów z realizacją tego podatku przez następne 20 lat. Poza tym, w ten sposób – ewolucyjny – można polski podatek od powierzchni nieruchomości przekształcać w podatek *ad valorem*. Takie z zaproponowanych rozwiązań, jak opodatkowanie amortyzowanych budynków na podstawie ich wartości początkowej czy też obowiązkowe strefy decydujące o wysokości podatku, przybliżają polski podatek do podstawowych założeń podatku katastralnego. Może to jest jedyna możliwa droga wprowadzenia w Polsce racjonalnych zasad opodatkowania nieruchomości.

# KONSUMPCJA JAKO PRZEDMIOT OPODATKOWANIA: CASUS AKCYZA

JAN GŁUCHOWSKI

## 1. Pojęcie przedmiotu opodatkowania

Przedmiot opodatkowania należy do stałych cech podatku. W ujęciu encyklopedycznym przedmiot opodatkowania pozwala udzielić odpowiedzi na następujące pytanie: od czego podatnik płaci podatek? Często znajduje to odzwierciedlenie w tytule aktu prawnego – podatek od nieruchomości, podatek od spadków i darowizn, podatek rolny, podatek dochodowy, podatek od gier, akcyza, podatek od towarów i usług<sup>1</sup>. W encyklopedii czytamy, że przedmiot podatku na przestrzeni wieków zmieniał się wielokrotnie i cechowała go różnorodność. W Europie pobierano m.in. podatek od okien i kominów, w Azji Południowo-Wschodniej od licznych żon ponad ustalony limit. W Chinach przedmiotem opodatkowania ustanowiono dzieci; w miastach akceptowane jest jedno, na wsiach – dwoje. W przypadku przekroczenia tych limitów pracujący rodzice są zmuszeni uiścić podatek w wysokości rocznego dochodu każdego z nich<sup>2</sup>. Przedmiotem opodatkowania stały się również zwierzęta obciążone zakatem, o którym mówi Koran, a którego uiszczanie jest jednym z pięciu głównych obowiązków muzułmanina.

Przedmiot opodatkowania jest również powszechnie definiowany w podręcznikach, i to od dziesiątków lat. Zgodnie z zawartymi tam definicjami określa on, od czego podatek ma być płacony. Tak więc przedmiotem podatku może być określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której u określonego podmiotu norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego. Zdarzenie lub zjawiska, będące przedmiotem podatku, mogą mieć trojaki charakter:

- jednorazowy (nabycie nieruchomości),
- powtarzalny (utrzymywanie wynagrodzenia),
- ciągły (posiadanie gruntu).

---

1 J. Głuchowski, *Leksykon finansów*, Warszawa 2001, s. 236.

2 *Encyklopedia Katolicka*, t. XV, Lublin 2011, s. 236.

Zjawiska te występują w postaci przychodu (obrotu), dochodu, majątku lub konsumpcji. W związku z tym w klasyfikacji przedmiotowej podatków rozróżnia się podatki przychodowe (obrotowe), dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne<sup>3</sup>.

## 2. Geneza akcyzy

Akcyzy zakorzeniły się w Europie począwszy od XII w., a zajęły trwałą pozycję wśród innych dochodów fiskalnych w XV w.<sup>4</sup> Zaczęto je pobierać od dóbr konsumpcyjnych i nietrwałych, takich jak: piwo, zboże, mięso, ser, torf, wełniane stroje; uzupełnione później o sól, skóry, barwniki, ryby, nasiona, futra i wino. Ich ilość szczególnie wzrastała na Półwyspie Apenińskim. W jednym z miast toskańskich, Sienie, w 1297 r. istniało nie mniej niż 38 akcyz (*cabelle*) nie tylko od wszystkich rodzajów towarów, lecz również od różnych usług takich jak zgoda na wynajem nieużywanych fortyfikacji, stoły karciane, korzystanie z arkad pod i wokół ratusza, transport miejski itp. Pół wieku później miasto inkasowało łącznie 48 akcyz. Obejmowały one również znane obecnie opłaty stemplowe z tytułu zakupu i sprzedaży, małżeństwa i testamentów. Skarbnicy posunęli się nawet dalej, nakładając podatek na płace mieszkańców Sieny zatrudnionych w innym mieście. Podobnie miała się sprawa z cudzoziemcami świadczącymi usługi w Sienie lub pracującymi jako najemnicy – musieli płacić podatek od zarobków. Jest to wczesny przykład międzynarodowego prawa podatkowego.

W ewolucji akcyz można dostrzec na przestrzeni wieków stały trend. Rządy coraz bardziej i bardziej podnosiły ceny poszczególnych usług, bez których mieszkańcy nie mogli się obejść. Oznaczało to, że ekonomiczny związek płatności z odpłatną usługą był coraz słabszy i słabszy. W rezultacie to, co było na początku opłatą opartą bezpośrednio na zasadzie korzyści, stało się podatkiem, który mógł być tylko pośrednio łączony z tą zasadą.

Gwałtowny rozwój akcyz nastąpił w XVIII w., a głównym tego powodem były liczne działania militarne. Korzystano z nich chętnie dlatego, że łatwo było je ściągać oraz były niedostrzegalne dla podatników. Badając historię opodatkowania, zwrócono uwagę na fakt, że zawierały one element sprawiedliwości fiskalnej, ponieważ żaden stan – nawet uprzywilejowana szlachta i duchowieństwo – nie mógł ich uniknąć. Inna zaletą akcyz, chociaż niedoskonałą, był fakt, że obciążając wydatki, można było wprowadzić elementarną formę relatywnego podatku dochodowego. Wysokie stawki na artykuły luksusowe zmuszały obywateli do zaciskania pasa. Wyjaśnia to powód, dla którego nowe akcyzy obciążały wydatki mające

3 Patrz m. in. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970; E. Drgas J. Głuchowski, *Finanse i prawo finansowe. Zarys wykładu*, Toruń 1973, s. 33–34.

4 Podane niżej fakty przytaczam za F.H.M. Grapperhaussem, *Opowieści podatkowe drugiego milenium*, Toruń 2010, s. 38–41.

charakter wystawny i marnotrawny. Miało to istotne znaczenie społeczne, jakiego brakowało przy koncepcji opodatkowania przychodów, dochodu czy obrotu, które wówczas były trudne do zrealizowania<sup>5</sup>.

Z prawnego punktu widzenia warto też dodać, że akcyzy były dochodem niewymagającym akceptacji ze strony organów przedstawicielskich w tych krajach, w których istniały<sup>6</sup>.

W Polsce akcyza pojawiła się po raz pierwszy w formie tzw. czopowego. Jego pierwotną formą było „cyza”, uchwalona w 1466 r. w Piotrkowie. W Wielkopolsce i Małopolsce czopowe uchwalono w 1479 r. i pobierano je od piwa, miodu, gorzałki i wina. Niekiedy czopowe było wypuszczone warendę. W miastach stołecznych kontrolę nad poborem czopowego wykonywali nie tylko urzędnicy skarbowi wojewódzcy i miejscy, ale i marszałek wielki, jako naczelnik policji w rezydencji królewskiej. Tak w Warszawie roku 1650 Jerzy na Wiśniczu i Jarosławiu Lubomirski, celem ścisłego wykonania taksy, postanowił, aby urzędy marszałkowski i miejski schodziły do piwnic, taksowały wina i pieczętowały beczki, a wtedy dopiero wolno było winiarzom sprzedawać na garnce. W systemie podatkowym na sejmie delegacyjnym (1773–1775 r.) wprowadzono do budżetu koronnego: „czopowe krajowe”, „czopowe od likworów zagranicznych” i „składne winne”, a w Wielkim Księstwie Litewskim „czopowe 10-go grosza wiejskie z karczem i szynków”, oraz „czopowe miejskie” w Wilnie, Kownie, Mińsku, Nowogródku, Wilkomierzu i Połocku. Dochody z czopowego za czasów Stanisława Augusta stanowiły dziesiątą część wpływów państwa<sup>7</sup>. Począwszy od XVII w., akcyzy weszły już na stałe w skład dochodów budżetowych, o czym zadecydowały wydajność fiskalna i łatwość poboru.

Po pierwszej wojnie światowej akcyzy w Polsce charakteryzowały się dużą odrębnością z prawnego punktu widzenia. Jednocześnie każda akcyza była skonstruowana inaczej.

W początkowym okresie system akcyz w Polsce nie był jednak rozbudowany. Prawo akcyzowe nie było również skodyfikowane. Dlatego przepisy w tej kwestii były zawarte w różnych aktach prawnych, które regulowały to zagadnienie.

Po drugiej wojnie światowej polskie akty prawne z zakresu ustawodawstwa akcyzowego posługiwały się niektórymi pojęciami, jakie zostały znormalizowane w szerszym zakresie. Jednocześnie zostały zlikwidowane te akcyzy, które odgrywały mniejszą rolę w dochodach budżetowych. Dotyczyło to m.in. akcyzy od energii elektrycznej. Z kolei od 1947 r. nastąpiła kodyfikacja prawa akcyzowego. Objęła ona zarówno materialne, jak i formalne prawo akcyzowe. Została jedno-

5 F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści...*, s. 40.

6 F.H.M. Grapperhaus, *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, Toruń 2010, s. 61.

7 Z. Gloger, *Encyklopedia staropolska*, t. I, Warszawa 1974, s. 293–294.

cześniej rozbudowana ogólna część materialnego prawa akcyzowego. Rozwiązania te stanowiły duży krok w kierunku usprawnienia techniki podatkowej z punktu widzenia akcyz. Prawodawstwo akcyzowe stało się częścią prawa podatkowego. Scalono w jednym akcie prawnym przepisy, które dotyczyły poszczególnych faz obrotu.

W świetle art. 3 ust. 1 dekretu z 3 lutego 1947 r. – Prawo akcyzowe akcyzą była danina publiczna nałożona na produkty akcyzowe. Z kolei produktami akcyzowymi były:

- piwo (podstawę wymiaru akcyzy stanowiły: rodzaj napoju, ilość bądź jego waga, rozmiar obrotu),
- napoje winne (podstawę wymiaru akcyzy stanowiły: rodzaj napoju, ilość bądź waga, zawartość alkoholu),
- kwas węglowy (podstawę wymiaru akcyzy stanowiła waga netto tego produktu),
- kwas octowy (podstawę wymiaru akcyzy stanowiła waga netto bezwodnego kwasu),
- bibułki (podstawę wymiaru akcyzy stanowiła waga),
- cukier skrobiowy (podstawę wymiaru akcyzy stanowiła waga netto),
- sztuczne środki słodzące (podstawę wymiaru akcyzy stanowiła waga netto oraz wielokrotność słodczy w stosunku do wartości słodzącej cukru),
- karty do gry (podstawę wymiaru akcyzy stanowiła liczba kart w jednej talii oraz materiał, z którego karty zrobiono),
- drożdże (podstawę wymiaru akcyzy stanowił ich rodzaj i waga).

Z dniem 1 stycznia 1949 r. akcyzy zostały włączone do podatku obrotowego<sup>8</sup>. Od tej, chwili przestały być też samodzielnym podatkiem. Reaktywowano je dopiero w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych<sup>9</sup>. W nowej postaci jest ona zsynchronizowana z systemem podatków akcyzowych, obowiązujących w Unii Europejskiej.

---

8 Więcej informacji na temat funkcjonowania podatku akcyzowego w polskim systemie prawnym po 1920 r. można znaleźć w opracowaniach: L. Adam, Podatki i opłaty w kapitalizmie, Warszawa 1962; T. Dietrich, Zasady systemu finansowego Polski powojennej, Toruń 1947; Z. Jaśkiewicz, Podatki konsumpcyjne, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Warszawa 1985; Z. Jaśkiewicz, Teoria akcyzy w Polsce Ludowej, Sopot 1963; L. Kurowski (red.), Prawo i postępowanie akcyzowe, Warszawa 1948; M. Wersalski, Kierunki rozwoju polskiego systemu podatkowego, Warszawa 1960.

9 Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Aktualnie: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.).



### **3. Istota i przedmiot akcyzy**

*Akcyza jest określana jako specjalny podatek od spożycia. W porównaniu z podatkiem obrotowym akcyza jest nakładana tylko na wybrane rodzaje towarów. Z tego też względu stanowi ona selektywny podatek obrotowy. Podatek akcyzowy jest zarazem obciążeniem jednofazowym, co oznacza, że akcyza jest pobierana na jednym szczeblu obrotu gospodarczego.*

Struktura podatku akcyzowego może być zróżnicowana. Część akcyz może obejmować tylko spożycie (np. soli, cukru, kawy czy wina), część zaś może dotyczyć produkcji (np. olejów mineralnych, energii elektrycznej, wyrobów luksusowych).

W przypadku podatku akcyzowego istotny jest również fakt, że obciążenie to dotyczy towarów, które charakteryzują się sztywnym popytem. Oznacza to, że zmiana ceny na dany towar spowodowana nałożeniem podatku akcyzowego nie zawsze spowoduje zmiany popytu.

Podatek akcyzowy jako specjalny podatek konsumpcyjny jest w pełni przeczulny na nabywców. Przedmiotem podatku konsumpcyjnego jest fakt zużycia przez poszczególne jednostki ich zasobów w celu zaspokojenia określonych potrzeb. Można wyróżnić dwie formy podatków konsumpcyjnych: akcyzy i opłaty monopolowe. Akcyzy są pobierane od spożywania artykułów konsumpcyjnych produkowanych przez prywatnych wytwórców. Natomiast opłaty monopolowe są pobierane od artykułów produkowanych przez przedsiębiorstwa państwowe. Istotą monopolu była ustawowa wyłączność na produkcję i obrót towarem monopolowym oraz wyznaczenie jego ceny i zysku. Techniczno-ekonomiczna istota akcyzy polega więc na podwyższeniu ceny danego wyrobu. Przy tym wielkość akcyzy stanowi najczęściej wysoki udział w ostatecznej cenie takiego wyrobu. Można zatem uznać, iż akcyza jako forma opodatkowania stanowi ingerencję państwa w procesy konsumpcji.

Do wyrobów obciążonych polskim podatkiem akcyzowym należą przede wszystkim:

- paliwa silnikowe i oleje opałowe,
- piwo,
- wino,
- napoje fermentowane,
- alkohol etylowy (w rozumieniu ustawy są to wszelkie wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu, przekraczając 1,2% objętości, oznaczone odpowiednimi symbolami),
- papierosy,
- cygara i cygaretki,

– tytoń do palenia.

W Polsce opodatkowaniu akcyzą na mocy przepisów ustawowych podlega:

- 1) produkcja wyrobów akcyzowych;
- 2) wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego;
- 3) import wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem importu wyrobów akcyzowych wysłanych następnie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów;
- 4) nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzspółnotowego dokonywanego do składu podatkowego;
- 5) wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie;
- 6) wysłanie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów.

Ponadto, przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również:

- 1) użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy nastąpiło bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy;
- 2) dostarczenie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, jeżeli odbyło się ono bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia od akcyzy;
- 3) sprzedaż wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy;
- 4) nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Ustawodawca do przedmiotu akcyzy zalicza również ubytki wyrobów akcyzowych.

Do nietypowego ujęcia przedmiotowego katalogu akcyzy należy zaliczyć sprzedaż lub oferowanie na sprzedaż papierosów lub tytoniu do palenia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z odpłatnością powyżej maksymalnej ceny detalicznej, w tym w połączeniu z innym towarem lub usługą lub w połączeniu z przyznaniem nabywcy nieodpłatnej premii w postaci innych towarów lub usług.

Innym nietypowym przedmiotem podlegającym pod rygory ustawy jest zużycie wyrobów akcyzowych służących do innych celów przeznaczenia, a wykorzystanych do produkcji innych wyrobów akcyzowych.

W wypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

- 1) nabycie wewnątrzspółnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię;
- 3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję;
- 4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;
- 5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu. Za zużycie energii elektrycznej nie uznaje się strat powstałych w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją.

Z przytoczonych informacji wynika, że wachlarz wyrobów akcyzowych oraz ustawowego opodatkowania akcyzą w Polsce jest bardzo szeroki. Mówiąc o przedmiocie podatku akcyzowego, warto też wspomnieć o regulacjach unijnych. Wspólnotowy system podatku akcyzowego oparty jest na dwóch dyrektywach<sup>10</sup>.

---

10 Dyrektywa Rady 2008/118/UE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE 14.01.2009, L 9, s. 14) oraz dyrektywa Rady 69/169/EWG z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zwolnień z podatku obrotowego i podatku akcyzowego towarów przywożonych w międzynarodowym ruchu pasażerskim (Dz. Urz. UE-4.06.1969, L 133, s. 6 z późn. zm.).

## 4. Podsumowanie

Konsumpcja wiąże się z ludzką egzystencją. Tradycyjnie można ją podzielić na dwie kategorie, a to niezbędną i luksusową. Bez tej pierwszej nie można się obejść, przykładem są artykuły żywnościowe. Ta druga, wielokrotnie droższa, dotyczy zarówno rzeczy związanych z potrzebami wyższego rzędu (kultura, sztuka), jak i używek (tytoń, alkohol). Podział ten nie ma jednak charakteru precyzyjnego. Przykładem może być benzyna, która w jednym przypadku służy dojazdu do pracy, a w innym – realizacji upodobań sportowych czy turystycznych. Z podatkowego punktu widzenia bezsporna konkluzja sprowadza się do tego, że konsumpcja jest na przestrzeni wieków niezmiennie przedmiotem obciążeń fiskalnych.

Podatki konsumpcyjne mieszczą się w grupie podatków pośrednich, czyli takich, w których przedmiot podatku nie pokrywa się ze źródłem podatku. Przedmiotem może być paczka papierosów, wycieczka zagraniczna czy biżuteria. Źródłem pozostają niezmiennie dochód i majątek.

Ze społecznego punktu widzenia opodatkowanie konsumpcji jest łatwiejsze do zaakceptowania niż opodatkowanie dochodu<sup>11</sup>. Jeszcze w XVI w. Francuz J. Bodin pisał „dla nieśmiertelnego Boga, najpiękniejszym dla państwa, najuczciwszym dla panującego, a najkorzystniejszym dla ludu – jest opłata nałożona na rzeczy zbytku, na rzeczy niszczące obyczajowość, które prowadzą do używania.”

Wśród podatków obciążających konsumpcję szczególne miejsce zajmuje akcyza, będąca niejako jej synonimem. Występuje ona od wieków. Nawet jej nazwa w różnych językach jest zbieżna (po francusku – *accises*, niemiecku – *Akzisem*, holendersku – *accijnzen*). Nawet gdy zanikał stan faktyczny, związany z jej poborem, korzystano z niej w dalszym ciągu<sup>12</sup>. A jeśli ją likwidowano, jak to miało miejsce w Polsce na przełomie lat 40-tych i 50-tych ubiegłego wieku, to zwiększano równocześnie stawki w innym podatku, obciążającym konsumpcję (w tym konkretnie w podatku obrotowym).

11 J. Gluchowski, *Teorie podatkowe*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego, Prawo daninowe*, t. III, Warszawa 2010, s. 90.

12 F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści...*, s. 35.

# ASPEKT USTROJOWY GRANIC OPODATKOWANIA A PRAWA PODMIOTOWE PODATNIKA (ZARYS PROBLEMATYKI)

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

## 1. Ustrojowe znaczenie opodatkowania

Co należy uczynić, by dochody z opodatkowania regularnie wpływały do budżetu, a przy tym, by nie budziły nadmiernego oporu podatkowego? Ta problematyka zawsze stanowiła jeden z zasadniczych nurtów badań, zarówno nauki skarbowości, jak i współczesnej nauki prawa podatkowego<sup>1</sup>. Z dużą swadą i znajomością rzeczy odpowiedział na to pytanie jeden z klasyków skarbowości, Adolf Wagner. Wskazał, że jest to faktycznie problem dotyczący ułożenia wzajemnych relacji pomiędzy podatnikiem a skarbem państwa, z jednoczesnym poszanowaniem, czyli ochroną, dobra publicznego, utożsamianego z dochodami budżetowymi, i dobra prywatnego, utożsamianego z obowiązkiem ochrony praw podmiotowych podatnika. Dlatego, dowodził Wagner, *bogaci powinni ponosić większe podatki niż myślą, podczas gdy ubodzy powinni myśleć, że płacą więcej niż to się dzieje w rzeczywistości*. Jest to podwójna iluzja, ale – dowodził Wagner – konieczna po to, by utrzymać *zadowolenie u bogatych, a jednocześnie nie osłabiać poczucia wartości u ubogich*. Rzecz w tym, że Wagner nie wskazał, w jaki sposób taki stan zadowolenia u bogatych i poczucia wartości u ubogich można w praktyce podatkowej zrealizować. A zatem problem – do rozwiązania – pozostał.

Podatek, który dotyczy bezpośrednio relacji między państwem a jednostką ma znaczenie ustrojowe. I naturalne jest to, że pojawia się pytanie o granice swobody parlamentu w określaniu treści obowiązku podatkowego, a zatem pytanie o głębokość sięgania przez państwo *do kieszeni podatnika*. Nie budzi przy tym wątpliwości, że granice tej swobody muszą wynikać z respektowania konstytucyjnych unormowań, które dotyczą wartości i dóbr chronionych ustawą zasadniczą. Konstytucja musi być zawsze zasadniczą, normatywną podstawą do rozwiązań, które są przyjmowane w zakresie legislacji podatkowej.

---

<sup>1</sup> Zob. na ten temat: S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939; A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007; R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009.

Normy konstytucyjne określają sposób myślenia o funkcji roli państwa w zakresie prawotwórstwa podatkowego. Wskazują, że prawotwórstwo podatkowe musi być realizowane z równoczesnym poszanowaniem tych norm konstytucyjnych, które odnoszą się do idei obowiązku, jak i tych, które odnoszą się do idei wolności. Jest tak dlatego, że konstytucja określa precyzyjnie zasady, jakim mają być podporządkowane relacje między władzą publiczną a jednostką<sup>2</sup>.

Z przepisu art. 2 konstytucji wynika, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, co oznacza, że państwo ma być prawe, a nie że prawo ma zawłaszczać państwo, a to oznacza, że państwo ma urzeczywistniać zasadę sprawiedliwości społecznej. Co prawda treść tej zasady nie została zdefiniowana, ale Trybunał Konstytucyjny, interpretując ten przepis Konstytucji, wielokrotnie podkreślał, że na zasadę tę składa się szereg zasad, które nie zostały ujęte *expressis verbis* w tekście Konstytucji, ale wynikają one z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawnego. Zarówno z zasady praworządności, jak i interpretacji przyjmowanej przez Trybunał Konstytucyjny, a dotyczącej zasady demokratycznego państwa prawnego, nie wynika sprzeczność z innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym również z zasadą wyrażoną w art. 84 konstytucji. Artykuł ten wprowadza zasadę powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Takie unormowanie konstytucyjne wskazuje na to, że ustawodawca uprawniony jest do ingerencji w sferę majątkową jednostki nawet wówczas, gdy taka danina jest w subiektywnym odczuciu podatnika nadmiernie restrykcyjna. Ustawowe nałożenie danin publicznych, jakimi są obciążenia podatkowe, jest respektowaniem zasad konstytucyjnych, nie tylko określonych w art. 84 konstytucji, lecz także zasady równości wobec prawa, zawartej w art. 32 konstytucji.

Treść systemu podatkowego jest uprawomocniona przez postępowanie ustawodawcze<sup>3</sup>. Jednakże zasady ustalania ciężarów podatkowych są inne wówczas, gdy forma sprawowania władzy umożliwia naruszanie w procesie legislacji podatkowej praw i wolności ekonomicznych podatnika, nawet wówczas, gdy są one wpisane do katalogu wartości konstytucyjnie chronionych, a inne wówczas, gdy władza publiczna w procesie legislacji podatkowej respektuje te konstytucyjne unormowania, które tworzą ład demokratycznego państwa prawnego. Prawo w takim państwie, oprócz określania treści obowiązku podatkowego, ma być także in-

2 C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, oraz tego Autora: *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

3 Zob. na ten temat: C. Kosikowski, *Kontrola tworzenia prawa podatkowego*, (w:) E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 24: „Regulacje prawne dotyczące organizacji procesu legislacyjnego, tkwiące w odrębnych aktach normatywnych, mają tę wadę, że z reguły uwzględniają tylko podmiotowy punkt widzenia, to znaczy regulują ten proces i jedynie z powodu potrzeby określenia kompetencji danej grupy uczestników procesu i to nie zawsze w sposób pełny [...] Sposób regulacji prawnej organizacji procesu legislacyjnego w Polsce nie wpływa korzystnie na organizację i funkcjonowanie tego procesu oraz na jego kontrolę”.

strumentem wolności. Oznacza to określenie takich konstytucyjnych form, które zapobiegają następstwom arbitralnie podejmowanych przez władzę publiczną rozwiązań w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego<sup>4</sup>.

W zakresie ustawodawstwa podatkowego uzewnętrznia się konflikt o charakterze ekonomicznym. Tu bowiem faktycznie decyduje się o tym, co się komu należy, to jest według jakich konstytucyjnych reguł ustalić treść i zakres obowiązków podatkowych, a także jak te obowiązki rozłożyć pomiędzy podatników. Częstość, co jest naturalne, pojawia się, w różnym stopniu i różnym zakresie, konflikt zasad i nakazów prawnych, ekonomicznych oraz etycznych. Daje także o sobie znać zarówno mentalność podatkowa władzy publicznej, jak i mentalność podatników, a także wyraźnie zaznacza się moralność podatkowa<sup>5</sup>.

## **2. Samowola podatkowa – uwarunkowania i charakter**

W unormowaniach konstytucyjnych, które dotyczą zasad ustanawiania obowiązków podatkowych, upatruje się rozwiązań, które mają skutecznie przeciwstawić się samowoli władzy publicznej w stanowieniu obowiązków podatkowych i samowoli władzy publicznej w realizacji obowiązków podatkowych. Samowola podatkowa ma tym samym dwa wymiary, z których jeden odnosi się do stanowienia prawa podatkowego<sup>6</sup>, drugi natomiast związany jest z jego stosowaniem<sup>7</sup>.

Partie polityczne w wyborach parlamentarnych wykorzystują bardzo różnorodne programy i hasła gospodarcze, a także społeczne, natomiast w tle, w sposób mniej bądź bardziej wyeksponowany, budują program dotyczący zasad opodatkowania, program dotyczący systemu podatkowego, a zatem zakresu oraz głębokości opodatkowania<sup>8</sup>. Jest przy tym charakterystyczne, że polityk, gdy sięga po wła-

4 Aby tak się stało, konieczne są zmiany dotyczące modelu tworzenia prawa podatkowego. Szerzej na ten temat zob.: C. Kosikowski, Kontrola tworzenia prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 64: „Podstawowym założeniem zmian powinno by to, iż mając na uwadze specyfikę przedmiotu i funkcji prawa podatkowego, dla jego tworzenia, należy przyjąć reżim ustrojowy, prawny i organizacyjny, wzorowany na tym, który dotyczy tworzenia ustawy budżetowej (...) Aby taki model stworzyć, trzeba dokonać zmian w Konstytucji RP, w kilku ustawach zwykłych i w regulaminach Sejmu i Senatu, oraz przeprowadzić kilka zmian natury organizacyjnej”.

5 J. Małecki, Obowiązek podatkowy a godność podatnika, (w:) Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego, S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomulowicz (red.), Lublin 2003, s.135 i nast.

6 Zob. na ten temat: E. Ruśkowski, Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 132: „Aktualny stan prawa podatkowego jest tak zły, że wymaga ono zasadniczej reformy. Składa się na to coraz większa złożoność, niejasność i często niekonsekwencja jego regulacji, permanentne zmiany, nie zawsze uzasadnione czynnikami obiektywnymi, nadmierne luzy interpretacyjne pozostawione organom podatkowym, częsty brak zgodności z Konstytucją RP i prawem europejskim [...] Złe prawo podatkowe nie może być prawidłowo stosowane i nie może być naprawione w procesie jego stosowania. Co najwyżej, przy podjęciu nadzwyczajnych środków w tym procesie, może ono być stosowane trochę mniej źle”.

7 Wyrazem samowoli w zakresie stosowania prawa podatkowego jest zjawisko związane z profiskalną wykładnią prawa podatkowego stosowaną przez organy podatkowe.

8 J. Małecki, Recenzja części II, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 148: „Każdą liczącą się partią polityczną, przynajmniej w okresie kampanii przedwyborczej do parlamentu, stara się stworzyć wrażenie,

dzę, o dziwo, często odrzuca racjonalne myślenie o budowaniu racjonalnego *ladu podatkowego*, spójnego prawnie, ekonomicznie i aksjologicznie, a skłania się ku tworzeniu takiej treści systemu podatkowego, która wynika z wyczuwania egalitarnych nastrojów społecznych. Dzieje się tak nawet wówczas, kiedy taki system podatkowy ma – obiektywnie rzecz biorąc – charakter nie tylko złudy prawnej, ale i ekonomicznej, a tym samym brak mu racjonalnych podstaw. Polityk, właśnie w takim przypadku zdaje się skłaniać ku maksymie głoszącej – *ty nie opodatkujesz mnie, a ja nie opodatkuję ciebie, ale za to wspólnie opodatkujemy Kowalskiego, który schował się za drzewem i udaje, że go nie widać; opodatkujemy go do szpiku kości*. Uwaga polityka, skupiona jest zatem na tym, jak zaskarbić sobie na koszt państwa głosy wyborców. Polityk starając się zgromadzić tak swoiście rozumiany kapitał wyborczy, zapomina o tym, że system podatkowy nie może być budowany na podłożu egoizmu, partykularnych interesów czy też egalitaryzmu.

Proces legislacji podatkowej nie jest wolny od błędów, nie jest także wolny od zupełnie świadomych i celowych działań wynikających z kalkulacji politycznych i uwzględniających partykularne dobro partii politycznej. Bywa i tak, że ustawodawstwo podatkowe, którego treść i zakres wyznacza polityk, kształtuje system podatkowy wbrew oczywistym standardom konstytucyjnym.

Dlatego taką wagę i szczególne znaczenie mają ustrojowe, to jest konstytucyjne rozwiązania dotyczące opodatkowania. Rozwiązania te należy traktować jako zwrot przeciwko samowoli politycznej, samowoli, która przejawia się w arbitralnym układaniu systemu podatkowego, z pominięciem lub łamaniem konstytucyjnych standardów. Te standardy wynikają nie tylko z art. 84 i 217 konstytucji, ale także i z tych standardów, których treść została ujęta w art. 20, 21, 22, 32, 47, 64 konstytucji. Artykuły te, we wzajemnym i spójnym aksjologicznie powiązaniu wskazują, że podatek musi być dostosowany do zdolności jego poniesienia przez podatnika, a zatem nie może niszczyć źródła opodatkowania. Opodatkowanie nie powinno przekraczać takiego poziomu obciążeń, przy których dochód, zysk bądź majątek tak dalece *osuszają źródło opodatkowania*, że stanowi to oczywiste przekroczenie ekonomicznych granic opodatkowania<sup>9</sup>.

Oczywiste jest, że władzy ustawodawczej przysługuje swoboda legislacyjna. Ale tej swobody nie można absolutyzować. Oznacza to, że nie może ona przekształcać się w dowolność, arbitralne działania, które sprawiają, że ustawodawca rozmija się z normami konstytucyjnymi, które chronią zarówno dobro publiczne, jak i dobro podatnika<sup>10</sup>.

---

że ma receptę na taką przebudowę systemu podatkowego, który zadowoli wszystkich. Po wyborach zaś, skoro nie można przywilejami podatkowymi obdarować wszystkich, nowa władza publiczna stara się przynajmniej z reguły dbać o swoje własne i najwierniejsze zaplecze wyborcze. Jest to zatem swoista zapłata za wyniesienie nowej ekipy do władzy”.

9 Patrz: J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936.

10 Na ten aspekt wskazuje E. Ruśkowski, pisząc, „Równość, sprawiedliwość i pewność (w sensie przewidywalno-



Zdarza się, że parlament przekracza swoje uprawnienia normodawcze i wtedy pojawiają się ustawowe rozwiązania, które wprowadzają niekonstytucyjny podatek. A to zawsze podważa porządek prawny w państwie, stanowi bowiem negację istoty państwa prawnego. Dlatego też, Konstytucja, ustanawiając standard ochrony praw podmiotowych podatnika, wprowadza rozwiązanie, zgodnie z którym Trybunał Konstytucyjny staje się poręczycielem zasady konstytucyjności podatków<sup>11</sup>.

Przekroczenie przez ustawodawcę podatkowego ustrojowych standardów dotyczących opodatkowania sprawia, że pojawia się zjawisko *bezprawia legislacyjnego*, a dotyczy ono zarówno władzy ustawodawczej, jak i władzy wykonawczej. Wiąże się ze sprzecznością zachowań w zakresie ustawodawstwa podatkowego i prawodawstwa podatkowego. Uzmysławia, że podatek może zawierać także w sobie *siłę niszczenia*. Bezprawie czynne polega przede wszystkim na ustanawianiu treści obowiązków podatkowych w sposób sprzeczny z normami konstytucyjnymi, wiąże się także ze stanowieniem przepisów wykonawczych, które są sprzeczne z przepisami ustawowymi, a jednocześnie naruszają standardy konstytucyjne. W takim przypadku dokonuje się faktycznie przeformułowanie treści obowiązków podatkowych. Przepisy rozporządzenia inaczej bowiem aniżeli ustawa podatkowa określają przedmiot i podmiot opodatkowania, podstawę podatku, a także stawki. Jest to zjawisko groźne, albowiem oznacza, że realny (rzeczywisty) ciężar podatku nie wynika z ustawy podatkowej, ale z przepisów wydanych przez organy władzy wykonawczej. Z uwagi na to akty podustawowe (rozporządzenia) mogą zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające w stosunku do ustawy podatkowej i tylko w zakresie, który nie wkracza w te elementy konstrukcji podatku, które wiążą się z istotą obowiązku podatkowego. Im silniej podatkowa regulacja ustawowa wnika w prawa i wolności ekonomiczne jednostki, tym szersza musi być sama regulacja ustawowa i tym samym mniej miejsca pozostawionego dla odesłań do aktów wykonawczych. Jeśli ustawodawca korzysta z tych odesłań, to musi precyzyjnie i jednoznacznie wyznaczyć treść rozporządzeń poprzez szczegółowe ujęcie wytycznych dotyczących treści tego aktu<sup>12</sup>.

---

ści) opodatkowania, są wartościami chronionymi Konstytucją RP. Odnosić je przy tym należy zarówno do tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego. Wprawdzie jednolite stosowanie prawa podatkowego jest stanem idealnym, trudnym, to jednak jego niezasadne i nieracjonalne różnicowanie może prowadzić do niemożności realizacji wyżej wymienionych wartości konstytucyjnych, a więc do łamania Konstytucji”, E. Ruśkowski, Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 109.

11 Na temat kontroli wykonywanej przez Trybunał Konstytucyjny i inne sądy zob.: E. Ruśkowski, Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 122 i nast.

12 Konstytucyjny zwrot „wytyczne dotyczące treści aktu”, faktycznie nakłada na ustawodawcę obowiązek wskazania w ustawie podatkowej materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Są to wskazówki co do treści rozporządzenia, określające kierunek merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć się w przepisach wykonawczych. W ten sposób konstytucja stwarza system prawnej gwarancji, które – w swoim założeniu – chronią podatnika przed dowolnością kształtowania konstrukcji prawnej obowiązku podatkowego w sposób dowolny; zob. również: C. Kosikowski, Kontrola tworzenia prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 42: „Projektodawcy ustaw podatkowych nie potrafią opanować techniki wyra-

W zakresie legislacji podatkowej pojawia się także bezprawie bierne. Jego istota polega na zaniechaniu, związanym z niewydaniem przepisów wykonawczych, a tym samym na ograniczeniu bądź uniemożliwieniu stosowania w pełnym zakresie ustawy podatkowej.

Powstrzymanie się Rady Ministrów bądź Ministra Finansów od wydania przepisów wykonawczych, pomimo upoważnienia ustawowego, które spełnia konstytucyjne standardy, narusza zasadę zaufania do państwa i do stanowionego przez państwo prawa podatkowego. W takim przypadku prawo podatkowe może stać się dla podatnika swoistą pułapką. Bez przepisów wykonawczych podatnik zostaje pozbawiony możliwości dostosowania swojego postępowania do wymogów wynikających nie tylko z treści obowiązków podatkowych, ale i związanych z opodatkowaniem uprawnień (ulg). W takich przypadkach prawo podatkowe nie spełnia swojej podstawowej funkcji, albowiem w rzeczywistości przestaje być skutecznym regulatorem zachowań adresatów norm prawnopodatkowych. Niewydanie przepisów wykonawczych, podobnie jak znaczące opóźnienie w ich wydaniu, może w istotny sposób naruszyć interes prawny podatnika, a tym samym spowodować odpowiedzialność odszkodowawczą skarbu państwa.

Gwarancje konstytucyjnej ochrony wolności i praw ekonomicznych podatnika są szczególnie istotne i zasadne w prawie podatkowym<sup>13</sup>. Podatki zawsze bowiem wkraczają w sposób ingerencyjny w wynik działalności gospodarczej i zarobkowej podatnika, to jest w przychód, dochód, zysk i majątek. I tu pojawia się pytanie, czy każde wkroczenie prawodawcy w prawa podmiotowe podatnika może być traktowane jako naruszenie tych wolności i praw, czy też to wkroczenie musi mieć szczególny i wyjątkowy charakter, by uznać je za naruszenie granic opodatkowania.

Kiedy David Ricardo formułował treść reguły edynburskiej, to z pewnością nie przewidywał, że tak długo zachowa ona swoją rację bytu. Reguła edynburska zalecała nienaruszanie poprzez podatki źródeł opodatkowania. Zakładała roztropność i umiar władzy ustanawiającej ciężary podatkowe. Było to związane z koniecznością respektowania praw podmiotowych podatnika. Przypominała, że *w sprawach podatkowych dwa razy dwa wynosi czasami nie cztery, tylko jeden*. Jest tak wówczas, kiedy opodatkowanie zbyt głęboko wkracza w dochód i majątek podatnika. Takie wkroczenie stwarza bowiem pokusę do poszukiwania skutecznych form oporu. Władza publiczna powinna pamiętać, że obrona przed ciężarem podatkowym była, jest i z pewnością pozostanie jednym z działań, o których podatnik cią-

---

żania tzw. wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Dlatego też, nie chcąc narażać się na ewentualne zarzuty braku konstytucyjności owych przepisów, zaczęli unikać ich formułowania. W ten sposób ustawy podatkowe zaczęły normować wszystko, w tym także i to, co powinno znaleźć się w rozporządzeniach".

13 Zob. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Aspekt materialny, Warszawa 2002.

gle myśli, a niekiedy te myśli realizuje. Jego reakcja nasila się zwłaszcza wówczas, gdy wkroczenie w prawa podmiotowe odczuwa w sposób szczególnie drastyczny. Właśnie w takiej sytuacji wysokość ciężaru podatku częstokroć skłania do szukania form i środków, które umożliwią, i to skuteczne – całkowite bądź to częściowe – uwolnienie się od obowiązku podatkowego.

Uwzględniając rozwiązania konstytucyjne, a przede wszystkim to, że podstawowe prawa i wolności ekonomiczne gwarantowane są normami konstytucyjnymi (art. art.: 20, 21, 22, 47, 64 konstytucji), należy uznać, że dobra i wartości konstytucyjnie chronione powinny stanowić punkt odniesienia do rozważań dotyczących ustrojowych granic opodatkowania. Zestawiając konstytucyjne uregulowania dotyczące praw i wolności ekonomicznych z treścią art. 84 i art. 217 konstytucji, można przyjąć, że jaskrawe wykroczenie ustawodawcy poza konstytucyjnie dopuszczalne granice, określone dla stanowienia podatków, może być kwalifikowane jako naruszenie ustrojowych granic opodatkowania. Trzeba jednak przy tym pamiętać, że unormowania konstytucyjne nie wprowadzają instytucji wolności od ponoszenia podatków.

Tak jak prawem każdego racjonalnie postępującego podatnika jest dążenie do ograniczania poziomu obciążeń podatkowych, ale na podstawie i w zgodzie z prawem podatkowym, tak obowiązkiem ustawodawcy podatkowego jest realizowanie celów fiskalnych, ale z poszanowaniem konstytucyjnych standardów, dotyczących zasad przyzwoitej legislacji podatkowej. Realizacja obowiązków podatkowych w sposób oczywisty i naturalny prowadzi zawsze do zmniejszenia substancji majątku. Dlatego też regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych, a wywodząca się z unormowań konstytucyjnych, nie powinna być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych, ale w kategoriach relacji pomiędzy obowiązkami konstytucyjnymi (obowiązek świadczeń podatkowych) a ochroną konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych podatnika.

Granice opodatkowania, rozpatrywane w kontekście prawa do prywatności, mają mocne zabarwienie emocjonalne. Jest tak dlatego, że dotyczą ułożenia relacji pomiędzy dobrem jednostki a dobrem publicznym. Wiązą się z określonym poziomem fiskalizmu rozwiązań podatkowych i obawą, czy te rozwiązania nie naruszają wolności i praw ekonomicznych w stopniu przekraczającym standardy konstytucyjne. Skoro opodatkowanie musi uwzględniać zarówno konstytucyjnie chroniony interes jednostki, jak i konstytucyjnie chronione dobro publiczne, a podatnik – niezależnie od przyznanych mu materialnych i formalnych gwarancji prawnych – jest zawsze *slabszy* wobec władzy publicznej, stanowiącej o obowiązkach podat-

kowych, to podatki muszą być tak kształtowane, aby realizacja funkcji fiskalnej respektowała położenie ekonomiczne, gospodarcze, społeczne, socjalne podatnika<sup>14</sup>.

Ustawodawca, stanowiąc o treści obowiązków podatkowych, nie może zapominać o bardzo prozaicznej, a przy tym mającej swoje ustrojowe umocowanie zasadzie, a mianowicie, *podatnik, aczkolwiek jest poddany władzy publicznej, to nie jest własnością państwa, lecz równouprawnionym wobec państwa podmiotem, i to z mandatu podatnika sprawowana jest władza ustawodawcza*. W stanowieniu obowiązków podatkowych powinna uzewnętrzniać się idea, że państwo, należy traktować jako dobro wszystkich obywateli.

Zbyt często treść rozwiązań podatkowych zdominowana jest przez skrajny fiskalizm, uzasadniany koniecznością finansowania zadań publicznych. Ten fiskalizm przejawia się, najogólniej rzecz biorąc w tym, że w miarę wzrostu dochodu, zysku, czy też majątku podatnika również wzrasta – *ale w sposób podatnika zniechęcający* – udział podatków w jego dochodzie, zysku, czy też majątku. Określenie – *wzrasta w sposób podatnika zniechęcający*, oznacza przede wszystkim to, że poziom obciążeń podatkowych nie nawiązuje do zindywidualizowanej możliwości poniesienia ciężaru podatku bez wywołania negatywnych następstw ekonomicznych, społecznych czy socjalnych.

### 3. Podsumowanie

Budowanie relacji pomiędzy państwem a podatnikiem – w aspekcie ustrojowym – powinno odbywać się z poszanowaniem konstytucyjnych standardów. Ale niestety, nie zawsze ustawodawca respektuje w treści opodatkowania te wartości i dobra konstytucyjnie chronione, które dotyczą jednostki. To częstokroć znaczy, że złamana zostaje zasada lojalności państwa wobec podatnika. Zbyt często polityk, który ma decydujący udział w kształtowaniu systemu podatkowego, przechodzi do porządku dziennego nad tym, co wynika z unormowań konstytucyjnych. Rzadko kiedy korzysta też z dorobku doktryny podatkowej, traktując teorie podatkowe wprost po macoszemu<sup>15</sup>. Jest oczywiste, że rzetelność teorii podatkowych

14 Przełożenie takiej ogólnej zasady na reguły opodatkowania upoważnia do sformułowania kilku zaleceń dotyczących form i sposobów jej urzeczywistnienia. Tak więc: (1) podatki nie powinny pozbawiać dochodu lub majątku w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z istoty prawa własności; (2) zapłata podatku nie może zagrażać ani egzystencji, ani nie może przekreślać ekonomicznego sensu, ekonomicznych racji prowadzenia działalności gospodarczej; (3) obciążenie podatkowe nie może naruszać prawa nie tylko do prowadzenia, ale i do kontynuowania działalności gospodarczej; E. Ruśkowski, Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia..., s. 133: „Stan regulacji prawnej kontroli stosowania prawa podatkowego jest dokładnie taki, jak całego prawa podatkowego, czyli mocno ułomny [...] Kontrola stosowania prawa podatkowego prawidłowo wykonująca swoje zadania, to znaczy sygnalizująca potrzebę i kierunki zmian, pozostaje w znacznej części sztuką dla sztuki, gdyż jej wyniki nie są wykorzystywane należycie w procesie zmian prawa podatkowego”.

15 Na ten problem wskazuje E. Ruśkowski, formułując uwagi generalne do całości systemu kontroli stosowania prawa podatkowego w Polsce, zob. Kontrola stosowania prawa podatkowego, (w:) E. Ruśkowski, (red.), Kontrola tworzenia..., s. 131–147.

może być oceniana nie tylko przez uznanie dla jej zasad ogólnych, ale także przez zestawienie tych ogólnych zasad z wynikami zastosowania w praktyce zaleceń teoretycznych. Pojawia się tu pewien dysonans, albowiem na ujawnienie się tych rezultatów trzeba zwykle długo czekać. A polityków, którzy znajdują się pod presją czasu, z reguły na to nie stać; im po prostu się spieszy. I z tego pośpiechu rodzą się rozwiązania o charakterze niekonstytucyjnym. Rozwiązania, które naruszają ustrojowe granice opodatkowania.

# ГРАЖДАНСКОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО: СОВРЕМЕННОЕ ПОНИМАНИЕ ВЗАИМОСВЯЗИ

МАРИНА ВАЛЕНТИНОВНА СЕНЦОВА (КАРАСЕВА)

Сущностное единство налогового и гражданского права, заключающееся в имущественно-стоимостном характере отношений, регулируемых этими правовыми феноменами обуславливает детерминацию, т.е. обусловленность, опосредование налогового права правом гражданским.

Проблема взаимосвязи гражданского и налогового права, а позже – гражданско-правовой детерминации налогового права издавна привлекала внимание ученых разных стран. Достаточно упомянуть, что еще в 1939 году во Львове была опубликована работа, посвященная проблемам налогового и гражданского права.<sup>1</sup> В современных условиях эта проблема активно обсуждается в Канаде, Дании, Швеции, Австрии, Швейцарии и других странах.<sup>2</sup>

Гражданско-правовая обусловленность налогового права, в принципе, никогда не отрицалась в науке. Однако долгое время связь между налоговым и гражданским правом рассматривалась как линейная. Иначе говоря, предполагалось, что гражданско-правовая сделка обуславливает налоговые последствия. В Российской Федерации данное предположение являлось и является сугубо доктринальным, ибо базируется на научных выводах, имеющих в основе анализ законодательства. В других государствах, как показывает анализ, может быть и иначе. К примеру, в Польше линейная связь гражданского и налогового права является нормативно установленной. Это следует из того, что в Польше существует муниципальный «налог на гражданско-правовые сделки».<sup>3</sup> Очевидно, что в таком случае налог зависит от гражданско-правовой сделки.

В последнее время в России проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права стало уделяться много внимания. Стимул к этому дал, прежде всего, Высший Арбитражный Суд РФ, который активно стал использовать самые различные гражданско-правовые конструкции для толкования норм

1 См: R Rosmarin. Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów 1939.

2 См: Duff David G. The federal Income Tax Act and Private law in Canada: complementarity, dissociation and Canadian Bijuralism, <http://www.loadingweb.ru-nigmasearch>, J. Bungaard, On tax law and private law relations, <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-4/pdf>.

3 См: Л. Этель. Налоговое право Польши, Налоговое право стран Восточной Европы Под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой), Д.М. Щекина М., 2009, С. 112.

налогового права. Естественно, наукой был поставлен вопрос: где пределы гражданско-правовой детерминации налогового права? Какие формы она имеет?

Гражданско-правовая детерминация налогового права находит свое выражение в налоговом законодательстве и судебной практике по разрешению налоговых споров. Во-первых, в п. 1 ст. 11 НК РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в гражданском законодательстве, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом РФ. Эта статья НК РФ находит конкретизацию в целом ряде статей части 2 НК РФ. Во-вторых, судебная практика рассмотрения налоговых споров дает очень много примеров толкования налогово-правовых норм с использованием понятий и правовых конструкций гражданского права даже в том случае, когда они, эти конструкции, не использованы в НК РФ, т.е. не составляют содержание норм налогового законодательства.

Вышеприведенные проявления гражданско-правовой детерминации налогового права не позволят выработать какую-либо ясную научную доктрину такой детерминации, если во внимание исследователя не будет принята ст. 2 ГК РФ, в пункте 3 которой установлено: «к имущественным отношениям, основанным на административной или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством».

При системном анализе п.3 ст. 2 ГК РФ, п.1 ст. 11 НК РФ, других статей НК РФ, использующих инструменты гражданского права, а также судебной практики разрешения налоговых споров с использованием гражданско-правовых понятий и конструкций, возникает вопрос: каковы принципиальные различия между тем гражданским законодательством, которое не может применяться к налоговым имущественным отношениям (п.3 ст. 2 ГК РФ) и тем гражданским законодательством, которое применяется в сфере налогообложения исходя из п. 1 ст. 11 НК РФ и анализа судебной практики. Фактически, ответ на этот вопрос позволит установить предел, а точнее, один из пределов гражданско-правовой детерминации налогового права.<sup>4</sup>

Запрет на применение гражданского законодательства к имущественным налоговым отношениям, если это не предусмотрено законодательством, со-

---

4 В науке обращалось внимание и на существование иных пределов гражданско-правовой детерминации, а точнее на такие пределы детерминации, которые определены самой природой налогово-правового регулирования (См: С.В. Овсянников, *Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права*. Вестник ВАС РФ 2009, № 1, С. 92-94); М. В. Карасева, *Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций*, Закон 2010, № 11. С.63-64, 66-67.

держится в п.3 ст. 2 ГК РФ, т.е. в норме гражданского права. Очевидно, что эта норма гражданского законодательства направлена на то, чтобы не допустить в сферу гражданско-правового регулирования публичные отношения, в частности, налоговые. Таким образом, п.3 ст. 2 ГК РФ имеет целью «защитить» гражданское законодательство от возможной налоговой интервенции (в силу единой экономической сущности гражданского и налогового права) и соответственно, от «размывания» цивилистического правового режима.<sup>5</sup>

Пункт 3 ст. 2 ГК РФ, появившийся в 1994 году, т.е. в год принятия части 1 ГК РФ определен исключительно интересами гражданско-правового регулирования и, соответственно, содержит запрет на вторжение, т.е. на «вхождение» налогового отношения как публично-правовой сущности под «крышу» норм гражданского права. Очевидно, что данная норма, будучи нормой гражданского права, не распространяет и не может распространять свое действие на сферу налогово-правового регулирования как в смысле налогового правотворчества, так и в смысле налогового правоприменения. В этом контексте налоговый законодатель, исходя из осознания сущностного единства и зависимости налогового права от гражданского, как права, обусловленного, главным образом, предпринимательской деятельностью, и не будучи никак с юридическом плане ограничен, при принятии части 1 НК РФ в 1998 году ввел в НК РФ целый ряд норм, содержащих понятия, термины, а иногда и юридические конструкции (правовые институты) гражданского законодательства. Более того, в п. 1 ст. 11 НК РФ законодатель ввел общую норму, определяющую, что институты, понятия и термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в котором они используются в гражданском законодательстве, если иное не предусмотрено НК РФ. Из данной нормы следует, что налоговый законодатель установил налогово-правовые нормы, в содержании которых используются понятия, термины и даже институты, значение (содержание) которых раскрывается в гражданском законодательстве. Следовательно, ст. 11 п.1 НК РФ предписывает, что в ходе налогового применения нормы налогового права, в содержании которых используются понятия, термины, институты гражданского законодательства должны толковаться через аналогичные нормы гражданского права.

5 Еще в досоветский период в России ученые понимали, что налоговые правоотношения имеют общее с цивилистическими. А потому, к примеру, К.Д. Кавелин доказывал, что подати, налоги и сбора «имеют все свойства и характер обязательств и потому, будучи однажды установлены, должны войти в систему так называемого гражданского права (См: К.Д. Кавелин Избранные произведения по гражданскому праву. М. 2003, С. 447) С другой стороны, ряд зарубежных цивилистов, понимая, что налоговое право имеет много общего с гражданским правом, но представляет собой относительно автономную систему, доказывали в начале 20 века, что налоговое право и, соответственно, налоговые правоотношения не являются частно-правовыми. Как указывал Ж. Ж. Бьенвеню, цивилисты в начале 20 века опасались, что вмешательство налогового права как относительно автономной системы этатистской, по своей сути, способно разрушить установления частного права.. (См, J.J. Biennvenu, Variations sur le difficultes de fonder le partage du competences juridictionnelles, RFFP 1998, № 17).



Таким образом, сопоставляя содержание нормы пункта 3 ст. 2 ГК РФ и нормы п. 1 ст. 11 НК РФ становится ясно, что их содержания не пересекаются, т.е. нет коллизии этих норм. Норма, закрепленная в п.3 ст. 2 ГК РФ устанавливает, что применение норм гражданского права недопустимо к налоговым отношениям, за исключением случаев, предусмотренных гражданским законом. Последнее имеет место в соответствии со ст. 16, предусматривающей возмещение убытков, причиненных государственными органами и органами местного самоуправления и ст. 1069 ГК РФ, предусматривающей ответственность за вред, причиненный государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами. Кроме того, как указал КС РФ в Определении от 19 апреля 2001 № 99-О, к налоговым отношениям применима и ст. 1082 ГК РФ. Норма п.1 ст. 11 НК РФ имеет совершенно иной смысл. Она определяет, что в ходе налогового правоприменения толкование ряда норм налогового законодательства должно осуществляться исключительно с использованием норм гражданского законодательства в силу требований налогового закона, если иное не предусмотрено этим законом.

Анализ судебной практики в контексте исследования п.3 ст. 2 ГК РФ показывает, что недопустимость применения норм гражданского права к налоговым отношениям означает недопустимость в ходе налогового правоприменения использовать гражданское законодательство по аналогии. Иначе говоря, если в налоговом законодательстве нет нормы, прямо предусматривающей спорный случай, то нельзя применять норму гражданского законодательства, регулирующую сходные по спорным отношения. Ярким примером подтверждения данного вывода являются Определения КС РФ от 19 апреля 2001 г. № 99-О и Определение КС РФ от 7 февраля 2001 № 30-О. В обоих случаях, по которым вынесены Определения Конституционного Суда РФ заявитель ссылался на то, что в Налоговом Кодексе РФ нет механизма компенсации ущерба налогоплательщику, в первом случае – при излишнем взыскании с него суммы налогов и штрафов, (имело место до 1 января 1999года), а во втором случае – при излишнем взыскании только штрафов (имело место до 2007 года). Соответственно, обращаясь в Конституционный Суд РФ, заявитель в обоих случаях ссылался на пробел в налоговом законодательстве и просил признать положения п.3 ст. 2 ГК РФ и п.1 ст. 395 ГК РФ неконституционными, ибо они ограничивают сферу применения гражданского законодательства и не предусматривают начисление процентов на незаконно взысканные с налогоплательщика суммы налогов и штрафов. Конституционный Суд РФ в обоих вышеназванных Определениях указал, что « пункт 3 ст. 2 ГК РФ предписывает судам и иным правоприменительным органам применять гражданское законодательство к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой в том случае, если это предусмотрено законодательством. Тем самым приме-

нение положений статьи 395 ГК РФ в конкретных спорах зависит от того, являются ли спорные имущественные отношения гражданско-правовыми, а нарушенное обязательство – денежным, а если не являются, то имеется ли указание законодателя о возможности их применения к этим правоотношениям». Суд не признал в силу различных причин эти статьи ГК РФ неконституционными и, таким образом, фактически сохранив их прежнее содержание, не допустил применение гражданского законодательства по аналогии, т.е. не допустил применение гражданского законодательства к налоговым отношениям в случае пробела в регулировании этих отношений налоговым законодательством.

Что же касается п.1 ст. 11 НК РФ, то тот же анализ судебной практики показывает, что понятия, термины и институты налогового законодательства, содержащиеся в НК РФ, толкуются судами исходя из норм гражданского законодательства.

Вместе с тем, нельзя не замечать и того, что даже в тех случаях, когда институты, понятия и термины гражданского законодательства не закреплены в НК РФ, а точнее – нормы налогового права не имеют в своем содержании понятий, терминов и юридических конструкций, аналогичных гражданско-правовым, суды все равно весьма часто толкуют нормы налогового права с использованием цивилистического инструментария. К примеру, такое толкование имело место в Постановлении ФАС СЗО от 14.04.2009, а также Постановлении ФАС ВСО от 11.12.2008. В этих Постановлениях суд в целях толкования норм налогового законодательства использовал гражданско-правовые конструкции «коммерческий кредит» (ст. 823 ГК РФ), «ответственность наследников по долгам наследодателя» (п.3 ст. 1175 ГК РФ). С теоретической точки зрения это вполне допустимо, ибо в принципе толкователь не ограничен в использовании средств толкования. Он может использовать самые различные специальные юридические средства, в том числе категории и юридические конструкции из других отраслей права.<sup>6</sup>

Итак, системный анализ п.3 ст. 2 ГК РФ и п. 1 ст. 11 НК РФ, а также судебная практика разрешения налоговых споров с использованием гражданско-правовых терминов, понятий и юридических конструкций позволяет сделать ряд выводов. Впервые, гражданское законодательство детерминирует налоговое правотворчество. Это выражается в том, что налоговый законодатель имеет возможность использовать и реально использует гражданско-правовые инструменты в налоговом правотворчестве. Однако очевидно, что такая детерминация имеет пределы. Причем, эти пределы непосредственно вытекают из специфики налогово-правового регулирования. Вторых - гражданское

---

<sup>6</sup> См.: С. Алексеев, *Право: азбука, теория. Философия. Опыт комплексного исследования*, М., 1999, С. 134.

законодательство детерминирует налоговое правоприменение. Это выражается в том, что в ходе налогового правоприменения нередко осуществляется толкование норм налогового права с использованием норм гражданского права. Как показывает практика, такого рода правоприменение опять-таки имеет пределы, обусловленные спецификой налогово-правового регулирования. В-третьих, одним из пределов гражданско-правовой детерминации налогового права является то, что применение норм гражданского права недопустимо к налоговым отношениям. Практически это выражается в том, что в ходе налогового правоприменения недопустимо использовать гражданское законодательство по аналогии. Из данного вывода следует, что само гражданское законодательство определяет пограничную черту гражданско-правовой детерминации отношений, составляющих предмет налогового права.<sup>7</sup> Важно отметить, что данный предел гражданско-правовой детерминации налогового права является в известном смысле условным, ибо он имеет место только в той правовой системе, которая установила его в гражданском законодательстве или судебном прецеденте. И наоборот, если ни в гражданском законодательстве, ни в актах прецедентного регулирования не установлен запрет на применение гражданского законодательства к налоговым отношениям, то в соответствующей правовой системе этот вопрос может быть решен иначе.

В контексте предмета данной статьи можно заключить, что гражданско-правовая детерминация налогового права проявляется, прежде всего, в форме налогового правотворчества и в форме налогового правоприменения.

Анализ судебной практики показывает, что в форме налогового правоприменения гражданско-правовая детерминация налогового права не сводится только к использованию гражданско-правовых понятий, терминов и юридических конструкций (институтов) в целях толкования норм налогового права, а имеет более широкие проявления.

Имеет место и такое проявление гражданско-правовой детерминации налогового права как юридическая квалификация сделки в целях налогообложения. Практика показывает, что очень часто в целях определения (анализа) налоговых последствий предпринимательской деятельности налогоплательщика налоговым органом, а в ряде случаев и судам необходимо осуществлять юридическую квалификацию сделки.

Юридическая квалификация сделки в целях налогообложения – это один из этапов правоприменения, заключающийся в оценке «всей совокупности

---

7 Граница (предел) гражданско-правовой детерминации налоговых отношений, установленная в *гражданском законодательстве* не имеет никакого отношения к такому явлению как автономия налогового права. С практической точки зрения последняя (автономия налогового права) представляет собой систему пределов гражданско-правовой детерминации налогового права, установленных в *налоговом законодательстве* или вытекающих из специфики налогово-правового регулирования.

фактических обстоятельств дела путем отнесения данного случая (главного факта) к определенным юридическим нормам».<sup>8</sup>

Юридическая квалификация сделки в целях налогообложения – это сложный вид юридической деятельности, осуществляемый в ходе налогового правоприменения. Необходимость юридической квалификации заключенных налогоплательщиком сделок обусловлена тем, что налогообложению в большинстве случаев предшествует предпринимательская деятельность налогоплательщика. Именно предпринимательская деятельность налогоплательщика, осуществляемая посредством различных гражданско-правовых сделок приводит к различным налоговым последствиям. Проблема юридической квалификации сделок в целях налогообложения мало исследована в юридической науке. Однако, существование такой проблемы никем не оспаривается. В частности, цивилисты, начав сегодня заниматься проблемами гражданско-правовой квалификации договоров подчеркнули, что такая квалификация осуществляется, в том числе, и в связи с необходимостью соблюдения требований налогового законодательства.<sup>9</sup> Актуальность проблемы юридической квалификации сделок в целях налогообложения отмечается и специалистами в области налогового права, которые считают, что гражданско-правовая сделка не может «игнорироваться для целей налогообложения», ибо. «факт передачи имущества одним лицом другому недостаточен для выводов о режиме налогообложения соответствующей операции. Так как она может состояться с целью передачи права собственности (купли продажи), передачи товара на реализацию (комиссии), перевозки. хранения и т.д.».<sup>10</sup>

Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения может осуществляться в двух формах:

Путем гражданско-правовой квалификации сделки;

В виде специальной квалификации сделки.

Гражданско-правовая квалификация сделки в целях налогообложения осуществляется налоговым органом или судом в тех случаях, если в норме налогового права те или иные налоговые последствия (возникновение объекта налогообложения, права на налоговый вычет, налоговую льготу, определение налоговой базы по конкретному налогу и т.п.) объективированы через квалифицирующие признаки, которые предполагают идентификацию договора в качестве договора определенного вида.

8 С. Алексеев, Право. Опыт комплексного исследования, М., 1999. С. 123.

9 См.: Е. Шевченко, О некоторых вопросах квалификации гражданско-правовых договоров в законодательстве и судебно-арбитражной практике, Вестник ВАС 2010, № 7, С. 29.

10 С. Овсянников, Гражданское и налоговое право: конфликт правопониманий, Вестник ВАС РФ 2009, № 1, С. 87.

Примером гражданско-правовой квалификации сделки (договора) в целях налогообложения может явиться ситуация, вытекающая из ст.п.1 ст. 149 НК РФ. Согласно этой статье не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Очевидно, что в данном случае у налогоплательщика право на налоговое освобождение по НДС, согласно НК РФ, возникает при наличии договора аренды помещения с иностранными гражданами или организациями, по которому он (налогоплательщик) выступает арендодателем. Для того чтобы в случае спора такое право было признано, правоприменитель должен осуществить гражданско-правовую квалификацию заключенного договора и идентифицировать его как договор аренды со специальным субъектом.

Специальная юридическая квалификация сделки в целях налогообложения – это сопоставление гражданских прав, объекта гражданских прав, предмета конкретного договора с характеристиками материальных элементов налогообложения или материальных налоговых прав по конкретным налогам, установленным нормами налогового права.<sup>11</sup>

Одним из ярчайших примеров такой квалификации является следующей<sup>12</sup>. Налоговая инспекция отказала ОАО «Уфимское моторостроительное производственное объединение» (общество) в применении налоговых вычетов по НДС. Основанием для этого явилось следующее: «общество приобрело у контрагента ремонтно-техническую документацию и реализовало на экспорт по договору комиссии. По мнению налогового органа эта документация представляет собой результаты интеллектуальной деятельности и не относится к такому объекту гражданских прав как имущество (ст. 128 ГК РФ). Поскольку объектом налогообложения согласно п. 3 ст. 38 НК РФ является лишь имущество, выступающее в форме товара, постольку налоговый орган решил, что у «общества», исходя из заключенного им договора комиссии нет права на налоговый вычет по НДС. Президиум ВАС РФ установил, что «общество» приобрело по договору комиссии ремонтно-техническую документацию у контрагента не как объект интеллектуальной собственности, а как товар, ибо «общество» документацию не разрабатывало и на учет ее в качестве нематериального актива от контрагента не принимало. Учитывая, что объектом НДС является реализация товаров (работ, услуг), Президиум ВАС РФ исходил из того, что у «общества» имелся объект налогообложения и, соответственно, право на налоговый вычет по НДС.

---

11 См: М. Сенцова, Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения, Вестник ВАС РФ 2012, № 1, С. 128.

12 Постановление Президиума ВАС РФ № 17993/09 от 11 мая 2010.

В данном случае в целях налогообложения, а точнее в целях определения права «общества» на налоговый вычет по НДС налоговый орган, а затем суды и, в конечном итоге, Президиум ВАС РФ осуществляли в ходе правоприменения юридическую квалификацию договора комиссии, заключенного «обществом». Очевидно, что юридическая квалификация договора не являлась гражданско-правовой, ибо для правоприменителя идентификация заключенного сторонами договора как договора комиссии (или отсутствие такого договора) не обеспечила бы ответа на вопрос; может ли исполнение данного договора привести к возникновению тех налоговых последствий, которые явились предметом спора: права на налоговый вычет по НДС. Юридическая квалификация договора в целях налогообложения являлась специальной. Она заключалась в сопоставлении заключенного договора с нормами налогового права, определяющими объект НДС (ст. 38, 146 НК РФ). Однако, специальная юридическая квалификация договора в целях налогообложения осуществлялась не через его гражданско-правовую идентификацию, т.е. по видообразующим признакам договора, а по корреспондирующему принципу, т.е. по наличию в договоре характеристик, (признаков), корреспондирующих квалифицирующим признакам, заданным в норме налогового права об объекте НДС. Таким признаком, являющемся в данном случае квалифицирующим являлся признак «реализации товара, в качестве которого выступает имущество как объект гражданских прав».

Поскольку, как было доказано в суде, договор комиссии предусматривал именно передачу имущества в качестве товара (а не результаты интеллектуальной деятельности), постольку он был квалифицирован судом как договор, обуславливающий налоговые последствия: возникновение у лица объекта обложения НДС и, соответственно, права на налоговый вычет по НДС.

В связи с отмеченным необходимо акцентировать, что гражданско-правовая детерминация налогового права обусловлена самим фактом зависимости налоговых последствий от гражданско-правовой сделки, ее юридической квалификации.

В каком-то смысле как гражданско-правовую детерминацию налогового права можно рассматривать и такое явление как «гражданско-правовое выравнивание налоговых последствий».

Примером в данном случае является Постановление Президиума ВАС РФ от 15.07.2010 № 14547/09. Суть его в следующем: «Покупатель» приобрел у «Продавца» здание, право собственности на которое зарегистрировал. Здание располагалось на земельном участке, который принадлежал «Продавцу» на праве постоянного (бессрочного) пользования. По акту земельный участок передан от «продавца» «покупателю» здания. «Покупатель» не оформил своих прав на земельный участок, в связи с чем отказался платить земельный налог

на земельный участок, расположенный под зданием. «Продавец» в этих условиях вынужден был уплатить земельный налог за переданный «Покупателю» земельный участок и обратился в суд. Президиум ВАС РФ указал следующее: «Покупатель», имея право на приобретение земельного участка, занятого зданием, «в собственность или аренду, не оформлял своих прав, освобождая себя тем самым от платежей за пользование земельным участком и возложив бремя расходов по его содержанию на «Продавца». Суд сформулировал следующую правовую позицию: учитывая, что использование земли в РФ является платным и «Покупатель» фактически пользовался земельным участком, но в отсутствие государственной регистрации права не мог быть плательщиком земельного налога, он обязан в соответствии с п.1 ст. 1102 ГК РФ возместить «Продавцу» расходы по уплате этого налога. Иначе говоря, расходы должны быть возмещены как неосновательное обогащение. В контексте рассматриваемой проблемы налогового и гражданского права имело место следующее: налог, уплаченный в рамках налогового правоотношения ненадлежащим плательщиком был последнему возмещен как гражданско-правовой платеж, ибо Покупатель, пользуясь имуществом (земельным участком), но фактически перекладывая на другое лицо (Продавца) имущественные обязанности по этому земельному участку (уплату земельного налога), неосновательно обогатился. Как известно, исходя из п.3 ст. 2 ГК РФ институт неосновательного обогащения не применим к налоговым отношениям. Однако, как следует из вышеназванного судебного решения, этот институт может опосредовать гражданские отношения, обусловленные отношениями налоговыми. Таким образом, гражданско-правовая детерминация налогового права в данном случае заключается в следующем: искажение налогового правоотношения, обусловленное злоупотреблением своим правом со стороны третьего лица (избеганием регистрации права собственности на земельный участок), выравнивается за счет гражданско-правового отношения. Иначе говоря, гражданско-правовая детерминация в том, что гражданское право «готово» своими средствами выравнивать искажение налогового правоотношения.

Итак, подводя итог изложенному, следует заключить, что гражданско-правовая детерминация налогового права, имея две формы проявления - на уровне налогового правотворчества и налогового правоприменения, именно на уровне налогового правоприменения характеризуется многообразием. Однако, с практической точки зрения задача исследователя заключается не в том, чтобы лишь описать многообразные проявления этой детерминации, а в том, чтобы определить ее пределы с позиций специфических характеристик налогового права. Именно решение данной задачи может помочь сохранить идентичность налогового правоотношения.

# PRÁVNÍ ÚPRAVA PROCESNÍHO DAŇOVÉHO PRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE

MARIE KARFÍKOVÁ, ZDENĚK KARFÍK

## 1. Úvod

Právo v objektivním smyslu je soubor platných právních norem jako obecně závazných pravidel chování stanovených či uznaných státem (resp. mezinárodním společenstvím států). Právní normy se vyznačují formální určitostí, jsou obsaženy v oficiálních, státem (či státy) uznaných pramenech práva.<sup>1</sup> Takto vymezené právo je objektivním právem. Právo objektivní dává odpověď na otázku *quid iuris*, tj. co v daném případě platí jako právo, jaká právní norma v daném případě platí. Objektivní právo tedy dává odpověď na otázku, co je v dané situaci po právu, či popř. proti právu obecně.

Naproti tomu subjektivní právo znamená oprávnění subjektu určitým způsobem se chovat nebo se určitého jednání zdržet. Subjektivní právo představuje možnost chování zaručenou objektivním právem, tj. právními normami.

## 2. Daňové právo

Kontinentální právo se často třídí na dva velké podsystémy (proto se někdy v tomto smyslu mluví o právním dualismu), a to na právo veřejné a právo soukromé. Historické kořeny má tento dualismus v právu římském, kde se rozlišovalo *ius publicum* a *ius privatum*. Nejvýstižnější, i když ani ona není úplně spolehlivá, je teorie rozlišující veřejné a soukromé právo podle toho, že v soukromém mají právní subjekty rovné postavení (platí tu tzv. princip ekvivalence), kdežto v právu veřejném je jeden subjekt práva podřízen druhému, který v právním vztahu vystupuje jako silnější, tj. jako *potentior persona* (platí tu tzv. princip subordinace). Právo lze dále třídít na řadu právních odvětví, z nichž některá patří do subsystému práva veřejného a některá do subsystému práva soukromého a některá jsou hybridního charakteru.<sup>2</sup>

1 A. Gerloch, *Teorie práva*, 2. rozšířené vydání. Dobrá Voda: Aleš Čeněk, 2001, s. 15 an.

2 V Knapp, *Teorie práva*, 1. vydání. Praha 1995, s. 51 an.



Pojem daňového práva většina našich prací zabývajících se daňovou problematikou nevymezuje, ale setkáváme se s jeho vymezením v učebnicích finančního práva. Např. v učebnici Finančního práva z roku 2009<sup>3</sup> se uvádí, že do práva daňového a poplatkového patří hmotněprávní i procesněprávní normy upravující jednotlivé daně a poplatky, vznik, zánik a obsah daňové a poplatkové povinnosti a daňové řízení. V České republice je daňové právo považováno za subsystem práva finančního. Na Slovensku je naopak považováno za samostatné právní odvětví. Podle V. Babčáka daňové právo má svůj předmět právní regulace, upravuje zvláštní skupinu společenských vztahů, tvoří zvláštní soubor právních norem zvláštní povahy. Daňové právo je možné charakterizovat jako jedno z odvětví práva, které naplňuje svoje poslání v oblasti veřejné správy, tak jako i správní právo. Jde o nekodifikované právní odvětví, které vytváří soubor právních norem hmotné i procesní povahy.<sup>4</sup>

S vymezením daňového práva se lze setkat i v další zahraniční literatuře. Např. němečtí představitelé daňového práva K. Tipke a J. Lang ve své práci „Steuerrecht“ uvádějí, že daňové právo – je soubor právních norem, které se týkají daní – je veřejným právem. Jeho právní normy slouží především obecným zájmům, ne zájmům jednotlivce. Daňové právo zakládá a řídí právní vztahy mezi daňově oprávněnými korporacemi veřejného práva (spolek, země, obce a daňově oprávněné církve) a soukromníky, neřeší právní vztahy mezi soukromníky. Daňové správní úřady jsou opatřeny výsostnou mocí. Charakteristické pro daňové právo je, že se zabývá uskutečňováním oprávněnosti nároku (spravedlnosti) v jedné obzvláště důležité oblasti. Dále konstatují, že daňové právo, stejně jako občanské právo je částí veškerého právního řádu.<sup>5</sup>

Daňové právo můžeme z hlediska funkcí právních úprav ve vzájemných relacích právních norem rozlišit na právo hmotné a právo procesní. Hmotněprávní normy stanoví, zjednodušeně řečeno, jaká práva a povinnosti mají jejich adresáti. Procesněprávní normy stanoví, jakým formálním způsobem, tj. jakým procesem, mohou být práva uplatněna, jak se mohou a jak se mají chovat v právním procesu, resp. jakým formálním způsobem může být vynuceno splnění povinností. Těmto normám se též říká procedurální pravidla.

Daňové právo hmotné pak zahrnuje ty právní normy, které upravují jednotlivé daně, poplatky a ostatní příjmy charakteru povinných dávek, z nichž nejdůležitější je clo, vznik, zánik a obsah daňové povinnosti. Daňové právo hmotné se uplatňuje prostřednictvím daňového práva procesního. V tomto smyslu tvoří daňové právo hmotné a daňové právo procesní jednotný celek, kde je však třeba vždy rozlišo-

3 M. Bakeš, M. Karfíková, P. Kotáb, H. Marková, a kol., Finanční právo, 5. upravené vydání. Praha 2009, s. 14.

4 V. Babčák, Daňové právo. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2005, s. 29

5 K. Tipke a J. Lang, Steuerrecht. 12. vollig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt KG-Köln 1989, s. 4 a násl.

vat část hmotně-právní upravenou v jednotlivých právních předpisech odpovídajícím jednotlivým druhům daní (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň) a dalším peněžitým plněním majícím povahu daně (např. místní poplatky, správní poplatky, cla) a část procesní upravenou v obecné rovině v právním předpise společném pro všechny druhy daní. Jde o tradiční konstrukci obvyklou i v jiných státech, kdy je úprava daňového práva procesního (na rozdíl od práva hmotného) svěřována komplexním kodifikacím, což nevylučuje, aby určité oblasti, kde je to odůvodněno jejich specifickými rysy a z toho vyplývající potřebou zvláštní úpravy, byly upraveny v samostatných zákonech. Je tedy běžné, že materie daňového práva procesního je obsažena i v jednotlivých hmotně-právních daňových zákonech, které vymezují předmět jednotlivých daní, daňové povinnosti s nimi související, jakož i nezbytné odchylky procesní, které vyplývají ze specifík předmětu daně, okruhu daňových subjektů, popřípadě mezinárodních aspektů.

### **3. Daňové právo procesní**

Daňové právo procesní pak upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu řízení o daních, poplatcích a ostatních povinných dávkách, vymezuje jejich práva a povinnosti. Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tvoří jednotný celek - daňové právo, které vykazuje znaky samostatného subsystému. Ačkoli samotné české daňové právo, jak uvedeno výše, nelze dnes považovat za samostatné právní odvětví, tvoří právní úprava daní dosti specifický fragment právní úpravy, která je sama o sobě jednou z oblastí úpravy široce koncipovaného práva finančního, tvořeného dále právními úpravami rozpočtů a státních fondů, úvěru, měny a peněžního oběhu, devizového hospodářství a finančního trhu. Toto finanční právo je považováno za samostatné odvětví v systému českého práva. Společným znakem všech finančně-právních norem je, že upravují finanční vztahy. Lze se setkat i s názorem, podle něhož je daňové právo rovněž součástí správního práva, které je rovněž samostatným právním odvětvím, jehož předmět zkoumání tvoří soubor právních norem, které upravují společenské vztahy vznikající v oblasti veřejné správy. Tato dualita a obtížnost úpravy vede již od prvních desetiletí minulého století ke konstatacím, že právě daňovému procesu je jak teorie, tak legislativa mnoho dlužná.

### **4. České daňové právo procesní v historickém kontextu**

Jak jsme již uvedli, procesní normy daňového práva jsou neodmyslitelnou součástí daňově právních předpisů. Pomineme-li poměrně rozsáhlou procesní úpravu

přijatou zákonem č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních byla až do roku 1992 tato právní úprava obsažena ve vyhláškách. V letošním roce je tomu např. 50 let co byla v České republice realizována nová daňová soustava<sup>6</sup> a byl přijat samostatný daňový procesní předpis, a to vyhláška<sup>7</sup> (nikoliv tedy zákon) o rozsahu 99 paragrafů, která si dala následující cíl:

„Tato vyhláška upravuje řízení ve věcech daňových a provádí daňové zákony zejména v otázkách, jež jsou všem daním společné. Cílem daňového řízení je, aby správně byly zjištěny a včas do státní pokladny odvedeny daně, které podle jednotlivých daňových zákonů jsou povinni platit jak podniky a jiné organizace socialistického sektoru, tak i jednotliví občané a jiní poplatníci daním podléhající. Daňové věci je třeba projednávat urychleně a bez zbytečných formalit. Při tom dlužno dbát socialistické zákonnosti a všemožně upevňovat finanční kázeň podniků i jednotlivých občanů při plnění občanských povinností, aby tak byly zjištěny finanční prostředky potřebné podle státního rozpočtu k řádnému plnění všech státních funkcí“.<sup>8</sup>

Komplexní právní úprava z roku 1953 byla nahrazena vyhláškou v roce 1962<sup>9</sup>. Tato změna vytvořila situaci, ve které procesní úprava byla zařazena v různých právních předpisech a odpovědi na procesní otázky se nalézaly v právních předpisech v tomto pořadí: zvláštní (hmotně právní) daňový předpis (zákon), vyhláška č. 16/1962 Sb.<sup>10</sup> a vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Tato vyhláška o 48 paragrafech byla dnem nabytí účinnosti správního řádu<sup>11</sup> (1. 1. 1968) považována za jeden z právních předpisů nižší právní síly, které správní řád ponechal v prozatímní platnosti jen z důvodů stability právní úpravy, a byla tak předurčena k zániku tím způsobem, že i daňové a poplatkové řízení bude časem nejspíše integrováno do sféry správního řádu.

Uvedená vyhláška nicméně přes všechny změny v příslušném hmotném právu platila až do 31. 12. 1992 a zároveň s novou daňovou soustavou byla nahrazena zákonem.<sup>12</sup> K uvedené vyhlášce je třeba poznamenat, že ač byla platná a účinná od 28. února 1962 do konce roku 1992, tedy přesně třicet let, nebyla novelizována. Z tohoto pohledu by měla tato právní úprava sloužit jako vzácný dar z hledis-

6 Byl přijat zákon o dani z obratu, o dani z výkonů, o důchodové dani družstev a jejich organizací, dani ze mzdy, o zemědělské dani, o dani z příjmů obyvatelstva, o živnostenské dani, o domovní dani a dani z představení.

7 Vyhláška č. 162/1953 Ú.I., kterou s upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společně předpisy k provedení daňových zákonů.

8 Ustanovení § 1 odst. 1 vyhlášky č. 162/1953 Ú.I.

9 Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

10 Bliže viz Karfíková, M. Řízení ve věcech daní, odvodů a poplatků. In: M. Bakeš a kol.: Československé finanční právo. Praha: Panorama, 1979, s. 198 an.

11 Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád).

12 Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

ka stability, srozumitelnosti a předvídativosti právního řádu, i když skutečné důvody byly úplně jiné.

Jak jsme již uvedli, nový ústavní pořádek platný a účinný po roce 1989 umožnil prosadit, aby procesní stránka daňového práva byla upravena zákonem. Tento zákon již neznal podpůrnou platnost správního řádu, obsahoval kompletní procesní úpravu a byl zcela samostatným procesním předpisem vedle správního řádu. Podle důvodové zprávy koncepce zákona vycházela především z potřeby zajistit rychlé a správné stanovení daňové či poplatkové povinnosti jednotlivým daňovým subjektům a včasné vybrání takto stanovené povinnosti nebo záloh na ni. Současně však zákon zaručoval procesní rovnost jednotlivých daňových subjektů a zákonnou ochranu jejich oprávněných zájmů. V hlavních zásadách zákona<sup>13</sup> byla výslovně stanovena neveřejnost daňového řízení s povinností mlčenlivosti o všem, co v tomto řízení vyšlo najevo, a této povinnosti mohou být osoby na řízení zúčastněné zproštěny jen daňovým subjektem, v jehož zájmu je tato mlčenlivost uložena. Nově byla přijata zásada, že v daňovém řízení platí vždy skutečný obsah právního úkonu, bez ohledu na stav formálně právní. Toto řešení se zdálo vhodné z několika důvodů. Praktická výhoda spočívala již v tom, že daňové orgány i subjekty mohly takto pracovat s jedním předpisem a nikoliv se dvěma. Za hlavní odlišnost, která by se jen velmi obtížně slučovala s východisky obecného správního řízení, však bylo třeba považovat to, co souvisí se samotným rozhodnutím. Pro správní řád je rozhodnutí klíčovým momentem a účelem celého řízení, zásadně se vyhotovuje, odůvodňuje, doporučuje, nabývá právní moci a pak teprve je třeba se podle něho chovat; předběžná vykonatelnost je výjimkou, kterou je třeba řádně odůvodnit, je-li vůbec přípustná. Pro daňové řízení je naopak ústředním bodem přímo sama povinnost (platit), a tato povinnost normálně nastává před rozhodnutím a i vůbec bez rozhodnutí, jestliže je daňový subjekt povinen si výši daně sám stanovit. Pokud pak k rozhodnutí dojde, např. o uložení penále, je oproti správnímu řádu naopak zásadně vykonatelné už předběžně.

Aniž bychom se zde opět pouštěli do rozboru nebo komentování vlastního zákona, je přesto třeba upozornit na dva jeho nápadné nedostatky. Prvním z nich byla velmi slabá moderační oprávnění - lze jen prominout daň z důvodů nesrovnalostí v uplatňování zákonů a z důvodů tvrdosti se promíjí jen příslušenství daně (§ 55a), dále lze povolit posečkání daně nebo splátky, ovšem s úrokem 140 % diskontní sazby ČNB (§ 63), a dále lze už jen prominout daňový nedoplatek podle § 65 za podmínek velice krutých.

Druhá vada byla daleko závažnější a byla shodná se správním řádem, totiž nedostatek nároku na předběžné principiální rozhodnutí či - jak je opět upraveno v celním zákoně - na informaci o uplatňování předpisů v konkrétním případě. Ratio

13 Bližší viz např. M. Karfíková, Daňové řízení. In: M. Bakeš a kolektiv: Finanční právo. 1. vydání. Praha 1995, s. 214 an.

legis je i zde nasnadě: je to vcelku oprávněná nedůvěra v kvalifikovanou schopnost pracovníků daňových orgánů a zároveň snaha osvobodit daňové orgány od povinnosti, která by byla nepochybně pracná.

Zákon o správě daní a poplatků byl do roku 2009 58x novelizován. Pouze malé procento tvořily samostatné novely, které představovaly věcný zásah do konstrukce zákona. Jedním z důvodů pro novelizaci zákona o správě daní a poplatků bylo odstranění některých dílčích nedůsledností a nepřesností, čímž bylo z valné části vyhověno i požadavkům podnikatelské sféry. Poslední, nejčetnější a nejrozsáhlejší kategorií přijatých novel jsou pouze reakce na nejrůznější změny předpisů ze všech právních odvětví, které na daňovou procesní úpravu bezprostředně navazují nebo se jí týkají; tato kategorie změn nebyla většinou vyvolána návrhy Ministerstva financí, ale návrhy jiných resortů, popřípadě poslancekými iniciativami. Text zákona o správě daní a poplatků odpovídal době jeho vzniku, tehdejšími společenským poměrům, jakož i časovému prostoru na jeho přípravu. Lze konstatovat, že se vyznačoval terminologickou nejednotností a neprovázaností. Existovala v něm rovněž celá řada nejednoznačných ustanovení, vedoucích k vícero výkladům. Nutno dodat, že stejným nedostatkem trpí i ostatní daňové zákony, jejichž provázanost s obecným procesním předpisem nebyla ideální, což se projevovalo zejména existencí duplicitních či příliš kasuistických ustanovení přispívajících k větší nečitelnosti daňových zákonů. Adresáti norem obsažených v daňových zákonech (úředníci z řad správců daní i daňové subjekty) tak museli vedle textu zákona znát příslušnou metodiku a rozsáhlou judikaturu, která zákon vykládala zvláště pak judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Je přirozené, že text každého zákona bývá následně dotvářen soudním rozhodováním, neboť musí reagovat na pestrost životních situací, kterou nelze nikdy při jeho přijetí dostatečně předvídat. Jedná se o projev kvalitativního rozdílu rolí moci soudní a moci zákonodárné. Nicméně je možné konstatovat, že pro oblast správy daní platí, že soudní rozhodování nepřineslo jen konkretizaci obecných pravidel stanovených zákonem, ale i změny výkladu mnohých ustanovení a nebo dokonce uplatňování nových principů, a to v takové míře, že jednotlivá ustanovení zákona není prakticky možné bez znalosti rozhodovací praxe soudů vykládat a aplikovat. Taková situace představuje ohrožení postavení daňového subjektu, který musí snášet zvýšené riziko a potenciální dodatečné náklady plynoucí z nejistého (měnícího se a obtížně zjištělného) výkladu zákona.

Je přinejmenším sporné, zda tuto situaci může samotná rozhodovací praxe správních soudů změnit k lepšímu, a to z několika důvodů. Z povahy věci neumožňuje systematický přístup, neboť řeší jen ty problémy, které jsou jí předloženy, nemá možnost si zvolit svou agendu. Navíc samotná soudní praxe není při řešení některých, a to nikoliv nepodstatných, otázek jednotná. Nadále také dochází k díl-

čím novelám (bohužel ne vždy koncepčního charakteru), které znamenají zásahy do potenciálně ustáleného výkladu a znemožňují tak jeho další stabilizaci.

Je potřeba také zmínit, že přetváření zákona prostřednictvím soudní rozhodovací praxe trpí jednou podstatnou nevýhodou oproti změně zákona klasickou legislativní cestou. Nemohou být využita přechodná ustanovení, která by předcházela případným tvrdostem. Ustanovení zákona jsou tak přetvářena de facto se zpětnou účinností, kdy zákonodárce nemá šanci na nově vzniklou situaci adekvátně reagovat.

Bez výše zmíněných podpůrných pramenů je aplikace zákona velmi obtížná, což představuje nadměrné zatížení pro podnikatele i správce daně. Jako trefný se proto ukazuje výrok, že “správa daní již dlouho probíhala podle konsensu mezi správci daní a daňovými subjekty bez ohledu na přesné znění zákona”.

## 5. Nová právní úprava

Nová právní úprava, která byla realizována zákonem<sup>14</sup> o 266 paragrafech, který nahradil zákon o správě daní a poplatků, vychází ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy, přihlíží k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Vychází rovněž z tradic berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současné judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vykonávajících působnost ve správním soudnictví, jakož i správních úprav daňového řízení ve státech Evropské unie. Stejně jako se postupně propojují ekonomiky jednotlivých států, sbližují se i postupy pro realizaci berních práv a povinností. Důsledkem ekonomické integrace je nutnost úzké spolupráce berních správ a čím podobnější postupy se uplatňují v jednotlivých zemích, tím snazší je komunikace a spolupráce (například při koordinovaných kontrolách nadnárodních subjektů, automatické výměně informací, atd.).

Nová právní úprava se snaží o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní, nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých patnácti let, který navázal v roce 1992 na tradici berní administrativy z první poloviny dvacátého století. Očekávaným přínosem by tak mělo být zlepšení a zefektivnění fungování správy daní.

Nová právní úprava přijata 22. července 2009, publikována ve Sbírce zákonů 3. září 2009 a účinnosti nabyla od 1. ledna 2011. Dlouhá legisvakantní lhůta byla opravdu příkladná a umožnila jak celé organizaci daňových úřadů na straně jedné, tak poplatníkům a plátcům daní na straně druhé připravit se novou právní úpravu. Navíc je třeba uvést, že přijetím daňového řádu byla vyvolána potřeba přijetí tzv.

14 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb. a zákona č. 458/2011 Sb.

doprovodného zákona, kterým se novelizovalo více jak 120 dalších zákonů. V souvislosti s přípravou rekonstrukce daňového práva procesního se v odborných diskusích objevuje vždy otázka vztahu daňového řádu a správního řádu. Předmětem diskuse je, zda by nebyla vhodnější konstrukce, podle níž by daňový řád (sekundárně tedy všechny daňové zákony) byl subsidiárně podřazen pod správní řád. Shrnutí východisek a názorů lze prezentovat takto:

Základním hlediskem, které je nutné mít na zřeteli, je skutečnost, že instrumenty využívané v rámci správy daní vykazují natolik výrazná specifika, pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v textu platného správního řádu. Markantním příkladem je pojetí daňového řízení. To ze své podstaty vyžaduje zcela odlišný přístup. Typické je kontinuální plynutí jednotlivých daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druhích daní, které je nutno zohlednit např. při vedení spisu. Skutečnost, že procesní práva a povinnosti vznikají osobám vrchnostensky podřazeným i mimo režim zahájeného řízení (zejména vyhledávací činnost), vede k odlišnému pojetí účastenství, které vychází i z typicky dvoustranného charakteru daňové povinnosti - tj. vztahu mezi daňovým subjektem, jehož právní postavení nositele daňové povinnosti vzniká na základě hmotně právní úpravy, a státem reprezentovaným příslušným správcem daně, který tak vystupuje nejen jako orgán veřejné moci, ale zároveň i věřitel (eventuálně dlužník). Ostatní subjekty (třetí osoby), které se správy daní zúčastňují, pak z povahy věci mají jiné postavení než daňové subjekty a nelze o nich hovořit jako o účastnících řízení. Klíčová je i existence břemene tvrzení a důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt. Nutno je také podtrhnout, že daňové řízení je složeno z několika dílčích řízení, a končí uplynutím doby, nikoliv vydáním rozhodnutí, resp. jeho právní mocí. Definici správního řízení podle správního řádu zjednodušeně vzato odpovídá pouze určitá fáze daňového řízení, na kterou mnohdy navazuje jak z vůle správce daně, tak i z vůle daňového subjektu (a to častěji) další fáze daňového řízení, která rovněž končí pravomocným rozhodnutím.

Argumentace volající po subsidiárním podřazení daňového řádu je z obecného pohledu voláním po výlučném podřazení daňového práva pod právo správní. K tomu je nutno dodat, že správní právo sice nepochybně a zdánlivě obecně představuje část právního řádu, která upravuje veřejnou správu a která představuje soubor právních norem, které se vztahují k činnosti a organizaci veřejné správy, přičemž obecná část správního práva obsahuje takové úpravy jako zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu. Avšak správní řád představuje procesní předpis, která je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně právní úpravy, zakládající existenci administrativně právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dávají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně právních, nota bene specifických vztahů daňově právních mezi správcem daně a daňovým subjektem. Specifikum procesní-

ho práva daňového se s ohledem na výše uvedené zdá být dosti zřejmé a není zcela jasné, zda začlenění oblasti úpravy pod správní právo a tedy minimálně latentně pod vědu správního práva, by v budoucnu nepřineslo dnes nechtěné změny výkladů některých institutů a nebylo by v rozporu s vývojem směrem k větší autonomii disciplíny, tj. následně i výkladů a aplikace práva.

Neochota podřadit daňové zákony pod správní řád a konstatace principu autonomie daňového práva, který je nutno chápat spíše z pohledu právní vědy, však neznamená, že daňový řád se chce za každou cenu vymezit nezávisle na existenci jiných právních norem, jako je tomu v některých jiných kodifikacích, zejména z dob totalitárního zákonodárství. Nová právní úprava naopak počítá s existencí právního okolí, zejména občanského, resp. soukromého práva a jeho institutů (počínaje obecným vymezením právních úkonů, způsobilosti, fyzických a právnických osob, zastoupení, ručení, konče u zástavního práva). V oblasti daňové exekuce je počítáno se subsidiárním využitím občanského soudního řádu tak, aby byly zajištěny stejné standardy a rovný přístup k adresátům příslušných norem. Tak je tomu i ve vztahu ke správnímu řádu, jehož některé instrumenty jsou bez dalšího použitelné při správě daní (např. vymezení úřední desky).

Je nutné si přiznat, že funkce státu je bezprostředně závislá na výběru daní a právní znejistění a nestálost interpretace zákona minimálně komplikuje i tak složitý výkon státní moci na tomto úseku. Každý nejistý nebo vadný krok správce daně vede ke snížení příjmů veřejných rozpočtů a k náhradě škody, což se v obecném správním řízení tak často nevyskytuje. Daňová soustava, jejíž je daňový řád nedílnou součástí, musí spočívat na koncepci umožňující transparentní, předvídatelné a přiměřené uplatňování veřejné moci. Obecně platí, že výsledná právní úprava by měla představovat srozumitelný text založený na jednotné terminologii a systémových vazbách, což lze považovat za obecné požadavky na legislativní dílo. Požadovanou vlastností nové právní úpravy je její stabilita v čase a odolnost vůči změnám souvisejících předpisů. Další požadovanou vlastností úpravy je její univerzalita tj. aby byla aplikovatelná na všechny případy stejné povahy bez formálních bariér s cílem překonat nežádoucí resortismus. K tomu je potřeba, aby text byl dostatečně obecný (nikoliv kasuistický) a umožňoval zapojit do své systematiky i potřebná zvláštní řešení a použití specifických pojmů. Právě úprava založená na kombinaci obecných principů (ať už výslovně vyjádřených nebo nikoliv) a konkrétních pravidel má potenciál i pro řešení situací, které dopředu nebyly předvídané.

## **6. Závěr**

Právní úprava daňového procesu musí usilovat o efektivní výběr daní a zároveň o ochranu práv daňových subjektů. Zvyšování efektivity výběru daní se odví-



jí od zvyšování podílu skutečně vybraných daní (snižování objemu nedobytných daňových nedoplatků) a od snižování administrativní náročnosti, která se projevuje nejen snížením výdajů ze státního rozpočtu, ale také snížením zátěže pro daňové subjekty.

Závěrem je možné konstatovat, že je jistě pozitivní, že oblast daňového procesu si udržela samostatné postavení v komplexní úpravě jednoho zákona. Bohužel vývoj právního řádu v české republice se ubírá neustále v rychlém sledu řady novelizací a doufejme, že se novelizace nezvrhne v intencích četných legislativních postupů v chaotické politické lícitování bez objektivního pohledu na předmět zákona a že nedojde k poškození přijatého daňového řádu.

# SOLIDARNOŚĆ ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W PODATKACH STANOWIĄCYCH DOCHODY GMIN – WNIOSKI *DE LEGE LATA* I *DE LEGE FERENDA*

GRZEGORZ LISZEWSKI

## 1. Wprowadzenie

W polskim prawie podatkowym przyjęto zasadę osobistej odpowiedzialności podatnika za ciężące na nim zobowiązania podatkowe. Za zobowiązania podatkowe odpowiada całym swoim<sup>1</sup> majątkiem podatnik, tj. osoba, u której powstał obowiązek podatkowy i u której ten obowiązek uległ następnie konkretyzacji, przekształcając się w zobowiązanie podatkowe. W przypadku podatników odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe powiązana jest z długiem – podatnik odpowiada za własny dług podatkowy. Odpowiedzialność taką należy więc odróżnić od odpowiedzialności innych osób za cudzy dług podatkowy – osoby odpowiadające „obok” podatnika za jego niezapłacone w terminie zobowiązanie podatkowe zostały wskazane w art. 107–117a Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>.

Dla prawidłowego wskazania podmiotu odpowiadającego za własne zobowiązanie podatkowe niezbędne jest sięgnięcie do przepisów regulujących dany podatek. Już pobieżna analiza tych przepisów pozwala stwierdzić, że obowiązek podatkowy – w zależności od kreującego go stanu faktycznego – może ciążyć na jednym albo na kilku podmiotach jednocześnie. W przypadku wielości podatników polski ustawodawca dość konsekwentnie przyjmuje zasadę, że obowiązek podatkowy ma ciążyć solidarnie na wszystkich podatnikach. Zasada ta, jak się w praktyce okazuje, zamiast ułatwić organom podatkowym realizację zobowiązań podatkowych, znacząco utrudnia zarówno wymiar, jak i pobór podatków. Niniejsze opracowanie dotyczy problemów związanych z zagadnieniem wielości podatników w podatkach stanowiących dochody gmin.

---

1 Zgodnie z art. 29 §1 Ordynacji podatkowej podatnik pozostający w związku małżeńskim odpowiada za swoje zobowiązania podatkowe majątkiem odrębnym oraz majątkiem wspólnym.

2 Ustawa z dnia 29.06.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

## **2. Solidarne zobowiązania podatkowe w podatkach stanowiących dochody gmin**

W ustawach regulujących konstrukcje podatków stanowiących dochody gmin instytucja solidarności podatników (dłużników) jest bardzo rozpowszechniona. Wynika to głównie ze specyfiki przedmiotu opodatkowania, którym – w większości przypadków – jest fakt władania rzeczą. W prawie cywilnym rzecz może być przedmiotem własności lub posiadania jednej lub kilku osób. Skoro obowiązek podatkowy ma ciążyć na podmiotach posiadających rzecz, to w przypadku współposiadania rzeczy pojawia się kilka osób (współposiadaczy) będących podatnikami podatku obciążającego fakt władania tą rzeczą.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>3</sup> podatkowi od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnikami tego podatku są zaś podmioty będące właścicielami albo samoistnymi posiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów, posiadaczami zależnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa, lub jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.l., jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy w zakresie tej nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach<sup>4</sup>.

Analogiczne rozwiązania zastosowano w podatku rolnym, podatku leśnym i podatku od środków transportowych. Podatnikami podatków rolnego i leśnego są właściciele, samoistni posiadacze, użytkownicy wieczystości i posiadacze zależni (ale tylko w przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) gruntów stanowiących użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych albo lasy. Jeżeli grunty takie stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu kilku osób, to obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach<sup>5</sup>.

3 Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 96, poz. 613 z późn. zm.) – dalej jako u.p.l.

4 Wyjątek dotyczy gruntu i części budynków stanowiących współwłasność we wspólnotach mieszkaniowych (art. 3 ust. 5 u.p.l.) – będzie o tym mowa niżej.

5 Art. 3 ust. 1 i 5 ustawy z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm. – dalej jako u.p.r.) oraz art. 2 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 30.10.2001 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm. – dalej jako u.p.leś.). W przypadku podatku rolnego wyjątek od zasady solidarnej odpowiedzialności wszystkich współwłaścicieli lub współposiadaczy dotyczy gruntów stanowiących gospodarstwo rolne – jeżeli gospodarstwo to jest prowadzone w całości przez jedną osobę, to tylko ta osoba jest podatnikiem podatku rolnego.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 i 2 u.p.l. obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży na podmiotach będących właścicielami środków transportowych, a jeżeli środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach.

Jednym z dochodów gmin, choć realizowanym przez naczelników urzędów skarbowych, jest podatek od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z art. 4 i 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>6</sup> obowiązek podatkowy – w zależności od charakteru opodatkowanej czynności – ciąży na kupującym, stronach umowy zamiany, pożyczkobiorcy, współnikach spółki cywilnej itd. Jeżeli obowiązek ten miałby ciążyć na kilku podmiotach, to zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych są właśnie te podmioty.

### **3. Dopuszczalność domniemania solidarności zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych**

O ile regulacje dotyczące solidarnego obowiązku w podatkach rolnym, leśnym, od nieruchomości i od środków transportowych wydają się dość jasne, jeżeli chodzi o użyte w nich nazewnictwo („podatnikami są...”, „obowiązek podatkowy ciąży na solidarnie na...”), o tyle pewne wątpliwości budzi treść wspomnianych wyżej art. 4 i 5 u.p.c.c. W art. 4 ustawodawca ograniczył się jedynie do wskazania podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy (czyli – podatników). Jak się okazuje, obowiązek ten ciąży np. na kupującym (umowa sprzedaży), pożyczkobiorcy, stronach umowy zamiany, współnikach (umowa spółki cywilnej). W przepisie tym nie wspomniano o solidarności obowiązku podatkowego, mimo że nawet pobieżna analiza jego treści sugeruje, że obowiązek ten w pewnych okolicznościach może ciążyć na kilku podmiotach – np. stronach umowy zamiany czy współnikach nowo zawiązanej spółki cywilnej.

Pojęcie solidarności na gruncie u.p.c.c. pojawia się dopiero w art. 5 ustawy. Przepis ten nie dotyczy jednak „obowiązku podatkowego”, lecz bliżej nieokreślonego „obowiązku zapłaty podatku”. Oto bowiem ustawodawca stwierdza, że „obowiązek zapłaty podatku ciąży na podatnikach tego podatku. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach albo na stronach umowy zamiany, albo współnikach spółki cywilnej, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są odpowiednio te podmioty, strony umowy zamiany albo współnicy spółki cywilnej”. Można mieć więc uzasadnione wątpliwości, jeśli chodzi o sposób rozumienia pojęcia „obowiązek zapłaty podatku”, zwłaszcza że pojęcie to występuje obok „obowiązku podatkowego”.

6 Ustawa z dnia 09.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.) – dalej jako u.p.c.c.

Zważywszy na fakt, iż w procesie stosowania prawa należy zakładać racjonalność ustawodawcy, wypadaloby przyjąć, że tenże racjonalny ustawodawca nie używałby w tym samym tekście ustawy dwóch różnych pojęć na określenie tej samej instytucji. Łatwo bowiem wyobrazić sobie ogrom problemów, jakie wynikłyby np. z analizy treści aktu prawnego, w którym ustawodawca na określenie podatku użyłby kilku różnych pojęć (danina, świadczenie pieniężne, kwota pieniężna,...), które tak naprawdę mogłyby równie dobrze oznaczać coś innego niż „podatek”: opłatę, cło, cenę, zwrot dotacji. Skoro więc z przepisach u.p.c.c. w jednym miejscu ustawodawca wspomina o obowiązku podatkowym, a w innym miejscu – o obowiązku zapłaty podatku, to należałoby uznać, że chodzi tu o różne instytucje. Jeżeli instytucje te nie są tożsame, to – jak się wydaje – nie można domniemywać, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych jest solidarny. Wszak solidarność długu nie jest żadną korzyścią dla dłużników – przeciwnie, nakłada na nich dodatkowe obowiązki. Domniemanie istnienia dodatkowych obciążeń niewymienionych wyraźnie w przepisach jawi się jako sprzeczne z zasadami demokratycznego państwa prawnego.

Z drugiej strony nie bardzo jednak wiadomo, czym miałyby być ten „obowiązek zapłaty podatku”. Definicję obowiązku podatkowego zawiera art. 4 Ordynacji podatkowej – ma to być „wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. Na obowiązek podatkowy składają się – obok konieczności zapłaty podatku – także inne (tzw. instrumentalne) powinności, np. złożenie deklaracji podatkowej, gromadzenie dokumentacji podatkowej (w tym – prowadzenie ksiąg podatkowych), informowanie o zmianach mających wpływ na wymiar podatku itp. Wynikałoby z tego, że co prawda obowiązek podatkowy ciąży na wszystkich podmiotach występujących jako kupujący, ale tylko obowiązek zapłaty jest w tym wypadku solidarny. Ten „obowiązek zapłaty” sprowadzałby się już chyba tylko do technicznej czynności polegającej na wpłacie określonej kwoty podatku. Czy możliwe jest jednak solidarne zapłacenie (np. solidarny przelew, solidarny przekaz pocztowy, solidarna wpłata gotówkowa) jakiegokolwiek sumy pieniężnej?

Wspomniana wyżej powinność przymusowego świadczenia pieniężnego wydaje się być właśnie powinnością (obowiązkiem) zapłaty podatku – wszak właśnie o pieniężne świadczenie zwane podatkiem chodzi w obowiązku podatkowym. Przy takim założeniu okazuje się jednak, że w art. 4 i 5 u.p.c.c. w sposób nieracjonalny użyto dwóch różnych pojęć na określenie tej samej instytucji – obowiązku podatkowego.

Dlaczego więc ustawodawca nie nałożył wyraźnie solidarnego obowiązku podatkowego np. na strony umowy zamiany, współników spółki cywilnej czy wszystkich kupujących? Wydaje się, że jest to przykład błędu legislacyjnego będącego

wynikiem nieprzemyślanego „kopiowania” rozwiązań funkcjonujących w innych daninach. Do czasu wejścia w życie u.p.c.c. czynności cywilnoprawne były opodatkowane opłatą skarbową pobieraną na podstawie ustawy z dnia 31.01.1989 r.<sup>7</sup> W ustawie o opłacie skarbowej (art. 4) w ogóle nie wspomniano w obowiązku podatkowym, lecz posłużono się pojęciem „obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej”. Obowiązek ten miał ciążyć solidarnie na stronach umów cywilnoprawnych. O ile jednak na gruncie przepisów o opłacie skarbowej rezygnacja z posługiwania się pojęciem „obowiązek podatkowy” wydaje się uzasadniona<sup>8</sup>, o tyle posłużenie się pojęciem bardzo podobnym („obowiązek zapłaty”) w konstrukcji podatku jawi się jako sztuczne i niezrozumiałe. Dodatkowe zamieszanie wprowadza art. 5 ust. 1 u.p.c.c., zgodnie z którym „obowiązek zapłaty podatku ciąży na podatnikach tego podatku”. Jest to chyba jedyny przykład podatku, w którym ustawodawca wyraźnie zaznacza, że podatek ma być zapłacony przez podatników. To, że zobowiązaniem do zapłaty jakiegokolwiek podatku jest w pierwszej kolejności właśnie podatnik, jest tak oczywiste, że w żadnej innej ustawie nie było potrzeby podkreślania tego w ten sposób, w jaki zrobiono to w art. 5 ust. 1 u.p.c.c. Trudno powiedzieć, dlaczego akurat w podatku od czynności cywilnoprawnych ktokolwiek mógłby mieć wątpliwości co do osoby zobowiązanej do uiszczenia daniny, skoro przepisy wyraźnie identyfikują podatników tego podatku.

#### **4. Ustalanie solidarnych zobowiązań w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości**

Jak wcześniej wspomniano, w podatku rolnym, leśnym, od nieruchomości, jak i w podatku od środków transportowych obowiązek podatkowy – w przypadku gdy przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu kilku podmiotów – ciąży solidarnie na wszystkich tych podmiotach. Wyjątkiem jest tylko sytuacja, gdy ustanowiono odrębną własność lokali – wtedy obowiązek w podatku od nieruchomości obciążającym grunt i części wspólne nieruchomości budynkowej nie jest solidarny, lecz spoczywa na każdym właścicielu lokalu w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Jak się wydaje, intencją ustawodawcy nakładającego solidarny obowiązek podatkowy na wszystkie osoby władające np. nieruchomością miało być zabezpieczenie interesów budżetu gminy na wypadek, gdyby niektórzy podatnicy nie byli w stanie zapłacić podatku lub skutecznie uchyliliby się od zapłaty (np. wyjeżdżając za granicę bez powiadomienia organu podatkowego o nowym adresie).

7 Ustawa z dnia 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.).

8 Obowiązek podatkowy kojarzy się z daninami zwanymi podatkami. Skoro opłata nie jest podatkiem, to odpowiednikiem takiego „obowiązku podatkowego” mógłby być w jej przypadku „obowiązek uiszczenia opłaty”.

Solidarność zobowiązań podatkowych jest bowiem równoznaczna z cywilnoprawną solidarnością dłużników: wierzyciel może egzekwować należność od wszystkich lub niektórych z dłużników, natomiast do czasu wygaśnięcia długu każdy z dłużników odpowiada za cały dług. To ułatwienie poboru podatków wydaje się jednak iluzoryczne.

Zgodnie z art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej „stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik [...]”. W przypadku zobowiązań solidarnych występuje kilku podatników i wszyscy oni są stronami jednego postępowania mającego na celu ustalenie takiego zobowiązania podatkowego. Okoliczność ta zmusza organ podatkowy do zapewnienia udziału wszystkim stronom (podmiotom współwładającym) w postępowaniu podatkowym. Tymczasem zidentyfikowanie np. wszystkich współwłaścicieli nieruchomości bywa znacznie utrudnione i wiąże się z koniecznością przeprowadzenia wielu postępowań o stwierdzenie nabycia spadku. Bardzo często okazuje się, że organy podatkowe nie mają żadnych informacji nt. śmierci któregoś ze współwłaścicieli nieruchomości i wydają decyzje m.in. na nazwisko osoby nieżyjącej. Decyzje takie są odbierane przez adresatów, a w przypadku zmarłego – przez domowników (spadkobierców), a należny podatek jest uiszczany. W pewnym jednak momencie może wyjść na jaw fakt śmierci jednego ze współwłaścicieli. W takiej sytuacji wszystkie decyzje z ostatnich pięciu lat (wystawiane m.in. osobą nieżyjącą) należy uznać za rażąco naruszające prawo i unieważnić w nadzwyczajnym trybie uregulowanym w art. 247 Ordynacji podatkowej. W takiej sytuacji może się okazać, że organ podatkowy za niektóre lata nie będzie już miał możliwości ponownego wymiaru podatku wszystkim (żyjącym, a więc m.in. spadkobiercom zmarłego podatnika), a to z powodu upływu okresu przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej (art. 68 Ordynacji podatkowej).

Niemożność zakończenia postępowania spowodowana przedłużającą się identyfikacją wszystkich solidarnych podatników widoczna jest również w przypadku wspólnot gruntowych. Tu również bardzo często okazuje się, że konieczne jest uprzednie przeprowadzenie postępowań o stwierdzenie nabycia spadku po zmarłych członkach wspólnoty albo konieczne jest ustalenie adresów członków wspólnoty zamieszkujących za granicą. Przeszkody te niepotrzebnie wydłużają całe postępowanie podatkowe. Nieujęcie wszystkich podatników w decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe stanowi z kolei podstawę do uchylenia takiej decyzji – okoliczność ta powinna być brana pod uwagę z urzędu przez organ odwoławczy, nawet jeżeli nie była podstawą zarzutu zawartego w odwołaniu.

Problem związany z solidarnością zobowiązań w podatkach lokalnych widoczny jest również w przypadku opodatkowania gruntów stanowiących przedmiot użytkowania wieczystego wielu osób fizycznych. Na gruntach takich współużytkownicy wieczystości budują garaże – garaże te (a może być ich kilkadziesiąt) stanowią własność wszystkich współużytkowników wieczystych. Ustawa o podatkach

i opłatach lokalnych nie dopuszcza możliwości ustalania zobowiązań podatkowych poszczególnym użytkownikom wieczystym proporcjonalnie do wielkości ich udziałów w użytkowaniu. Obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współużytkownikach wieczystych, a organ podatkowy powinien wydać jedną decyzję ustalającą zobowiązanie od całego gruntu. Dochodzi więc do sytuacji, gdy każdy ze współużytkowników otrzymuje tę samą decyzję, w której figuruje np. kwota 18 tys. zł należnego podatku od nieruchomości. Podatnicy tacy, nie rozumiejąc istoty solidarnego zobowiązania podatkowego, sprzeciwiają się nakładaniu na nich podatku w wysokości nieadekwatnej do wielkości udziału w prawie użytkowania wieczystego i masowo składają odwołania. W praktyce organy podatkowe bardzo często – wychodząc naprzeciw oczekiwaniom podatników – wydają decyzje ustalające zobowiązania podatkowe odrębnie każdemu współużytkownikowi. W decyzjach takich figuruje kwota podatku (a w istocie – części zobowiązania podatkowego) obliczona od części gruntu stanowiącej odpowiednik udziału w prawie użytkowania oraz od powierzchni garażu będącego w wyłącznym władaniu danego podatnika. Praktyka taka nie znajduje jednak odzwierciedlenia w przepisach u.p.l.

W niektórych sytuacjach krąg współwłaścicieli jest co prawda znany organowi podatkowemu, jednakże w trakcie roku ulega zmianom. Można tu np. wskazać problem opodatkowania podziemnych garaży wielostanowiskowych w blokach mieszkalnych. Każda sprzedaż miejsca garażowego (udziału we współwłasności) powoduje konieczność wszczęcia postępowania w sprawie zmiany decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości wszystkim współwłaścicielom. Jako że zmienia się stan faktyczny, organy podatkowe nie mogą odstąpić ani od wydania i doręczenia postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego, ani zawiadomień o wyznaczeniu siedmiodniowego terminu na zapoznanie się z aktami sprawy. Powoduje to dodatkowe koszty postępowania. Nie należą do rzadkości sytuacje, w których – na skutek sprzedaży udziałów we własności garażu – w trakcie roku organ pięć razy wydaje decyzje zmieniające ostateczny wymiar podatku od nieruchomości (średnio np. co dwa miesiące) i wysyła je np. na czterdziestu stron postępowania. Każdorazowe wniesienie odwołania przez choćby jednego podatnika powoduje, że organ odwoławczy musi przeprowadzić pięć postępowań odwoławczych i za każdym razem wysłać czterdzieści decyzji rozpatrujących odwołanie.

Niejako wychodząc oczekiwaniom takich współwłaścicieli garaży Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19.02.2009 r. (III SA/Wa 3085/08)<sup>9</sup> orzekł, iż każde stanowisko garażowe powinno być odrębnie opodatkowane. Zdaniem Sądu solidarny obowiązek podatkowy (art. 3 ust. 4

9 <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5D12CDB0CC>



u.p.l.) dotyczy jedynie współwłasności łącznej, tj. sytuacji gdy nie można określić zakresu władania rzeczą przez poszczególnych współwłaścicieli. Według sądu wydzielenie stanowisk garażowych powoduje, że każdemu stanowisku można przypisać konkretnego „właściciela”, w związku z czym obowiązek podatkowy dotyczy konkretnego stanowiska: każdy ze współwłaścicieli powinien oddzielnie płacić od „swojego” stanowiska. Powyższy pogląd jawi się jednak jako oczywiście sprzeczny z wyraźną treścią art. 3 ust. 4 i 5 u.p.l.

Jeszcze inny problem związany z wymiarem solidarnych zobowiązań podatkowych dotyczy łącznych zobowiązań pieniężnych. W podatku rolnym obowiązuje zasada, iż obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach gruntu, a więc stronami postępowania wymiarowego powinni być wszyscy współwłaściciele. Ustawodawca przewidział jednak pewien wyjątek. Zgodnie z art. 6c u.p.r. osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Jeżeli przedmiot opodatkowania nakazem płatniczym stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych, decyzję (nakaz płatniczy) wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli (posiadaczy). Jeżeli w takim razie gospodarstwa rolnego nie prowadzi w całości żaden ze współwłaścicieli, to obowiązek podatkowy w podatku rolnym ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Tu jednak – jak się okazuje – organ podatkowy wystawia nakaz płatniczy tylko na nazwisko jednego z podatników. Nie wiadomo jednak, co ma oznaczać użyty w ustawie zwrot „decyzję [...] wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli”.

Zgodnie z art. 92 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli podatnicy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe powstające z chwilą doręczenia decyzji ustalających takie zobowiązania, odpowiedzialnymi solidarnie są tylko ci podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Od zasady tej przewidziano jednak wyjątek dotyczący właśnie nakazów płatniczych (art. 92 § 2): przepisu art. 92 §1 nie stosuje się do zobowiązań podatkowych pobieranych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, gdyż w tym przypadku doręczenie nakazu płatniczego osobie, na którą go wystawiono, powoduje, iż wszyscy podatnicy (a więc również ci niewymienieni w nakazie) odpowiadają solidarnie za łączne zobowiązanie pieniężne.

Wydaje się, iż „wystawienie decyzji na któregokolwiek ze współwłaścicieli” oznacza, że stroną postępowania wymiarowego ma być tylko ta osoba. Założenie, że w postępowaniu w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego należy zapewnić udział wszystkich współwłaścicieli, przeczyłoby celowi wprowadzenia art. 6c

ust. 2 u.p.r. Przepis ten, jak można domniemywać, miał na celu usprawnienie wymiaru podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości – usprawnieniem takim miało być zapewne uwolnienie od konieczności zawiadamiania wszystkich podatników o toczącym się postępowaniu oraz od konieczności doręczania decyzji wszystkim współwłaścicielom. Gdyby nakaz płatniczy był wystawiony na jednego ze współwłaścicieli, ale z kolei miał być wysyłany do wszystkich podatników, trudno by było wskazać jakkolwiek wynikającą dla organu podatkowego „korzyść” w tym, że nie musiano wymieniać w decyzji nazwisk wszystkich osób zobowiązanych do zapłaty podatku.

Istota solidarności zobowiązania podatkowego (była już o tym mowa wyżej) oznacza jednak, że każdy podatnik ma prawo skorzystać ze środków zaskarżenia decyzji kończącej postępowanie podatkowe. Jeżeli nakaz płatniczy jest wystawiony na jednego z podatników i doręczony tylko temu podatnikowi, to i tak – zgodnie z art. 92 § 2 Ordynacji podatkowej – skutkuje powstanie zobowiązania podatkowego u wszystkich współwłaścicieli. Wszystkim współwłaścicielom powinno więc służyć prawo wniesienia odwołania. Nie jest jednak pewne, jak organ odwoławczy powinien weryfikować zachowanie terminu do złożenia odwołań. W przypadku osoby, na którą wystawiono nakaz płatniczy, termin ten jest liczony od następnego dnia po doręczeniu decyzji. Kiedy jednak rozpoczyna bieg termin na wniesienie odwołania przez osoby, które nakazu nie otrzymały? Wydaje się, że termin ten powinien być liczony tak samo, jak w przypadku adresata nakazu płatniczego. Okazuje się jednak, iż w praktyce pozostali podatnicy zostaną pozbawieni możliwości skutecznego odwołania się od decyzji ustalającej łączne zobowiązanie pieniężne, jeżeli osoba, na którą decyzja została wystawiona, nie poinformuje ich o fakcie doręczenia (termin ten bezskutecznie upłynie). Trudno powiedzieć, czy faktycznie zamiarem ustawodawcy było pozbawianie podatników (osób niefigurujących na nakazie) możliwości złożenia odwołania. Osoby takie, skoro są zobowiązane do zapłaty podatku, powinny korzystać z pełni praw przysługujących podatnikom. Ochronie prawa do złożenia odwołania służyłaby w takim przypadku instytucja przywrócenia uchybionego terminu do złożenia odwołania. Uprawdopodobnienie, że uchybienie nastąpiło bez winy podatnika, nie powinno być trudne, skoro podatnik nie otrzymał nakazu płatniczego i nie został poinformowany przez adresata o dacie i fakcie doręczenia. W tym jednak miejscu może jednak dojść do zachwiania pewności prawa i trwałości decyzji podatkowych, skoro odwołanie od nakazu płatniczego można będzie wnieść praktycznie aż do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

## **5. Wnioski**

Powyższe rozważania nie wyczerpują problematyki solidarności zobowiązań podatkowych. Brak udziału wszystkich stron w postępowaniu podatkowym do-

tyczącym solidarnego zobowiązania podatkowego to jedno z typowych uchybień proceduralnych związanych z wymiarem podatków stanowiących dochody gmin, gdy przedmiot znajduje się we władaniu wielu podmiotów (np. wspólnoty gruntowe). Dane zawarte w ewidencji gruntów – jeśli chodzi o podmiot władający gruntem – są pod tym względem nieaktualne. Organy podatkowe wystawiają decyzje na osoby figurujące w ewidencji gruntów, podczas gdy bardzo często okazuje się, iż większość z tych osób już nie żyje (związany jest z tym inny problem: skierowanie decyzji do osoby nieżyjącej). Omawiany błąd często występuje również w sprawach uznaniowych ulg w zapłacie podatków: organy podatkowe ograniczają postępowanie wyłącznie do wnioskodawcy, całkowicie pomijając innych współwłaścicieli nieruchomości.

Mówiąc o uregulowanych w Ordynacji podatkowej ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych można wspomnieć o jedynej (z punktu widzenia organu podatkowego) zalecie solidarności podatników. Z istoty zobowiązania podatkowego wynika, że jest ono niepodzielne<sup>10</sup>, tj. organ nie może ustalać czy określać zobowiązania podatkowego w części. Decyzja wymierzająca zobowiązanie podatkowe powinna wskazywać pełną kwotę podatku. W przypadku zobowiązań solidarnych żadnemu z podatników nie można więc przypisać jakiegokolwiek części zobowiązania, a skoro tak, to wątpliwe jawi się np. umorzenie zaległości w podatku rolnym w części dotyczącej jednego ze współwłaścicieli gruntu.

Co prawda, zgodnie z art. 91 Ordynacji podatkowej, do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy kc. dla zobowiązań cywilnoprawnych, to jednak w kodeksie cywilnym nie przewidziano instytucji umorzenia zaległego zobowiązania. W art. 373 kc. wspomniano o zwolnieniu z długu oraz o zrzeczeniu się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych<sup>11</sup>, nie są to jednak instytucje, które można by było stosować wprost do zobowiązań podatkowych.

Jeżeli więc nie jest możliwe umorzenie zaległości podatkowej w części dotyczącej wnioskodawcy (jednego z kilku podatników), to stronami postępowania w sprawie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego są wszyscy podatnicy (również ci, którzy nie złożyli wniosku o zastosowanie ulgi). Organ podatkowy próbujący odmówić pozytywnego załatwienia wniosku ma w takiej sytuacji ułatwione zadanie: może stwierdzić, że pomimo trudnej sytuacji majątkowej wnioskodawcy odmawia umorzenia zaległości podatkowej, skoro majątki pozostałych podatników pozwalają na wywiązanie się z solidarnego zobowiązania podatkowego.

10 Wyjątkiem jest wspomniany wcześniej art. 3 ust. 5 u.p.l. nakazujący ustalanie części zobowiązania podatkowego obciążającego grunt i części wspólne budynku stanowiącej stosunek powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku wspólnoty mieszkaniowej.

11 Takie zwolnienie lub zrzeczenie nie ma skutku wobec pozostałych dłużników solidarnych.

Analiza wskazanych w niniejszym opracowaniu problemów związanych z istnieniem solidarności na gruncie przepisów prawa podatkowego skłania do wniosku, że istnienie solidarnego obowiązku i zobowiązania w podatkach gminnych wcale nie jest okolicznością korzystną dla organów podatkowych. Ankieta przeprowadzona wśród pracowników 50 organów podatkowych gmin z terenów województwa podlaskiego, mazowieckiego i lubelskiego potwierdziła, że w przypadku współwłasności lub współposiadania organom tym znacząco ułatwiłoby wymiar i pobór podatków wprowadzenie zasady odpowiedzialności *pro rata parte* (każdy za swoją część). Dzięki temu postępowania podatkowe można by było ograniczyć do pojedynczych podmiotów, organy te mogłyby skutecznie ściągać należności w częściach, które dotyczyłyby osób znanych z miejsca pobytu (jedynie części należne od podatników, co do których nie zakończono postępowania spadkowego pozostawałyby nieściągnięte), uniknięto by konieczności wszczynania postępowań w sprawie zmiany decyzji ostatecznych wobec wszystkich współwłaścicieli nieruchomości – postępowania te prowadzono by wyłącznie w zakresie części będących przedmiotem obrotu.

Obciążanie każdego współwłaściciela (współposiadacza) podatkiem w stosunku odpowiadającym udziałowi w prawie własności (posiadaniu)<sup>12</sup> wydaje się też zgodne z oczekiwaniami podatników, którzy w swoich odwołaniach bardzo często domagają się właśnie takiego rozłożenia ciężaru podatkowego. Uiszczenie własnej części zobowiązania, bez ryzyka egzekucji pozostałej (niezapłaconej) części przypadającej na pozostałe osoby, niewątpliwie ustabilizowałyby sytuację majątkową podatników, którzy mogliby wtedy twierdzić, iż nie zalegają z podatkami<sup>13</sup>. Umożliwiłoby to również każdemu podatnikowi m.in. wnioskowanie o umorzenie jego części zaległości podatkowej.

12 Postulat ten dotyczy również podatku od czynności cywilnoprawnych – wydaje się, że bardziej „sprawiedliwe” byłoby odrębne opodatkowanie każdego z podatników oparte na wielkości nabywanych udziałów w prawie własności, wielkości udziałów w spółce cywilnej itp.

13 Warunek niezalegania z podatkami pojawia się często w przypadku ubiegania się o udzielenie dotacji.

# NADUŻYCIE UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA I ŚRODKI ZAPOBIEGANIA TEMU ZJAWISKU

HANNA LITWIŃCZUK

1. Zgodnie z komentarzem do Konwencji Modelowej OECD (dalej KM OECD) głównym celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej umowy podatkowe) jest wspieranie, poprzez eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania, wymiany dóbr i usług oraz przepływu kapitałów i osób. Celem tym jest również zapobieganie unikaniu opodatkowania (*tax avoidance*) i uchylaniu się od opodatkowania (*tax evasion*)<sup>1</sup>. Przedmiotem niniejszego opracowania będzie próba odpowiedzi na pytanie, na czym polega unikanie opodatkowania na płaszczyźnie międzynarodowej oraz jakie środki mogą być stosowane w celu zapobiegania temu zjawisku. Punktem wyjścia będzie wyjaśnienie kwestii terminologicznych. W komentarzu do KM OECD, na którym w przeważającej mierze oparte są polskie umowy podatkowe, jak i w doktrynie prawa międzynarodowego można spotkać się z różnymi pojęciami. Są to: „unikanie opodatkowania” (*tax avoidance*), które może być także odpowiednikiem pojęcia obejścia prawa podatkowego lub obejścia podatku (ogólna klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest w tekstach anglojęzycznych powszechnie określana mianem *General Anti-Avoidance Rule*), „nadużycie postanowień umowy podatkowej” (*abuse of provisions of the convention*) oraz „niewłaściwe korzystanie z umowy podatkowej” (*improper use of the convention*). Nadużycie postanowień umowy podatkowej można określić jako wykorzystanie tych postanowień w sposób sprzeczny z jej celem i w tym sensie niewłaściwe korzystanie z umowy będzie pojęciem z nim tożsamym. W istocie pojęcia te używane są na określenie tego samego typu zachowań podatnika, który w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nadużywa możliwości kształtowania stosunku prawnego.

2. Podstawową zasadą respektowaną zarówno w prawie krajowym, jak i prawie międzynarodowym jest zasada wolności unikania opodatkowania. Każdy ma prawo tak kształtować okoliczności faktyczne, aby nie stanowiły one urzeczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym związane jest opodatkowanie.

---

1 Zob. pkt 7 Komentarza do art. 1 Konwencji Modelowej OECD (najnowsza wersja KM OECD i komentarza pochodzi z lipca 2010; w języku polskim: Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona, Lipiec 2010, przekład K. Bany, Warszawa 2011.

Jednakże obok akceptowanej i legalnej optymalizacji podatkowej (oszczędzania podatkowego) i nielegalnego uchylania się od opodatkowania istnieją zachowania podatnika, które są legalne, ale trudne do zaakceptowania ze względu na przekroczenie granicy wolności unikania opodatkowania. Wraz z przekroczeniem tej granicy zachowanie podatnika staje się sprzeczne z celem przepisu (postanowieniem umowy). Komentarz do KM OECD stanowi, że „podstawową zasadą jest, że nie można przyznać korzyści z tytułu konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdy głównym celem zawarcia pewnych transakcji lub operacji jest zapewnienie bardziej korzystnej sytuacji podatkowej i uzyskanie takiego korzystnego traktowania w takich okolicznościach byłoby sprzeczne z przedmiotem i celem odnośnych postanowień”<sup>2</sup>. Podobnie w doktrynie wskazuje się, że unikanie opodatkowania odnosi się do strategii realizowanych przez podatników w celu zmniejszenia ich obciążenia podatkowego za pośrednictwem starannego ukształtowania okoliczności faktycznych i prawnych ich działań. Jednocześnie uzyskanie korzyści podatkowej jest wyłącznym lub dominującym motywem takiego ukształtowania. Podatnik formalnie respektuje prawo, ujawnia wszystkie fakty organom podatkowym, ale działa sprzecznie z przedmiotem i celem (duchem) ustawy<sup>3</sup>. Strategie te na płaszczyźnie międzynarodowej polegają na wykorzystywaniu możliwości, jakie daje sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnienie różnic w systemach podatkowych poszczególnych państw, a ich skutkiem jest nabycie korzyści umownych w sposób niezamierzony przez umawiające się państwa. Dlatego też państwa starają się zapobiec nadużyciu umów za pośrednictwem środków, które można ująć w dwie kategorie. Do pierwszej z nich należą specjalne postanowienia zawarte w samych umowach, do drugiej zaś regulacje prawa krajowego.

3. Specjalne postanowienia zawarte w umowach podatkowych można podzielić na dwie grupy, a mianowicie postanowienia zawarte w KM OECD oraz postanowienia zalecane w komentarzu do KM OECD do zamieszczania przez umawiające się państwa w ich bilateralnych umowach podatkowych.

Do pierwszej grupy można zaliczyć postanowienia zawierające wymóg, aby odbiorcą dywidend, odsetek i należności licencyjnych był beneficjent tych dochodów (*beneficial owner*)<sup>4</sup>, postanowienia zawierające tzw. „klauzulę nieruchomościową”<sup>5</sup>, postanowienia dotyczące podmiotów powiązanych<sup>6</sup> oraz postanowienia dotyczące tzw. spółek estradowych<sup>7</sup>. Pojęcie beneficjenta dochodów ma na celu uniemożliwienie korzystania z przywilejów umowy podatkowej podmiotom nie-

2 Zob. 9.5. Komentarza do art. 1 KM OECD.

3 L. de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, Amsterdam 2008, s. 330, 374.

4 Art. 10 (2), 11(2) i 12(4) KM OECD.

5 Art.13(4) KM OECD.

6 Art. 7 (2) i 9 (1) KM OECD i art. 11 (6), 12 (4) KM OECD.

7 Art.17 (2) KM OECD.

uprawnionym, czyli rezydentom państw trzecich, gdyż państwa w tekście umowy zastrzegają, że dotyczy ona osób mających miejsca zamieszkania lub siedzibę w jednym lub obu umawiających się państwach. Jeżeli spółka spełniająca formalnie ten warunek została utworzona po to, aby przekazywać dochody objęte preferencyjnym opodatkowaniem do podmiotów z państw trzecich, to powołanie się na okoliczność, że nie jest ona beneficjentem tych dochodów, daje podstawę do odmowy korzyści<sup>8</sup>. Postanowienia umów podatkowych dotyczące podmiotów powiązanych uwzględniają fakt, że różnice w systemach podatkowych poszczególnych państw umożliwiają podmiotowi zarządzającemu grupą spółek powiązanych prowadzenie polityki podatkowej za pośrednictwem kształtowania cen transakcji wewnątrzgrupowych. Celem tej polityki jest wykazanie jak najmniejszej kwoty dochodu do opodatkowania w państwach o relatywnie wysokim obciążeniu podatkowym i jak największej w państwach stosujących korzystniejsze zasady opodatkowania. Pozostałe postanowienia skierowane są przeciwko konkretnym strategiom unikania opodatkowania podatku u źródła w państwie położenia nieruchomości (celem gospodarczym podatnika jest zbycie nieruchomości, ale aby uniknąć podatku u źródła, wnosi ją aportem do spółki, a następnie zbywa udziały w tej spółce) lub państwie występu artysty lub sportowca (wypłata wynagrodzenia następuje nie bezpośrednio na rzecz artysty lub sportowca, lecz na rzecz spółki utworzonej w innym państwie niż państwo występu uprawnione do pobrania podatku u źródła).

Do drugiej grupy można zaliczyć między innymi postanowienia zawierające klauzulę przejrzystości (*look through approach*), klauzulę podlegania opodatkowaniu (*subject-to-tax*), klauzulę ograniczającą korzyści umowne (*limitation of benefits*)<sup>9</sup>, podejście kanałowe (*channelling approach*) oraz postanowienia dotyczące podmiotów korzystających z preferencyjnych systemów podatkowych oraz szczególnych rodzajów dochodów, do których stosuje się obniżoną stawkę podatkową lub wyłączenie z opodatkowania. Postanowienia te zostały szczegółowo omówione w komentarzu do art. 1 KM OECD i nie będą przedmiotem analizy. Skierowane są one przede wszystkim przeciwko spółkom podstawionym, poprzez które rezydenci państw trzecich korzystają z przywilejów umowy podatkowej w sposób niezamierzony przez umawiające się państwa – strony tej umowy. Spółka podstawiona legitymuje się formalnie certyfikatem rezydencji umawiającego się państwa, ale nie jest właścicielem uzyskiwanych dochodów, lecz pełni rolę pośrednika w dalszym ich przekazaniu<sup>10</sup>.

8 J. Chorążka, A. Oktawiec, M. Zasiewska, Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz, Warszawa 2011, s. 290–291.

9 Szerzej na temat tej klauzuli: F.A. Vega Borrego, Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, The Haque 2006.

10 Szerzej o spółce podstawionej: L. de Broe, *op. cit.*, s. 41–56.

Zalecane jest także uzupełnianie takich klauzul o postanowienia działania w dobrej wierze, które wykluczają odmowę zastosowania korzyści, jeśli spółka rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą albo jej główny pakiet akcji jest notowany na giełdzie.

Umawiające się państwa mogą także wprowadzić do niej tzw. *safeguarding provisions*, czyli postanowienia, w których zgodzą się na stosowanie środków krajowych przeciwko unikaniu opodatkowania przewidzianych w ich ustawodawstwach krajowych. Stanowisko zawarte w komentarzu do KM OECD sprzed 2003 roku zasadniczo rekomendowało państwom takie rozwiązanie, o czym będzie dalej mowa. Oczywiście umawiające się państwa mają pełną swobodę ustalania treści postanowień przeciwko unikaniu opodatkowania i nie są związane zaleceniami komentarza. Warto nadmienić, że Stany Zjednoczone mają swój model konwencji, w którym stosują własną koncepcję postanowienia przeciwko nadużyciom umowy (*Limitation on Benefits*).

Jeżeli umowy podatkowe zawierają wymienione wyżej postanowienia umowne, wówczas ich zastosowanie w przypadku zaistnienia stanów faktycznych, których dotyczą, nie budzi żadnych wątpliwości, gdyż oba umawiające się państwa wyraziły na to zgodę. Nie zawsze jednak umowy podatkowe zawierają postanowienia skierowane przeciwko wszelkim lub przynajmniej niektórym strategiom unikania opodatkowania. Na przykład wiele polskich umów zawiera postanowienie, że odbiorca dywidend, odsetek czy należności licencyjnych powinien być beneficjentem tych dochodów, ale są takie, które nie zawierają takiego wymogu. Na przykład w odniesieniu do należności licencyjnych nie ma takiego wymogu w umowach z Bułgarią, Cyprzem, Finlandią, Hiszpanią, Luksemburgiem, Filipinami, niektórymi umowami zawierają klauzulę nieruchomościową, ale nie ma jej np. w umowach z Cyprzem, Czechami, Finlandią, Luksemburgiem, Węgrami, Indonezją, Japonią, Włochami i Szwajcarią. W polskich umowach nie występuje także klauzula *Limitation on Benefits* (wyjątek umowa ze Szwecją). Niektóre umowy zawierają postanowienia przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczące dywidend, odsetek i należności licencyjnych (np. umowa z Wielką Brytanią)<sup>11</sup>. Także w umowach zawieranych przez inne państwa nie zawsze występują postanowienia szczególne, które mogą stanowić podstawę odmowy przyznania korzyści w przypadku stosowania określonej strategii unikania opodatkowania. Pojawia się w związku z tym pytanie, czy państwo może w takiej sytuacji zastosować środki krajowe, na przykład ogólną klauzulę przeciwko obejściu prawa podatkowego, i na ich podstawie odmówić korzyści umownej.

11 Np. art. 10 ust. 6 umowy z Wielką Brytanią ma następujące brzmienie: „Postanowienia niniejszego artykułu nie mają zastosowania, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów jakiegokolwiek osoby, do której odnosi się powstanie lub nabycie udziałów (akcji) lub innych praw, z tytułu których dywidenda jest wypłacana, było wyłącznie uzyskanie korzyści z niniejszego artykułu w wyniku powstania lub nabycia tych praw”.



4. Możliwość zastosowania środków krajowych przeciwko nadużyciu umów podatkowych mogłaby być dodatkowym argumentem za wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego. Kwestia ta nie jest jednak oczywista.

Stanowisko Komentarza do KM OECD uległo w tym zakresie dość istotnej zmianie. W latach 1977–2003 nie było ono całkowicie jednoznaczne. Zasadniczo z komentarza do art.1 wynikało, że jeżeli państwa chcą stosować środki krajowe przeciwko unikaniu opodatkowania do sytuacji objętych umowami podatkowymi, to powinny do swoich umów podatkowych włączyć specjalne postanowienia *safe-guarding provisions*, które wyraźnie na to by im zezwalały<sup>12</sup>. Późniejsze stanowisko OECD zawarte w Raporcie dotyczącym spółek bazowych nie były już tak kategoryczne i stwierdzało, że krajowe środki przeciwko unikaniu opodatkowania nie muszą być potwierdzane w umowach podatkowych, aby mieć do nich zastosowanie, chociaż Raport podkreślał, że nie wszystkie państwa popierają to stanowisko. W wersji komentarza z 1992 r. utrzymano oba poglądy, przez co było one odbierane jako niekonsekwentne i wewnętrznie sprzeczne<sup>13</sup>. Zmieniony komentarz z 2003 r. zawiera już jednoznaczne stanowisko, zgodnie z którym nie ma kolizji pomiędzy krajowymi środkami przeciwko unikaniu opodatkowania a postanowieniami umów podatkowych. Środki krajowe mogą być stosowane do wszelkiego rodzaju sytuacji postrzeganych jako nadużycie postanowień konwencji<sup>14</sup>.

Ponadto komentarz podkreśla, że państwa, które uznają nadużycie umowy za nadużycie prawa krajowego, gdyż umowa po dopełnieniu stosownej procedury stała się częścią porządku krajowego, nie mają zastrzeżeń do stosowania środków krajowych przeciwko unikaniu do postanowień konwencji. Z kolei państwa, które wolą traktować nadużycie umowy jako nadużycie normy prawa międzynarodowego także nie mają takich obiekcji, gdyż przemawia za tym sam cel umowy i obowiązek interpretowania jej w dobrej wierze. Komentarz wskazuje ponadto, że fakt, iż środki krajowe przeciwko unikaniu opodatkowania mogą mieć zastosowanie do sytuacji objętych umowami podatkowymi, nie wyklucza potrzeby włączania do takich umów specjalnych postanowień skierowanych przeciwko określonym strategiom unikania opodatkowania<sup>15</sup>.

W świetle uwag niektórych państw, a także doktryny i orzecznictwa sądowego kwestia wzajemnych relacji pomiędzy krajowymi środkami przeciwko unikaniu opodatkowania a postanowieniami umów podatkowych jest bardziej złożona. Niektóre państwa zgłosiły uwagi, że nie zgadzają się z tak ogólnym wnioskiem komentarza o braku kolizji pomiędzy postanowieniami umów a krajowymi środkami

12 L. De Broe, *op. cit.*, s. 378.

13 *Ibidem*, s. 378–381.

14 Par. 9.2 komentarza do art. 1 KM OECD.

15 Par. 9.2, 9.3 i 9.6 komentarza do art. 1 KM OECD.

przeciwko unikaniu opodatkowania (np. Belgia, Irlandia, Luksemburg, Holandia, Szwajcaria)<sup>16</sup>. Niektóre z nich uznały, że zgodność krajowych norm przeciwko unikaniu opodatkowania z postanowieniami umowy zależy od istoty normy krajowej oraz związku między prawem krajowym i prawem międzynarodowym w porządku prawnym danego państwa. Stosowanie norm krajowych może bowiem doprowadzić do skutków wyraźnie nieprzewidzianych przez umowę. Znalazła się także uwaga, że jeśli w samej umowie brak jest przyzwolenia na stosowanie takich środków, to ewentualnie można je zastosować w wyniku procedury wzajemnego porozumiewania się. W doktrynie również wskazuje się na konieczność wzięcia pod uwagę treści normy krajowej i relacji pomiędzy umowami podatkowymi a prawem wewnętrznym i nie można tu wyciągać wniosków ogólnych, jak czyni to OECD.

Można spotkać się z poglądem, że umowy podatkowe i prawo krajowe to dwa odrębne porządki prawne i kiedy zastosowanie środków krajowych prowadziło by do rozszerzenia podstawy opodatkowania, to ochrona traktatowa powinna być utrzymana. Jeśli każde umawiające się państwo zastosuje do sytuacji objętej umową środki krajowe przeciwko unikaniu opodatkowania, które mogą różnić się, może to doprowadzić do skutku sprzecznego z celem umowy<sup>17</sup>.

Analiza orzecznictwa sądowego różnych państw wskazuje, że na przykład w Austrii, Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Szwajcarii i Niemczech sądy akceptują stosowanie krajowych środków przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym ogólnej klauzuli i doktryn orzeczniczych do podatkowych stanów faktycznych objętych postanowieniami umów podatkowych. W Belgii, Holandii i Francji orzeczenia sądowe zmierzają raczej w przeciwnym kierunku<sup>18</sup>. Na sposób orzekania w tej kwestii mogą mieć także wpływ relacje pomiędzy prawem międzynarodowym a prawem krajowym. W niektórych państwach zagwarantowane jest, bardzo często w samej konstytucji, pierwszeństwo umów międzynarodowych nad prawem krajowym, w innych nie ma jednoznacznie określonego pierwszeństwa umów.

W pierwszej grupie państw problem zastosowania krajowych norm przeciwko unikaniu opodatkowania do sytuacji objętych postanowieniami umów może prowadzić do sprzeczności z konstytucją. W związku z zastosowaniem późniejszej ogólnej normy krajowej (ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego) do sytuacji rozstrzyganej na gruncie umowy podatkowej, jako wcześniejszej normy szczególnej może wystąpić skutek określany jako *treaty override*<sup>19</sup>. Jeśli prawo krajowe przyznaje pierwszeństwo umowom i traktuje je jako *lex specialis*, może oznaczać to naruszenie normy prawa międzynarodowego jako normy wyższej rangi.

16 Komentarz do art. 1 „Uwagi do komentarza” par. 27.4–27.9.

17 M. Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Convention, Viena 2010, s. 37, 59–60.

18 L. de Broe, *op. cit.*, s. 313.

19 M. Lang, *op. cit.*, s. 34.

Przy założeniu jednak, że umowa podatkowa jest interpretowana w duchu zmienionego komentarza, a od 2003 r. wyraźnie stanowi on, że celem umów jest także zapobieganie unikaniu opodatkowania, pojawia się pytanie, czy nie zachodzi tu pewna sprzeczność. Jak bowiem realizować ten cel, jeśli potencjalnym skutkiem umowy podatkowej jest ograniczenie umawiającego się państwa w zastosowaniu środków krajowych przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym ogólnej klauzuli i doktryn orzeczniczych?

Trzeba jednak zgodzić się, że przeszkodą w zastosowaniu krajowych środków przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego do międzynarodowych stanów podatkowych objętych postanowieniami umów, mogą być przepisy konstytucyjne przyznające umowom międzynarodowym pierwszeństwo przed prawem krajowym. Odmowa przyznania korzyści umownej na podstawie prawa krajowego mogłaby być uznana za naruszenie mającej pierwszeństwo normy prawa międzynarodowego.

Wniosek ten dotyczy nie tylko ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego, ale także innych środków krajowych, takich jak na przykład przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych. Pomijając różnice pomiędzy poszczególnymi państwami, regulacje te charakteryzują się tym, że określają warunki, przy spełnieniu których dochody zagranicznych spółek kontrolowanych są przypisywane spółce będącej ich właścicielem (udziałowcem) i opodatkowane w państwie jej siedziby. Dotyczą one tych spółek kontrolowanych, które zostały założone w państwach o niskim poziomie opodatkowania. Wątpliwości wynikają z faktu, że postanowienia umów podatkowych dokładnie określają, kiedy dochody spółki z siedzibą w jednym państwie (spółki kontrolowanej) mogą być opodatkowane w drugim umawiającym się państwie i zasady wynikające z przepisów krajowych o zagranicznych spółkach kontrolowanych mogą być uznane za naruszenie tych postanowień.

5. W literaturze można spotkać się także z poglądem<sup>20</sup>, że w celu przeciwdziałania nadużyciu postanowień umów podatkowych nie jest konieczne odwoływanie się do specjalnych postanowień umowy ani do środków krajowych, gdyż z samego międzynarodowego prawa podatkowego można wyprowadzić zasadę zakazującą jego nadużycia. W tym celu należy odwołać się do zasad wykładni umów międzynarodowych.

Podstawowe znaczenie dla interpretacji umów międzynarodowych, w tym umów podatkowych, mają artykuły 31 i 32 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów<sup>21</sup>. Zgodnie z art. 31 „Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyra-

---

20 Pogląd taki głosił K. Vogel (za M. Lang, *op. cit.*, s. 60).

21 Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439).

zom w ich kontekście oraz w świetle jego przedmiotu i celu”. Istotne znaczenie ma kontekst umowy, który obejmuje „oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami: a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu; b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu”. Dalej art. 31 Konwencji Wiedeńskiej stanowi, iż łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę każde późniejsze porozumienie oraz każdą późniejszą praktykę, które strony przyjęły dla celów interpretacji traktatu, a także wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego mające zastosowanie w stosunkach między stronami.

Nie budzi zatem wątpliwości, że zasada interpretowania traktatu w dobrej wierze jest wiążąca dla państw. W literaturze podkreśla się jednak, że osoby fizyczne są podmiotami międzynarodowego prawa podatkowego tylko wyjątkowo, a więc zasadniczo nie mogą ich wiązać, tak jak państwa, zasady międzynarodowego prawa podatkowego. Zasada wykładni traktatu w dobrej wierze nie może zatem zastąpić specjalnych środków przeciwko jego nadużyciu<sup>22</sup>. Pogląd ten jest niewątpliwie słuszny i odnosi się także do relacji pomiędzy międzynarodowymi i krajowymi środkami przeciwko nadużyciu postanowień umów podatkowych. Z powołanych wyżej przepisów Konwencji Wiedeńskiej wynika, że łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji. Jeżeli państwo wprowadzi do swojego porządku prawnego ogólną klauzulę przeciwko obejściu prawa podatkowego, która może być stosowana także do postanowień umów, a drugie państwo nie zgłosi sprzeciwu wobec tej nowej praktyki, to jest to jednoznaczne z jego zgodą na stosowanie tego środka krajowego także do postanowień umowy<sup>23</sup>. Nie zmienia to jednak faktu, że w odniesieniu do obywateli wiążące są przepisy konstytucji, które mogą w sposób jednoznaczny stawiać wyżej umowy międzynarodowe w hierarchii źródeł prawa niż prawo krajowe. Wbrew stanowisku zawartym w komentarzu do KM OECD, które dopuszcza stosowanie środków krajowych przeciwko nadużyciu umów podatkowych, niektórzy autorzy podkreślają, że przepisy krajowe, które mogłyby pozbawić podatników korzyści przyznanych na mocy umowy podatkowej powinny mieć tę samą co umowy rangę prawną. Jeżeli zatem przepisy danego państwa nie przewidują wyraźnego pierwszeństwa umów międzynarodowych przed prawem krajowym, mogą to być środki krajowe, jeśli jednak takie pierwszeństwo przewidują, powinny to być środki prawa międzynarodowego.

**6.** Podsumowując, respektując zasadę wolności unikania opodatkowania zarówno na płaszczyźnie krajowej, jak i międzynarodowej, przypadki nadużycia

22 M. Lang, *op. cit.*, s. 61.

23 L. de Broe, *op. cit.*, s. 391.

umów podatkowych powinny być eliminowane za pośrednictwem odpowiednich środków. Najbardziej oczywistymi i niebudzącymi prawnych wątpliwości są specjalne postanowienia zawarte w samych umowach podatkowych, w tym także postanowienia, w których państwa zgadzają się na stosowanie na gruncie umowy określonych środków krajowych. W takim przypadku mają one taką rangę prawną jak normy prawa międzynarodowego. Znacznie więcej wątpliwości budzi stosowanie do stanów faktycznych, do których ma zastosowanie umowa podatkowa, środków przeciwko unikaniu opodatkowania, które stanowią wyłącznie normy prawa krajowego. Dotyczy to zwłaszcza państw, do których należy także Polska, w których porządku krajowym umowy międzynarodowe mają pierwszeństwo przed prawem krajowym. Pozbawienie podatników korzyści wynikającej z umowy podatkowej na podstawie normy krajowej budzi w takim przypadku istotne zastrzeżenia natury prawnej. W tej sytuacji bardziej właściwe jest przeciwdziałanie nadużyciu umów przy wykorzystaniu specjalnych postanowień umowy, jednakże w przypadku umów, które już stały się częścią krajowego porządku prawnego, wymaga to ich renegocjacji.

# MIĘDZYNARODOWA WSPÓŁPRACA PRZY POBORZE NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH

DOMINIK MĄCZYŃSKI

## 1. Wprowadzenie

Międzynarodowa współpraca przy poborze należności podatkowych stanowi niezbędny element efektywnego systemu podatkowego. O ile międzynarodowa wymiana informacji pozwala przede wszystkim na skuteczny wymiar podatkowy, o tyle od współpracy przy poborze należności podatkowych zależy to, czy zobowiązanie podatkowe zostanie w ogóle wykonane. Mimo że próby uregulowania zasad współpracy przy poborze należności podatkowych podjęte zostały na arenie międzynarodowej niemal sto lat temu, to dopiero ostatnie lata przyniosły zwiększone zainteresowanie zacieśnieniem współdziałania w tym zakresie. Wydaje się, że podstawową tego przyczyną jest łatwość, z jaką podatnicy nie tylko unikają wymiaru opodatkowania, ale także unikają poboru podatku na skutek swobody przepływu kapitału pomiędzy państwami, w szczególności w granicach Unii Europejskiej. W tej sytuacji wydaje się istotne poddanie analizie możliwości, jakimi dysponują administracje poszczególnych państw w zakresie współpracy przy egzekucji należności podatkowych.

## 2. Międzynarodowa współpraca przy poborze należności w świetle Modeli OECD

### 2.1. Uwagi wstępne

Myśl o międzynarodowej współpracy przy dochodzeniu należności podatkowych narodziła się w początkach XX wieku.<sup>1</sup> Już w 1928 r. Zebranie Ogólne Ekspertów Rządowych w Zakresie Podwójnego Opodatkowania i Uchylania się od Opodatkowania, zwołane pod auspicjami Ligi Narodów, opracowało cztery projekty modeli konwencji, wśród których znalazł się model poświęcony współpracy przy poborze zobowiązań podatkowych.<sup>2</sup> Prace zamierzano kontynuować w latach trzydziestych, lecz do idei powrócono dopiero w latach 1942 i 1946 na zgrupowanie

1 J. Wyciśłok, Umowa modelowa OECD. Konwencja Modelowa o podatku dochodowym i podatku od kapitału, Katowice 2000, s. 17–20.

2 C.G. Hernandez, Trends in the Exchange of Relevant Tax Information, (w:) Tax treaty policy and development, Wiedeń, 2005, s. 502.

niach Komitetu Fiskalnego Ligi Narodów w Meksyku i Londynie. Zdecydowano wówczas o włączeniu problematyki współpracy przy egzekucji należności podatkowych do ogólnego modelu konwencji i ograniczenie jej do kwestii współpracy przy eliminowaniu podwójnego opodatkowania. Model Konwencji OECD w wersji z 1963 r. nie obejmował jednak tej problematyki, choć Komentarz do Modelu Konwencji OECD dopuszczał możliwość uregulowania przez umawiające się państwa kwestii pomocy administracyjnej przy egzekucji zobowiązań podatkowych.<sup>3</sup>

Istotnym impulsem do zintensyfikowania prac nad problematyką międzynarodowej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych był rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych, który wiązał się w Europie z integracją polityczną i gospodarczą mającą miejsce od początku lat pięćdziesiątych. Swoboda przepływu osób, kapitału, towarów i usług poszerzyła zakres możliwości unikania bądź uchylania się od opodatkowania. Podjęte w tym zakresie prace zaowocowały przyjęciem w dniu 21 września 1977 r. przez OECD zaleceń w sprawie unikania i uchylania się od opodatkowania.<sup>4</sup> Z opracowania wynika, iż rozwój międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych leży w interesie zarówno krajów nakładających podatek, jak i podatników wywiązujących się ze swoich zobowiązań „w dobrej wierze”. Podjęto również decyzję, by opracować – niezależnie od ogólnego Modelu Konwencji OECD – odrębny dokument kompleksowo regulujący problematykę współpracy przy dochodzeniu roszczeń podatkowych.<sup>5</sup> W konsekwencji zainicjowano prace nad Modelem Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej przy dochodzeniu roszczeń podatkowych, który został ostatecznie przyjęty przez OECD 29 stycznia 1981 r.<sup>6</sup> Następnie w 2003 r. do ogólnego Modelu Konwencji OECD dodany został art. 27 poświęcony problematyce współpracy przy dochodzeniu należności podatkowych. Te dwa instrumenty prawne stanowią wzorzec do zawierania bilateralnych umów międzynarodowych w zakresie współpracy przy dochodzeniu należności podatkowych.

## **2.2. Model Konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie dochodzenia roszczeń podatkowych**

Model Konwencji OECD w sprawie dochodzenia roszczeń podatkowych jest pierwszym dokumentem, na podstawie którego państwa mogą regulować swoje stosunki prawnopodatkowe w tym zakresie. Reguluje on trzy formy współpracy: doręczania dokumentów, wymianę informacji i pomoc w poborze wierzytelności

3 OECD, Model Convention For Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims, Paris 1981, s. 5.

4 *Ibidem*.

5 A. Grau, Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, „Intertax” 2000, nr 6/7, s. 245.

6 B. Gangemi, General report, Cahiers de Droit Fiscal International, Sztokholm 1990, s. 20; H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego, Warszawa 2006, s. 309.

podatkowych. Dwie pierwsze formy mają charakter wspierający pobór wierzytelności podatkowych, trzecia odnosi się wprost do celu stawianego konwencji. Warto podkreślić, że w odróżnieniu od innych modeli OECD, pomoc we wszelkich formach udzielana jest wyłącznie na wniosek jednego z umawiających się państw. Model Konwencji OECD w sprawie dochodzenia roszezeń podatkowych nie przewiduje natomiast udzielenia pomocy administracyjnej automatycznie.

Wydaje się, że intencją OECD było stworzenie dokumentu, na podstawie którego może dochodzić do współpracy na bardzo szeroką skalę. Przekonuje o tym zakres podmiotowy i przedmiotowy modelu. Dotyczy on bowiem nie tylko podatników, ale także innych osób, na których ciężą zobowiązania podatkowe. Państwa mogą też bez ograniczeń ustalić krąg podatków, w stosunku do których model znajdzie zastosowanie. Uwagę zwraca fakt, że model pojmuje pojęcie poboru podatków niezwykle szeroko. Jego celem jest nie tylko bezpośrednia egzekucja wierzytelności podatkowych, ale także fazy ją poprzedzające, które mogą przyczynić się do skuteczności poboru podatków. Realizacji tego celu ma służyć pomoc udzielana przy doręczaniu korespondencji i wymianie informacji. Może bowiem okazać się, że skuteczne doręczenie korespondencji bądź wymiana informacji istotnych z punktu widzenia ustalenia wierzytelności podatkowych sprawi, że egzekucja nie będzie konieczna, ponieważ wierzytelność zostanie dobrowolnie zaspokojona. Skuteczność poboru wierzytelności podatkowych wspierana jest również możliwością dokonania zabezpieczenia wierzytelności podatkowych.

Model OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie dochodzenia roszezeń podatkowych przewiduje także instytucje mające zabezpieczyć interesy podatników, wobec których toczy się postępowanie podatkowe. Interes podatnika jest chroniony poprzez obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej przez państwo otrzymujące informacje oraz możliwość odmowy udzielenia pomocy w określonych w modelu sytuacjach. Wydaje się więc, że model równoważy pozycję państwa wnioskującego o udzielenie pomocy i podatnika, którego majątek jest przedmiotem egzekucji administracyjnej. Pobór podatków nie staje się celem absolutnym, lecz w pewnych sytuacjach inne wartości stawia się ponad skutecznością pracy organów podatkowych. Daje to podatnikom przeświadczenie, że ich interesy będą należycie chronione, pomimo możliwości rozszerzenia prowadzenia postępowania podatkowego na terytoria innych państw.<sup>7</sup>

Chociaż praktyczne znaczenie Modelu Konwencji OECD w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej przy dochodzeniu roszezeń podatkowych jest niezwykle ograniczone<sup>8</sup>, to miał on wpływ na treść wielostronnych umów o współ-

7 Szerzej: D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 182 i nast.

8 Do 2001 r. na podstawie tego dokumentu nie zawarto żadnej umowy międzynarodowej – Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Tenth Meeting), *Mutual assistance in collection of tax debts*, ONZ 2001, s. 4.



pracy, czego najlepszym przykładem jest Konwencja Rady Europy w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z 25 stycznia 1988 r.

### **2.3. Model Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku**

W 2003 r. OECD podjęła kolejną próbę zachęcenia państw do regulowania zasad współpracy przy poborze należności podatkowych, dodając do ogólnego Modelu OECD art. 27.<sup>9</sup> Pomoc przy poborze zaległości podatkowych w treści Modelu Konwencji OECD jest dopełnieniem innych form współpracy podejmowanej przez administracje finansowe poszczególnych państw. Ma ona miejsce w ostatniej fazie szeroko rozumianego postępowania podatkowego. W świetle postanowień Modelu OECD pomoc przy egzekucji może być udzielana przez państwo w odniesieniu do wszystkich osób bez względu na miejsce ich zamieszkania lub siedzibę. Szeroko został uregulowany także zakres przedmiotowy, gdyż Model Konwencji przewiduje, że pomoc przy poborze zaległości podatkowych może być świadczona w odniesieniu do wszystkich podatków, o ile nie są nakładane niezgodnie z Modelem Konwencji OECD. Model Konwencji OECD przewiduje dwie formy współpracy w tym zakresie – egzekucję należności oraz zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych. Nie ulega wątpliwości, że pomoc przy poborze zaległości podatkowych jest istotną formą współpracy, dzięki której organy administracji finansowej mogą skutecznie dochodzić należności podatkowych, nawet jeśli podatnik nie wywiązuje się z zobowiązań i nie posiada majątku na terenie państwa, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

## **3. Międzynarodowa współpraca przy poborze należności podatkowych w prawie międzynarodowym**

### **3.1. Uwagi wstępne**

Wiążące normy prawa międzynarodowego, na podstawie których podejmowana jest współpraca przy poborze należności podatkowych, mogą wynikać z przepisów bilateralnych umów podatkowych, których źródłem zazwyczaj są kolejne wersje Modelu Konwencji OECD lub Modelu Konwencji ONZ oraz z przepisów wielostronnej umowy międzynarodowej dotyczącej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (dalej: Konwencja).<sup>10</sup>

W związku z zawarciem umów międzynarodowych polskie organy administracji są zobowiązane do podjęcia współpracy w różnym zakresie z administracjami ponad 80 państw świata. Z niektórymi państwami Polska związana jest zarówno umową wielostronną, jak i dwustronną. Tego rodzaju stan prawny powoduje, że

9 J. Herdin–Winter, *Exchange of Interpretation and Legal Protection: DTCs and EC Law*, (w:) M. Lang, J. Schuch, C. Staringer (red.), *Tax Treaty Law and EC Law*, Wien 2007, s. 255–258.

10 Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913 i 914).

metody i zakres współpracy w odniesieniu do konkretnych państw różnią się. Odmienne może być również podstawa prawna współpracy podejmowanej z administracją finansową tego samego kraju. W przeciwieństwie do umów bilateralnych, w których kwestiom współpracy poświęcona jest zaledwie niewielka część postanowień tych umów, Konwencja dotyczy wyłącznie problematyki współpracy pomiędzy organami administracji finansowymi poszczególnych państw.

### **3.2. Umowy bilateralne**

Współpraca przy poborze należności podatkowych jest rzadko przedmiotem regulacji bilateralnych umów podatkowych. Do tej pory Polska zawarła zaledwie osiem umów przewidujących możliwość podjęcia współpracy w tym zakresie (z Armenią<sup>11</sup>, Belgią<sup>12</sup>, Holandią<sup>13</sup>, Indiami<sup>14</sup>, Niemcami<sup>15</sup>, Nową Zelandią<sup>16</sup>, Szwecją<sup>17</sup> i Norwegią<sup>18</sup>). Obecnie obowiązujące umowy bilateralne przewidują dwa sposoby normowania omawianej formy współpracy: pośredni, dając podstawę do zawarcia w przyszłości odrębnego porozumienia albo bezpośredni, normując tę problematykę w treści zawartej umowy.

Pierwsza ze wskazanych powyżej metod została zastosowana w umowie zawartej przez Polskę z Armenią. Zgodnie z art. 28 ust. 1 tej umowy właściwe organy obu państw zawrą bezpośrednie porozumienie w sprawie wzajemnej pomocy w egzekucji podatków objętych niniejszą konwencją, w tym odsetek, opłat karnych za opóźnione zapłaty i grzywien, z wyłączeniem przypadków postępowania karnego przed sądami lub trybunałami. Powołany powyżej przepis nie stanowi samoistnej podstawy wystąpienia z wnioskiem o udzielenie pomocy w przedmiocie

- 11 Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Armenii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisana w Warszawie dnia 14 lipca 1999 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 66, poz. 576).
- 12 Konwencja podpisana w Warszawie dnia 20 sierpnia 2001 r. między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 2004 r. Nr 211, poz. 2139).
- 13 Konwencja podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120).
- 14 Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzona w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46).
- 15 Umowa między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).
- 16 Umowa między Rzeczypospolitą Polską a Nową Zelandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 21 kwietnia 2005 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1822).
- 17 Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193).
- 18 Konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899).

poboru należności podatkowych, lecz stwarza możliwości dla właściwych organów do uregulowania tej kwestii w odrębnym porozumieniu, bez konieczności wdrażania procedur dyplomatycznych wymaganych dla zawarcia konwencji międzynarodowej.

W pozostałych umowach międzynarodowych, w których poruszana jest kwestia pomocy przy poborze należności podatkowych, problematyka ta została unormowana bezpośrednio, bez odwoływania się do odrębnego porozumienia zawartego w przyszłości. Najbardziej szczegółowo pomoc w poborze należności podatkowych została uregulowana w umowie zawartej przez Polskę z Holandią. Przepisy odnoszą się zarówno do egzekucji, jak i zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Przedmiotem egzekucji może być tylko należność, wobec której został wystawiony dokument zezwalający na egzekucję i co do zasady nie jest ona w dalszym ciągu kwestionowana. Omawiana umowa zawiera również zarys postępowania w przedmiocie wniosku o udzielenie pomocy przy egzekucji.<sup>19</sup>

Oprócz umowy z Holandią postanowienia pozostałych umów normujących zasady udzielania pomocy w poborze należności podatkowych nie są już tak szczegółowe. Zakres podmiotowy i przedmiotowy, a także warunki uzasadniające udzielenie pomocy nie ulegają zmianie. W istotny sposób ograniczone są natomiast postanowienia proceduralne.

### **3.3. Konwencja o pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych**

Projekt konwencji o pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (dalej: Konwencja) został zaproponowany przez Radę Europy do podpisania i ratyfikowania państwom członkowskim Rady Europy i OECD w dniu 25. stycznia 1988 r.<sup>20</sup> Konwencja weszła natomiast w życie 1. kwietnia 1995 r. po ratyfikowaniu jej przez pięć państw.<sup>21</sup>

Na mocy postanowień Konwencji zakres pomocy w poborze zobowiązań podatkowych został uregulowany niezwykle szeroko.<sup>22</sup> Pomoc ma bowiem dotyczyć wszystkich osób, na których ciążyą obowiązki podatkowe, w tym także obywateli państwa, które pomocy udziela.<sup>23</sup> Ponadto pomoc w zakresie poboru zobowiązań podatkowych może być skierowana przeciwko osobie, która nie jest podatnikiem,

19 Szerzej: D. Mączyński, *op. cit.*, Warszawa 2009, s. 256 i nast.

20 F.A.G. Prats, Mutual Assistance in Collection of Tax Debts, „Intertax” 2002, nr 2, s. 62; B. Gangemi, General report, „Cahiers de Droit Fiscal International”, Sztokholm 1990, s. 21.

21 Por. art. 28 ust. 2 Konwencji; Państwami, które dokonały ratyfikacji w tym terminie były: Dania, Finlandia, Norwegia, Stany Zjednoczone i Szwecja; E.C.J.M. Van der Hel–Van Dijk, R.N.J. Kamerling, International Exchange of Information and Multilateral Tax Auditing: Towards an Intra Community Approach?, „Intertax” 2003, nr 1, s. 6, J. Lurie, H. Keijzer, C. Galli, C. Haccius, Exchange of Information Within the EU, „Tax Planning International Review” 1997, nr 8, s. 10.

22 F.A.G. Prats, *op. cit.*, s. 67–68; M. Penney, Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, „Tax Planning International” 1988, nr 6, s. 4.

23 A. Grau, *op. cit.*, s. 241–249.

lecz także przeciwko osobie, która w świetle prawodawstwa państwa wnioskującego o udzielenie pomocy ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe.

Art. 11 ust. 1 Konwencji ustanawia ogólną zasadę, w myśl której państwo proszone o pomoc jest zobowiązane do podjęcia działań zmierzających do egzekucji roszczeń podatkowych drugiego państwa, tak jakby one były jego własnymi roszczeniami.<sup>24</sup> Art. 11 ust. 2 Konwencji określa wymogi warunkujące podjęcie współpracy przy egzekucji zobowiązań podatkowych. Na mocy tego przepisu muszą zostać spełnione dwa warunki, by wniosek o udzielenie pomocy wywarł pożądany skutek.<sup>25</sup> Po pierwsze, państwo wnioskujące o udzielenie pomocy musi oświadczyć, że roszczenie może być przedmiotem skutecznej egzekucji na terenie tego państwa. Po drugie, roszczenie nie może być kwestionowane, chyba że strony postanowią inaczej.

W Konwencji unormowane zostały także dwie niezwykle istotne kwestie ściśle związane z problematyką egzekucji roszczeń podatkowych, a mianowicie kwestia oceny terminu, w jakim egzekucja jest dopuszczalna, a także kwestia pierwszeństwa zaspokojenia roszczeń z przedmiotu egzekucji. Na mocy art. 14 Konwencji wpływ terminu, w którym egzekucja może być prowadzona, ma być oceniany z punktu widzenia państwa wnioskującego o udzielenie pomocy. Przepis ten formułuje zasadę ogólną, w myśl której państwo może skutecznie wnioskować o udzielenie pomocy tak długo, jak może prowadzić egzekucję tego roszczenia na terenie własnego kraju. W świetle art. 14 Konwencji pomoc w egzekucji jest dopuszczalna w sytuacji, gdy na mocy prawodawstwa państwa wnioskującego nie upłynął termin, po którym wszczęcie i prowadzenie egzekucji nie jest możliwe.<sup>26</sup>

Konwencja stanowi niezwykle istotny instrument prawa międzynarodowego normujący zakres i metody współpracy w sprawach podatkowych. Na gruncie Konwencji państwa mogą bowiem współpracować we wszystkich fazach szeroko rozumianego wymiaru i poboru podatku. Konwencja daje państwom, które do niej przystąpiły, szeroki wachlarz możliwości skutecznego wymiaru i poboru podatku.

Warto również podkreślić, że ostatnie lata przyniosły zasadniczy wzrost zainteresowania państw Konwencją, co znalazło swój wyraz w liczbie państw przystępujących do Konwencji. Obecnie stroną Konwencji jest już 21 państw: Belgia, Dania, Finlandia, Francja, Gruzja, Hiszpania, Holandia, Islandia, Irlandia, Korea Północna, Meksyk, Mołdawia, Norwegia, Polska, Portugalia, Słowenia, Szwecja, Ukraina, USA, Wielka Brytania, Włochy.<sup>27</sup>

24 Na ten temat: F.A.G. Prats *op. cit.*, s. 63–64; D.E. Spencer, Mutual Assistance Convention Has Its Limitation, „The Journal of International Taxation” 1991, nr 1/2, s. 288; A.H.M. Daniels, Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, „Intertax” 1988, nr 4, s. 108.

25 F.A.G. Prats, *op. cit.*, s. 68–69.

26 Szerzej: D. Mączyński, *op. cit.*, s. 283 i n.

27 [http://www.oecd.org/document/14/0,3746,en\\_2649\\_33767\\_2489998\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/14/0,3746,en_2649_33767_2489998_1_1_1_1,00.html)

## 4. Międzynarodowa współpraca przy poborze należności w Unii Europejskiej

### 4.1. Uwagi wstępne

Zasady współpracy przy poborze należności podatkowych zostały unormowane w prawie unijnym już w latach siedemdziesiątych na mocy dyrektywy Rady 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (dalej: dyrektywa 76/308<sup>28</sup>).<sup>29</sup> Szczegółowe zasady wykonania tej dyrektywy ustalone zostały jednak dopiero w 2002 r. w związku z przyjęciem dyrektywy komisji 2002/94/WE ustalającej szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów dyrektywy Rady 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych środków (dalej: dyrektywa 2002/94)<sup>30</sup>. Zacieśnienie współpracy pomiędzy państwami członkowskimi spowodowało konieczność częstych zmian obu aktów normatywnych.<sup>31</sup> W konsekwencji w 29 czerwca 2008 r. weszła w życie dyrektywa 2008/55<sup>32</sup>, zastępująca dyrektywę 76/308, a następnie opublikowane zostało rozporządzenie 1179/2008<sup>33</sup> ustalające szczegółowe zasady wdrożenia niektórych przepisów dyrektywy Rady 2008/55/WE, uchylające z dniem 1 stycznia 2009 r. dyrektywę 2002/94. Dyrektywa 2008/55 jest wersją skodyfikowaną poprzednio obowiązującej w tym zakresie dyrektywy i nie wprowadza nowych rozwiązań legislacyjnych. Jak wyjaśniono w preambule dyrektywy 2008/55, konieczność kodyfikacji wynikała z faktu, iż dyrektywa 76/308 została kilkakrotnie znacząco zmieniona. W celu zapewnienia jej jasności i zrozumiałości należało więc sporządzić wersję ujednoczoną. Zadanie, które stawia się nowej dyrektywie, nie różni się od celów wyznaczonych dyrektywie 76/308. W obu przypadkach regulacja normatywna w tym zakresie ma zapewnić

- 28 Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz. Urz. UE 10.06.2008, L 73, s. 18). Pierwotnie dyrektywa ta obejmowała mniejszy zakres przedmiotowy i uchwalona została pod tytułem: dyrektywa Rady z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych.
- 29 F.A.G. Prats, *op. cit.*, s. 62.
- 30 Dyrektywa Komisji 2002/94/WE z dnia 9 grudnia 2002 r. ustalająca szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów dyrektywy Rady 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych środków (Dz. Urz. UE 13.12.2002, L 337, s. 41–54; polskie wydanie specjalne Rozdział 2, t. 12, s. 299–312).
- 31 A. Grau, *op. cit.*, s. 241–249.
- 32 Dyrektywa Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (wersja skodyfikowana; Dz. Urz. UE 10.06.2008, L 150, s. 28–38).
- 33 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1179/2008 z dnia 28 listopada 2008 r. ustalające szczegółowe zasady wdrożenia niektórych przepisów dyrektywy Rady 2008/55/WE w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych z tytułu niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz. Urz. UE 29.11.2008, L 319, s. 21).

w każdym państwie członkowskim możliwość odzyskiwania należności podatkowych powstających w innym państwie członkowskim.

#### **4.2. Zasady współpracy przy poborze należności podatkowych w prawie unijnym**

Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2008/55 jej przepisy stosuje się do niemal wszystkich wierzytelności podatkowych.<sup>34</sup> Pomoc ta obejmuje podatki od dochodu i majątku, podatek od wartości dodanej i zharmonizowane podatki akcyzowe oraz niektóre inne świadczenia. Dyrektywa normuje trzy formy międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych, które odnoszą się do poboru należności podatkowych, a mianowicie wymianę informacji, pomoc przy powiadomieniu (notyfikacja) i egzekucję należności.<sup>35</sup> W przypadku wymiany informacji należy jednak pamiętać, że forma ta dotyczy wymiany informacji istotnych z punktu widzenia poboru, a nie wymiaru należności.

Zgodnie z art. 6 dyrektywy 2008/55 postępowanie egzekucyjne toczony jest na podstawie przepisów państwa udzielającego pomocy, a same wierzytelności powinny być traktowane tak, jak są traktowane wierzytelności państwa członkowskiego, które postępowanie prowadzi. Udzielenie pomocy przy poborze należności podatkowych uzależnione jest od spełnienia trzech warunków. Po pierwsze, organ wnioskujący może zwracać się z wnioskiem o odzyskanie wierzytelności, dopiero gdy wierzytelność lub tytuł wykonawczy nie są kwestionowane w państwie członkowskim, w którym ma on siedzibę. Organ wnioskujący może jednak zwrócić się o podjęcie egzekucji w takim przypadku, o ile zezwalają na to przepisy lub praktyka administracyjna obu współpracujących państw. Jeśli jednak sprawa zostanie następnie rozstrzygnięta na korzyść dłużnika, organ wnioskujący jest zobowiązany do zwrotu wszelkich wyegzekwowanych sum, wraz z należnym odszkodowaniem, zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ udzielający pomocy. Po drugie, wniosek o pomoc w poborze należności jest dopuszczalny, gdy właściwy organ występujący z wnioskiem zastosował w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, właściwe procedury odzyskania wierzytelności i zastosowane środki nie doprowadziły do pełnego zaspokojenia wierzytelności. Po trzecie, nie można występować z wnioskiem o udzielenie pomocy, jeżeli kwota należności pieniężnej lub całkowita kwota kilku należności pieniężnych jest niższa niż 1500 euro.

34 Szerzej: D. Mączyński, *op. cit.*, s. 363 i n.

35 B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Amsterdam 2008, s. 680.

### **4.3. Unormowania polskiego prawodawstwa odnoszące się do międzynarodowej współpracy przy poborze należności podatkowych**

Pomoc w zakresie poboru należności została szeroko uregulowana na gruncie krajowych regulacji prawnych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym)<sup>36</sup>. Problematyce tej został poświęcony rozdział 7 w dziale II ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie postępowania przy korzystaniu z pomocy obcego państwa w dochodzeniu określonych należności pieniężnych.<sup>37</sup> Wskazane przepisy są wynikiem implementacji dyrektywy Rady w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności związanych z niektórymi opłatami, należnościami celnymi, podatkami i innymi środkami oraz dyrektywy Komisji ustalającej praktyczne zasady niezbędne do zastosowania niektórych przepisów powołanej powyżej dyrektywy Rady. Należy jednak podkreślić, że na podstawie art. 66a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym przepisy rozdziału 7 stosuje się przy udzielaniu pomocy obcemu państwu lub korzystaniu z jego pomocy w sprawach dotyczących należności pieniężnych, jeżeli ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowi inaczej.

## **5. Wnioski**

Przedstawione powyżej normatywne ramy międzynarodowej współpracy przy poborze należności podatkowych ukazują, jak spore możliwości działania posiadają organy podatkowe w tym zakresie. Ostatnie lata przynoszą dalszy znaczny wzrost zainteresowania tą dziedziną. Dokonana w 2003 r. zmiana Modelu Konwencji OECD pozwala przypuszczać, że dodanie art. 27 spowoduje, iż kolejne zawierane lub zmieniane umowy międzynarodowe uzupełnione już będą o te regulacje. Obecnie obowiązujące umowy międzynarodowe nie stwarzają bowiem zbyt dużych możliwości podejmowania współpracy. Warto jednak odnotować, że niemal wszystkie umowy międzynarodowe normujące zasady współpracy przy poborze należności podatkowych weszły w życie w XXI w. (wyjątkiem na tym tle jest umowa z Indiami pochodząca jeszcze z 1989 r.). Można więc spodziewać się, że z czasem umów zawierających tego rodzaju unormowania będzie więcej. Coraz większą rolę odgrywa także Konwencja o pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, której stroną jest Polska, a do której przystąpiło już 21 państw i z pewnością nie jest to ostateczna liczba sygnatariuszy tej konwencji. Nie można również zapominać, że obszerne podstawy do współdziałania stwarzają przepi-

36 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn., Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.).

37 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 października 2006 r. w sprawie postępowania przy korzystaniu z pomocy obcego państwa w dochodzeniu określonych należności pieniężnych (Dz.U. Nr 192, poz. 1419 z późn. zm.).

sy prawa unijnego, pozwalające na współpracę przy egzekucji nie tylko podatków od dochodu i majątku, jak w przypadku umów bilateralnych, ale także podatku od wartości dodanej i zharmonizowanego podatku akcyzowego oraz niektórych innych świadczeń.



# PATOLOGIE TRANSFORMACJI PRAWA PODATKOWEGO – REFLEKSJE DOTYCZĄCE STANOWIENIA PRAWA

WITOLD MODZELEWSKI

Zacznę od problemu na wskroś bieżącego: na początku 2012 r. powstały dwie nowe koncepcje podatkowe, które w pełni zasługują na miano patologii legislacyjnych: jest to tzw. akcyza węglowa będąca nowelizacją ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>1</sup>, gdzie np. każdy rolnik palący węglem „dla potrzeb działalności rolniczej” musi zarejestrować w urzędzie celnym ewidencję zużycia tego węgla, a następnie prowadzić ją na bieżąco, bo inaczej przyjdzie mu ponoć zapłacić podatek akcyzowy jako podatnik tego podatku. Drugim przypadkiem jest projekt umowy o tzw. podatku miedziowym, faktycznie adresowanym do jedyne go w kraju producenta tego surowca. Jest to również swego rodzaju akcyza: jego projektowana konstelacja oraz poziom spowodowały załamanie kursu akcji KGHM, a straty z tego tytułu są znacznie większe niż spodziewane wpływy z tego podatku. Jeśli podobny kształt ma mieć zapowiedziany w *exposé* podatek od dochodów rolniczych, to stan ten – jak na jeden rok – może budzić zasadniczy niepokój<sup>2</sup>.

Nie są to jedyne w ostatnich latach przykłady zmian w prawie podatkowym. Jest ich znacznie więcej. Należy więc podjąć próbę zdefiniowania najważniejszych cech procesu legislacyjnego, które rodzą tego rodzaju potworki legislacyjne. Jest ich w moim przekonaniu co najmniej cztery:

- faktyczny brak dostatecznej troski o interes publiczny ze strony przedstawicieli władzy w toku tworzenia tych przepisów: treść tego interesu jest w tym przypadku jednoznaczna i ma konstytucyjny charakter<sup>3</sup> – uzyskanie korzyści netto, czyli nadwyżki wpływów budżetowych nad skutkami negatywnymi opodatkowania np. w postaci spadku wartości podmiotów będących podatnikami,
- lenistwo intelektualne przynajmniej części klasy rządzącej, której po prostu nie chce się pracować nad ustawami podatkowymi, przez co zleca się ich napisanie wpływowym dyletantom,

1 Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 z późn. zm. szerzej na temat akcyzy węglowej – zob. W. Modzelewski (red.), Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Suplement, Warszawa 2012.

2 Ale nie uprzedzajmy faktów: może ten ostatni podatek nie wyjdzie spod pióra ani polityków lub urzędników z resortu finansów ani „międzynarodowych” i oczywiście „renomowanych” firm doradczych.

3 Orzeczenie TK z dnia 18 grudnia 1994 r. (sygn. K 2/94).

- klientelizm decyzyjny nakazujący podporządkować przepisy podatkowe tym, którzy mają największe wpływy w świecie politycznym, kosztem zarówno jakości prawa oraz ze szkodą dla konstelacji danego podatku, jak i interesów tych wszystkich, którzy nie mają wpływów,
- degradacja wiedzy na temat podatków zarówno wśród elit politycznych, jak i centralnego aparatu urzędniczego; do dziś zadomowiło się przekonanie sprzed co najmniej dziesięciu lat, że każdy przepis podatkowy najlepiej „uproszczyć”, podatki najlepiej „obniżyć”, a wszystko inne to „zawracanie głowy” lub celowe działanie „na szkodę podatników”.

Bardzo istotnym czynnikiem ograniczającym możliwości naprawy procesu legislacyjnego w dziedzinie podatkowej jest coś, co można nazwać świadomością podatkową klasy politycznej. Nie znam wyników sformalizowanych badań na temat, lecz bieżąca, trwająca od wielu lat, analiza wypowiedzi publicznych oraz dokumentów oficjalnych na ten temat uzasadnia tezę, że owa świadomość jest czymś przedziwnym. Najczęściej występującymi jej elementami są:

- utożsamianie „podatków” oraz „ustaw podatkowych” wyłącznie z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a wszelkie „reformy podatkowe” sprowadzają się do uchylecia lub zmiany ulg oraz zwolnień w tym podatku,
- błędne utożsamianie podatku dochodowego od osób prawnych z „podatkiem od przedsiębiorstw”, a podatku dochodowego od osób fizycznych z „podatkiem od pracowników”, podczas gdy ponad osiemdziesiąt procent polskich przedsiębiorców płaci (lub nie płaci) ten drugi,
- postrzeganie głównego źródła dochodów budżetu państwa „w podatkach obciążających przedsiębiorców”, podczas gdy jest nim i pozostanie obciążanie konsumpcji podatkami pośrednimi (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy),
- całkowicie błędne przekonanie, że system podatkowy jest (jakoby) progresywny, podczas gdy w rzeczywistości jest głęboko regresywny,
- niczym nieuzasadnione przekonanie, że harmonizacja przepisów podatkowych w UE niesie ze sobą, po pierwsze, uproszczenie podatków oraz, po drugie – co jest szczególnie absurdem – wzrost dochodów budżetowych.

Często również jest powtarzany pogląd, zwłaszcza z prawej strony sceny politycznej, że to jakiś „rynek” decydujący o efektywności fiskalnej systemu podatkowego, a zwłaszcza stosowania prawa podatkowego, gdzie ponoć występują zależności: czym więcej swobody mają firmy, których nie krępują jakieś „zakazy” i „nakazy”, tym – z jakichś zupełnie niezrozumiałych powodów – podmioty płacą wyższe, a nie niższe podatki; czyli wolności ekonomiczne są przyczyną sprawczą wyższych dochodów budżetowych. A przecież gospodarka żyjąca zarówno

w świecie wielu zakazów, jak i bardzo zagmatwanych wolności ekonomicznych może być zarówno efektywna, jak i zupełnie nieefektywna fiskalnie.

Reasumując: gdy w świadomości polityków na temat podatków dominują gusła i zabobony, to nie ma większych szans naprawy procesu tworzenia prawa podatkowego, w którym to procesie udział polityków jest niezbędny<sup>4</sup>.

Pozostawioną przez polityków pustkę w tym procesie wypełniła szybko opisywana już nieraz w piśmiennictwie prawniczym współczesna „triada decyzyjna” urzędników, ekspertów i lobbystów. W ciągu ostatnich lat większość projektów ustaw (prawie wszystkie) powstało w tym trójkącie, czego efektem była dominacja zmian niosących za sobą zmniejszanie dochodów budżetowych: w latach 2008–2010 następował realny spadek zarówno planowanych, jak i realizowanych dochodów budżetowych, a nawet okresowy spadek nominalny wpływów, co jest wydarzeniem bezprecedensowym w dotychczasowym dwudziestoleciu.

Dochody podatkowe (nominalne)	2008		2009		2010	
	plan	realizacja	plan	realizacja	plan	realizacja
	228,2	219,5	205,8	214,9	223,2	222,6

Źródło: Ministerstwo Finansów, NBP

Spadek ten dotyczył zwłaszcza podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług.

	2008		2009		2010	
	plan	wykonanie	plan	wykonanie	plan	wykonanie
VAT	111,7	101,8	94,0	99,5	106,2	107,9
CIT	27,2	27,2	24,0	24,2	26,3	21,6
PIT	36,2	38,7	34,4	35,8	36,1	35,6

Źródło: Ministerstwo Finansów, NBP

Realny, a nawet nominalny spadek dochodów budżetowych z tych podatków nie miał jakichkolwiek uzasadnień makroekonomicznych, gdyż przynajmniej w oficjalnej statystyce był to okres wzrostu gospodarczego, w tym zwłaszcza w tych branżach, które są faktycznie głównym donatorem podatkowym budżetu państwa. W tym czasie wprowadzono jednak wiele nowelizacji przepisów regulu-

4 Niestety, od lat nie przeprowadzono żadnej publicznej debaty na temat systemu podatkowego z udziałem polityków lub na ich rzecz: przygotowywane na wiosnę 2010 r. posiedzenie Narodowej Rady Rozwoju przy Prezydencie RP na ten temat nie odbyło się po tragicznej śmierci Prezydenta Lecha Kaczyńskiego.

jących te podatki, które w większości miały ujemny skutek fiskalny. Sejm uchwalił w tym okresie:

- 6 nowelizacji w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>,
- 22 nowelizacje w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup>,
- 34 nowelizacje w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>7</sup>.

Szacując na podstawie oficjalnych uzasadnień oraz obliczeniach własnych skutki tych nowelizacji, jednocześnie zakładając realną dynamikę przyrostu wpływów z tych podatków zbliżoną do dynamiki PKB, łączny skutek ujemny tych nowelizacji wyniósł w latach 2008–2010 ponad 55 mld (nominalnie), przy czym część tego skutku należy wiązać z prawdopodobnym, choć trudnym do oszacowania spadkiem efektywności działania organów skarbowych. Nie była to jednak istotna część tej kwoty.

Najważniejszym nowym zjawiskiem, które pojawiło się na szerszą skalę w tych latach, były tzw. nowelizacje optymalizacyjne przepisów podatkowych. Są to zmiany materialnego prawa podatkowego pozwalające na:

- legalizację działań mających na celu wyeliminowanie lub istotne zmniejszenie powstających w dotychczasowym stanie prawnym zobowiązań podatkowych lub otrzymanie zwrotów podatku,
- utrudnienie wykrycia lub udowodnienia działań z istoty nielegalnych (fałszerstw dokumentów, zawieranie fikcyjnych transakcji, tworzenie pozornych podmiotów itp.), które mają na celu wyeliminowanie lub zmniejszenie powstających w istniejącym stanie prawnym zobowiązań podatkowych.

Celowo charakteryzując te przepisy, nie używam zapożyczonych z innych państw pojęć „uchylania się” czy też „unikania” opodatkowania, gdyż są one w tym przypadku zbędne. Zjawisko, o którym tu mowa, ma jednoznaczną treść prawną. W przypadku pierwszym tworzy się przepis prawa lub instytucję prawną, która wyłącznie służy temu, aby stosujący ją podmiot albo nie stał się podatnikiem danego podatku, albo będąc podatnikiem, wykonał daną czynność jako niepodlegającą opodatkowaniu. Przepisy te antycypują działanie mające osiągnąć ten cel i są tworzone tylko po to, aby nie powstał obowiązek podatkowy albo zobowiąza-

5     Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., zwana dalej ustawą o podatku od towarów i usług.

6     Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

7     Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

nie podatkowe. Działania zgodnie z tymi przepisami są z istoty legalne, lecz ich jedynym motywem jest dostosowanie się do ich treści.

W przypadku drugim wprowadzane zmiany w przepisach mają na celu ukrycie działań nielegalnych. Jedynym znanym od dawna sposobem ucieczki od opodatkowania jest tworzenie różnego rodzaju pozorów. Dotyczą one fikcyjnych zakupów lub sprzedaży (w zależności od tego, co jest w danym przypadku potrzebne), tworzenie faktycznie nieistniejących kontrahentów, którzy poprzez „uczestnictwo w świadczeniu” albo „uczestnictwo w transakcji” wykonują (jakoby) usługi eliminujące lub ograniczające opodatkowania. Wszystkie powyższe działania rodzą z istoty obowiązek podatkowy i nie mają jakiegokolwiek wpływu na fakt powstania oraz wielkość zobowiązań podatkowych. Nowelizacje optymalizacyjne utrudniają, wręcz uniemożliwiają wykrycie ich fikcyjnego charakteru.

Sztandarowym przykładem pierwszej z nich są zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług obrotu złomem, wprowadzone z dniem 1 kwietnia 2011 r.: każdy podatnik dokonujący na terytorium kraju tej dostawy na rzecz innych podatników wystawia faktury VAT – netto, czyli bez podatku należnego, a nabywca, na którym ciąży obowiązek podatkowy, wykazując jednocześnie podatek należny oraz podatek naliczony z tego tytułu, czyli cały obrót tym towarem, jest „opodatowany”, lecz nie przynosi ani grosza dochodów budżetowych.

Najlepszym przykładem drugiego typu nowelizacji są wprowadzone zresztą z tą samą datą zmiany w art. 17 ustawy o podatku od towarów i usług dotyczące opodatkowania dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, gdy dostawcą towarów lub usługodawcą jest podmiot mający na terytorium kraju wyłącznie rejestrację. Wystarczy, że miejsce siedziby tego podmiotu zostało fikcyjnie przeniesione do innego państwa oraz zlikwidowano wszelką inną obecność tego podmiotu na terytorium kraju<sup>8</sup>, aby czynność wykonywana na terytorium kraju przestała być faktycznie opodatkowana, gdy nabywcą towarów (usługodawcą) od tego podmiotu jest podatnik mający tu miejsce siedziby, na którym ciąży obowiązek podatkowy z tytułu tych czynności (podatek należny równa się kwocie podatku naliczonego).

W konkluzji pragnę stwierdzić, że patologie występujące w procesie tworzenia prawa podatkowego mają u podstaw zjawiska, którymi powinna zająć się politologia, gdyż wiążą się zwłaszcza z kryzysem sprawowania władzy. Inaczej mówiąc: nie naprawimy systemu podatkowego, szerzej – finansów publicznych, bez głębokich zmian w świadomości oraz działaniu władzy publicznej.

8 Brak tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności.

# PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG A ZBYCIE UDZIAŁU W PRZEDSIĘBIORSTWIE JEDNOOSOBOWEGO PRZEDSIĘBIORCY

WŁODZIMIERZ NYKIEL, MAŁGORZATA SĘK

## 1. Wprowadzenie

Działalność jednoosobowych przedsiębiorców – osób fizycznych – może rodzić rozmaite wątpliwości na gruncie podatku od towarów i usług uregulowanego w ustawie z dnia 11. marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej u.p.t.u.)<sup>1</sup>. Mało rozpoznany obszar są konsekwencje podatkowe czynności przeniesienia przez jednoosobowego przedsiębiorcę udziału we współwłasności przedsiębiorstwa na inną osobę. Takie zabiegi nierzadko mają na celu włączenie w działalność przedsiębiorstwa przyszłego następcy przedsiębiorcy, jego zstępnego lub innej zaufanej osoby. Nie chodzi tutaj o wydzielenie z przedsiębiorstwa poszczególnych jego składników lub ich zespołu stanowiącego zorganizowaną część przedsiębiorstwa i przeniesienie ich własności na inną osobę, lecz wyłącznie o przeniesienie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa, rozszerzenie kręgu jego właścicieli. Zarówno pod względem organizacyjnym, finansowym, jak i funkcjonalnym nic w przedsiębiorstwie nie zmienia się, nadal składa się na nie zorganizowany zespół składników majątkowych i niemajątkowych służących do wykonywania działalności gospodarczej (grunty, budynki, budowle, wyposażenie, surowce, półprodukty, towary handlowe, wartości niematerialne i prawne). Zmianie ulega jedynie krąg właścicieli tego przedsiębiorstwa, podczas gdy działalność przedsiębiorstwa jest kontynuowana. Wartym zbadania wydaje się, czy czynność przeniesienia przez jednoosobowego przedsiębiorcę – podatnika VAT – udziału we współwłasności jego przedsiębiorstwa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, czy może znajdzie do niej zastosowanie wyłączenie spod zakresu podatku od towarów i usług dotyczące transakcji zbycia przedsiębiorstwa (art. 6 pkt 1 u.p.t.u.). Tym zagadnieniem zajmiemy się w artykule.

---

1 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

## **2. Zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa a czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług**

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. „Dostawa towarów” to pojęcie zaczerpnięte z prawa Unii Europejskiej, autonomiczne względem pojęć prawa prywatnego poszczególnych państw członkowskich<sup>2</sup>. Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.t.u. dostawa towarów to przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Skoro ustawodawca, posłużył się sformułowaniem „prawo do rozporządzenia towarem jak właściciel” a nie „jako właściciel”, dostawy nie można utożsamiać z przeniesieniem prawa własności<sup>3</sup>. Oczywiście przeniesienie własności w sensie cywilistycznym stanowi dostawę towarów na gruncie podatku od towarów i usług (z wyjątkiem np. przewłaszczenia na zabezpieczenie), ale dla stwierdzenia, że zaistniała dostawa, wystarczające jest przeniesienie własności w sensie ekonomicznym<sup>4</sup>. Wystarczające jest przeniesienie na inny podmiot faktycznej kontroli nad towarem<sup>5</sup> i możliwości dysponowania tym towarem „podobnie jak właściciel”<sup>6</sup>, czyli możliwości posiadania towaru, korzystania z niego oraz przeniesienia władztwa ekonomicznego na kolejny podmiot<sup>7</sup>. Towarami są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 u.p.t.u.). Zgodnie z art. 8 ust 1 u.p.t.u. świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niestanowiące dostawy towarów. Świadczenie usług określone zostało przez ustawodawcę w sposób negatywny przez wskazanie, że pojęcie to obejmuje wszystkie świadczenia z wyjątkiem tych, które uznane zostały za dostawę towarów. Świadczenie usług jest zatem pojęciem bardzo szerokim. Taki zakres tego pojęcia stanowi wyraz zasady powszechności opodatkowania ob-

2 Tak m.in. J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, VAT 2009. Komentarz, Warszawa 2009, s. 114; P. Skorupa, (w:) J. Martini (red.), Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2008, Wrocław 2008, s. 130–131; J. Martini, Ł. Karpiesiuk, VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Warszawa 2005, s. 62; T. Michalik, VAT 2009 Komentarz, Warszawa 2009, s. 104–105. Zob. też wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (wówczas Europejski Trybunał Sprawiedliwości, dalej powoływany jako ETS) z dnia 8. lutego 1990 r. w sprawie Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (C–320/88), Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego 1990, s. I–00285 i wyrok z dnia 6. lutego 2003 r. w sprawie Auto Lease Holland BV przeciwko Bundesamt für Finanzen (C–185/01), Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego 2003 s. I–01317.

3 W. Nykiel, Podatek od towarów i usług, (w:) K. Koperkiewicz–Mordel, W. Chrościelewski, W. Nykiel, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 199.

4 Tak m.in. T. Michalik, VAT 2009..., s. 104–105; Idem, VAT. Rok 2006. Komentarz, Warszawa 2006, s. 92; J. Zubrzycki, Leksykon VAT 2010, Wrocław 2010, s. 27; *idem*, Leksykon VAT 2009, Wrocław 2009, s. 27; K. Radzikowski, Warunek odpłatności dostawy towarów i świadczenia usług, „Prawo i Podatki” z 2007 r., nr 10, s. 15; J. Martini, Ł. Karpiesiuk, VAT w orzecznictwie..., s. 62; P. Skorupa, (w:) J. Martini (red.), Dyrektywa VAT 2006/112/WE..., s. 130. Zob. też orzeczenie C–320/88.

5 *Ibidem*.

6 J. Zubrzycki, Leksykon VAT 2010..., s. 27.

7 W. Nykiel, M. Sęk, Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług? (1), „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 3, s. 24.

rotu podatkiem od towarów i usług<sup>8</sup>. Wszystkie świadczenia, które nie są dostawami towarów, ustawodawca zalicza bowiem (z pewnymi wyjątkami) do kategorii usług i opodatkowuje jako usługi<sup>9</sup>. Dostawa towarów i świadczenie usług są czynnościami wobec siebie komplementarnymi – świadczenie jest albo dostawą towarów, albo świadczeniem usług<sup>10</sup>. Świadczenie, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.t.u., polega na wykonaniu określonej, umówionej czynności, mającej wymierną wartość dla adresata, beneficjenta usługi albo na powstrzymaniu się od określonych działań, o ile to powstrzymanie się stanowi pewną korzyść dla beneficjenta usługi<sup>11</sup>. W uproszczeniu, z dostawą towarów mamy do czynienia wówczas, gdy sensem ekonomicznym transakcji jest przeniesienie z jednego podmiotu na drugi prawa do rozporządzania towarem (rzeczą lub energią) jak właściciel. W przypadku, gdy transakcja nie realizuje tego celu, mamy do czynienia ze świadczeniem usług.

Istotnym warunkiem uznania konkretnej czynności za podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług czy jako dostawa towarów, czy też świadczenie usługi jest jej odpłatność. Czynność można uznać za dokonaną odpłatnie, gdy po stronie dostawcy towaru lub usługi istnieje jasno zindywidualizowana korzyść, pozostająca w bezpośrednim związku z wykonaną przez niego dostawą lub usługą. Jednocześnie między dostawcą towaru lub usługi a nabywcą towaru lub usługi musi istnieć stosunek prawny, z którego dla jednej strony wynika obowiązek dostawy towaru lub świadczenia usługi, a dla drugiej – obowiązek zapłaty wynagrodzenia za te czynności. To wynagrodzenie musi być ponadto wyrażalne w pieniądzu<sup>12</sup>. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na klasyczne orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TS UE; wówczas Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości) z 3 marca 1994 r. w sprawie Tolsma (C-16/93)<sup>13</sup>, w którym Trybunał zauważył, że świadczenie usług następuje za wynagrodzeniem, a zatem jest opodatkowane, tylko jeśli istnieje stosunek prawny między świadczącym usługę a jej odbiorcą, na podstawie którego przewidziano świadczenie wzajemne, a wynagrodzenie otrzymane przez świadczące usługę stanowi wartość (korzyść) rzeczywiście przekazaną w zamian za świadczenie wykonane na rzecz odbiorcy usługi. W niektórych przypadkach również nieodpłatne przekazanie towarów i nieodpłatne świadczenie usług podlega jednak opodatkowaniu.

8 Tak m.in. K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 194.

9 W. Nykiel, M. Sęk, *Zbycie udziału...*, s. 23.

10 Tak m.in. P. Skorupa, (w:) J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE...*, s. 130; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 115.

11 Zob. wyrok ETS z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie Jürgen Mohr przeciwko Finanzamt Bad Segeberg (C-215/94), *Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego 1996*, s. I-00959.

12 W. Nykiel, M. Sęk, *Podatek od towarów i usług*, (w:) W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 231. Zob. też: J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2009...*, s. 21.

13 Wyrok ETS z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (C-16/93), *Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego 1994*, s. I-00743.



waniu. Na podstawie art. 7 ust. 2 u.p.t.u. opodatkowaniu, jako dostawa towarów, podlega nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, jeśli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów. Na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. opodatkowaniu, jako świadczenie usług, podlega także nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w szczególności (a więc nie tylko) na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia. Jeśli przeniesienie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa odbywa się bez wynagrodzenia ze strony nowego współwłaściciela należnego dotychczasowemu właścicielowi i pozostającego w bezpośrednim związku przyczynowo–skutkowym z czynnością przeniesienia udziału, bez wątpienia mamy do czynienia czynnością nieodpłatną i jej opodatkowanie należy oceniać w kontekście art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 u.p.t.u.

### **3. Zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa a czynności wyłączone spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług**

Naszym zdaniem przeniesienie przez jednoosobowego przedsiębiorcę udziału we współwłasności przedsiębiorstwa powinno jednak pozostać poza zakresem podatku od towarów i usług. W przypadku transakcji mającej za przedmiot przedsiębiorstwo (transakcji skutkującej przeniesieniem własności przedsiębiorstwa) należy bowiem zwrócić uwagę na art. 6 ust. 1 u.p.t.u. Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.t.u. spod zakresu zastosowania ustawy o podatku od towarów i usług wyłączone jest zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Na mocy tego przepisu zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części zostało wyłączone spod zakresu podatku od towarów i usług, stając się czynnością z założenia neutralną podatkowo na gruncie tego podatku (zbycie przedsiębiorstwa nie rodzi obowiązku podatkowego w tym podatku, a nabywca jest traktowany jak następca zbywcy w zakresie korekt podatku naliczonego). Z uwagi na brak ograniczeń w tym zakresie wyłączone jest zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne zbycie przedsiębiorstwa i obojętna jest forma tego zbycia – z wyłączenia korzysta nie tylko sprzedaż, ale każda forma zbycia (przeniesienia własności przedsiębiorstwa) – również zamiana, aport, darowizna<sup>14</sup>. Nie ulega wątpliwości, że wyłączenie dotyczy również transakcji zbycia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa.

14 J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2011*, Wrocław 2011, s. 81; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT...*, s. 104; T. Michalik, *VAT 2009...*, s. 93.

Wydaje się, że dla oceny, na czym polega zbycie przedsiębiorstwa można pośilkować się pojęciem dostawy towarów, jako przeniesienia prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel. Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie z 28. kwietnia 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 1767/10 „Dostawa towarów i świadczenie usług podlegają opodatkowaniu z mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU. Wynikająca z definicji zamieszczonych w art. 8 i 7 relacja między dostawą towarów a świadczeniem usług polega na tym, że czynność podlegająca opodatkowaniu, która nie jest dostawą towarów, uznawana jest za świadczenie usług. Skoro zaś dostawą towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel, to ten właśnie element – „przeniesienie własności” – w ocenie sądu ma decydujące znaczenie dla uznania określonej czynności za mieszczącą się w pojęciu „transakcji zbycia”. Specyfika unormowania zawartego w art. 6 ust. 1 VATU wyraża się między innymi w określeniu przedmiotu „transakcji zbycia” jako przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, które jako całość składająca się ze zróżnicowanych elementów nie mieści się w definicji towarów (art. 2 pkt 6 VATU), aczkolwiek towarami są jego poszczególne elementy. Zdaniem sądu, nie podważa to jednakże przydatności definicji „dostawy towarów” dla określenia znaczenia pojęcia „transakcji zbycia”. W rezultacie sąd przyjął, że „transakcją zbycia”, o której mowa w art. 6 ust. 1 VATU, jest każda czynność, w świetle obowiązujących przepisów skutkująca przeniesieniem własności przedsiębiorstwa. [...] Użyte w art. 6 ust. 1 VATU pojęcie „przedsiębiorstwo” obejmuje każdy zespół składników materialnych i niematerialnych służących do realizacji określonych zadań gospodarczych, bez względu na to, czy obejmuje on całość, czy jedynie część majątku określonego podmiotu.” Nie ma zatem przeszkód, aby wyłączenie to zastosować również do czynności nieodpłatnego przeniesienia własności przedsiębiorstwa (a także, co zostanie wykazane poniżej – udziału we współwłasności przedsiębiorstwa).

Wprowadzenie wyłączenia uregulowanego w art. 6 pkt 1 u.p.t.u. stanowi realizację przez polskiego ustawodawcę opcji przewidzianej w przepisach unijnych dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28. listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: dyrektywa 2006/112)<sup>15</sup> „W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawny przekazującego.” Wskazuje się różne powody wyłączenia czynności zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części spod opodatkowania VAT: problemy z ustaleniem podstawy opodatkowania oraz niebezpieczeństwo nieściągalności podatku należnego od zbywcy, który po zbyciu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części może już nie dyspono-

15 Dz. Urz. UE 11.12.2006, L 347, s. 1 z późn. zm.

wać majątkiem mogącym być przedmiotem egzekucji. Poza tym nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części traktowany jest w pewnym zakresie jak następca prawny zbywcy (np. w zakresie korekt podatku naliczonego w przypadku zmiany prawa do odliczenia). „Zgodnie z Memorandum Wyjaśniającym do Szóstej Dyrektywy, celem opcji przedstawionej w art. 5 ust. 8 [Szóstej Dyrektywy<sup>16</sup>; obecnie art. 19 Dyrektywy 2006/112] jest uproszczenie rozliczeń związanych z przeniesieniem majątku przedsiębiorstwa lub jego części bądź z wniesieniem ich aportem. Ze względu na wysoki stopień ich skomplikowania – w szczególności znaczną liczbę towarów oraz praw wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego części, które w normalnych warunkach podlegałyby opodatkowaniu – rozliczenie tego typu transakcji stanowi istotne obciążenie administracyjne dla podatnika. Opodatkowanie na zasadach ogólnych prowadzi do konieczności osobnego ustalenia dla każdego składnika majątku, czy podlega on opodatkowaniu, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej ustalenia elementów takich, jak podstawa opodatkowania, stawka podatku, korekta podatku naliczonego itp. Nałożenie na podatnika obowiązku dokonania powyższych czynności w sytuacji, gdy podmiot przejmujący przedsiębiorstwo lub jego część ma pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego, oznaczałoby niepotrzebne obciążenie zasobów ludzkich i technicznych podatnika, podczas gdy w efekcie końcowym wpływy do budżetu danego państwa członkowskiego byłyby takie same jak w przypadku wyłączenia transakcji z zakresu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.”<sup>17</sup>

Polski prawodawca nie zdefiniował pojęcia „przedsiębiorstwo” w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Pojęciem takim nie posługuje się również dyrektywa 2006/112 w art. 19 (w przepisie tym jest mowa o przekazaniu „całości lub części majątku”). W takiej sytuacji pozostaje zatem posłużyć się wykładnią językową – znaczeniem potocznym (słownikowym) albo znaczeniem nadanym w innej gałęzi prawa, jeśli stwierdzimy, że pojęcie „przedsiębiorstwo” jest w istocie terminem języka konwencjonalnego. Skoro art. 6 pkt 1 u.p.t.u. stanowi realizację opcji przewidzianej w art. 19 dyrektywy 2006/112, w procesie wykładni trzeba też uwzględnić cel tej opcji.

W polskim systemie prawnym definicję legalną „przedsiębiorstwa” odnajdziemy w art. 55<sup>1</sup> kc. Zgodnie z tym przepisem, przedsiębiorstwo jest zorganizowanym

16 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE 13.06.1977, L 145, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23; VI Dyrektywa VAT). Szósta Dyrektywa która z dniem 1 stycznia 2007 r. została zastąpiona przez dyrektywę 2006/112.

17 A. Kapczuk, Komentarz do art. 14, art. 15, art. 16, art. 17, art. 18, art. 19 dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. 11.12.2006 L 347, s. 1), pkt 53, (w:) K. Sachs, R. Namysłowski (red.), Dyrektywa VAT. Komentarz, LEX online, 2008.

zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Na podstawie art. 55<sup>2</sup> kc. czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.

„Zorganizowana część przedsiębiorstwa” została natomiast zdefiniowana w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem zorganizowana część przedsiębiorstwa to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. „Z powyższego przepisu wynika, iż podstawowym wymogiem jest, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowiła zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań. Kolejnym warunkiem jest wydzielenie tego zespołu w istniejącym przedsiębiorstwie. Wydzielenie ma zachodzić na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych). Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, oddział, wydział itp. Wyodrębnienie finansowe najlepiej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Nie oznacza ono samodzielności finansowej, lecz sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ponadto, wymagane jest, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa mogła sta-

nowić potencjalnie niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze, do realizacji których służy w istniejącym przedsiębiorstwie” (wyrok WSA w Warszawie z 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1767/10).

Najważniejsze do uznania, że mamy do czynienia ze zbyciem przedsiębiorstwa, jest stwierdzenie, że doszło do zbycia pewnego zbioru składników materialnych i niematerialnych powiązanych organizacyjnie i funkcjonalnie w sposób umożliwiający wykonywanie działalności gospodarczej – że doszło do zbycia prawa do dysponowania takim zespołem odpowiednio powiązanych składników. Zgodnie z orzeczeniem WSA we Wrocławiu z dnia 14 listopada 2006 r. sygn. akt I SA/Wr 947/06, dla uznania, że doszło do zbycia przedsiębiorstwa, konieczne jest przeniesienie na nabywcę minimum środków pozwalających na kontynuowanie realizowanej uprzednio w tym przedsiębiorstwie działalności gospodarczej. Zbycie przedsiębiorstwa powinno obejmować co najmniej te składniki, które determinują funkcje spełniane przez przedsiębiorstwa. Te powiązania organizacyjne i funkcjonalne muszą również wystąpić w przypadku zbycia części przedsiębiorstwa. Wówczas należy ocenić, czy zbywany zespół składników mógłby stanowić samodzielnie działające przedsiębiorstwo.

Te spostrzeżenia są zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał, TS UE; dawny Europejski Trybunał Sprawiedliwości, ETS). Z wyroku Trybunału z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie Zita Modes (C-497/01)<sup>18</sup> wynika, że w przypadku skorzystania przez państwo członkowskie z tej opcji, wyłączone spod opodatkowania jest każde zbycie przedsiębiorstwa lub niezależnej (samodzielnej) części przedsiębiorstwa, obejmującej majątek rzeczowy i wartości niematerialne, które razem stanowią przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną do prowadzenia niezależnej (samodzielnej) działalności gospodarczej. Jednym z warunków uznania czynności przeniesienia całości lub części przedsiębiorstwa za wyłączone spod zakresu podatku od wartości dodanej jest nabycie przedsiębiorstwa w celu prowadzenia działalności, a nie likwidacji majątku przedsiębiorstwa. Z drugiej strony nie jest istotne, czy nabywca wcześniej prowadził działalność tego samego rodzaju, co działalność nabytego przedsiębiorstwa, a państwo członkowskie nie może uzależniać nieopodatkowania czynności zbycia przedsiębiorstwa od posiadania przez nabywcę zezwolenia na prowadzenie działalności, którą umożliwia nabyte przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa. Zatem skorzystanie z opcji powoduje wyłącznie spod zakresu podatku od wartości dodanej szerokiego katalogu czynności stanowiących zbycie przedsiębiorstwa lub jego części.

Udział we współwłasności przedsiębiorstwa niewątpliwie nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa, nie mieści się bowiem w zakresie znaczeniowym

<sup>18</sup> Wyrok ETS z dnia 27 listopada 2003 r. Zita Modes Sàrl przeciwko Administration de l'enregistrement et des domaines, Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego 2003, s. I-14393.

pojęcia „zorganizowana część przedsiębiorstwa” określonym w definicji ustawowej zawartej w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. Zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa nie może zatem zostać uznane za „transakcję zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa”, o której mowa w art. 6 pkt 1 *in fine* u.p.t.u. Natomiast zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa należy uznać za „transakcję zbycia przedsiębiorstwa”, o której mowa w art. 6 pkt 1 *in principio* u.p.t.u.

Naszym zdaniem zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa jest jednym z przypadków zbycia przedsiębiorstwa. Za taką kwalifikacją przemawiają te same argumenty, które skłoniły skład 7. sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) do stwierdzenia w uchwale z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt I FPS 2/11<sup>19</sup>, że zbycie udziału we współwłasności nieruchomości stanowi dostawę nieruchomości (dostawę towarów) i skutki zbycia udziału we współwłasności nieruchomości powinny być zrównane ze skutkami zbycia nieruchomości. Zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa można bez zastrzeżeń porównać do zbycia udziału we współwłasności nieruchomości, natomiast zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa – na przykład do zbycia wyodrębnionego lokalu. Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości to zbycie prawa własności tej nieruchomości w zakresie wynikającym z udziału w prawie własności tej nieruchomości – przeniesienie prawa do rozporządzania tą nieruchomością. Podobnie, zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa to zbycie prawa własności tegoż przedsiębiorstwa – w zakresie wynikającym z udziału w prawie własności przedsiębiorstwa. Ze względu na to bardzo istotne podobieństwo między zbyciem udziału we współwłasności przedsiębiorstwa a zbyciem udziału we współwłasności nieruchomości z wyżej wymienionej uchwały siedmiu sędziów NSA wynikają bardzo cenne wskazówki co do kwalifikacji czynności zbycia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa.

W sentencji uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt I FPS 2/11 wyraźnie stwierdzono, iż „sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”. W uzasadnieniu czytamy m.in., że „przy rozstrzyganiu w sytuacjach wątpliwych, czy dana czynność jest dostawą towarów, czy też usługą, należy w pierwszym rzędzie badać gospodarczy charakter takiej czynności opisany poprzez art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, tj. ustalać, czy dochodzi do odpłatnego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. [...] W przypadku sprzedaży udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu, jak również udziału we współwłasności budynków takie przeniesienie prawa występuje. Współwłasność, jak wynika z art. 195 kc., stanowi rodzaj własności, który charakteryzuje się tym,

19 Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0357530D69> (18.03.2012 r.).

że jedno i to samo prawo własności tej samej rzeczy (w tym przypadku nieruchomości) przysługuje więcej niż jednej osobie. Jak podkreśla się w doktrynie, każdemu ze współuprawnionych przysługuje to samo prawo, którego zakres może być tylko różny ze względu na sam sposób podziału wspólnego prawa, tzn. na wielkość udziału w nim [...] sprzedaż udziału we współwłasności budynku, tak jak i udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu, prowadzi do przeniesienia na nabywcę takiego udziału prawa do rozporządzania tymi towarami tak jak właściciel. W związku z tym na gruncie ustawy o VAT taka czynność nie może prowadzić do innych skutków prawnych niż sprzedaż towaru przez jedynego właściciela (użytkownika wieczystego), która niewątpliwie – w świetle art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – stanowi dostawę towarów, bowiem w jej wyniku dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel. Dodatkowo należy zauważyć, że zróżnicowanie takich skutków w przypadku przyjęcia, że mamy do czynienia przy sprzedaży udziału we współwłasności (użytkowaniu wieczystym) z usługą, a przy rozporządzeniu własnością (użytkowaniem wieczystym) z dostawą prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości podmiotów wobec prawa. Nie występują bowiem istotne przesłanki umożliwiające odmiennie podatkowo traktowanie stron tych stosunków prawnych.” Podobne tezy zaprezentowaliśmy w artykule pt. „Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług? (1)”, który ukazał się w „Przeglądzie Podatkowym” z 2011 r., nr 3.<sup>20</sup>

W świetle tej uchwały składu 7. sędziów NSA nie mielibyśmy wątpliwości, że wykonanie zapisu polegającego na przeniesieniu udziału we współwłasności nieruchomości stanowi dostawę towaru. Analogicznie, w przypadku wykonania zapisu polegającego na przeniesieniu udziału we współwłasności przedsiębiorstwa dochodzi do przeniesienia na nabywcę praw do przedsiębiorstwa jako całości, a nie do wyodrębnionej części przedsiębiorstwa. W związku z tym na gruncie podatku od towarów i usług czynność ta nie może prowadzić do innych skutków prawnych niż zbycie przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo jest pewnym zorganizowanym zespołem składników, który może stanowić przedmiot prawa własności i przedmiot czynności sprawnej, w tym zbycia. Brak jest obiektywnych argumentów, które przemawiałyby za zróżnicowaniem skutków podatkowych czynności zbycia przedsiębiorstwa w zależności od tego, czy przenoszona jest własność przedsiębiorstwa, czy udział we współwłasności przedsiębiorstwa. Różnicowanie tych skutków jest tak samo niedopuszczalne jak różnicowanie skutków zbycia nieruchomości i zbycia udziału we współwłasności nieruchomości.

Zawarte w wyżej wskazanej uchwale NSA wnioski dotyczące skutków podatkowych zbycia udziału we współwłasności nieruchomości w pełnej rozciągłości

20 W. Nykiel, M. Sęk, Zbycie udziału..., s. 20–26.

należy zastosować do oceny skutków podatkowych czynności zbycia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa. W obu przypadkach mamy do czynienia z przeniesieniem ułamkowego prawa własności, odpowiednio, towaru w przypadku nieruchomości albo pewnej funkcjonalnej masy majątkowej w przypadku przedsiębiorstwa. W przypadku zbycia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa dochodzi do przeniesienia na nabywcę prawa do ogółu składników przedsiębiorstwa – do ogółu wchodzących w skład przedsiębiorstwa składników majątkowych i niemajątkowych powiązanych organizacyjnie i funkcjonalnie. Jak już wskazano, współwłasność stanowi odmianę własności i wyraża się w tym, że własność tej samej określonej rzeczy przysługuje co najmniej dwóm podmiotom, lecz żadnemu z nich nie przysługuje wyłączne prawo do fizycznie określonej części danej rzeczy. Zarówno własność, jak i udział we współwłasności to prawa majątkowe do rzeczy. Sprzedaż rzeczy to przeniesienie na nabywcę prawa majątkowego, jakim jest własność tej rzeczy. Sprzedaż udziału w rzeczy to przeniesienie na nabywcę prawa majątkowego, jakim jest udział we współwłasności tej rzeczy. W obu przypadkach następuje rozporządzenie prawem do rzeczy, różny jest tylko zakres tego prawa. Współwłasność przedsiębiorstwa jest także jednym z przypadków własności przedsiębiorstwa, cechującym się tym, że własność tego przedsiębiorstwa przysługuje co najmniej dwóm podmiotom, a ich prawo udziałowe odnosi się do przedsiębiorstwa jako całości, a nie do fizycznie określonej części składników przedsiębiorstwa. Nabycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa prowadzi do nabycia prawa własności względem całości przedsiębiorstwa – wszystkich jego składników odpowiednio zorganizowanych, przy czym współwłaściciel swoje prawo własności musi wykonywać z poszanowaniem prawa własności pozostałych współwłaścicieli. Zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa na gruncie podatku od towarów i usług powinno wywoływać takie same skutki jak zbycie całości praw do przedsiębiorstwa. Nie można kwestionować, że przeniesienie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa stanowi transakcję zbycia przedsiębiorstwa.

Przeniesienie udziału we współwłasności powinno na gruncie VAT wywoływać te same skutki, co przeniesienie własności, co zresztą wyraźnie wynika z przytoczonej powyżej uchwały 7. sędziów NSA. Współwłasność przedsiębiorstwa należy traktować porównywalnie ze współwłasnością nieruchomości. Zakres tych praw (katalog uprawnień współwłaściciela) jest tożsamy. Tożsame muszą też być skutki podatkowe przeniesienia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa i przeniesienia udziału we współwłasności nieruchomości. Skoro przeniesienie udziału we współwłasności nieruchomości wywołuje skutki takie jak przeniesienie własności nieruchomości, to i zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa należy na potrzeby VAT traktować jak zbycie przedsiębiorstwa. W żadnym razie nie jest to zbycie poszczególnych składników przedsiębiorstwa, czy jego części. Jest to zbycie przedsiębiorstwa. Nabywca, wraz z pozostałym współwłaścicielami, ma prawo do całości przedsiębiorstwa. Dochodzi do przeniesienia praw do przed-



siębiorstwa jako całości. Nie ma przy tym znaczenia, czy następuje zbycie przedsiębiorstwa przez jedną osobę na rzecz kilku osób (co w istocie byłoby zbyciem udziałów we współwłasności przedsiębiorstwa), czy zbycie przedsiębiorstwa przez kilka osób (współwłaściciele) na rzecz jednej osoby czy kilku osób (co również byłoby zbyciem udziałów we współwłasności przedsiębiorstwa). Trudno dostrzec istotne obiektywne cechy różnicujące, które uzasadniałyby różne traktowanie transakcji zbycia przedsiębiorstwa i zbycia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa. Przeniesienie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa jest przeniesieniem własności tego przedsiębiorstwa – w odpowiedniej części. Przeniesienie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa prowadzi w istocie do takiego samego skutku gospodarczego jak przeniesienie własności takiego przedsiębiorstwa. Nabywca udziału we współwłasności przedsiębiorstwa uzyskuje prawo do posiadania przedsiębiorstwa, korzystania z niego, a także przeniesienia swojego władztwa na kolejny podmiot.

Całkowicie nieuprawniony jest wniosek, że ze zbyciem przedsiębiorstwa, o którym mowa w art. 6 pkt 1 u.p.t.u. mamy do czynienia tylko wtedy, gdy chodzi o przeniesienie własności przedsiębiorstwa, a zbycie takie nie występuje w przypadku zbycia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa. W tym zakresie nie można pominąć wniosków wynikających z prawomocnego wyroku WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2008 r. sygn. akt III SA/Wa 1951/07<sup>21</sup>. Treść tego wyroku wyraźnie potwierdza postawioną powyżej tezę, iż zbycie udziału w przedsiębiorstwie jest wyłączone spod zakresu podatku od towarów i usług – na mocy art. 6 pkt 1 u.p.t.u. W wyroku tym WSA w Warszawie stwierdził, iż „Dyrektor Izby Skarbowej w W. w sposób nieuprawniony uznał, że darowizna części przedsiębiorstwa Skarżącego (procentowy udział w przedsiębiorstwie) dla syna podlegać będzie ustawie o VAT i będą miały zastosowanie ogólne zasady opodatkowania tym podatkiem wg stawek podatkowych obowiązujących przy sprzedaży danego towaru zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 2. [...] W ocenie Sądu, skoro na mocy art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa, to powoływanej regulacji nie stosuje się także do zbycia udziału w przedsiębiorstwie. W realiach niniejszej sprawy powyższe rozumowanie prowadzi zaś do wniosku, że dokonana przez Skarżącego i jego małżonkę darowizna 34% (a właściwie 34/100) przedsiębiorstwa stanowiącego zespół składników tworzących funkcjonalną całość, stanowi zbycie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT.” Warto sięgnąć również do prawomocnych wyroków WSA w Poznaniu z dnia 22 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Po 492/09<sup>22</sup> z dnia 7 października 2009 r. sygn. akt I SA/Po 491/09<sup>23</sup> i z dnia 15 października 2009 r., sygn. akt I SA/Po

21 Centralna Baza...

22 *Ibidem*.

23 *Ibidem*.

490/09<sup>24</sup>, z których wynika, że „zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o PTU wyłączone spod opodatkowania jest zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne zbycie przedsiębiorstwa. Przy czym nie ma znaczenia, czy darowizna przedsiębiorstwa dokonana jest na jedną czy dwie osoby. [...] zarówno darowizna przedsiębiorstwa na rzecz skarżącej i jej brata, jak i późniejsze wniesienie tego przedsiębiorstwa aportem do spółki komandytowej jest wyłączone spod opodatkowania na podstawie art. 6 ust. 1 ustawy o PTU.” W przytoczonym wyżej wyroku WSA w Poznaniu z 15 października 2009 r., I SA/Po 490/09, czytamy, że „Istotne jest, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki pomiędzy poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej. [...] Nie można jednak podzielić poglądu, iż w rozpoznawanej sprawie „nie jest możliwe kontynuowanie określonej działalności gospodarczej i zachowanie funkcjonalnych związków pomiędzy poszczególnymi składnikami w sytuacji, gdy w wyniku darowizny zostanie dokonany podział przedsiębiorstwa na rzecz dwóch osób”. Darowizna bowiem przedsiębiorstwa na rzecz dwóch osób oznacza, że jego własność będzie tym osobom przysługiwała niepodzielnie i żadnej z nich nie przysługuje wyłączne prawo do fizycznie określonych składników przedsiębiorstwa. Skarżący, który jako współwłaściciel prowadzi nabyte przedsiębiorstwo w ramach swojej działalności gospodarczej, korzysta zatem z uprawnień przysługujących zbywcy. W szczególności zachowuje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez zbywcę.” Ponadto z wyroku WSA w Poznaniu z dnia 17 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Po 489/09<sup>25</sup> wynika, że „Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia: przedsiębiorstwa czy też własności lub współwłasności. Dla określenia zakresu tych pojęć należy wykorzystać regulacje wynikające z przepisów prawa cywilnego. [...] Darowizna przedsiębiorstwa dokonana dla dwóch osób nie pozbawia go cech określonych w art. 55 Kodeksu cywilnego. Zachowuje ono nadal te cechy, będąc nadal przedmiotem wspólności. Skarżący, jak wynika z wniosku, „wraz ze swoją siostrą otrzymał w drodze darowizny całe przedsiębiorstwo”. Oznacza to, że jako współwłaściciel otrzymał w drodze darowizny prawo do tego przedsiębiorstwa w całości.” Z tych orzeczeń WSA w Poznaniu wyraźnie wynika, że darowizna przedsiębiorstwa jednocześnie na rzecz dwóch osób obdarowanych, w wyniku której stają się one współwłaścicielami przedsiębiorstwa (czyli przeniesienie na obdarowanych po 50% udziałów w przedsiębiorstwie), stanowi zbycie przedsiębiorstwa, o którym mowa w art. 6 pkt.1 u.p.t.u., a zatem czynność wyłączoną spod zakresu podatku od towarów i usług i skutkującą następstwem prawnym w zakresie korekt podatku naliczonego (art. 91 ust. 9 u.p.t.u.). Nie ma zatem przeszkód, by za transakcję zbycia przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 6 pkt 1 *in princi-*

24 *Ibidem.*

25 Centralna Baza...

pio u.p.t.u., uznać przeniesienie przez dotychczasowego wyłącznego właściciela przedsiębiorstwa na jedną inną osobę udziału we współwłasności tego przedsiębiorstwa, które dotąd stanowiło jego wyłączną własność.

Również niektóre organy podatkowe zdają się zgadzać z takim stanowiskiem. W interpretacji indywidualnej z dnia 6 kwietnia 2008 r., sygn. akt ITPP2/443–230/08/AD<sup>26</sup>, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy stwierdził, iż „jeżeli przedmiotem darowizny jest – jak Pan wskazał – przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> ustawy Kodeks cywilny, to czynność ta nie podlega przepisom ustawy o podatku od towarów i usług.” Wniosek o interpretację dotyczył czynności darowizny na rzecz dzieci hotelu stanowiącego przedsiębiorstwo. Skoro we wniosku o interpretację wyraźnie była mowa o darowiźnie „na rzecz dzieci”, użycie formy mnogiej wyrazu „dziecko” sugeruje, że obdarowanych miało być co najmniej dwóch, zatem wskutek darowizny każdy z nich uzyskał udział we współwłasności hotelu (przedsiębiorstwa). Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uznał zaś tą transakcję za niepodlegającą przepisom ustawy o podatku od towarów i usług. Niestety niektóre organy podatkowe nadal przyjmują przeciwne założenia, jak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w indywidualnej interpretacji z dnia 19 sierpnia 2011 r. sygn. akt ILPP1/443–728/11–4/MK<sup>27</sup>. Z interpretacji tej wynika, że czynność skutkująca nabyciem przedsiębiorstwa co najmniej przez dwie osoby – czyli uzyskaniem przez każdą z tych osób udziału we współwłasności przedsiębiorstwa, a nie własności przedsiębiorstwa – nie stanowi transakcji zbycia przedsiębiorstwa. Interpretacja dotyczyła stanu faktycznego, w którym spadkodawca był przedsiębiorcą prowadzącym samodzielnie jednoosobową działalność gospodarczą. Na mocy testamentu swoimi spadkobiercami uczynił żonę i córkę, które wspólnie nabyły przez dziedzicznie majątek w formie przedsiębiorstwa. Działalność oddziedziczonego przedsiębiorstwa była kontynuowana przez spadkobierczynię. Na mocy tego testamentu spadkobierczynię zostały również zobowiązane do przekazania udziałów we współwłasności przedsiębiorstwa na rzecz wskazanych w testamencie zapisobierców. Wykonanie zapisu nastąpiło przez zawarcie stosownej umowy przenoszącej udział we współwłasności oddziedziczonego przedsiębiorstwa. Szczęśliwie stanowisko to nie spotkało się z aprobatą Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który w wyroku z dnia 24 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Po 809/11<sup>28</sup> wyraźnie stwierdził, że „zbycie udziału w przedsiębiorstwie również należy traktować jak zbycie całego przedsiębiorstwa. Zapisobierca będzie bowiem dysponował przedsiębiorstwem jak właściciel w zakresie ułamkowej części [...] skoro na mocy art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów ustawy nie sto-

26 Archiwum orzecznictwa sądów w sprawach podatkowych i interpretacji organów podatkowych, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=184779&i\\_smpp\\_s\\_strona=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=184779&i_smpp_s_strona=1) [18.03.2012 r.].

27 Archiwum orzecznictwa...

28 Centralna Baza...

suje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa, to powoływanej regulacji nie stosuje się także do zbycia udziału w przedsiębiorstwie. Wobec powyższego Sąd stoi na stanowisku, że przekazanie przez skarżącą przedsiębiorstwa stanowiącego zespół składników tworzących funkcjonalną całość będzie stanowiło w istocie zbycie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT<sup>77</sup>. Sąd przychylił się do stanowiska podatnika, opartego m.in. na przygotowanej przez nas opinii, że oceniając, czy przeniesienie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa stanowi wyłączonej spod opodatkowania „transakcję zbycia przedsiębiorstwa”, należy odwołać się do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, z której wynika, że dostawa udziału we współwłasności rzeczy powinna być traktowana na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług jak dostawa całej rzeczy.

#### **4. Podsumowanie**

Czynność przeniesienia udziału we współwłasności przedsiębiorstwa jednoosobowego przedsiębiorcy osoby fizycznej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Czynność ta stanowi bowiem transakcję zbycia przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 6 pkt 1 u.p.t.u., a zatem czynność wyłączonej spod zakresu podatku od towarów i usług. Zbycie udziału we współwłasności przedsiębiorstwa na gruncie podatku od towarów i usług powinno bowiem wywoływać takie same skutki jak zbycie przedsiębiorstwa.

# ZASKARŻANIE DECYZJI PODATKOWYCH W ZJEDNOCZONYM KRÓLESTWIE

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

W Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii (Zjednoczone Królestwo), prawo do zaskarżania decyzji podatkowych ma charakter wielofazowy (rozbudowany). Może ono być realizowane zarówno w strukturach *stricte* podatkowych (przed organami podatkowymi), quasi-sądowych, jak również sądowych. Jeżeli podatnik nie zgadza się z decyzją urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) lub decyzją generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs), może złożyć odwołanie (*appeal*) do Trybunału Administracyjnego Pierwszej Instancji (The First-tier Tribunal) lub wystąpić z wnioskiem o powtórne rozpatrzenie sprawy. Następnie od orzeczenia tego Trybunału niezadowolonemu podatnikowi służy apelacja do Wyższego Trybunału (Upper Tribunal). Apelacja taka jest możliwa tylko i wyłącznie, jeżeli Trybunał Administracyjny Pierwszej Instancji popełni w trakcie postępowania jakiś błąd prawny. Ponadto apelacja od orzeczenia Wyższego Trybunału jest możliwa w wyjątkowych sytuacjach (np. gdy wartość przedmiotu sporu jest znaczna). Od orzeczeń Wyższego Trybunału (Upper Tribunal) służy prawo odwołania się do Sądu Apelacyjnego (Court of Appeal). Ostatnią instancją jest możliwość skarżenia orzeczenia Sądu Apelacyjnego do Sądu Najwyższego (Supreme Court). Tylko najwyższej rangi (najważniejsze sprawy) są rozpatrywane przez Sąd Najwyższy i trafiają tu bądź z wniosku sędziego sądu apelacyjnego, bądź sędziego Sądu Najwyższego. Są to jednak sytuacje bardzo rzadkie<sup>1</sup>. Od 5 października 2009 r. nie ma już możliwości odwołania się do Izby Lordów (House of Lords)<sup>2</sup>.

W Zjednoczonym Królestwie spory podatkowe zostały poddane jurysdykcji sądów powszechnych. W kraju tym nie doszło bowiem do powstania odrębnego sądownictwa administracyjnego, tak jak miało to miejsce w wielu innych państwach europejskich. Tak ukształtowany model jurysdykcji w sprawach podatkowych ma swoje źródło jeszcze w XIX-wiecznej koncepcji klasyka brytyjskiego prawa konstytucyjnego Sir Alberta V. Diceya, który głosił zwiążanie administracji

1 Na podstawie: Raport z wizyty studyjnej dr Sławomira Presnarowicza w Trybunale Administracyjnym – Podatkowym (Tax Tribunal) oraz organie podatkowym w Londynie. Wywiady i Materiały, Londyn 2010, s. 1–12, niepubl..

2 Na podstawie ustawy o sądach i Trybunale z 2007; właściwa nazwa: Tribunals, Courts and Enforcement Act, 2007, dostępne na: [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga\\_20070015\\_en\\_1](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga_20070015_en_1)

prawem powszechnym. Jej autor z reguły równości wobec prawa wywodził brak możliwości powoływania szczególnych sądów (np. administracyjnych, podatkowych) do kontroli administracji publicznej<sup>3</sup>. W taki sposób ukształtowany system jurysdykcji, jak należy domniemywać, miał duży wpływ na rozwój i powstawanie trybunałów administracyjnych, w tym trybunałów orzekających w sprawach podatkowych (*Tax Tribunal*)<sup>4</sup>.

Mając na uwadze omówienie podstawowych reguł odnoszących się do sporów podatkowych, toczących się przed trybunałami administracyjnymi (podatkowymi) i sądami Wielkiej Brytanii, należy przypomnieć funkcjonujący tam system źródeł prawa. L. Bar, powołując się na R. Stewarta wskazuje, że rozróżnia się prawo, które wywodzi się ze starych zwyczajów (*common law*), dalej prawo ustawowe, czyli uchwalane przez parlament ustawy (*statute law*) oraz zasady słuszności (*equity*), powstające w wyniku orzecznictwa sądowego (*judgemade law*)<sup>5</sup>. System podatkowy Wielkiej Brytanii opiera się na zasadach prawa precedensowego, na prawie stanowionym, jak również na regułach słuszności, będących rezultatem precedensów sądowych oraz orzecznictwa<sup>6</sup>.

Wróćmy jednak do początku możliwości zaskarżania decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, czyli do urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) oraz generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs). Organem administracji, który pobiera podatki, prowadzi ewidencję podatników oraz nadzoruje przestrzeganie przepisów podatkowych, jest właśnie urząd podatkowy (Her Majesty's Revenue and Customs). W jego właściwości mieści się całość spraw fiskalnych, w tym podatki tzw. bezpośrednie (*direct taxes*) i pośrednie (*indirect taxes*)<sup>7</sup>. Ten urząd jest odpowiedzialny także za opracowanie budżetu rocznego, za administracyjne działania urzędów lokalnych oraz stworzenie metod ściągania podatków (egzekucji). Decyzje wydaje pracownik, oficer podatkowy (Tax Officer) urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs). Niezależnie od niego pracują komisje podatkowe (Tax Revenue Commissions), które mogą mieć wgląd w wydane decyzje, mogą je także zmienić, mają na to 45 dni od chwili wydania danej decyzji. Komisje podatkowe (Tax Revenue Commissions) to instytucje urzędowe ponownie rozpatrujące sprawę, o których wyżej była mowa. Nieraz potocznie błędnie utożsamia się je z komisarzami. Tak naprawdę komisarze

3 Zob. Z. Kmiecik, (w:) Z. Kmiecik (red.), *Postępowanie administracyjne w Europie: Zjednoczone Królestwo*, Kraków 2005, s. 309 oraz P. Mikuli, *Sądowa kontrola administracji publicznej w Wielkiej Brytanii*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 137.

4 S. Presnarowicz, *Rozpatrywanie sporów podatkowych przed Trybunałem Administracyjnym w Wielkiej Brytanii*, (w:) *Sądownictwo administracyjne na Podlasiu 1994–2009. Księga jubileuszowa*, Białystok 2009, s.75 i nast.

5 L. Bar, *Sądowa kontrola administracji w Anglii*, Warszawa 1962, s. 8.

6 I. McLeod, *The theory of law*, London 2003, s. 16.

7 Więcej na temat tych podatków: A. Łastowska, *Podjęmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej na terytorium Szkocji*, Białystok 2008, s. 29 i n. (praca magisterska przygotowana pod kierunkiem prof. zw. dr. hab. C. Kosikowskiego, napisana na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku).

danego urzędu podatkowego to kadra menedżerska generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs). Umiejscowieni są oni w siedzibie Ministerstwa Skarbu. Obecnie w całym kraju jest ich pięciu. W każdym organie podatkowym podejmuje się decyzję, kto będzie pełnił funkcję komisarza danego organu (tak potocznie określanego), w zależności od zakresu i dziedziny wiedzy. Jak już zostało to wyżej powiedziane, decyzje wydaje pracownik, oficer podatkowy (Tax Officer) organu podatkowego. Oficer podatkowy pracuje w urzędzie podatkowym niższego szczebla i to on na pierwszym poziomie wydaje decyzję. Jeżeli sprawa jest złożona i dotyczy dużej sumy, to urzędnik podatkowy może być wyższej rangi. Urzędnicy (inspektorzy podatkowi) zajmują się różnymi rodzajami spraw, w zależności od przedmiotu sprawy, np. spółki, czy zamożne osoby fizyczne. Generalny urząd podatkowy (Tax Revenue & Customs) zajmuje się między innymi sprawami: (1) podstawowych podatków, takich jak VAT i podatki dochodowe, (2) składek chorobowych i macierzyńskich, (3) podatku od świadczeń socjalnych, (4) negocjowania wypłacenia pensji minimalnej, (5) dofinansowania na dziecko. Hierarchia w generalnym urzędzie podatkowym (Tax Revenue & Customs) wygląda następująco: dyrektorzy, nad dyrektorami są komisarze, jeszcze wyżej są komisarze wykonawczy (*executive commissioners*)<sup>8</sup>.

Od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) lub decyzji generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs) można złożyć odwołanie (*appeal*) do Trybunału Administracyjnego Pierwszej Instancji (The First-tier Tribunal) lub wystąpić z wnioskiem o powtórne rozpatrzenie sprawy. Jeżeli podatnik złoży wniosek o powtórne rozpoznanie sprawy, to jego sprawą zajmie się nowy urzędnik (niezależny ekspert), niezwiązany dotychczas ze sprawą, a urząd ten będzie miał 42 dni na ponowne zbadanie sprawy.

W Zjednoczonym Królestwie funkcjonuje kilkadziesiąt rodzajów trybunałów administracyjnych (*administrative tribunals*), powołanych do rozpatrywania różnego rodzaju spraw. W ciągu każdego roku rozpoznają one nawet kilkaset tysięcy spraw administracyjnych<sup>9</sup>. Jedną z takich instytucji powołanych do rozstrzygnięcia sporów podatkowych jest nowo powstały, dwuinstancyjny trybunał administracyjny (The First-tier Tribunal oraz Upper Tribunal) z wydziałami podatkowymi (Tax Chamber), zwanymi potocznie trybunałami podatkowymi (Tax Tribunal)<sup>10</sup>. Działający od 1 kwietnia 2009 r. Trybunał obejmuje swoją właściwością teryto-

8 Na podstawie: Raport z wizyty studyjnej..., s. 1–12.

9 Z. Kmieciak, Trybunały administracyjne i instytucja publicznego dochodzenia w Wielkiej Brytanii, „Państwo i Prawo” 2002, nr 9 (679), s. 26 oraz Z. Kmieciak, (w:) Z. Kmieciak (red.), Postępowanie..., s. 323–324.

10 Z chwilą powołania tego nowego trybunału, do historii przeszły: dotychczasowy Trybunał pierwszej instancji, instytucje Komisarzy Generalnych, Komisarzy specjalnych oraz Trybunał specjalistyczny działający na podstawie ICTA 1988, sekcja 703.

rium całej Wielkiej Brytanii<sup>11</sup>. W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż wejście w życie w 2008 r. ustawy – the Tribunals, Courts and Enforcement Act wskazuje na intencję zespolenia w niej podstawowych zasad oraz konstrukcji rozstrzygnięcia w sprawach sporów prowadzonych z administracją publiczną zarówno przez trybunały, jak i sądy oraz wykonywania wydawanych przez te podmioty orzeczeń<sup>12</sup>.

Trybunały administracyjne stanowią w Wielkiej Brytanii ogniwo pośrednie pomiędzy organami podatkowymi a sądami powszechnymi, przejmując charakterystyczne cechy każdej z tych instytucji. L. Bar zauważał, że trybunały administracyjne składają się z zespołów znawców do określonej dziedziny, dlatego też im przekazuje się sprawy do rozpatrywania i orzekania. Ponadto, podkreśla dalej ten autor, instytucje te nie cechuje, tak jak w sądach, skomplikowana, długotrwała oraz kosztowna procedura<sup>13</sup>. Jak trafnie wywodzi Z. Kmieciak, mówiąc o kwalifikacji prawnej pozycji trybunałów; są one „kategorią wewnątrznie niejednorodną, obejmującą zarówno sądy w znaczeniu funkcjonalnym, jak i organy będące jednym z ogniw administracji publicznej.”<sup>14</sup> Zdaniem P. Mikuli trudności z ustaleniem pozycji ustrojowej trybunałów nie są przeszkodą w traktowaniu ich jako czynników niezależnych, dokonujących kontroli rozstrzygnięć administracyjnych, które zbliżają się do pozycji sądów powszechnych<sup>15</sup>. Z pewnością należy te instytucje zaliczyć do *quasi* sądowych. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że skorzystanie z tej formy ochrony przedsądowej może otwierać drogę do rozpoznania sprawy lub nawet przeprowadzenia oceny zgodności z prawem zapadłego rozstrzygnięcia<sup>16</sup>.

Od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) od 1 kwietnia 2009 r. służy odwołanie (*appeal*) do trybunału administracyjnego, który jest jednocześnie nowo utworzonym Trybunałem Podatkowym (Tax Tribunal)<sup>17</sup>. Zarówno funkcjonujący od 1 kwietnia 2009 r. Trybunał, jak i jego sekretariat mają swoją siedzibę w Londynie<sup>18</sup>. Prezydentem tej nowej instytucji jest Sir Stephen

11 Parlament Wielkiej Brytanii zatwierdził zmiany w ustawie o sądach i Trybunale z 2007; właściwa nazwa: the Tribunals, Courts and Enforcement Act, 2007, dostępne na: [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga\\_20070015\\_en\\_1](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga_20070015_en_1)

12 M. Kmieciak, Trybunały administracyjne w Zjednoczonym Królestwie (system jurysdykcji po zmianach ustawodawstwa z 2007 r.), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 3, s. 176.

13 L. Bar, Sądowa kontrola administracji w Anglii, Warszawa 1962, s. 199–200.

14 Z. Kmieciak, Trybunały..., s. 29.

15 P. Mikuli, Sądowa kontrola..., s. 147.

16 Z. Kmieciak, Odwołanie w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2011, s. 38 i nast.

17 Dalsze informacje na temat funkcjonowania Trybunału Podatkowego w Wielkiej Brytanii na podstawie: Raport z wizyty studyjnej..., s. 1–43.

18 W Londynie na 45 Bedford Square. Budynek Trybunału w przeszłości stanowił centrum spotkań artystów, i jest położony niedaleko wydziału Sztuk Pięknych. Oprócz tego istnieją archiwa Trybunału w Manchesterze oraz sekretariat w Edynburgu i Glasgow dla terenu całej Szkocji. W sekretariacie londyńskim znajdują się akta dla spraw z południowej części Anglii.



Oliver QC (Queen's Counsel)<sup>19</sup>, który był odpowiedzialny za przygotowanie i wdrożenie nowej reformy<sup>20</sup>. Aktualnie w Trybunale pracuje 70. zawodowych prawników i sędziów, pełno i półetatowych oraz ponad 100-osobowa grupa urzędników i pracowników personelu, ekspertów, księgowych. Osobą powołującą sędziów Trybunału jest Starszy Prezes Trybunałów (oczywiście w imieniu Królowej). Istnieje specjalna komisja wskazująca kandydatury na stanowisko sędziego<sup>21</sup>, jednak decyzje podejmuje formalnie Królowa, którą reprezentuje i w imieniu której wręcza nominację Starszy Prezes Trybunałów.

Trybunał dzieli się na kilka Izb, z których jedną jest Izba Podatkowa (Tax Chamber). Głównym zadaniem Trybunału jest rozpatrywanie odwołań (*appeals*) od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) dotyczących podatków bezpośrednich i pośrednich. To właśnie od rodzaju podatku zależy procedura postępowania, która może być nieskomplikowana, ale i bardzo złożona. Trybunał jest całkowicie niezależny od urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs)<sup>22</sup>. Trybunał jest właściwy do odwołań od decyzji urzędu podatkowego w sprawach podatków bezpośrednich, tj.: podatku dochodowego, podatku korporacyjnego, podatku od zarobków głównych, ubezpieczeń powszechnych, podatku założycielskiego, podatku od spadku, akcyzy na paliwo, pożyczek studenckich, opłat stempowych, podatku ziemskiego, podatku od zarobków regulowanego przepisami szczególnymi. Właściwość ta rozciąga się również na sprawy podatków pośrednich, takich jak: podatek VAT, podatek celny, opłaty akcyzowe (alkoholowe, paliwowe i olejowe, tytoniowe, od gry bingo, od zakładów, od zakładów bukmacherskich, od loterii, od gier maszynowych, od gier ręcznych), opłaty ilościowe, opłaty pasażerskiej lotniczej, opłaty klimatyczne, podatek od ubezpieczenia dodatkowego oraz podatek od wywozu śmieci. Podatki lokalne rozpatrywane są przez niższe instancje<sup>23</sup>.

19 Sir Stephen Oliver QC (Queen's Counsel) – po odbyciu służby w latach 1957–59 dołączył do palestry (Bar) w 1963 r. W 1980 r. został powołany do Rady Królewskiej. Tytuł sędziego otrzymał w 1991 roku, a w 1992 objął prezydenturę nad Specjalnymi Komisarzami. Od 2001 r. pełnił funkcję Prezydenta Służb Finansowych (Financial Services), a od 2005 Trybunału ds. rent. Od 1 kwietnia 2009 r., pełni funkcję Prezydenta Nowego Trybunału Podatkowego.

20 Reforma postępowania odwoławczego (w tym dotycząca trybunałów) w Wielkiej Brytanii była rozpatrywana od 1980 r. Początkowo były to pojedyncze głosy, jednak w 1995 r. oficjalnie rozpoczęto prace. Zapoczątkowała ją seria analiz i konsultacji przeprowadzanych przez biuro Przewodniczącego Izby Lordów. Jednak zanim wnioski ujrzały światło dzienne, została wdrożona inna koncepcja. W lipcu 2004 roku rząd uchwalił ustawę (White paper „Transforming Public Service: Complaints, Redress and Tribunals” 2004), zgodnie z którą procedura podatkowa powinna być dwuinstancyjna, z możliwością odwołania od decyzji pierwszej instancji do sądu apelacyjnego. W celu sprawnego przeprowadzenia reformy, Departament ds. Spraw Konstytucyjnych powołał grupę roboczą pod przewodnictwem Sir Stephena Olivera, która zrealizowała główny jej cel, tj. rozpoczęła wdrażać nowe rozwiązania od 1. kwietnia 2009 r. Zob. na podstawie: M. Gnamme, Back to the Future – Reforming Tax Appeals, „The Tax Journal” 2005, no 789, s. 13–14.

21 Podobnie jak w Polsce Krajowa Rada Sądownictwa.

22 Tak zob. Issued by the Rax Chaber of the First-tier Tribunal. Making an appeal, London 2009, s. 1.

23 Istnieje możliwość odwołania się do tzw. Trybunału Oszacowań.

Nie wszystkie decyzje wydane przez urząd podatkowy są zaskarżalne w drodze odwołania. Prawo odwołania możliwe jest wyłącznie, gdy właściwe przepisy prawne na to zezwalają. Odwołanie składa się bezpośrednio do Trybunału. Termin do złożenia odwołania, co do zasady, wynosi 30 dni od dnia otrzymania decyzji urzędu podatkowego. Decyzje są doręczane za pomocą poczty lub przez kuriera. Obowiązek udowodnienia, że decyzja została podatnikowi doręczona, spoczywa na urzędzie podatkowym. Jeżeli odwołanie zostanie złożone po terminie, należy pisemnie wskazać przyczyny niedotrzymania terminu określonego w decyzji. Trybunał nie jest w stanie rozpatrzyć sprawy, dopóki podatnik nie spełni obowiązku podatkowego lub nie złoży depozytu w tej materii lub gdy urząd podatkowy (albo Trybunał) nie odstąpi od tego wymogu. Można zwrócić się pisemnie do urzędu lub Trybunału o zwolnienie z tego obowiązku. Niezbędne jest w tej sytuacji wskazanie swojej sytuacji finansowej w celu uwiarygodnienia podania o zwolnienie.

Odwołanie powinno mieć formę pisemną, należy bowiem wypełnić formularz i wysłać na adres w nim wskazany<sup>24</sup>. Nie ma jednakże obowiązku wnoszenia odwołania wyłącznie poprzez formularz. Dopuszczalna jest każda czytelna, pisemna forma, również poprzez sporządzenie pisma odręcznie. Trybunał potwierdzi podatnikowi pisemnie otrzymanie odwołania i przydzieli sprawie numer referencyjny, na który należy się powoływać w każdym przypadku uzyskiwania informacji o przebiegu sprawy. Trybunał ma obowiązek poinformować także urząd podatkowy o złożeniu przez podatnika odwołania. Kolejnym krokiem, po otrzymaniu odwołania przez Trybunał, jest wystąpienie do urzędu podatkowego o zwięzły opis sprawy. Informacje te będą uwzględniały przepisy prawa, stanowiące podstawę dla decyzji wydanej przez urząd podatkowy i inne niezbędne informacje. Do wyboru podatnika pozostawia się możliwość reprezentowania go przy wnoszeniu odwołania. Nie obowiązuje tu tzw. przymus adwokacki. W każdym stadium postępowania możliwe jest wycofanie odwołania. Również jeżeli urząd podatkowy zmieni swoją decyzję na korzyść podatnika, ma obowiązek niezwłocznie powiadomić podatnika i Trybunał.

Trybunał każdej sprawie nadaje odpowiednią kategorię. Od tego uzależnione jest również przeprowadzenie procedury przesłuchania. Istnieją cztery kategorie nadawane sprawom z odwołania: 1) sprawy proste, 2) kategoria podstawowa, 3) sprawy standardowe, 4) sprawy złożone. Trybunał ma obowiązek poinformować podatnika na piśmie o przydzielonej kategorii. Sprawy z kategorii „spraw prostych” są rozpatrywane przez Trybunał po zapoznaniu się z formularzem apelacji i ewentualnej dokumentacji dodatkowej. Orzeczenia w tych przypadkach są wydawane przez Trybunał bez przesłuchania (można jednak wnioskować o jego

---

24 Formularz odwołania można pobrać ze strony internetowej: <http://www.tribunals.gov.uk>. W przypadku zaś braku dostępu do Internetu, formularz można zamówić nawet telefonicznie na wskazany adres.

przeprowadzenie). Sprawy kategorii „podstawowej” są rozpatrywane po przeprowadzeniu nieformalnego przesłuchania. Sprawy z kategorii „standardowej i złożonej” są wpisane do katalogu spraw w centrum systemu Trybunałów w Birmingham, a następnie rozdysponowane do biur w Londynie, Manchesterze i Edynburgu.

Sprawa z odwołania najpierw trafia do sekretariatu Trybunału, gdzie zostaje zbadana pod kątem formalnym. Najpierw pracownicy sekretariatu Trybunału dokonują analizy formalnej dokumentacji: odwołania oraz odpowiedzi na nią ze strony urzędu podatkowego, a następnie gdy akta są gotowe, trafiają do sędziego, który zapoznaje się ze sprawą. Potem sprawa ponownie wraca do sekretariatu w celu ewentualnego uzupełnienia braków i wysłania powiadomień dla stron. Nie ma znanego schematu przydzielania spraw. Zależy to od tego, czy sędzia jest dostępny, czy jest zajęty już inną sprawą. Nie ma również rozdziału ze względu na tematykę, rodzaj spraw. Ilość spraw przydzielanych sędziom zależy także od skomplikowania i długości ich trwania. Zdarzają się więc sytuacje, kiedy jeden sędzia w ciągu miesiąca rozpatrzy kilka spraw, podczas gdy inny będzie zajmował się tylko jedną sprawą<sup>25</sup>.

Postępowanie przed Trybunałem ma charakter kontrydiktoryjny. Wykazuje bowiem cechy porównywalne do postępowania sądowego, przy czym jest mniej sformalizowane i bardziej elastyczne<sup>26</sup>. Elementem o istotnym znaczeniu w procedowaniu przed Trybunałem jest przeprowadzenie publicznej rozprawy, czyli wspomnianego wyżej tzw. „przesłuchania”<sup>27</sup>. W przypadku niezwykle skomplikowanych spraw możliwe jest wyznaczenie miejsca przesłuchania nie ze względu na miejsce pobytu podatnika (siedzibę), lecz ze względu na właściwość sędziego, będącego ekspertem w danej dziedzinie spraw. W przygotowaniu do przeprowadzenia przesłuchania istotną rolę do spełnienia ma odpowiedni urzędnik Trybunału. Jest to osoba, która spotka się z podatnikiem (jego reprezentantem) w dniu przesłuchania w Trybunale, wyjaśnia kwestie formalne, wyznacza godzinę przesłuchania. Urzędnik Trybunału zajmuje się ponadto ewentualnymi kwestiami wпадkowymi (w przypadku złożenia dowodu w ostatnim momencie, kwestia ewentualnych spóźnień), a także może być obecny na sali przesłuchań w celu udzielenia Trybunałowi pomocy administracyjnej. Zwykle przesłuchania mają charakter jawny i są otwarte dla publiczności. Jednak każda ze stron może wnioskować o wyłączenie jawności przesłuchania lub jego części. Wymaga to odpowiedniego uzasadnienia. Podatnik ma prawo wyznaczyć swojego reprezentanta (pełnomocnika) w celu otrzymania profesjonalnej pomocy, zarówno przy prowadzeniu korespondencji z urzędem podatkowym, jak i reprezentowaniem podatnika w trakcie przesłuchania. Na mocy

---

25 Raport z wizyty studyjnej..., s. 4.

26 Z. Kmiecik (red.), *Postępowanie...*, s. 324–325.

27 W rozpatrywaniu spraw przed Trybunałem zasadą jest przeprowadzenie rozprawy, ale wiele też spraw (drobnych, nieskomplikowanych) załatwianych jest poza rozprawą (bez przesłuchania).

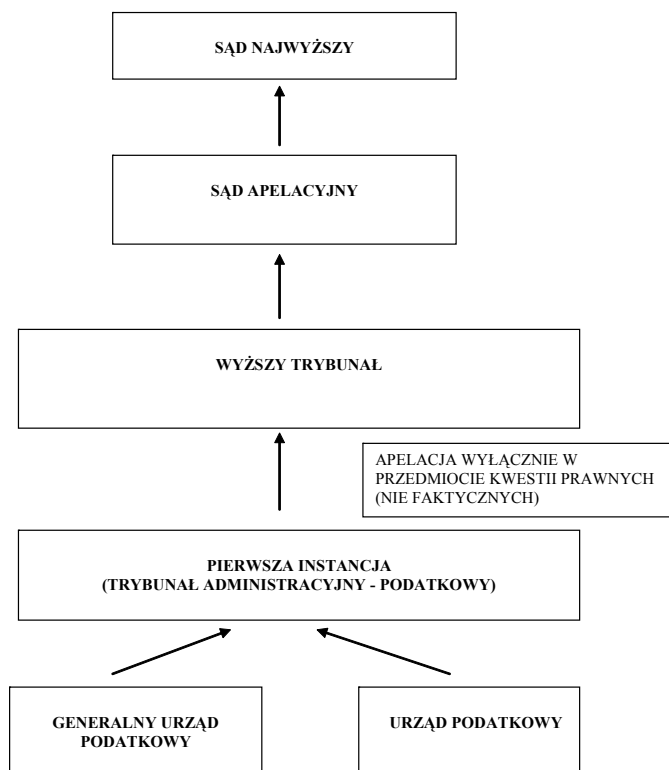
pełnomocnictwa jest on dopuszczony do udziału w przesłuchaniu. Podatnik powinien brać udział w przesłuchaniu. Jednak jeżeli jego obecność nie jest możliwa, a wyznaczył on swojego reprezentanta, przesłuchanie może odbywać się bez przeszkód. Podatnik może przyprowadzić ze sobą osoby towarzyszące, członków rodziny lub partnerów biznesowych. Urząd podatkowy może również wyznaczyć i upoważnić swojego reprezentanta w danej sprawie. Podatnik nie ma prawa żądać jego wykluczenia ze sprawy. Można powoływać się na dowód z zeznań świadka. Trybunał może nakazać wezwanie takiej osoby przed oblicze Trybunału do przesłuchania. Zeznania świadków są zwykle przygotowywane wcześniej, w formie pisemnej, ze wskazaniem daty i przez nich podpisane. Zeznanie takie jest przekazywane do wiadomości strony przeciwnej. W przypadku spraw kategorii podstawowej przesłuchanie ma charakter nieformalny. W sprawach kategorii standardowej lub złożonej świadek składa zeznania pod przysięgą. Pierwszeństwo w zadawaniu pytań ma strona wzywająca świadka, następnie pytania może zadawać strona przeciwna oraz Trybunał. Ciężar dowodu spoczywa na osobie wnoszącej odwołanie. Należy uargumentować, dlaczego podatnik sądzi, że zaskarżana przez niego decyzja jest błędna. W przypadku spraw w przedmiocie nałożonej kary ciężar dowodu spoczywa na urzędzie podatkowym, który powinien przekonać Trybunał o słuszności swojej decyzji. Podatnik powinien zadbać o zebranie całości materiału dowodowego jeszcze przed przesłuchaniem.

Rozprawa z udziałem stron odbywa się w tzw. „sali przesłuchań”. W sprawie podatkowej przed Trybunałem zazwyczaj orzeka dwóch, czasami trzech sędziów. Jeżeli sprawa jest nieskomplikowana (oczywista), sprawę prowadzi jeden sędzia. W Trybunale w trakcie rozprawy sędziowie nie mają obowiązku noszenia strojów sędziowskich (np. nakładania togi i używania peruki). Strony są wcześniej zapraszane na salę przesłuchań i czekają na przybycie składu sędziowskiego. Gdy urzędnik Trybunału (*clerk*) stukając w ławę, sygnalizuje wejście sędziów na salę, wszyscy zwyczajowo powstają. Następnie regułą pozostaje, że sędzia prowadzący sprawę podatkową oznajmiła stronom, iż Trybunał zapoznał się z całością dokumentacji i pragnie wysłuchać ewentualnego uzupełnienia ze strony stron. Jako pierwszy głos zabiera reprezentant urzędu podatkowego, a następnie podatnik (jego pełnomocnik)<sup>28</sup>.

---

28 Przebieg rozprawy na podstawie: Raport z wizyty studyjnej..., s. 7.

Schemat struktur, urzędów podatkowych, trybunałów i sądów w Wielkiej Brytanii



*Źródło: opracowanie własne*

W przypadku spraw kategorii podstawowej orzeczenie zapada zaraz po przesłuchaniu i jest przekazywane stronom ustnie. W dalszej kolejności jest sporządzane w formie pisemnej z podaniem uzasadnienia. W sprawach kategorii standardowej i złożonej Trybunał może również ogłosić orzeczenie niezwłocznie, jednak zwykle dzieje się to po zakończeniu przesłuchania w terminie późniejszym. Trybunał ma na to 28 dni. Na sporządzenie orzeczenia na piśmie sędzia ma cztery tygodnie. Zazwyczaj sędzia sam pracuje nad przygotowaniem sprawy i jej uzasadnieniem, chociaż oficjalnie posiada swego asystenta znającego daną sprawę.

W przypadku niepomyślnego rozstrzygnięcia podatnik ma prawo do dalszej apelacji. W wydanym orzeczeniu przez Trybunał podatnik znajdzie klauzulę pouczającą o możliwości i sposobie apelacji do Wyższego Trybunału (Upper Tribunal). Podatnik może złożyć wniosek do Trybunału o powtórne rozpatrzenie sprawy pod kątem kwestii proceduralnych (np. powołując się na niezawinione niedostarczenie ważnego dowodu, który mógł mieć wpływ na rozstrzygnięcie).

Apelacja do Wyższego Trybunału (Upper Tribunal) możliwa jest wyłącznie w przedmiocie kwestii prawa. Niemożliwe jest natomiast kwestionowanie ustaleń co do faktów. Podważanie orzeczeń Trybunału Administracyjnego odbywa się w ramach procedury rewizji sądowej (*judicial review*)<sup>29</sup>. Od orzeczeń Wysokiego Trybunału (Upper Tribunal) służy prawo odwołania się do Sądu Apelacyjnego (Court of Appeal). Ostatnią instancją jest możliwość skarżenia orzeczenia Sądu Apelacyjnego do Sądu Najwyższego (Supreme Court)<sup>30</sup>.

W 1958 r. utworzono w Wielkiej Brytanii Radę do Spraw Trybunałów (Council on Tribunals)<sup>31</sup>. Od początku istnienia zadaniem Rady jest wykonywanie nadzoru nad organizacją oraz funkcjonowaniem trybunałów administracyjnych<sup>32</sup>. W skład Rady wchodzi od 10 do 15 członków powoływanych przez Lorda Kanclerza oraz Lorda Adwokata. Z urzędu do Rady wchodzi także ombudsman (The Parliamentary Commissioner). Obecnie również do obowiązków Rady należy w szczególności: ocenianie prac trybunałów administracyjnych (w tym Trybunału Administracyjnego – Podatkowego), sporządzanie rekomendacji w zakresie osób zatrudnianych w trybunałach, czy udzielanie opinii w przedmiocie projektów aktów prawnych, odnoszących się do działalności tychże trybunałów. Rada nie posiada natomiast uprawnień odwoławczych w przedmiocie orzeczeń trybunałów administracyjnych<sup>33</sup>.

Wyżej zaprezentowana analiza rozpatrywania sporów podatkowych przed Trybunałem Administracyjnym (Podatkowym) w Wielkiej Brytanii wskazuje, iż instytucja ta ma dość złożony charakter. Jednak jest ona szczególnie interesująca z uwagi na fakt, że odpowiednika takiego organu (sądu) nie znajdziemy w systemie funkcjonującym w naszym kraju. Trybunał Podatkowy posługując się stosunkowo mało skomplikowaną procedurą prawną (efektywną w znaczeniu ekonomicznym), w swoich standardach orzeczniczych zbliża się do zasad kontroli rozstrzygnięć podatkowych, charakterystycznych dla sądów. To zmusza do refleksji i jako postulat *de lege ferenda* sugeruje polskiemu ustawodawcy, czy nie powinien rozważyć możliwości skorzystania przynajmniej z niektórych rozwiązań prawnych, typowych dla reguł postępowania obowiązujących przed brytyjskim Trybunałem Administracyjnym (Podatkowym), sprawdzonych przez wiele lat ich funkcjonowania.

29 P. Mikuli, *Sądowa kontrola...*, s. 138.

30 *Ibidem*.

31 Nastąpiło to na mocy ustawy Tribunals and Inquiries Act, 1958.

32 L. Bar, *Sądowa...*, s. 224 i nast.

33 Szerzej na ten temat zob.: Z. Kmiecik, *Trybunały...*, s. 32 i nast. oraz P. Mikuli, *Sądowa kontrola...*, s. 147, a także M. Kmiecik, *Trybunały...*, s. 183.

# OPODATKOWANIE WYNAGRODZENIA POZAETATOWEGO CZŁONKA SAMORZĄDOWEGO KOLEGIUM ODWOŁAWCZEGO

PAWEŁ SMOLEŃ

W świetle aktualnych regulacji ustawy samorządowe kolegia odwoławcze są organami wyższego stopnia w rozumieniu przepisów k.p.a. oraz ordynacji podatkowej w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego<sup>1</sup>. Są właściwe do rozpatrywania odwołań od decyzji wydanych w sprawach własnych i zleconych samorządu terytorialnego, chyba że ustawa szczególna wyraźnie określa właściwość innego organu jako odwoławczego. Z powyższym korespondują przepisy prawa procesowego, bowiem w k.p.a. wyraźnie stwierdza się, że organami wyższego stopnia w stosunku do organów jednostek samorządu terytorialnego są samorządowe kolegia odwoławcze, chyba że ustawy szczególne stanowią inaczej<sup>2</sup>. Podobnie czyni ordynacja podatkowa, uznając kolegium za organ odwoławczy od decyzji wójta (burmistrza lub prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa<sup>3</sup>. Na zasadach określonych w odrębnych ustawach kolegia mogą orzekać także w innych niż ww. sprawy.

Kolegium znacząco wyróżnia się na tle pozostałych organów podatkowych. Będąc jednym z organów administracji publicznej, pełni równocześnie zadania specyficznego w swej strukturze organu podatkowego. Konstrukcja taka wydaje się być naturalnym dopełnieniem zadań, jakie spoczywają na innych organach administracji publicznej, wobec których kolegium pełni rolę organu wyższego stopnia. Jednym z przejawów tej specyfiki jest również to, że orzeczenia kolegium wydawane są po przeprowadzeniu rozprawy lub na posiedzeniu niejawnym w składach trzyosobowych. Uczestniczą w nich także członkowie pozaetatowi. Orzeczenia zapadają większością głosów i żaden z członków składu nie może wstrzymać się od głosu.

- 
- 1 Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.), powoływana dalej jako ustawa z 1994 r.
  - 2 Art.17 pkt 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.), powoływana dalej jako k.p.a.
  - 3 Art. 13 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), powoływana dalej jako ordynacja podatkowa.

Organami kolegium są zgromadzenie ogólne oraz prezes kolegium, przy czym zgromadzenie ogólne tworzą tak etatowi, jak i pozaetatowi członkowie kolegium. Członka kolegium powołuje Prezes Rady Ministrów na wniosek prezesa kolegium zgłoszony po uzyskaniu opinii zgromadzenia ogólnego kolegium. Powołanie etatowych członków kolegium następuje na czas nieokreślony<sup>4</sup>, natomiast członkowie pozaetatowi są wybierani na okres 6 lat, z tym że co 3 lata następuje wybór połowy ich składu<sup>5</sup>.

W obecnym stanie prawnym etatowym członkiem samorządowego kolegium odwoławczego może zostać osoba, która: 1) posiada obywatelstwo polskie i korzysta z pełni praw publicznych; 2) ukończyła magisterskie studia prawnicze lub administracyjne; 3) wykazuje się wysokim poziomem wiedzy prawniczej w zakresie administracji publicznej oraz ma doświadczenie zawodowe; 4) nie była skazana prawomocnym wyrokiem, orzecznym za przestępstwo popełnione z winy umyślnej.

Warunki te dotyczą także pozaetatowych członków kolegium, z tym że w ich przypadku wymagane jest wykształcenie wyższe, lecz niekoniecznie prawnicze czy administracyjne<sup>6</sup>. Rozwiązanie takie dodatkowo podkreśla specyfikę tej instytucji i praktyczne znaczenie kompetencji pozaetatowych członków.

W swym zasadniczym (orzecznym) nurcie kompetencji członkowie etatowi i pozaetatowi posiadają taki sam zakres obowiązków oraz muszą spełniać podobne wymagania formalnoprawne dla uzyskania powołania do ich pełnienia. Nie wdając się w tym miejscu w szczegółową analizę tej kwestii, wypada jednak – mając na uwadze wytyczone ramy opracowania – zwrócić uwagę na to, iż pomimo zbieżnego zakresu obowiązków merytorycznych odmiennie uregulowane zostały zasady ich wynagradzania. Nie pozostało to bez wpływu na ocenę ich podatkowoprawnej sytuacji. Wynagrodzenie etatowych członków stanowi wielokrotność kwoty bazowej, której wysokość określa ustawa budżetowa. Jego wysokość jest zróżnicowana ze względu na staż pracy oraz pełnioną funkcję. Przyjęcie takiego rozwiązania nie rodzi – co do swej istoty – problemów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Osoby takie uiszczają podatek na tzw. zasadach ogólnych.

Pozaetatowi członkowie otrzymują natomiast wynagrodzenie za udział w posiedzeniach oraz zwrot kosztów podróży. Wysokość ich wynagrodzenia określa

4 W piśmiennictwie trafnie podkreśla się, iż analiza statusu pracowniczego etatowego członka samorządowego kolegium odwoławczego wskazuje wyraźnie na potrzebę gruntownej zmiany właściwych przepisów ustawy o kolegiach lub przynajmniej starannego ich poprawienia. W praktyce bowiem dochodzi do wielu niejasności i sprzeczności – zob. T. Liszcz, *Osobliwości statusu pracowniczego etatowych członków samorządowego kolegium odwoławczego*, „Samorząd Terytorialny” 2006, nr 9, s. 47 oraz T. Brzezicki, T. Jędrzejewski, P. Rączka, *Status prawny członka samorządowego kolegium odwoławczego*, (w:) J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009, s. 532–544.

5 Art. 8 ustawy z 1994 r.

6 Art. 7 ust.1 i ust.1a ustawy z 1994 r.



prezes kolegium w zależności od ustalonej organizacji pracy i liczby posiedzeń w danym miesiącu. Zgodnie jednak z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów nie może ono przekroczyć granicy 60% miesięcznego wynagrodzenia członka etatowego<sup>7</sup>. Przyjęcie podwójnej formuły w tym względzie, tzn. wynagrodzenia za udział w posiedzeniach oraz zwrotu kosztów podróży, wpłynęło na odrębne potraktowanie tych źródeł finansowania działalności członków pozaetatowych na gruncie podatku dochodowego. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich, podlegają zwolnieniu z opodatkowania, ale tylko w wysokości nie większej niż 2280 zł miesięcznie<sup>8</sup>. W świetle tego rozwiązania nie budzi wątpliwości objęcie zwolnieniem z opodatkowania wypłacanego członkom pozaetatowym zwrotu kosztów podróży. W istocie rzeczy zwolnienie to ma jednak niewielkie znaczenie praktyczne. Przede wszystkim dlatego, że relatywnie – niejako ze swej istoty – obejmuje niewielką (uboczną) część finansowania działalności pozaetatowego członka kolegium. Ponadto ten element „wynagradzania” nie jest zbyt często wykorzystywany przez prezesów kolegiów. Pewnie nie bez znaczenia pozostaje tutaj niejasna sytuacja co do stosowania odpowiednich przepisów, na podstawie których dokonywane mają być zwroty tych kosztów<sup>9</sup>. Problematyka ta, aczkolwiek interesująca z prawnego punktu widzenia (i z tego powodu zasługująca na szerszą refleksję merytoryczną), wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

Do stosunkowo szerokiej dyskusji i sporów doszło natomiast na tle zasad opodatkowania wynagrodzenia członków pozaetatowych za udział w posiedzeniach składów orzekających. Odmienne stanowiska były prezentowane nie tylko przez organy podatkowe, ale także w orzecznictwie sądowym – w tym także na poziomie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Rysujące się w orzecznictwie rozbieżności wynikały po części z ewolucji regulacji dotyczących samych kolegiów, ale przede wszystkim z odmiennej interpretacji pojęć „wynagrodzenie” i „dieta”. Wyraźnie wyodrębniły się w tej materii dwie skrajne grupy poglądów<sup>10</sup>.

7 § 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie wielokrotności kwoty bazowej oraz szczegółowych zasad wynagradzania prezesa, wiceprezesa, pozostałych członków samorządowego kolegium odwoławczego i pracowników biura tego kolegium (Dz.U. Nr 109, poz. 960).

8 Art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 31, poz.307 z późn. zm.).

9 Charakter prawny tej instytucji sprawia, że poważne wątpliwości może rodzić stosowanie w tym względzie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługującego pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz.1990 z późn. zm.) albo rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn. zm.).

10 Zob. m.in. postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego w Ostrołęce z dnia 17 listopada 2005 r., US.15/PO-1/415/10/MM/05; wyrok WSA z dnia 21 lipca 2004 r. I SA/Wr 2690/02 i wyrok NSA z dnia 10 maja 2005 r., FSK 2536/04, OSP Z.7-8/2006r. oraz wyrok NSA z dnia 20 lipca 2011 r. II FSK 406/10, orzeczenia.nsa.gov.pl

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem wspomniane powyżej zwolnienie z opodatkowania obejmuje także (obok zwrotu kosztów) „wynagrodzenie” pozaetatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych. Powoływano się przy tym głównie na racje historyczne i językowe. Podkreślano bowiem, że od początku istnienia kolegiów wynagrodzenie to (ujęte poprzednio w regulaminach sejmików samorządowych jako diety) było wolne od podatku. Bez wątplenia po zmianie stanu prawnego w tym zakresie nie uległ zmianie ani charakter czynności wykonywanych przez członków pozaetatowych, ani charakter wypłacanych im świadczeń<sup>11</sup>. Nadto skoro dla celów podatkowych nie zdefiniowano pojęcia „dieta”, to odwołując się do jego znaczenia „słownikowego”, uznano, iż treść tego pojęcia obejmuje wynagrodzenie związane z pełnieniem szczególnych obowiązków (funkcji). Mając to na uwadze, w orzecznictwie przyjmowano, iż wyłączenie tego zwolnienia podatkowego winno nastąpić w drodze stosownej zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Skoro do tego nie doszło, to utraty zwolnienia podatkowego nie można wywodzić z przepisów dotyczących organizacji kolegiów. Tym samym zmierzano do konkluzji, że wynagrodzenie pozaetatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych były i nadal są wolne od podatku dochodowego.

W ramach drugiej grupy poglądów stanowczo kwestionowano istnienie zwolnienia „wynagrodzenia” pozaetatowych członków samorządowego kolegium odwoławczego. Tak w orzeczeniach organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych stawiano tezę, że wynagrodzenie to nie może być traktowane jak dieta, co jednoznacznie przesądza, iż nie korzysta ono ze zwolnienia podatkowego. Podkreślano, że zarówno sama ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych, jak i wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze wyraźnie wskazują, iż świadczenie wypłacane pozaetatowym członkom samorządowego kolegium odwoławczego przysługuje odpowiednio za wykonaną pracę, a nie z tytułu samego pełnienia funkcji. Wskazuje to na zdecydowanie odmienny charakter tego „wynagrodzenia” od świadczeń wypłacanych w formie diety, która z założenia przysługuje w ściśle określonej wysokości z tytułu pełnienia danej funkcji, a jej wysokość nie jest zależna od faktycznego zaangażowania w pracę osoby uprawnionej do jej uzyskania. Tymczasem zawarty w ustawie o samorządowych kolegiach odwoławczych zwrot „wynagrodzenie za udział w posiedzeniach” bezpośrednio wskazuje na istnienie zależności między wypłacanym wynagrodzeniem a nakładem wykonanej pracy przez danego członka pozaetatowego.

Zaistniały spór rozstrzygnięty został w uchwale 7. sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której Sąd w sposób jednoznaczny stanął na stanowisku, iż wynagrodzenie wypłacane pozaetatowym członkom samorządowego kolegium od-

11 Kolegia odwoławcze przy sejmikach samorządowych działały na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 16. poz. 95 z późn. zm.), a następnie stały się z dniem wejścia ustawy z dnia 12 października 1994 r. samorządowymi kolegiami odwoławczymi.

woławczego nie korzysta ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>12</sup>. Sąd, powołując się na regułę konsekwencji terminologicznej oraz zakaz dokonywania wykładni prawotwórczej, trafnie wskazał, iż tym samym zwrotom nie należy nadawać różnych znaczeń. W sytuacji zatem, gdy posłużono się pojęciem „wynagrodzenie” zarówno w odniesieniu do etatowych, jak i pozaetatowych członków kolegium, oznacza to, że ma ono w stosunku do nich takie samo znaczenie. Na tej samej zasadzie nie można różnicować treści tego pojęcia w kontekście ustawy o podatku dochodowym oraz w ustawie o samorządowych kolegiach odwoławczych. Ponadto sąd podkreślił, iż wynagrodzenie przyznano pozaetatowym członkom kolegium za udział w posiedzeniach, co w opinii sądu oznacza ekwiwalent za wykonaną pracę, a nie świadczenie z tytułu pełnionej funkcji. NSA uznał przy tym, że przyjęcie tezy, iż dieta jest pojęciem szerokim obejmującym swą treścią merytoryczną zwrot „wynagrodzenie”, stanowi naruszenie reguł wykładni gramatycznej.

Trudno oczywiście kwestionować argumentację i stanowisko NSA w zakresie podjętej problematyki. Podzielając – co do zasady – pogląd wyrażony w przytoczonej uchwale NSA, wypada jednak zwrócić uwagę na dalsze praktyczne konsekwencje tego stanowiska. Bezpośrednim skutkiem jest zróżnicowanie sytuacji podatkowoprawnej pozaetatowych członków. W wielu kolegiach bowiem czynności płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych realizowane są w oparciu o indywidualne interpretacje naczelników urzędów skarbowych wydanych na wniosek prezesa kolegium (jako płatnika podatku), które wpisują się w pierwszy z przedstawionych powyżej nurtów merytorycznej oceny zakresu zwolnienia podatkowego. Członkom tym nie pobiera się więc zaliczek na poczet podatku dochodowego. Niestety, interpretacje tylko pozornie stawiają w lepszym położeniu pozaetatowych członków tych kolegiów, gdyż chronią jedynie płatnika podatku. Z dużym stopniem prawdopodobieństwa można przypuszczać, że wobec przywołanej uchwały NSA z dnia 30 marca 2009 r. organy podatkowe będą weryfikować zeznania podatkowe pozaetatowych członków tych kolegiów. W niektórych regionach kraju sytuacja w tym zakresie jest wręcz groteskowa. W obszarze właściwości tego samego dyrektora izby skarbowe, w sąsiadujących ze sobą kolegiach, jedni płatnicy postępują zgodnie z uzyskaną interpretacją, a inni (wobec jej braku) pobierają zaliczki, czerpiąc argumentacje z uchwały NSA z dnia 30 marca 2009 r.

Wspomniana uchwała NSA z dnia 30 marca 2009 r. automatycznie nie gwarantuje zatem (z punktu widzenia płatnika podatku) wykluczenia zróżnicowania w opodatkowaniu. Nie bez znaczenia pozostaje tutaj także wyraźne dostrzegalne w praktyce duże „przywiązanie” płatników do posiadanych interpretacji, zwalnających ich z obowiązku poboru zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób

12 Uchwała NSA z dnia 30 marca 2009 r. II FPS 7/08, orzeczenia.nsa.gov.pl

fizycznych. W tym kontekście właściwe wydaje się podjęcie stosownych działań prawnych. Ich kierunek i skuteczność zależy jednak od tego, który z organów wydawał płatnikowi interpretację. W myśl przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2006 r., nowelizującej ordynację podatkową, skutki prawne związane z wydaniem, na podstawie przepisów ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie noweli, pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach ocenia się wedle przepisów ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie noweli<sup>13</sup>. Zatem płatnicy dysponujący interpretacjami mogą nadal na nie się powoływać do czasu wyeliminowania ich z obrotu prawnego. W tej sytuacji, biorąc pod uwagę zasadę powszechności i sprawiedliwości opodatkowania, należy postawić pytanie, czy uchwała NSA z dnia 30 marca 2009 r. może być podstawą wyeliminowania z obrotu prawnego interpretacji zawierających stanowisko odmienne od zaprezentowanego we wspomnianej uchwale? W myśl ustawy nowelizującej ordynację podatkową, w sprawach zmiany lub uchylecia pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach wydanych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, stosuje się przepisy ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie noweli. Jednocześnie wskazano, iż pisemne interpretacje co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego wygasają z mocy prawa w razie zmiany przepisów, które były przedmiotem tych interpretacji<sup>14</sup> (w przypadku omawianego zagadnienia taka przesłanka nie występuje). W konsekwencji w sprawach zmiany lub uchylecia pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, których wydanie nastąpiło przed dniem 1 lipca 2007 r., stosuje się przepisy obowiązujące do dnia 30 czerwca 2007 r.

Zgodnie z odpowiednimi przepisami ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2007 r., stosownie do swej właściwości naczelnik urzędu skarbowego na pisemny wniosek płatnika udzielał pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego następowało w drodze postanowienia, na które służyło zażalenie<sup>15</sup>. W tym świetle organom odwoławczym przysługiwały więc określone kompetencje kontroli instancyjnej oraz nadzorcze. Organ odwoławczy mógłby bowiem w drodze decyzji zmienić albo uchylić postanowienie zawierające interpretację co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Jeżeli zatem prezes kolegium otrzymał w tym trybie interpretację niezgodną z uchwałą NSA z dnia 30 marca 2009 r., to może ona zostać zmieniona

13 Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 lipca 2007 r. – zob. art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590), cytowana dalej jako ustawa nowelizująca.

14 Por. art. 4 ust. 2 ustawy nowelizującej.

15 Zob. art. 14a ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2007 r.

przez dyrektora izby skarbowej z urzędu, o ile uzna on, że wydane w tym zakresie postanowienie naczelnika urzędu skarbowego rażąco narusza prawo<sup>16</sup>.

Sytuacja komplikuje się wówczas, gdy interpretacja niezgodna z uchwałą NSA z dnia 30 marca 2009 r. została wydana przez dyrektora izby skarbowej w wyniku uwzględnienia zażalenia prezesa kolegium na postanowienie naczelnika urzędu skarbowego. Do chwili podjęcia uchwały NSA z dnia 30 marca 2009 r. decyzja taka stała się ostateczna i w świetle obowiązujących w tej mierze przepisów trudno teraz wyobrazić sobie wzruszenie wydanej w tym trybie interpretacji. Podkreślić należy, że mające zastosowanie tutaj przepisy (sprzed nowelizacji, która weszła w życie z dniem 1 lipca 2007 r.) nie przewidywały wówczas możliwości zmiany tej interpretacji przez ministra finansów, tak jak wprost czyni to obecnie ordynacja podatkowa<sup>17</sup>. Nie wydaje się też, aby możliwe było wycofanie się przez dyrektora izby skarbowej z interpretacji w drodze stwierdzenia nieważności decyzji w oparciu o przesłankę wydania jej z rażącym naruszeniem prawa<sup>18</sup>. W orzecnictwie sądów administracyjnych wskazuje się, iż w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji z powodu rażącego naruszenia prawa należy wykazać, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu prawa i że charakter tego naruszenia powoduje, iż decyzja taka nie może być akceptowana jako akt wydany przez organ praworządny państwa<sup>19</sup>. Zaznaczyć trzeba, że nie każde naruszenie prawa ma charakter rażący. Najogólniej mówiąc, trzeba wykazać, iż proste zestawienie treści decyzji z treścią przepisu wskazuje na ich wzajemną sprzeczność. W doktrynie podkreśla się, że trudno zgodzić się z poglądami, iż do przyjęcia naruszenia prawa w stopniu rażącym wystarczy zaistnienie poważnych społeczno-ekonomicznych skutków danej decyzji. Akcentuje się, że nawet jeżeli dochodzi do utraty znaczących wpływów fiskalnych, to naruszenie przepisu niejasnego, zagmatwanego i budzącego wątpliwości nie sposób uznać za rażące<sup>20</sup>. Argument o uszczupleniu wpływów z podatku dochodowego nie może mieć w tej kwestii przesądzającego znaczenia – niezależnie od tego, że wpływy z tytułu opodatkowania wynagrodzeń pozaetatowych członków odznaczają się znikomym znaczeniem fiskalnym. W orzecnictwie sądów administracyjnych zaznacza się również, że rażące naruszenie przepisów prawa występuje w sytuacji, gdy orzeczenie wydane przez organ w sposób ewidentny odbiega od obowiązującej nor-

16 Art. 14b § 5 pkt 2 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2007 r.

17 Zob. art. 14e ordynacji podatkowej.

18 Por. art. 247 § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej.

19 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2001 r., III SA 907/00, niepubl.; wyrok NSA z dnia 2 października 2003 r., III SA 3370/01, „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 3, poz. 33; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 sierpnia 2008 r., I SA/OI 191/08, Lex nr 485570.

20 Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 858.

my prawnej, przy czym wykładnia tej normy nie budzi wątpliwości<sup>21</sup>. Nie można natomiast mówić o rażącym naruszeniu prawa, gdy na gruncie danego przepisu możliwy jest wybór różnych jego interpretacji, z których każda daje się uzasadnić z jednakową mocą. Z tych względów powołanie się na uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygającą dane zagadnienie prawne, odmiennie od przyjętego we wcześniejszej decyzji wydanej w innej sprawie, nie może uzasadniać stwierdzenia nieważności tej decyzji<sup>22</sup>. Sam fakt zajęcia się sprawą przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego świadczy o tym, że w sprawie zachodziły wątpliwości prawne, a zatem wykładnia danej normy budziła wątpliwości prawne<sup>23</sup>. Nie można uznać za uzasadniony zarzut rażącego naruszenia prawa dotyczący przepisu, który stał się przedmiotem uchwały z uwagi na wyłaniające się na jego tle wątpliwości prawne<sup>24</sup>.

Przypomnieć wypada, że NSA może na podstawie obowiązujących przepisów prawa podejmować dwojakiemu rodzaju uchwały, tj. uchwały abstrakcyjne (ogólne) oraz uchwały konkretne (szczegółowe). W ramach nadzoru judykacyjnego NSA podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>25</sup>. Z przepisów p.p.s.a wynika moc ogólnie wiążąca uchwał abstrakcyjnych<sup>26</sup>. Moc wiążąca tych uchwał polega na obowiązku dochowania szczególnego trybu odejścia od wykładni ustalonej przez powiększony skład NSA. Zatem wykładnia zaprezentowana w uchwale NSA wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych. Do czasu, kiedy nie nastąpi zmiana wyrażonego stanowiska w stosownym trybie, sądy administracyjne winny respektować tezę wskazaną w uchwale abstrakcyjnej. Ponadto NSA w ramach wspomnianego wyżej nadzoru judykacyjnego może podejmować uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowo-administracyjnej (uchwały konkretne, szczegółowe)<sup>27</sup>. W takiej sytuacji nie można kwestionować wydanych orzeczeń administracyjnych, powołując się na rażące naruszenie prawa, jeżeli orzeczenia te zawierają poglądy odmienne od zaprezentowanego w uchwale. Uchwały szczególne są wiążące w danej sprawie. Ponadto tak jak w przypadku uchwał ogólnych, wykładnia tam zaprezentowana wiąże pośrednio

21 Zob. wyrok NSA z dnia 13 lipca 2001 r., III SA 1110/00, niepubl.; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lipca 2009 r., III SA/Wa 100/09, Lex nr 526426; wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 września 2009 r., I SA/Kr 695/09, Lex nr 531465.

22 Tak S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *op. cit.*, s. 858.

23 Zob. np. wyrok NSA z dnia 13 marca 2002 r., I SA/Łd 849/00, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, poz. 63.

24 Zob. H. Filipczyk, Kiedy prawo jest naruszane rażąco (w sprawach podatkowych)? Uwagi na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 10, s. 22.

25 Zob. art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.), dalej powoływana jako p.p.s.a.

26 Por. art. 269 § 1 p.p.s.a.

27 Zob. art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.

wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych do czasu, kiedy nie nastąpi zmiana tej wykładni w stosownym trybie. Natomiast – mimo braku formalnego związania – strony oraz inni uczestnicy postępowania są pośrednio faktycznie związani mocą prawną uchwał, która polega na tym, iż podmioty te nie są w stanie swoją interpretacją przełamać wykładni przyjętej w uchwale. W tym kontekście pozaetatowi członkowie kolegium skazani są na porażkę w przypadku ewentualnego sporu z organami podatkowymi.

Powołana uchwała NSA z dnia 30 marca 2009 r. ma charakter uchwały konkretnej. Zatem biorąc pod uwagę przedstawione powyżej uwagi, nie można stanąć na stanowisku, iż podjęcie uchwały przez NSA przesądza o wydaniu przez danego dyrektora izby skarbowej decyzji interpretacyjnych z rażącym naruszeniem prawa. Zaprezentowany bowiem w nich pogląd nie pozostaje w oczywistej, wyraźnej sprzeczności z treścią interpretowanych przepisów. W sposób bezpośredni świadczy o tym okoliczność zajęcia się tą sprawą przez powiększony skład NSA. Mając oczywiście świadomość, iż obowiązujące do dnia 30 czerwca 2007 r. przepisy nie przewidywały wprost trybu zmiany bądź uchylenia decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego wydawanych przez organy odwoławcze, wydaje się, iż pozostaje jedynie rozważenie możliwości zastosowania do tych decyzji interpretacyjnych uprawnień Ministra Finansów, wynikających z aktualnych rozwiązań ordynacji podatkowej<sup>28</sup>. Koncepcja ta rodzi wiele uzasadnionych wątpliwości merytorycznych, chociaż to właśnie Minister Finansów jest zobligowany do podejmowania działań, których celem jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, uwzględniając przy tym m.in. orzecznictwo sądów. Niezależnie od tego wydaje się, iż z czasem zaistniałe w skali kraju zróżnicowanie opodatkowania ulegnie niejako „naturalnemu” ujednoczeniu poprzez stopniowe wycofywanie się płatników ze wspomnianego powyżej „przywiązania” do posiadanych interpretacji podatkowych, zwalniających ich z obowiązku poboru zaliczek z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Zupełnie odmienną kwestią jest natomiast racjonalność opodatkowania wynagrodzenia pozaetatowych członków kolegiów. Bez wątplenia jednak w zaistniałych warunkach zmiana ich podatkowoprawnej sytuacji wymagałaby modyfikacji właściwych przepisów.

---

28 Art. 14e ordynacji podatkowej.

# ZNACZENIE WYROKU W SPRAWIE OPTIMUSA DLA DOKTRYNY ORZECZNICZEJ OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO

MACIEJ ŚLIFIRCYK

1. Początki doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego sięgają jeszcze lat siedemdziesiątych XX w., prawdziwy jej rozwój nastąpił jednak pod koniec XX w. i na początku XXI w. Wprawdzie nigdy nie miała ona w pełni ukształtowanej postaci, jednak ogólną jej cechą było – różnie uzasadniane – negowanie w sferze prawa podatkowego skuteczności czynności prawnych, które uznawano za podejmowane w celu obejścia prawa podatkowego i dla uniknięcia lub minimalizacji opodatkowania.

Wyrok NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 listopada 2003 r. w tzw. sprawie Optimusa<sup>1</sup> stał się jednym z głośniejszych wyroków związanych z doktryną orzeczniczą obejścia prawa podatkowego. Od jego wydania upłynęło już prawie dziewięć lat. Wydaje się, że jest to wystarczająco dużo czasu, aby rozważyć znaczenie tego orzeczenia na wspomnianą doktrynę orzeczniczą<sup>2</sup>.

2. Wprawdzie główny nurt orzecznictwa NSA przed wydaniem wyroku w sprawie Optimusa akceptował doktrynę orzeczniczą obejścia prawa podatkowego, jednak funkcjonowanie tej doktryny było również w niektórych wyrokach kwestionowane. W tym zakresie wymienia się zwłaszcza trzy wyroki: wyrok SN z dnia 19 października 2000 r.,<sup>3</sup> wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r.,<sup>4</sup> a także wyrok NSA z 29 maja 2002 r.<sup>5</sup> Wszystkie te trzy orzeczenia zostały przywołane w wyroku w sprawie Optimusa.

Pierwszy z wymienionych wyroków wydany został przez SN na skutek rewizji nadzwyczajnej wniesionej od wyroku NSA, w którym ocena prawna oparta została na stwierdzeniu wystąpienia obejścia przepisów prawa podatkowego

---

1 FSA 3/03.

2 Niniejszy tekst stanowi rozwinięcie jednego z wątków mojej części opracowania przygotowanego razem z p. prof. dr hab. Hanną Litwińczuk i dr. Piotrem Karwatem pt. „Interes fiskalny państwa i interes podatnika. Kontrowersje związane z wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego” przygotowanego w związku z XIII Konferencją Wydziałową organizowaną przez Wydział Prawa i Administracji UW pt. „Interes publiczny a interes prywatny w prawie”, która odbyła się w dniu 24 lutego 2012 r. w Warszawie.

3 III RN 55/00.

4 I SA/Gd 771/01.

5 III SA 2602/00.



prowadzącego do uzyskania nienależnego zwrotu różnicy podatku. NSA podzielił pogląd, że chociaż w systemie polskiego prawa podatkowego brakuje klauzuli generalnej określającej kompetencje organów podatkowych do kwestionowania czynności prawnych, których celem jest uniknięcie opodatkowania i przysporzenie korzyści z tego tytułu, to w orzecznictwie przyjęte jest, że z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego organy są nie tylko uprawnione, ale wręcz zobowiązane do badania rzeczywistej treści umów cywilnoprawnych, a więc również do badania, czy określona czynność została dokonana w celu obejścia prawa lub dla pozoru. W rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich znalazła się obszerna argumentacja podważająca zarówno wystąpienie obejścia prawa podatkowego w rozstrzyganym stanie faktycznym, jak i wskazująca na brak podstawy prawnej dla kwalifikowania obejścia prawa podatkowego jako obejścia prawa w rozumieniu art. 58 kc., do którego odsyłał § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>6</sup>. SN w wyroku z dnia 19 października 2000 r. wprawdzie utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, ale nie podzielił w istotnej części argumentacji w nim zawartej. Uznał również, że zawarta w rewizji nadzwyczajnej interpretacja § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. była co do zasady prawidłowa. To ostatnie stwierdzenie stało się podstawą dla uznawania omawianego wyroku za przeciwstawiający się doktrynie orzeczniczej obejścia prawa.

W wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2002 r. odwołano się do ww. wyroku SN oraz przeprowadzono wywód wskazujący, że art. 58 kc. nie dotyczy obejścia prawa podatkowego. Zwrócono również uwagę, że określone regulacje podatkowe mogą realizować cele pozafiskalne, a w związku z tym sama redukcja ciężaru podatkowego nie przesądza w takim przypadku, że doszło do obejścia ustawy. W rozstrzyganej sprawie regulacje podatkowe realizowały zdaniem sądu określone cele społeczne (zwiększenie skali finansowania osób niepełnosprawnych). W konkluzji stwierdzono, że bezpośrednim powodem uchylecia decyzji było niewykazanie przez organy podatkowe „aby jedynym celem działań podatnika i jego kontrahentów było uzyskanie bezprawnych korzyści kosztem Skarbu Państwa”.

Ostatni w wymienionych wyroków, przywołujący dwa poprzednie, podzielił zaprezentowane w nich stanowisko co do tego, że w stosunku do obejścia prawa podatkowego nie może znaleźć zastosowania art. 58 § 1 kc. Poszukując w tej sytuacji podstawy prawnej dla przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego, sąd zwrócił uwagę, że art. 54 ust. 4 pkt 5 lit. c) rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>7</sup> odwołuje się w swej treści do

6 Dz.U. Nr 154, poz. 797 z późn. zm.

7 Dz.U. Nr 156, poz. 1024 z późn. zm.

całego art. 58 kc., a nie tylko do jego § 1. „Oznacza to, że na gruncie prawa podatkowego [...] zakaz (obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego) dotyczy również faktur odzwierciedlających czynności sprzeczne z zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 1 kc.)”. Jak z tego wynika, odrzucając art. 58 § 1 kc. jako podstawę prawną dla posłużenia się doktryną orzeczniczą obejścia prawa podatkowego, nie odrzucono samej doktryny. Wyrok zawiera nawet sugestię, że obejście prawa podatkowego oceniać należy w kontekście innej regulacji prawnej przewidującej nieważność czynności prawnych sprzecznych z zasadami współżycia społecznego.

3. W wyroku w sprawie Optimusa NSA kontynuował w istotnym zakresie wcześniej wskazaną, mniejszościową linię orzeczniczą. Podobnie jak w wyroku z dnia 31 stycznia 2002 r. dokonano w nim m.in. celowościowej wykładni regulacji podatkowej, stwierdzając w efekcie, że działanie podatnika było zgodne z tak ustaloną normą prawnopodatkową. NSA stwierdził również, że „nie można działań podejmowanych przez stronę skarżącą wspólnie z Ministerstwem Edukacji Narodowej i partnerami ze Słowacji, polegających na eksporcie produkowanego przez nią sprzętu komputerowego [...] w celu uzyskania finalnego zwolnienia tych towarów i usług, kwalifikować jako działań mających na celu obejście prawa podatkowego. Miały bowiem one na celu legalne (pozostające w zgodzie z przepisami celnymi i podatkowymi) zrównanie poziomu obciążeń podatkowych towarów produkowanych przez stronę skarżącą z towarami oferowanymi z zagranicy”. NSA nie poprzestał jednak na stwierdzeniu, że w rozstrzyganym przypadku nie miało miejsca obejście prawa podatkowego. Odniósł się bowiem również do samej doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego. Przywołując ww. wyroki SN i NSA oraz zbieżne z nimi stanowisko zaprezentowane w piśmiennictwie<sup>8</sup> stwierdził, że podziela te poglądy. „Trzeba bowiem uwzględnić, że co do zasady przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm zakazujących lub nakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy ustalające konsekwencje podatkowe zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Jedynie nieliczne, wyraźnie i wyjątkowo ustanowione normy przewidują swoiste sankcje podatkowe na wypadek, gdyby podatnik dokonujący określonych czynności tak je ukształtował, by osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi [...]. Samo ich ustanowienie jednak potwierdza generalną zasadę wykluczającą możliwość stosowania tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego”<sup>9</sup>.

8 Chodziło o książkę Marka Kalinowskiego, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Toruń 2001.

9 Jak się zdaje posłużenie się w tej wypowiedzi określeniem „klauzula obejścia prawa podatkowego” nie było zbyt fortunate. Sugeruje ono bowiem określone rozwiązanie przewidziane w przepisach prawa podatkowego, podczas gdy z kontekstu wynika, iż chodzi o określoną praktykę orzeczniczą. Zaznaczyć jednak trzeba, że doktryna orzecznicza obejścia prawa podatkowego występuje w praktyce pod różnymi nazwami.

Sprawa Optimusa i rozstrzygnięcie, które w niej zapadło, odbiło się szerokim echem. W pewnym zakresie było to wynikiem faktu, że wsparcie poglądu opozycyjnego do doktryny orzeczniczej przez powiększony skład NSA wskazywało na zmianę spojrzenia sądu i odwrócenie dotychczasowej, dominującej praktyki. Przede wszystkim jednak na zainteresowanie sprawą Optimusa wpłynęły niezwykle kontrowersyjne okoliczności sprawy i wręcz bulwersujący sposób postępowania organów państwa<sup>10</sup>. Ślady tych okoliczności widać zresztą w uzasadnieniu wyroku, w którym zwrócono uwagę na naruszenie zasady zaufania przez organy podatkowe oraz potencjalnie dyskryminujący polskich producentów w stosunku do zagranicznych charakter regulacji, których zastosowania chciał uniknąć podatnik. Założyciel i były prezes Optimusa – Roman Kluska stał się symbolem przedsiębiorcy pokrzywdzonego samowolą i bezprawnym działaniem aparatu państwowego<sup>11</sup>. Okoliczności sprawy z punktu widzenia fiskusa zostały zaprezentowane w publicznie udostępnionej przez Ministerstwo Finansów w grudniu 2006 r. Białej Księdze, którą rozpoczynają zdania: „Sprawa Romana Kluski urosła do rozmiarów symbolu. Jej medialny charakter przyczynił się do szerokiej dyskusji o warunkach prowadzenia biznesu w Polsce i do pogorszenia opinii o aparacie skarbowym, który zaczął być postrzegany jako machina niszcząca przedsiębiorców”. W Księdze stwierdzono również m.in.: „Największe przykrości spotkały pana Romana Kluskę już po jego faktycznym wycofaniu się z kierowania firmą Optimus i jej sprzedaży (wiosna 2000 r.). Z informacji przez niego przekazanych wyłaniają się sugestie o celowym wykorzystaniu wyników pracy aparatu skarbowego przeciw niemu, a następnie o próbie wymuszenia i rozgrywce należącej do kategorii korupcji politycznej. [...] W świetle wydanych orzeczeń sądowych nie ulega wątpliwości, że stanowisko przyjęte przez organy kontroli skarbowej w obu powyższych sprawach było błędne. [...] Naliczony podatek wraz z odsetkami został zwrócony kontrolo-

10 Zob np. P. Pytlakowski, A. Goszczyński, Posiedzi, to skruszeje, „Polityka” 2002, nr 47; A. Szulc, Wymiar szkodliwości, „Polityka” 2002, nr 47; M. Matys, Sprawa Optimusa, „Gazeta Wyborcza” z 8 listopada 2002 r.; M. Matys, E. Milewicz, Jak się łapie biznesmena, „Gazeta Wyborcza” z 11 marca 2003 r., wywiad z Romanem Kluską przeprowadzony przez Michała Matysa pt. Roman Kluska, założyciel Optimusa ujawnia: Nie chciałem płacić łapówek, „Gazeta Wyborcza” z 24 lutego 2003 r.; wywiad z R. Kluską przeprowadzony przez R. Dudalę, Polsce potrzeba alternatywy, „Nowy Przemysł” 2004, nr 5; K. Trębski, A. Piński (współpraca), Terrorysty skarbowi, „Wprost” 2004, nr 10; M. Musiał, Fiskus szykuje Białą Księgę, „Gazeta Prawna” z 2 lutego 2006 r., wywiad z R. Kluską przeprowadzony przez P. Miączyńskiego i L. Kostrzewskiego, Przedsiębiorca kontra urzędnicy, „Gazeta Wyborcza” z 14 października 2008 r.; L. Kostrzewski, P. Miączyński, Przedsiębiorca to nie przestępca, ale nie dla urzędników, dodatek „Biznes. Ludzie. Pieniądze” do „Gazety Wyborczej” z 10 maja 2010 r. Sprawa Optimusa była również przedmiotem programu „Państwo w państwie” wyemitowanego w dniu 4 grudnia 2011 r. w Telewizji Polsat. Zob. także: interpelacja nr 10019 z dnia 20 kwietnia 2005 r. (IV kadencja Sejmu RP) wniesiona przez posła A. Szejnfelda do prezesa Rady Ministrów w sprawie niewyjaśnionych wątpliwości oraz niepodjętych ostatecznie rozstrzygnięć dotyczących byłego prezesa firmy „Optimus” S.A. Romana Kluski.

11 M.in. w 2003 r. przyznano mu Nagrodę Kisiela „za walkę z bezprawiem aparatu państwowego”. Por. również D. Gašiorowski, R. Kluska, twórca Optimusa, <http://manager.money.pl/>, interpelacja nr 3168 z dnia 18 marca 2003 r. (IV kadencja Sejmu RP) wniesiona przez posłankę H. Mierzejewską do ministra sprawiedliwości w sprawie nadużywania prawa wobec polskich przedsiębiorców na przykładzie sprawy R.Kluski, byłego prezesa spółki Optimus S.A.

wanym. Jednak pozostaje sfera strat, które trudno wynagrodzić. Z tego powodu Minister Finansów wyraża ubolewanie.”<sup>12</sup>.

Jak z powyższego wynika, wyrok w sprawie Optimusa posiadał duży wymiar społeczny i odpowiadał w powszechnym przekonaniu poczuciu sprawiedliwości. Także w samym wyroku znalazło się wyraźne odniesienie do zasad równości i sprawiedliwości opodatkowania jako przesłanek wskazujących na poprawność przyjętego sposobu wykładni. Zestawiając ten wyrok z ww. wyrokiem NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., można uznać, że podstawowym argumentem przemawiającym za zakwestionowaniem stanowiska organów podatkowych w rozstrzyganych przypadkach nie było uznanie, że obejście prawa podatkowego jest zachowaniem prawnie dozwolonym, ale stwierdzenie, że nie doszło do obejścia prawa podatkowego. Negatywne konotacje obejścia prawa podatkowego widoczne są także w ww. wyroku NSA z 29 maja 2002 r., w którym wśród zaleceń co do dalszego prowadzenia postępowania znalazła się sugestia co do oceny stanu faktycznego pod kątem naruszenia zasad współżycia społecznego. Jak z tego wynika, kwestia obejścia prawa podatkowego wywołuje nie tylko wątpliwości natury prawnej, ale również wiązana jest z określoną kwalifikacją odnoszącą się do pozaprawnych systemów wartości. Trudno nie odnieść wrażenia, że w przypadku sprawy Optimusa ocena działania podatnika powiązana była z oceną regulacji prawa podatkowego, których zastosowania podatnik miał uniknąć. Skoro regulacje te mogły prowadzić do dyskryminującego efektu, działania podatnika niwelujące ten efekt nie zostały potraktowane jako obejście prawa podatkowego. Z tego punktu widzenia dla wystąpienia obejścia prawa podatkowego istotna okazuje się kompleksowa ocena danej sytuacji, uwzględniająca także ocenę sfery normatywnej, a nie jedynie sam zamiar podatnika, sztuczność podejmowanych działań, czy też brak dla nich uzasadnienia gospodarczego. Nie można zatem stawiać zarzutu obejścia przepisów prawa podatkowego, które same w sobie budzą zastrzeżenia opisanej natury. Istotne znaczenie dla oceny sprawy Optimusa miał zapewne również sposób postępowania organów państwa, w tym zaangażowanie w podjęte działania Ministerstwa Edukacji Narodowej.

Jak wyżej wspomniano, w wyroku w sprawie Optimusa nie tylko zakwestionowano wystąpienie obejścia prawa podatkowego w rozstrzyganym stanie fak-

12 Na marginesie można zwrócić uwagę, że zawarta w Białej Księdze wypowiedź „Należy [...] zauważyć, że NSA nie wytknął nieprawidłowości proceduralnych lub w ustaleniach stanu faktycznego w związku z wydawanymi decyzjami przez urzędników kontroli skarbowej (co mogłoby być podstawą do wszczęcia postępowań dyscyplinarnych)” nie odpowiada rzeczywistości. W wyroku NSA stwierdzono bowiem: „działania podejmowane przez stronę skarżącą w porozumieniu z Ministrem Edukacji Narodowej [...] od samego początku były sygnalizowane przez Ministerstwo Edukacji Narodowej (będące wręcz ich inicjatorem) organom celnym [...] i spotykały się z akceptacją. [...] Wobec tego późniejsze zakwalifikowanie tych działań jako zmierzających do uchylecia się od opodatkowania trzeba uznać za naruszające zasadę zaufania, wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej”. Ta uwaga nie zmienia przy tym faktu, że NSA co do zasady nie oceniał – jak sam stwierdził – zarzutów skargi, które dotyczyły przepisów procedury podatkowej, bowiem już stwierdzone naruszenia były wystarczające dla uchylecia decyzji obu instancji.

tycznym, ale również odniesiono się do kwestii podstaw prawnych stosowania doktryny obejścia prawa podatkowego. W tym zakresie znaczenie wyroku w sprawie Optimusa polega jednak nie tylko na kontynuacji wcześniejszej mniejszościowej linii orzeczniczej i odrzuceniu art. 58 § 1 kc. jako podstawy prawnej doktryny obejścia prawa podatkowego. W wyroku w sprawie Optimusa wyrażono bowiem przekonanie, że stosowanie ogólnej koncepcji obejścia prawa podatkowego – do momentu wprowadzenia do systemu prawnego art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej – było pozbawione podstawy prawnej. To przekonanie stanowiło poważną zmianę, nawet w stosunku do ww. orzeczeń kwestionujących dotychczasowy model doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego<sup>13</sup>. Warto przy tym zwrócić uwagę, że jeszcze kilka miesięcy wcześniej, w wyroku z dnia 30 czerwca 2003 r.,<sup>14</sup> NSA stając wobec konieczności rozstrzygnięcia sprawy odnoszącej się do stanu faktycznego w wielu elementach podobnego do tego, jaki pojawił się w sprawie Optimusa, zajęł inne stanowisko. Dostrzegając zapewne słabość oparcia doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego na art. 58 § 1 kc. (zastosowanym przez organy podatkowe) „sformułował on obszerną argumentację, starając się wskazać na istnienie innego uzasadnienia dla posłużenia się wspomnianą doktryną. W konkluzji zakwestionowanie czynności prawnych podejmowanych przez podatnika nastąpiło poprzez uznanie ich za czynności pozorne, pozbawione gospodarczego uzasadnienia. Orzeczenie w sprawie Optimusa prezentowało całkowicie inny punkt widzenia i z tego względu niewątpliwie miało charakter przełomowy.

4. Wyrok w sprawie Optimusa spotkał się z pozytywnym przyjęciem w piśmiennictwie, choć nie wszyscy autorzy podzielali argumentację sądu w pełnym zakresie. Poza wypowiedziami, które aprobowały pogląd o braku podstaw prawnych dla posługiwania się doktryną orzeczniczą obejścia prawa podatkowego<sup>15</sup>, pojawiły się bowiem także publikacje, w których nie akceptowano tego stanowiska<sup>16</sup>. Omawiane orzeczenie odbiło się także pewnym echem w piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego, w którym wyrok w sprawie Optimusa jest przywoływany z aprobatą<sup>17</sup>. O dostrzeżeniu wagi tego wyroku świadczy także wskazywa-

13 Por. M. Kalinowski, Glosa do wyroku NSA z 24.11.2003 r., FSA 3/03, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, z. 6, poz. 71, s. 306.

14 I SA/Wr 1183/00.

15 D. Szubielska, Nie było obejścia prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 2, s. 6 i M. Kalinowski, Glosa..., s. 306–309.

16 A. Bartosiewicz, R. Kubackiego, „Glosa” 2004, nr 2, s. 26. Choć autorzy ci wypowiedzieli się aprobująco o samym rozstrzygnięciu zawartym w wyroku, nie podzielili w pełni stanowiska wyrażonego w uzasadnieniu. Ich zdaniem organy podatkowe mogły powoływać się na dokonanie obejścia prawa przez podatników także przed wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej art. 24a i 24b.

17 Por. np. P. Sobolewski, w: Kodeks cywilny. Komentarz, K. Osajda (red.), Warszawa 2011, komentarz do art. 58 kc., pkt 70–72; P. Machnikowski, w: E. Gniewek, Kodeks cywilny. Komentarz, Warszawa 2010, komentarz do art. 353<sup>1</sup> kc., pkt 16.

nie go jako jednego z tzw. kamieni milowych judykatury podatkowej<sup>18</sup>. Generalnie dość rozpowszechniony był pogląd, iż omawiany wyrok „ma niebagatelne znaczenie dla losów [...] orzecniczej doktryny obejścia prawa. Oznacza on zasadnicze zanegowanie poprawności tej koncepcji stosowania prawa na gruncie polskiego systemu podatkowego”<sup>19</sup>. Oczekiwano, że orzeczenie to zakończy losy doktryny orzecniczej obejścia prawa podatkowego. Przekonanie to znalazło wyraz m.in. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r.<sup>20</sup>: „Przesądżający (w sposób negatywny) losy orzecniczej doktryny obejścia prawa podatkowego wydaje się [...] wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie powiększonym z 24 listopada 2003 r. (sygn. akt FSA 3/03), w którym Sąd jednoznacznie podkreślił, iż dokonana przez ustawodawcę nowelizacja ordynacji podatkowej, wprowadzająca do treści tej ustawy zaskarżony w niniejszym postępowaniu przepis, potwierdza, że przed datą jej wejścia w życie praktyka taka (a więc „pomijanie” podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym) była pozbawiona podstaw normatywnych”.

Z perspektywy czasu wydaje się, że znaczenie orzeczenia w sprawie Optimusa jest znacznie mniejsze, niż można się było spodziewać. W pierwszej kolejności warto zwrócić uwagę, że wzmianka o tym wyroku nie pojawia się w Informacji o działalności Naczelnego Sądu Administracyjnego w roku 2003<sup>21</sup>, w którym to opracowaniu wskazano rozstrzygane przez ten sąd we wskazanym roku zagadnienia prawne o istotnym znaczeniu dla praktyki sądów i organów administracji publicznej<sup>22</sup>. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje, że jakiegokolwiek odniesienie do sprawy Optimusa zawiera ok. 130 orzeczeń wydanych przez te sądy<sup>23</sup>, z tego 39 orzeczeń to orzeczenia NSA. Ograniczając badanie tylko do tej ostatniej grupy, zauważyć trzeba, że zdecydowana większość odwołań do wyroku w sprawie Optimusa następuje bądź w części orzeczenia, w którym referowana jest argumentacja strony (niekiedy zresztą nieadekwatna do danej sprawy), bądź w kontekście niezwiązanym wyraźnie z doktryną orzecniczą obejścia prawa podatkowego<sup>24</sup>. Również kilka pozostałych orzeczeń nie tworzy jednolitej

18 Por. K.J. Stanik, K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2011, s. 35.

19 B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzecniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7. Por. również *idem*, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 136.

20 Sygn. K 4/03.

21 <http://www.nsa.gov.pl/index.php/pol/content/download/854/5699/file/rok%202003.pdf> (dostęp: 8 marca 2012 r.)

22 Zauważyć jednak trzeba, że w sprawie Optimusa nie została przez NSA wydana uchwała, lecz wyrok w składzie powiększonym.

23 Według Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych sygnatura wyroku w sprawie Optimusa pojawia się w 132 orzeczeniach, według Systemu Informacji Prawnej LEX takich orzeczeń jest 137. Dane te dotyczą stanu na dzień 8 marca 2012 r.

24 Np. pewna liczba orzeczeń odwołuje się do wyroku w sprawie Optimusa jako do rozstrzygnięcia odrzucającego możliwość stosowania analogii w prawie podatkowym; zob. wyrok z dnia 28 listopada 2007 r., II FSK 1364/06,

grupy. Część wyroków bezpośrednio<sup>25</sup> lub pośrednio<sup>26</sup> akceptuje konsekwencje poglądu wyrażonego w sprawie Optimusa. W innych orzeczeniach podejmowana jest jednak próba ich uniknięcia przez stwierdzenie, że rozstrzygany stan faktyczny jest inny lub że ma on cechy bardziej zbliżone do uchylania się od opodatkowania, a nie do obejścia prawa podatkowego<sup>27</sup>. Pojawiają się także rozstrzygnięcia, które nie odrzucając wprost stanowiska wyrażonego w wyroku w sprawie Optimusa, w istocie pozostają z nim w sprzeczności. Takim wyrokiem jest wyrok NSA z dnia 9 października 2007 r.,<sup>28</sup> w którym z jednej strony przywołano wyrok w sprawie Optimusa, z drugiej natomiast zinterpretowano jego znaczenie jako jedynie przesądzenie, że przed dniem 1 stycznia 2003 r. nie było podstawy prawnej dla organów podatkowych do oceny czynności prawnych podatnika z punktu widzenia ich skutków podatkowych. W dalszym ciągu prowadzonego wywodu sąd stwierdził: „Nie oznacza to [...], iż organy podatkowe w istocie nie mogły dokonywać oceny funkcjonalnej zawartych umów. [...] W niniejszej sprawie organy administracji publicznej niewątpliwie oceniały skutki podatkowe umów [...], których stroną była skarżąca spółka. Trafna jest teza postawiona w tym kontekście przez Sąd wojewódzki, iż ocena ta w rzeczywistości zarzuca podatnikowi obejście przepisów prawa podatkowego (w rozumieniu art. 58 § 1 kc.), mimo że zarzut ten nie został wprost przez organy podatkowe wyrażony (a w motywach skargi kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej wręcz temu zaprzecza). Nie można jednakże – w świetle przedstawionych wyżej rozważań – zgodzić się z poglądem Sądu I instancji, iż organy administracji podatkowej do dokonywania takiej oceny nie były uprawnione tylko dlatego, że przed dniem 1 stycznia 2003 r. nie było przepisu prawa, który by im wprost taką kompetencję przyznawał. Odrębność prawa podatkowego pozwalała organom podatkowym m.in. na ocenę skutków podatkowych czynności cywilnoprawnych w ramach swobodnej oceny dowodów, dokonywanej na podstawie art. 191 o.p.” Jak z tego wynika, w istocie zanegowano zatem stwierdzenia wyrażone w wyroku w sprawie Optimusa. Z omawianego punktu widzenia wątpliwości budzić może także stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 29 października 2010 r.,<sup>29</sup> w którym zacytowano aprobowąco fragment wyroku w sprawie Optimusa jednocześnie jednak uznano, że w zaskarżonym wyroku sądu pierwszej instancji prawidłowo sformułowano zalecenia co do dalszego prowadzenia sprawy przez organy podatkowe. W zaleceniach tych znajduje się natomiast m.in. wypowiedź: „Tylko wyraźne wskazanie i udowodnienie podatnikowi, że działa w celu uszczu-

---

wyrok z dnia 28 listopada 2007 r., II FSK 496/07; wyrok z dnia 19 października 2006 r., II FSK 1220/05; wyrok z dnia 7 czerwca 2005 r., FSK 1838/04.

25 Wyrok z dnia 24 listopada 2004, FSK 1266/04.

26 Np. wyrok z 27 września 2005 r., FSK 2094/04.

27 Tak w wyroku z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 259/05.

28 I FSK 1261/06.

29 I FSK 1778/09.

plenia należności Państwa kosztem przysporzenia sobie zysku, dokonując obejścia obowiązujących przepisów, uzasadnia zakwestionowanie postępowania podatnika”. Może to sugerować, że w efekcie nie uznano posłużenia się doktryną obejścia prawa podatkowego za absolutnie niedopuszczalne. Z kolei w innym wyroku<sup>30</sup> NSA podzielił pogląd wyrażony w orzeczeniu w sprawie Optimusa, nieprawidłowo – jak należy sądzić – je interpretując. Uznał bowiem, że doktryna orzecznicza zanegowana w sprawie Optimusa polegała na przyznaniu organowi podatkowemu prawa oceny dla celów podatkowych, czy czynność prawna jest ważna w świetle art. 58 kc. i w konsekwencji skuteczna. W rezultacie Sąd stwierdził, że „nie powinno budzić wątpliwości, że organy podatkowe nie mają kompetencji do orzekania o nieważności czynności cywilnoprawnych, lecz z uwagi na autonomiczność prawa podatkowe mogą dla celów podatkowych nie uwzględniać skutków czynności cywilnoprawnych, które zostały zawarte wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego, przy czym taki właśnie cel zawarcia tych czynności cywilnoprawnych musi wynikać i to w sposób niebudzący wątpliwości z całokształtu okoliczności sprawy. Narzędziem organów podatkowych są tutaj przepisy art. 120, art. 187 par. 1 i art. 191 ord. pod., które generalnie rzecz ujmując, wskazują na obowiązek tych organów wszechstronnego zebrania materiału dowodowego – a więc także umów cywilnoprawnych – i poddania go swobodnej ich ocenie z punktu widzenia wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego”. Jak z tego wynika, podzielać swoiście rozumiane stanowisko wyrażone w wyroku w sprawie Optimusa, jednocześnie opowiedziano się za dopuszczalnością posługiwania się doktryną orzeczniczną obejścia prawa podatkowego. Krytyka rozstrzygnięcia w sprawie Optimusa pojawia się obecnie również w publikacjach autorstwa sędziów sądów administracyjnych<sup>31</sup>.

Pomijając powyższe, bardzo niejednolite wypowiedzi odnoszące się do wyroku w sprawie Optimusa, trzeba zwrócić uwagę na dużą liczbę orzeczeń, które całkowicie pomijają to rozstrzygnięcie, w istocie kontynuując orzeczniczną doktrynę obejścia prawa podatkowego. Charakterystyczne dla tej grupy jest następujące stwierdzenie zawarte w wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2007 r.:<sup>32</sup> „Naczelny Sąd Administracyjny w obecnym składzie w zupełności nie podziela wyartykułowanego w skardze kasacyjnej poglądu strony skarżącej o niekonstytucyjności konstrukcji obejścia prawa podatkowego, jak również tezy o upadku orzeczniczej koncepcji obejścia tego prawa, czemu przeczy powoływane w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku orzecznictwo i doktryna”. Ograniczając się wyłącznie do NSA

30 Wyrok z dnia 18 października 2006 r., II FSK 1299/00.

31 Sędziowie K. J. Stanik i K. Winiarski, *op. cit.*, s. 35–36 stwierdzili np.: „sformułowane w [orzeczeniu w sprawie Optimusa] poglądy wydają się zbyt radykalne, przez co idą w swych konsekwencjach zbyt daleko, co w szczególności dostrzegalne staje się z perspektywy czasu”. Por. również: K. J. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 5, s. 57–58.

32 I FSK 1389/06.



i porównując liczbę orzeczeń kontynuujących doktrynę orzeczniczą obejścia prawa podatkowego z wyżej wskazaną liczbą wyroków aprobujących wyrok w sprawie Optimusa, trzeba uznać, że pierwsza z tych grup jest zdecydowanie liczniejsza i może być obecnie uznawana za dominującą linię orzeczniczą tego sądu. Doktryna ta zdaje się obecnie rozwijać bardzo intensywnie, na co wpływ miało zapewne uchylene art. 24b Ordynacji podatkowej, przewidującego ogólną klauzulę obejścia prawa podatkowego oraz aktualne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>33</sup>. Obserwować można zatem powrót do sytuacji sprzed orzeczenia w sprawie Optimusa, kiedy to orzecznictwo również było niejednolite, dominował zaś nurt aprobujący doktrynę orzeczniczą obejścia prawa podatkowego.

5. Konkludując rozważania dotyczące znaczenia wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego, trzeba zauważyć, że – wbrew oczekiwaniom – wyrok ten nie położył kresu wspomnianej doktrynie, a jego oddziaływanie wydaje się dość ograniczone. Akceptacja i przyjęcie konsekwencji tego wyroku wywołuje widoczny sprzeciw u sędziów sądów administracyjnych, co wynikać może z oceny zjawiska obejścia prawa podatkowego w kategoriach słuszności i sprawiedliwości. Paradoksalnie ograniczone oddziaływanie omawianego wyroku wynika zapewne również z kontrowersji związanych ze sprawą, jakiej dotyczył. Wyjątkowość sytuacji może bowiem być postrzegana jako uzasadniająca wyjątkowość rozstrzygnięcia. W świetle przeprowadzonych rozważań wydaje się jednak, że wyrok ten nie powinien być traktowany jako rodzaj incydentu, ale jako konsekwencja rozwoju pewnej linii orzeczniczej oraz przejmowania poglądów wyrażanych w doktrynie. Zanegowanie wyrażonego w nim stanowiska powinno być zatem związane z rzetelną polemiką z zawartymi w nim argumentami.

---

33 Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, Wybrane zagadnienia problematyki przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego przed i po akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, (w:) H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2010, s. 479–488; H. Litwińczuk, P. Karwat, M. Ślifirczyk, *Interes fiskalny państwa a interes podatnika. Kontrowersje związane z wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego* (w przygotowaniu do druku w ramach materiałów pokonferencyjnych XIII Konferencji Wydziałowej Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego).

# ZASADY PRAWIDŁOWEJ LEGISLACJI PODATKOWEJ A OCHRONA INTERESU SKARBU PAŃSTWA W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

PIOTR WOLTANOWSKI

## 1. Pojęcie interesu Skarbu Państwa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatkowych

Trybunał Konstytucyjny deklaruje w swoich orzeczeniach, iż nie rozstrzyga w postępowaniu konfliktu interesów stron na korzyść jednej z nich – „w postępowaniu przed Trybunałem dominującym motywem rozstrzygnięcia jest interes publiczny – ocena zgodności przepisów aktu normatywnego z postanowieniami konstytucji lub aktów prawnych wyższego rzędu – a w konsekwencji zapewnienie zgodności systemu prawnego z konstytucją.”<sup>1</sup> Wbrew tym deklaracjom, analizując orzecznictwo polskiego sądu konstytucyjnego, dopatrzeć się w nim można konfliktu wartości konstytucyjnych, sprowadzanych czasem w uzasadnieniach do sprzeczności interesów związków publicznoprawnych z jednej strony, a z drugiej osób fizycznych i prawnych. Na gruncie prawa podatkowego zaznacza się ona w orzecznictwie TK na linii: interes Skarbu Państwa (rozumiany w kontekście zapewnienia odpowiednich wpływów podatkowych do budżetu) – interes podatnika (zabezpieczany przed nadmiernym fiskalizmem przez wywodzone przez TK z zasady demokratycznego państwa prawnego zasady prawidłowej legislacji). Tak rozumiany interes Skarbu Państwa bywa nazywany przez Trybunał zamiennie interesem publicznym<sup>2</sup>, interesem fiskalnym Państwa<sup>3</sup>, interesem Państwa<sup>4</sup> lub wręcz interesem budżetowym<sup>5</sup>. Synonimiczne stosowanie tych pojęć niepokoi, zwłaszcza że Trybunał zdaje się przy tym postrzegać je bardzo wąsko, nie uwzględniając przy tym, że bywają one tożsame z interesem znacznej grupy osób zainteresowa-

1 Por. postanowienie TK z dnia 25 lutego 2004 r., sygn. akt K 23/03, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

2 Zdanie odrębne sędziego TK Marka Zubika do wyroku TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

3 Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

4 *Ibidem*.

5 Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

nych szeroką redystrybucją, bardziej niż ochroną praw podatników. Ponadto pojęcie interesu publicznego, również w zakresie spraw podatkowych, nie pokrywa się w pełni znaczeniowo z pojęciem interesu państwa, czy tym bardziej „interesu fiskalnego państwa”. Można przy tym wskazać wyraźną linię orzeczniczą, w której polski sąd konstytucyjny redukuje zakres znaczeniowy przedmiotowego pojęcia do potrzeby zapewnienia wpływów budżetu państwa na zaplanowanym poziomie.

## **2. Katalog zasad prawidłowej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego**

Współczesne państwo prawa jest „państwem podatkowym”<sup>6</sup> o wysokim poziomie fiskalizmu, niezbędnym ze względu na potrzebę finansowania zagwarantowanych konstytucyjnie świadczeń dla ludności. Powinna je charakteryzować znaczna autonomia systemu norm prawnopodatkowych od celów politycznych państwa, co wyraża się w ograniczonym stopniu ingerencji państwa w sferę praw i wolności gospodarczych chronionych najczęściej normami konstytucyjnymi. Trybunał Konstytucyjny akcentuje w swoim orzecznictwie niedopuszczalność tworzenia przepisów prawa podatkowego w sposób deprecjonujący jego rolę i stopień społecznej akceptacji oraz wbrew konstytucyjnym zasadom prawidłowej legislacji<sup>7</sup>. Wynika to z przekonania, że fundamentem demokratycznego państwa prawnego jest zaufanie obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa.<sup>8</sup> Zasady prawidłowej legislacji podatkowej, stanowiące jeden z podstawowych elementów zasady zaufania obywatela do prawa wywodzi TK z metanormy demokratycznego państwa prawnego<sup>9</sup>. Wobec ewolucyjnego charakteru treści tej klauzuli generalnej Trybunał nie zdecydował się na sformułowanie pełnego, wyczerpującego katalogu zasad w niej zawartych<sup>10</sup>, w tym również zasad prawidłowej legislacji ani na ostateczne sprecyzowanie ich treści i wyjątków od nich.<sup>11</sup> Spotkało się to z dezaprobatą części doktryny, którą trudno jest podzielić z uwagi na praktyczne walory takiego stanowiska. Klauzula o takiej lokalizacji w systemie prawa stwarza Trybunałowi szerokie możliwości implementacji do systemu prawa wartości kon-

6 R. Mastalski, Zasada państwa prawnego w prawie podatkowym, (w:) E. Ruśkowski, W. Konieczny (red.), Podatki w orzecznictwie sądowym. Zjazd Katedr Prawa Finansowego – Wigry 1995, Warszawa 1996, s. 36.

7 Orzeczenie TK z dnia 11 lutego 1992 r., sygn. akt K.14/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1992, cz. I, poz. 7, s. 119.

8 Por. R. Zelwiański, Ochrona znajdujących się w toku interesów podatników, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 2, s. 41.

9 L. Garlicki, Bezpośrednie stosowanie Konstytucji, (w:) Konferencja naukowa: Konstytucja RP w praktyce, Warszawa 1999, s. 22.

10 Por. katalog zasad w orzeczeniu TK z dnia 29 kwietnia 1992 r., sygn. akt K.15/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1992, cz. I, poz. 8, s. 86 i w orzeczeniu TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K.9/92, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. I, poz. 6, s. 63.

11 Por. M. Wyrzykowski, Zasada demokratycznego państwa prawnego, (w:) W. Sokolewicz (red.), Zasady podstawowe polskiej Konstytucji, Warszawa 1998, s. 69.

stytucyjnych. Ponadto należy zgodzić się z poglądem, że zadaniem TK nie jest prowadzenie rozważań doktrynalnych<sup>12</sup>. Katalog zasad prawidłowej legislacji podatkowej wynikający z orzecznictwa TK obejmuje:

- 1) zasadę jasności przepisów prawa,
- 2) zasadę nieretroakcji (*lex retro non agit*),
- 3) zasadę ochrony praw nabytych,<sup>13</sup>
- 4) wymóg zachowania odpowiedniego *vacatio legis*,<sup>14</sup>
- 5) zakaz dokonywania zmian w systemie podatkowym w trakcie roku podatkowego<sup>15</sup>.

Większość z tych zasad nie ma jednak w orzecznictwie Trybunału charakteru bezwarunkowego – TK zakreśla granice ich stosowania wyznaczone potrzebą zapewnienia wpływów do budżetu na odpowiednim poziomie, niezwiększania ponad miarę wydatków i respektowania swobody prowadzenia polityki podatkowej.

### **3. Zasada jasności (komunikatywności) przepisów prawnych a ochrona interesów Skarbu Państwa w orzecznictwie TK**

Zasada jasności (komunikatywności) przepisów prawnych, nazywana też w orzecznictwie TK zasadą określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki<sup>16</sup>, wypływa z założenia, że naruszeniem wymagań konstytucyjnych jest niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał przekonanie o potrzebie takiego stanowienia i stosowania prawa, w tym prawa podatkowego, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela.<sup>17</sup> Powinien on móc działać w zaufaniu, że nie narazi się na skutki prawne, które w momencie podejmowania decyzji były nie do przewidzenia<sup>18</sup>. Podatnik powinien mieć możliwość poznania i zrozumienia przepisów po-

12 Por. J. Oniszczyk, Państwo prawa w orzecznictwie TK, Warszawa 1996, s. 7.

13 Orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., sygn. akt K.15/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1992, cz. I, poz. 8, s. 158 oraz orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. akt K.13/93, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. I, poz. 6, s. 49.

14 Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K.9/92, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. I, poz. 6, s. 72.

15 Orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., sygn. akt K.1/95, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1995, cz. I, poz. 7, s. 96.

16 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K. 6/02, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

17 Między innymi w powoływanych orzeczeniach o sygnaturach K.13/93 oraz K.1/94, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

18 Orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K.1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. I, poz. 13, s. 78

datkowych – jest to warunkiem prawidłowego wykonywania prawa i jest możliwe tylko wtedy, gdy przepis prawa jest sformułowany w przejrzysty (jasny), szczegółowy i zrozumiały sposób.<sup>19</sup> Sytuacja, w której przepis ustawowy nie jest sformułowany w sposób jednoznaczny, prowadzi zazwyczaj – zdaniem TK – do tworzenia rozszerzającej wykładni przez organy stosujące przepisy podatkowe, co nie jest dopuszczalne w demokratycznym państwie prawa. O przedmiocie opodatkowania powinien bowiem decydować jasno sformułowany przepis ustawy, nie zaś wykładnia dokonywana przez organy skarbowe.

Trybunał wielokrotnie wskazywał, że dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia:

- każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom – przepisy prawa daninowego powinny być zatem formułowane w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji jest podatnikiem danego podatku;
- przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie;
- przepis winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (wprowadzić obowiązek podatkowy).<sup>20</sup>

Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 konstytucji zasadą państwa prawnego. W wyroku z 3 grudnia 2002 r. Trybunał Konstytucyjny uznał, że niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wy-

19 Por. pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 10 marca 2006 r., sygn. akt RPO–489470–VI/04, strona internetowa RPO, [www.rpo.gov.pl](http://www.rpo.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

20 Wyrok z dnia 30 października 2001 r., sygn. akt K. 33/00, który stał się podstawą konsekwentnej linii orzeczniczej – por. wyrok TK z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt P 44/07, wyrok TK z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02; wyrok TK z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 45/02; wyrok TK z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. akt P 31/10; wyrok TK z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt K 33/05; wyrok TK z dnia 23 marca 2006 r., sygn. akt K 4/06; wyrok TK z dnia 23 października 2007 r., sygn. akt P 28/07; wyrok TK z dnia 30 marca 2004 r., sygn. akt K 32/03; wyrok TK z dnia 3 grudnia 2009 r., sygn. akt Kp 8/09; wyrok TK z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. akt K 4/09; wyrok TK z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. akt K 1/05; wyrok TK z dnia 23 maja 2006 r., sygn. akt SK 51/05; wyrok TK z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. akt K 21/05; wyrok TK z dnia 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 96/06; wyrok TK z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 17/07; wyrok TK z dnia 17 listopada 2009 r., sygn. akt SK 64/08; wyrok TK z dnia 30 listopada 2011 r., sygn. akt K 1/10; wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., sygn. akt Kp 3/09, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

nikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa.<sup>21</sup> Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania przepisu lub niepewności co do sposobu jego stosowania. Dotyczyć one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu.<sup>22</sup> Prosta eliminacja z obrotu prawnego nieprecyzyjnych i niezrozumiałych regulacji prawnopodatkowych przez Trybunał często nie wchodzi w grę z uwagi na daleko idące negatywne konsekwencje dla dochodów budżetowych. Chroniąc je, TK wydaje orzeczenia interpretacyjne, które:

- uznają przepis za zgodny pod warunkiem jego odpowiedniego rozumienia;
- uznają przepis za zgodny w określonym – podmiotowym, przedmiotowym lub czasowym zakresie jego stosowania;
- uznają przepis za niezgodny pod warunkiem jego odpowiedniego rozumienia;
- uznają przepis za niezgodny w określonym – podmiotowym, przedmiotowym lub czasowym zakresie jego stosowania.

Wydając orzeczenia tego typu, Trybunał naraża się na zarzut dokonywania *sui generis* powszechnie obowiązującej wykładni prawa, nie mając po temu wystarczających podstaw prawnych, co stanowi zamach na niezawisłość sędziowską poprzez wiązanie sędziów swoimi interpretacjami. Wydaje się, że mimo swojej wagi nie jest to argument wystarczająco uzasadniony. Warto powołać się tu na domniemanie konstytucyjności i legalności aktów hierarchicznie niższych, celowość dokonywania kontroli prawa przez TK, zasadę pewności prawa i sformułowanie treści art. 190 konstytucji, który takiej możliwości nie wyklucza. Nie sposób też tu nie wspomnieć o pozytywnych skutkach, jakie przynieść by mogło szerokie zastosowanie orzeczeń interpretacyjnych w odniesieniu do polskiego prawa podatkowego. Wymienię tu tylko: podniesienie się pewności prawa poprzez doprecyzowanie nieostrych często przepisów prawnopodatkowych, ograniczenie niebezpieczeństwa powstawania luk na skutek usunięcia z obrotu niekonstytucyjnych (lub niezgodnych z innymi wzorcami) przepisów prawnych, możliwość dodatkowego wpływu doktryny na prawo obowiązujące. Wydaje się, iż mimo że opisywana praktyka bywa uznawana w literaturze za kontrowersyjną zostanie w końcu zaakceptowana ze względu na korzyści, które przynosi.

21 Wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2002, nr 7/A, poz. 90.

22 Wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

#### 4. Zasada nieretroakcyjności prawa (*lex retro non agit*), a ochrona interesów Skarbu Państwa w orzecznictwie TK

Nieretroakcyjność prawa podatkowego jest uznawana za podstawę bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych<sup>23</sup>. Przedmiotowa zasada pojawiła się już w pierwszym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego<sup>24</sup>, który prowadził ją później z zasady praworządności materialnej (art. 8 ust. 1 Konstytucji z 1952 r.<sup>25</sup>) i zasady zaufania obywateli do państwa, leżącej u podstawy wielu rozwiązań konstytucyjnych<sup>26</sup>. Chroni podstawowe wolności człowieka i zaufanie obywatela wobec jego państwa. Nierespektowanie zasady *lex retro non agit* przejawia się w działaniach ustawodawcy poprzez ustalenie przez niego początku stosowania normy, wprowadzającej niekorzystne zmiany w sytuacji prawnej jej adresatów<sup>27</sup>, na moment wcześniejszy od tego, w którym ustawa zaczęła obowiązywać.<sup>28</sup> Wspomnieć tu należy, że zasada niedziałania prawa wstecz oznacza, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, coś więcej niż sam zakaz retroakcji właściwej, występującej w przypadku, gdy przepisy „nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi dotąd prawo nie wiązało żadnych skutków prawnych”<sup>29</sup>. Obejmuje ona także nakaz tworzenia reguł intertemporalnych, które mają określić treść stosunków prawnych powstałych pod rządami dawnych norm, a trwających w okresie po wejściu w życie wywierających negatywne następstwa nowych norm.<sup>30</sup> Twórcy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 roku<sup>31</sup> ograniczyli się do wyrażenia wprost zakazu wstecznego działania jedynie odnośnie do prawa karnego.<sup>32</sup> Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie konsekwentnie podkreślał jednak, że zasada nieretroakcyjności ma zastosowanie również i w innych dziedzi-

23 Zob. wyrok TK z dnia 6 lipca 1999 r. (sygn. akt P.2/99, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1999, nr 5, poz. 102, s. 561.

24 Orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., sygn. akt U.1/86, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1986, poz. 2, s. 32 i nast.

25 Dz.U. Nr 33, poz. 232 z późn. zm.

26 Orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. akt K.1/88, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1988, poz. 6, s. 102.

27 Zob. orzeczenie TK z dnia 23 marca 1992 r., sygn. akt K.6/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1992, cz. I, poz. 3, s. 91; orzeczenie TK z dnia 25 czerwca 1996 r., sygn. akt K.15/95, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1996, nr 3, poz. 22, s. 24.

28 Orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., sygn. akt K.15/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1992, cz. I, poz. 8, s. 158.

29 Orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. akt K.1/88, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1988, poz. 6, s. 103.

30 *Ibidem*, s. 103.

31 Dz.U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.

32 Art. 42 Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. stanowi, iż „odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zasada ta nie stoi na przeszkodzie ukaraniu za czyn, który w czasie jego popełnienia stanowił przestępstwo w myśl prawa międzynarodowego”.

nach prawa<sup>33</sup>. Zauważyć jednocześnie należy, że naruszenie jej także w procesie tworzenia norm prawnopodatkowych może okazać się dla opodatkowanych podmiotów szczególnie dolegliwe. Unormowania te mają bowiem z reguły zasadniczy wpływ na podejmowanie i prowadzenie wszelkiej działalności zarobkowej. Poza tym jak czytamy w uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego „zasada *lex retro non agit* działa w szczególnie silny sposób w tych dziedzinach prawa, w których jednostka podporządkowana jest bezpośrednio władztwu państwa”<sup>34</sup>. W tym kontekście przypomnieć należy o powtarzających się naruszeniach przedmiotowej zasady ze strony ustawodawcy. Taki charakter miały na przykład: ustawa z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>35</sup>, która weszła w życie z mocą wsteczną od 1 lutego 1992 roku, ustawa z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>36</sup> z częścią przepisów obowiązujących od 1 lipca 1991 roku, ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>37</sup> z mocą wsteczną od 1 stycznia 1991 r.

Pewne odstępstwa od bezwzględnego stosowania zasady nieretroakcyjności prawa przewiduje Trybunał Konstytucyjny w dwóch wypadkach<sup>38</sup>:

- 1) gdy regulacja prawna zmierza do zniesienia skutków działań dokonywanych w celu niegodziwym lub skierowanym na obejście prawa,
- 2) gdy regulacja prawna ma na celu przywrócenie sprawiedliwości poprzez uchylenie mocy wiążącej przepisów przyznających nieuzasadnione przywileje oraz przez zniweczenie skutków tych przepisów.

Szczególnie ten pierwszy wyjątek może być wykorzystywany do ochrony interesu publicznego w interesującym nas zakresie. Trybunał dopuszcza sytuacje, w których ustawodawca naprawia swoje wcześniejsze błędy legislacyjne, skutkujące możliwością skutecznego obejścia prawa podatkowego przy użyciu retroakcji. Nie sprzyja to niewątpliwie pewności prawa i jest nie do przyjęcia z punktu widzenia skutecznej ochrony interesów podatnika, zapewnia jednak wygodną drogę poprawiania błędów legislacyjnych bez sprzeciwu Trybunału Konstytucyjnego. Możliwość korzystania z takiego rozwiązania wydaje się być szczególnie kusząca

33 Uchwała TK z dnia 16 stycznia 1996 r., sygn. akt W. 12/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1996, nr 1, poz. 4, s. 53.

34 Orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., sygn. akt K.2/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994 r., cz. II, poz. 36, s. 47; wyrok TK z dnia 15 września 1998 r., sygn. akt K.10/98, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy” 1998, nr 5, poz. 64, s. 403.

35 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

36 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

37 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

38 Postanowienie TK z dnia 15 maja 1990 r., sygn. akt U.10/89, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1990, poz. 17, s. 135; orzeczenie TK z dnia 25 lutego 1992 r., sygn. akt K.3/91, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1992, cz. I, s. 23; orzeczenie TK z dnia 20 grudnia 1994 r., sygn. akt K. 8/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. II, poz. 43, s. 151; orzeczenie TK z dnia 14 marca 1995 r., sygn. akt K. 13/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1995, cz. I, poz. 6, s. 67.



w okresie kryzysu finansów publicznych, stanowiąc wygodną alternatywę wobec uzdrowienia systemu tworzenia prawa. Co jeszcze bardziej niepokojące, Trybunał Konstytucyjny uznał, iż niedozwolone działanie wsteczne prawa nie ma miejsca, gdy wprowadzane zmiany podyktowane są potrzebą doprowadzenia do prawidłowej wykładni istniejących przepisów, których stosowanie obarczone było błędną wykładnią<sup>39</sup>.

## **5. Zasada stosowania odpowiednio długiego *vacatio legis***

Z zasadą *lex retro non agit* jest ściśle związany obowiązek zachowania przez racjonalnego ustawodawcę odpowiednio długiego *vacatio legis*. Ma to umożliwić adresatom ustawy zapoznanie się z nią i przygotowanie się do jej stosowania. Wyznaczając termin wejścia w życie nowego aktu prawnego, powinno się brać pod uwagę pewne opóźnienie, z którym jego tekst ma szansę dotrzeć do zainteresowanych, nawet gdy są oni prenumeratorem publikatora<sup>40</sup>. Tworzenie zatem norm wchodzących w życie z dniem ogłoszenia w zakresie prawa podatkowego należy uznać za praktykę naganną.

Nakazem konstytucyjnym jest nie tylko samo ustanowienie *vacatio legis*, ale również nadanie mu odpowiedniego wymiaru czasowego<sup>41</sup>. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego okres ten powinien wynosić przynajmniej 14 dni, przy czym i tak znaczną część tych dwóch tygodni pochłania faktyczny czas dotarcia Dziennika Ustaw czy Monitora Polskiego do zainteresowanych<sup>42</sup>. Ów termin traktować należy jako niezbędne minimum umożliwiające uniknięcie zarzutu, iż norma weszła w życie, zanim faktycznie jej treść dotrzeć mogła do adresatów. Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>43</sup> przewiduje w art. 4 ust. 1, że akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Obowiązek zachowania odpowiedniego *vacatio legis* służy między innymi ochronie znajdujących się w toku interesów podatników. Sprowadza się ona do obowiązku uwzględniania przez ustawodawcę przy wprowadzaniu zmian w ustawach podatkowych, programowanych i realizowanych wedle treści obowiązującego dotychczas prawa interesów podatników.

39 Orzeczenie TK z dnia 25 czerwca 1996 r., sygn. akt K.15/95, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 1996, s. 24.

40 Por. E. Smoktunowicz, J. Mieszkowski, Źródła i wykładnia prawa podatkowego, Białystok 1998, s. 41.

41 Orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., sygn. akt K.2/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. I, s. 76; orzeczenie TK z dnia 4 października 1994 r., sygn. akt K.1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. II, poz. 35, s. 49.

42 Postanowienie TK z dnia 13 lutego 1991 r., sygn. akt W.3/90, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1991, poz. 27, s. 266).

43 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172, z późn. zm.

W przeciwnym bowiem razie może dojść do swoistego „nadużycia władzy prawodawczej” wobec obywateli.<sup>44</sup> Trybunał Konstytucyjny podkreślał jednak wielokrotnie, że w konkretnych przypadkach niezbędny może być termin przekraczający wielokrotnie owe 14 dni<sup>45</sup>, a wynoszący w wypadku ustaw podatkowych przynajmniej miesiąc<sup>46</sup>, zaś Rzecznik Praw Obywatelskich postulował, by przy istotnych zmianach odnośnie do podatków płaconych w skali rocznej ogłaszać ich treść co najmniej w połowie roku poprzedzającego rok ich wprowadzenia<sup>47</sup>. Przy ocenianiu prawidłowości długości okresu *vacatio legis* należy uwzględniać treść i charakter nowych przepisów<sup>48</sup>. Jego wydłużenie jest niezbędne przede wszystkim w wypadku norm dotyczących działalności gospodarczej, zwłaszcza gdy określają obowiązki podatkowe wobec państwa. Wynika to z potrzeby zapewnienia podatnikowi szczególnych gwarancji pewności prawa<sup>49</sup>. Wskazane jest również zachowanie dłuższego okresu dostosowawczego w wypadku ustaw o szczególnej doniosłości społecznej oraz aktów obszernych. Z punktu widzenia zasad prawidłowej legislacji finansowej wejście w życie po upływie około półtora miesiąca Ordynacji podatkowej wydaje się być wysoce niewłaściwe<sup>50</sup>. Oceniając kwestię „odpowiedniości” *vacatio legis*, Trybunał uwzględnił istnienie ważnego interesu publicznego, np. przy okazji oceny działań ustawodawcy mających na celu przeciwstawienie się oszustwom i nadużyciom podatkowym.<sup>51</sup> Może to uzasadnić ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia okresu dostosowawczego<sup>52</sup>. Ów interes publiczny bywa definiowany przez Trybunał Konstytucyjny nazbyt szeroko, skoro może polegać na „zapewnieniu realizacji dochodów budżetowych Państwa”<sup>53</sup>. Zdaniem polskiego sądu konstytucyjnego, „jeśli *vacatio legis* odpowiada generalnym założeniom z art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (czyli generalnie nie jest krótsze niż 14 dni), uznanie przez

44 R. Zelwiański, Ochrona znajdujących się w toku interesów podatników, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 2, s. 41.

45 W orzeczeniu TK z dnia 1 czerwca 1993 r., sygn. akt P.2/92, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. II, s. 233 za naruszenie Konstytucji uznano „tylko trzy miesięczne *vacatio legis*”.

46 Orzeczenie TK z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K.28/95, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1995, cz. III, poz. 21, s. 204–205.

47 R. Zelwiański, Ochrona..., s. 41.

48 Orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K.1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. I, poz. 13, s. 77.

49 Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K.9/92, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. I, poz. 3, s. 70 oraz orzeczenie TK z dnia 14 grudnia 1993 r., sygn. akt K.8/93, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. II, poz. 43, s. 418; zob. też: A. Preisner, Podstawy prawne i praktyka ogłaszania aktów normatywnych, (w:) A. Szmyt (red.), Konstytucyjny system źródeł prawa w praktyce, Warszawa 2005, s. 157 i nast.

50 C. Kosikowski, Legislacja finansowa, Warszawa 1998, s. 90.

51 Orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., sygn. akt K.2/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. II, s. 50.

52 Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K.9/92, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. I, poz. 6, s. 71.

53 Orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., sygn. akt K.2/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. II, s. 51.

Trybunał Konstytucyjny, że doszło do naruszenia art. 2 konstytucji, mogłoby nastąpić tylko w rażących przypadkach<sup>54</sup>.

Uzupełnieniem omówionego wyżej wzorca kontroli stanowienia prawa podatkowego jest zakaz wprowadzania zmian do aktów prawnych w okresie ich *vacatio legis*. Wynika to z faktu, iż zdaniem polskiego sądu konstytucyjnego „ustawa przyjęta przez parlament w przepisany trybie, podpisana przez Prezydenta i ogłoszona w „Dzienniku Ustaw”, wytworzyła u potencjalnych jej adresatów przekonanie i zarazem związane z tym oczekiwanie, że ustawa uchwalona w pierwotnym kształcie będzie miała moc obowiązującą w określonym tą ustawie terminie.”<sup>55</sup> Zmiany nie tylko obniżają autorytet władzy ustawodawczej, ale nie sprzyjają poczuciu pewności prawa – *vacatio legis* ma służyć umożliwieniu adresatom norm prawnych, by dostosowali się do nowej regulacji. Prawodawca powinien wybrać taki moment wejścia w życie aktu prawnego, by nie zaskakiwać adresatów norm nieoczekiwanymi rozstrzygnięciami i stworzyć im możliwość zapoznania się z treścią stanowiących norm i – na podstawie tej wiedzy – dostosowania swoich zachowań do ich treści.<sup>56</sup> Trybunał podkreśla jednak, że okres *vacatio legis* może służyć „korygowaniu dostrzeżonych już po uchwaleniu aktu normatywnego błędów, sprzeczności wewnętrznych, czy też rozwiązań prowadzących do powstania sprzeczności w systemie prawa, bądź zapobieżenia negatywnym skutkom wejścia w życie uchwalonych, a jeszcze nie obowiązujących regulacji.”<sup>57</sup> Skutki te w opinii TK mogą dotyczyć w szczególności sfery finansów publicznych. Wydaje się, że Trybunał może w podobny sposób uzasadniać dopuszczalność podobnych zmian w zakresie podatków, posługując się argumentacją, iż granice ochrony pewności prawa „wyznaczały zawsze względy określone przez zasadę proporcjonalności. Zawsze podlegała ona weryfikacji z punktu widzenia innych wartości konstytucyjnych, w tym także z tą wartością, którą stanowi równowaga budżetowa i stan finansów publicznych.”<sup>58</sup>

## **6. Pozostałe zasady prawidłowej legislacji a ochrona interesów Skarbu Państwa w orzecznictwie TK**

Innym „wzorcem pochodnym” wyprowadzanym przez orzecznictwo z zasady demokratycznego państwa prawnego jest **zakaz zmiany prawa daninowe-**

54 Por. Informacja roczna Rzecznika Praw Obywatelskich za rok 2003, Warszawa 2004, s. 17 w sprawie wyroku TK z dnia 16 września 2003 r., sygn. akt K 55/02.

55 Wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. akt K 12/03, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

56 J. Mikołajewicz, S. Wronkowska, Opinia w sprawie o sygn. akt K 19/02, maszynopis.

57 Wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. akt K 12/03, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

58 *Ibidem*.

go w trakcie roku podatkowego<sup>59</sup>. Wynika on z dwóch grup przesłanek. Mniej ważne – przesłanki techniczne sprowadzają się w gruncie rzeczy do trudności wynikających z roczności objętych tą zasadą podatków. Ustawodawca, by zmienić w ciągu roku jakikolwiek z elementów podatku dochodowego, musiałby podzielić rok podatkowy na części albo, jak to miało miejsce w 1993 roku, złamać zakaz wstecznego działania prawa. Znacznie ważniejsze od technicznych są argumenty natury merytorycznej. Chodzi o podkreślaną w powoływanym orzeczeniu możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnianiu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Należy poza tym uwzględnić wielokrotnie sygnalizowany w orzecznictwie konstytucyjnym fakt, iż „w zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwowe rysuje się szczególnie ostro”<sup>60</sup>. Na tym tle szczególnie interesująco zapowiada się dyskusja wokół konstytucyjności zmian w Ordynacji podatkowej, skutkujących objęciem opodatkowaniem ogółu dochodów kapitałowych w trakcie roku podatkowego.

Ograniczeniu omnipotencji ustawodawcy służy również wzmiankowana już wcześniej **zasada ochrony praw nabytych**. Nie ma ona jednak w wypadku regulacji prawopodatkowych tak fundamentalnego znaczenia, jak w ubezpieczeniach społecznych i w prawie pracy, gdzie „zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce, zapewnia ochronę praw podmiotowych, zarówno publicznych, jak i prywatnych nabytych w drodze skonkretyzowanych decyzji, przyznających świadczenia, jak i praw nabytych *in abstracto* (a więc nabytych zgodnie z ustawą przed zgłoszeniem stosownego wniosku), a także ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych, tj. takich, które spełniają wszystkie zasadnicze przesłanki ustawowe pod rządami danej ustawy”<sup>61</sup>. Ograniczone znaczenie zasady ochrony praw nabytych na gruncie prawa daninowego wynika z konsekwentnie głoszonej przez Trybunał Konstytucyjny tezy o stosunkowo dużej swobodzie prawodawcy przy kształtowaniu wysokości podatków<sup>62</sup>. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, co miało szczególne znaczenie w okresie przemian ustrojowych<sup>63</sup> i zachowuje aktualność wobec obecnego kryzysu finansów publicznych. Trybunał konfrontuje zasadę ochrony praw nabytych z zasadą powszechności opodatkowania z art. 84

59 Orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. akt K.13/93, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, cz. I, poz. 6, s. 49–50.

60 *Ibidem*, s. 50.

61 Informacja roczna Rzecznika Praw Obywatelskich za rok 2002, s. 82.

62 Orzeczenie TK z dnia 15 lutego 1995 r., sygn. akt K.1/95, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1995, cz. I, poz. 7, s. 99.

63 Orzeczenie TK z dnia 7 grudnia 1993 r., sygn. akt K.7/93, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1993, cz. II, poz. 42, s. 410.

Konstytucji. W zakresie zmieniania elementów konstrukcyjnych poszczególnych podatków, w tym utrzymania lub cofnięcia zwolnień podatkowych, ustawodawcy służy – zdaniem TK – domniemanie względnej swobody regulacyjnej. Przykładowo „podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być przypisane bezterminowe «prawo do zwolnień podatkowych» określonego typu wyprowadzane li tylko z faktu posiadania tego typu ustawowych zwolnień w okresie przeszłym czy też w części konkretnego roku podatkowego. Nie jest więc – w tej sytuacji – możliwe objęcie określonych zwolnień podatkowych zasięgiem bezwarunkowo i niezmiennie chronionych konstytucyjnie «praw niewadliwie nabytych», znajdujących «trwałą» ochronę w obliczu potencjalnych i motywowanych m.in. ochroną równowagi budżetowej zmian ustawodawstwa podatkowego.”<sup>64</sup>

Niebezpieczną praktyką, z punktu widzenia ochrony praw nabytych, jest wydawanie przez Trybunał, w celu zapewnienia interesom Skarbu Państwa odpowiedniej ochrony, tzw. wyroków aplikacyjnych. W ich ramach TK rozstrzyga o zakresie wpływu niekonstytucyjnego przepisu na stosunki społeczne, tzn. na czynności działane na jego podstawie w przeszłości. Wyroki aplikacyjne są szczególnie często wydawane w zakresie prawa daninowego – TK stwierdzał przykładowo, że podatek lub opłata uiszczona na podstawie niezgodnego z normami konstytucji przepisu nie podlega zwrotowi.<sup>65</sup> W literaturze przedmiotu podkreśla się, że wydanie takiego orzeczenia wykracza poza konstytucyjny zakres kompetencji Trybunału Konstytucyjnego i nie da się pogodzić z podstawową funkcją TK, jaką jest kontrola stanowienia prawa. Trybunał stwierdza jednak, iż jest uprawniony nie tylko do orzekania o niezgodności z konstytucją aktów normatywnych, ale również władny jest określić czasowe ramy takiej sprzeczności, w szczególności granice czasowe wstecznego zasięgu skutków wyroku stwierdzającego niezgodność określonego przepisu (normy prawnej) z konstytucją. Argumentem jest tu z przewidziana w art. 190 ust. 3 konstytucji możliwość odroczenia terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Z przepisu tego TK wyprowadza wniosek, że tym bardziej jest władny określić zakres wstecznego zasięgu skutków swego orzeczenia.<sup>66</sup> Wydaje się, że takie rozumowanie nie jest zasadne z uwagi na brak wyraźnego związku pomiędzy kompetencją rzeczywiście przyznaną TK a uprawnieniem usurpowanym.

64 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K. 6/02, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

65 Zob. wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; wyrok z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02; wyrok z dnia 27 kwietnia 2004 r., strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

66 Wyrok z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, strona internetowa TK, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) z dnia 1 lutego 2012 r.

## **7. Wnioski końcowe**

Należy dążyć do sytuacji, w której Trybunał nie będzie zmuszony chronić podatkowe dochody budżetowe przed niekompetencją prawodawcy kosztem swojej funkcji i autorytetu sądu prawa. Wydaje się, że wskazane jest nakierowanie orzecznictwa TK na ochronę interesu publicznego i szersze używanie przez TK tego pojęcia, a w przyszłości ujednoczenie w tym kierunku terminologii stosowanej w orzecznictwie. Wskazane jest utrzymanie dotychczasowej praktyki wydawania wyroków interpretacyjnych, a w niedługiej perspektywie potrzebna będzie precyzyjna regulacja tego zakresu kompetencji TK. Należy natomiast porzucić praktykę wydawania wyroków aplikacyjnych z uwagi na potrzebę respektowania elementarnych zasad praworządności. Wyeliminowany przez TK z obrotu prawnego niekonstytucyjny przepis nie może być podstawą obowiązku uiszczenia świadczenia podatkowego.

# ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Мария Жук

Переход к рыночным отношениям обусловил коренные изменения в налоговой сфере государства. Роль налогов как фактора экономической безопасности зависит от конкретной ситуации, особенностей этапа экономического развития, характера проводимой экономической политики, стабильности государственной власти. Налоги и налоговая политика объективно включены в систему экономической деятельности государства по налогообложению и взиманию налогов и сборов, которая проявляется в налоговых правоотношениях.

Налоговые правоотношения – это общественные отношения, урегулированные нормами налогового права. Они неоднородны и могут проявляться в различных формах. Налоговые правоотношения имеют свою структуру и обладают правосубъектностью. Правильное определение элементов налоговых правоотношений, закрепление их в нормативно-правовых актах, является необходимым условием стабильности и эффективности налоговой системы, которая влияет на экономическую безопасность государства.

Любое современное государство независимо от формы правления, государственного устройства, не может обойтись без собственных финансовых средств, необходимых для решения стоящих перед ним задач. Как показывает мировой опыт, большую часть государственной казны составляют именно налоги.

Налоги являются ключевым инструментом государственной политики. Они затрагивают самые важные стороны жизни человека, государства и общества.

Налоги и налоговые отношения являются важнейшим элементом системы обеспечения национальной экономической безопасности. Значение налоговой составляющей экономической безопасности многократно возрастает по мере перехода к экономике, базирующейся на рыночных принципах и механизмах хозяйствования.

Переход к рыночным отношениям неизбежно обусловил коренные изменения в налоговой сфере государства. В условиях рыночной экономики

налоговая система стала первоосновой механизма государственного регулирования экономикой. Эффективность функционирования хозяйственного комплекса страны во многом зависит именно от того, насколько правильно построена система налогообложения.

Все правовые формы осуществления налоговой деятельности, ее цели, задачи, движение особо проявляют её в правоотношениях. Деятельность государства по налогообложению и взиманию налогов и сборов является той сферой, в которой возникает и существует данный вид правоотношений. Налоговые правоотношения - это общественные отношения, урегулированные нормами налогового права. Это отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения правонарушителей к ответственности.

Установление налогов и сборов по тому или иному налогу порождает для налогоплательщика объективную обязанность, которую он субъективно реализует только в том случае, если законодатель при установлении конкретного налога рассмотрел именно его в качестве налогоплательщика. Однако исполнитель - налоговый орган уже на этом этапе урегулированных законом отношений должен информировать налогоплательщика об установленном налоге и разъяснить ему порядок и сроки уплаты налога.

Примерно также косвенно порождается статус налогоплательщика при определении сути отношений по введению налогов и сборов.

Таким образом, среди тех форм отношений, которые предусмотрены Налоговым Кодексом можно выделить те, которые объективно могут породить статус налогоплательщика, и те, что непосредственно (субъективно) порождают права и обязанности налогоплательщика, то есть придают ему специальный правовой статус.

Содержание той или иной формы налоговых отношений, представленных в Налоговом кодексе, совершенно различно, как по составу, статусу участников, так и объему их прав и обязанностей, но все они по характеру являются публично-правовыми.

Налогоплательщик является лицом со специальным статусом - «лицо, обязанное уплачивать законно установленные налоги: индивидуально, безвозмездно и безвозвратно» - появляется лишь с того момента, когда законом налоги (сборы) уже установлены и введены.

Поэтому сам налогоплательщик, с точки зрения участника налоговых правоотношений, проявляется лишь в рамках таких форм как: отношения по взиманию налогов и сборов; отношения, возникающие в процессе осуществ-



вления налогового контроля; отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц; отношения по привлечению к ответственности за налоговые правонарушения.

Следовательно, налоговые правоотношения – это не только отношения между налогоплательщиком и государством, но и отношения между субъектами государственной власти по реализации государственной функции в сфере налогообложения.

Субъекты налоговых отношений - один из основных элементов налоговой системы государства, ее налогового законодательства. Налоговый Кодекс Республики Беларусь обозначает под этим термином, во-первых, непосредственных плательщиков налогов, сборов (пошлин), а во-вторых, иных лиц, деятельность которых связана с процессом налогообложения: налоговых агентов, законных и уполномоченных представителей налогоплательщика.

Налоговым правоотношениям присущи свои особенности:

Во-первых, они возникают в процессе деятельности государства по установлению, введению и взиманию налогов, а также обеспечению налогового контроля и порядка привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Во-вторых, налоговые правоотношения включают две группы отношений: общие и специальные. Первые возникают между налогоплательщиками и государством по поводу исполнения налогового обязательства и имеют денежный характер. Вторые, специальные правоотношения, возникают в процессе реализации налогового обязательства налогоплательщика перед государством между плательщиком налогов и налоговыми органами, банками и т.д.

Налоговое правоотношение, как и любое правоотношение, обладает сложной элементной структурой. Принято выделять субъект, объект и содержание налогового правоотношения.

Субъект налогового права - это лицо, обладающее правосубъектностью, т.е. носитель субъективных прав и обязанностей. Объект налогового правоотношения - это сам налог как обязательный платеж в бюджет.

Фактическим содержанием налогового правоотношения являются сами действия, в которых реализуются права и обязанности.

Юридическим содержанием налоговых правоотношений являются права и обязанности их участников.

В каждой отрасли права есть специальные нормы, назначение которых - установить круг лиц, попадающих под действие норм данной отрасли. Делается это путем перечисления признаков, указания на качества, которыми субъекты должны обладать, чтобы выступить в роли адресатов норм отрас-

ли. Совокупность установленных нормами права качеств, дающая субъекту возможность быть носителем юридических прав и обязанностей, называется правосубъектностью.

Правосубъектность представляет собой общественно-юридическое свойство лиц: она имеет две стороны - общественную и юридическую.

Общественная сторона правосубъектности выражается в том, что признаки субъектов права законодатель не может избирать произвольно - они диктуются самой жизнью, потребностями и закономерностями общественно-го развития. Юридическая же ее сторона состоит в том, что признаки субъектов права обязательно должны быть закреплены в юридических нормах.

Налоговая правосубъектность, которая включает совокупность таких категориальных понятий как налоговая правоспособность, налоговая дееспособность, налоговая деликтоспособность, налоговая сделкоспособность, является полем для осуществления налогового планирования добросовестным налогоплательщиком в целях налоговой оптимизации в широком смысле этого понятия. Для возникновения налогового правоотношения, помимо наличия налоговой правосубъектности налогоплательщика, необходим юридический факт, например принятие государством нормативного акта, предусматривающего возможность использования добросовестным налогоплательщиком льготного налогового режима (оффшорной зоны) или устанавливающего определенные налоговые льготы.

Поскольку налоговая правосубъектность характеризуется неравенством ее носителей, то только надлежащая корреляция налоговой правосубъектности той стороны налоговых правоотношений, которая несет властный императивный характер, может привести к ликвидации правового нигилизма, свойственного большинству налогоплательщиков и одновременно к сбалансированности публичного интереса государства, выражающегося в собираемости налоговых поступлений в бюджетную систему, и частного интереса налогоплательщика, стремящегося минимизировать налоговые платежи. Вместе с тем, основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему денежную сумму в соответствии с действующим налоговым законодательством, и право государства, реализующего публичный интерес, получить законно установленные суммы налоговых платежей.

Налоговая правосубъектность - это социально-юридическое свойство, которым государство через законодательные акты наделяет организацию в соответствии с потребностями общественного развития в области налоговых отношений. Налоговая правосубъектность, как юридическое качество, принадлежит организации в силу закона и выражает ее способность иметь, приобретать и осуществлять собственными действиями налоговые обязанности

и права, а также способность организации нести ответственность за нарушение налогового законодательства.

Основным содержательным компонентом налоговой правосубъектности организации является ее способность нести обязанности, данное обстоятельство обусловлено особенностями метода правового регулирования финансовых и, в частности, налоговых отношений.

В составе правосубъектности различают правоспособность и дееспособность.

Правоспособность - это обусловленная правом способность лица иметь субъективные юридические права и обязанности, то есть быть участником правоотношения. Таким образом, может быть достаточно одной правоспособности, чтобы выступить стороной в правоотношении. Так, общая гражданская правоспособность индивида возникает в момент его рождения и участником гражданско-правового отношения (например, правоотношения наследования) может быть младенец.

Дееспособность - это обусловленная правом способность своими собственными действиями (бездействием) приобретать субъективные юридические права и обязанности, осуществлять и прекращать их.

Правоспособность и дееспособность - это две стороны одного и того же феномена - правосубъектности, которая по своей природе является единой праводееспособностью.

Реальное разъединение правосубъектности на правоспособность и дееспособность происходит в основном в сфере гражданского права и то не для всех субъектов (гражданская правосубъектность организаций едина).

Разновидностью дееспособности является дели - это способность, которая представляет собой способность лица нести юридическую ответственность (исполнять соответствующие юридические обязанности) за совершенные правонарушения (деликты).

Правосубъектность может быть общей (способность быть субъектом права вообще), отраслевой и специальной (например, правосубъектность юридических лиц).

Исходное правовое положение субъектов характеризуется понятием «правовой статус». Наиболее широким он является у граждан и складывается из правосубъектности и конституционных прав и обязанностей, которые по Конституции Республики Беларусь составляют основы правового статуса личности и являются действующими непосредственно.

Государство в лице налоговых органов и налогоплательщики юридические и физические лица - являются сторонами налоговых правоотношений. Используя предоставленные законом права и выполняя возложенные зако-

ном обязанности, налогоплательщик реализует свою налоговую правосубъектность.

Содержание налоговой правосубъектности организации и правосубъектности физического лица позволяет им участвовать в налоговых правоотношениях в роли налогоплательщика и налогового агента. Это позволяет утверждать, что комплекс прав и обязанностей физических лиц, предпринимателей без образования юридического лица и организаций в налоговом правоотношении опосредует их частные интересы, которые сводятся к стремлению всемерно минимизировать в пределах прав, предоставленных им законодательством о налогах и сборах, иным законодательством, свое налоговое обязательство.

Под частной налоговой правосубъектностью необходимо понимать предусмотренную налоговым законодательством способность индивидуальных и коллективных субъектов, руководствуясь собственным частным интересом, и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, не обладающих властными полномочиями. Эта подчиненность и побуждает добросовестного налогоплательщика искать в рамках, предусмотренных законодательством, пути, позволяющие ему всемерно уменьшать бремя налоговых отчислений (платежей). В то же время основным содержанием налогового правоотношения является конституционная обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему денежную сумму в соответствии с действующим законодательством.

Налоговое право, будучи подотраслью финансового права, является публичным. Из этого следует, что налоговые правоотношения - это общественные финансовые отношения, урегулированные нормами налогового права, возникающие в связи с установлением и взиманием налогов и сборов с организаций и физических лиц.

Второй стороной налогового правоотношения, носящего властный, императивный характер, являются органы государства, наделенные полномочиями по взиманию налогов и сборов, предоставленными им действующим законодательством для реализации налоговой компетенции. Публичным интересом государства является реализация наиболее полного, своевременного исполнения налогоплательщиками своих конституционных обязательств по уплате налоговых платежей.

Таким образом, возникает неизбежное объективное противоречие между публичным (государственным) интересом и частными интересами налогоплательщиков. Оно неизбежно порождает конфликт интересов, который в лучшем случае может быть разрешен в суде (арбитражном суде). В худшем

случае выявляется негативная тенденция, направленная на уклонение от налогообложения со стороны недобросовестных налогоплательщиков, что наносит ущерб интересам государства в результате недопоступлений в его бюджетную систему соответствующих доходов от налогов и сборов. В этой связи возникает необходимость поиска правового инструментария, способствующего сбалансированию публичного интереса государства и частного интереса налогоплательщиков.

Одним из таких инструментов является налоговое планирование, позволяющее в рамках соблюдения действующего законодательства оптимизировать и минимизировать налоговые платежи (отчисления) налогоплательщиков.

Субъекты налоговых отношений - один из основных элементов налоговой системы государства, ее налогового законодательства. Налоговый Кодекс Республики Беларусь обозначает под этим термином, во-первых, непосредственных плательщиков налогов, сборов (пошлин), а во-вторых, иных обязанных лиц, деятельность которых связана с процессом налогообложения: налоговых агентов, законных и уполномоченных представителей налогоплательщика.

Плательщиками налогов, сборов (пошлин) признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины).

Под организациями-налогоплательщиками понимаются юридические лица Республики Беларусь, иностранные юридические лица и международные организации, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), хозяйственные группы. Белорусской организацией признается организация, местом нахождения которой является Республика Беларусь. Иностранной организацией признаётся юридическое лицо, местом нахождения которого не является Республика Беларусь. Белорусские организации имеют статус налоговых резидентов Республики Беларусь и несут полную налоговую обязанность по доходам от источников в Республике Беларусь, по доходам от источников за пределами Республики Беларусь, а также по имуществу, расположенному как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами.

Иностранные организации не являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и несут налоговую обязанность только по деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, или по доходам от источников в Республике Беларусь и по имуществу, расположенному на территории Республики Беларусь.

Под физическими лицами-налогоплательщиками понимаются граждане Республики Беларусь, граждане либо подданные иностранного государства,

лица без гражданства (подданства). Налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые фактически находились на территории государства более 183 дней в календарном году. При этом ко времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь налоговое законодательства не относит время, в течение которого физическое лицо пребывало в Республике Беларусь: в качестве лица, имеющего дипломатический или консульский статус, или в качестве члена семьи такого лица; в качестве сотрудника международной организации, созданной по межгосударственному соглашению, участником которого является Республика Беларусь, или в качестве члена семьи такого сотрудника; на лечении или отдыхе, если это лицо находилось в Республике Беларусь исключительно с этой целью; исключительно для следования из одного иностранного государства в другое через территорию Республики Беларусь одним транспортным средством либо исключительно с целью пересадки с одного транспортного средства на другое при таком следовании (транзитное следование).

Местом жительства плательщика налогов физического лица признается место, где это физическое лицо постоянно или преимущественно проживает, а при невозможности установить такое место - место прописки физического лица.

К данной категории налогоплательщиков относятся и индивидуальные предприниматели, под которыми понимаются физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Под иными обязанными лицами-субъектами налоговых отношений, Налоговый Кодекс Республики Беларусь понимает налоговых агентов, законных и уполномоченных представителей налогоплательщика.

Налоговым агентом признается юридическое или физическое лицо, хозяйственная группа, простое товарищество, которое является источником выплаты доходов плательщику и на которое возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

Следует особо отметить, что категория «налоговый агент» впервые официально вводится Налоговым Кодексом Республики Беларусь в состав общепринятой налоговой терминологии. Хотя справедливости ради необходимо указать, что новым является только название этой категории участников налоговых отношений. Осуществление же самих функций, которые возлагаются на данных лиц, было давно предусмотрено в законодательных актах, посвященных таким налоговым платежам, как подоходный налог с физических лиц, налог на доходы с дивидендов, налог на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.

Таким образом, каждым плательщиком может быть реализовано право по своему желанию выбрать любое юридическое или физическое лицо (с согласия такого лица) и наделить его определенными полномочиями по ведению налоговых дел и представлению своих интересов в отношениях с налоговыми органами или с иными участниками процесса налогообложения.

В составе названных субъектов налоговых отношений особая роль отведена плательщикам налогов, сборов (пошлин). Они являются центральной и активной составляющей налоговой системы государства. Понятию их места и роли в налоговой системе государства способствует изучение их прав, обязанностей и ответственности.

Налоговые обязанности и права, составляющие содержание налогового правового статуса организации как налогоплательщика имеют различное назначение. В связи с этим, обязанности организации-налогоплательщика объединяются в следующие группы: базовая обязанность организации-налогоплательщика: обязанность платить законно установленные налоги; обязанности, призванные обеспечить надлежащее исполнение налогоплательщиком своей базовой обязанности; обязанности, обеспечивающие проведение налогового контроля за налогоплательщиком; обязанности, направленные на устранение противоправных состояний в налоговой сфере и восстановление нарушенных прав других участников налоговых отношений.

В любом государстве, в том числе и в Республике Беларусь, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков определены в законодательном порядке. Налоговый Кодекс Республики Беларусь указывает, что каждый налогоплательщик имеет право: получать в налоговых органах по месту учета и в таможенных органах бесплатную информацию о порядке и условиях уплаты налогов и обязательных платежей, а также о своих правах и обязанностях; пользоваться налоговыми льготами на основании законов; представлять свои интересы в налоговых или таможенных органах самостоятельно или через представителя; передавать налоговым и таможенным органам документы, подтверждающие право на налоговые льготы, а также пояснения по исчислению и уплате налогов и внесению платежей по актам налоговых проверок; получать отсрочку и рассрочку по уплате налогов и штрафов при соблюдении условий налогового законодательства; обжаловать решения, действия или бездействие налоговых и финансовых органов и их должностных лиц; присутствовать при налоговых и таможенных проверках; требовать в установленном порядке возмещения ущерба причиненного незаконными действиями налоговых и таможенных органов., а также зачета или возврата излишне уплаченного налога.

Имеются и иные права, установленные законодательными актами и актами для налогоплательщиков.

Налогоплательщики обязаны:

- зарегистрироваться в налоговых органах,
- исполнять налоговые обязательства в порядке и на условиях, установленных налоговым законодательством;
- своевременно и полностью уплачивать налоги;
- представлять налоговым и таможенным органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы;
- своевременно вносить исправления в расчеты по налогам в бухгалтерский учет и отчетность при выявленных недостатках и нарушениях, выполнять другие обязанности, установленные налоговым законодательством.

Налогоплательщик, занимающийся предпринимательской деятельностью, обязан:

- стать на учет в налоговом органе;
  - сдать платежное поручение на перечисление налогов до наступления срока платежа по налогу;
  - сообщать в налоговые органы по месту налогового учета об изменениях учетных реквизитов (наименование, местонахождение и др.), ликвидации или реорганизации, о создании обособленных подразделений и др.;
  - вести необходимый учет доходов (расходов) для составления отчетов о финансово-хозяйственной деятельности и представлять декларацию налоговым органам.
- Обязанности налогоплательщика по уплате налога прекращаются:
- после уплаты налога;
  - в случае отмены налога при отсутствии задолженности по уплате;
  - при освобождении от уплаты налога в связи с вступлением в действие соответствующего закона;
  - в связи со смертью физического лица или ликвидацией предприятия.

Нарушение налогового законодательства влечет ответственность налогоплательщика.

Налоги являются главным источником финансовых ресурсов, централизуемых государством для обеспечения общественно необходимых и законодательно установленных потребностей. Предоставление государством, членам общества общественных благ и услуг, связанных с созданием новых рабочих мест и поддержанием общей занятости, социальным обеспечением и социальной защитой, образованием и здравоохранением, охраной природной



среды и безопасностью, а также их количество и качество в значительной степени зависят от масштабов налогового потенциала страны, эффективности, устойчивости и справедливости налоговой системы.

С налоговой системой так или иначе связаны интересы не только общества и государства, но и всех граждан, слоев и групп населения, предприятий и организаций. Налоги стали важнейшим объектом рыночных реформ. Налоговый потенциал страны определяется общим экономическим потенциалом. В свою очередь, налоги воздействуют на состояние экономики, бюджетной системы, положение органов местного самоуправления, от них зависит способность государства выполнять свои социальные, правоохранные, оборонные функции.

Оценка роли налогов и налоговой политики в системе экономической безопасности определяется общими принципами, критериями и показателями экономической безопасности. Выступая одновременно и фактором финансовой безопасности, налоги и налоговая политика должны способствовать обеспечению такого развития экономики, финансовой системы и финансовых отношений и процессов в стране и регионах, при котором будут сформированы необходимые (приемлемые) финансовые условия и ресурсы для социально-экономической стабильности и развития общества в целом, и конкретных регионов, сохранения целостности и единства финансовой системы (включая денежную, бюджетную, кредитную, налоговую и валютную системы), успешного противостояния внутренним и внешним угрозам Беларуси.

В этой связи, представляется принципиально правильным подход, согласно которому налоги и налоговая политика в системе экономической и финансовой безопасности рассматриваются, во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства; во-вторых, как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы; в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий. Таким образом, в налогах следует видеть: ресурсы и инструмент обеспечения экономической и финансовой безопасности, с одной стороны, и фактор риска и зависимости - с другой. Проявление роли налогов и с позитивной, и с негативной (фактор риска) сторон в, свою очередь, не линейно. Налоги в качестве ресурсного фактора могут оборачиваться для государства как средством обеспечения безопасности (например, рост налогового потенциала при гармонизации интересов центра и субфедеральных образований), так и причиной усиления угроз и рисков (сокращение налогового потенциала или нарастание борьбы за налоговую базу между центром и регионами).

Роль налоговых правоотношений как фактора экономической безопасности или экономической угрозы зависит от конкретной ситуации, особенностей этапа экономического развития, характера проводимой экономической по-

литики, стабильности государственной власти. Соответственно обеспечение налоговой безопасности имеет множество аспектов, проявляющихся с различной степенью актуальности на различных уровнях безопасности (общество и государство, хозяйствующие субъекты, безопасность личности).

Bankowość, rynek finansowy  
i obrót dewizowy



# RYNEK CATALYST JAKO ŹRÓDŁO FINANSOWANIA SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

BOŻENA KOŁOSOWSKA

## 1. Wstęp

Obligacje są jednym z najważniejszych i najpowszechniej wykorzystywanych rodzajów dłużnych instrumentów finansowych rynku kapitałowego. Zgodnie z definicją określoną w Ustawie o obligacjach z dnia 29 czerwca 1995 r. obligacja jest dłużnym papierem wartościowym w określonej formie prawnej, emitowanym w serii<sup>1</sup>. Papiery wartościowe o takim charakterze służą pozyskaniu kapitału w formie długu przede wszystkim na średni lub długi termin, a ich emitentami są zwykle państwa, korporacje międzynarodowe, średnie i duże przedsiębiorstwa, banki lub jednostki samorządu terytorialnego. W praktyce instrumenty te mogą charakteryzować się prostą konstrukcją, potwierdzającą tylko nominalną wartość zadłużenia oraz naliczanych odsetek lub dyskonta, jak również mogą funkcjonować w postaci złożonej, dając dodatkowe uprawnienia. Zwraca się uwagę na unikalną przewagę obligacji nad kredytem inwestycyjnym, jakim jest fakt, że w czasie trwania obligacji emitent opłaca na bieżąco odsetki, zaś kapitał podstawowy spłacany jest jednorazowo w momencie wykupu<sup>2</sup>. Odsetki obligacji skarbowych mogą być także kapitalizowane, cała ich kwota wraz z wartością nominalną wypłacana jest przy wykupie obligacji.

Powstanie w 2009 r. pierwszego zorganizowanego rynku dłużnych instrumentów pod nazwą Catalyst stworzyło w Polsce nowe warunki emisji oraz obrotu przede wszystkim obligacjami nieskarbowymi, do których obok obligacji korporacyjnych zaliczane są obligacje komunalne wyemitowane przez jednostki samorządu terytorialnego. Stwierdza się, że koncepcja finansowania kapitałowego poprzez emisję obligacji komunalnych wydaje się być dobrym – alternatywnym wobec form budżetowych – sposobem na finansowanie inwestycji jednostek samorządu terytorialnego<sup>3</sup>. Wskazuje się przy tym, iż rynek Catalyst dostarcza nowej jako-

1 Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (Dz.U. z 2001 r. Nr 120, poz. 1300 z późn. zm.).

2 R. Machała, Zarządzanie finansami i wycena firmy, Wrocław 2009, s. 200.

3 J. Adamiak, Rynek obligacji komunalnych w okresie spowolnienia gospodarczego w Polsce, (w:) A. Uziebło, M. Kalinowski, M. Pronobis (red.), *Finanse przedsiębiorstw i finanse publiczne. Wybrane aspekty*, Gdańsk 2010, s. 146.

ści w zakresie metod i instrumentów pozyskiwania kapitału inwestycyjnego dla wymienionych wyżej podmiotów<sup>4</sup> Celem niniejszego opracowania jest scharakteryzowanie istoty, uwarunkowań, celów przeprowadzania emisji obligacji przez jednostki samorządu terytorialnego: gminy, miasta, powiaty, a także emisji obligacji skarbowych w Polsce w latach 2009–2011. W artykule scharakteryzowano rynek Catalyst odnoszący się do obligacji komunalnych i skarbowych, a także przeprowadzono przegląd dotychczasowego rozwoju tego rynku.

## 2. Charakterystyka rynku Catalyst

W 2009 roku rozpoczął działanie Catalyst rynek dłużnych instrumentów finansowych prowadzony przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie (GPW) i spółkę z jej grupy kapitałowej – BondSpot (BS). W literaturze przedmiotu podaje się, iż jest to rynek tworzący większą przejrzystość dokonywanych transakcji, zapewniający płynność inwestycji, zorganizowany przez profesjonalnych pośredników i stwarzający bezpieczeństwo rozliczeń transakcji gwarantowanych przez Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych<sup>5</sup>.

Rynek obligacji Catalyst funkcjonuje na dwóch platformach transakcyjnych Giełdy Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie oraz dwóch platformach transakcyjnych BondSpot<sup>6</sup> (dawniej: MTS CeTO). Obie spółki prowadzą go w formule rynku regulowanego (RR) i Alternatywnego Systemu Obrotu (ASO). Na rynku regulowanym dokonuje się obrotu dłużnymi papierami wartościowymi, które zostały dopuszczone do obrotu w oparciu o prospekt emisyjny i których emisja została skierowana do co najmniej 100 podmiotów lub do nieoznaczonego adresata. Zasady obrotu obligacjami na nim określa Regulamin Giełdy<sup>7</sup>. Na rynku ASO przedmiotem obrotu są papiery wartościowe wprowadzone do obrotu w oparciu o bardziej uproszczony dokument informacyjny. Zasady działania tego rynku określa Regulamin ASO<sup>8</sup>. Przedmiotem obrotu mogą być na nim wyłącznie instrumenty finansowe w rozumieniu Ustawy o obrocie instrumentami finansowymi<sup>9</sup>.

4 M. Pawłowski, A. Pawłowska, Rynek Catalyst z perspektywy emitentów korporacyjnych, (w:) K. Jajuga (red.), *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki*. Rynek finansowy, Wrocław 2011, s. 145.

5 S. Huszczek, *Przewodnik dla potencjalnych emitentów. Obligacje komunalne na Catalyst, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie*, Warszawa 2010, s.12, [www.gpwcatalyst.pl](http://www.gpwcatalyst.pl) (2012.03.09).

6 Zasady działania określa Regulamin Alternatywnego Systemu Obrotu organizowanego przez BondSpot SA, Uchwała Nr 103/09 Zarządu BondSpot SA z dnia 4 listopada 2009 r. zatwierdzonego uchwałą nr 27/O/09 Rady Nadzorczej BondSpot SA z dnia 5 listopada 2009 r. wraz z późn. zm. Stan prawny na dzień 1 kwietnia 2011 r.

7 Uchwała nr 1/1110/2006 Rady Giełdy z dnia 4 stycznia 2006 r. wraz z późn. zm., tekst ujednolicony według stanu prawnego na dzień 18 lutego 2011 r. [http://www.gpw.pl/uchwaly\\_rady\\_gpw/28290/?ph\\_tresc\\_glowna\\_start=show](http://www.gpw.pl/uchwaly_rady_gpw/28290/?ph_tresc_glowna_start=show) (23 stycznia 2012).

8 Uchwała nr 1/O/06 Rady Nadzorczej z dnia 3 stycznia 2006 r. z uwzględnieniem zmian wprowadzonych kolejnymi uchwałami Rady Nadzorczej BondSpot SA. Tekst ujednolicony według stanu prawnego na dzień 1 kwietnia 2011 r.

9 Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 z późn. zm.).

Wszystkie wymienione platformy przeznaczone są przede wszystkim dla nieskarbowych instrumentów dłużnych – obligacji komunalnych, spółdzielczych, korporacyjnych oraz listów zastawnych<sup>10</sup>. Tak stworzona architektura Catalyst sprawia, że rynek ten jest dostosowany do emisji o różnych wielkościach i różnej charakterystyce, a także do potrzeb różnych inwestorów – hurtowych i detalicznych, instytucjonalnych i indywidualnych<sup>11</sup>. W przypadku banków spółdzielczych obligacje wprowadzone na rynek Catalyst są przedmiotem obrotu jedynie na platformie GPW ASO, podlegają więc bardziej uproszczonej formule handlu i prezentacji danych – bez opracowywania prospektu emisyjnego, ale tym samym generują większe ryzyko inwestycyjne. Od lutego 2011 roku wprowadzono do obrotu giełdowego na Catalyst obligacje skarbowe o oprocentowaniu zmiennym i terminie wykupu w dniu 25 stycznia 2015 r.<sup>12</sup>

Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi umowa zobowiązująca do przeniesienia zdematerializowanych papierów wartościowych przenosi te papiery z chwilą dokonania odpowiedniego zapisu na rachunku papierów wartościowych<sup>13</sup>. W tym momencie obligacje skarbowe są przedmiotem obrotu na rynku regulowanym prowadzonym przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. oraz BondSpot S.A.

Przedmiotem obrotu na Catalyst są następujące dłużne instrumenty finansowe<sup>14</sup>:

- obligacje korporacyjne, których emitentami są przedsiębiorstwa oraz instytucje finansowe,
- obligacje komunalne, których emitentami są jednostki samorządu terytorialnego (np. miasta, gminy),
- obligacje spółdzielcze, których emitentami są banki spółdzielcze,
- obligacje skarbowe, których emitentem jest Skarb Państwa,
- listy zastawne.

Najważniejsze dane dotyczące rynku Catalyst prezentuje tabela 1.

10 I. Gontarek, A. Dorosz, Przewodnik dla potencjalnych emitentów. Obligacje spółdzielcze na Catalyst, Warszawa 2011, s. 26, [www.gpwcatalyst.pl](http://www.gpwcatalyst.pl) (2012.03.09).

11 Zasady notowań sesyjnych na rynkach regulowanych i alternatywnych są identyczne. Jedyne różnice dotyczą sposobu zawierania transakcji pakietowych. Na wszystkich rynkach tworzących Catalyst realizacja transakcji gwarantowana jest przez Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych, a na emitentach spoczywają obowiązki informacyjne dotyczące raportów bieżących i okresowych. <http://gpwcatalyst.pl/> (21 stycznia 2012).

12 Uchwała nr 225/2011 Zarządu Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. z dnia 17 lutego 2011 r., <http://finanse.wp.pl/kat,7070,title,GPW-Wprowadzenie-na-Catalyst-obligacji-skarbowych,wid,13322362,wiadomosc.html> (2012.01.27).

13 Art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384, z późn. zm.).

14 T. Puzyrewicz, Przewodnik dla inwestorów. Obligacje na rynku Catalyst, Warszawa 2011, s. 8., [www.gpwcatalyst.pl](http://www.gpwcatalyst.pl) (2012.03.09).

Tabela 1. Rynek obligacji Catalyst z podziałem na instrumenty w latach 2009–2011 w Polsce

2009 rok						
Rynek	Transakcje sesyjne		Transakcje pakietowe		Liczba emitentów	Wartość emisji (w mln PLN)
	Wartość obrotów (w mln PLN)	Liczba transakcji	Wartość obrotów (w mln PLN)	Liczba transakcji		
Obligacje korporacyjne, w tym:	107,29	137	4 964,79	72	x	9719
– obligacje korporacyjne	107,25	132	4 964,79	72	x	6 819
– listy zastawne	0,04	5	0,00	0	x	2 900
Obligacje komunalne	62,68	181	14,00	1	x	930
2010						
Obligacje korporacyjne, w tym:	626,85	3 679	185,59	34	x	19755
– obligacje korporacyjne	587,54	3 661	125,13	33	x	17 345
– listy zastawne	39,30	18	60,47	1	x	2 410
Obligacje komunalne	124,21	621	69,60	9	x	1 753
2011						
Obligacje korporacyjne, w tym:	444,72	13 281	1 234,34	174	88	37 749
– obligacje korporacyjne	304,81	11 352	1 187,91	120	66	34 522
– obligacje spółdzielcze	116,34	1909	46,43	54	20	377
– listy zastawne	23,56	20	0,00	0	2	2 850
Obligacje komunalne	41,76	432	1,59	2	11	2 222
Obligacje Skarbu Państwa	727,83	16 265	43,98	39	1	491 617

Źródło: Catalyst dane rynkowe: [http://gpwcatalyst.pl/statystyki\\_roczne](http://gpwcatalyst.pl/statystyki_roczne) (2012.03.09).

Obserwując podstawowe dane prezentujące rynek obligacji notowanych na rynku Catalyst, widzimy, że wartość emisji systematycznie wzrasta. W pierwszym roku istnienia rynku wartość emisji obligacji korporacyjnych wyniosła 9 719 mln PLN. Samych zaś obligacji komunalnych wyemitowano na kwotę 930 mln PLN. Podwajano wartość emisji obligacji korporacyjnych z roku na rok. W 2011 r. wartość ta wyniosła 37 749 mln PLN, zaś poziom zadłużenia jst. z tytułu wyemito-



wanych obligacji komunalnych utrzymywał się na zbliżonym poziomie, osiągając w ostatnim roku naszej oceny kwotę 2 222 mln PLN.

W 2011 roku wprowadzone zostały na rynek obligacje skarbowe: o zmiennym, stałym oprocentowaniu, zerokuponowe i dwie emisje obligacji indeksowanych na łączną kwotę 491 617 mln PLN.

### **3. Charakterystyka obligacji sektora publicznego na rynku Catalyst**

Analizując poszczególne emisje obserwujemy, iż spośród emisji obligacji komunalnych i skarbowych część z nich jest autoryzowana. Autoryzacja obligacji na Catalyst związana jest z przyjęciem przez emitenta obowiązków informacyjnych określonych w Regulaminie oraz zarejestrowaniem emisji w systemie informacyjnym Catalyst<sup>15</sup>. O autoryzację emisji mogą ubiegać się również emitenci, których emisje nie zostały jeszcze zdematerializowane. Autoryzacja Catalyst daje możliwość zaistnienia na rynku publicznym także tym emitentom, których obligacje zostały już wyemitowane, są w całości lub części w posiadaniu nabywców. Uzyskanie autoryzacji Catalyst to sygnał zarówno dla inwestorów, jak i kontrahentów jednostki samorządu terytorialnego lub spółki emitującej obligacje, że emitent jest podmiotem publicznym, a więc transparentnym i odpowiedzialnym wobec otoczenia rynkowego i biznesowego, czego wyrazem są przestrzegane obowiązki informacyjne – na Catalyst takie same, jak dla emitentów instrumentów wprowadzonych do notowań.

W 2009 roku spośród 21 emisji obligacji komunalnych 12 z nich było autoryzowanych, dla 9 ustalono zmienną stopę oprocentowania. Jedynie emisja miasta stołecznego Warszawy charakteryzowała się stałą stopą procentową równą 6,70% z najwyższą wartością nominalną 600 mln PLN, z terminem wykupu do 2019 r. Najniższe zmienne stopy oprocentowania dotyczyły emisji długu miasta Poznań, wynosiły one: 4,48% i 4,64%. Oceniając miejsce emisji, dostrzegamy, że dwie z nich uplasowano poprzez GPW RR, 6 poprzez BS RR, jedynie emisja miasta Warszawy pojawiła się równocześnie na GPW RR i BS RR.

Rok później odnotowano 41 emisji, spośród których 11 było autoryzowanych, 3 z nich charakteryzowały się stałą stopą oprocentowania (6,45%, 5,35% i 6,70%), tak jak w poprzednim roku dotyczyły miasta stołecznego Warszawy. Pozostałe emisje miały zmienną stopę oprocentowania – najniższą stopę 4,19% zaoferowało miasto Poznań. Najwyższa stopa (7,00%) dotyczyła emisji obligacji miasta

---

15 J. Mojak, *Prawo papierów wartościowych*, Warszawa 2010, s. 343. Informacje o prospekcie emisyjnym zawiera: art. 19 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 z późn. zm.) oraz art. 7 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 185, poz. 1439 z późn. zm.).

Połczyn Zdrój, ta emisja charakteryzowała się także najdłuższym okresem spłaty – 2017 r. Można także było znaleźć emisje o rocznym okresie wykupu (miasta Kórnik, Ostrów Wielkopolski). W tymże roku pojawiło się 17 emisji obligacji uplasowanych przez platformę GPW ASO, 8 poprzez GPW RR, i 5 BS RR.

47 emisji pojawiło się w 2011 roku, 18 z nich była autoryzowana, 5 emisji o stałym oprocentowaniu dotyczyło miasta Warszawy, a ich stopy kształtowały się między 6,45%–6,64%. Emisji o zmiennej stopie było 24, najwyższa stopa oprocentowania związana była z emisją obligacji miasta Połczyn Zdrój (7,85%), najniższą stopę zaoferowało miasto Rybnik (4,81%). Bardzo zróżnicowane były kwoty przeprowadzanych emisji: najwyższej wartości dotyczył program uplasowania 600 mln PLN przez miasto Warszawę, ale także pojawiły się emisje o wartości: 500 tys. PLN (Oświęcim), 300 tys. PLN (Ustronie Morskie). Podobnie jak w roku ubiegłym najwięcej emisji przeprowadzono poprzez GPW ASO – 15, w 6 – obrót dokonywano poprzez GPW RR i podobnie w 8 – przez BS RR.

Można zauważyć, iż stworzenie rynku publicznego dla obligacji komunalnych i korporacyjnych (przedsiębiorstw i spółdzielczych) na rynku Catalyst stało się dla jednostek samorządu terytorialnego oraz firm sposobem dodatkowych możliwości pozyskania tańszego pieniądza na realizację założonych planów. Tym samym wzrasta ich wiarygodność wobec inwestorów i kontrahentów oraz pozwalała być doskonałym narzędziem marketingowym wykorzystywanym do promocji nie tylko konkretnej emisji, lecz emitenta – gminy, powiatu lub przedsiębiorstwa. Przestrzeganie obowiązków informacyjnych i stała wycena rynkowa wyemitowanych papierów wartościowych może ułatwić w przyszłości pozyskanie dalszych zewnętrznych kapitałów i stworzyć odpowiednie podstawy do wyceny kolejnych emisji obligacji. To stworzenie możliwości bardziej nowoczesnego sposobu pozyskania zewnętrznych źródeł finansujących potrzeby inwestycyjne jednostek samorządu.

#### **4. Cel przeprowadzenia emisji obligacji komunalnych**

Przeprowadzając ocenę informacji zawartych w dokumentach i raportach emitentów, można przedstawić najważniejsze cele przeprowadzenia emisji obligacji komunalnych w analizowanym okresie. Należy zauważyć, iż tego typu papiery są obciążone ryzykiem nieco większym niż obligacje skarbowe, ale znacznie mniejszym niż obligacje przedsiębiorstw komercyjnych. Gmina Turek wyemitowała obligacje w celu sfinansowania planowanego deficytu budżetowego roku 2009 związanego z wydatkami na inwestycje w zakresie infrastruktury komunalnej. Gmina Konopiska pozyskała środki finansowe na realizację inwestycji sportowych. W gminie Brzesko emisja obligacji będzie przeznaczona na spłatę wcześniej zaciągniętych pożyczek i wykup papierów wartościowych, pokrycie wydatków

związanych z infrastrukturą techniczną i komunalną, budową i modernizacją obiektów oświatowych, kulturalnych, sportowych i użyteczności publicznej, poprawą bezpieczeństwa na terenie gminy, nabywaniem nieruchomości zwiększających jej zasoby.

Gmina Kórnik skierowała kapitał z obligacji na sfinansowanie wydatków związanych z inwestycjami gminnymi oraz spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań. W gminie Tczew środki uzyskane z emisji przeznaczono na sfinansowanie deficytu budżetu gminy w 2010 r.

Emisja obligacji w gminie Połczyn Zdrój miała na celu sfinansowanie zobowiązań inwestycyjnych oraz zmniejszenie obciążeń dla budżetu gminy z tytułu spłaty zobowiązań kredytowych przypadających na rok 2009. W gminie Ustronie Morskie obligacje sfinansowały inwestycje oświatowe, sportowe, infrastrukturę drogową. Środki uzyskane z obligacji przeznaczono w Chełmnie na współfinansowanie zadań inwestycyjnych związanych z rozbudową infrastruktury drogowej i komunalnej miasta, na wykup gruntów przeznaczonych pod drogi. W mieście Radlin dzięki obligacjom planowano sfinansować deficyt budżetowy w 2009 r. związany z wydatkami majątkowymi na inwestycje i remonty. W mieście Zamość emisja obligacji miała na celu pokrycie planowanego deficytu budżetowego w 2009 roku związanego ze sfinansowaniem udziału własnego w projektach i programach realizowanych z bezzwrotnych środków zagranicznych oraz innych inwestycjach, a także na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów.

Podobnie w powiecie jarosławskim, w Wodzisławiu Śląskim planowano sfinansować deficyt budżetowy.

Obligacje skarbowe emitowane są na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>16</sup>. Ogólne warunki emisji obligacji określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2010 r. w sprawie warunków emitowania obligacji skarbowych oferowanych w sieci sprzedaży detalicznej<sup>17</sup>, natomiast warunki dotyczące poszczególnych emisji obligacji są zawarte w listach emisyjnych Ministra Finansów<sup>18</sup>.

W 2011 r. przeprowadzono wtórny obrót obligacjami skarbowymi poprzez rynek równoległy organizowany przez GPWRR i BSRR. Najwyższa stopa procentowa (5,75%) dotyczyła emisji o terminie wykupu w 2029 roku, najdłuższy okres wykupu dotyczył 2037 roku i emisji o stałym oprocentowaniu 5%. Roczny okres

---

16 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

17 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2010 r. w sprawie warunków emitowania obligacji skarbowych oferowanych w sieci sprzedaży detalicznej (Dz.U. Nr 237, poz. 1573).

18 Podawane są one które są podawane do wiadomości publicznej na stronach internetowych ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)/obligacje, [www.obligacjeskarbowe.pl](http://www.obligacjeskarbowe.pl)), a także w Punktach Sprzedaży Obligacji Agenta emisji skarbowych obligacji detalicznych.

wykupu odnosił się do obligacji zerokuponowych, czyli do takich, których emitent nie oferuje żadnych odsetek, tylko sprzedaje je po cenie niższej niż cena wykupu. Zmienne stopy procentowe mieściły się w przedziale (4,54%–6,25%), tyle więc wynosił koszt pozyskania kapitału przez Skarb Państwa.

## **5. Podsumowanie**

Artykuł miał na celu pokazanie ekonomiczno–prawnych uregulowań związanych z funkcjonowaniem rynku obligacji komunalnych i skarbowych w Polsce. Na tle rozważań teoretycznych odnoszących się do obligacji jako dłużnych papierów wartościowych o charakterze zwrotnym, będących źródłem finansowania działalności bieżącej i rozwojowej, zwrócono uwagę, iż w przypadku jednostek samorządu terytorialnego rozważane instrumenty nadal stanowią stosunkowo rzadko wybieraną formę, a rynek obrotu nimi znajduje się dopiero w początkowej fazie rozwoju. Wskazuje się na obligacje jako nowoczesne narzędzie wspomagające finansowanie działalności jednostek samorządu terytorialnego. Zebrane materiały pokazują jednak, iż staje się on jedynie źródłem finansującym deficyt budżetowy większości emitentów. Można przyjąć, iż uruchomienie rynku Catalyst przypadło na okres spowolnienia gospodarczego i pojawiającego się kryzysu finansów publicznych. Jest w fazie początkowej, w przyszłości może stać się miejscem pozyskiwania taniego i elastycznego źródła finansowania długoterminowych celów inwestycyjnych jednostek samorządu terytorialnego. Dla Skarbu Państwa rynek ten staje się miejscem dokonywania obrotu i sprzedaży wtórnej obligacji skarbowych o różnym okresie wykupu, stając się elastycznym źródłem finansującym potrzeby budżetowe państwa.

# CELE I ZAKRES NADZORU BANKOWEGO

EUGENIA FOJCIK–MASTALSKA, RYSZARD MASTALSKI

Wobec poszczególnych typów instytucji finansowych nadal obowiązują zawarte w ustawach sektorowych regulacje dotyczące nadzorowania tych instytucji, a więc zasad i trybu wykonywania nadzoru, z celami tego nadzoru na planie pierwszym. Stanowi tak *in fine* art. 2 ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym<sup>1</sup>, formułujący w uogólnionym, ponadsektorowym ujęciu cele nadzoru zintegrowanego – zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku finansowego, jego stabilności, bezpieczeństwa oraz przejrzystości, zaufania do rynku finansowego a także zapewnienia ochrony uczestników tego rynku. Zakres nadzoru zintegrowanego określa natomiast art. 1 ust. 2 ustawy nrf., posługując się przy tym podobną techniką wyciszczenia przejętych przez Komisję Nadzoru Finansowego nadzorów sektorowych uregulowanych we wskazanych w nim ustawach. Obejmuje on zatem nadzór bankowy, emerytalny, ubezpieczeniowy, nad rynkiem kapitałowym, nad instytucjami pieniądza elektronicznego, nad instytucjami płatniczymi i biurami usług płatniczych, wreszcie nadzór uzupełniający. Zastosowane odesłania do ustaw sektorowych w sprawie zakresu i celów nadzoru nad rynkiem finansowym (art. 1 i 2) wyczerpują treść przepisów ogólnych tej ustawy; dalej zawiera już ona jedynie przepisy dotyczące organizacji tego nadzoru (rozdz. 2) oraz jego finansowania (rozdz. 3). Nie ulega wobec tego wątpliwości, że nadzór nad rynkiem finansowym po jego organizacyjnej integracji (przeprowadzonej w latach 2006–2008) jest nadal pod względem funkcjonalnym regulowany przez ustawy sektorowe o randze „ustrojowej”. Treść i jakość tych regulacji pozostają zatem bardzo istotne, gdyż stanowią podstawę wykonywania nadzoru przez poszczególne pioniry Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego. Niniejszy artykuł podejmuje próbę krytycznej oceny regulacji celów i zakresu nadzoru bankowego, gdzie pojawia się najwięcej problemów o charakterze co najmniej dyskusyjnym.

1. Według przepisu art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy nrf. nadzór bankowy sprawowany jest przez Komisję Nadzoru Finansowego zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe<sup>2</sup>, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim<sup>3</sup> oraz ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcyjono-

1 Dz.U. Nr 157, poz.1119 z późn. zm.; dalej powoływana jako ustawa nrf.

2 Tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 z późn. zm., powoływana dalej jako pb.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2 z późn. zm.

waniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających<sup>4</sup>. Jest to ujęcie zawężone, gdyż o nadzorze nad bankami stanowi ponadto ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o listach zastawnych i bankach hipotecznych<sup>5</sup> (dział IV, a głównie przepisy dotyczące instytucji powiernika). Po uchyleniu rozdziału 4 ustawy o NBP o nadzorze bankowym (gdzie uregulowana była organizacja tego nadzoru do końca 2007 roku, a więc do czasu zniesienia Komisji Nadzoru Bankowego i Generalnego Inspektoratu Nadzoru Bankowego) ustawa ta nie zawiera już właściwie przepisów o nadzorze bankowym, poza ustanowioną w art. 23 ust. 8 możliwością udostępniania określonych danych indywidualnych<sup>6</sup> Ministrowi Finansów i Komisji Nadzoru Finansowego w zakresie niezbędnym do realizacji celu działalności i zadań Komitetu Stabilności Finansowej. Można by zatem wymagać dokładniejszego wskazania w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym aktów regulujących zasady i tryb funkcjonowania nadzoru bankowego.

Podstawowym aktem regulującym funkcjonowanie nadzoru bankowego jest niewątpliwie Prawo bankowe, do którego też odsyłają w sprawach odmiennie nie uregulowanych ustawy szczególne. Tam właśnie znajdują się przepisy określające dla całego sektora bankowego cele i zakres nadzoru, dlatego wymagają one wnikliwej analizy.

2. Cele nadzoru bankowego określa przepis art. 133 ust. 1 pb. jako zapewnienie: 1) bezpieczeństwa środków gromadzonych na rachunkach bankowych (czyli powierzonych bankom), 2) zgodności działalności banków z przepisami ustawy Prawo bankowe i ustawy o Narodowym Banku Polskim, statutem i zezwoleniem na utworzenie banku, wreszcie 3) zgodności działalności banków prowadzonej według art. 70 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi<sup>7</sup> z przepisami tej ustawy, Prawem bankowym i statutem.

Charakterystyczne jest jednoznaczne wyeksponowanie w art. 133 ust. 1 pb. bezpieczeństwa powierzonych bankom środków. Chodzi zatem z punktu widzenia nadzoru nie tyle, czy nie wprost, o bezpieczeństwo ekonomiczne samych banków jako instytucji uprawnionych do obracania środkami powierzonymi na własny rachunek, ile w pierwszym rzędzie o bezpieczeństwo tych środków, warunkujące zaufanie deponentów. Generalnie można rozumieć ten cel jako wymóg właściwego, profesjonalnego zarządzania ryzykiem, na jakie środki te są narażane w toku działalności bankowej. Będzie to oznaczało głównie (choć nie wyłącznie) stosowanie się przez banki do nadzorczych norm ostrożnościowych, wyznaczających grani-

4 Dz.U. Nr 119, poz. 1252 z późn. zm.

5 Tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 99, poz. 919 z późn. zm.

6 Chodzi o dane niezbędne do oceny sytuacji finansowej banków oraz stabilności i ryzyka systemu bankowego, przekazywane na żądanie NBP na podstawie art.23 ust.3 tejsze ustawy.

7 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz.1384.

ce dopuszczalnego ryzyka w różnych jego odmianach. Oceniając jednak działalność banku z punktu widzenia kryterium bezpieczeństwa w takim rozumieniu (cele nadzoru stanowią wszak jednocześnie kryteria ocen nadzorczych), nadzorca opiera się nie tylko na obowiązujących regulacjach prawnych czy też zaleceniach (rekomendacjach), ale uwzględnia też wszystkie okoliczności pozaprawne, zwłaszcza ekonomiczne, występujące w danym indywidualnym przypadku. Jest to zatem kryterium bardzo pojemne, umożliwiające wszechstronne wartościowanie sposobów działania banku i ich skutków. Jeżeli przy tym bezpieczeństwo środków powierzonych bankom jest przedmiotem regulacji prawnej, kryterium bezpieczeństwa pokrywa się z kryterium legalności (por. pkt 3).

Pozostaje ustalić, jaka jest relacja tak jak w art. 133 ust. 1 pkt 1 pb. rozumiane go bezpieczeństwa do ujęcia bezpieczeństwa w art. 2 ustawy nrf., gdzie występuje ono w szerszym znaczeniu i wskazane jest na równi m.in. ze stabilnością rynku i jego przejrzystością. Pomijając w tym miejscu szersze rozważania natury ekonomicznej na temat stabilności, można przyjąć, że jest to pojęcie mieszczące w sobie głównie wszelkie aspekty bezpieczeństwa rynku, również w znaczeniu przyjętym przez Prawo bankowe. Komisja zatem, zmierzając do realizacji ogólnie sformułowanych w art. 2 celów, będzie również realizować bardziej wyspecjalizowany cel w rozumieniu bezpieczeństwa środków gromadzonych na rachunkach bankowych jako jeden z elementów bezpieczeństwa i stabilności rynku finansowego według ustawy o nadzorze nad tym rynkiem. Ogólne więc, a nawet na pierwszy rzut oka ogólnikowe ujęcie celów nadzoru zintegrowanego nad rynkiem finansowym w tej ustawie ma realne znaczenie, gdyż odesłanie w art. 2 do bardziej szczegółowych celów określonych we wskazanych tam ustawach pozwala na objęcie ich ogólniejszymi kryteriami (celami) nadzoru, zwłaszcza w sytuacjach, gdy jest to dla rynku korzystne, a nawet niezbędne, bez jednakże uszczerbku dla celów szczegółowych, mających pierwszeństwo choćby z mocy wyrażonej wprost w tym przepisie woli ustawodawcy.

3. W przepisie art. 133 ust. 1 pkt 2 pb. wyrażona jest legalność jako drugi cel (kryterium) nadzoru bankowego. Nadzór ma zatem zapewnić zgodność działalności banków z wymienionymi tam dwiema ustawami (Prawo bankowe i o NBP), oraz – mającymi już inny charakter prawny – statutem i decyzją o udzieleniu zezwolenia na utworzenie banku. Wskazanie dwóch jedynie ustaw, z jakimi ma być zgodna działalność banków, jest nadmiernym uproszczeniem. Działalność banków regulowana jest bowiem również co najmniej przez ustawę z 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych i ich zrzeszaniu się, ustawę z 1997 r. o listach zastawnych i bankach hipotecznych oraz ustawę z 2003 r. o Banku Gospodarstwa Krajowego.<sup>8</sup> Ponieważ ustawa Prawo bankowe dotyczy jedynie banków, moż-

na w tym miejscu pominąć odrębne regulacje ustawowe dotyczące parabanków, chociaż one również wykonują działalność (usługi, zwykle wybrane) typu bankowego i z tego względu także podlegają nadzorowi bankowemu (instytucje pieniądza elektronicznego, instytucje płatnicze i od niedawna również spółdzielcze kasy oszczędnościowo–kredytowe).<sup>9</sup> Wydaje się jednak zasadne, aby omawiany przepis art. 133 ust. 1 pkt 2 pb. operował nie tyle wyliczeniem, obciążonym typowymi dla takiego rozwiązania mankamentami<sup>10</sup>, co raczej syntetycznym, opisowym wskazaniem ustaw, których przestrzeganie ma dopilnować nadzór publiczny. Jeżeliby zatem przyjęć za użyteczne dla opisowego oznaczenia kręgu takich ustaw w samej ustawie Prawo bankowe kryterium podmiotowe, można by tu zastosować formułę „zgodności działalności banków z przepisami ustaw regulujących tę działalność”. W taki właśnie sposób ujmuje zakres nadzoru bankowego uchwała nr 2/2008 Komisji Nadzoru Finansowego z dnia 7 stycznia 2008 r. w sprawie trybu wykonywania nadzoru bankowego.<sup>11</sup> Określający zakres nadzoru bankowego § 1.1. tej uchwały powinien jednak, paradoksalnie, posługiwać się kryterium przedmiotowym („działalnością bankową”), gdyż – inaczej niż ustawa Prawo bankowe – uchwała obejmuje zakresem nadzoru bankowego nie tylko same banki, ale i parabanki, a jest to oczywiście potrzebne i poprawne.<sup>12</sup> Reasumując ten wątek rozważań, we wskazanym przepisie Prawa bankowego nie tylko występuje luka, ale pozostaje on nieskorygowany przez cały czas obowiązywania tej ustawy; chodzi tu zaś nie tylko o dobrą technikę legislacyjną czy też wymogi logiki, ale o istotne względy czysto prawnej natury. Nie ulega bowiem wątpliwości, że nadzór bankowy może być wykonywany na zasadzie legalizmu, w więc jedynie w granicach prawem oznaczonych<sup>13</sup> z odpowiednimi konsekwencjami ich ewentualnego przekroczenia (por. art. 133 ust. 4 pb. *a contrario*).

4. Trzeci z celów nadzoru, wprowadzony do ustawy – Prawo bankowe dodanym w wyniku nowelizacji z dnia 4 września 2008 r. przepisem art. 133 ust. 1 pkt 3, stanowi w gruncie rzeczy uzupełnienie ujętego w punkcie 2 kryterium legalności. Z jego treści wynika bowiem zapewnianie przez nadzór zgodności działalności prowadzonej przez banki w myśl art. 70 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi<sup>14</sup> z przepisami tej ustawy, Prawem banko-

9 Szerzej na temat parabanków – W. Srokosz, Instytucje parabankowe w Polsce, Warszawa 2011.

10 Mankamentem wyliczenia jest – poza opuszczeniami – również niemożność (choćby techniczna) wskazania wszystkich ustaw, które regulują niektóre tylko aspekty działalności bankowej w szerszym kontekście innych spraw, np. czynności banku powiernika czy banku depozytariusza (por. art. 5 ust. 1 pkt 7 pb.).

11 Dz. Urz. KNF Nr 1, poz. 1.

12 Jest tak w istocie, gdyż wskazany przepis wymienia również ustawę z 2002 r. o elektronicznych instrumentach płatniczych; należy oczekiwać tu uzupełnienia o ostatnie regulacje dotyczące parabanków albo przejścia na ujęcie przedmiotowe.

13 Powszechnie akceptowane cechy nadzoru sformułował L. Góral, Nadzór bankowy, Warszawa 1998, s. 18–23.

14 Obecnie tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 z późn. zm. W art. 70 ust. 2 tej ustawy stanowi, że bank krajowy może bez zezwolenia na prowadzenie działalności maklerskiej wykonywać (z pewnymi zastrzeżeniami-



wym i statutem. Przy zastosowanym w punkcie 2 wyliczeniu, zresztą – jak już pisano – niekompletnym, nie można było łatwo pomieścić w nim również ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Możliwe byłoby to jednak przy ogólnej formule regulacji ustawowych dotyczących działalności banków, zwłaszcza że powszechnie akceptuje się stanowisko, iż banki o charakterze uniwersalnym (a takie zdecydowanie dominują w polskim systemie bankowym) mogą również podejmować usługi o charakterze inwestycyjnym.<sup>15</sup> Wątpliwości mogłyby powstać, gdyby art. 133 ust. 1 pkt 2 pb. operował pojęciem działalności bankowej (w rozumieniu przedmiotowym)<sup>16</sup>, czego można oczekiwać w przyszłości i co obejmowałyby również parabanki. Wyodrębnienie omawianego aspektu działalności banków w punkcie 3 sugeruje natomiast w sposób mylący przyjęcie trzeciego, odmiennego pod poprzednich, kryterium nadzoru. Wydaje się, że jest to dodatkowy argument za potrzebą ulepszenia redakcyjnego, a poprzez to również i skorygowania treści całego art. 133 ust. 1 pb.

5. Zakres przedmiotowy bieżącego nadzoru bankowego<sup>17</sup> można syntetycznie ująć jako obszar działalności banków. Działalność banków, czy może raczej (ale na przyszłość) działalność bankowa, aczkolwiek dość często pojawia się w treści ustawy Prawo bankowe, nie jest przez ustawodawcę sprecyzowana; występujące ponadto w ustawie pojęcie czynności (w znaczeniu usług) bankowych pogłębia spory na ten temat.<sup>18</sup> Kluczowe problemy tej działalności z punktu widzenia nadzoru wskazuje pośrednio wyliczenie czynności podejmowanych w ramach nadzoru w art. 133 ust. 2 pb.; będą to zatem w szczególności (w skrócie): sytuacja finansowa banków, jakość systemu zarządzania bankiem, zgodność podejmowanych bankowych czynności aktywnych z obowiązującymi przepisami, zabezpieczenie i terminowość spłaty kredytów i pożyczek, przestrzeganie limitów koncentracji zaangażowań i zarządzania ryzykiem w tym zakresie, przestrzeganie norm dopuszczalnego ryzyka w działalności banków, wreszcie szacowanie, utrzymywanie i przegląd kapitału wewnętrznego. Nie podejmując w tym miejscu krytycznej analizy tego wyliczenia, można już na pierwszy rzut oka stwierdzić, że – mimo iż

---

mi) czynności właściwe dla tej działalności, określone w art. 69 ust. 2 pkt 1–7; według ust. 3 tegoż artykułu nie stanowi to działalności maklerskiej.

15 Szerzej na ten temat z najnowszych prac por. P. Zapadka, *Usługi bankowości inwestycyjnej*, Warszawa 2012.

16 Powstałby wtedy problem zakwalifikowania (lub nie) usług typu inwestycyjnego wykonywanych przez banki do działalności bankowej.

17 W niniejszym artykule nie podejmuje się doktrynalnego problemu zakresu nadzoru bankowego, który już też obecnie nie jest tak dyskusyjny jak niegdyś; na ogół przyjmuje się rozróżnienie nadzoru bieżącego i prewencyjnego, albo też nadzoru w ścisłym i szerokim znaczeniu. Nadzór bankowy wykonywany na podstawie rozdz. 11, 11a i 11b pb. stanowi oczywiście nadzór w ścisłym znaczeniu, czy też bieżący, i w takim rozumieniu jest on przedmiotem nin. rozważań. Por. z najnowszych prac T. Nieborak, T. Sójka, *Ustawa o nadzorze nad rynkiem kapitałowym. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 19, gdzie przyjmuje się już bezdyskusyjnie rozróżnienie nadzoru bieżącego od nadzoru prewencyjnego.

18 Stanowiska w tym sporze omawia W. Srokosz, *Pojęcie „działalności bankowej” w polskim prawie*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2006, nr 12.

jest ono niezamkniętym katalogiem czynności kontrolnych podejmowanych w ramach nadzoru – zawiera powtórzenia, operuje różnymi kryteriami i zróżnicowaną konwencją językową. Należy sądzić, że ma ono cel głównie informacyjny, co jednak nie zwalnia od troski o dobrą jakość przepisu ustawy, która mogłaby polegać na bardziej syntetycznym, ale wystarczającym doborze ogólnie sformułowanych niewielu kryteriów o wyrównanym znaczeniu (np. 1/ ocena sytuacji finansowej banku, w tym wypłacalności, jakości aktywów, płynności płatniczej, wyniku finansowego, oraz 2/ badanie jakości systemu zarządzania bankiem, w szczególności zaś systemu zarządzania ryzykiem – z wszystkimi zawartymi w tym pojęciu elementami<sup>19</sup> – i systemu kontroli wewnętrznej, wraz z audytem wewnętrznym).

6. Pojęcie działalności banków występuje również przy określaniu zakresu podmiotowego nadzoru bankowego sprawowanego przez Komisję Nadzoru Finansowego (art. 131 ust.1 pb.), podczas gdy w tym przypadku byłoby wystarczające wskazanie rodzajów podmiotów poddanych temu nadzorowi, gdyż wiadomo, że chodzi o ich działalność (co zresztą często proponuje się w piśmiennictwie). W przepisie art. 131 ust. 1 pb. poddaje się nadzorowi KNF następujące rodzaje podmiotów uczestniczących w rynku usług bankowych: banki (krajowe)<sup>20</sup>, oddziały i przedstawicielstwa banków zagranicznych, oddziały i przedstawicielstwa instytucji kredytowych (unijnych)<sup>21</sup>. Nadzór nad nimi wykonywany jest przez KNF, czyli polski organ nadzoru publicznego, „w zakresie i na zasadach” określonych w ustawie Prawo bankowe i ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym. Sformułowanie takie łagodzi nieco wrażenie wyłączości (powszechności) kompetencji polskiego nadzoru na obszarze Polski, mogące *prima facie* powstać u mniej zorientowanego odbiorcy, podczas gdy chodzi o coś wręcz przeciwnego – zasygnalizowanie istniejących od tej wyłączości wyjątków. Może zatem byłoby lepsze (bardziej dobitne) zastrzeżenie typu „jeżeli ustawa nie stanowi inaczej”.

Ogólną zasadą wynikającą z całokształtu regulacji dotyczących nadzoru bankowego, zawartych w ustawie Prawo bankowe (rozdziały 11, 11a i 11b)<sup>22</sup> jest to,

19 Art. 9b pb. Por. szerzej E. Fojcik-Mastalska, System zarządzania bankiem na gruncie prawnym, w druku w Księdze Pamiątkowej Prof. M. Weralskiego.

20 Prawo bankowe definiuje bank w art. 2, a w art. 4 ust. 1 pkt 1 i 2 odróżnia bank krajowy od zagranicznego według kryterium siedziby (na terenie RP albo na terenie państwa niebędącego członkiem Unii Europejskiej). Użycie zatem w ustawie ogólnego sformułowania „bank” mogłoby sugerować, że chodzi o oba typy banków, gdyż ustawa nie zawiera przepisu wiążącego takie użycie terminu jedynie z podmiotami krajowymi. Trzeba jednak wziąć pod uwagę, że polska ustawa nie reguluje nigdy działalności banku zagranicznego jako całości, a jedynie sytuację prawną oddziałów i przedstawicielstw takich banków działających na polskim rynku. Wystarczy zatem takie zróżnicowanie terminologiczne, aby – jak w omawianym przepisie art.131 ust.1 – ograniczyć pojęcie banku do podmiotów krajowych. Obejmuje ono zarazem oddziały i przedstawicielstwa banków krajowych za granicą, jako jednostki organizacyjne niesamodzielne prawnie, będące elementami rozbudowanej terytorialnie struktury banku krajowego jako całości (por. art. 131 ust. 2 pb.).

21 Instytucje kredytowe (w rozumieniu banków i parabanków unijnych, z wyłączeniem polskich) definiuje według regulacji zawartej w dyrektywie 2006/48 art. 4 ust.1 pkt 17 pb.

22 Rozdział 11 nosi tytuł „Nadzór bankowy”, którego znaczenie można uznać za zbyt szerokie, skoro określony zakres kompetencji KNF regulowany jest również w rozdziale 11a pt. „Nadzór nad oddziałami instytucji kre-

że od ogólnych kompetencji polskiego organu nadzoru wobec uczestników rynku bankowego w Polsce najważniejszy wyjątek stanowi poddanie nadzorowi kraju macierzystego, a nie goszczącego (z pewnymi wyjątkami typu przedmiotowego), oddziałów instytucji kredytowych; zasada ta rozciąga się również na działalność transgraniczną instytucji kredytowych, czyli prowadzoną bez tworzenia stałej placówki w formie oddziału. Unijna zasada krajowej autoryzacji i krajowego nadzoru stosowana jest oczywiście powszechnie – w wyniku dokonanej harmonizacji ustawodawstw krajowych – na jednolitym rynku finansowym, co w rezultacie skutkuje też rozciągnięciem polskiego nadzoru na oddziały krajowych banków działające w innych państwach członkowskich UE.

Nadzór skonsolidowany, któremu podlegają – niezależnie od nadzoru indywidualnego – banki krajowe działające w holdingach, sprawowany jest nie zawsze przez krajowy organ nadzoru. Ustawa zawiera rozbudowane i skomplikowane przepisy dotyczące podziału kompetencji w tym zakresie między Komisję Nadzoru Finansowego a władze nadzorcze, które udzieliły zezwolenia na prowadzenie działalności instytucji kredytowej o najbardziej znaczącej roli w holdingu danego rodzaju. Zainteresowane władze nadzorcze współdziałają za sobą na ustawowych lub skorygowanych porozumieniem dwustronnym zasadach. Podmiot dominujący w holdingu obowiązany jest sporządzać sprawozdania skonsolidowane, będące podstawą nadzoru tego rodzaju.

7. W przypadku, gdy bank krajowy wchodzi w skład konglomeratu finansowego, za który jest uznawana szczególnego rodzaju (nawet nieformalna) grupa instytucji finansowych, w rozumieniu ustawy z dnia 15 kwietnia 2005 r. o nadzorze uzupełniającym nad instytucjami kredytowymi, zakładami ubezpieczeń, zakładami reasekuracji i firmami inwestycyjnymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego<sup>23</sup>, stosuje się dodatkowo przepisy o nadzorze uzupełniającym. Dodatkowe obowiązki nadzorcze z tytułu nadzoru uzupełniającego spoczywają na koordynatorze, którym w myśl ustawowych zasad może być również niekiedy Komisja Nadzoru Finansowego. Nadzór uzupełniający uregulowany jest odrębną ustawą mającą znaczenie międzysektorowe dla całego rynku finansowego; uwzględnia się w niej ponadto unijne zasady obowiązujące na całym jednolitym rynku, gdyż konglomeraty mają nierzadko wymiar transgraniczny. Jest to zatem zagadnienie znacznie wykraczające poza podejmowane tu wątki – istotne dla jasnego i trafnego, a więc dobrego z punktu widzenia legislacji określenia celów i zakresu kra-

---

dytowych” oraz w rozdziale 11b pt. „Nadzór skonsolidowany”. Wyodrębnienie rozdziałów 11a i 11b dokonane zostało raczej na zasadzie odrębnej regulacji szczególnych przypadków nadzoru – w pierwszym przypadku ze względów podmiotowych, a w drugim ze względów przedmiotowych (sytuacja uczestnictwa banku krajowego w holdingu).

23 Dz.U. Nr 83, poz. 719 z późn. zm.

jowego nadzoru bankowego, aczkolwiek również ten wymiar nadzoru, wpisany w porządek unijny, rzutuje na kompetencje KNF.

**8. Zasady funkcjonowania nadzoru publicznego** (a ostatnio nawet pewne aspekty organizacji nadzoru – te dotyczące nowych organów nadzoru działających na poziomie europejskim) są dominującym wątkiem prawa Unii Europejskiej dotyczącego rynku finansowego. Panująca jeszcze wyłącznie do niedawna zasada krajowego nadzoru (niezależnie od jego organizacji, w to bowiem Unia nie ingerowała i nadal nie ingeruje) została w pewnym zakresie przełamana przez powołanie do życia z początkiem 2011 roku nowych organów nadzoru działających na poziomie europejskim (Europejskiej Rady Ryzyka Systemowego i Europejskiego Systemu Organów Nadzoru Finansowego).<sup>24</sup> Zostało to uczynione, w wyniku prac wykorzystujących doświadczenia kryzysowe, rozporządzeniami Rady. Ze względu na ich szczególnie wysoką rangę prawną w systemie źródeł prawa unijnego, w szczególności pierwszeństwo przed prawem krajowym i bezpośrednio obowiązywanie, nie wspomina się o nich w polskim ustawodawstwie, gdyż nie ma tu potrzeby jakiegokolwiek implementacji. Sprawa ta jest już powszechnie znana i poświęcono jej niemało specjalistycznych wypowiedzi, jednakże w opracowaniu poświęconym regulacji celów i zakresu nadzoru bankowego na gruncie prawa polskiego (zawierającego też liczne wątki przyjęte w toku harmonizacji prawa w Unii Europejskiej) wypada choćby o niej wspomnieć, aby widzieć przedmiot niniejszego opracowania we właściwym kontekście.

---

<sup>24</sup> Rada powołana jest do sprawowania nadzoru makroostrożnościowego, a System – nadzoru mikroostrożnościowego. Por. szerzej (z najnowszych prac) M. Fedorowicz, *Regulacja nadzoru nad rynkiem finansowym w UE – integracja czy dezintegracja prawnych instrumentów antykryzysowych*, (w:) B. Polszakiewicz i J. Boehlke (red.), *Procesy integracyjne i dezintegracyjne we współczesnej gospodarce*, cz. 1, t. VII, Toruń 2011, s. 287 i nast. oraz powołana tam literatura; A. Michór, *Nowa europejska architektura nadzoru nad rynkiem bankowym*, „Bezpieczny Bank” 2011, nr 1, s. 71 i nast.

# STATUS PRAWNY KOMISJI NADZORU FINANSOWEGO W ŚWIELE ORZECZENIA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO Z DNIA 15 CZERWCA 2011 ROKU (SYGN. K 2/09)

TOMASZ NIEBORAK

## 1. Wprowadzenie

Z dniem 19 września 2006 r. na mocy ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym<sup>1</sup> na polskim rynku finansowym rozpoczął funkcjonowanie nowy podmiot sprawujący nadzór nad rynkiem finansowym, tj. Komisja Nadzoru Finansowego (dalej: KNF).<sup>2</sup> Ideą towarzyszącą jej powstaniu była realizacja koncepcji zintegrowanego nadzoru finansowego, która stopniowo, począwszy od początku lat dziewięćdziesiątych, przyjmowana była w regulacjach normujących funkcjonowanie systemów finansowych poszczególnych państw o gospodarce wolnorynkowej, takich jak przykładowo Republice Federalnej Niemiec, gdzie nadzór nad tamtejszym rynkiem finansowym sprawowany jest przez Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).<sup>3</sup>

Wśród licznych zadań, jakie polski ustawodawca wyznaczył KNF, znalazło się między innymi sprawowanie nadzoru nad rynkiem finansowym oraz podejmowanie działań służących prawidłowemu funkcjonowaniu rynku finansowego. I choć sam rynek finansowy, mimo propozycji doktryny w tym względzie<sup>4</sup>, nie został *expressis verbis* zdefiniowany w przywołanym powyżej akcie prawnym, to poprzez określenie zakresu nadzoru KNF można wyróżnić następujące segmenty rynku objęte nadzorem: rynek bankowy, ubezpieczeniowy i emerytalny, kapitałowy, instytucji pieniądza elektronicznego oraz część rynku nadzorowana w ramach

- 
- 1 Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. Nr 157, poz. 1119 z późn. zm.).
  - 2 B. Smykła, Nadzór bankowy w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym – wybrane zagadnienia, „Prawo Bankowe” 2007, nr 1, s. 48 i nast.
  - 3 R.R. Zdzieborski, K. Werner, Zintegrowany nadzór finansowy na przykładzie brytyjskiego Financial Services Authority, „Prawo Bankowe” 2006, nr 2006, s. 108 i nast.; M. Schüler, Integrated Financial Supervision in Germany, „ZEW Discussion Paper” 2004, no 04–35, s. 2 i n.
  - 4 L. Góral, Opinia do projektu ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (druk nr 654), Biuro Analiz Sejmowych, s. 2. Autor tej opinii zaproponował definicję „ryнку finansowego” pojmowanego jako zespół urzędzeń (instytucji prawnych) powiązanych w sposób nadający mu pewną strukturę wyodrębnioną ze względu na funkcje, które on spełnia w gospodarce.

procedury nadzoru uzupełniającego nad podmiotami finansowymi wchodzącymi w skład konglomeratu finansowego.

Jak miało się wkrótce okazać, kwestia definicji „rynku finansowego” nie była jedynym dyskusyjnym elementem ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, stanowiącej bądź co bądź podstawę jednej z najistotniejszych w ostatnich latach reformy dotyczącej funkcjonowania polskiego rynku finansowego.<sup>5</sup> Od samego początku kontrowersje pojawiały się w odniesieniu do przepisów intertemporalnych, dotyczących przejścia przez KNF funkcji nadzorczych wykonywanych dotychczas przez Komisję Nadzoru Bankowego<sup>6</sup>, czy też problematyki statusu prawnego KNF oraz związanego z nim nadzoru nad działaniami podejmowanymi przez ten organ. W ostatnim z przypadków źródłem dyskusji stał się wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 15 stycznia 2009 roku skierowany do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności art. 10 ust. 3 oraz art. 74 ust. 2 i 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym z art. 153 ust. 1 Konstytucji RP, dotyczącego funkcjonowania służby cywilnej w Polsce.<sup>7</sup>

Meritum zaprezentowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich problemu związane było z sytuacją prawną pracowników urzędów likwidowanych wskutek reformy obsługujących Komisję Papierów Wartościowych i Giełd oraz Komisję Nadzoru Ubezpieczeń i Funduszy Emerytalnych. Do pracowników tych, posiadających dotychczas status urzędników służby cywilnej na podstawie art. 74 ust. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, do czasu przyjęcia przez nich nowych warunków pracy i płacy w Urzędzie Komisji Nadzoru Finansowego, nie dłużej niż przez 6 miesięcy od dnia likwidacji (dotychczasowych urzędów), stosować miano przepisy ustawy z dnia 18 grudnia 1998 roku o służbie cywilnej.<sup>8</sup> Natomiast na podstawie art. 74 ust. 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym do urzędników likwidowanych urzędów, którzy nie otrzymali w terminie 3 miesięcy od ostatniego dnia miesiąca, w którym powstał Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, propozycji nowych warunków pracy i płacy lub odmówili warunków ich przyjęcia, z upływem 6 miesięcy od ostatniego dnia miesiąca, w którym powstał Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, stosowany miał być art. 54 ustawy o służbie cywilnej.<sup>9</sup> Natomiast na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finan-

5 P. Wajda, Rynki finansowe jako przedmiot szczególnego zainteresowania prawodawcy, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 7–8, s. 115 i nast.

6 Problem ten został szczegółowo omówiony w publikacji P. Stanisławiszyna, Kompetencje Komisji Nadzoru Bankowego i Komisji Nadzoru Finansowego przy wykonywaniu nadzoru nad bankami w okresie przejściowym, „Prawo Bankowe” 2007, nr 5, s. 74 i nast.

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

8 Ustawa z dnia 18 grudnia 1998 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 1999 r. Nr 49, poz. 483 z późn. zm.).

9 Przepis ten stanowił o zasadach przeniesienia pracownika korpusu służby cywilnej w sytuacji likwidacji urzędu, w którym był on dotychczas zatrudniony.

sowym do pracowników nowo powstałego Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego zastosowanie mają przepisy ustawy z dnia 26 czerwca 1974 roku – Kodeks pracy.<sup>10</sup>

Zaprezentowany stan prawny związany z kreacją nowego organu nadzoru finansowego zakwalifikowany mógłby być, jak się wydaje, do problematyki z zakresu prawa pracy. Jednakże, jak się okazało, dla jego wyjaśnienia konieczne było znalezienie odpowiedzi na liczne pytania dotyczące statusu prawnego KNF. W szczególności zaś zdecydowania czy można zaliczyć go do kategorii organu administracji rządowej. Bowiem z brzmienia art. 153 Konstytucji RP wynika, iż korpus służby cywilnej działa w urzędach administracji rządowej. Z kolei zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich ustalenie pojęcia organu administracji rządowej miało podstawowe znaczenie dla ustalenia przedmiotowego zakresu działania służby cywilnej, a także zasięgu podmiotowego tejże służby, a tym samym kręgu funkcjonariuszy administracji rządowej należących do korpusu służby cywilnej. Potwierdzenie tej tezy stanowiłoby podstawę dla ochrony praw pracowników likwidowanych urzędów, którzy jako pracownicy powołanego do życia Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego obsługującego organ administracji rządowej, jakim miałyby być KNF, zachowałyby swoje przywileje wynikające z przynależności do korpusu służby cywilnej. Uzasadnienie wniosku skierowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego oparte zostało na twierdzeniu, iż KNF jest organem administracji rządowej, a tym samym przywołane art. 10 ust. 3 oraz art. 74 ust. 2 i 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym uznać należało za niezgodne z art. 153 ust. 1 Konstytucji RP.

## **2. Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego – istota problemu**

Jedną z istotnych kwestii związanych z funkcjonowaniem Komisji Nadzoru Finansowego jako organu nadzoru nad rynkiem finansowym jest jej status prawny. Mimo stosunkowo krótkiego okresu, jaki upłynął od jej powstania, w literaturze przedmiotu toczyła się żywa dyskusja dotycząca owego statusu. Swymi źródłami sięgała ona także do zasad funkcjonowania wcześniejszych organów nadzorujących polski rynek finansowy, tj. Komisji Nadzoru Bankowego, Komisji Papierów Wartościowych i Giełd oraz Komisji Nadzoru Ubezpieczeń i Funduszy Emerytalnych. Wskazać w tym miejscu należy między innymi na prace P. Stanisławiszyna, A. Michóra, Z. Szpringer, R. Kaszubskiego oraz R. Tupina.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn. Dz.U. z 1988 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.).

<sup>11</sup> P. Stanisławiszyn, Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego, (w:) P. Karpuś, J. Węclawski (red.), Rynek finansowy. Inspiracje z integracji europejskiej, Lublin 2008, s. 35 i nast.; A. Michór, Komisja Papierów Wartościowych i Giełd jako centralny organ administracji rządowej w zakresie publicznego obrotu papierami wartościowymi. Wybrane zagadnienia, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2005, nr 2724, s. 199 i nast.; A. Michór, Przesłanki ingerencji państwa w organizowanie i organizację obrotu instrumentami finansowy-

Analiza literatury dotyczącej omawianej tematyki wskazuje na koncepcję uznania KNF jako organu władzy wykonawczej i jednocześnie organu administracji publicznej. Uważa się, iż (podobnie jak wcześniej w odniesieniu do Komisji Nadzoru Bankowego) nie należy traktować jej jako organu administracji rządowej.<sup>12</sup> Wynika to z kilku przesłanek, z których do najważniejszych zaliczyć należy: interpretację przepisów ustawy o działach w administracji rządowej<sup>13</sup>, ustawy o Radzie Ministrów<sup>14</sup>, uzasadnienia ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym<sup>15</sup>, opinii Europejskiego Banku Centralnego do ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (w szczególności w zakresie niezależności tego organu).<sup>16</sup> Jednocześnie w analizowanej dyskusji wskazuje się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 września 2006 roku, który co prawda odnosi się do Komisji Nadzoru Bankowego, kwalifikowanej w nim jako centralny, kolegialny organ państwa, niemający statusu konstytucyjnego, wykonujący zadania z zakresu administracji publicznej, ale – co należy wyraźnie podkreślić – pozarządowej.<sup>17</sup> Zwraca się przy tym uwagę na fakt, iż w samej ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym nie został jednak wprost określony status KNF, co z kolei nie jest obojętne chociażby dla kwestii nadzoru nad tym organem.<sup>18</sup> Jednocześnie spotkać się można z poglądem, iż ze względu na umiejscowienie KNF w strukturze administracji mógłby być on traktowany jako organ administracji rządowej.<sup>19</sup> Tezie tej od samego początku dyskusji w przedmiocie statusu prawnego KNF zaprzeczał P. Stanisławiszyn. Uzasadniając

---

mi, „Opolskie Studia Administracyjno–Prawne” 2008, nr 5, s. 195 i nast.; R.W. Kaszubski, Komisja Nadzoru Bankowego – nowa jakość w administracji publicznej, „Glosa” 1998, nr 11, s. 5–12; Z. Szpringer, Komisja Nadzoru Bankowego w systemie prawnym i bankowym, „Zeszyty Prawnicze Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu” 2006, nr 2, s. 233 i nast.; R. Tupin, Status prawny i kompetencje prawotwórcze organów Narodowego Banku Polskiego i Komisji Nadzoru Bankowego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1998, nr 7–8, s. 2 i nast.

12 Por. R.W. Kaszubski, Komisja Nadzoru Bankowego – nowa jakość w administracji publicznej, „Glosa” 1998, nr 11; J. Blicharz, Status administracyjnoprawny Komisji Nadzoru Bankowego, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 1998, nr 41. R. Tupin, Status prawny i kompetencje prawotwórcze organów Narodowego Banku Polskiego i Komisji Nadzoru Bankowego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1998, nr 708.

13 Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 z późn. zm.).

14 Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 24 poz. 199 z późn. zm.).

15 Zob. m.in. na: <http://kprm.gov.pl/bip/070822u1uz.pdf> [data cytowania: 15 lutego 2012].

16 Opinia Europejskiego Banku Centralnego z dnia 9 marca 2006 r. wydana na wniosek Ministra Finansów Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie projektu ustawy o nadzorze nad instytucjami finansowymi (CON/2006/15), opublikowana na: [http://www.ecb.int/ecb/legal/pdf/pl\\_con\\_2006\\_15\\_f\\_sign.pdf](http://www.ecb.int/ecb/legal/pdf/pl_con_2006_15_f_sign.pdf) [cytowana dnia: 15 lutego 2012].

17 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia z dnia 22 września 2006 r., sygn. akt U 4/06, Lex nr 208375.

18 Więcej na ten temat P. Stanisławiszyn, Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego, (w:) P. Karpuś, J. Węclawski, *op. cit.*, s. 35 i n. Autor pisze, iż „Być może koncepcja braku jednoznacznego określenia statusu KNF wynikała z tego, iż ustawodawca nie chciał, aby KNF był, z jednej strony, całkowicie autonomicznym i niezależnym podmiotem od władzy wykonawczej, z drugiej jednak strony, nie odważył się wykonywania nadzoru nad rynkiem finansowym wtłoczyć w ramy administracji rządowej. Wybrał rozwiązanie pośrednie, wskazując jednocześnie nad działalnością KNF Prezesa Rady Ministrów”.

19 K. Chochowski, Status prawny Komisji Nadzoru Finansowego, „Prawo Europejskie w Praktyce” 2008, nr 7/8, s. 125.



swe twierdzenia, wskazuje na niejednoznaczność brzmienia art. 3 ust. 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, stanowiącym, iż nadzór nad działalnością KNF sprawuje Prezes Rady Ministrów.<sup>20</sup> Przepis ten, sugerujący podporządkowanie funkcjonalno–organizacyjne KNF premierowi, nie jest jednak dalej w ustawie „rozwijany”, chociaż za przejaw owego nadzoru mogłyby być uznane: wpływ na obsadę stanowisk kierowniczych w KNF (w szczególności przewodniczącego oraz jego zastępców), ustalanie struktury organizacyjnej poprzez nadanie statutu Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego, a także ustalanie sposobu wynagradzania pracowników Urzędu. W uzasadnieniu do ustawy przyjęcie niejednoznacznej koncepcji nadzoru Prezesa Rady Ministrów nad KNF, motywowano chęcią zapewnienia organowi nadzoru niezależności oraz autonomii w wykonywaniu jego zadań. I choć koncepcję przyznania mu niezależności (jak ma to miejsce także na przykład w odniesieniu do Narodowego Banku Polskiego czy też Najwyższej Izby Kontroli) uznać należy za rozwiązanie słuszne i pożądane, to jednak lakoniczne brzmienie art. 3 ust. 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym potęguje problemy interpretacyjne dotyczące statusu prawnego KNF.

Ze względu na powyższe dobrze się stało, iż Rzecznik Praw Obywatelskich, choć w oparciu o inne przesłanki, zwrócił się z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, iż art. 10 ust. 3 oraz art. 74 ust. 2 i 3 ustawy o KNF są niezgodne z art. 153 ust. 1 Konstytucji RP. Dla jego rozpatrzenia fundamentalną kwestią stało się bowiem określenie statusu prawnego KNF. Zdaniem Rzecznika z całą pewnością organ ten działa w obszarze administracji publicznej, a realizację funkcji administracyjnych potwierdzają przepisy szeregu odrębnych ustaw. Co więcej, KNF uznać należy za samodzielny organ państwowy będący bezsprzecznie organem administracyjnym, którego właściwość obejmuje cały kraj, co pozwala nadać mu status centralnego organu administracji.<sup>21</sup> Mimo iż KNF nie jest określona w ustawie jako centralny organ administracji rządowej, zdaniem wnioskującego, nie przesądzało to o wyłączeniu jej z tej kategorii organów. Poza tym, dla określenia jej statusu znaczenie, w opinii Rzecznika, miały także aspekty historyczne.<sup>22</sup> Jak wynika z powyższego, problem pozycji prawnej jest niezwykle istotny zarówno z teoretycznego, jak i przede wszystkim praktycznego punktu widzenia. Tyczy się on także kwestii odpowiedzialności organu nadzoru nad rynkiem finansowym. Organu, który jak trafnie zauważa R.W. Kaszubski, działa w imieniu i na rzecz państwa, realizując przy tym ważne dla stabilności jego systemu finansowego funkcje nadzorcze.<sup>23</sup>

20 P. Stanisławiszyn, Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego, (w:) P. Karpuś, J. Węclawski (red.), *op. cit.*, s. 37–38.

21 *Ibidem*, s. 5–6.

22 *Ibidem*, s. 8 i 16.

23 R.W. Kaszubski, Komentarz do ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym, (w:) System Informacji Prawnej Lex (Lex dla Banków Prestige) 01/2009. Autor ten wskazuje także, iż w jego oce-

### 3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 czerwca 2011 roku (sygn. K 2/09) – tezy

Wyrokiem z dnia 15 czerwca 2011 roku (sygn. K 2/09) Trybunał Konstytucyjny<sup>24</sup> uznał, iż art. 10 ust. 3 oraz art. 74 ust. 2 i 3 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym są zgodne z art. 153 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Orzeczeniem tym, poza rozpatrzeniem konstytucyjności przytoczonych przepisów, ostatecznie rozwiązał także problem statusu prawnego Komisji Nadzoru Finansowego, której w jego opinii nie można uznać za organ administracji rządowej. Analiza orzeczenia, ze szczególnym uwzględnieniem jego uzasadnienia prawnego, prowadzi do wniosku o słuszności podjęcia tego rodzaju rozstrzygnięcia. Podkreślić przy tym należy rzetelny, wielowątkowy i obiektywny sposób analizy przeprowadzonej przez Trybunał Konstytucyjny oraz praktyczne znaczenie jego rozstrzygnięcia.

O jego wadze świadczyć może między innymi ilość podmiotów, bezpośrednio lub pośrednio biorących udział w postępowaniu poprzedzającym wydanie przedmiotowego wyroku. Wskazać w tym miejscu należy w pierwszej kolejności na samego wnioskodawcę, a więc Rzecznika Praw Obywatelskich, Prokuratora Generalnego, a także występującego w imieniu Sejmu Marszałka, czy też Przewodniczącego KNF oraz Szefa Służby Cywilnej (który jednak nie zajął jednoznacznego stanowiska). Porównanie opinii prezentowanych przez wymienione podmioty pozwala sformułować tezę o wyraźnej polaryzacji ich poglądów na opowiadające się za koniecznością uznania KNF za organ administracji rządowej (Rzecznik Praw Obywatelskich) oraz uznające KNF za podmiot znajdujący się poza systemem organizacyjno–funkcjonalnym aparatu administracji rządowej, choć objętym nadzorem Prezesa Rady Ministrów (Prokurator Generalny oraz Przewodniczący KNF).

Argumentując swą tezę, Rzecznik Praw Obywatelskich oparł się na podkreśleniu następujących kwestii związanych z funkcjonowaniem KNF jako organu administracji rządowej:

- 1) sposobie kreowania tego organu oraz jego usytuowania prawno–organizacyjnego względem organów naczelnych, takich jak Rada Ministrów, Prezes Rady Ministrów oraz Ministra Finansów,

---

nie Komisja Nadzoru Finansowego jest organem administracji rządowej. Warto w tym miejscu zacytować także sentencję wyr. Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 29 lutego 2008 r. (sygn. I ACa 613/07), Lex nr 383727, w którym za organ władzy publicznej uznano każdy podmiot, który wykonuje władzę publiczną, kształtuje sytuację prawną jednostki. Jeżeli wykonuje on zarówno władzę publiczną, jak i funkcjonuje w sferze cywilnoprawnej, należy uznać, że organem władzy publicznej w znaczeniu art. 77 konstytucji jest tylko wówczas, gdy działa, posługując się metodami władczymi lub jeżeli jest zobligowany do podjęcia takiego działania."

24 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 czerwca 2011 r. (sygn. K 2/09), „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy” 2011, nr 5A, poz. 42.

- 2) tzw. „czynnika rządowego” reprezentowanego w KNF i na podstawie art. 5 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym posiadającego w nim większość,
- 3) zakresu działania tego organu z punktu widzenia zapisów ustawy o działach administracji rządowej,
- 4) oraz faktu, iż organy nadzorujące rynek finansowy przed powstaniem KNF posiadały status organów administracji rządowej.

Odpowiednio przeprowadzona interpretacja powyższych zagadnień jednoznacznie prowadzi zdaniem wnioskodawcy do słuszności jego tezy o „rządowym charakterze” KNF.

Wskazując z kolei na kontrargumenty zaprezentowane przez pozostałe strony postępowania, na pierwszy plan wysuwają się:

- 1) fakt, iż w trakcie prac legislacyjnych nad powstaniem KNF podkreślano konieczność zapewnienia jej niezależności w sprawowaniu nadzoru nad rynkiem finansowym, co możliwe było między innymi poprzez ustanowienie organu nadzoru niezależnego od administracji rządowej,
- 2) niemożność przesądzania o charakterze prawnym organu na podstawie jego składu, nawet w sytuacji, gdy wspomniany „czynnik rządowy” ma w nim przewagę,
- 3) brak podstaw do uznania, iż istnieją warunki funkcjonalnego i organizacyjnego podporządkowania KNF Radzie Ministrów lub Prezesowi Rady Ministrów,
- 4) wykorzystywanie przez prawodawcę w aktach normatywnych dotyczących funkcjonowania organów administracji rządowej przymiotnika „rządowy”,
- 5) niezakwalifikowanie KNF przez ustawodawcę w ustawie o działach administracji rządowej jako podmiotu podległego Prezesowi Rady Ministrów.

Mając powyższe na uwadze, a także obowiązujący stan prawny, Trybunał Konstytucyjny dokonał dogłębnej analizy, w szczególności koncentrując się na: problemie konstytucyjnym związanym z przedmiotową sprawą; charakterystyce centralnych organów administracji rządowej, a także KNF; środkach oddziaływania Prezesa Rady Ministrów i ministrów względem KNF. Ze względu na szczególność i obszerność prowadzonych przez Trybunał Konstytucyjny rozważań, wskazać należy na te spośród z nich, które stanowiły podstawę dla przyjętego przez niego rozstrzygnięcia, a które są elementami uzasadnienia do wyroku.

Przed wszystkim Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na fakt, iż organy należące do struktury administracji rządowej są wyraźnie określone w ten sposób w ustawach powołujących je do życia. Tego rodzaju przepisu ustawodawca

nie zawarł w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym czy też w innych ustawach. Niemniej jednak brak przepisu określającego KNF jako centralny organ administracji rządowej, nie może być uznany za podstawę uznania, iż organ nadzoru znajduje się poza tą strukturą. Bowiem w opinii Trybunału Konstytucyjnego istotne znaczenie dla określenia miejsca KNF w strukturze organów państwa mają konkretne powiązania z innymi organami państwa wynikające z przepisów prawa, które mogłyby przesądzić, czy organ ten podlega kierownictwu Rady Ministrów, Prezesa Rady Ministrów lub właściwego ministra kierującego działem administracji rządowej. Ich interpretacja natomiast prowadzi do wniosku o braku tego rodzaju relacji.

Odnosząc się z kolei do kwestii zróżnicowania składu KNF, Trybunał Konstytucyjny uznał, iż przemawia on raczej za usytuowaniem KNF poza strukturą administracji rządowej, a nie – jak twierdził Rzecznik Praw Obywatelskich – w jej ramach. Przewaga „czynnika rządowego” nie może stanowić argumentu za jego dominacją w składzie, gdyż na takich samych prawach wchodzi do niego zarówno reprezentanci administracji rządowej, jak i prezydenta oraz NBP.

W interpretowanym orzeczeniu nawiązano także do orzecznictwa sądów administracyjnych. Jak dotychczas, poza przytoczonym przez Trybunał Konstytucyjny orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2010 roku<sup>25</sup>, problematyka dotycząca działalności KNF pojawiła się w dwóch innych orzeczeniach.<sup>26</sup> Jednak to w pierwszym z przytoczonych Sąd uznał, iż KNF nie jest centralnym organem administracji rządowej. W uzasadnieniu orzeczenia zwrócił on uwagę na art. 11 ust. 6 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, zgodnie z którym do decyzji KNF stosuje się odpowiednio przepis art. 127 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 roku – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>27</sup>, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Z kolei wykładania cytowanego art. 127 § 3 k.p.a. w połączeniu z art. 5 § 2 pkt 4 k.p.a. prowadzi do wniosku, że jeżeli od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra nie słu-

25 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 października 2010 r., sygn. akt VI SA/Wa 1420/10, Lex nr 694221.

26 Zob. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. II GSK 1633/11, Lex nr 896398, którym Sąd stwierdził, iż „... z uwagi na brak określenia wprost, że Komisja Nadzoru Finansowego jest organem centralnym (ministrem w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 4 k.p.a.), konieczne było wskazanie, że rozstrzygnięcia tej Komisji należy kwalifikować w postępowaniu administracyjnym tak jak decyzje ministra, a wobec tego nie przysługuje od nich odwołanie, lecz wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy.”; Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. II GSK 1607/11, Lex nr 896392, w którym Sąd stwierdził, iż: 1. Komisja Nadzoru Finansowego jest centralnym organem administracji publicznej, a w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym brak jest przepisów, które statutowałyby inny organ, a zwłaszcza Prezesa Rady Ministrów, jako organ wyższego stopnia w stosunku do Komisji Nadzoru Finansowego. 2. Skoro Komisja Nadzoru Finansowego jest ministrem w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 4 k.p.a., to wniesienie skargi na bezczynność Komisji powinno być poprzedzone skierowaniem do niej wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa, a nie wniesieniem zażalenia do organu wyższego stopnia w trybie art. 37 § 1 k.p.a., ponieważ organu wyższego stopnia w stosunku do KNF nie ma.”

27 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98 poz. 1071 z późn. zm.), powoływany dalej jako k.p.a.

zy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy, a „ministrem” w rozumieniu k.p.a. są również kierownicy centralnych urzędów administracji rządowej podległych, podporządkowanych lub nadzorowanych przez prezesa RM lub właściwego ministra, to przyjęcie, iż KNF jest centralnym organem administracji rządowej, czyniłoby zapis art. 11 ust. 6 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym zbytecznym.

Ostatni z wątków będących elementem przytaczanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczył zależności KNF od innych organów oraz możliwości oddziaływania tych ostatnich na jego funkcjonowanie. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż analiza przepisów w tym względzie prowadzi do wniosku, iż zarówno przysługujące prezesowi Rady Ministrów, jak i poszczególnym ministrom środki oddziaływania na KNF mają charakter ograniczony i koncentrują się przede wszystkim na: określeniu struktury organizacyjnej Komisji (nadanie statutu Urzędu KNF), zasadach wynagradzania przewodniczącego Komisji i jego zastępców oraz pracowników Urzędu KNF i przyznawania im nagród, a także powołaniu Przewodniczącego i jego zastępców. Konkluzje te zgodne są z twierdzeniami przedstawicieli doktryny, o których mowa była na wstępie niniejszej publikacji. Co więcej, jako że Urząd KNF nie został zamieszczony w katalogu ujętym w art. 33a ust. 1 ustawy o działach w administracji rządowej, nie jest dopuszczalne w opinii Trybunału Konstytucyjnego kierowanie do KNF wiążących wytycznych i poleceń na podstawie art. 33b ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy o działach w administracji rządowej. To zaś stanowi potwierdzenie dla braku podporządkowania KNF prezesowi Rady Ministrów czy też ministrom.

#### **4. Zakończenie**

Z całą pewnością KNF uznać należy za organ państwa, gdyż można przypisać mu wszelkie elementy konstruujące tego rodzaju podmiot, do których zalicza się wyodrębnienie organizacyjne, własne przyznane prawem kompetencje czy też wykonywanie władzy zwierzchniej nad określonymi podmiotami. W przypadku uzupełnienia owych cech o m.in. działalność w sferze administracji publicznej, ograniczoną podległość prezesowi Rady Ministrów, organ ten nabiera cech organu administracji publicznej.<sup>28</sup> Przytoczone w artykule orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 czerwca 2011 roku (sygn. K 2/09) uznać należy za trafne i w pełni oddające istotę analizowanego problemu. Argumenty w nim przytaczane jednoznacznie wskazują na niemożność uznania KNF za organ administracji rządowej. I choć wyrok ten usystematyzował dotychczasowe rozważania w tym

---

28 K. Prac, Status prawny Komisji Nadzoru Bankowego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2001, nr 11, s. 6.

względnie, to jednak w obrocie prawnym cały czas funkcjonują niejednoznaczne przepisy ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym. Należy w tym miejscu wskazać przede wszystkim na przywoływany już art. 3 ust. 3 tejże ustawy, stanowiący o nadzorze nad działalnością KNF sprawowanym przez prezesa Rady Ministrów. Nadzorce, jak zostało to wykazane, jedynie iluzorycznym, gwarantującym faktyczną niezależność KNF.

Mimo iż niezależność KNF, podobnie jak i NBP, uznać należy za ważny element jej funkcjonowania, to jednak należy zastanowić się na koniecznością zapewnienia transparentności działań organu nadzoru. Cenne w tym względzie są propozycje P. Stanisławiszyna, postulującego konieczność zachowania autonomii i niezależności KNF, poddanej jednak kontroli parlamentarnej z enumeratywnie ustawowo określonymi instrumentami tejże kontroli, np. w postaci nałożenia obowiązku składania sprawozdania władzy ustawodawczej, udzielania stosownych informacji oraz zleceniem przeprowadzenia kontroli Najwyższej Izbie Kontroli włącznie.<sup>29</sup>

---

29 P. Stanisławiszyn, Nadzór i kontrola nad Komisją Nadzoru Finansowego, (w:) P. Karpuś, J. Węclawski (red.), *op. cit.*, s. 43–44.

# BANKOWOŚĆ CENTRALNA JAKO DOBRO PUBLICZNE

STANISŁAW OWSIAK

## 1. Wstęp

Istota dóbr publicznych najczęściej kojarzona jest z konkretnymi materialnymi dobrami (towarami) i usługami materialnymi (oświetlenie ulicy) i niematerialnymi (oświata). W klasycznej definicji dobra publicznego występuje brak odpłatności (bezpośredniej) za dostęp do danego dobra. Istotny jest również fakt, że korzystanie z dobra publicznego przez jedną osobę nie ogranicza dostępu innej osoby do tego dobra.<sup>1</sup> Ważną cechą dóbr publicznych jest to, że ich wytworzenie wymaga zbiorowego wysiłku polegającego na finansowaniu z funduszy wspólnych<sup>2</sup>. Wynika to z faktu, że odbiorcą dóbr publicznych jest społeczeństwo jako całość, względnie wspólnoty terytorialne<sup>3</sup>. Klasycznymi dobrami publicznymi są: bezpieczeństwo wewnętrzne kraju, obrona narodowa, ochrona sanitarna kraju, ochrona środowiska naturalnego, infrastruktura transportowa itp. Takie przedmiotowe podejście do dóbr publicznych należy uznać jednak za zbyt wąskie, gdyż dobra te nie istnieją *per se* (nawet tzw. dobra wolne jak powietrze wymagają ochrony). W zorganizowanych społeczeństwach, żyjących w warunkach demokratycznych, do wytwarzania dóbr publicznych powołanych jest szereg instytucji (podmiotów), które dostarczają dóbr publicznych społeczeństwu. Dobra publiczne implikują więc instytucje (podmioty) związane z ich wytwarzaniem. Od działalności tych instytucji i wytwarzanych przez nie dóbr zależy funkcjonowanie i harmonijny rozwój społeczeństwa i gospodarki.

Celem artykułu jest wykazanie, że w formule dobra publicznego mieści się również bankowość centralna, zarówno w ujęciu przedmiotowym, jak i w ujęciu podmiotowym.

---

1 Por. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1994, s. 7–8.

2 J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 156.

3 Por. M. Jakubowski, *Dobra publiczne i dobra wspólne*, (w:) J. Wilkin (red.), *Teoria wyboru publicznego. Wstęp do ekonomicznej analizy polityki i funkcjonowania sfery publicznej*, Warszawa 2005, s. 159–161.

## 2. Instytucja jako dobro publiczne

Pojęcie instytucji jest wieloznaczne<sup>4</sup>. W kontekście rozważanych dóbr publicznych instytucjami są zarówno podmioty wytwarzające dobra publiczne, jak i instytucje w rozumieniu szerszym. Zaliczyć do nich można np. demokrację, administrację publiczną, samorząd terytorialny, ubezpieczenia gospodarcze, ubezpieczenia społeczne, bankowość centralną. Tak rozumiane instytucje są wytworem kolejnych etapów rozwoju cywilizacyjnego. Powstawanie instytucji publicznych dostarczających społeczeństwu dóbr publicznych stało się możliwe dzięki przemianom świadomościowym i lepszemu zrozumieniu znaczenia wartości wspólnych dla egzystencji i rozwoju zarówno jednostek, jak i całych społeczeństw. W wyniku tego przewartościowania zmieniły się relacje między dobrami prywatnymi a dobrami publicznymi. Osłabiona została pozycja dobra prywatnego, a wzmocniona pozycja dobra publicznego, co oznaczało powstawanie nowej jakości w stosunkach ekonomicznych i społecznych między ludźmi. Demokracja była odpowiedzią na negatywne cechy autokratyzmu, samorząd lokalny – na ograniczone możliwości indywidualnej egzystencji w grupie<sup>5</sup>, ubezpieczenia gospodarcze – na nieskuteczność i wysokie koszty samoubezpieczenia, ubezpieczenia społeczne – na tragiczny materialny status ludzi tracących zdolność do pracy, bankowość centralna – na chaos i kryzysy wywołane w sferze pieniężnej przez banki prywatne<sup>6</sup>.

## 3. Przesłanki powstania bankowości centralnej

Rozwój cywilizacyjny doprowadził do powstania uniwersalnego dobra ekonomicznego – pieniądza. Ze względu na ograniczoną objętość artykułu rezygnujemy z szerszej charakterystyki ewolucji pieniądza. Poprzestaniemy na stwierdzeniu, że powstanie bankowości centralnej było naturalnym skutkiem rozwoju gospodarczego świata i ewolucji pieniądza. W historii pieniądza istotne były zwłaszcza następujące wydarzenia: a) określenie prawa do tworzenia pieniądza, b) ustalenie źródła pieniądza, c) określenie rodzaju materialnego zabezpieczenia pieniądza, d) powstanie pieniądza papierowego, e) stopniowe odrywanie się od złota aż po definitywny zanik tego związku, f) przekształcenie pieniądza prywatnego w pieniądź państwowy. Upowszechnianie się pieniądza jako idealnego towaru – ekwiwalentu sprzyjało negatywnym zjawiskom, w których pieniądź albo tracił na wartości, albo – w krańcowej sytuacji – w ogóle stawał się bezwartościowy. Sprzyjał temu sposób zabezpieczania emisji pieniądza. W historii pieniądza przez długi okres jego zabezpieczeniem były kruszce (złoto, srebro), z których został wyko-

4 Analizę instytucji w ujęciu ekonomicznym, prawnym, socjologicznym można znaleźć w pracy: B. Stępień, *Instytucjonalne uwarunkowania działalności przedsiębiorstw międzynarodowych*, Poznań 2009.

5 Por. np. J. Kleer, *Samorząd lokalny – dobro publiczne*, „Polityka Społeczna” 2009, z. 11–12, s. 12.

6 Zob. np. J. Osiński, *Banki centralne wobec kryzysu ekonomicznego*, Warszawa 2010.



nany. Podmiot (bank), który uzyskał prawo bicia monety, kierując się motywem zysku, nadużywał swoich uprawnień, dokonując pomniejszania zawartości kruszcu (parytetu) w bitych monetach (psucie monety). Sytuacja pieniądza uległa dalszemu pogorszeniu wraz z powstaniem pieniądza papierowego (banknotu). Prawo emisji banknotów uzyskały prywatne banki komercyjne, które kierując się chęcią maksymalizacji zysków z procentu od udzielanych pożyczek, zaczęły emitować banknoty o wartości wielokrotnie przekraczającej zapasy złota (srebra). W stabilnych warunkach gospodarczych i politycznych kraju pieniądz papierowy (banknoty) pełnił funkcje właściwe dla pieniądza kruszcowego. W rozwiązaniu takim można dopatrzeć się pozytywnych skutków polegających na technicznym ułatwieniu regulowania zobowiązań i należności, podniesienia bezpieczeństwa obrotu pieniądzem, mniejszymi – jak to określilibyśmy dzisiaj – kosztami transakcyjnymi. W sferze pieniądza istotne jest jednak zaufanie do podmiotu, który tworzy pieniądz, przyjmuje depozyty klienta, podmiotu wręczającego pieniądz jako zapłatę itd. Zaufanie odnosi się do wartości pieniądza, jego autentyczności, odzyskania depozytu wraz z należnym procentem itp. Zaufanie do pieniądza z różnych przyczyn, które tutaj pomijamy, było podważane, naruszane. Przypadki takie są naganne nawet wtedy, gdy występują incydentalnie (np. zapłata fałszywymi pieniędzmi), ale bardzo niebezpieczne z ekonomicznego i psychologicznego punktu widzenia w przypadku ich występowania na szerszą skalę. Historia pieniądza i bankowości dostarcza mnóstwo przykładów podważania zaufania do pieniądza właśnie na masową skalę, czego skutkiem były kryzysy bankowe i – szerzej – kryzysy finansowe.<sup>7</sup> Ich przyczyna tkwiła w działalności prywatnych banków, które dążąc do osiągnięcia jak największych korzyści, emitowały banknoty potrzebne do udzielania oprocentowanych kredytów w stopniu przewyższającym zapasy złota. W sytuacji, gdy depozytariusze stadnie zgłosili się z wyemitowanymi banknotami po odbiór złota, bank komercyjny nie był w stanie zaspokoić ich żądań. Bankructwo jednego banku wywoływało panikę i run na inne banki, które były często w podobnej sytuacji, skutkiem czego był kryzys w całym sektorze bankowym z wszystkimi negatywnymi tego konsekwencjami<sup>8</sup>. Powtarzające się kryzysy bankowe, przerażające się w kryzysy gospodarcze, społeczne i polityczne stworzyły bankowość centralną i wymusiły przyjęcie odpowiedzialności za pieniądz przez państwo. Tak zrodziło się nowe dobro publiczne – bankowość centralna. Należy jednak od razu podkreślić, że powstanie bankowości centralnej nie oznaczało definitywnego końca zjawisk kryzysowych w sektorze bankowym, gdyż w okresie, gdy już istniały banki centralne, kryzysy bankowe także się pojawiały, a sama bankowość central-

7 Por. M. Iwanicz-Drozdowska, R. Bartkowiak, *Historia kryzysów bankowych*, (w:) *Kryzysy bankowe. Przyczyny i rozwiązania*, Warszawa 2002.

8 Sekularna analiza kryzysów bankowych i gospodarczych znajduje się w pracy: C.M. Reinhart, K.S. Rogoff, *This Time is Different: A Panoramic View of Eight Centuries of Financial Crises*, NBER Working Papers 2008.

na od momentu powstania podlegała ewolucji<sup>9</sup>. Kierunki tej ewolucji wzmacniały jednak status bankowości centralnej jako dobra publicznego.

#### 4. Powstanie bankowości centralnej

Najstarszym bankiem centralnym jest Narodowy Bank Szwecji (Sveriges Riksbank), który powstał w 1668 roku na podstawie decyzji parlamentu. Bank ten utworzono na bazie komercyjnego Stockholm Banco (1656) znanego z tego, że jako pierwszy w Europie rozpoczął emisję banknotów.

Drugim na świecie bankiem centralnym był Bank Anglii (Bank of England), który został założony w 1694 roku jako bank emisyjny i depozytowy. Ze względu na rolę, jaką odegrał w kształtowaniu i rozwoju bankowości centralnej jako dobra publicznego, warto zapoznać się najważniejszymi faktami z historii Banku Anglii<sup>10</sup>. Kapitał zakładowy Banku Anglii powstał w wyniku subskrypcji publicznej. Począwszy od roku 1781 Bank Anglii odpowiadał za parytet złota, jednakże stosunkowo krótko, gdyż na skutek prowadzonych wówczas wojen z koloniami amerykańskimi oraz z Napoleonem, rezerwy złota stopniały do tego stopnia, że wstrzymana została wymiana certyfikatów na złoto według ustalonego parytetu. Zakaz ten obowiązywał aż do 1821 roku. W roku 1844 przyjęta została ustawa bankowa (Peel Act), na podstawie której Bank Anglii stał się głównym emitentem banknotów, zaś od 1921 uzyskał monopol na emisję banknotów, co oznaczało, że bank centralny zaczął pełnić dla banków funkcję ostatniego pożyczkodawcy (*last lender resort*). Bank Anglii stał się też strażnikiem krajowych rezerw złota i walut obcych. W XIX w. funt brytyjski był uznawany za najmocniejszą walutę świata. Podczas wielkiego kryzysu XX wieku, w roku 1931, Wielka Brytania zawiesiła wymienialność funta na złoto. W roku 1946 Bank Anglii został znacjonalizowany. Bank Anglii oprócz typowej dla każdego banku centralnego funkcji kasjera rządu zarządza długiem publicznym i jest doradcą rządu w kwestiach finansowych, w tym w kwestii deficytu budżetowego oraz długu publicznego, posiada ogromne doświadczenie w posługiwaniu się skarbowymi papierami wartościowymi. Bank Anglii jest ważnym partnerem rządu w prowadzonej polityce finansowej rządu. Rząd (Ministerstwo Skarbu) może wydawać dyrektywy dla Banku. Dyrektywy te są wprawdzie opiniowane przez Gubernatora Banku, ale nie ma on prawa sprzeciwu. W związku z koniecznością dostosowywania się do standardów ESBC rząd dokonał pewnych koncesji na rzecz Banku Anglii, polegających na tym, że w maju 1997 roku Bank Anglii uzyskał tzw. niezależność operacyjną, potwierdzoną Ustawą Bankową z 1998 roku (1998 Bank of England Act). Polega ona na tym, że cel infla-

9 Krytyczna analiza działalności banków centralnych można znaleźć (w:) M. Friedman, *Ten intrygujący pieniądz*, Łódź 1994.

10 Por. J.K. Galbraith, *Pieniądz. Pochodzenie i losy*, Warszawa 2011, s. 50–66.

cyjny jest nadal ustalany przez rząd, zaś Bank Anglii ma swobodę w polityce ustalania stóp procentowych, aby osiągnąć zamierzony cel inflacyjny. W przypadku Anglii nie ma więc nadal pełnej niezależności, a jego działalność jest podporządkowana celom rządu także w zakresie finansowania deficytu budżetowego oraz długu publicznego. Było to zwłaszcza widoczne w okresie kryzysu finansowego 2007–2009, kiedy Bank Anglii zaangażowany był na ogromną skalę w finansowanie wydatków rządowych w związku ratowaniem banków komercyjnych przed upadłością. Spowodowało to skokowy wzrost deficytu i długu publicznego sfinansowanego w znaczącym stopniu emisją dodatkowego pieniądza.<sup>11</sup> Działalność taka jest niezgodna ze standardami obowiązującymi w większości banków centralnych, a zwłaszcza w Europejskim Banku Centralnym.

Institucja banku centralnego w Polsce pojawiła się jeszcze przed rozbiorem, ale pierwszy polski bank centralny powstał na terenie Królestwa Polskiego.<sup>12</sup> W 1828 roku powstał Bank Polski w Warszawie jako bank państwowy, którego kapitał zakładowy pochodził z funduszy rządowych. Bank ten oprócz pełnienia funkcji typowych dla banku centralnego, tj. posiadania prawa do emisji złotego polskiego, obsługi długu publicznego, obsługi emisyjnej pożyczek skarbowych oraz zajmowania się rachunkami instytucji publicznych, był też bankiem zajmującym się działalnością komercyjną, czyli przyjmowaniem wkładów od osób prywatnych, udzielaniem pożyczek przedsiębiorstwom oraz instytucjom państwowym. Po powstaniu styczniowym zlikwidowana została odrębność Królestwa Polskiego, co ograniczało typowe dla banku centralnego funkcje Banku Polskiego. Bankową obsługą rządu oraz instytucji publicznych zajął się powstały w 1860 roku rosyjski Bank Państwa. W roku 1870 Bankowi Polskiemu odebrano prawa emisji pieniądza, a w 1886 roku został zlikwidowany.

Po uzyskaniu niepodległości w 1918 roku projekt utworzenia banku centralnego został odłożony ze względu na skutki rozbitcia ziem polskich po zaborach, jak też trudną sytuację ekonomiczną odrodzonego państwa. W okresie tym rolę banku emisyjnego pełniła Polska Kasa Pożyczkowa, powołana przez Niemców podczas I wojny światowej, a przejęta przez władze polskie w 1918 roku. Kasa ta emitowała bilety nazwane markami polskimi. W zaistniałej sytuacji gospodarczej ówczesny premier i minister skarbu Władysław Grabski zaczął wprowadzać „wielką reformę” ogłoszoną w ustawie ze stycznia 1924 roku „O naprawie Skarbu Państwa i reformie walutowej”, której skutkiem było powołanie w 1924 roku Banku Polskiego. Bank Polski był bankiem emisyjnym w formie spółki akcyjnej, z kapitałem wynoszącym 100 mln złotych, podlegającym nadzorowi państwa łącznie z mianowaniem prezesa oraz zatwierdzaniem kierownictwa banku. Funkcja emi-

11 W roku 2009 aktywa Banku Anglii wzrosły do 167,3 mld funtów z 97,8 mld funtów w roku 2008 (<http://www.bankofengland.co.uk/publications/annualreport/2009report.pdf>) data pobrania: 10 maja 2011 r.

12 C. Leszczyńska, *Rzut oka na dzieje banku centralnego w Polsce*, Warszawa 1998.

syjna sprowadzała się do uzyskania przez bank prawa do emisji nowej polskiej waluty – złotego. Pozostałe zadania Banku Polskiego sprowadzały się do regulowania obiegu pieniężnego i ułatwiania udzielania kredytu. Bank działał w formie spółki akcyjnej z udziałami Skarbu Państwa, co było jednym z ciekawszych rozwiązań w historii bankowości centralnej. Przyjęta forma własności banku centralnego sprzyjała niezależności i stabilności polityki monetarnej.

Na skutek wybuchu II wojny światowej Bank Polski we wrześniu 1939 roku przeniósł swoją siedzibę do Paryża, wywożąc ze sobą cały zapas złota oraz innych wartości. Od czerwca 1940 roku zmienił swoją siedzibę na Londyn, skąd w 1946 roku powrócił do Polski wraz z zapasami złota. Po powrocie Bank Polski nie wznowił swojej działalności, został postawiony w stan likwidacji, która zakończyła się w 1952 roku<sup>13</sup>.

Pod koniec II wojny światowej, 15 stycznia 1945 roku, utworzono nowy bank centralny – Narodowy Bank Polski (NBP). Początkowo NBP działał jak typowy bank centralny, tj. był bankiem emisyjnym i bankiem banków. Następnie przyznano NBP rolę wiodącą w procesie kredytowania gospodarki, co związane było z ograniczeniem działalności pozostałych banków. Dodatkowo rozmiary emisji pieniądza zostały podporządkowane materialnym celom planu gospodarczego.

W latach 1950–1982 NBP nie pełnił typowych funkcji dla banku centralnego, a z racji swojej pozycji w gospodarce centralnie planowanej nazywano go „monobankiem”. NBP podlegał ministrowi finansów, a więc nie można było mówić o jakiegokolwiek niezależności.

Podjęta w 1982 roku reforma NBP doprowadziła do niezależności banku od rządu poprzez przyznanie Sejmowi prawa do wyboru prezesa NBP. Bank również odzyskał możliwość regulowania wysokości emisji pieniądza.

W wyniku transformacji gospodarki polskiej w 1989 roku NBP zaczął pełnić funkcje typowe dla banku centralnego, tzn. stał się bankiem emisyjnym, bankiem banków i bankiem państwa, przy jednoczesnej niezależności od rządu. Reforma z 1989 roku zabroniła NBP prowadzenia działalności komercyjnej, co skutkowało powstaniem dwuszczeblowego systemu bankowego w Polsce, czego wyrazem było wyodrębnienie z NBP 9 banków komercyjnych. Wycofywanie się NBP z obsługi gospodarki zakończyło się w 1993 roku, kiedy to na bazie NBP powstał bank komercyjny – Polski Bank Inwestycyjny. Wraz z uchwaleniem Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>14</sup> potwierdzona została niezależność NBP, sformułowane zostały jego funkcje i warunki działania, w tym zakaz udzielania pożyczek dla potrzeb finansowych rządu, czyli zakaz finansowania deficytu budżetowego, gdyż

13 Por. C. Leszczyńska, *Rzut oka na dzieje banku centralnego w Polsce*, Warszawa 1998.

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

groziłoby to wywołaniem inflacji. Szczegółowe zasady działania Narodowego Banku Polskiego zostały określone w ustawie o NBP.<sup>15</sup>

## **5. Misja banku centralnego w wymiarze krajowym**

Status bankowości centralnej jako dobra publicznego potwierdza cel działania oraz funkcje realizowane przez banki centralne, które spełniają misję wobec społeczeństwa i gospodarki. Motywem działania banku centralnego nie jest zysk, lecz tworzenie monetarnych warunków rozwoju gospodarczego, społecznego, sprawnego funkcjonowania systemu rozliczeń pieniężnych związanych z zawieraniem przez podmioty gospodarcze transakcjami oraz regulowaniem innych zobowiązań i należności. W ujęciu formalnym, tj. z punktu widzenia mechanizmu tworzenia pieniądza współczesnego, bank centralny dostarcza państwowego pieniądza papierowego, który ma moc zwalniania z zobowiązań. Pieniądz ten stanowi z kolei podstawę kreacji pieniądza bezgotówkowego (kredytowego) przez banki komercyjne. Taka pozycja banku centralnego w systemie społecznym i ekonomicznym nakłada na niego szczególne obowiązki, których spełnianie nadaje tej działalności cechy dobra publicznego. Nie chodzi przy tym tylko o respektowanie przez bank centralny, jako przedstawiciela państwa prawnego, zabezpieczenia państwowego pieniądza, ale o ekonomiczne jego zabezpieczenie. Znaczenie misji banku centralnego wobec społeczeństwa wynika ze sposobu tworzenia pieniądza bezgotówkowego przez banki komercyjne. Banki komercyjne kreują podstawową masę pieniądza znajdującego się w obiegu. Jakkolwiek banki komercyjne zwykle określa się jako instytucje zaufania publicznego, to instytucje te w swojej działalności kierują się motywem zysku, ich działalność ma charakter skomercjalizowany, co – jak już wspominaliśmy – doprowadzało do podważenia tego zaufania. Wymaga to od banku centralnego i jego organów szczególnej odpowiedzialności, profesjonalizmu i rozważności w kształtowaniu zjawisk pieniężnych w sektorze bankowym, gdyż podstawowa masa pieniądza funkcjonującego w gospodarce to pieniądz banków komercyjnych. Misja banku centralnego sprowadza się więc do regulowania podaży pieniądza w taki sposób, aby wielkość tej podaży umożliwiała podmiotom gospodarczym rozwój (dostęp do kredytu), a jednocześnie, aby tworzona przez system bankowy (bank centralny, banki komercyjne) masa pieniądza nie wywoływała zjawisk inflacyjnych. Odpowiedzialność organów banku centralnego za sektor bankowy nie ma charakteru prawnego, formalnego, ale jest wpisana właśnie w misję bankowości centralnej, stanowiącej dobro publiczne. Znaczenie tego dobra polega na tym, że skutki działania banku centralnego dotyczą niemal wszystkich podmiotów gospodarujących, a więc tych, które posługują się pieniądzem. Istotą misji banku centralnego jest zapobieganie erozji wartości pieniądza w czasie. Ponadto,

15 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 2 z późn. zm.).

banki centralne spełniają najczęściej – o czym już była mowa przy charakterystyce Banku Anglii – funkcje kasjera rządu, czyli prowadzą rachunki budżetu państwa i innych funduszy publicznych związanych z wytwarzaniem dóbr publicznych. Banki centralne spełniają ważną funkcję instytucji, która gromadzi i zarządza oficjalnymi rezerwami walutami. Ze względu na to, że gospodarka krajowa powiązana jest z otoczeniem poprzez stosunki handlowe (eksport–import) bank centralny jest ważną instytucją w systemie bezpieczeństwa finansowego, w tym walutowego kraju.

## **6. Ochrona bankowości centralnej jako dobra publicznego**

Szczególne pozycja banku centralnego w systemie ekonomicznym i społecznym, jako podmiotu inicjującego tworzenie pieniądza oficjalnego i zachowującego kontrolę nad pieniądzem kreowanym przez banki komercyjne, wymaga jego ochrony – właśnie jako dobra publicznego. Jednakże zakres i rodzaj ochrony banków centralnych musi także uwzględniać możliwości popełniania błędów w prowadzonej polityce monetarnej. Obecny status większości banków centralnych jest wynikiem długoletnich doświadczeń, chociaż status ten może być odmienny w różnych krajach. Ze względu na zakres publikacji ograniczymy się do rozwiązań polskich i europejskich stosowanych zwłaszcza w krajach należących do Unii Europejskiej. Zakres władzy ekonomicznej banku centralnego wzmocniony faktem, że współczesne systemy pieniężne przyznają monopol systemowi bankowemu na emisję i kreację pieniądza, stwarza naturalne poniekąd zagrożenie dla banku centralnego. Zagrożenie to polega na możliwości wywierania nacisków na organy decyzyjne banku centralnego przez podmioty, które z decyzji banku centralnego odnosiłyby korzyści. W ujęciu hipotetycznym naciski na decyzje banku centralnego mogą być wywierane ze strony: a) władz fiskalnych, b) sektora bankowego, c) podmiotów rynków finansowych.

Jeżeli chodzi o władze fiskalne (rząd), to stosunki między bankiem centralnym a rządem są złożone, a stopień ich komplikacji zależy od konkretnego systemu ustrojowego.<sup>16</sup> Najważniejszym problemem jest presja rządu na bank centralny w celu uzyskania darmowego kredytu (dodatkowej emisji pieniądza) na potrzeby finansowania budżetu państwa. Presja ta wynika stąd, że współcześnie skarby państwa nie ma przywileju emisji pieniądza (skarbowego). Istnieją trzy dalsze przyczyny, które mogą stanowić przesłankę nacisków ze strony rządu na bank centralny. Pierwsza związana jest z poziomem stóp procentowych, które są ważne dla wzrostu gospodarczego, poziomu zatrudnienia, inwestycji w gospodarce, na które to procesy i wielkości wpływ ma cena pieniądza pożyczkowego (kredytów).

<sup>16</sup> Więcej na ten temat: S. Owsiak, O stosunkach ekonomicznych między bankiem centralnym a rządem, (w:) L. Dziawgo (red.), Współczesne finanse. Stan i perspektywy, Toruń 2008, s. 23–47.

Za realizację tych celów w największym stopniu odpowiada rząd. Wprawdzie dla banku centralnego stan gospodarki i jej rozwój są także ważne, ale polityka stóp procentowych jest jednym z głównych instrumentów realizacji misji banku centralnego – walki z inflacją. Stąd operacyjne cele rządu i banku centralnego mogą być rozbieżne. Druga przyczyna zainteresowania rządu polityką stóp procentowych prowadzoną przez bank centralny wynika stąd, że ich poziom ma wpływ na cenę pieniądza pożyczkowego dla rządu w sytuacji, w której dochody państwa nie pokrywają wydatków. Potrzeby pożyczkowe budżetu państwa zaspokajane są na rynku. Cena pieniądza pożyczkowego zależy od stóp procentowych banku centralnego. Trzecia przyczyna zainteresowania rządu polityką banku centralnego dotyczy poziomu kursu walutowego i ewentualnych interwencji na rynku walutowym, co ma znaczenie dla gospodarki, rządu, gospodarstw domowych, rynków finansowych itd. Zagadnienia tego nie rozwijamy ze względu na objętość artykułu.

Banki komercyjne są głównym partnerem banku centralnego w ramach operacji, których celem jest regulowanie podaży pieniądza do gospodarki, kształtowania płynności sektora bankowego. Jednak banki komercyjne mają – jak już podkreślaliśmy – autonomiczne interesy, które wynikają właśnie z ich komercyjnego nastawienia. Stąd dla banków komercyjnych również ważna jest polityka stóp procentowych banku centralnego, poziom rezerw obowiązkowych utrzymywanych przez banki komercyjne w banku centralnym, wymogi kapitałowe i inne warunki stawiane bankom komercyjnym przez bank centralny.

Wreszcie podmioty rynku finansowego, które podejmują finansowe decyzje inwestycyjne, zainteresowane są właściwie wszystkimi parametrami (instrumentami) polityki banku centralnego.

Z przedstawionego powyżej, z konieczności niepełnego, opisu stosunków banku centralnego z otoczeniem wyłania się kwestia ochrony dobra publicznego, jaką jest bankowość centralna, narażona na możliwe naciski podmiotów systemu ekonomicznego, kierujących się zróżnicowanymi motywami. Z tych względów bank centralny reprezentujący dobro publiczne, jakim jest zabezpieczenie i ochrona wartości współczesnego pieniądza, sam podlega ochronie prawnej, ekonomicznej i politycznej.

Podstawowym narzędziem ochrony banku centralnego przed możliwymi oddziaływaniami różnych instytucji, grup interesów jest niezależność banku centralnego względem otoczenia. W przypadku Narodowego Banku Polskiego niezależność jest zagwarantowana w cytowanej już Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w ustawie Narodowym Banku Polskim, a także wynika z zobowiązań traktatowych wobec Unii Europejskiej<sup>17</sup>. Wszystkie kraje członkowskie należące do Unii

17 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. 30.03.2010, C 83, s. 47, wersja skonsolidowana) oraz załączony do niego Protokół w sprawie Statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego (art. 127–133).

Europejskiej podpisując akt o przystąpieniu do UE, zobowiązały się do włączenia krajowych banków centralnych do Europejskiego Systemu Banków Centralnych (ESBC). System ten obecnie tworzy 27 krajów członkowskich UE oraz Europejski Bank Centralny, jako wiodący element tego systemu. Przynależność do ESBC oznacza konieczność przestrzegania reguł bankowości centralnej<sup>18</sup>, wśród których szczególnie wysoki priorytet nadany został właśnie niezależności banku centralnego. Niezależność banku centralnego dotyczy czterech następujących płaszczyzn: 1) instytucjonalnej, 2) funkcjonalnej, 3) personalnej, 4) finansowej.

Niezależność instytucjonalna polega na zakazie przyjmowania wytycznych, instrukcji, sugestii osób trzecich w związku z wykonywanymi zadaniami nałożonymi przez przepisy traktatowe oraz statut banku.

Niezależność funkcjonalna jest interpretowana jako uprawnienie i zdolność banku centralnego do kształtowania polityki pieniężnej oraz samodzielnego podejmowania decyzji w wypełnianiu pozostałych funkcji statutowych.

Niezależność personalna dotyczy trybu powoływania i odwoływania członków kierownictwa banku oraz zapewnienia im odpowiednio długiej kadencji – 8 lat w przypadku kierownictwa EBC, minimum 5 lat w przypadku prezesów i organów decyzyjnych krajowych (narodowych) banków centralnych. Ważnym elementem niezależności personalnej jest respektowanie zasady nieusuwalności członków kierownictwa banków oraz zachowanie zasady kadencyjności.

Niezależność finansowa polega na trwałym określeniu zasad tworzenia i podziału funduszy banku i wykluczeniu możliwości wywierania nacisku na decyzje banku w kwestiach finansowych.

Należy zaznaczyć, że niezależność banków centralnych ma także przeciwników. Argumenty za niezależnością banku centralnego i przeciw niezależności tej instytucji analizuje F.S. Mishkin.<sup>19</sup>

## **7. Warunki postrzegania bankowości centralnej jako dobra publicznego**

Przedstawione powyżej elementy ochrony bankowości centralnej, które umożliwiają konkretnym bankom centralnym realizację misji w stosunku do społeczeństwa oraz gospodarki, czynią z banku centralnego podmiot o potężnej władzy ekonomicznej. W związku z tym rodzi się pytanie, czy tak silna pozycja banku centralnego nie może być nadużywana, tym bardziej że opisane instrumenty zapewniające bankowi centralnemu niezależność czynią z niego, praktycznie rzecz

18 Protokół (nr 4) w sprawie statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego.

19 F.S. Mishkin, *Ekonomika pieniądza, bankowości i rynków finansowych*, Warszawa 2002, s. 512–519.



biorąc, podmiot, który nie ponosi żadnej odpowiedzialności ustrojowej, prawnej, politycznej. Wynika to m.in. z zasady kadencyjności i nieusuwalności osób pełniących funkcję w organach banku centralnego.

Możliwości popełniania błędów przez banki centralne nie można wykluczyć<sup>20</sup>, ale fakt ten nie może być podstawą kwestionowania bankowości centralnej jako dobra publicznego. Gdyby tak było, to zanegować można byłoby wiele dóbr uznawanych za publiczne, jeżeli ich dostarczanie nie przynosi oczekiwanych efektów (np. niski poziom bezpieczeństwa publicznego, nieskuteczna armia itp.). Problem z bankowością centralną polega też na tym, że polityka pieniężna prowadzona przez banki centralne obarczona jest niepewnością – wszakże dotyczy przyszłości. Jednak nie jest to jedyny problem napotykanym przez banki centralne w ich działalności, gdyż planowanie jest naturalną cechą racjonalnie zachowujących się podmiotów systemu ekonomicznego. Trudność w „dostarczaniu” stabilnej niskiej inflacji polega na tym, że w przypadku stosowanych przez banki centralne instrumentów występuje zjawisko opóźnień czasowych, które oznacza, że skutki zastosowanych środków ujawniają się ze znacznym opóźnieniem (dla Polski szacuje się 5–7 kwartałów)<sup>21</sup> i to pod warunkiem, że przyjęte w momencie podejmowania decyzji założenia (np. wzrost gospodarczy, zatrudnienie, wydajność pracy, ceny surowców i źródeł energii na rynkach światowych) okażą się trafne. Stąd też postrzeganie przez społeczeństwo bankowości centralnej jako dobra publicznego wymaga spełnienia określonych warunków. Zaliczyć do nich należy:

- profesjonalizm osób desygnowanych przez władze państwowe do organów banku centralnego;
- jasne i konkretne sformułowanie celów banku centralnego (wiele banków centralnych, jak np. EBC, NBP, Bank Anglii, banki należące do ESBC przyjmują niską stabilną inflację konsumencką jako nadrzędny cel działania);
- rzetelną informację o stopniu realizacji celów oraz przyczyn odchylenia od nich;
- kolegialność podejmowanych decyzji;
- przejrzystość działalności organów banku centralnego;
- skuteczną komunikację banku centralnego z otoczeniem, polegającą zwłaszcza na merytorycznym uzasadnieniu podejmowanych decyzji;
- przestrzeganie reguł w zakresie komunikowania się z otoczeniem przed podejmowanymi decyzjami w celu wyeliminowania działań spekulacyjnych,

20 Błędy popełniane przez banki centralne, zwłaszcza System Rezerwy Federalnej USA, uważa się za jedną z głównych przyczyn kryzysu finansowego 2007–2009 (zob. C.M. Reinhart, K. S. Rogoff, *From Financial Crash to Debt Crisis*, NBER Working Paper No. 15795, issued in March 2010).

21 R. Kokoszcyński, T. Łyziak, M. Pawłowska, J. Przystupa, E. Wróbel, *Mechanizm transmisji polityki pieniężnej – współczesne ramy teoretyczne, nowe wyniki empiryczne dla Polski*, „Materiały i Studia NBP” 2002, nr 151.

destabilizujących rynki finansowe (zamierzone interwencje walutowe, planowane zmiany stóp procentowych);

- oddziaływanie na oczekiwania inflacyjne, m.in. poprzez sporządzanie raportów o inflacji wraz z projektowaną przez ośrodek badawczo–analityczny banku centralnego ścieżką inflacji oraz prawdopodobieństwo odchylenia od tej ścieżki w horyzoncie oddziaływania instrumentów polityki monetarnej (2–3 lata).

Z wymienionych warunków podkreślenia wymaga kwestia kolegialności decyzyjnej jako standardu bankowości centralnej. Można zaryzykować tezę, że kolegialność decyzyjna stanowi jeden z ważniejszych czynników ograniczających potężną władzę ekonomiczną banku centralnego. Argumentem za taką tezą jest – na ogół – zróżnicowany skład kolegialnych ciał decyzyjnych banku centralnego, ze względu na identyfikację z różnymi szkołami i nurtami teorii ekonomii przez poszczególne jej członków. Ekonomia jako nauka wykształciła wiele różnych narzędzi i metod opisu stanu gospodarki. Prowadzi to do zróżnicowanych ocen stanu gospodarki i zalecanych środków polityki pieniężnej. Można zatem przyjąć, że podejmowane kolegialnie decyzje są zbliżone do optymalnych, gdyż są one wypadkową ocen prezentowanych przez przedstawicieli różnych nurtów teorii ekonomii i wyprowadzanych z nich doktryn.

Postrzeganiu bankowości centralnej jako dobra publicznego sprzyja wiarygodność banku centralnego. Wymaga ona zdecydowanych działań w przypadku, gdy realizowane przez bank centralny cele mogą być zagrożone (np. podwyższona inflacja konsumencka, niestabilność w sektorze banków komercyjnych itd.). Bank centralny, podobnie jak banki komercyjne, jest z definicji instytucją zaufania publicznego, jednakże cecha ta nabiera szczególnego ciężaru gatunkowego w przypadku banku centralnego, gdyż to on odpowiada za całą sferę pieniądza w gospodarce.

## **8. Bankowość centralna jako międzynarodowe dobro publiczne**

Przedstawiona powyżej charakterystyka bankowości centralnej w odniesieniu do jednego kraju nie ogranicza zakresu występowania tak rozumianego dobra publicznego. Bankowość centralną można określić także jako międzynarodowe dobro publiczne<sup>22</sup>. Najlepszym tego przykładem jest Europejski Bank Centralny, który obecnie kreuje politykę monetarną w stosunku do 17 krajów strefy euro. Jednak nie wyczerpuje to zakresu bankowości centralnej jako dobra publicznego w uję-

22 Por. też J. Kleer, Globalne dobra publiczne – ich geneza i rola we współczesnej gospodarce, „Olympus” 2006, z. 1, s. 21–36.

ciu ponadnarodowym. Banki centralne współpracują ze sobą, a w razie konieczności podejmują działania, których celem jest ochrona pieniądza, międzynarodowej płynności finansowej, jak też płynności finansowej sektora bankowego poszczególnych krajów. Koncepcje bankowości centralnej jako ponadnarodowego dobra publicznego w pełni potwierdzają lata ostatniego kryzysu finansowego, w których największe banki centralne podjęły, mimo braku instytucjonalnych podstaw, skoordynowane działania ratunkowe wobec światowego sektora bankowego (finansowego)<sup>23</sup>. Wobec trudności, jakie obecnie występują w sferze euro, nie można jednoznacznie przesądzać o kierunku rozwoju bankowości centralnej<sup>24</sup>, ale można sądzić, że siła oddziaływania banku centralnego na stosunki pieniężne w wymiarze globalnym jest większa w przypadku EBC niż w przypadku pojedynczego banku krajowego. Pytanie o zakres i tempo integracji monetarnej pozostawiamy otwarte.

## **9. Podsumowanie**

Bankowość centralną należałoby zaliczyć do jednego z największych wynalazków cywilizacji pieniądza, pamiętając o tym, że jest ona nie tylko dobrem publicznym, ale przede wszystkim strategicznym dobrem publicznym. Jako takie podlegać musi szczególnej ochronie, a nieuzasadnione ataki na bankowość centralną należy uznać jako przejaw niezrozumienia istoty współczesnego pieniądza. Fakt ten nie oznacza, że banki centralne nie popełniały błędów przy spełnianiu misji banku centralnego, jak też, że błędy takie należy wykluczyć w przyszłości. Jednakże natura współczesnego pieniądza przesądza o obiektywnej potrzebie istnienia bankowości centralnej, której misją spełnianą wobec społeczeństwa i gospodarki jest zabezpieczenie wartości pieniądza. Paradygmat niezależności współczesnych banków centralnych nie wyklucza współdziałania banku centralnego z innymi podmiotami systemu ekonomicznego, zwłaszcza z rządem. Przeciwnie – doświadczenia dobrej polityki pieniężnej, w tym doświadczenia wyniesione z ostatniego kryzysu finansowego, wskazują na konieczność skoordynowanej współpracy w zakresie realizacji użytecznych celów gospodarowania<sup>25</sup> (wzrostu gospodarczego, zatrudnienia, inwestycji rzeczowych itd.), jak też współdziałania na rzecz budowy zaufania do całego systemu finansowego kraju oraz budowy zaufania do instytucji państwowych.

23 D. Tymoczko, *Reakcje wybranych banków centralnych (FED i EBC) na kryzys*, (w:) J. Osiński (red.), *Banki centralne wobec kryzysu ekonomicznego*, Warszawa 2010.

24 Por. A. S. Blinder, *Monetary Policy Today: Sixteen Questions and about Twelve Answers*, Paper prepared for the Banco de España Conference on "Central Banks in the 21st Century" Madrid, June 8–9, 2006.

25 Więcej na ten temat: P. Marszałek., *Koordinacja polityki pieniężnej i fiskalnej jako przesłanka stabilności poziomu cen*, Warszawa 2009.

# KONTROWERSJE ZWIĄZANE Z DEFINICJAMI POJĘĆ PRAWA DEWIZOWEGO (WYBRANE ZAGADNIENIA)

WANDA WÓJTOWICZ

1. Istotne znaczenie dla podmiotowego i przedmiotowego zakresu prawa dewizowego i przewidzianych w tym prawie ograniczeń dewizowych o charakterze reglamentacyjnym, a także obowiązków mających charakter regulacyjny mają definicje pojęć charakterystycznych dla tej gałęzi prawa finansowego. Pojęcia te dadzą się podzielić na trzy odrębne grupy: podstawowe, cząstkowe i uzupełniające.

Pojęcia **podstawowe** mają charakter zbiorczy i wyznaczają zakres stosowania prawa dewizowego. Pojęcia **cząstkowe** odnoszą się do części składowych pojęć podstawowych – np. poszczególne rodzaje wartości dewizowych, czy podmiotów będących rezydentami lub nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego. Pojęcia **uzupełniające** (dodatkowe) obejmują ważne dla prawa dewizowego definicje sformułowane specjalnie dla potrzeb tego działu prawa, chociaż w innych działach prawa znajdują się pojęcia zdefiniowane podobnie lub nawet identycznie – np. pojęcie kraju, działalności gospodarczej, działalności kantorowej. W ustawie dewizowej w stosunku do pojęć uzupełniających uznano jednak za stosowne powtórzyć definicje zawarte w innych działach prawa albo wprowadzono pewne zmiany w sformułowaniach zaczerpniętych z innych aktów prawnych.

Podmiotowy zakres prawa dewizowego wskazują pojęcia rezydenta i nierezydenta. Oba pojęcia mają charakter podstawowy dla tego działu prawa, podobnie jak określenie wartości dewizowych i obrotu dewizowego, które wyznaczają przedmiotowy zakres.

Ranga pojęć podstawowych powinna przesądzać o konieczności precyzyjnego, jednoznacznego ich zdefiniowania. Niestety, ustawa dewizowa z 2002 roku – pomimo kilku kolejnych nowelizacji<sup>1</sup> – nie usunęła istotnych wątpliwości, niejednoznaczności i nieprecyzyjności sformułowań w tym zakresie. Zastrzeżenia budzą przede wszystkim sformułowania ustawy dotyczące pojęć **rezydenta** i **nierezydenta** oraz **obrotu dewizowego**.

---

1 Art. 2 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. prawo dewizowe (Dz.U. Nr 141, poz. 1178 z późn. zm.); stanowi niejako słowniczek pojęć używanych w ustawach dewizowych, ale w żadnej kolejnej nowelizacji nie został doprecyzowany w zakresie definicji podstawowych pojęć tego działu prawa; ustawa powoływana dalej jako prawo dewizowe 2002 r.

2. Wyodrębnienie wśród podmiotów prawa dewizowego **rezydentów** i **nie-rezydentów** można uznać za zabieg logiczny i wskazany dla praktyki stosowania prawa. Podział ten powinien jednak być kompletny, uwzględniać wszystkie podmioty biorące udział w czynnościach obrotu dewizowego i nie dopuszczać sytuacji, w których możliwe byłoby istnienie trzeciej grupy podmiotów dewizowych, które nie spełniają kryteriów koniecznych do zakwalifikowania ich jako rezydentów lub nierezydentów.

Prawo dewizowe zawiera taksatywne wyliczenie podmiotów uznawanych za rezydentów. Ustawowy katalog ma charakter zamknięty<sup>2</sup>. Obejmuje on cztery grupy podmiotów:

- osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w kraju,
- osoby prawne mające siedzibę w kraju, a także inne podmioty z siedzibą w Polsce, jeżeli posiadają zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu,
- polskie przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne podmioty korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych,
- zlokalizowane w kraju oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez nierezydentów.

Zamknięty katalog nierezydentów – analogicznie jak katalog rezydentów – obejmuje cztery kategorie podmiotów<sup>3</sup>:

- osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą,
- mające siedzibę za granicą osoby prawne i inne podmioty, które posiadają zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu,
- obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne podmioty korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych,
- zlokalizowane za granicą oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów.

Wszystkie cztery grupy nierezydentów mają swoje odpowiedniki wśród podmiotów prawa dewizowego uznawanych za rezydentów.

Wyodrębnienie obu grup podmiotów dewizowych w ustawie z 2002 roku wywołuje jednak istotne wątpliwości, związane ze wskazaniem kryterium zakwalifikowania podmiotów jako rezydenta lub nierezydenta. Kryterium tym jest miejsce

2 Art. 2 ust. 1 pkt 1 prawa dewizowego 2002 r.

3 Art. 2 ust. 1 pkt 2 prawa dewizowego 2002 r.

zamieszkania osoby fizycznej (a nie jej obywatelstwo) lub siedziba osoby prawnej lub innego samodzielnie funkcjonującego podmiotu. Jeżeli osoba fizyczna zamieszkuje w kraju lub osoba prawna (także inny samodzielnie funkcjonujący podmiot) ma w kraju siedzibę – jest rezydentem. Jeżeli natomiast podmiot prawa dewizowego ma miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą, jest nierezydentem. Takie zróżnicowanie przyjęto w obecnie obowiązującej ustawie.

Poważne trudności powstają wówczas, gdy nie ma możliwości ustalenia miejsca zamieszkania osoby fizycznej (ani w kraju, ani za granicą) czy siedziby osoby prawnej lub innego występującego w obrocie gospodarczym podmiotu. Pojawia się wówczas grupa podmiotów, które można określić jako „bezpiestwowcy dewizowi”. Przy dużej swobodzie przemieszczania się osób fizycznych i prowadzenia różnego rodzaju działalności przez „wirtualne podmioty” za pośrednictwem internetowych środków łączności powstają istotne trudności w zakresie ustalenia tożsamości dewizowej uczestników obrotu dewizowego, a tym samym stosowania przepisów tego działu prawa, które wyraźnie różnicuje pozycję rezydentów i nierezydentów dewizowych.

Szkoda, że w obecnej ustawie zrezygnowano ze sformułowań stosowanych w zakresie ustalania statusu dewizowego podmiotów dewizowych w ustawie z 1998 roku<sup>4</sup>. Kryterium przesądzającym o statusie dewizowym osoby fizycznej jako rezydenta było miejsce zamieszkania w kraju. Podobnie siedziba osoby prawnej (lub innego samodzielnie funkcjonującego podmiotu) w kraju decydowała o jej statusie jako rezydenta dewizowego. W obu sytuacjach brano więc pod uwagę element pozytywny – zamieszkanie lub siedziba w kraju. Jednakże brak miejsca zamieszkania (lub siedziby) w kraju decydował o zakwalifikowaniu podmiotu do grupy nierezydentów. Uwzględniono więc czynnik negatywny („brak” miejsca zamieszkania lub siedziby w kraju) przy wskazywaniu na status nierezydenta dewizowego. Przy takim sformułowaniu nie istniały sytuacje, w których nie można byłoby zakwalifikować konkretnego podmiotu ani do jednej, ani do drugiej grupy podmiotów dewizowych. W ustawie z 2002 roku powrócono niestety do poprzednich, jeszcze wcześniejszych określeń i rozróżnienia zamieszkania (siedziby) „w kraju” lub „za granicą”.

3. Poważne wątpliwości w ustawie z 2002 roku towarzyszą regulacji dotyczącej pojęcia **obrotu dewizowego**. Pojęcie to było obecne we wszystkich kolejnych polskich ustawach dewizowych po drugiej wojnie światowej, chociaż zmieniał się jego zakres i szczegółowe uregulowania prawne<sup>5</sup>. Niestety, w ustawie dewizowej z 2002 roku obowiązującej obecnie zrezygnowano z jednolitej, ogólnej definicji obrotu dewizowego, chociaż określenie takie jest używane w treści ustawy.

4 Art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 roku prawo dewizowe (Dz.U. Nr 160, poz. 1063 z późn. zm.), powoływanej dalej jako prawo dewizowe 1998 r.

5 Szerzej na ten temat pisałam w monografii Prawna regulacja obrotu dewizowego w Polsce, Bydgoszcz 1996.

Wskazano jednak, iż obrót dewizowy może przybierać postać obrotu dewizowego z zagranicą i obrotu wartościami dewizowymi w kraju<sup>6</sup>.

Brak ogólnej definicji podstawowego dla prawa dewizowego pojęcia należy uznać za istotny mankament ustawy. Mankamentem ustawy 2002 roku jest także brak precyzji przy definiowaniu obrotu dewizowego z zagranicą. Jako obrót dewizowy z zagranicą zostały uznane w ustawie dwie podstawowe grupy czynności<sup>7</sup>:

- zawieranie i wykonywanie umów oraz innych czynności prawnych, których skutkiem jest lub może być w przyszłości przeniesienie własności wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych między rezydentem a nie-rezydentem ze szczególnym wskazaniem na dokonywanie rozliczeń pieniężnych,
- dokonywanie transferu wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych zarówno za granicę, jak i z zagranicy.

Definiując pojęcie obrotu dewizowego z zagranicą, wskazano jednak w ustawie jeszcze trzecią grupę czynności, używając bardzo nieprecyzyjnego sformułowania: „zawarcie umowy lub dokonanie innej czynności prawnej, powodującej lub mogącej powodować przeniesienie między rezydentami rzeczy lub praw, których nabycie nastąpiło w obrocie dewizowym z zagranicą, a także wykonywanie takich umów”<sup>8</sup>.

Przytoczone określenie budzi wiele wątpliwości. Należy sądzić, iż chodzi w nim o czynności prawne zachodzące między rezydentami w sytuacji, gdy jeden z rezydentów wcześniej „nabył rzecz lub prawa” w obrocie dewizowym z zagranicą, a następnie „przeniósł rzecz lub prawa” na innego rezydenta. Sformułowanie zawarte w ustawie wywołuje dwa istotne zastrzeżenia.

Po pierwsze – dlaczego czynność prawna dokonywana między dwoma rezydentami jest traktowana jako obrót dewizowy z zagranicą tylko dlatego, że takim obrotem była inna, wcześniejsza czynność? Brak jest zresztą jakiegokolwiek wskazówki, czy obrotem dewizowym z zagranicą jest tylko pierwsze „przeniesienie między rezydentami rzeczy lub prawa”, czy także dalsze kolejne przeniesienia? Przy przyjęciu założenia, iż obrotem dewizowym z zagranicą są także dalsze, kolejne czynności „przenoszące rzeczy lub prawa”, należałoby uznać, iż każda czynność cywilnoprawna dokonywana między rezydentami, przenosząca lub mogąca przenieść „rzeczy lub prawa”, może być obrotem dewizowym z zagranicą. Sformułowanie zawarte w ustawie daje możliwość takiej interpretacji.

6 Art. 2 ust. 1 pkt 16, 17, 18 prawa dewizowego 2002 r.

7 Art. 2 ust. 1 pkt 17 prawa dewizowego 2002 r.

8 Art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. b) prawa dewizowego 2002 r.

Oznaczałaby ona w konsekwencji bardzo szerokie – być może całkiem niezamierzone<sup>9</sup> – pojęcie obrotu dewizowego z zagranicą.

Po drugie – sformułowanie zawarte w ustawie – z zastosowaniem wykładni językowej i logicznej – nie pozwala na jednoznaczne wskazanie, jakiego „przeniesienia rzeczy i praw” czynność prawna ma dotyczyć. Nieprecyzyjne sformułowanie „przeniesienie rzeczy” może sugerować, iż chodzi nie tylko o zmianę właściciela rzeczy, ale także posiadacza, a nawet dzierżyciela rzeczy. Podobnie zwrot „przeniesienie praw” nie wskazuje, o jakie prawa chodzi – czy tylko o prawo własności lub inne ograniczone prawo rzeczowe, czy także o prawa na dobrach niematerialnych?

W ustawie z 2002 roku obok obrotu dewizowego z zagranicą został wskazany **obrót wartościami dewizowymi** w kraju. Jest nim zawieranie i wykonywanie umów i innych czynności prawnych, które powodują lub mogą spowodować przeniesienie własności wartości dewizowych w kraju między rezydentami lub między nierezydentami. Wskazano także na szczególną postać takiego obrotu w formie rozliczeń w walutach obcych.

Sformułowania ustawowe dotyczące obrotu wartościami dewizowymi w kraju mogą również budzić zastrzeżenia i wątpliwości. Definiując w ustawie to pojęcie, wyraźnie wskazano, że chodzi tylko o takie czynności, które powodują lub mogą spowodować przeniesienie własności (a nie innych praw) do wartości dewizowych. Czynności mają odbywać się w kraju, a ich uczestnikami muszą być albo sami rezydenci, albo wyłącznie nierezydenci. Za obrót wartościami dewizowymi w kraju uważane są jednak także rozliczenia w walutach obcych dokonywane w kraju między rezydentami lub między nierezydentami niezależnie od tytułu takich rozliczeń. Oznacza to, że obrotem wartościami dewizowymi są również te rozliczenia, które nie powodują przeniesienia własności walut obcych (np. z tytułu udzielenia kredytu w walutach obcych).

Warto jednocześnie podkreślić, iż nawet czynności prawne w kraju między rezydentami mogą stanowić obrót dewizowy z zagranicą w sytuacji, gdy były poprzedzone „nabyciem rzeczy lub praw” w wyniku innej czynności prawnej stanowiącej obrót dewizowy z zagranicą.

Obowiązująca od 2002 roku konstrukcja prawna, w której używa się określenia „obrót dewizowy” bez legalnej, ustawowej definicji tego pojęcia, ale z jednoczesnym rozróżnieniem obrotu dewizowego z zagranicą i obrotu wartościami dewizowymi w kraju, rodzi wiele wątpliwości, pozwala na różne interpretacje treści tych pojęć i z pewnością nie ułatwia stosowania prawa dewizowego w praktyce.

9 W treści uzasadnienia do projektu ustawy dewizowej uchwalonej 27 lipca 2002 roku nie zostały zawarte jakiegokolwiek okoliczności uzasadniające zmiany odnoszące się do pojęcia obrotu dewizowego – Lex Omega 34/2002.



# ZMIANY W PRAWIE BANKOWYM W CELU UTRZYMANIA BEZPIECZEŃSTWA POLSKIEGO RYNKU FINANSOWEGO

ANNA JURKOWSKA-ZEIDLER

1. W reakcji na globalny kryzys finansowy lat 2008–2009 niemalże wszystkie państwa świata, nie tylko te zagrożone jego bezpośrednimi skutkami, wdrożyły działania wzmacniające stabilność krajowych systemów finansowych, które były w znacznej mierze odpowiedzią na rozwój sytuacji i zmierzały do utrzymania bieżącego funkcjonowania rynku finansowego. W ramach poprawy sytuacji na rynkach finansowych, działania instytucji odpowiedzialnych za ich stabilność tworzących sieć bezpieczeństwa finansowego przestały mieć charakter interwencyjny i przyjęły postać zmian instytucjonalnych i regulacyjnych mających na celu ustanowienie warunków dla utrzymania bezpieczeństwa rynku finansowego w przyszłości.

W Polsce w odpowiedzi na światowy kryzys finansowy Komisja Nadzoru Finansowego (KNF), Narodowy Bank Polski oraz Ministerstwo Finansów, jako instytucje tworzące krajową sieć bezpieczeństwa finansowego, podjęły działania interwencyjne, w efekcie których w czasie kryzysu stabilność krajowego systemu finansowego została zachowana<sup>1</sup>. Na krajowym rynku finansowym nie zaszła konieczność podejmowania bezpośrednich operacji ratunkowych. Niemniej jednak w kolejnych dwóch latach w celu utrzymania bezpieczeństwa polskiego rynku finansowego dokonano istotnych zmian w prawie bankowym. Są one zgodne z zamierzeniem stworzenia jednolitego europejskiego rynku finansowego i zapewnieniem stabilności jego funkcjonowania.

2. W ramach walki z kryzysem działania interwencyjne instytucji tworzących krajową Financial Safety Net miały na celu utrzymanie zaufania do polskiego systemu finansowego<sup>2</sup>. Objęły one także istotne posunięcia legislacyjne. Przyjęto

---

1 Szerzej A. Zalcewicz, Zmiany legislacyjne w polskim systemie prawnym służące stabilizacji rynku bankowego w okresie kryzysu – wybrane zagadnienia, (w:) E. Ruśkowski, I. Zawierucha (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego*, Białystok–Lwów 2010, s. 669 i nast.; także A. Jurkowska-Zeidler, *Działania regulacyjne na rzecz wzmocnienia stabilności polskiego systemu bankowego wobec kryzysu finansowego jako przejaw interwencjonizmu państwowego*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2009, t. XXII s. 11 i nast.

2 Szerzej w publikacji: Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, *Polski rynek finansowy w obliczu kryzysu w latach 2008–2009*, Warszawa 2010.

ustawę o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym<sup>3</sup>, ustawę o rekapitalizacji niektórych instytucji finansowych<sup>4</sup>, ustawę o zmianie ustawy – Prawo bankowe, ustawy o działalności ubezpieczeniowej, ustawy o funduszach inwestycyjnych, ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym<sup>5</sup>, w zakresie ujednoczenia zasad nadzoru dotyczących nabywania tzw. znacznych pakietów akcji instytucji finansowych (banków, zakładów ubezpieczeń, zakładów reasekuracji, domów maklerskich, towarzystw funduszy inwestycyjnych) oraz dokonano nowelizacji ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym<sup>6</sup>, której istotne postanowienia dotyczyły: podwyższenia gwarancji depozytów z równowartości w złotych 50 tys. euro do równowartości w złotych 100 tys. euro i skrócenia terminu wypłaty środków gwarantowanych do 20 dni roboczych.

**3.** W czasie po kryzysie w celu utrzymania bezpieczeństwa polskiego rynku finansowego ustawą z dnia 28 kwietnia 2011 r. zmieniono ustawę – Prawo bankowe, ustawę o obrocie instrumentami finansowymi oraz ustawę o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. Nr 131, poz. 763)<sup>7</sup>. Dokonuje ona implementacji tzw. dyrektywy CRD II, czyli dyrektywy 2009/111/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 września 2009 r. zmieniającej dyrektywy 2006/48/WE, 2006/49/WE i 2007/64/WE w odniesieniu do banków powiązanych z centralnymi instytucjami, niektórych pozycji funduszy własnych, dużych ekspozycji, uzgodnień w zakresie nadzoru oraz zarządzania w sytuacji kryzysowej (Dz. Urz. UE 17.11.2009, L 302, s. 97). Jej przepisy mają na celu zwiększenie stabilności i bezpieczeństwa europejskiego rynku finansowego. Dyrektywa CRD II zmienia tzw. dyrektywę CRD, tj. dyrektywę 2006/48/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe (Dz. Urz. UE 30.06.2006, L 177, s. 1 z późn. zm.) oraz tzw. dyrektywę CAD, tj. dyrektywę 2006/49/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie adekwatności kapitałowej firm inwestycyjnych i instytucji kredytowych (Dz. Urz. UE 30.06.2006, L 177, s. 201 z późn. zm.). Ich przepisy ustanawiają normy ostrożnościowe w zakresie wymogów kapitałowych (normy

3 Ustawa z dnia 12 lutego 2009 r. o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym (Dz.U. Nr 39, poz. 308) oraz ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o zmianie ustawy o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym (Dz.U. z 2010 r. Nr 3, poz. 12), której przepisy weszły w życie 13 stycznia 2010 r.

4 Ustawa z dnia 12 lutego 2010 r. o rekapitalizacji niektórych instytucji finansowych (Dz.U. Nr 40, poz. 226). Przepisy weszły w życie 16 marca 2010 r.

5 Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy – Prawo bankowe, ustawy o działalności ubezpieczeniowej, ustawy o funduszach inwestycyjnych, ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. Nr 126, poz. 853). Przepisy weszły w życie 14 sierpnia 2010 r.

6 Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 257, poz. 1724). Przepisy weszły w życie 30 grudnia 2010 r.

7 Przepisy weszły w życie 12 lipca 2011 r.

adekwatności kapitałowej), zasady dotyczące obliczania funduszy własnych oraz zasady nadzoru ostrożnościowego, które mają zastosowanie do instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych.

Nowelizacja Prawa bankowego wprowadza: zmianę definicji podmiotów powiązanych kapitałowo lub organizacyjnie, dodaje przepis upoważniający Komisję Nadzoru Finansowego do określenia w drodze uchwały zasad ustalania polityki zmiennych składników wynagrodzeń osób zajmujących stanowiska kierownicze w bankach, wyłącza spod ochrony tajemnicy zawodowej udzielenie informacji bankowi centralnemu, będącemu w Europejskim Systemie Banków Centralnych, a także udzielenie informacji właściwym władzom nadzorczym zainteresowanych państw członkowskich w przypadku zagrożenia dla stabilności krajowego systemu finansowego oraz w wykonaniu zobowiązań międzynarodowych Rzeczypospolitej Polskiej, co ma na celu efektywne skoordynowanie działań nadzorcy z bankiem centralnym, a także z właściwymi organami nadzoru państw członkowskich, mając na względzie, w szczególności, ograniczenie ryzyka systemowego dla sektora finansowego. Nowe przepisy mają ponadto na celu ograniczenie możliwości przyjmowania przez banki nadmiernych ekspozycji, stąd wprowadzono regulację, zgodnie z którą zaangażowanie banku wobec innego banku krajowego, instytucji kredytowej, banku zagranicznego lub grupy podmiotów powiązanych kapitałowo lub organizacyjnie nie może przekroczyć 25% funduszy własnych banku albo równowartości 150 mln euro (w zależności od tego, która z tych wartości jest wyższa), a suma zaangażowań wobec wszystkich powiązanych podmiotów należących do tej grupy, niebędących bankiem krajowym, instytucją kredytową lub bankiem zagranicznym, nie może przekroczyć 25% funduszy własnych banku. Jeżeli kwota 150 mln euro, wymieniona powyżej, przewyższa 25% funduszy własnych banku, to zgodnie z nową regulacją wartość zaangażowania nie może przekroczyć limitu określonego przez bank w odniesieniu do jego funduszy własnych. Dla celów efektywnego sprawowania nadzoru nad sektorem bankowym oraz ograniczenia uznaniowości przy określaniu limitu, o którym była mowa, przez banki, wprowadzono dodatkowy wymóg w postaci konieczności ustalania przez banki corocznego limitu oraz informowania o jego wysokości właściwych władz nadzorczych, czyli Komisję Nadzoru Finansowego. Limit ten nie może przekroczyć 100% funduszy własnych banku.

Przepisy ustawy ustanawiają obowiązek przekazywania przez bank na żądanie właściwej instytucji nadzorczej, sprawującej nadzór skonsolidowany nad tym bankiem, informacji objętych tajemnicą bankową. Ma to umożliwić sprawowanie nadzoru skonsolidowanego przez nadzorców z państw członkowskich, a także przez nadzorców z państw trzecich, w przypadku zawarcia odpowiedniego porozumienia w tym zakresie pomiędzy tym nadzorcą a krajowym organem nadzoru – Komisją Nadzoru Finansowego.

Nowymi przepisami o istotnym znaczeniu dla utrzymania bezpieczeństwa krajowego rynku finansowego są te mające na celu usprawnienie wymiany informacji pomiędzy właściwymi organami nadzoru w państwach członkowskich, poprzez uregulowanie procedury oraz zakresu współpracy dotyczących sfery nadzoru nad istotnym oddziałem instytucji kredytowej oraz istotnym oddziałem banku krajowego. Stąd też wprowadzono do ustawy Prawo bankowe przesłanki uznania oddziału instytucji kredytowej za istotny, uwzględniające uwarunkowania panujące w sektorze bankowym, a także nałożono na Komisję Nadzoru Finansowego nowe obowiązki, które jednak nie mogą wpływać na prawa i obowiązki władz nadzorczych państw członkowskich, właściwych w stosunku do odpowiedniego oddziału. Niemniej jednak właściwe organy nadzoru, w tym Komisja Nadzoru Finansowego, podejmując odpowiednie działania nadzorcze, zarówno skierowane do pojedynczego oddziału czy banku, jak i te w ujęciu skonsolidowanym w ramach kolegium nadzorczego, powinny brać pod uwagę obowiązki realizowane przez inne właściwe organy nadzoru w celu zapewnienia stabilności systemu finansowego w Unii Europejskiej.

Regulacje te są ważne dla krajowych władz nadzorczych, bowiem nadzór nad działalnością oddziału instytucji kredytowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej sprawują właściwe władze nadzorcze państwa macierzystego instytucji kredytowej, co wynika z fundamentalnej zasady funkcjonowania jednolitego rynku finansowego, jaką jest zasada nadzoru państwa macierzystego. To także w państwie macierzystym oddziały są objęte systemem gwarantowania depozytów bankowych. Komisja Nadzoru Finansowego, jako instytucja nadzoru goszczącego, uprawniona jest do nadzoru nad oddziałami instytucji kredytowych jedynie w zakresie przestrzegania utrzymania przez nie odpowiedniej płynności płatniczej. KNF dysponuje także określonymi w ustawie – Prawo bankowe środkami nadzorczymi (wskazanymi w art. 141a ustawy), w sytuacji gdy instytucja kredytowa, prowadząca działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poprzez oddział, nie przestrzega przepisów prawa polskiego. Tymczasem oddziały instytucji kredytowych funkcjonujących na krajowym rynku finansowym, które mają istotne znaczenie, mogą mieć wpływ na płynność rynkową, systemy płatnicze, rozrachunkowe i rozliczeniowe w państwie członkowskim. Dlatego też, zgodnie z nową regulacją prawa bankowego, Komisja Nadzoru Finansowego informuje właściwe władze nadzorcze państwa macierzystego lub właściwe władze nadzorcze sprawujące nadzór skonsolidowany nad instytucją kredytową o woli podjęcia współpracy w zakresie nadzoru nad istotnym oddziałem tej instytucji kredytowej. Jeżeli zaś KNF oraz właściwe władze nadzorcze nie osiągną porozumienia, Komisja, biorąc pod uwagę opinię wyrażoną przez właściwe władze nadzorcze, zadecyduje wiążąco o uznaniu oddziału instytucji kredytowej za istotny, jeżeli jego działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest znacząca, w szczególności gdy spełnia on co najmniej jedną z następujących przesłanek: 1) udział w ogólnej wartości wkładów

pieniężnych jest wyższy niż 2%; 2) liczba klientów oddziału jest znacząca w skali czynności bankowych wykonywanych przez ten oddział; 3) zawieszenie albo zakończenie działalności macierzystej instytucji kredytowej może stanowić zagrożenie dla stabilności systemu finansowego lub dla bezpieczeństwa funkcjonowania systemów płatności, rozliczeń i rozrachunku na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

4. W zakresie funkcjonowania na polskim rynku finansowym oddziałów instytucji kredytowych istotne znaczenie z punktu widzenia utrzymania jego bezpieczeństwa ma także zmiana Prawa bankowego dokonana ustawą z dnia 10 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 781)<sup>8</sup>. Na mocy nowelizacji wprowadzono przepisy umożliwiające przekształcenie oddziału instytucji kredytowej działającego na terytorium Polski w bank krajowy w formie spółki akcyjnej, wraz z określeniem warunków, zasad oraz procedury w tym zakresie. Macierzyste instytucje kredytowe będą mogły utworzyć bank krajowy w formie spółki akcyjnej przez wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego wszystkich składników majątkowych tego oddziału, przeznaczonych do prowadzenia działalności przez ten oddział, o ile stanowią one przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Przy czym akcje banku krajowego będą mogły być objęte wyłącznie przez tę instytucję kredytową. Skutkiem zatem przekształcenia będzie sukcesja uniwersalna praw i obowiązków instytucji kredytowej objętych działalnością oddziału. Należy zwrócić uwagę, że ustanowiona procedura przekształcenia oddziału polega w istocie na utworzeniu przez instytucję kredytową banku krajowego, będącego spółką akcyjną, na bazie funkcjonującego już oddziału tej instytucji i nie stanowi przekształcenia spółki w rozumieniu ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.). Do utworzenia banku krajowego przez instytucję kredytową będą miały zastosowanie co do zasady przepisy dotyczące utworzenia banku w formie spółki akcyjnej. Komisja Nadzoru Finansowego odmówi wydania zezwolenia na utworzenie banku krajowego, jeżeli utworzenie może spowodować poważne szkody dla gospodarki narodowej lub dla ważnych interesów państwa. Bank krajowy utworzony przez instytucję kredytową rozpocznie działalność z chwilą wpisania do rejestru przedsiębiorców; wtedy wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki instytucji kredytowej związane z działalnością oddziału.

Zgodnie z polskim prawem bankowym instytucja kredytowa może prowadzić na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność poprzez oddział lub w ramach działalności transgranicznej<sup>9</sup>. W zakresie tej działalności instytucja kredytowa

---

8 Przepisy weszły w życie 14 lipca 2011 r.

9 Zarówno pojęcie oddziału, jak i działalności transgranicznej zostało ustawowo zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 18 oraz art. 4 ust. 1 pkt 21 ustawy – Prawo bankowe.

może wykonywać na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej czynności bankowe określone w art. 5 ust. 1 i 2 oraz art. 6 ust. 1 pkt 1–4 i 6–8 ustawy – prawo bankowe odpowiednio do warunków wynikających z zezwolenia udzielonego przez właściwe władze nadzorcze państwa macierzystego. Tworzenie oddziałów przez instytucję kredytową w innych państwach członkowskich z racji tego, że odbywa się na mocy jednolitej licencji, nie powoduje konieczności uzyskiwania kolejnego zezwolenia na działalność bankową w krajach goszczących. Jest to istota jednolitej licencji bankowej. Zatem do podjęcia przez oddział instytucji kredytowej działalności bankowej w Polsce nie jest wymagane uzyskanie zezwolenia Komisji Nadzoru Finansowego, a jedynie przekazanie KNF stosownego zawiadomienia przez właściwe władze nadzorcze państwa macierzystego instytucji kredytowej. Należy podkreślić, że oddział stanowi prawnie zależną część instytucji kredytowej, nie posiada samodzielności i osobowości prawnej, stanowiąc jedynie terytorialne poszerzenie działalności macierzystej instytucji kredytowej. W 2004 r. funkcjonowały tylko trzy oddziały instytucji kredytowych, w 2005 r. siedem, w 2006 r. dwanaście, w 2007 r. czternaście, w 2008 i 2009 r. osiemnaście, a w 2010 r. dwadzieścia jeden oddziałów instytucji kredytowych<sup>10</sup>. Na koniec roku 2011 prowadziło działalność w Polsce czterdzieści siedem banków komercyjnych, pięćset siedemdziesiąt cztery banki spółdzielcze i dziewiętnaści oddziałów instytucji kredytowych. Banków z przewagą kapitału zagranicznego było pięćdziesiąt sześć<sup>11</sup>.

Status prawny, właściwość nadzoru, przynależność do systemu gwarantowania depozytów oddziałów instytucji kredytowych i rozmiar ich działalności na polskim rynku finansowym ma doniosłe znaczenie dla jego bezpieczeństwa. Te bowiem z nich, które osiągnęły znaczący udział w polskim rynku lub relatywnie dużą skalę działalności mogą generować ryzyko zarówno z punktu widzenia samej instytucji kredytowej, jak i polskiego rynku finansowego. Zwłaszcza w czasie kryzysu mogą ujawnić się trudności w zapewnieniu efektywnego nadzoru nad działalnością prowadzoną przez oddział instytucji kredytowej, szczególnie jeżeli dojdzie do konfliktu interesów pomiędzy instytucjami nadzoru macierzystego i goszczącego. Na skutek przewidzianego w przepisach przekształcenia oddziału instytucji kredytowej nastąpi przejęcie nadzoru nad działalnością nowo powstałego banku krajowego przez Komisję Nadzoru Finansowego oraz objęcie depozytów zgromadzonych w ramach działalności oddziału, a obecnie po zmianie instytucjonalnej utrzymywanych przez bank krajowy, polskim systemem gwarantowania depozytów w ramach Bankowego Funduszu Gwarancyjnego. Pod tym względem przedmiotowa regulacja służyć może wzmocnieniu bezpieczeństwa finansowego i być korzystna

10 Rozwój systemu finansowego w Polsce w 2010 r., Narodowy Bank Polski, Warszawa 2011, s. 11.

11 Dane dot. sektora bankowego, opracowane na koniec grudnia 2011 r. przez Urząd Komisji Nadzoru Finansowego; <https://www.knf.gov.pl>

z punktu widzenia deponentów oddziału instytucji kredytowej. Integralność procesu nadzoru zapewni pełniejszą perspektywę oceny nadzorowanych podmiotów i w związku z tym umożliwi dokładniejszą analizę polskiego sektora bankowego. Tym samym przekształcenie oddziału instytucji kredytowej w bank krajowy podlegający nadzorowi KNF może stanowić instrument wykorzystywany w utrzymaniu stabilności krajowego rynku finansowego.

W uzasadnieniu do projektu przedmiotowej ustawy można też znaleźć sformułowanie o tym, że w przypadku zbycia akcji banku po jego utworzeniu (tj. po przekształceniu z oddziału instytucji kredytowej) powstaje możliwość wycofania się instytucji kredytowej z działalności na rynku polskim, co może być użyteczne dla samej instytucji kredytowej. Nowa regulacja może być także korzystna z punktu widzenia samych oddziałów instytucji kredytowych. Uzyskają one bowiem możliwość uniezależnienia się od spółki matki w sytuacji, gdyby to ona miała problemy z płynnością lub wypłacalnością, a oddział utworzony w kraju goszczącym zachowywałby dobrą kondycję. Warto także zwrócić uwagę, że omawiane zmiany są komplementarne w stosunku do prawa Unii Europejskiej, gdzie istnieje obecnie możliwość przekształcenia banku krajowego w oddział instytucji kredytowej w drodze transgranicznej fuzji tego banku z instytucją kredytową.

**5.** Główne kierunki przyszłych zmian regulacyjnych dotyczących systemu finansowego w Polsce są wytyczane przez działania podejmowane w Unii Europejskiej, mające na celu stworzenie jednolitego europejskiego rynku finansowego i zapewnienie stabilności jego funkcjonowania. W związku z dokonywaną się zmianą architektury nadzoru finansowego w Unii Europejskiej niezwykle istotne jest w chwili obecnej współdziałanie instytucji tworzących krajową sieć bezpieczeństwa finansowego w celu stworzenia regulacji służących utrzymaniu i wzmocnieniu stabilności polskiego systemu finansowego w przyszłości. Chodzi tu przede wszystkim o zachowanie uprawnień umożliwiających efektywne sprawowanie nadzoru w zagranicznych instytucjach funkcjonujących na polskim rynku finansowym. Doświadczenia niedawnego globalnego kryzysu finansowego, zwłaszcza banków islandzkich i ich oddziałów, pokazały, że sprawowanie nadzoru nad zagranicznymi oddziałami, jak i gwarantowanie gromadzonych przez nie depozytów przez instytucje z kraju macierzystego może okazać się nieefektywne, gdy kryzys obejmuje nie tylko pojedyncze instytucje, ale w całość sektor bankowy. Inaczej jest w przypadku banków krajowych działających w ramach międzynarodowych grup kapitałowych. Tu kluczowe znaczenie podczas kryzysu ma zapewnienie dostępu do finansowania zagranicznego, pojawia się bowiem ryzyko koncentracji finansowania uzależniającego stabilność i rozwój banku działającego w Polsce od kondycji finansowej banku–matki. Pogorszenie ratingu podmiotu do-

minującego łączy się zaś z osłabieniem dynamiki akcji kredytowej banków zależnych<sup>12</sup>.

Należy podkreślić, że silna obecność instytucji kredytowych i banków zagranicznych w krajowym sektorze bankowym sama przez się nie stanowi zagrożenia dla bezpieczeństwa rynku finansowego. Niemniej jednak istotne znaczenie ma podejmowanie działań regulacyjnych pozwalających ograniczyć transgraniczną transmisję zaburzeń kryzysowych z rynków międzynarodowych.

---

12 M. Kruszka, Banki zależne od zagranicznych instytucji finansowych – wybrane aspekty stabilności systemów finansowych, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, Warszawa 2011, s. 18.



Varia



## LAUDATIO NA PROF. ZW. DR HAB. EUGENIUSZA RUŠKOWSKIEHO

VLADIMÍR BABČÁK

Viacerí moji priatelia hovoria, že čas na spomienky máme ešte len pred sebou a že až na penzii bude na čo spomínať; pokiaľ si však ešte na niečo budeme schopní spomenúť. Spomienky sú väčšinou presiaknuté nostalgiou za tým, čo sa už nikdy nevráti a spomínaním človek vlastne sám upozorňuje na svoj vek. Čas tak rýchlo plyní, nielen pre mňa, ale aj pre môjho priateľa a kolegu prof. Eugena Ruškowskeho a vlastne pre každého z nás a preto nech neupadne do zabudnutia ono známe starorímske „Carpe diem!“.

Prof. Eugeniusz Ruškowski alebo Eugen, ako mu hovoria priatelia na Slovensku, patrí medzi najvýznamnejších predstaviteľov vedy finančného práva v Poľsku, ale i v regióne Strednej a Východnej Európy. Pôsobil a pôsobí vo viacerých funkciách v akademickom vysokoškolskom prostredí, je autorom mnohých učebníc a vedeckých prác z finančného práva, jeho vedecké diela sú známe aj na Slovensku a stále v nich možno nachádzať nové myšlienky a impulzy, aby sa tak stali prameňom poznania finančného práva. To, že tento rok je štyridsiatym rokom jeho vedecko-pedagogickej cesty, je až na neuverenie.

Prof. Ruškowského poznám dlhé roky. Netrúfam si povedať presný dátum, kedy sme sa prvýkrát stretli, ani pri akej príležitosti to bolo, ale je to určite najmenej desať rokov a naše stretnutie sa mohlo prvýkrát uskutočniť pri príležitosti jednej medzinárodnej vedeckej konferencie v Bialymstoku. Nie je podstatný presný dátum ani miesto, dôležité je to, že od toho času sa začali rysovať prvé zárodky našej budúcej plodnej spolupráce pri organizovaní vedeckých konferencií, pri účasti na práci Centra Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej so sídlom na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, ale i pri neformálnych stretnutiach vo viacerých mestách a štátoch na rôznych konferenciách. Mal som možnosť spolu s mojou paňou aj viackrát navštíviť pán profesora v jeho usadlosti pri Bialymstoku, kde sme strávili veľmi príjemné chvíle. Nezabudnuteľné sú moje spomienky najmä na

stretnutie v júni 2004, tesne po vstupe našich štátov do EÚ, z čoho sú známe aj spoločné fotografie pod vlajkou EÚ. Veľmi rád spomínam aj na stretnutie pred dvoch rokov na chate ďalšieho môjho váženého kolegu a priateľa prof. Cezara Kosikowskeho na Mazurách. Aj ja som mal možnosť i česť privítať prof. Ruškowskeho s jeho manželkou viackrát v našom skromnom príbytku v Košiciach a stráviť tak príjemné chvíle.

Prof. Ruškowski je uznávaný vedec a pedagóg vo svojej oblasti. Prajem mu preto, aby aj naďalej svojim perom prenášal na papier kreatívne myšlienky svojho ducha v záujme rozvoja vedy finančného práva i finančnej politiky EÚ. Prajem mu, aby sa mu splnilo všetko to, čo by si aj sám v duchu prial. Predovšetkým, aby mu ďalej slúžilo zdravie a aby ho neopúšťal jemu vlastný optimizmus, i reálny pohľad na ekonomiku a právo, ktoré nás obklopujú.